

ГЛАВА 5

НАЛОГОВЫЕ РЕФОРМЫ В ПРИСОЕДИНЯЮЩИХСЯ К ЕС СТРАНАХ

В последние полтора десятилетия налоговые системы восточноевропейских стран, готовящихся вступить в Европейский союз, были коренным образом реформированы в рамках более широкого процесса экономических и политических преобразований. В отличие от первоначальных изменений на рубеже 1990-х годов, происходивших главным образом под влиянием специфических потребностей переходного процесса, в последние годы налоговые реформы в присоединяющихся к ЕС странах²⁵⁸ в значительной степени диктовались необходимостью привести их системы в соответствие с нормами и требованиями ЕС. Настоящая глава, хотя она и посвящена важнейшим налоговым реформам в присоединяющихся к ЕС странах, не претендует на всеобъемлющий охват процесса²⁵⁹. В ней анализируется в первую очередь нынешнее состояние налоговых систем в этих странах – после примерно 15 лет реформ – в преддверии их вступления в ЕС. Глава начинается с краткого изложения некоторых важнейших теоретических и практических выводов о влиянии налогообложения на экономику. Затем в ней рассматриваются изменения в системах налогообложения в ходе переходного периода вначале сквозь призму этих теоретических и эмпирических выводов, а затем в сравнении с налоговыми системами государств, уже входящих в ЕС. Под этим углом зрения в главе анализируются некоторые из смежных проблем, стоящих перед директивными органами присоединяющихся стран, а также возможный ход налоговых реформ в будущем.

²⁵⁸ В настоящей главе под "присоединяющимися к ЕС странами" понимаются восемь восточноевропейских стран, вступающих в ЕС в 2004 году (Венгрия, Латвия, Литва, Польша, Словакия, Словения, Чешская Республика и Эстония), а также Болгария и Румыния, которые поставили перед собой цель вступить в ЕС в 2007 году.

²⁵⁹ Более комплексный обзор налоговых реформ в этих странах см., в частности, P. Mitra and N. Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper, No. 2947 (Washington, D.C.), January 2003; J. Martinez-Vazquez and R. McNab, "The tax reform experiment in transitional countries", *National Tax Journal*, Vol. 53, No. 2, June 2000, pp. 273-298; L. Ebrill and O. Havrylyshyn, *Tax Reform in the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, IMF Occasional Paper, No. 182 (Washington, D.C.), August 1999; V. Tanzi and G. Tsibouris, *Fiscal Reform Over Ten Years of Transition*, IMF Working Paper, No. 00/113 (Washington, D.C.), June 2000; A. Alam and M. Sundberg, *A Decade of Fiscal Transition*, World Bank Policy Research Working Paper, No. 2835 (Washington, D.C.), April 2002.

5.1 Налоги и функционирование экономики

Налоги, являющиеся основным источником государственных поступлений, создают финансовую базу для функционирования государственного сектора. Одним из важнейших макроэкономических аспектов налоговой системы, т. е. приходной части бюджета, является общая налоговая нагрузка на экономику, то есть сумма всех собранных налогов по отношению к ВВП. С точки зрения расходных статей бюджета, общий уровень государственных расходов по отношению к ВВП иногда именуется "размером государственных финансов". В литературе, посвященной государственным финансам, как правило, утверждается, что именно потребности (государственные ассигнования) определяют уровень налогообложения, а в конечном счете, и общую налоговую нагрузку²⁶⁰. Автором одной из первых теорий государственных ассигнований является работавший в девятнадцатом веке немецкий экономист Адольф Вагнер, выдвинувший гипотезу о том, что рост государственных расходов является неотъемлемой частью процесса развития и что совокупные государственные ассигнования должны увеличиваться по мере роста доходов на душу населения (этот последний постулат стал известен как "закон Вагнера"). По мнению авторов более новых теорий, рост государственных расходов по отношению к ВВП (эта тенденция была широко распространена в двадцатом веке) стал следствием изменения взглядов на роль государства²⁶¹. Чем большими функциями наделяет общество свои органы власти, тем больше должны быть государственные расходы и готовность общественности жертвовать более значительной долей своего дохода, для того чтобы позволить органам власти выполнять эти функции. В последних научных трудах выдвигается целый ряд и других гипотез относительно факторов, определяющих "размер государственных финансов"²⁶². Несмотря на

²⁶⁰ R. Musgrave, *Fiscal Systems* (New Haven, CT, Yale University Press, 1969).

²⁶¹ V. Tanzi and L. Schuknecht, *Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective* (Cambridge, Cambridge University Press, 2000).

²⁶² Так, Родрик утверждает, что в открытой экономике, где существует больший риск внешних потрясений, размер государственных

различия в некоторых исходных посылах авторы большинства теоретических трудов соглашаются с тем, что общая налоговая нагрузка в первую очередь определяется "спросом". Они утверждают, что единодушие в обществе (или среди большей его части) относительно необходимости конкретных общественных услуг предопределяет размер государственных расходов, от которых, в свою очередь, зависит общий уровень налогообложения и легитимность налоговой системы в условиях демократии.

Конкретная структура налогообложения в экономике обычно отражает как уровень развития, так и эволюцию налоговой системы: в сфере налогообложения преемственность выражена особенно ярко²⁶³. На протяжении двадцатого столетия и особенно после Второй мировой войны как общий уровень, так и структура налогообложения во всем мире коренным образом менялись. Изменения в системах налогообложения в этот период диктовались не только соображениями экономической эффективности, но и требованиями социальной солидарности, равенства и справедливости²⁶⁴. Рост расходов на социальное обеспечение также отражает общественное признание существования рыночных деформаций на некоторых страховых рынках, например, что касается гарантирования доходов бедных сло-

ев населения или страхования на случай безработицы. В то же время та точка зрения, что повышение равенства и уровня социальной защиты может позитивно отразиться (до определенных пределов) на эффективности, производительности и национальной конкурентоспособности, также имеет под собой веские основания²⁶⁵. Так, в западной Европе, где изменения во взглядах носили наиболее выраженный характер, резкое увеличение общей налоговой нагрузки стало отражением растущей важности таких факторов, как коллективная солидарность, а также демонстрацией выбора в пользу регулирования и субсидирования²⁶⁶. Эти изменения повлекли за собой долгосрочное повышение роли государственного социального обеспечения (свидетельством чего является увеличение доли налоговых поступлений на финансирование социального обеспечения), причем в последние десятилетия прошлого столетия этот процесс ускорился. Экономисты усмотрели в функционировании налоговых систем и так называемый "эффект масштаба": с усилением налоговой нагрузки правительства стремятся диверсифицировать источники государственных поступлений²⁶⁷.

Обеспечивая оказание необходимых общественных услуг, налогообложение влияет на экономическую динамику как на микро-, так и на макроуровне²⁶⁸. Налоги деформируют поведение микроэкономических субъектов, поскольку решения, которые они принимают, сталкиваясь с необходимостью уплаты налогов, отличаются от тех, которые они приняли бы, если бы налогов не существовало. В то же время налоги позволяют правительствам бороться с другими деформациями (и, следовательно, улучшать распределение ресурсов), особенно если государственное регулирование и государственные инвестиции позволяют исправить сбои рынка.

Существует множество каналов, через которые передается воздействие налогообложения, причем его направленность и сила могут быть совершенно различными в зависимости от хозяйственных субъектов и видов налогов²⁶⁹. Хотя традиционно считается, что

финансов обычно больше, и государственные средства могут использоваться для сглаживания последствий таких потрясений. D. Rodrik, "Why do more open economies have bigger governments?", *Journal of Political Economy*, Vol. 106, No. 5, 1998, pp. 997-1032. Алезина и Вачарг прослеживают связь между размером экономики и государственных финансов, утверждая, что размер играет роль в силу эффекта экономии за счет масштаба оказания общественных услуг. A. Alesina and R. Wacziarg, "Openness, country size and government", *Journal of Public Economics*, Vol. 69, No. 3, 1998, pp. 305-321. В эмпирическом исследовании Бегг и Выпловш рассматривают статистическую зависимость "размера государственных финансов", характеризуемого относительным уровнем государственных расходов, от других факторов, таких как деловой цикл, размеры государственного долга и налоговые деформации, которые, как утверждается, также влияют на относительный уровень государственных расходов. D. Begg and C. Wyplosz, "How big a government? Transition economy forecasts based on OECD history", доклад, представленный на проходившей в Дубровнике пятой Конференции по проблемам стран с переходной экономикой (Дубровник), 23-25 июня 1999 года. В еще одном эмпирическом исследовании Аннетт учитывает и другие политические и институциональные факторы, которые предположительно влияют на общую налоговую нагрузку. A. Annett, *Politics, Government Size and Fiscal Adjustment in Industrial Countries*, IMF Working Paper, No. 02/162 (Washington, D.C.), September 2002. Демографическая структура, безусловно, также может влиять на желаемый размер государственных финансов (например, тенденция старения населения ложится дополнительным бременем на государственное здравоохранение и пенсионную систему). Роль политэкономических факторов, требования к размеру государственного сектора и масштабы его деятельности анализируются в следующем труде: T. Persson and G. Tabellini, "The size and scope of government: comparative politics with rational politicians", *European Economic Review*, Vol. 43, No. 4-6, April 1999, pp. 699-735.

²⁶³ Общий обзор систем налогообложения в промышленно развитых странах см. I. Joumard, *Tax Systems in European Union Countries*, OECD Economics Department Working Paper, No. 301 (Paris), June 2001 и B. Volkerink and J. de Haan, *Political and Institutional Determinants of the Tax Mix: An Empirical Investigation for OECD Countries*, University of Groningen, Research Report, No. 99E05 (Groningen), 1999 [<http://www.ub.rug.nl/eldoc/som/>].

²⁶⁴ D. Mueller (ed.), *Perspectives on Public Choice: A Handbook* (Cambridge, Cambridge University Press, 1997).

²⁶⁵ D. Fouarge, "Costs of non-social policy: towards an economic framework of quality social policies – and the costs of not having them", report for the Employment and Social Affairs DG (Brussels), January 2003 [http://europa.eu.int/comm/employment_social/news/2003/jan/costofnonsoc_final_en.pdf]; P. De Grauwe and M. Polan, *Globalization and Social Spending*, CESifo Working Paper, No. 885 (Munich), March 2003.

²⁶⁶ D. Mueller (ed.), op. cit.

²⁶⁷ L. Kenny and S. Winer, *Tax Systems in the World – An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Collection Costs and Political Regime*, Carleton University, Department of Economics, Carleton Economic Paper, No. 01-03 (Ottawa), May 2001 [<http://www.carleton.ca/economics/>].

²⁶⁸ Подробно эта тема рассматривается в труде W. Leibfritz, J. Thornton and A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, OECD Economics Department Working Paper, No. 176 (Paris), June 1997.

²⁶⁹ Например, налогообложение факторных доходов влияет как на предложение факторов производства, так и на спрос на них. Изменение предельной ставки налогообложения трудовых доходов меняет соотношение общественной стоимости трудовых затрат и досуга

влияние налогов на поведение микроэкономических субъектов возрастает с повышением среднего уровня налогообложения, экономическая теория говорит о том, что общий эффект в первую очередь зависит от предельной, а не средней ставки налогообложения, а также от прогрессивности налоговой системы²⁷⁰. Таким образом, при анализе влияния налогообложения на действия хозяйственных субъектов и экономическую динамику следует учитывать составляющие и структуру налоговой системы, а также назначение отдельных налогов.

В теоретических трудах обсуждается тема "оптимального налогообложения". С точки зрения эффективности, налоговая система считается идеальной, если она соответствует модели оптимального распределения ресурсов Парето. В этом смысле таким требованием ближе всего соответствует система единого налога, поскольку такая система оставляет предельные параметры неизменными и в наименьшей степени влияет на поведение хозяйственных субъектов. В то же время существуют и убедительные теоретические аргументы против такой системы; кроме того, на практике она вряд ли приемлема по политическим соображениям²⁷¹.

Авторы некоторых теоретических исследований обосновывают понятие эквивалентности налогов, доказывая, что при определенных посылках некоторые налоги с точки зрения их влияния на экономическую динамику формально эквивалентны. Так, подоходный налог может быть эквивалентен налогу на потребление, а налог на импорт – налогу на экспорт²⁷². В частности, НДС формально эквивалентен не только налогу на частный доход за вычетом сбережений, но и налогу на трудовые и корпоративные доходы²⁷³. Понятие эквивалентности налогов часто используется в качестве аргумента при проведении различных налоговых реформ.

На макроэкономическом уровне налогообложение может снижать эффективность распределения ресурсов

(эффект предложения). Оно меняет также стоимость рабочей силы и, следовательно, влияет на спрос на трудовые ресурсы со стороны компаний. Аналогично этому, изменения в налогообложении доходов на капитал равнозначны изменению доходности капитала, что отражается как на сбережениях (эффект предложения), так и на инвестициях (эффект спроса). В. Heitger, "Convergence, the 'tax-state' and economic dynamics", *Weltwirtschaftliches Archiv*, Vol. 129, No. 2, 1993, pp. 254-274.

²⁷⁰ Так, например, средняя и предельная ставка налогов на трудовые доходы может оказывать противоположное влияние на занятость: повышение средней ставки снижает потребительские возможности и может заставлять работников работать больше (позитивный эффект дохода), в то время как рост предельной ставки может повышать привлекательность досуга (негативный эффект замещения). S. Cnossen, *Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options*, Maastricht Research School of Economics of Technology and Organization, Research Memorandum No. 023 (Maastricht), 2002 [<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=588>].

²⁷¹ B. Volkerink and J. de Haan, op. cit.

²⁷² A. Auerbach, J. Frenkel and A. Razin, "Equivalence relations in international taxation", in M. Bléjer and T. Ter-Minassian (eds.), *Macroeconomic Dimensions of Public Finance: Essays in Honour of Vito Tanzi* (London and New York, Routledge, 1997), pp. 146-163.

²⁷³ S. Cnossen, op. cit.

и, в конечном счете, отрицательно влиять на экономический рост. В теоретических и эмпирических трудах предлагается целый ряд методов анализа влияния налогообложения на экономическое развитие и, в частности, на экономический рост. В традиционных неоклассических моделях роста (предполагающих снижающийся эффект масштаба) существуют два основных канала, через которые налогообложение может отрицательно влиять на экономический рост, а именно через неблагоприятное воздействие на уровень и структуру инвестиций и предложение рабочей силы. В то же время традиционная неоклассическая модель (Солоу) предполагает, что налоговая политика, как бы она не деформировала и не сдерживала краткосрочный экономический рост, не влияет на долгосрочные темпы роста (хотя она может сказываться на долгосрочном объеме производства)²⁷⁴. В этой модели рост в условиях стабильной экономики определяется лишь внешними факторами (демографическая динамика и технический прогресс), и поэтому изменения в налогообложении (в данной модели суррогат фискальной политики) могут влиять лишь на темпы роста в течение периода перехода к стабильному состоянию экономики²⁷⁵. Отсюда вытекает, что фискальная политика не влияет на долгосрочный рост, и этот очевидно противоречивый вывод широко критикуется в экономической литературе.

Теория эндогенного роста (которая предполагает возрастающий эффект масштаба и появление которой отчасти стало реакцией на критику неоклассических моделей) в деле стимулирования экономической динамики и роста центральную роль отводит накоплению и распространению знаний, а также институциональной основе. Так, в отличие от неоклассического подхода, знания рассматриваются в качестве общественного блага и не характеризуются отрицательным эффектом масштаба²⁷⁶. Такие факторы, как благотворный эффект для окружающих, обучение в процессе производственной деятельности, индивидуальные инвестиции в человеческий капитал, инвестиции компаний в НИОКР и т. д. могут благоприятствовать экономике в целом и обеспечивать возрастающий эффект масштаба. В этих условиях ослабление деформирующих последствий системы налогообложения окажет долгосрочное позитивное воздействие на долгосрочные темпы экономического роста, если государство создаст благоприятный климат для накопления человеческого капитала²⁷⁷. Таким образом, эндогенные модели роста трансформи-

²⁷⁴ E. Engen and J. Skinner, "Taxation and economic growth", *National Tax Journal*, Vol. 49, No. 4, December 1996, pp. 617-642.

²⁷⁵ W. Easterly and S. Rebelo, "Fiscal policy and economic growth: an empirical investigation", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 32, No. 3, December 1993, pp. 417-458.

²⁷⁶ M. Brons, H. de Groot and P. Nijkamp, *Growth Effects of Fiscal Policies – A Comparative Analysis in a Multi-Country Context*, Tinbergen Institute Discussion Paper, No. 99-042/3 (Rotterdam), June 1999.

²⁷⁷ E. Engen and J. Skinner, op. cit.

руют временный эффект налоговой политики, который презюмируется в неоклассических моделях, в постоянный фактор роста. Это означает, что фискальная политика оказывает долгосрочное влияние на экономический рост.

С этой точки зрения государственные ассигнования в материальный и людской капитал, а также в накопление знаний могут стимулировать экономический рост, в то время как расходы на государственное потребление на долгосрочную динамику роста прямого воздействия, как правило, не оказывают (но косвенным образом могут иметь негативные последствия из-за деформирующего эффекта необходимых для их осуществления налогов)²⁷⁸. Так, рост государственных инвестиций в образование может неизменно способствовать долгосрочному экономическому росту²⁷⁹. По общему признанию, государственные расходы на основные общественные блага, такие как обеспечение законности, внутренней и внешней безопасности, также позитивно влияют на экономический рост²⁸⁰. В то же время связь между государственными расходами (включая инвестиции) и ростом является сложной и нелинейной отчасти в результате того, что государственные расходы финансируются за счет налогов, которые могут сдерживать экономический рост. Таким образом, общие последствия увеличения государственных инвестиционных расходов отнюдь неоднозначны; даже будучи положительными при определенном уровне расходов, они могут становиться отрицательными, если общий уровень налогообложения переходит за определенный рубеж; свою роль в этом может играть и эффективность государственных инвестиций²⁸¹.

Одним из принципиальных вопросов из области государственных финансов, который обсуждается на международном уровне, является вопрос конкуренции в сфере налогообложения. Такая конкуренция возникает тогда, когда правительства начинают конкурировать за привлечение мобильных факторов производства, предлагая различные налоговые льготы в первую очередь тем предприятиям, которые готовятся к принятию инвестиционных решений²⁸². Общий вывод, который

делается в теоретических трудах, сводится к тому, что конкуренция в сфере налогообложения эквивалентна общему понижательному воздействию на уровень налогообложения доходов от капитала (так называемая "гонка на износ"); в то же время в тех случаях, когда база налогообложения менее мобильна, это может сопровождаться повышением других налогов, и в результате общая налоговая нагрузка может остаться неизменной. Вместе с тем в основе этих выводов лежат очень жесткие послышки; их ослабление может привести к совершенно иным результатам²⁸³.

