

РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ: ОПЫТ СТРАН БАЛТИИ, РОССИИ И ДРУГИХ РЕСПУБЛИК БЫВШЕГО СОВЕТСКОГО СОЮЗА*

Ваграм Степанян**

Резюме

В начале 1990-х гг. страны Балтии, Россия и другие республики бывшего Советского Союза инициировали налоговые реформы, значительно отличавшиеся на последующих этапах. В последнее время некоторые из республик бывшего Советского Союза предприняли новый этап налоговых реформ исходя из предположения, что снижение максимальной предельной ставки подоходного налога окажет существенное благоприятное воздействие на экономическое развитие и приведет к повышению налоговой дисциплины. В данной статье рассматривается опыт этих стран и утверждается, что: (1) в целом существует мало свидетельств значительного увеличения поступлений от подоходного налога вследствие одного лишь снижения максимальных предельных налоговых ставок; (2) в республиках бывшего Советского Союза эластичность поведения экономических агентов с точки зрения предложения труда, сбережений и инвестиций по отношению к ставкам подоходного налога является небольшой, и снижение существующих ставок подоходного налога, вероятно, не приведет к ощутимому расширению экономической активности.

Классификация JEL: E62, H21, H29

Ключевые слова: налоговая политика, налоговые реформы

1. ВВЕДЕНИЕ

В начале 1990-х гг., после обретения независимости, в странах Балтии, России и других республиках бывшего Советского Союза начался переход к рыночной экономике. Широкомасштабные структурные реформы были инициированы практически во всех секторах экономики, включая сектор фискальных операций правительства. Эти структурные изменения, а также быстро изменяющиеся внешние экономические условия потребовали проведения

* Stepanyan, V. (2003) Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union, *IMF Working Paper*, WP/03/173, September.

© International Monetary Fund, 2003

** Приглашенный научный сотрудник Международного валютного фонда (г. Вашингтон, США), e-mail: VStepanyan@imf.org. Данная статья была подготовлена во время стажировки во II-м Европейском департаменте МВФ. Автор выражает благодарность Марку Льюису, Эммануэлю ван дер Менсбрюгге, Олегу Гаврилишину, а также Винсенту Моисинак-Массенату, Маналу Фоуаду и участникам семинара, организованного II-м Европейским департаментом МВФ, за их ценные комментарии. Взгляды, выраженные в данной статье, принадлежат исключительно автору и необязательно отражают взгляды или политику Международного валютного фонда. Международный валютный фонд не несет никакой ответственности за качество перевода.

фундаментальных налоговых реформ, которые позволили бы правительствам поддерживать финансовую стабильность, одновременно заложив основу для достижения экономической эффективности и равенства.

В последнее время некоторые из республик бывшего Советского Союза провели или собираются провести реформу подоходного налогообложения, направленную главным образом на существенное снижение налоговых ставок. Подобные инициативы зачастую основываются на предположении, что снижение максимальной предельной ставки подоходного налога окажет значительное воздействие на экономическое развитие. Кроме того, существуют доказательства того, что снижение предельной налоговой ставки может привести к уменьшению потенциального выигрыша от уклонения от уплаты налогов и тем самым к повышению налоговой дисциплины и способствовать интеграции теневой экономики в формальный сектор экономики. По этим причинам предложения, касающиеся снижения ставок, зачастую опирались на предположение, что реформирование не вызовет сокращения налоговых поступлений или же оно будет незначительным.

В данной работе рассматривается опыт осуществления налоговых реформ в республиках бывшего Советского Союза в период 1990-х гг. В частности, целью работы является объяснение мотивации к