Многочисленные эмпирические исследования, посвященные предполагаемой связи между налогообложением/государственными расходами и экономическим ростом, до сих пор не дали однозначных доказательств ее существования или направления возможного воздействия: авторы одних исследований приходят к выводу о существовании обратной зависимости между общим уровнем налогообложения и темпами роста, а других – не могут установить сколь-либо заметной связи. В то же время следует отметить, что в силу большой широты этой темы авторы эмпирических исследований вынуждены либо пользоваться очень упрощенными подходами, либо сужать анализируемую тему до нескольких вопросов²⁸⁴. Результаты эмпирических исследований также говорят о том, что одна и та же налоговая система (и одни и те же изменения в ней) в развивающихся и в развитых странах с рыночной экономикой может по-разному влиять на экономическую динамику, поскольку в первом случае характер распределения ресурсов может деформироваться в силу существования многих других факторов (таких, как неадекватная инфраструктура, макроэкономическая не-

ложения является наиболее острой в области обложения доходов от капиталов.

²⁸³ S. Krogstrup, *What Do Theories of Tax Competition Predict for Capital Taxes in EU Countries? A Review of the Tax Competition Literature*, The Graduate Institute of International Studies, Economics Section, HEI Working Paper, No. 05 (Geneva), 2002 [http://www.unige.ch/sections/ec/].

²⁸⁴ Одним из наиболее комплексных эмпирических исследований по этому вопросу является исследование Истерли и Ребело. На основе международного среза данных за период 1970–1988 год они приходят к выводу, что доля государственных инвестиций в транспорт и связь, а также профицит государственного бюджета тесно связаны с темпами экономического роста, в то время как связь между большинством других финансовых переменных и ростом статистически является очень слабой. W. Easterly and S. Rebelo, "Fiscal policy and economic growth: an empirical investigation", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 32, No. 3, December 1993, pp. 417-458. Напротив, Фолстер и Хенрексон обнаружили сильную обратную зависимость между государственными ассигнованиями и ростом в развитых странах с рыночной экономикой: по их данным, увеличение доли ассигнований на 10 процентных пунктов ведет к снижению темпов роста на 0,7–0,8 процентных пункта. S. Folster and M. Henrekson, "Growth effects of government expenditure and taxation in rich countries", *European Economic Review*, Vol. 45, No. 8, August 2001, pp. 1501-1520. На основе данные ОЭСР за 1970–1995 годы Блини, Геммел и Неллер приходят к выводу о том, что переход от прямых к косвенным налогам в сочетании с увеличением расходов на материальный и людской капитал могут позитивно сказываться на долгосрочной динамике роста. M. Bleaney, N. Gemmel and R. Kneller, "Testing the endogenous growth model: public expenditure, taxation, and growth over the long run", *Canadian Journal of Economics*, Vol. 34, No. 1, 2001, pp. 36-57.

²⁷⁸ В то же время отдельные компоненты расходов на государственное потребление могут позитивно влиять на рост (например, расходы на государственное здравоохранение, поскольку они могут стимулировать предложение рабочей силы).

²⁷⁹ M. Brons, H. de Groot and P. Nijkamp, op. cit.

²⁸⁰ B. Heitger, *The Scope of Government and its Impact on Economic Growth in OECD Countries*, Kiel Institute of World Economics, Working Paper, No. 1034 (Kiel), April 2001 [http://www.uni-kiel.de/ifw/pub/].

²⁸¹ R. Barro, "Government spending in a simple model of endogenous growth", *Journal of Political Economy*, Vol. 98, No. 5, Part 2, October 1990, pp. S103-S126 и G. Glomma and B. Ravikumar, "Flat-rate taxes, government spending on education, and growth", *Review of Economic Dynamics*, Vol. 1, Issue 1, January 1998, pp. 306-325.

²⁸² В принципе конкуренция в сфере налогообложения практикуется шире и затрагивает не только налоги на капитал, но и все другие виды налогов, включая налоги на трудовые доходы, потребление, внешнеторговые поступления и т. д. В то же время в силу различной мобильности факторов производства конкуренция в сфере налогооб-

стабильность, большое неравенство в доходах и т. д.)²⁸⁵. В свою очередь, государственные инвестиции (например, в транспортную инфраструктуру) в развивающихся странах или странах с переходной экономикой могут быть гораздо продуктивнее, чем аналогичные инвестиции в странах со зрелой рыночной экономикой.

В то же время неоднозначность результатов эмпирического анализа может отчасти объясняться проблемами измерения, а именно выбором индикаторов налогообложения²⁸⁶. Как уже отмечалось, согласно теории, на поведение хозяйственных субъектов в основном влияют предельные ставки налогообложения и степень его прогрессивности. В то же время такие ставки с трудом поддаются измерению, и в эмпирических исследованиях вместо них нередко используют средние ставки налогообложения, что ведет к ошибочным результатам и выводам. Действительно, в большинстве стран налоговая система является прогрессивной, а не пропорциональной, и, следовательно, средние ставки налогообложения, как правило, занижают те искажения, которые возникают в связи с предельными ставками налогообложения. В то же время может существовать и проблема обратной причинной связи, поскольку увеличение государственных расходов (ведущее к повышению средней ставки налогообложения) может оказывать позитивное влияние на рост. В более общем плане эмпирический анализ влияния налогообложения на экономическую динамику дополнительно осложняется тем, что наблюдаемое поведение хозяйственных субъектов зависит от суммарного эффекта всех налогов (и от финансируемых за счет них государственных расходов), а выделить конкретный эффект каждого индивидуального компонента налоговой системы чрезвычайно сложно и даже невозможно. Несмотря на эти трудности в последних эмпирических исследованиях, где проводится различие между средними и предельными ставками налогообложения, утверждается, что повышение предельных ставок налогообложения и прогрессивные налоговые системы отрицательно влияют на экономический рост в промышленно развитых странах²⁸⁷.

5.2 Нынешние налоговые системы в присоединяющихся странах

Присоединяющиеся сегодня к ЕС страны унаследовали от своего коммунистического прошлого довольно непрозрачную систему налогообложения. Важ-

нейшими источниками налоговых поступлений в странах с централизованно планируемой экономикой являлись различные налоги, уплачиваемые государственными предприятиями, а также налог с оборота, взимаемый с предприятий розничной торговли. В то же время эти налоги не выполняли тех экономических функций, которые они выполняют в странах с рыночной экономикой. Многие из бесчисленных налогов, взимаемых с государственных предприятий, не были напрямую связаны с результатами их хозяйственной деятельности, поскольку доходы этих предприятий практически полностью зависели от административно устанавливаемых цен. Ставки налогообложения не были ни единообразными, ни нейтральными и зачастую устанавливались для конкретных экономических секторов или регионов или даже отдельных предприятий, что открывало широкие возможности для волюнтаризма директивных органов и торгов между центром и предприятиями. Короче говоря, взимаемые с предприятий налоги являлись своего рода дивидендами, которые государство, являясь единственным акционером, собирало с вложенных средств на основе произвольно устанавливаемых критериев. Аналогичным было положение и при сборе налога с оборота: его ставки не были единообразными, и в ряде стран насчитывались сотни различных ставок налога с оборота. Налогообложение личных доходов на заре преобразований сильно различалось по странам, поскольку в одних странах с централизованно планируемой экономикой такие налоги вообще не взимались, а в других они существовали в примитивной форме. Вся система социального обеспечения, наряду со здравоохранением и образованием, являлись составной частью комплексной системы государственного финансирования, причем между ассигнованиями на конкретные сферы услуг и фактическими расходами на эти услуги не существовало прямой связи; размер финансирования каждой из подсистем устанавливался в рамках общего бюджета. Другими источниками налоговых поступлений являлись импортные пошлины и налоги на экспорт, которые в известной мере также устанавливались произвольно и в дискреционном порядке.

В последние полтора десятилетия в присоединяющихся странах система налогообложения была коренным образом изменена. Перспективы членства в ЕС оказали огромное влияние на процесс и характер налоговой реформы в этих странах, особенно в последние годы. Задача сближения их систем государственных финансов с теми, которые существуют в ЕС, особенно в контексте переговоров о присоединении, вылилась в императивные целевые показатели и сроки и стала одним из самых мощных катализаторов реформ. Кроме того, все эти страны подписали Европейскую социальную хартию и многие из них ратифицировали Конвенцию 102 МОТ (требующую, чтобы минимальный уровень пенсионного замещения доходов составлял 40 процентов). Эти политические решения также повлекли за собой установление конкретных целевых

²⁸⁵ V. Stepanyan, *Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, IMF Working Paper, No. 03/173 (Washington, D.C.), September 2003.

²⁸⁶ Обсуждение этого вопроса см. F. Padovano and E. Galli, "Comparing the growth effects of marginal vs. average tax rates and progressivity", *European Journal of Political Economy*, Vol. 18, No. 3, September 2002, pp. 529-544.

²⁸⁷ Там же.

показателей для реформирования систем социального обеспечения.

Основные этапы реформирования государственных финансов в присоединяющихся странах можно обобщить следующим образом²⁸⁸. Среди первых и наиболее важных реформ фигурировали введение подоходного налога на физических лиц и преобразование прежних налогов на предприятия в подоходный налог (налог на корпоративную прибыль) как таковой. Невнятная система налогов с оборота была упразднена и заменена системой налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизных налогов. Важные изменения были внесены и в торговые тарифы, и страны, которые должны вступить в ЕС в 2004 году, уже привели большую часть своих тарифов в соответствие с тарифами ЕС.

Самым сложным этапом реформирования государственных финансов стала реорганизация систем социального обеспечения и, в частности, двух ключевых институциональных структур: пенсионной системы и системы здравоохранения. Несмотря на некоторые различия основные направления реформы систем социального обеспечения в большинстве присоединяющихся стран были схожими. Концептуально процесс реформ в этой области преследовал три основные задачи: i) выделение пенсионной системы и системы здравоохранения из государственного бюджета; ii) увязывание ассигнований напрямую с источниками поступлений и обеспечение устойчивого долгосрочного баланса поступлений и расходов в каждой системе (в первые годы преобразований зачастую оказывались неизбежными трансферты из государственного бюджета); и iii) частичная приватизация этих систем в целях повышения их стабильности за счет диверсификации финансирования и снижения нагрузки на государственные ассигнования. Так, например, реформа пенсионной системы в ряде стран шла по пути создания многокомпонентных систем (хотя из этой модели существуют исключения), причем государство несет прямую ответственность лишь за один из таких компонентов, а именно за гарантированные минимальные пенсии. Реформа здравоохранения включала в себя создание системы медицинского страхования (на основе сочетания государственного и частного страхования) и коммерциализацию и/или частичную приватизацию медицинских услуг (что предполагает прямой учет стоимости

всех таких услуг и возмещение соответствующих расходов за счет учреждений медицинского страхования). Собственно система социальной защиты, в основном оставшаяся в ведении государства, отвечает главным образом за страхование на случай безработицы и оказание помощи беднейшим слоям общества²⁸⁹.

Само собой разумеется, что процесс реформирования государственных финансов в присоединяющихся странах шел непросто, особенно на начальных этапах. Поспешная отмена старых правил налогообложения зачастую порождала нестабильность и неразбериху, которые, в свою очередь, усугублялись тем, что слабый судебный аппарат не мог обеспечить эффективного применения новых законодательных требований. Реформа системы налогообложения часто была сильно политизирована, что вело к усилению политических трений и поляризации общества. Предвыборные кампании и изменения в правительстве неизменно сопровождались внесением поправок в налоговое законодательство, что подрывало доверие деловых кругов и населения в целом к фискальной системе и делало ее непредсказуемой.

Разные страны избирали различные стратегии налоговых реформ: одни пошли по пути постепенности, другие же провели комплексные и широкомасштабные реформы в один этап. Из всех присоединяющихся стран наиболее радикальной и далекоидущей является, вероятно, реформа 2003 года в Словакии, в результате которой серьезные изменения одновременно произойдут в различных сферах налогообложения (см. вставку 5.2.1).

Начало переговоров о вступлении в ЕС задало направленность реформы государственных финансов в присоединяющихся странах, хотя нормативно-правовые нормы ЕС, как таковые, охватывают лишь режим косвенных налогов и, в частности, налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизных пошлин. В то же время участие в экономическом союзе, как правило, требует более широкой и глубокой гармонизации налогов в странах-членах, поскольку в процессе экономической интеграции взаимодействие их налоговых систем становится все более тесным. Часто утверждается, что различия в налоговой политике и конкуренция в этой области могут серьезно отразиться на других странах и деформировать систему эффективного распределения ресурсов в рамках ЕС (и наоборот, гармонизация налогов может повысить эффективность распределения ресурсов в масштабах всего ЕС)²⁹⁰.

²⁸⁸ По вопросу налоговых реформ в отдельных странах см. C. Bronchi and A. Burns, *The Tax System in the Czech Republic*, OECD Economics Department, Working Papers, No. 245 (Paris), May 2000; P. Lenain and L. Bartoszek, *The Polish Tax Reform*, OECD Economics Department, Working Papers, No. 234 (Paris), March 2000; D. Kemme and R. Rapacki, "Fiscal reform, policy, and constraints during transition in Poland", *Post-Soviet Geography and Economics*, Vol. 41, No. 8, December 2000, pp. 581-598; G. Kiss and G. Szapáry, "Fiscal adjustment in the transition process: Hungary, 1990-1999", *Post-Soviet Geography and Economics*, Vol. 41, No. 4, June 2000, pp. 233-264; Z. Drabek and O. Schneider, "Size of the public sector, contingent liabilities, and structural and cyclical deficits in the Czech Republic, 1993-1999", *Post-Soviet Geography and Economics*, Vol. 41, No. 5, July-August 2000, pp. 311-340.

²⁸⁹ В то же время на практике системы социальной защиты в этих странах до сих пор функционируют неудовлетворительно. Так, значительная часть бедного населения не получает никаких пособий, и при их получении нередки случаи мошенничества.

²⁹⁰ S. Snossen, op. cit. С другой стороны, высказывается и противоположное мнение: обострение налоговой конкуренции со стороны стран с более эффективной налоговой системой может стимулировать реформы налогообложения в странах, где такие системы являются менее эффективными.

ВСТАВКА 5.2.1

Словацкая налоговая реформа 2003 года

После парламентских выборов в сентябре 2002 года вновь сформированное правительство разработало широкомасштабную экономическую программу серьезных преобразований в государственной системе здравоохранения, пенсионной системе и системе социального обеспечения, а также кардинальную налоговую реформу. К числу поставленных задач относятся консолидация бюджетной сферы, улучшение функционирования товарных рынков и рынка труда, а также повышение эффективности государственного сектора, что во многом зависит от увязывания различных направлений реформ. Целью налоговой реформы, которая должна была начаться 1 января 2004 года, прежде всего является усиление стимулов к труду и накоплению сбережений.

Основопологающим принципом налоговой реформы является введение единой ставки налога в рамках всей экономики: единый 19-процентный налог будет взиматься с доходов как физических лиц, так и компаний; будет также установлена единая 19-процентная ставка НДС, а ставки акцизных сборов будут повышены в соответствии с требованиями ЕС. Поскольку до реформы ставки налогообложения доходов были более высокими (доходы компаний облагались 20-процентным налогом, верхняя же предельная ставка обложения доходов физических лиц находилась на уровне 38 процентов), а НДС на товары первой необходимости был более низким (14 процентов), эта реформа означает перенос налоговой нагрузки с прямых налогов на косвенные. Оба вида доходов будут облагаться налогом единовременно, и поэтому дивиденды и наследство, вероятно, избежат налогообложения. Еще одной задачей является упрощение и повышение прозрачности системы, и добиться этого предполагается путем устранения многочисленных лазеек в ранее действовавшем и часто менявшемся законе о налогообложении доходов. Параметры распределения поступлений между бюджетами различных уровней, а также компетенции региональных и местных органов управления в области налогообложения еще предстоит определить в контексте продолжающегося процесса децентрализации административного аппарата. В принципе налоговая реформа не ставит целью увеличение поступлений. Первоначально предполагалось, что по итогам реформы доля суммарных налоговых поступлений в ВВП останется неизменной. По последним оценкам, суммарный размер налоговых поступлений (включая отчисления в фонды социального обеспечения) в 2004 году уменьшится на 2 процентных пункта ВВП; в то же время это сокращение должно компенсироваться поступлениями неналогового характера (трансферты ЕС и получаемые государством дивиденды) [www.imf.org/external/np/ms/2003/101503.htm].

Налоговая реформа должна стать составной частью широкой и крупномасштабной программы структурных реформ. Реформа пенсионной системы также должна начаться 1 января 2004 года с внесения изменений в первый компонент (система выплат по мере получения), уже одобренных парламентом. Эта реформа предусматривает постепенное повышение сравнительно низкого установленного законом возраста выхода на пенсию, увеличение минимального периода отчислений для получения полной пенсии (в настоящее время составляет лишь 25 лет) и установление более прямых связей между взносами и размером пенсионных выплат. Второй компонент вступит в силу к июлю 2006 года, когда примерно треть суммы пенсионных отчислений участников (лиц, начинающих трудовую деятельность, и тех работников, которые предпочитают перейти на новую систему) будет зачисляться на их личные пенсионные счета, управляемые частными фондами. Переход на двухкомпонентную государственную пенсионную систему будет отчасти финансироваться из государственных доходов от приватизации, хранящихся на специальном счету в центральном банке. В то же время, по официальным прогнозам, к 2007 году этот резерв будет исчерпан, и после этого первый компонент пенсионной системы будет постоянно иметь дефицит на уровне 1 процента ВВП в год. Это может отрицательно сказаться на состоянии консолидированного государственного бюджета, особенно с учетом запланированного на 2008 год вступления в зону евро.

Помимо внесения изменений в режим налогообложения доходов и потребления, власти решили также уменьшить отчисления на медицинское страхование и страхование на случай безработицы. Хотя эти меры коснулись в основном отчислений работодателей, частично полученная ими экономия вполне может быть перераспределена в пользу работников в рамках централизованно или децентрализованно заключаемых коллективных соглашений. Снижение отчислений, по-видимому, приведет к сокращению косвенных расходов на заработную плату, что даст дополнительные стимулы для найма рабочей силы. В относительном выражении обязательные отчисления в фонд социального обеспечения в Словакии очень высоки по сравнению с другими присоединяющимися странами (таблица 5.2.3) и одни из самых высоких в Европе. Идущая параллельно реформа социального обеспечения призвана усилить стимулы для трудовой деятельности и повышения профессиональной квалификации за счет введения новых производственных льгот и надбавок за повышение квалификации, учебу или профессиональную подготовку. Если это позволит ощутимо повысить чрезвычайно низкий уровень занятости в стране, пакет реформ в долгосрочной перспективе вполне может стать самофинансируемым. К сожалению, в новой системе социального обеспечения, по всей видимости, игнорируются те препятствия для трудоустройства, с которыми сталкиваются представители рома – меньшинства, на которое приходится 7–8 процентов населения Словакии и свыше половины долгосрочных безработных.

Возможное влияние реформы налогообложения на экономическую динамику оценить сложно; кроме того, необходимо проводить различие между краткосрочными и долгосрочными последствиями. Так, реформа может оказать позитивное долгосрочное влияние на экономическое развитие. Ощутимо ослабит прогрессивность налоговой системы, она может повысить эффективность распределения ресурсов. Хотя ставка налогов на доходы и является единой, прогрессивность в налогообложении доходов физических лиц устранена не полностью, так как пороговый уровень налогообложения нельзя назвать несущественным. В то же время он будет значительно снижен. Изменение в налогообложении доходов физических лиц может стать дополнительным стимулом для трудовой деятельности (особенно для работников на противоположных

ВСТАВКА 5.2.1 (продолжение)

Словацкая налоговая реформа 2003 года

полюсах профессионального спектра) и повысить отдачу от образования. В результате реформы не облагаемый налогами уровень доходов заметно возрастет, благодаря чему увеличится и чистая заработная плата неквалифицированных работников. Лица, чьи доходы в три раза превышают средний уровень, сильно выиграют от снижения вдвое максимальной предельной ставки налогообложения и установления потолка на отчисления в фонд социального обеспечения. Вводимые с января 2004 года производственные льготы также должны стать дополнительным стимулом для трудовой деятельности. Как говорилось в разделе 5.1 i), переход от прямых налогов к косвенным может позитивно отразиться на долгосрочном росте при условии выделения достаточных государственных средств на формирование людского и физического капитала.

Другие последствия реформы не столь однозначны. Значительное ослабление прогрессивности налогообложения доходов снизит эффективность автоматических стабилизаторов. Ослабление прогрессивности режима обложения доходов физических лиц, наряду с повышением ставки НДС на продовольствие и другие товары первой необходимости с 14 до 19 процентов, которое ляжет непропорционально тяжелым бременем на домашние хозяйства с низким доходом, углубит социальное неравенство. Власти намереваются выплачивать бедному населению компенсацию, однако ее форма и размеры до сих пор неизвестны. Хотя реформа позволит увеличить чистые заработки неквалифицированных работников, сама по себе она никак не улучшит нерадужные перспективы долгосрочных безработных, на долю которых приходится свыше половины безработных в Словакии. Успех налоговой реформы, в том числе за счет увеличения поступлений от налогообложения высококвалифицированной рабочей силы, будет в конечном счете зависеть от того, насколько эффективно будет проводиться параллельная реформа государственных расходов и социального обеспечения.

Самым неопределенным представляется влияние налоговой реформы на общий размер налоговых поступлений: по крайней мере в краткосрочной перспективе существует опасность их сокращения. В случае серьезных краткосрочных негативных последствий власти могут оказаться вынуждены резко урезать расходы (что частично в любом случае запланировано). Несмотря на сильную раздутость штата работников государственного сектора и необходимость уменьшения расходов на оплату их труда, сокращение штатов не должно подрывать качество основных общественных услуг в таких областях, как образование, здравоохранение, отправление правосудия и налоговая служба (нагрузка на которые в ходе реформ будет возрастать). Процесс децентрализации административного аппарата еще более осложняет ход реформ. Хотя управление расходами на уровне центральных органов власти, по-видимому, улучшится, нынешнее законодательство не обеспечивает надежной защиты от фискальных злоупотреблений на местном и региональном уровнях. Все это указывает на необходимость тщательного контроля за ходом осуществления новых мер.

Кроме того, структура налогов в одной стране может влиять и на распределение ресурсов в других странах-членах. Поэтому от стран-кандидатов требовалось к моменту вступления в Союз обеспечить немалую степень унификации систем налогообложения (главным образом косвенных налогов)²⁹¹.

С приближением даты расширения ЕС итоги различных налоговых реформ в странах-кандидатах наконец начинают приобретать более четкие очертания. В остальной части настоящего раздела рассматриваются некоторые из важнейших компонентов налоговых систем в присоединяющихся странах на пороге их членства в ЕС²⁹².

²⁹¹ В то же время следует отметить, что в рамках Европейского союза гармонизация систем налогообложения остается очень противоречивой и политизированной темой. Среди стран-членов по-прежнему нет единодушия в отношении направленности будущих мер гармонизации (особенно в случае прямых налогов). Кроме того, контроль за национальным бюджетом (куда включается система налогообложения) является важнейшей политической прерогативой суверенного государства, которую многие страны стремятся сохранить. В то же время свобода проведения национальной бюджетно-финансовой политики в принципе ограничивается жесткими нормами Пакта стабильности и роста и принципами фискальной политики ЕС.

²⁹² Большая часть информации в таблицах настоящего раздела была любезно предоставлена различными государственными учреждениями (министерствами финансов, налоговыми органами и орга-

i) Подходный налог на физических лиц

В соответствии с аргументами, изложенными в разделе 5.1, традиционно считается, что высокие эффективные ставки налогообложения трудовых доходов, особенно доходов нижнего уровня, отрицательно влияют как на предложение рабочей силы (в результате снижения чистого размера вознаграждения после уплаты налогов), так и на спрос на нее (вследствие роста издержек на рабочую силу)²⁹³. Поэтому иногда утверждается, что в чисто экономическом смысле было бы

нами поощрения инвестиций) присоединяющихся стран в ответах на вопросник, подготовленный секретариатом ЕЭК ООН. Что касается самых последних изменений, информация о них была почерпнута из онлайн-публикаций Deloitte and Touche, *Tax and Legal News* and *World Tax Advisor*, Ernst and Young, *Worldwide Corporate Tax Guide* и *Tax News International*, KPMG, *Tax News and Tax Card 2003 (The Czech Republic and Latvia)*. Информация о налогообложении в ЕС взята главным образом из А. Martinez-Serrano and B. Patterson, *Taxation in Europe: Recent Developments*, European Parliament, Working Paper, Economic Affairs Series ECON 131 EN (Luxembourg), January 2003 и European Commission, *VAT in the European Community and VAT Rates Applied in the Member States of the EU, Situation at 1st May* (Doc/2908/2003-EN), и *Excise Duty Tables: Special Version with Information from the Candidate Countries to the European Union* (Brussels), July 2003 [europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/info_doc.htm].

²⁹³ В то же время, как отмечалось выше, заблаговременно эти последствия предсказать трудно, а на практике они могут сильно различаться.

эффективнее переложить налоговое бремя с трудовых доходов на потребление, капитал и энергоносители²⁹⁴. Как в теоретических, так и в практических трудах подчеркивается также, что прогрессивность системы налогообложения (а следовательно и высокие предельные ставки налогообложения) порождает наиболее серьезные препятствия для экономического роста. Эволюция налогообложения личных доходов в присоединяющихся странах (в ряде случаев подобные доходы в прошлом налогами не облагались) в течение переходного периода происходила в русле этих аргументов: наблюдалась общая тенденция снижения налогообложения личных доходов посредством уменьшения как максимальных (предельных) ставок налогообложения, так и числа действующих ставок.

Подходный налог с физических лиц (ПНФЛ) в присоединяющихся странах в настоящее время, как правило, взимается в центральный бюджет. Лишь в некоторых случаях централизованно взимаемые налоги дополняются местными подходными налогами на физических лиц, которые, к тому же, сравнительно невелики. Три балтийских государства, создавая новый режим налогообложения, сразу же установили единую ставку ПНФЛ, а в остальных семи странах в 2003 году налогообложение было прогрессивным и число налоговых ставок в зависимости от размера дохода колебалось от трех до шести (таблица 5.2.1)²⁹⁵. В 2003 году самые низкие ставки ПНФЛ составляли от 10 процентов (нижняя ставка) в Словакии до 33 процентов (единая ставка) в Литве²⁹⁶. Средний уровень минимальной ставки в 10 присоединяющихся странах составлял в 2003 году 19,8 процента при коэффициенте вариации 33 процента. Самые высокие предельные ставки колебались от 25 процентов (единая ставка) в Латвии до 50 процентов в Словении при среднем уровне в 35,3 процента. В некоторых странах параллельно с этими базовыми ставками существует целый ряд льготных ставок обложения доходов отдельных видов или из отдельных источников, хотя сумма подобных доходов, на которые распространяются эти льготные ставки, как правило, ограничивается²⁹⁷.

Поскольку ставки налогообложения, как правило, отражают компромисс между соображениями эконо-

мической эффективности, с одной стороны, и социальной справедливости, с другой, стандартные ставки ПНФЛ часто дополняются другими мерами (например, налоговыми льготами), которые принимаются с учетом социальных и других неэкономических факторов. В присоединяющихся странах наиболее часто используются налоговые льготы в виде вычетов из облагаемых налогом доходов (размер которых может возрастать при прогрессивной системе налогообложения). Подобные налоговые вычеты практикуются в восьми из десяти стран и включают в себя стандартные не облагаемые налогом суммы (которые зачастую дополняются пособиями на ребенка/супруга) и определенные суммы расходов, связанных с трудовой деятельностью. Напротив, в Венгрии в качестве стандартной налоговой льготы практикуются налоговые кредиты – одноразовые вычеты из облагаемых налогом сумм, – в то время как в Польше применяются как налоговые кредиты, так и списания из облагаемых налогом сумм²⁹⁸.

ii) Налогообложение дохода от капитала

Примерно в последние 15 лет присоединяющиеся страны провели серию реформ корпоративного налогообложения, с тем чтобы адаптировать свои системы к меняющемуся экономическому климату. С одной стороны, им необходимо было полностью отказаться от прежней системы налогообложения предприятий (которая оказалась непригодной в условиях рыночной экономики); с другой стороны, новая система налогообложения компаний должна была не только принести поступления в государственный бюджет, но и стимулировать рост и преодоление отставания от более передовых стран. В течение этих лет серьезные изменения в налогообложении корпоративных доходов произошли в большинстве этих стран (одним из редких исключений была Словения).

Налог с доходов компаний (НДК) повышает стоимость капитала (которая одновременно является требуемой нормой прибыли с инвестиций) и, следовательно, влияет на инвестиционные решения²⁹⁹. Так, в принципе, снижение корпоративных налогов должно благоприятствовать инвестициям в основной капитал и деловой конъюнктуре в целом. В то же время, как говорится в разделе 5.1, снижение корпоративных налогов в условиях открытой экономики без должного внимания к особенностям систем налогообложения в других странах может и не дать желаемых результатов. Снижение ставок корпоративного налогообложения в целях привлечения инвестиций (конкуренция в сфере налогообложения) в краткосрочном плане может

²⁹⁴ Этот аргумент носит чисто теоретический характер и не подкрепляется убедительными результатами эмпирических исследований.

²⁹⁵ С января 2004 года в Словакии должна быть введена единая 19-процентная ставка налогообложения; Польша и Румыния также рассматривают целесообразность перехода в среднесрочной перспективе (2005–2007 годы) на единую ставку.

²⁹⁶ В 2003 году литовское правительство рассматривало вопрос о снижении стандартной ставки ПНФЛ с 33 до 24 процентов; однако из-за ухудшения состояния бюджета такое снижение было отложено.

²⁹⁷ Например, льготными ставками иногда облагаются доходы от сельскохозяйственного производства, лесного промысла, аренды и мелкой торговли или доходы спортсменов и артистов, лицензионные платежи, подарки и т. д. Подробную информацию см. в примечаниях к таблице 5.2.1.

²⁹⁸ В рамках новой системы налогообложения доходов в Словакии в 2004 году также будет предоставляться налоговый кредит в размере 3600 словацких крон.

²⁹⁹ M. Devereux, R. Griffith and A. Klemm, "Corporate income tax reforms and international tax competition", *Economic Policy*, No. 35, October 2002, pp. 449-488. Как говорится ниже, в последние годы между присоединяющимися странами обостряется конкуренция в сфере налогообложения корпоративных доходов.

ТАБЛИЦА 5.2.1

Важнейшие особенности налогообложения доходов физических лиц (ПНФЛ) в присоединяющихся к ЕС странах, 2003 год
(В процентах от облагаемого налогом дохода в национальной валюте и в евро)

	Число ставок	Минимальная ставка (в процентах)	Максимальная ставка (в процентах)	Годовой доход, сверх которого применяются максимальные ставки (национальная валюта/евро) ^a	Стандартный годовой размер дохода, не облагаемого налогами (национальная валюта/евро) ^a	Списываемые расходы
Болгария ^b	4	15	29	7200 левов/3680 евро	1320 левов/675 евро	Да ^c
Чешская Республика	4	15	32	331 200 чешских крон/10 400 евро	38 040 чешских крон/1178 евро ^d	Да ^e
Эстония	1	26	26	–	12 000 эстонских крон/767 евро ^f	Да ^g
Венгрия	3 ^h	20 ⁱ	40 ⁱ	1 350 000 форинтов/5200 евро	108 000 форинтов/416 евро	Да ^j
Латвия	1	25	25	–	252 лата/338 евро ^k	Да ^l
Литва	1 ^m	33	33	–	3480 литов/1039 евро ⁿ	Да ^o
Польша	3 ^p	19	40	74 048 злотых/16 400 евро	2790 злотых/640 евро	Да ^q
Румыния	5 ^r	18	40	139 200 000 леев/3800 евро	21 600 000 леев/581 евро	Нет ^s
Словакия	5	10	38	564 000 словацких крон/ 13 500 евро	38 760 словацких крон/928 евро ^t	Да
Словения	6 ^u	17	50	37 500 евро ^v	11 процентов от среднегодовой заработной платы ^w	Да ^x
Средний уровень по присоединяющимся странам .....	..	19,8	35,3	–	–	–
Коэффициент вариации (в процентах) .....	..	33,4	21,9	–	–	–

Источник: Сообщения, полученные непосредственно из министерств финансов, налоговых органов и учреждений поощрению инвестиций присоединяющихся стран.

^a Суммы в евро конвертированы по среднему обменному курсу за август 2003 года.

^b Лицензионный налог (взимаемый с самозанятого населения в некоторых отраслях услуг, чей суммарный годовой доход составляет не более 75 000 левов) является альтернативой ПНФЛ.

^c Пожертвования на благотворительные цели (вместе с подарками) могут списываться в размере до 5 процентов облагаемого налогом дохода.

^d Пособия на ребенка в размере 23 520 чешских крон в год.

^e Отчисления в пенсионный фонд и на страхование жизни списываются из облагаемых налогом доходов.

^f Базовый уровень не облагаемого налогом дохода повышается, если налогоплательщик имеет трех или больше детей.

^g Доходы от продажи собственной сельскохозяйственной продукции на сумму не выше 45 000 эстонских крон не облагаются подоходным налогом. Алименты, проценты по ипотечным кредитам, расходы на профессиональную подготовку и профсоюзные взносы могут списываться из доходов (вместе с подарками в размере не свыше 5 процентов от облагаемого налогом дохода или 100 000 эстонских крон).

^h Дивидендный доход облагается по двум ставкам: дивиденды, не превышающие 30 процентов стоимости доли физического лица в акционерном капитале компании, облагаются 20-процентным налогом; остальная часть – 35-процентным налогом.

ⁱ Начиная с 2004 года ставки ПНФЛ снизятся до 18, 26 и 38 процентов; налоговые разряды (совокупный годовой доход) останутся неизменными. Месячные семейные пособия возрастут.

^j Предусмотрены и специальные налоговые списания: учебные расходы совершеннолетних (30 процентов, но не свыше 60 000 форинтов в год); отчисления на страхование жизни и в пенсионный фонд (до 100 000 форинтов в год) и семейные пособия.

^k Пособия на детей (10,50 латов в месяц) не облагаются налогом. Дивиденды латвийских компаний (после налогообложения доходов), доходы от государственных и муниципальных учреждений и от продажи имущества также списываются из облагаемых налогом сумм. С 2004 года размер не облагаемого налогом минимального месячного дохода будет устанавливаться в законе о годовом бюджете.

^l Отчисления на страхование жизни и взносы в частные пенсионные фонды (в сумме не превышающие 10 процентов валового дохода); подарки на сумму до 70 латов в год; некоторые расходы на профессиональную подготовку.

^m Трудовые доходы облагаются стандартной 33-процентной ставкой налога, а доходы от распределения прибыли, процентные доходы, доходы моряков, доходы от спортивных и культурных мероприятий, роялти, доходы от аренды или продажи имущества, пенсии, выплачиваемые литовскими пенсионными фондами, а также платежи в счет страхования жизни облагаются 15-процентным налогом.

ⁿ Налоговые списания возрастают до 430 литов для домашних хозяйств с тремя детьми и еще на 46 литов за каждого дополнительного ребенка.

^o Расходы самозанятого населения в связи с трудовой деятельностью; некоторые страховые премии; отчисления в пенсионные фонды; проценты по ипотечным кредитам (до 25 процентов годового трудового дохода). Доход от деловой деятельности, для занятия которой необходимо получить лицензию, облагается местным фиксированным налогом вместо государственного.

^p Игровой выигрыш облагается 10-процентным налогом; дивиденды и аналогичные доходы облагаются 15-процентным налогом; процентный доход, а также доход от художественной, литературной, научной или журналистской деятельности облагается 20-процентным налогом.

^q Налоговый кредит в связи с производственными расходами в размере 530,08 злотого в год.

^r В Румынии процентный доход и прирост капитала облагаются налогом в размере 1 процента; с дивидендного налога взимается 5-процентный налог; с роялти, а также с доходов артистов и спортсменов – 15-процентный налог; дневные игорные доходы и выигрыши не облагаются налогом, а налог с дополнительных сумм составляет 10–20 процентов.

^s За исключением материалов, используемых в строительстве частного жилья (до 20 процентов стоимости).

^t Дополнительные пособия в размере 12 000 словацких крон для супружеских пар, если годовой доход супруга не превышает 38 760 словацких крон. Детские пособия в размере 16 800 словацких крон в год.

^u Доходы от временной трудовой деятельности (соответствующие расходы подлежат списанию) облагаются специальным 25-процентным налогом. Налог на выигрыш в лотерею (15 процентов) взимается в источнике.

^v Максимальным налогом облагаются месячные доходы, превышающие 300 процентов от средней заработной платы. В основе вышеуказанной оценки лежит средняя заработная плата и средний обменный курс толара к евро за 2002 год.

^w Семейные пособия (10 процентов от средней заработной платы на первого ребенка или на любого другого находящегося на иждивении члена семьи и дополнительно 5 процентных пунктов на каждого следующего ребенка) не облагаются налогом.

^x Отчисления в фонд социального обеспечения списываются из облагаемых налогом сумм; некоторые расходы (до 3 процентов облагаемых налогом доходов) также могут списываться из совокупного облагаемого налогом дохода.

принести положительный результат отдельной стране, но в более долгосрочной перспективе это может спровоцировать "гонку на износ": понижающее давление на ставки налогообложения в других странах чревато негативными последствиями для государственных поступлений³⁰⁰. Кроме того, частые изменения в налоговом законодательстве, даже если они и носят стимулирующий характер, могут отрицательно сказаться на инвестициях, снижая предсказуемость делового климата.

Как и в случае ПНФЛ, в присоединяющихся странах общая тенденция направлена на снижение ставок налогов с доходов компаний. Так, в период с 1999 по 2003 год все страны – кандидаты на вступление в ЕС, за исключением Венгрии, снизили нормативные ставки НДС, причем некоторые из них одновременно расширили базу налогообложения корпораций (таблица 5.2.2.)³⁰¹. Далее других в этом направлении пошла Эстония: в соответствии с законом о налогообложении доходов 2000 года нераспределенная прибыль компаний полностью освобождается от налогов³⁰². Помимо этого крайнего случая, в последние несколько лет в регионе отмечалось некоторое сближение нормативных ставок НДС: их средний уровень снизился с 30,3 процента в 1999 году до 23,2 процента в 2003 году, причем одновременно несколько снизился и коэффициент вариации. Во многих странах (Болгария, Венгрия, Латвия, Польша, Словакия и Чешская Республика) на 2004 год (или последующие годы) запланировано новое снижение налогов. В 2003 году в девяти странах-кандидатах нормативные ставки НДС были ниже, чем в среднем по ЕС (в 1999 году таких стран было лишь пять). Если сравнить средние показатели по нынешним странам ЕС и странам-кандидатам, разница возросла с 2 процентных пунктов в 1999 году до 6 процентных пунктов в 2003 году.

Снижение нормативных ставок НДС – не единственный путь сокращения уровня корпоративного нало-

гообложения, по которому пошли страны-кандидаты. В течение переходного периода, стремясь повысить свою конкурентоспособность по отношению к остальным странам мира и привлечь больше ПИИ, многие страны ввели различные налоговые каникулы и изъятия из корпоративного налогообложения. В то же время большинство этих стран создали особые экономические зоны, где иностранным инвесторам предлагаются дополнительные налоговые льготы. В некоторых странах действует также целый ряд льготных ставок НДС (например, для МСП, сельскохозяйственных предприятий и т. д.), а также различные изъятия из режима налогообложения (в случае реинвестирования доходов и т. д.)³⁰³. Существование различных льгот и изъятий (влияющих на налоговую базу) не позволяет провести более подробный сравнительный анализ уровня налогообложения корпоративных доходов в различных странах на основе действующих нормативных ставок; вместо этого в разделе 5.3 приводится сравнительный анализ эффективных ставок налогообложения (в которых учитываются различия в налоговой базе).

Большинство налоговых каникул и изъятий являются следствием конкурентной борьбы за привлечение ПИИ, развернувшейся между восточноевропейскими странами. Кроме того, некоторые из них несовместимы с правовыми нормами ЕС и, по общему мнению, являются препятствиями для будущей унификации налогового режима в рамках расширенного Союза³⁰⁴. На конечном этапе переговоров о присоединении были достигнуты договоренности относительно постепенной отмены некоторых действующих налоговых льгот, однако ряд вопросов так и остался нерешенным.

По сравнению с нынешней практикой налогообложения корпоративных доходов в ЕС некоторые страны-кандидаты несколько иначе определяют отдельные компоненты налоговой базы компаний, в частности, что касается начисления амортизации (последняя колонка таблицы 5.2.2), бухгалтерского учета потерь и товарно-материальных запасов. Каждая страна-кандидат применяет лишь один метод амортизации: большинство из них требуют равномерно начислять износ машин и зданий (но по разным ставкам), в то время как в Латвии и Польше действует метод уменьшающегося остатка³⁰⁵. В большинстве государств – членов ЕС фирмам разрешается выбирать любой из этих двух методов. В странах-кандидатах убытки могут лишь переноситься на следующие отчетные периоды и, как правило, лишь в течение пяти лет (семи лет в Чешской Республике), в то время как в ЕС этот срок

³⁰⁰ Так, если подобные стимулы будут предлагать все страны, их влияние на движение капитала будет сведено на нет, однако правительства всех стран проиграют, поскольку их поступления сократятся. J. Wilson, "Theories of tax competition", *National Tax Journal*, Vol. 52, No. 2, June 1999, pp. 269-304.

³⁰¹ С 1996 года в Венгрии нормативная ставка НДС составляет 18 процентов. Эта ставка была самой низкой среди присоединяющихся стран до 2002 года, когда Литва снизила свою ставку до 15 процентов. В то же время с января 2003 года малые предприятия в Венгрии могут избрать для себя упрощенный режим налогообложения предпринимателей, единая ставка которого составляет 15 процентов для доходов не свыше 15 млн. форинтов в год (в 2004 году этот потолок будет поднят до 25 млн. форинтов). Многие венгерские фирмы, оказывающие финансовые услуги, воспользовались возможностями офшорной регистрации, что позволяет им уплачивать лишь 3-процентные налоги со своих доходов. Поскольку эта практика неоднократно подвергалась критике со стороны ОЭСР и не соответствует требованиям ЕС, венгерские власти в 2003 году перестали выдавать "офшорные лицензии", а для компаний, уже имеющих такие лицензии, они ограничили срок действия льготной ставки налогообложения периодом до 31 декабря 2005 года. OECD, *Economic Surveys: Hungary* (Paris), 2002, pp. 137-138.

³⁰² Последний эстонский закон о налогообложении доходов (*Tulumaksuseadus*) был принят 15 декабря 1999 года и вступил в силу 1 января 2000 года.

³⁰³ Более подробную информацию о подобных стимулах, предлагаемых странами-кандидатами, см. примечания к таблице 5.2.2.

³⁰⁴ В то же время для гармонизации налогообложения в рамках ЕС существуют и другие препятствия, такие как отсутствие консенсуса по вопросу унификации ставок налогообложения доходов.

³⁰⁵ Метод уменьшающегося остатка предполагает ежегодное списание заранее установленного процента (который может меняться во времени) от оставшейся стоимости.

ТАБЛИЦА 5.2.2

Важнейшие особенности налогообложения доходов компаний (НДК) в присоединяющихся к ЕС странах, 1999–2004 годы
(В процентах от облагаемого налогом дохода)

	Базовая ставка НДК			Налоговые льготы	Правила амортизации машин и оборудования
	1999 год	2003 год	Планы на 2004 год		
Болгария ^a	32,5	23,5	19,5	Да ^b	Линейная амортизация (5 лет)
Чешская Республика	35	31	28	Да ^c	Линейная или ускоренная амортизация ^d
Эстония ^e	26	–	–	–	–
Венгрия	18	18	16	Да ^f	Линейная амортизация (20 процентов)
Латвия	25	19	15	Да ^g	Амортизация по формуле уменьшающегося остатка (20–70 процентов)
Литва	29	15	15	Да ^h	Линейная амортизация (4–10 лет)
Польша	34	27 ⁱ	19	Да ^j	Амортизация по формуле уменьшающегося остатка (20 процентов)
Румыния	38	25	25	Да ^k	Линейная амортизация (10 лет) ^l
Словакия	40	25	19	Да ^m	Линейная или ускоренная амортизация ⁿ
Словения	25	25	25	Да ^o	Линейная амортизация (4–10 лет)
<i>Средний показатель по присоединяющимся странам</i>	30,3	23,2	20,2	–	–
<i>Коэффициент вариации (в процентах)</i>	22,6	21,4	23,7	–	–
<i>Для справки:</i>					
Средний уровень по ЕС	32,4	29,3 ^p	..	–	Линейная амортизация или амортизация по формуле уменьшающегося остатка
Коэффициент вариации (в процентах)	22,5	22,3	..	–	–

Источник: Тот же, что и в таблице 5.2.1 для присоединяющихся стран; для ЕС: A. Martínez-Serrano and B. Patterson, *Taxation in Europe: Recent Developments*, European Parliament Working Paper, Economic Affairs Series ECON 131 EN (Luxembourg), January 2003.

a Стандартные ставки включают в себя ставки местных и государственных налогов на компании. Существует особый правовой режим налогообложения страхового и игорного бизнеса.

b Возможность получения налоговых каникул (до 100 процентов) для определенных видов хозяйственной деятельности (включая ввоз на переработку, а также долгосрочные инвестиции в регионах с высокой безработицей). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет (для банков – 10 лет). Пожертвования, коммерческие подарки и т. д. облагаются налогом на уровне 15–20 процентов.

c Льготное налогообложение доходов новых промышленных предприятий в течение 10 лет, а предприятий, расширяющих свое производство, – в течение пяти лет. Минимальный размер инвестиций – 350 млн. чешских крон (100 млн. чешских крон, если уровень безработицы в регионе превышает средний по стране показатель не менее чем на 50 процентов). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение семи лет.

d Возможен выбор линейной или ускоренной амортизации. Срок амортизации тяжелого оборудования составляет 12 лет: ставка линейной амортизации в первый год составляет 4,3 процента, а в последующие годы 8,7 процента, а при ускоренном графике она равняется 12 процентам в первый год и 13 процентам в последующие годы. На некоторые виды машин и оборудования распространяется дополнительная 10-процентная инвестиционная льгота.

e В Эстонии, начиная с 2000 года, вся нераспределенная прибыль освобождается от налога на доходы компаний. Дивиденды облагаются 26-процентным налогом.

f Начиная с 2003 года фирмы имеют право на получение налогового кредита на цели развития в течение первых пяти лет нового инвестиционного проекта стоимостью свыше 10 млрд. форинтов (или 3 млрд. форинтов в "слаборазвитых районах"). Налоговый кредит не может превышать 50 процентов от первоначальных инвестиций. Дополнительные налоговые льготы могут быть предоставлены в связи с трудоустройством лиц, прошедших профессиональную подготовку, или бывших безработных. Из облагаемых налогом доходов могут быть списаны также инвестиционные резервы, сформированные из нераспределенной прибыли, в размере до 25 процентов от общей суммы прибыли до уплаты налогов (но не свыше 500 млн. форинтов). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет.

g Специальный налоговый режим распространяется на компании, действующие в особых экономических зонах (ОЭЗ) и свободных портах. МСП пользуются льготной, 15-процентной ставкой НДК. Компании могут получить также 40-процентный налоговый кредит в случае размещения долгосрочных инвестиций в течение трехлетнего периода на сумму свыше 10 млн. латов (при условии одобрения со стороны правительства). Налоговыми льготами пользуются также сельскохозяйственные предприятия или предприятия, производящие высокотехнологичные товары или программное обеспечение. Пожертвования фондам и программам, утвержденным правительством, могут списываться из облагаемых налогом доходов (до 90 процентов). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет (для предприятий, зарегистрированных в ОЭЗ, – в течение 10 лет). Судходные компании облагаются специальным "тоннажным" налогом, устанавливаемым в зависимости от грузоподъемности судна.

h Инкорпорированные МСП облагаются 13-процентным налогом. Местные доходы иностранных компаний облагаются 10-процентным налогом. Сельскохозяйственные предприятия (у которых доля доходов от сельскохозяйственной деятельности составляет не менее 50 процентов) освобождаются от НДК. Компаниям, трудоустройствающим инвалидов, предоставляются налоговые льготы (от 25 до 100 процентов). Предприятиям, работающим в ОЭЗ, предоставляются налоговые каникулы и налоговые льготы (освобождение от НДК в течение пяти лет после регистрации; 50-процентная скидка на протяжении последующих 10 лет для компаний, инвестировавших в стране свыше 1 млн. долларов; прибыли, реинвестированные в основной капитал, НИОКР и инновации налогом не облагаются). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет.

i Доходы от развлекательных или спортивных услуг облагаются 20-процентным налогом.

j Налоговые стимулы для инвестиций в форме инвестиционных налоговых скидок могут быть предоставлены при условии, если размер скидки не превышает 10 процентов налоговой базы (30 процентов для "преференциальных" инвестиций). В связи с инвестициями в ОЭЗ могут быть предоставлены дополнительные скидки. Освобождается от налогообложения доход специализированных сельскохозяйственных предприятий и предприятий лесного сектора. Налогами не облагаются также пожертвования на науку, образование, здравоохранение, культуру и другие благотворительные цели. Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет.

k Прибыль от экспортной деятельности облагается налогом на уровне 12,5 процента. В свободных зонах (на основе лицензий, действующих до 31 декабря 2004 года) практикуются налоговые каникулы (льготная 5-процентная ставка). Предоставляются налоговые стимулы для инвестирования в основной капитал. Кроме того, освобождаются от налогообложения отчисления в обязательные резервы (корпоративные субъекты должны отчислять в резервы 5 процентов своей прибыли, пока эти резервы не достигнут 20 процентов подсановного уставного капитала), а также пожертвования (до 5 процентов общей суммы облагаемого налогом дохода). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет.

l Ускоренному списанию подлежат технологическое оборудование, компьютеры и смежные виды оборудования, которые начали использоваться после 1 июля 2002 года.

m Сельскохозяйственные предприятия (у которых сельскохозяйственная деятельность является источником не менее 50 процентов доходов) облагаются 15-процентным налогом. Компании, трудоустройствающие инвалидов, имеют право на налоговые льготы (льготная 18-процентная ставка). В связи с долгосрочными инвестициями компании могут пользоваться налоговым кредитом (до 20 процентов в районе Братиславы и до 50 процентов в других районах). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет.

n Амортизация тяжелого оборудования осуществляется следующим образом: при линейной амортизации его стоимость списывается в течение 15 лет на 3,4 процента в первый год и на 6,9 процента в последующие годы, а при ускоренной амортизации на 15 процентов в первый год и на 16 процентов в последующие годы.

o Налоговые льготы (льготная 10-процентная ставка) и инвестиционные стимулы (дополнительная 50-процентная налоговая льгота в связи с инвестициями в основной капитал) для фирм, работающих в ОЭЗ. Общие налоговые стимулы в связи с долгосрочными инвестициями: до 40 процентов в первый год инвестиций плюс возможность перечисления до 10 процентов прибыли (освобождается от налогообложения) в инвестиционный резерв (действует на протяжении четырех лет). Убытки могут переноситься на последующие периоды в течение пяти лет.

p 2002 год вместо 2003 года.

обычно не ограничен, причем в ряде случаев существует возможность зачета в счет прошлых торговых убытков.

Что касается доходов от прироста капитала, то они, как правило, включаются в облагаемый доход, соответственно по нормативной ставке НДС. В то же время в некоторых странах (включая Болгарию, Венгрию и Латвию) доходы от прироста капитала компаний-нерезидентов, имеющих или не имеющих в стране постоянно действующие предприятия, облагаются различными ставками налогов³⁰⁶.

Что касается специального налога на дивиденды и проценты, страны-кандидаты также сильно различаются с точки зрения как ставок, так и режима обложения физических и юридических лиц, а также компаний-резидентов и нерезидентов. В большинстве стран ставки этого налога колеблются в пределах от 10 до 15 процентов, а среднеарифметическое значение по 10 странам составляет 16 процентов. В Венгрии выплачиваемые компаниям-резидентам дивиденды специальным налогом не облагаются (независимо от того, из каких доходов они выплачиваются: облагаемых или необлагаемых налогом), в то время как в Словении с нерезидентов взимается менее высокий налог. В Эстонии общая ставка этого налога на дивиденды, выплачиваемые нерезидентам, составляет 26 процентов, за исключением тех случаев, когда юридическое лицо – нерезидент владеет не менее 25 процентами акционерного капитала распределяющей дивиденды эстонской компании³⁰⁷. В большинстве присоединяющихся стран проценты, начисляемые на банковские депозиты физических лиц, специальным налогом не облагаются. Процентные же доходы компаний в 2003 году в большинстве стран этим налогом облагались, причем ставки его были самыми высокими в Эстонии и Словакии (соответственно 26 и 25 процентов). Ставки обложения нерезидентов также различаются в зависимости от условий двусторонних договоров о двойном налогообложении.

iii) Обязательные отчисления в фонды социального обеспечения

Обязательные взносы в государственную систему социального обеспечения представляют собой специфический вид налогов, взимаемых для выплаты таких социальных пособий, как пенсии, медицинское страхо-

вание, пособия по безработице, социальная помощь и т. д. Системы социального обеспечения сильно различаются не только в присоединяющихся странах, но также и в самом ЕС, в частности, в силу исторических традиций. Для некоторых из них, например для пенсионной системы, характерна большая инертность, и изменить ее можно лишь постепенно. Системы социального обеспечения, как правило, являются довольно разнообразными с точки зрения не только уровня налогообложения и распределения доходов, но и долевого соотношения обязательных отчислений работодателей и работников, а также дополнительных добровольных взносов (в частности, в пенсионные фонды). В принципе считается желательным, чтобы все составляющие государственной системы социального обеспечения были финансово сбалансированными и самодостаточными, то есть чтобы соответствующие выплаты финансировались в пределах поступлений, полученных из целевых взносов. В то же время это не является универсальной практикой: даже в ЕС существуют такие страны, где система социального обеспечения частично финансируется из общих налоговых поступлений³⁰⁸. В целом степень социальной защиты растет с повышением уровня экономического развития и доходов на душу населения: в общемировом масштабе в богатых, промышленно развитых странах степень социальной защиты, как правило, выше, чем в бедных, развивающихся странах.

Как отмечалось выше, реформирование системы социального обеспечения, по всей видимости, являлось самой трудной частью программ социальных реформ в присоединяющихся странах, которым, несмотря на все трудности, удалось добиться заметного прогресса. Одним из важных общих изменений стал переход от уплаты налогов исключительно работодателями к различному долевному распределению обязательных отчислений между работодателями и работниками. Помимо этого, сегодня в некоторых странах поощряются добровольные взносы в пенсионные фонды, а иногда и в систему медицинского страхования.

Хотя системы социального обеспечения в присоединяющихся странах сильно различаются, в относительном выражении (т. е. как доля совокупных расходов на социальное обеспечение в ВВП) по сравнению с другими странами с аналогичным размером ВВП на душу населения, как правило, обеспечивают более высокую степень социальной защиты. Это отчасти обусловлено наследием коммунистического прошлого, когда системы социального обеспечения, как правило (по крайней мере на бумаге), обеспечивали полную социальную защиту всех граждан независимо от долгосрочного состояния финансов или бюджета. Отчасти вследствие такой относительной щедрости некоторые

³⁰⁶ Например, в Латвии доходы от прироста капитала компаний-нерезидентов облагаются 2-процентным налогом; в Венгрии компании-нерезиденты, не имеющие постоянно действующих отделений в стране, освобождены от уплаты налогов; в Болгарии доходы нерезидентов от продажи акций и других бумаг болгарских компаний облагаются специальным 15-процентным налогом.

³⁰⁷ С 1 января 2003 года на все выплаченные дивиденды вне зависимости от их получателя распространяется единая ставка налога 26/74, то есть 26 крон на каждые 74 кроны. Вышеуказанный налог является дополнительным. M. Funke and H. Strulik, *Taxation, Growth and Welfare: Dynamic Effects of Estonia's 2000 Income Tax Act*, Bank of Finland Institute for Economics in Transition (BOFIT), Discussion Papers, No. 10 (Helsinki), 2003.

³⁰⁸ Например, из общих налоговых поступлений частично финансируется система здравоохранения в Дании и Соединенном Королевстве.

ТАБЛИЦА 5.2.3

Обязательные отчисления в фонд социального обеспечения (ОСО) в присоединяющихся к ЕС странах, 2003 год
(В процентах от облагаемого налогом дохода) ^a

	Отчисления в государственную пенсионную систему	Медицинское страхование	Другие ОСО	Итого
Болгария	29,0 ^b	6,0	7,0	42,0
в том числе:				
работодатель	21,75	4,5	5,25	31,5
работник	7,25	1,5	1,75	10,5
Чешская Республика	26,0	13,5	8,0	47,5
в том числе:				
работодатель	19,5	9	6,5	35,0
работник	6,5	4,5	1,5	12,5
Эстония	22,0	13,0	1,5 ^c	34,5
в том числе:				
работодатель	20	13	0,5	33,5
работник	2 ^d	-	1,0	1,0
Венгрия	37,5 ^e	3	5,5	46,0
в том числе:				
работодатель	29 ^e	..	4,5	33,5
работник	8,5	3	1,0	12,5
Латвия .....	..	..	..	33,09 ^f
в том числе:				
работодатель .....	..	..	..	24,09 ^f
работник .....	..	..	..	9,0 ^f
Литва	25,9	3,0	5,1	34,0
в том числе:				
работодатель	23,4	3	4,6	31,0
работник	2,5	-	0,5	3,0
Польша	19,5	6,3	19,6	45,42
в том числе:				
работодатель	9,76	-	10,65	20,41
работник	9,76	6,3(7,75) ^g	8,95	25,01
Румыния .....	..	13,5	40 ^h	53,5
в том числе:				
работодатель .....	..	7	29,5	36,5
работник .....	..	6,5	10,5	17,0
Словакия	28,0	14,0	8,6	50,55
в том числе:				
работодатель	21,6	10	6,15	37,75
работник	6,4	4	2,4	12,8
Словения	24,35	13,45	0,40	38,20
в том числе:				
работодатель	8,85	7,09	0,16	16,1
работник	15,5	6,36	0,24	22,1
Средний показатель по присоединяющимся странам				42,6
Кэффициент вариации (проценты)				16,7

Источник: Тот же, что и для таблицы 5.2.1.

a ОСО, как правило, начисляются от фонда заработной платы работников предприятий.

b Для лиц, родившихся до 1 января 1960 года. Для лиц, родившихся после этой даты, ставка составляет 27 процентов, и на них распространяется дополнительная 2-процентная обязательная ставка пенсионного взноса (1,5 процента уплачиваются работодателем и 0,5 процента – работником).

c Обязательный взнос в отдельный фонд страхования на случай безработицы.

d Обязательный пенсионный взнос.

e 29-процентный взнос работодателей включает в себя отчисления как в пенсионный фонд, так и в фонд медицинского страхования. Кроме того, ежемесячно за каждого работника работодатели уплачивают медицинский налог по единой ставке (3450 форинтов в 2003 году).

f Все отчисления в фонд социального обеспечения производятся в виде единого взноса.

g Работники уплачивают в фонд медицинского страхования 7,75 процента своего валового вознаграждения за вычетом обязательных взносов в фонд социального обеспечения, то есть 6,3 процента своего валового заработка.

h Включая отчисления в пенсионную систему.

системы социального обеспечения в присоединяющихся странах до сих пор внутренне не уравновешены и частично финансируются за счет отчислений из государственного бюджета. В то же время различия в системах социального обеспечения являются отражением различий в политике, проводившейся правительствами этих стран с начала экономических преобразований.

Средний уровень обязательных отчислений в фонды социального обеспечения (ОСО) в 10 странах (таблица 5.2.3) составил в 2003 году 42,8 процента налоговой базы (суммарный фонд заработной платы), причем самым низким этот показатель был в Латвии (33,1 процента), а самым высоким в Румынии (53,5 процента). За исключением Польши и Словении на работодателей, как правило, ложится не менее двух третей обязательных отчислений (в Эстонии и Литве свыше 90 процентов), а остальная часть покрывается работниками. Взносы работников обычно вычитаются в источнике, при начислении им заработной платы. В некоторых странах (в том числе в Болгарии, Эстонии, Литве и Польше) отчисления направляются в конкретные фонды для выплаты пенсий, пособий по безработице, покрытия медицинских расходов и оплаты других социальных услуг (выплаты по болезни и инвалидности, лечение производственных травм и т. д.)³⁰⁹. В других странах поступающие средства заранее не распределяются между основными фондами социального обеспечения, и все взносы поступают в один общий фонд. Обязательные отчисления дополняются взносами в частные программы пенсионного страхования; при этом в одних странах обязательные отчисления соразмерно снижаются, а в других добровольные взносы вычитаются из облагаемых налогом доходов.

В международном плане общий уровень налогов с трудовых доходов (включая ПНФЛ и ОСО) в присоединяющихся странах является относительно высоким, особенно с учетом уровня их развития. По итогам оценки, проведенной Европейской комиссией³¹⁰, доля налогов в совокупных расходах на рабочую силу³¹¹ в ряде стран (Венгрия, Латвия, Литва) сопоставима с их долей во Франции, Германии или Швеции, где она является одной из самых высоких в ЕС. Например, в 2000 году в девяти присоединяющихся странах (за исключением Словении) для среднего производственного работника эта доля в среднем составляла 45,7 процента; наивысшей она была в Венгрии (52 процента), а самой низкой – в Эстонии и Словакии

³⁰⁹ Системы пособий по безработице в Восточной Европе и СНГ описываются в документе ЕЭК ООН, *Обзор экономического положения Европы, 2003 год, № 1*, стр. 213–221.

³¹⁰ European Commission, *Progress on the Implementation of the Joint Assessment Papers on Employment Policies in Candidate Countries*, COM (2003) 37 final (Brussels), 30 January 2003.

³¹¹ Такая налоговая нагрузка рассчитывается как доля подоходного налога и отчислений работодателей и работников в фонды социального обеспечения в совокупных расходах на рабочую силу.

(42 процента)³¹². Для сравнения, самой высокой в ЕС такая налоговая нагрузка является в Бельгии (56 процентов), а самой низкой в Ирландии (29 процентов).

iv) Налоги на потребление

Косвенное налогообложение является наиболее гармонизированной областью налогообложения в ЕС. В ЕС действуют единые тарифы на торговлю с остальными странами мира (внутренние пошлины были упразднены), причем заметный прогресс был достигнут и в унификации налогов на потребление³¹³. Введение НДС является обязательным условием членства в ЕС, и общие принципы, а также технические аспекты налогообложения потребления в рамках ЕС практически полностью унифицированы (в этих целях было принято несколько директив ЕС). Что же касается уровня косвенного налогообложения, несмотря на некоторое сближение ставок в рамках ЕС между государствами-членами сохраняются серьезные различия, особенно при применении льготных ставок НДС и акцизных налогов.

В ходе переговоров о присоединении ЕС настаивал на более активной унификации налогов еще до вступления, по крайней мере в отношении НДС, и это требование в значительной степени было выполнено. В последние несколько лет юридическая основа косвенного налогообложения в присоединяющихся странах в основном была приведена в соответствие с требованиями ЕС, хотя по ряду конкретных технических вопросов (таких как изъятия, уровень ставок, возврат налогов и т. д.) некоторые расхождения сохраняются. С приближением даты вступления в ЕС власти большинства присоединяющихся стран приступили к проведению серьезных реформ; в то же время в отношении налогов на потребление поступали отдельные просьбы о введении переходного периода и предоставлении некоторых изъятий. Для большинства присоединяющихся стран были установлены переходные периоды, с тем чтобы они могли привести НДС и акцизные налоги в соответствие с нормативными требованиями ЕС. Во многих случаях эти согласованные периоды будут длиться до 31 декабря 2007 года (в случае акцизных пошлин на сигареты в Латвии и Литве – до 31 декабря 2009 года), а предельный уровень оборота, с которого МСП не платят НДС, устанавливался отдельно для каждой страны³¹⁴.

³¹² В то же время в абсолютном выражении номинальная стоимость рабочей силы в присоединяющихся странах по-прежнему гораздо ниже, чем в государствах – членах ЕС, что является важным стимулом для притока ПИИ.

³¹³ Все государства-члены следуют (предлагаемому ВТО) принципу взимания косвенных налогов в месте назначения, согласно которому экспорт облагается налогом не в стране происхождения, а в импортирующей стране.

³¹⁴ Подробную информацию по отдельным странам см. European Commission, *Enlargement of the European Union. Guide to the Negotiations Chapter by Chapter. Chapter 10 – Taxation*, December 2003 [europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/chap10/].

В 2003 году стандартные ставки НДС в присоединяющихся странах колебались от 18 процентов (Латвия и Литва) до 25 процентов (Венгрия), и в среднем составляли не многим более 20 процентов, то есть были выше среднего уровня по ЕС и гораздо выше установленной в нормативном порядке минимальной 15-процентной стандартной ставки (таблица 5.2.4). В то же время присоединяющиеся страны, по всей видимости, применяют льготные ставки НДС и изъятия гораздо шире, чем члены ЕС. Эти ставки (за исключением Польши), как правило, составляют не меньше 5 процентов, предписываемых нормативами ЕС. Кроме того, как видно из таблицы 5.2.4, на некоторые услуги и товары первой необходимости, которые, как правило, облагаются НДС в ЕС, распространяются нулевые ставки и изъятия³¹⁵. Кроме того, минимальный размер оборота для уплаты НДС сильно различается с точки зрения как уровня, так и обязательного периода регистрации.

Серьезные различия между странами сохраняются и в области акцизных пошлин. Все присоединяющиеся страны облагают акцизом алкогольные напитки, табачные изделия и углеводородное топливо, что вполне согласуется с требованиями ЕС, однако фактические ставки налогообложения во многих случаях заметно ниже действующего в ЕС минимального уровня³¹⁶. Наибольшие расхождения существуют в сфере налогов на табачные изделия, которые во многих странах складываются из специфической акцизной пошлины и адвалорного налога. Если суммировать их ставки, пошлины на сигареты колеблются от 20 процентов розничной цены в Болгарии (сигареты без фильтра) и Венгрии до примерно 57 процентов в Польше. В то же время реально они гораздо ниже минимально разрешенного в ЕС уровня, составившего в 2002 году 95 евро за 1000 сигарет. Что касается акцизных пошлин на минеральное топливо, их ставки ниже рекомендуемых в ЕС ставок на бензин и дизельное топливо лишь в Болгарии, Эстонии и Латвии. В четырех из 10 стран – кандидатов на вступление в ЕС (Венгрия, Румыния, Чешская Республика и Эстония) тяжелые виды топлива облагаются акцизом, а в Литве ставка акциза ниже минимально разрешенного в ЕС уровня, составляющего 13 евро за 1000 килограммов.

³¹⁵ В соответствии со стандартными изъятиями, предусмотренными шестой директивой ЕС, НДС не взимается в следующих областях: здравоохранение, образование, социальные и культурные услуги, государственные теле- и радиовещание, почтовые услуги, рынок недвижимости, страхование, финансовые операции и доходы от азартных игр. Помимо стандартных изъятий, от уплаты НДС могут освободиться и другие виды деятельности (в частности, некоторые виды деятельности в государственном секторе и доходы малого частного бизнеса); кроме того, единая ставка налога взимается с некоторых видов сельскохозяйственной деятельности. Европейские сообщества, Шестая директива Совета от 17 мая 1977 года о гармонизации законов государств-членов, касающихся налогов с оборота – единая система налога на добавленную стоимость; унифицированная основа оценки. Директива Совета № 77/388/ЕЭС. В ЕС НДС является налогом на потребление; он не взимается с инвестиционных товаров.

³¹⁶ Подробную информацию (по состоянию на июль 2003 года) по присоединяющимся странам и сопоставительный анализ см. European Commission, *Excise Duty Tables*. Специальная версия, содержащая информацию из стран, являющихся кандидатами на вступление в Европейский союз, июль 2003 года [europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/info_doc.htm].

ТАБЛИЦА 5.2.4

Основные особенности системы НДС в присоединяющихся к ЕС странах, 2003 год
(В процентах от налоговой базы в национальной валюте)

	Базовая ставка	Льготная ставка	НДС (нестандартные изъятия) ^a	Пороговый уровень для обязательной регистрации фирм для целей взимания НДС
Болгария	20	–	–	50 000 левов в год
Чешская Республика	22	5 ^b	–	750 000 чешских крон за любой 3-месячный период
Эстония	18	5 ^c	Да ^d	250 000 эстонских крон в год
Венгрия	25	12 ^e	Да ^f	–
Латвия	18	9 ^g	–	10 000 латов в течение 12-месячного периода
Литва	18	5-9 ^h	–	100 000 литов в год
Польша	22	3-7 ⁱ	Да ^j	Эквивалент 10 000 евро в злотых
Румыния	19	–	Да ^k	1,7 млрд. леев в год
Словакия	20	14 ^l	–	750 000 словацких крон в любой 3-месячный период
Словения	20	8,5 ^m	–	5 млн. толаров в течение 12-месячного периода
<i>Средний уровень по присоединяющимся странам</i>	20,2	..	..	..
<i>Кoeffициент вариации (проценты)</i>	11,1	..	..	..
<i>Для справки:</i>				
Средний фактический уровень в ЕС	19,6	..	..	..
Кoeffициент вариации (проценты)	15,1	..	..	..
Обязательная минимальная ставка в ЕС	15	5	..	..

Источник: Для присоединяющихся стран тот же, что и в таблице 5.2.1; для ЕС: European Commission, *VAT in the European Community and VAT Rates Applied in the Member States of the EU, Situation at 1st May* (Doc/2908/2003-EN).

- a** Стандартные изъятия из действующего в ЕС режима НДС уже применяются во всех присоединяющихся странах. Определение этих изъятий см. в тексте.
- b** Распространяется на основные продукты питания, полезные ископаемые, фармацевтические товары, некоторые виды медицинского оборудования и большинство видов услуг.
- c** Распространяется на книги (за исключением учебников и пособий для большинства школ и гимназий), медикаменты и медицинское оборудование, обработку вредных отходов, погребальные принадлежности и услуги, театральные постановки и концерты, а также тепловую энергию и твердые виды топлива, реализуемые частным лицам.
- d** Нулевая ставка распространяется на периодические подписные издания, морские суда и самолеты, осуществляющие перевозки на международных маршрутах, учебники и пособия для начальных школ и гимназий, а также на товары и услуги, реализуемые некоммерческим ассоциациям и фондам в Эстонии (при определенных условиях).
- e** Распространяется на коммунальные услуги, книги и газеты, продукты питания, сельскохозяйственные товары и большинство видов услуг.
- f** Нулевая ставка распространяется на учебники и некоторые фармацевтические товары, а также на целый ряд услуг, оказываемых в свободных таможенных зонах и на таможенных складах. С 2004 года будет взиматься льготная ставка: соответственно с 0 до 5 процентов и с 12 до 15 процентов; базовая ставка останется неизменной.
- g** Распространяется на некоторые медицинские препараты, ветеринарные услуги, товары для детей младшего возраста, книги и продукцию средств массовой информации и некоторые другие товары первой необходимости.
- h** Льготная 5-процентная ставка распространяется на отдельные виды услуг пассажирских перевозок, книги, газеты и журналы, фармацевтические и медицинские товары, гостиничные услуги и другие конкретные виды услуг расквартирования, охлажденное мясо и употребляемые в пищу потроха, а также мороженное и глубоко замороженное мясо птицы. 9-процентный НДС взимается с энергоносителей для районного отопления (до 31 декабря 2003 года), услуги в связи со строительством и реконструкцией жилых зданий и некоторые виды жилищного строительства, финансируемого государством.
- i** Льготный 3-процентный налог взимается с продаж переработанных сельскохозяйственных товаров. Некоторые товары и услуги (например, сельскохозяйственное оборудование и инструменты, горноспасательные услуги, услуги подключения к Интернету) облагаются 7-процентным налогом.
- j** На некоторые переработанные пищевые товары распространяется нулевая ставка. Стандартные изъятия из НДС распространяются и на некоторые услуги.
- k** Изъятия из НДС действуют и в отношении некоторых видов деятельности, осуществляемых в зонах свободной торговли. Стандартные изъятия из НДС применяются и к некоторым услугам.
- l** Льготной ставкой налога облагаются продукты питания и напитки, фармацевтические товары, бумажные изделия, книги, некоторые энергоносители и различные услуги (транспорт, гостиничные и ресторанные услуги и т. д.).
- m** Распространяется на продукты питания, живых животных, семена, растения, услуги водоснабжения, фармацевтические товары, медицинское оборудование и приспособления для инвалидов, общественный транспорт, книги, газеты и периодические издания, роулетки, спортивные состязания, гостиничные услуги и другие услуги расквартирования, обработку отходов и ряд других товаров и услуг.

5.3 Изменения в структуре налогообложения в присоединяющихся странах

В результате фискальных реформ в последние 15 лет коренным образом изменились как доходные, так и расходные статьи государственных бюджетов

присоединяющихся стран. В настоящем разделе кратко рассматриваются некоторые изменения в структуре налоговых поступлений сквозь призму поставленных задач и экономического смысла реформ. Для оценки изменений, которые произошли в присоединяющихся странах, за основу берется структура налогообложения в государствах – членах ЕС.

и) Общий уровень налогообложения

В теоретических трудах, посвященных государственным финансам, признается ведущая роль спроса на общественные услуги (и, следовательно, расходов) в определении "размера государственных финансов". Соответственно, изменения в размере последних могут повлечь за собой изменения (в случае необходимости) в системе налогообложения, которая в этом смысле играет подчиненную роль. С точки зрения этих постулатов, общий уровень налогообложения главным образом определяется спросом: после того как определен требуемый уровень государственных расходов, необходимо через фискальные реформы и изменения в налоговом законодательстве обеспечить желаемый объем поступлений (с учетом таких требований к бюджету, как платежеспособность и устойчивость)³¹⁷.

Исходные параметры фискальных систем в присоединяющихся странах в начале экономических преобразований определялись наследием командной экономики, основанной на централизованном планировании. Они характеризовались тем, что по сравнению с доходами на душу населения через государственный бюджет перераспределялась непропорционально большая доля национального дохода. Несмотря на большие сомнения относительно качества и достоверности данных, имеющаяся информация говорит о том, что в конце 1980-х годов в большинстве стран с плановой экономикой доля государственных ассигнований превышала 50 процентов ВВП, иногда даже приближаясь к 70 процентам³¹⁸. Такой ненормально высокий уровень государственных расходов в большинстве случаев имел под собой идеологическую основу, воплощением которой стала разветвленная система централизованного планирования и контроля. Поэтому, можно было ожидать, что после краха коммунизма уровень государственных расходов снизится до более приемлемого для рыночной экономики уровня. В то же время первые фискальные изменения отчасти стали вынужденными и были вызваны резким падением государственных поступлений на начальном этапе преобразований, повлекшим за собой серьезные фискальные диспропорции. На первоначальном этапе многие изменения стали следствием не целенаправленных реформ, а чрезвычайных антикризисных мер. В любом случае в этот период основной тенденцией стало снижение уровня как государственных доходов, так и расходов по отношению к ВВП.

После начала трансформационного оживления экономики и особенно после начала переговоров о присоединении изменения приобрели иной характер. В

результате нескольких лет сравнительно быстрого экономического роста налоговая база этих стран в целом расширилась, тем самым дав мощный стимул увеличению налоговых поступлений. Кроме того, масштабные фискальные и другие структурные и институциональные реформы коренным образом изменили объем и структуру различных видов налоговых поступлений. Проводимые реформы главным образом отражали прекращение государственного вмешательства в экономику и создание институциональной инфраструктуры рыночной экономики. Наряду с частичной приватизацией некоторых услуг (например, в сфере здравоохранения, образования и пенсионного обеспечения) это привело к снижению совокупного спроса на государственные средства и, следовательно, к ослаблению налоговой нагрузки. Комплексная реформа системы налогообложения (включая реформу налоговых органов) стала неизбежной реакцией на новые реалии рынка и делового климата. Цель налоговых реформ, как таковых, заключалась в том, чтобы четко определить более широкую налоговую базу (соответствующую новым экономическим условиям) и в то же время снизить ставки налогообложения. Параллельное совершенствование работы налоговых органов стало дополнительным стимулом для увеличения государственных поступлений за счет повышения эффективности сбора налогов.

Суммарный эффект этих различных изменений неочевиден, поскольку временами они оказывают противоположное воздействие на общий уровень налогообложения. Первоначальную тенденцию резкого падения налоговых поступлений по отношению к ВВП удалось обуздать к середине 1990-х годов: после 1995 года общая налоговая нагрузка в большинстве присоединяющихся стран продолжала снижаться, однако гораздо медленнее, чем раньше (таблица 5.3.1)³¹⁹. После 1996 года сузились и межстрановые различия в суммарном уровне налогообложения.

Для сравнения, в этот период общая налоговая нагрузка в большинстве государств – членов ЕС оставалась довольно стабильной, несмотря на отдельные трендовые изменения в некоторых из них. В 1990-х годах на бюджетной динамике государств – членов ЕС сильно отразились обязательства, взятые ими на себя в рамках Маастрихтского договора, которые потребовали от ряда стран серьезных усилий в направлении

³¹⁷ Эта теоретическая посылка подтверждается в ряде эмпирических исследований. С. Martinez-Mongay and R. Fernandez, "Effective taxation, spending and employment performance", в М. Buti, Р. Sestino and Н. Wijkander (eds.), *Taxation, Welfare and the Crisis of Unemployment in Europe* (Cheltenham, Edward Elgar, 2001), pp. 55-94.

³¹⁸ D. Begg and С. Wyplosz, op. cit.

³¹⁹ В данном разделе под государственными финансами понимается консолидированный государственный бюджет на уровне центрального правительства, местных органов власти, а также внебюджетные государственные средства. Общий уровень налогообложения, а также налогообложение в постатейной разбивке (о котором говорится в следующих подразделах) определяются как консолидированные бюджетные поступления в форме различных налогов и приравненных к ним сборов. Что касается государств – членов ЕС, в основу положена методология определения налоговых поступлений ОЭСР. Подробнее см. OECD, *Revenue Statistics 1965-2001* (Paris), 2002. Несмотря на то, что качество имеющихся данных не всегда является удовлетворительным, эта методология в максимально возможной степени применялась и к присоединяющимся странам.

ТАБЛИЦА 5.3.1

Суммарный уровень налогов в присоединяющихся странах и в ЕС, 1995–2002 годы
(В процентах от ВВП)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Присоединяющиеся страны								
Болгария	29,3	25,6	27,5	29,8	29,4	29,9	28,7	27,5
Чешская Республика	41,5	40,0	38,9	37,9	38,9	38,8	36,0	36,6
Эстония	36,9	34,1	35,0	34,2	32,7	31,4	30,7	34,4
Венгрия	41,4	39,7	39,1	38,9	39,1	38,9	39,0	37,7
Латвия	31,2	31,2	33,1	36,3	34,3	31,6	30,2	30,8
Литва	29,9	29,1	31,8	30,8	30,4	28,7	27,7	27,6
Польша	36,4	36,1	35,3	34,6	33,8	31,7	31,4	31,4
Румыния	28,8	26,9	26,5	27,8	30,1	29,2	28,0	28,0
Словакия	36,9	36,2	33,6	32,1	31,0	31,7	30,8	32,2
Словения	41,2	40,4	39,8	40,0	41,1	37,9	37,9	36,1
Средний показатель								
по присоединяющимся странам	35,4	33,9	34,1	34,2	34,1	33,0	32,0	32,2
Коэффициент вариации (проценты)	14,7	16,2	13,5	11,9	12,4	12,0	12,9	12,0
Государства – члены ЕС								
Австрия	41,6	43,5	44,4	44,3	44,1	43,7	45,7	..
Бельгия	44,6	44,9	45,2	45,8	45,4	45,6	45,3	..
Дания	49,4	49,9	49,8	50,1	51,2	48,8	49,0	..
Финляндия	45,0	47,3	46,3	46,2	46,8	46,9	46,3	..
Франция	44,0	45,0	45,2	45,1	45,7	45,3	45,4	..
Германия	38,2	37,4	37,0	37,1	37,8	37,9	36,4	..
Греция	31,7	31,8	33,4	35,6	36,9	37,8	40,8	..
Ирландия	32,7	32,8	32,2	31,7	31,3	31,1	29,2	..
Италия	41,2	42,7	44,2	42,5	43,3	42,0	41,8	..
Люксембург	42,0	43,0	40,8	39,8	40,9	41,7	42,4	..
Нидерланды	41,9	41,5	41,9	40,0	41,2	41,4	39,9	..
Португалия	32,5	32,3	32,8	33,3	34,1	34,5	34,5	..
Испания	32,8	32,6	33,5	34,0	35,0	35,2	35,2	..
Швеция	47,6	49,8	51,2	51,6	52,0	54,2	53,2	..
Соединенное Королевство	34,8	34,8	35,0	36,9	36,4	37,4	37,4	..
Средний показатель по ЕС								
Коэффициент вариации (проценты)	14,6	16,0	15,7	15,1	14,9	14,7	15,1	..

Источник: Присоединяющиеся страны: сообщения, полученные непосредственно от министерств финансов, доклады МВФ по странам (различные выпуски); государства – члены ЕС: OECD, *Revenue Statistics*, 1965-2001 (Paris), 2002.

консолидации бюджета, а зачастую и повышения общего уровня налогообложения. Межстрановые различия в совокупном уровне налогообложения в рамках ЕС оставались довольно устойчивыми, хотя, судя по коэффициентам вариации в период после 1998 года, присоединяющиеся страны с точки зрения общей налоговой нагрузки являются более однородной группой, чем ЕС.

На диаграмме 5.3.1 сопоставляется общий уровень налогообложения в присоединяющихся странах и государствах – членах ЕС. Данные за 2001–2001 годы четко говорят о том, что в присоединяющихся странах общая налоговая нагрузка в среднем была гораздо ниже, чем в ЕС: в странах Союза средняя доля совокупных налоговых поступлений в ВВП составляла 41,5 процента, а в 10 восточноевропейских странах – 32,2 процента. Однако с учетом различий в уровне доходов на душу населения эти данные более или менее согласуются с описанными в разделе 5.1 теоретическими постулатами относительно размера государственных финансов и, в частности, с законом Вагнера, со-

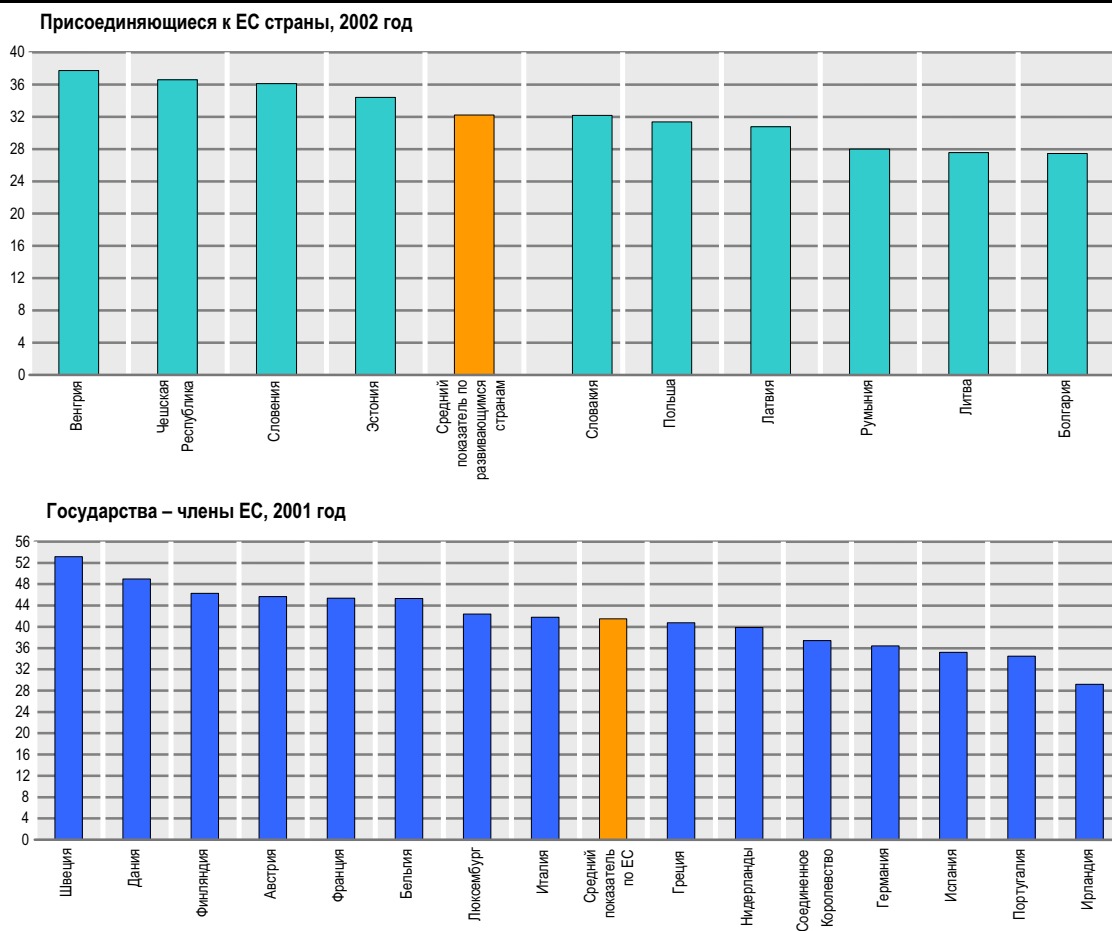
гласно которому доля государственного сектора увеличивается с ростом ВВП на душу населения.

ii) Структура налоговых поступлений

Реформирование системы налогообложения в присоединяющихся странах коренным образом изменило не только суммарный размер налоговых поступлений, но и их структуру. Таблицы 5.3.2 и 5.3.3, а также диаграмма 5.3.2 дают общее представление о формирующихся структурах налогообложения в присоединяющихся странах, а также об изменениях в характере налоговых поступлений в период 1995–2002 годов. Происходящие в присоединяющихся странах изменения опять же рассматриваются в привязке к структурам налогообложения государств – членов ЕС. Такой сравнительный анализ проводится по шести важнейшим источникам суммарных налоговых поступлений: ПНФЛ, НДС, ОСО, НДС, акцизные пошлины и другие налоги (включая таможенные пошлины, местные налоги и различные другие приравненные к налогам сборы, не включаемые в другие категории).

ДИАГРАММА 5.3.1

Общий уровень налогов в присоединяющихся странах в 2002 году и ЕС в 2001 году
(Суммарные налоговые поступления как процент от ВВП)



Источник: Присоединяющиеся страны: сообщения, полученные непосредственно от министерств финансов, и доклады МВФ по отдельным странам (различные выпуски); государства – члены ЕС: OECD, *Revenue Statistics*, 1965-2001 (Paris), 2002.

О некоторых итогах реформ в присоединяющихся странах можно судить по тем значительным изменениям, которые произошли в структуре налоговых поступлений в течение сравнительно короткого периода времени (таблица 5.3.2). В ЕС во второй половине 1990-х годов структура налоговых поступлений, напротив, была довольно стабильной. Во всех присоединяющихся странах доля налогов на доходы компаний в совокупных поступлениях неуклонно снижалась. Основными причинами первоначального падения стали вызванные реформами рецессия и неадекватность унаследованной системы налогообложения. Впоследствии дальнейшему понижению доли НДС способствовало обострение конкуренции между этими странами за привлечение ПИИ. В большинстве стран доля отчислений в фонды социального обеспечения в государственных доходах возросла, главным образом вследствие стремления внутренне сбалансировать различные компоненты систем социального обеспечения. Аналогично этому в совокупных поступлениях возросла и доля акцизных налогов, что можно главным образом объяснить посте-

пенным приближением ставок этих налогов к ставкам ЕС в контексте переговоров о присоединении.

Тем не менее структура налоговых поступлений в присоединяющихся странах по ряду важных параметров по-прежнему отличается от той, которая существует в ЕС (таблица 5.3.2 и диаграмма 5.3.1). В первую очередь в глаза бросаются различия в доле трех важнейших статей (ПНФЛ, ОСО и НДС) в суммарных налоговых поступлениях. В ЕС на долю ПНФЛ в среднем приходится четверть суммарных поступлений, что примерно на девять процентных пунктов выше по сравнению со средним уровнем в присоединяющихся странах. Напротив, доля ОСО и НДС в присоединяющихся странах гораздо выше, чем в ЕС (соответственно на 6 и 7 процентных пунктов)³²⁰. Имеются и неболь-

³²⁰ В то же время налоги на потребление (НДС и акцизные пошлины) как в присоединяющихся странах, так и в ЕС по сравнению с другими промышленно развитыми странами являются довольно высокими. Так, например, в 1998 году в Соединенных Штатах на долю налогов на потребление приходилось лишь 16 процентов суммарных нало-

ТАБЛИЦА 5.3.2

Усредненная структура налоговых поступлений в присоединяющихся странах и ЕС, 1995–2002 годы
(В процентах)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
А. Отдельные налоги в процентах от совокупных налоговых поступлений								
<i>Средний показатель по присоединяющимся странам</i>								
Подходный налог с физических лиц	17,2	17,4	17,7	18,2	17,3	16,8	16,8	16,4
Налог с доходов компаний	9,4	9,1	9,2	7,9	7,2	6,5	6,6	6,8
Отчисления в фонд социального обеспечения	30,9	30,8	30,7	31,5	32,3	33,4	34,1	34,7
НДС	23,7	24,3	24,4	24,0	24,1	24,7	24,3	24,1
Акцизы	7,8	7,7	8,1	9,3	10,2	10,4	10,6	10,5
Другие налоги	11,0	10,7	9,9	9,0	8,9	8,3	7,5	7,6
<i>Средний показатель по ЕС</i>								
Подходный налог с физических лиц	26,3	26,0	25,5	25,6	25,6	25,6	..	..
Налог с доходов компаний	6,9	7,7	8,5	8,7	8,8	9,3	..	..
Отчисления в фонд социального обеспечения	28,7	29,8	28,7	27,6	27,4	27,5	..	..
НДС	17,8	17,9	17,9	17,9	18,0	18,2	..	..
Акцизы	11,9	11,7	11,5	10,9	10,8	10,3	..	..
Другие налоги	8,4	7,0	7,8	9,3	9,5	9,2	..	..
В. Отдельные налоги в процентах от ВВП								
<i>Средний показатель по присоединяющимся странам</i>								
Подходный налог с физических лиц	6,0	5,8	6,1	6,2	5,9	5,5	5,4	5,3
Налог с доходов компаний	3,3	3,0	2,9	2,7	2,4	2,1	2,1	2,2
Отчисления в фонд социального обеспечения	11,1	10,6	10,6	10,9	11,1	11,1	11,0	11,3
НДС	8,3	8,2	8,3	8,2	8,2	8,1	7,7	7,7
Акцизы	2,7	2,6	2,8	3,1	3,4	3,4	3,4	3,4
Другие налоги	3,9	3,6	3,4	3,1	3,1	2,8	2,5	2,5
Совокупные налоговые поступления	35,3	33,9	34,1	34,2	34,1	33,0	32,0	32,2
<i>Средний показатель по ЕС</i>								
Подходный налог с физических лиц	10,9	10,9	10,8	10,8	10,9	10,9	..	..
Налог с доходов компаний	2,7	3,1	3,4	3,5	3,5	3,8	..	..
Отчисления в фонд социального обеспечения	11,6	12,1	11,7	11,3	11,3	11,4	..	..
НДС	7,0	7,2	7,2	7,3	7,4	7,5	..	..
Акцизы	4,6	4,6	4,6	4,4	4,4	4,2	..	..
Другие налоги	3,3	2,7	3,2	3,6	4,0	3,8	..	..
Совокупные налоговые поступления	40,1	40,6	40,9	40,9	41,5	41,6	..	..

Источник: Тот же, что и для таблицы 5.3.1.

шие, правда менее значительные, различия в доле НДС и других налогов.

Различия в усредненной налоговой структуре двух групп стран в основном связаны с переходным характером систем налогообложения в присоединяющихся странах. Большая доля ОСО во многом связана с инертностью систем социального обеспечения. Как уже отмечалось, системы социального обеспечения в присоединяющихся странах являются довольно щедрыми (с учетом уровня ВВП на душу населения): попытки их сужения крайне непопулярны, что осложняет для правительств свободу действий в этом направлении³²¹. Нынешний уровень расходов на социальное обеспечение присоединяющимся странам вряд ли удастся сохранить и, по всей видимости, их все же придется уре-

зать. Возможные варианты действий рассматриваются в разделе 5.4.

Относительно высокая доля НДС в суммарных налоговых поступлениях развивающихся стран объясняется тем фактом, что введение НДС, ставшее одним из первых важных шагов в реформе налогообложения после начала преобразований, позволило быстро и ощутимо увеличить поступления в государственный бюджет. По сравнению с ЕС для присоединяющихся стран НДС по-прежнему является более важным источником налоговых поступлений, однако его сравнительная значимость в будущем, по всей видимости, будет снижаться³²².

Высокая же средняя доля ПНФЛ в налоговых поступлениях в государствах – членах ЕС отражает более высокие ставки или более широкую базу на-

логовых поступлений. С другой стороны, в ЕС налоги на доходы компаний и поимущественные налоги играют не столь важную роль, как в Соединенных Штатах и Японии. I. Joumard, op. cit.

³²¹ Средний уровень суммарных расходов на социальное обеспечение (в процентах от ВВП) в присоединяющихся странах в период с 1997 по 2002 год практически не изменился.

³²² Как говорится ниже, высокая доля НДС в суммарных налоговых поступлениях присоединяющихся стран также отчасти объясняется некоторыми специфическими структурными особенностями их экономики.

ТАБЛИЦА 5.3.3

Структура налоговых поступлений в отдельных присоединяющихся странах в 2002 году и в ЕС в 2000 году
(В процентах от совокупных налоговых поступлений)

	Отчисления в фонд					
	Подходный налог с физических лиц	Налог на доходы компаний	социального обеспечения	НДС	Акцизы	Другие налоги
Присоединяющиеся страны, 2002 год						
Болгария	11,9	11,0	26,5	30,3	14,8	5,5
Чешская Республика	13,7	12,7	40,2	18,5	9,5	5,3
Эстония	21,0	3,6	35,7	27,4	10,6	1,8
Венгрия	19,9	6,2	33,2	20,4	9,2	11,1
Латвия	20,0	6,9	33,1	24,0	11,1	5,0
Литва	25,5	2,2	24,6	27,3	11,4	9,0
Польша	14,1	6,0	37,3	22,7	12,3	7,7
Румыния	10,1	6,6	40,0	24,4	8,0	10,9
Словакия	10,8	8,6	40,4	23,8	9,3	7,1
Словения	16,7	3,9	35,7	22,2	9,0	12,5
<i>Средний показатель по присоединяющимся странам</i>	16,4	6,8	34,7	24,1	10,5	7,6
Государства – члены ЕС, 2000 год						
Австрия	22,0	4,8	34,1	19,0	7,8	12,4
Бельгия	30,9	8,1	30,9	16,2	7,0	6,8
Дания	52,7	4,9	4,5	19,5	11,3	7,2
Финляндия	30,7	11,7	25,6	18,1	10,4	3,4
Франция	18,1	7,1	36,2	17,0	8,2	13,5
Германия	25,3	4,7	39,1	18,5	8,7	3,7
Греция	13,5	11,6	30,2	22,8	11,6	10,3
Ирландия	30,9	12,2	13,5	21,5	14,1	7,7
Италия	25,7	7,6	28,3	15,7	10,0	12,6
Люксембург	18,2	17,7	25,7	14,4	12,7	11,3
Нидерланды	15,0	10,1	38,9	17,4	8,9	9,7
Португалия	17,4	12,2	25,5	24,1	15,1	5,8
Испания	18,8	8,5	35,2	17,6	9,7	10,2
Швеция	35,6	7,6	28,0	13,3	6,6	8,9
Соединенное Королевство	29,1	9,9	16,3	18,4	12,3	13,9
<i>Средний показатель по ЕС</i>	25,6	9,3	27,5	18,2	10,3	9,2

Источник: Тот же, что и для таблицы 5.3.1.

логообложения этого вида доходов (данный вопрос подробнее рассматривается ниже), а также эволюцию налоговых систем в этих странах. В то же время высокий средний показатель по ЕС отчасти связан и с очень высокой долей ПНФЛ в налоговых поступлениях отдельных стран, в частности Бельгии, Дании, Финляндии и Швеции (таблица 5.3.3)³²³. В целом такая специфика отражает существование серьезных различий в системах налогообложения в странах ЕС и в функционировании их государственного сектора. Что касается общей структуры налогообложения, в настоящее время между государствами – членами ЕС, по всей видимости, существует больше различий, чем между присоединяющимися странами (таблица 5.3.3). Безусловно, попытки унифицировать режим налогообложения в рамках расширенного Союза будут наталкиваться на серьезные трудности.

Одной из важнейших характеристик систем налогообложения в целом является сравнительная значи-

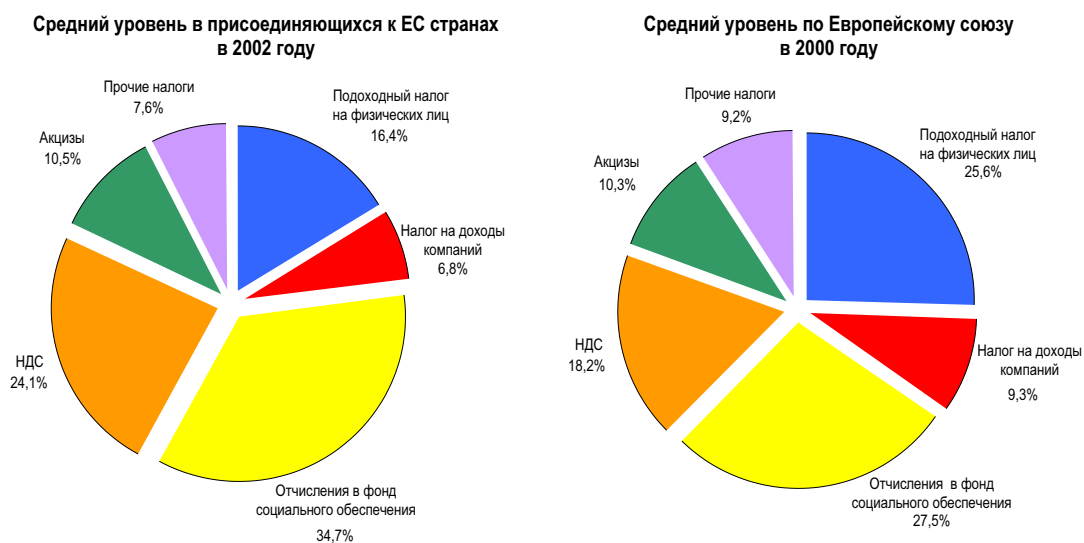
мость в них прямых и косвенных налогов, и с этой точки зрения в налоговых системах различных стран мира существуют заметные различия. Единой точки зрения на то, какое конкретное сочетание налогов является оптимальным, не существует, и дискуссии на эту тему, как правило, сводятся к тому, чтобы найти компромисс между требованиями экономической эффективности и социального равенства. Согласно теории, такие прямые налоги, как ПНФЛ и НДС, оказывают более сильное деформирующее воздействие на экономические решения, а следовательно, и на распределение ресурсов в масштабах экономики. Эти последствия могут усугубляться прогрессивностью системы налогообложения, особенно при обложении трудовых доходов; они особенно наглядно проявляются тогда, когда высокие предельные ставки налогообложения распространяются на сравнительно большие группы работающего населения, в первую очередь населения со средним уровнем дохода³²⁴. Другие обязательные выплаты, такие как ОСО (которые эквивалентны прямым налогам), повы-

³²³ Следует добавить, что в некоторых из этих стран часть ПНФЛ практически заменяет ОСО, поскольку система социального обеспечения этих стран частично финансируется из общих налоговых поступлений.

³²⁴ Это характерно для некоторых присоединяющихся стран; например, в Венгрии самой высокой 40-процентной ставкой ПНФЛ облагается годовой доход свыше 1 350 тысяч форинтов, что ниже среднего уровня дохода по стране (таблица 5.2.1).

ДИАГРАММА 5.3.2

Структура общих налоговых поступлений в присоединяющихся странах в 2002 году и в ЕС в 2000 году
(Процент от общих налоговых поступлений)



Источник: Тот же, что и для диаграммы 5.3.1.

шают стоимость рабочей силы и могут деформировать структуру распределения ресурсов (например, сдерживая инвестиции). В то же время теория говорит о том, что дифференцированное воздействие некоторых важнейших косвенных налогов, таких как налог на потребление, является довольно ограниченным, по крайней мере с точки зрения долгосрочной экономической динамики: эти налоги являются довольно нейтральными в плане их влияния на динамику сбережений и инвестиций, они не дискриминируют импорт по сравнению с отечественной продукцией и ложатся симметричным бременем на трудовые доходы и доходы на капитал³²⁵. Поэтому с точки зрения экономической эффективности система налогообложения со сравнительно низким уровнем прямых налогов и более высокой долей косвенных налогов может иметь определенные преимущества³²⁶.

В то же время на это высказываются и контраргументы экономического характера, а также возражения из соображений социального равенства и справедливости. Поскольку спрос на большинство потребительских товаров высоко эластичен по цене и доходам, повышение налогов на потребление (ведущее к росту цен) по-

разному отразится на реальном потреблении физических лиц с различным уровнем доходов. Подобные изменения, безусловно, непропорционально сильно отразятся на потреблении беднейших слоев населения и людей с низкими доходами в целом. Кроме того, в случае, если повышение цен будет значительным, это может привести к общему снижению конечного потребительского спроса, что чревато негативными последствиями для экономического роста, по крайней мере в краткосрочной перспективе. Чем больше неравенство в доходах в обществе, тем сильнее будут негативные социальные и экономические последствия. Таким образом, общая структура системы налогообложения должна обеспечивать определенный баланс плюсов и минусов этих двух подходов с учетом позиции населения по вопросам экономической эффективности и социального равенства³²⁷. Результаты эмпирических исследований говорят и о том, что правительства, склоняющиеся в ту или иную сторону политического спектра, могут иметь разные предпочтения в отношении общего уровня налогообложения и его структуры (с точки зрения соотношения прямых и косвенных налогов)³²⁸.

³²⁵ I. Joumard, op. cit.

³²⁶ В теоретических трудах утверждается, что при некоторых условиях относительное смещение акцента с обложения доходов на обложение потребления может стимулировать сбережения и накопление капитала и, следовательно, может позитивно сказаться на экономическом росте. V. Tanzi and H. Zee, *Fiscal Policy and Long-run Growth*, IMF Working Paper, No. 96/119 (Washington, D.C.), October 1996; N. Stokey and S. Rebelo, "Growth effects of flat-rate taxes", *Journal of Political Economy*, Vol. 103, No. 3, June 1995, pp. 519-550.

³²⁷ Например, что касается налогов на потребление, соображения эффективности требуют, чтобы товары, спрос на которые менее эластичен, облагались более высокими налогами, в то время как по соображениям равенства было бы целесообразнее усилить налоговую нагрузку на те товары, на которые приходится большая доля расходов зажиточного населения.

³²⁸ B. Volkerink and J. de Haan, op. cit.

ТАБЛИЦА 5.3.4

Соотношение прямых и косвенных налогов в присоединяющихся странах и в ЕС, 1995–2002 годы

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Присоединяющиеся страны								
Болгария	1,69	1,76	2,08	1,41	1,41	1,20	1,27	1,09
Чешская Республика	2,16	2,14	2,15	2,27	2,06	2,13	2,27	2,37
Эстония	1,82	1,50	1,42	1,70	1,69	1,45	1,44	1,59
Венгрия	2,00	1,95	2,04	2,03	1,80	1,73	1,89	2,00
Латвия	1,29	1,29	1,41	1,52	1,66	1,60	1,69	1,71
Литва	1,70	1,70	1,51	1,33	1,35	1,44	1,37	1,35
Польша	1,96	1,83	1,75	1,75	1,59	1,65	1,64	1,64
Румыния	2,38	2,34	2,13	1,93	1,87	1,94	1,83	1,75
Словакия	1,76	2,07	1,93	2,01	1,89	1,73	1,77	1,81
Словения	1,86	1,74	1,66	1,66	1,42	1,59	1,61	1,81
<i>Средний показатель по присоединяющимся странам</i>	1,82	1,79	1,77	1,73	1,65	1,62	1,65	1,67
<i>Коэффициент вариации (проценты)</i>	16,2	17,3	16,7	17,3	14,2	16,3	17,5	20,7
Государства – члены ЕС								
Австрия	2,32	2,22	2,29	2,31	2,27	2,27	..	..
Бельгия	2,97	2,94	2,95	3,12	3,03	3,01	..	..
Дания	1,99	1,97	1,96	1,91	1,97	2,02	..	..
Финляндия	2,35	2,32	2,21	2,23	2,23	2,38	..	..
Франция	2,22	2,19	2,20	2,26	2,35	2,44	..	..
Германия	2,31	2,53	2,57	2,67	2,57	2,54	..	..
Греция	1,25	1,22	1,33	1,52	1,55	1,61	..	..
Ирландия	1,39	1,40	1,41	1,47	1,58	1,59	..	..
Италия	2,65	3,01	3,05	2,53	2,50	2,40	..	..
Люксембург	2,47	2,42	2,45	2,47	2,26	2,27	..	..
Нидерланды	2,78	3,23	2,65	2,48	2,48	2,43	..	..
Португалия	1,24	1,29	1,32	1,33	1,33	1,41	..	..
Испания	2,49	2,43	2,45	2,33	2,27	2,29	..	..
Швеция	2,97	3,24	3,23	3,31	3,22	3,57	..	..
Соединенное Королевство	1,61	1,64	1,64	1,77	1,84	1,80	..	..
<i>Средний показатель по ЕС</i>	2,09	2,14	2,13	2,15	2,15	2,18	..	..
<i>Коэффициент вариации (проценты)</i>	28,1	31,3	28,9	26,7	24,3	25,5	..	..

Источник: Тот же, что и для таблицы 5.3.1.

По данным таблицы 5.3.4 можно судить об относительной значимости прямых и косвенных налогов в присоединяющихся странах и в ЕС. Сегодня для присоединяющихся стран косвенные налоги являются гораздо более важным источником доходов, чем для государств – членов ЕС. С 1995 по 2000 год в этих двух группах стран наблюдались практически противоположные тенденции: в то время как среднее (невзвешенное) соотношение прямых и косвенных налогов в присоединяющихся странах снижалось, в целом по ЕС оноросло; в 9 из 10 присоединяющихся стран (за единственным исключением Латвии) в 2000 году это соотношение было ниже, чем в 1995 году. В 2001 и 2002 годах в ряде присоединяющихся стран в этой тенденции произошел разворот, однако соотношение прямых и косвенных налогов в этих странах все же оставалось ниже, чем в ЕС.

Если толковать эти изменения с точки зрения вышеуказанных аргументов, можно сказать, что на начальном этапе экономических и политических преобразований присоединяющиеся страны уделяли больше внимания экономической эффективности своих систем налогообложения в ущерб социальному равенству. На-

против, в структурах налогообложения государств – членов ЕС больший акцент делается на обеспечение социального равенства и справедливости в ущерб экономической эффективности. Трудно сказать, как и насколько быстро будет меняться сочетание прямых и косвенных налогов в новых государствах – членах ЕС после их присоединения. В то же время общей тенденцией вполне может стать их сближение со структурой налогообложения в нынешних государствах-членах, что повлечет за собой повышение роли прямых налогов как источника бюджетных поступлений.

iii) Эффективное налогообложение

В экономической литературе предлагаются три основных вида показателей, характеризующих степень налоговой нагрузки: i) номинальные (нормативные) ставки налогов и тарифов, установленные в налоговых кодексах, которые взимаются с фактической налоговой базы, определяемой в законодательстве (эти показатели рассматриваются в разделе 5.2); ii) агрегированные налоговые квоты: отношение суммарных налоговых поступлений из конкретного источника (например, трудовые доходы) к общеэкономическому показателю

ТАБЛИЦА 5.3.5

Относительная доля налогов на доходы физических лиц и компаний и отчислений в фонд социального обеспечения в присоединяющихся странах в 2001 году и в ЕС в 2000 году
(В процентах)

	Подходный налог на физических лиц в процентах от:		Налог на доходы компаний в процентах от:		Отчисления в фонд социального обеспечения в процентах от:	
	общей суммы вознаграждения работников		общей суммы вознаграждения работников		общей суммы вознаграждения работников	
	ВВП		ВВП		ВВП	
Присоединяющиеся страны, 2001 год						
Болгария	3,6	9,7	3,9	7,3	7,8	21,1
Чешская Республика	4,8	10,3	4,2	9,8	14,7	31,5
Эстония	7,3	14,4	0,8	2,0	9,8	19,3
Венгрия	7,5	15,8	2,4	6,2	12,8	26,8
Латвия	5,9	13,4	2,0	4,6	10,0	22,8
Литва	7,4	19,0	0,5	1,1	6,9	17,6
Польша	4,4	10,2	1,9	4,4	11,7	27,0
Румыния	3,2	10,8	1,9	3,2	10,7	36,2
Словакия	3,5	7,6	2,2	4,5	12,6	26,2
Словения	6,1	11,5	1,5	4,3	13,1	26,3
Средний показатель по присоединяющимся странам.....	5,4	12,3	2,1	4,7	11,0	25,5
Коэффициент вариации (проценты)	31,6	27,7	55,4	53,3	22,3	22,0
Государства – члены ЕС, 2000 год						
Австрия	9,6	18,4	2,1	5,9	14,9	28,5
Бельгия	14,1	27,4	3,7	10,2	14,1	27,4
Дания	25,7	49,2	2,4	7,1	2,2	4,2
Финляндия	14,4	30,6	5,5	13,3	12,0	25,5
Франция	8,2	15,7	3,2	9,5	16,4	31,4
Германия	9,6	17,8	1,8	5,1	14,8	27,5
Греция	5,1	15,7	4,4	8,1	11,4	35,0
Ирландия	9,6	23,8	3,8	7,8	4,2	10,4
Италия	10,8	26,6	3,2	7,0	11,9	29,3
Люксембург	7,6	15,4	7,4	19,8	10,7	21,7
Нидерланды	6,2	12,1	4,2	11,2	16,1	31,4
Португалия	6,0	12,9	4,2	10,5	8,8	18,9
Испания	6,6	13,2	3,0	7,6	12,4	24,8
Швеция	19,3	33,3	4,1	14,2	15,2	26,3
Соединенное Королевство	10,9	19,7	3,7	12,0	6,1	11,0
Средний показатель по ЕС	10,9	22,1	3,8	10,0	11,4	23,6
Коэффициент вариации (проценты)	51,0	45,4	36,6	38,2	38,2	37,4

Источник: Расчеты секретариата ЕЭК ООН на основе данных национальной статистики.

доходов (например, ВВП); и iii) эффективные ставки налогообложения: отношение конкретного вида налоговых поступлений к соответствующему компоненту совокупных доходов или расходов, которые можно рассматривать в качестве потенциальной налоговой базы (следует отметить, что в силу различных изъятий потенциальная налоговая база может отличаться от реальной, которая определяется в законодательстве)³²⁹.

В таблицах 5.3.5 и 5.3.6 указаны налоговые квоты и эффективные ставки налогообложения в присоединяющихся странах и государствах – членах ЕС, рассчитанные для ПНФЛ, НДС, ОСО и НДС. Все налоговые квоты рассчитаны по отношению к ВВП, в то время как при расчете эффективных ставок налогообложения за потенциальную налоговую базу принимаются различные агрегированные компоненты доходов или расхо-

дов. Так, статья национальных счетов "оплата труда наемных работников" принимается за потенциальную налоговую базу ПНФЛ и ОСО, а статья "прибыль и приравненные к ней доходы, брутто" принимается за потенциальную налоговую базу НДС. Что касается налогов на потребление в целом (НДС и акцизные пошлины), за потенциальную налоговую базу принимается статья национальных счетов "расходы на конечное потребление", в то время как для расчета соответствующих ставок НДС за базу принимается "облагаемая доходом добавленная стоимость"³³⁰.

³³⁰ Эта категория рассчитывается на основе данных национальных счетов следующим образом: во-первых, валовая добавленная стоимость, созданная в экономике, корректируется с учетом стандартных изъятий из НДС (в данном случае стандартных изъятий, применяемых в ЕС). Для этого созданная в освобожденных от налогообложения секторах добавленная стоимость вычитается из всей созданной добавленной стоимости. Во-вторых, поскольку НДС вычитается из экспортируемых товаров и взимается с импорта, стоимость чистого экспорта вычитается из вышеуказанного промежуточного итогового показателя добавленной стоимости.

³²⁹ Подробнее см. M. Leibrecht and R. Römisch, *Comparison of Tax Burdens*, The Vienna Institute for International Economic Studies (WIIW), Research Report, No. 292 (Vienna), December 2002.

ТАБЛИЦА 5.3.6

Относительный уровень налогов на потребление
в присоединяющихся странах в 2002 году и в ЕС в 2000 году
(В процентах)

	Суммарные налоги на потребление ^a в процентах от:		НДС в процентах от:	
	совокупных конечных потребитель- ских расходов	ВВП	облагаемой налогом добавленной стоимости ^b	ВВП
Присоединяющиеся страны, 2002 год				
Болгария	12,4	14,2	8,3	13,5
Чешская Республика	10,3	13,9	6,8	10,6
Эстония	13,1	17,0	9,4	14,0
Венгрия	11,2	14,3	7,7	14,7
Латвия	10,8	13,1	7,4	10,7
Литва	10,7	12,8	7,5	11,1
Польша	11,0	13,3	7,1	11,2
Румыния	9,1	11,0	6,8	9,4
Словакия	10,6	14,0	7,7	11,1
Словения	11,3	14,9	8,0	15,2
Средний показатель по присоединяющимся странам	11,0	13,8	7,7	12,1
Коэффициент вариации (%)	9,9	11,1	10,2	16,6
Государства – члены ЕС, 2000 год				
Австрия	11,7	15,3	8,3	15,2
Бельгия	10,6	14,1	7,4	17,6
Дания	15,0	20,7	9,5	23,8
Финляндия	13,4	19,1	8,5	19,9
Франция	11,4	14,6	7,7	17,8
Германия	10,3	13,3	7,0	15,8
Греция	13,0	15,2	8,6	16,6
Ирландия	11,1	18,2	6,7	17,5
Италия	10,8	13,8	6,6	13,3
Люксембург	11,3	20,4	6,0	24,5
Нидерланды	10,9	15,0	7,2	17,0
Португалия	13,5	16,5	8,3	12,8
Испания	9,6	12,5	6,2	10,7
Швеция	10,8	14,1	7,2	18,0
Соединенное Королевство	11,5	13,7	6,9	14,7
Средний показатель по ЕС	11,7	15,8	7,5	17,0
Коэффициент вариации (%)	12,4	16,6	13,2	21,9

Источник: Расчеты секретариата ЕЭК ООН на основе данных национальной статистики.

^a НДС и акцизные пошлины.

^b Определение см. в тексте.

Показатели эффективного налогообложения вы-свечивают ряд дополнительных особенностей налоговых систем присоединяющихся стран, отличающих их от государств – членов ЕС. Так, расчеты эффективных ставок налогообложения ПНФЛ четко свидетельствуют о том, что в нынешних государствах – членах ЕС личные доходы облагаются более высоким налогом, чем в присоединяющихся странах. В этих последних на ПНФЛ в среднем приходится лишь 5,4 процента ВВП и 12,3 процента суммарного вознаграждения работников, в то время как в ЕС соответствующие показатели со-

ставляют 10,9 процента и 22,1 процента (таблица 5.3.5). Аналогичной является ситуация и с НДС: в присоединяющихся странах эффективные ставки налогообложения и квоты в среднем составляют лишь половину от уровня ЕС.

С другой стороны, эти цифры говорят, например, о том, что несмотря на тот факт, что в присоединяющихся странах на ОСО приходится гораздо более высокая доля суммарных налоговых поступлений, чем в ЕС, на отчисления в фонды социального обеспечения в ЕС в среднем приходится большая доля ВВП. В то же время по отношению к общему размеру вознаграждения работников средняя тяжесть ОСО в присоединяющихся странах по-прежнему выше, чем в среднем по ЕС. Это связано с тем, что на оплату труда работников в сравнительно более богатых странах (таких, как страны ЕС) обычно приходится большая доля ВВП, чем в странах с более низким уровнем дохода на душу населения (таких, как присоединяющиеся страны).

Из данных таблицы 5.3.6 вырисовывается еще один интересный контраст. Хотя в присоединяющихся странах отношение НДС к ВВП, как правило, выше, чем в ЕС, средние эффективные ставки НДС (по отношению к облагаемой налогом добавленной стоимости) в ЕС выше, чем в присоединяющихся странах. Это объясняется рядом факторов. Во-первых, между двумя группами стран существуют большие различия в структуре ВВП: в секторе услуг более развитых стран ЕС, как правило, создается большая доля ВВП, чем в присоединяющихся странах. Поскольку речь идет по крайней мере о нескольких секторах, освобожденных от НДС, это ведет к относительному снижению суммарного размера облагаемой налогом добавленной стоимости. Во-вторых, как уже отмечалось, дополнительные изъятия из режима НДС (помимо стандартных) шире распространены в присоединяющихся странах, что снижает размер налоговых поступлений. В-третьих, эффективность механизмов сбора налогов (и налоговой дисциплины) в присоединяющихся странах может быть ниже. Эффективность сбора налогов является отражением организационных возможностей налоговых органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и нормативов, а в присоединяющихся странах административный потенциал продолжает оставаться относительно слаборазвитым³³¹.

С точки зрения НДС и акцизных пошлин в целом, в государствах – членах ЕС потребление облагается более высокими эффективными налогами, чем в присоединяющихся странах (вторая колонка таблицы 5.3.6), что, помимо вышеуказанных факторов, объясняется и более высоким уровнем ставок акциза в ЕС.

³³¹ Практическое подтверждение низкой эффективности сбора НДС в присоединяющихся странах по сравнению с ЕС см. R. Dobrinsky, "Tax structures in transition economies in a comparative perspective with EU member states", в G. Tumpel-Gugerell and P. Mooslechner (eds.), *Structural Challenges for Europe* (Cheltenham, Edward Elgar, 2003), pp. 298-328.

5.4 Система налогообложения после вступления в ЕС: перспективы и политические задачи

В течение последних 15 лет системы налогообложения присоединяющихся стран были коренным образом реформированы, отчасти в процессе подготовки к вступлению в ЕС. В то же время, как говорилось в настоящей главе, фискальная реформа еще далека от завершения, и после вступления в ЕС эти страны столкнутся с новыми задачами. Что касается будущих налоговых реформ, директивным органам присоединяющихся стран придется учитывать как макроэкономические аспекты (в первую очередь необходимость обеспечения фискальной стабильности), так и необходимость дальнейшего совершенствования структуры и функционирования систем налогообложения. Кроме того, после вступления эти реформы должны будут проводиться в совершенно новом контексте макроэкономической политики (в частности, в учете основных требований фискальной политики ЕС и Пакта стабильности и роста) параллельно дальнейшей гармонизации систем налогообложения с ЕС.

Важнейшей задачей для развивающихся стран станет удовлетворение растущего спроса на государственные ассигнования без ущерба для выполнения требований фискальной политики ЕС. Более внимательный взгляд на эту задачу позволяет выявить ряд противоречивых целей, которые станут серьезной политической дилеммой.

С одной стороны, можно ожидать, что в обозримом будущем в присоединяющихся странах будет расти спрос (из различных источников) на государственные ассигнования, что, в свою очередь, ляжет дополнительной нагрузкой на их фискальные системы. Речь идет о быстрорастущих, преодолевающих свое отставание странах, и, как отмечалось выше в настоящей главе, рост доходов на душу населения, по-видимому, будет сопровождаться повышением спроса на общественные услуги. После присоединения такое давление будет усугубляться необходимостью дальнейшей экономической гармонизации и выполнения норм и требований ЕС; некоторые из них (такие, как нормы экологической политики ЕС, Европейская социальная хартия, необходимость совершенствования общественной инфраструктуры и т. д.), судя по всему, потребуют новых серьезных государственных расходов.

В то же время ряд присоединяющихся стран вступают в ЕС с большим бюджетным дефицитом. Для его снижения (чтобы привести его в соответствие с фискальными требованиями ЕС и обеспечить бюджетную стабильность в целом) потребуются серьезные фискальные реформы. Задача сокращения государственных расходов, безусловно, вступит в противоречие с растущими потребностями в государственном финансировании.

Таким образом, присоединяющиеся страны столкнутся со следующей дилеммой: их фискальные системы должны будут удовлетворять растущий спрос на государственное финансирование и в то же время обеспечивать бюджетную экономию и даже сокращение государственных расходов. Фискальная политика и особенно системы налогообложения присоединяющихся стран должны быть готовы решать эту задачу, не ставя под угрозу бюджетную и макроэкономическую стабильность. Это неизбежно потребует дальнейшего реформирования и реструктуризации как доходных, так и расходных статей общегосударственных финансов.

Содержащаяся в настоящем разделе информация свидетельствует о сохранении между присоединяющимися странами и государствами – членами ЕС серьезных различий как в уровне суммарных налоговых поступлений (по отношению к ВВП), так и в их структуре. В частности, в присоединяющихся странах относительный уровень суммарных налоговых поступлений по-прежнему ощутимо ниже, чем в среднем в ЕС – примерно на 10 процентных пунктов ВВП. Хотя это отчасти объясняется менее высоким размером ВВП на душу населения в будущих членах ЕС, процесс преодоления такого отставания потребует повышения общей налоговой нагрузки на их экономику.

Сравнительный анализ систем и структур налогообложения в присоединяющихся странах указывает на ряд возможных стратегий повышения общего уровня налоговых поступлений. Одна из специфических структурных особенностей этих стран, которую удалось вскрыть в ходе этого анализа, заключается в сравнительно низкой доле прямых налогов (ПНФЛ и НДС) в суммарных поступлениях по сравнению с государствами – членами ЕС. Более того, существование многочисленных изъятий свидетельствует о том, что реальная доля прямых налогов в суммарных поступлениях ниже уровня, который должен существовать с учетом нормативных ставок налогообложения³³². Поэтому повышение уровня прямого налогообложения – как ПНФЛ, так и НДС – может стать одним из направлений будущей налоговой реформы в присоединяющихся странах.

Некоторые из необходимых реформ полностью согласуются с требованиями гармонизации систем налогообложения в рамках ЕС и фактически являются обязательными для присоединяющихся стран. Как уже отмечалось, принцип эквивалентности налогов указывает на целесообразность дальнейшей гармонизации всех налогов для борьбы с негативными трансграничными последствиями в рамках экономического союза.

³³² В некоторых из этих стран последствия существующих изъятий (в случае как прямых, так и косвенных налогов) весьма ощутимы. Так, по оценкам ОЭСР, в Венгрии они в общей сложности эквивалентны 3 процентам ВВП, а в Чешской Республике превышают 6 процентов. OECD, *Economic Surveys: Hungary* (Paris), 2002, p. 78; OECD, *Economic Surveys: Czech Republic* (Paris), 2003, p. 80.

В сфере налогообложения конкуренция особенно остро проявляется при обложении дохода на капитал в силу гораздо более высокой мобильности капитала по сравнению с рабочей силой. Пагубное влияние конкуренции в сфере налогообложения на других партнеров по союзу особенно очевидно на примере стимулов (таких, как налоговые каникулы и снижение ставок НДС), предоставляемых для привлечения зарубежных инвесторов: одностороннее стимулирование деформирует трансграничное распределение капитала. В 1997 году в ЕС был принят "Кодекс поведения" в сфере налогообложения бизнеса, который стал составной частью пакета мер по борьбе с пагубными последствиями конкуренции в области налогообложения. Большинство деструктивных мер касаются финансовых услуг, офшорных компаний и услуг, предоставляемых в рамках транснациональных групп. Этот кодекс обязывает государства-члены не принимать новые меры подобного рода и проанализировать действующее законодательство на предмет отмены пагубных норм³³³. В ходе переговоров о присоединении вступающие в ЕС страны обязались следовать общим принципам Кодекса поведения и внести необходимые изменения в свои системы налогообложения. Соответственно, Рабочая группа ЕС по расширению (налоговые эксперты) подготовила перечни "налоговых мер в присоединяющихся государствах, которые причиняют ущерб и которые должны быть отменены, с тем чтобы привести их системы налогообложения компаний в соответствие с принципами Кодекса поведения"³³⁴. В первую очередь речь идет о налоговых каникулах, которые предоставляются в особых экономических зонах, а также об освобождении от уплаты налогов и налоговых каникулах в целом. Очевидно, что в силу вышеуказанных причин отмена или значительное ослабление уже действующих налоговых стимулов отвечают долгосрочным интересам как присоединяющихся стран, так и ЕС.

Кроме того, для повышения единообразия систем налогообложения и увеличения налоговых поступлений присоединяющимся странам, возможно, потребуется также повысить нормативные ставки НДС, которые сегодня гораздо ниже, чем в ЕС. Как ни странно, нынешние тенденции являются совершенно противоположными: власти подавляющего большинства присоединяющихся стран объявили в 2004 году (таблица 5.2.2) о намерении еще более снизить нормативные ставки НДС. Подобные меры скорее всего обострят конкуренцию в сфере налогообложения (как между этими странами, так и в рамках расширенного ЕС) и не помогут достижению их долгосрочных политических целей.

Очевидно, что с ростом доходов на душу населения у присоединяющихся стран появится возможность повысить нормативные ставки ПНФЛ и отменить некоторые изъятия: чем богаче страны, тем больше людей имеют возможность отчислять больше средств в государственный бюджет.

В настоящее время отчисления в фонды социального обеспечения в присоединяющихся странах являются довольно высокими и возможность их дальнейшего повышения представляется весьма ограниченной. Реформы, в которых нуждается система социального обеспечения этих стран, касаются главным образом расходов, финансируемых из консолидированного государственного бюджета, и некоторое сужение охвата социального обеспечения поможет значительно улучшить общее состояние бюджета. В то же время в ходе этих реформ следует придерживаться чрезвычайно осторожного и дифференцированного подхода, учитывающего специфику каждого отдельного компонента системы социального обеспечения. Основным акцент, по-видимому, следует сделать на то, чтобы повысить эффективность государственных ассигнований и ориентировать меры социальной защиты на тех, кто действительно в них нуждается (снижение масштабов злоупотреблений в системе социального обеспечения поможет ощутимо снизить расходы). Серьезные усилия потребуются также и для улучшения управления системой социального обеспечения. Кроме того, необходимо осторожно относиться к тому, чтобы подобные меры экономии не поставили под угрозу ускорение столь необходимого процесса накопления человеческого капитала в этих странах.

Представленная в настоящем разделе аналитическая информация указывает и на то, что в присоединяющихся странах, по-видимому, существует возможность для наращивания поступлений за счет налогообложения потребления. В то же время, поскольку базовые ставки НДС и так являются высокими, дальнейшее их повышение, возможно, не является наилучшим путем достижения этой цели. Желательно найти альтернативные способы увеличения государственных поступлений без изменения уже действующих базовых ставок. Одной из областей, где открывается широкое поле для деятельности, является повышение эффективности сбора налогов. Низкая собираемость налогов (особенно что касается таких налогов на потребление, как НДС и акцизные пошлины) представляет собой один из основных факторов, ограничивающих общий объем налоговых поступлений в присоединяющихся странах. В то же время для улучшения положения в этой области потребуются дополнительные государственные инвестиции на цели улучшения функциональных возможностей налоговых органов³³⁵.

³³³ European Commission, *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament*, a package to tackle harmful tax competition in the European Union, COM(97) 564 final, 5 November 1997 [europa.eu.int/comm/taxation_customs/].

³³⁴ The 2,532nd Council Meeting, General Affairs (Luxembourg), 13 October 2003, 13098/03/Presse 291 [ue.eu.int/pressData/en/gena/77596.pdf].

³³⁵ Тот факт, что государственные ассигнования на цели совершенствования работы налоговых органов позитивно влияют на собираемость НДС, подтверждается и результатами эмпирических исследований. А. Agha and J. Haughton, "Designing VAT systems: some efficiency considerations", *Review of Economics and Statistics*, Vol. 78, No. 2, May 1996, pp. 303-308.

Увеличить государственные поступления за счет налогообложения потребления можно и путем выравнивания ставок НДС на различные виды потребительских товаров (таблица 5.2.4). Хотя льготные ставки являются инструментом социальной политики поддержки групп населения с низким доходом, их эффективность с этой точки зрения является довольно низкой, поскольку низкими ценами пользуется и население с более высокими доходами. Вместо этого директивные органы присоединяющихся стран вполне могут частично заменить меры социальной помощи через НДС альтернативными инструментами подоходного налогообложения и социальными пособиями, учитывающими материальное положение получателей³³⁶.

Существуют и экономические аргументы в пользу сближения ставок НДС и отмены в конечном счете всех изъятий, особенно в преддверии вступления в ЕС. Данные подтверждают, что разброс ставок налогов на потребление между странами снижает их эффективность, подрывает их нейтральность и деформирует конкуренцию на товарных рынках и структуру потреб-

ления³³⁷. Кроме того, эмпирические результаты сравнительного анализа положения в отдельных странах показали, что при прочих равных условиях множественность ставок НДС, как правило, сопровождается меньшей собираемостью этого налога, что негативно отражается на совокупных государственных поступлениях³³⁸.

Политическая задача сокращения существующего разрыва в ставках налогов на потребление и обеспечения дальнейшей гармонизации налогообложения в рамках ЕС будет оставаться для присоединяющихся стран актуальной и после их вступления в ЕС. Эти страны уже пошли по пути отмены отдельных изъятий, и некоторые из них обратились с просьбой предоставить им переходный период для проведения других преобразований. В любом случае дальнейшая унификация ставок налогов на потребление благоприятно отразится на состоянии консолидированного государственного бюджета присоединяющихся стран и ограничит нежелательные последствия дифференцированного налогообложения в расширенном ЕС.

³³⁶ В принципе считается, что подобные социальные пособия носят более целевой характер и позволяют устранить регрессивный эффект НДС. S. Snossen, *op. cit.* В то же время практическая реализация такой меры может оказаться довольно непростым и дорогостоящим делом, особенно когда получателями этих льгот должны стать сравнительно многочисленные группы населения.

³³⁷ В то же время следует добавить, что большие различия в ставках НДС сохраняются и между государствами – членами ЕС. Например, в туристической отрасли, где ведется острая ценовая конкуренция, ставки НДС в ЕС колеблются от 3 до 25 процентов. Еще большим является разброс акцизных пошлин. I. Joumard, *op. cit.* Межстрановые различия в ставках налогов на потребление особенно ощутимы (в том числе в рамках ЕС) в тех случаях, где база налогообложения нестабильна. Хотя такие различия отчасти можно объяснить национальными различиями в социальных приоритетах, они порождают межстрановую конкуренцию в сфере налогообложения, самым наглядным примером которой является конкуренция между соседними странами на рынках таких облагаемых высокими налогами товаров, как табачные изделия, алкогольные напитки и топливо. S. Snossen, *op. cit.*

³³⁸ A. Agha and J. Haughton, *loc. cit.*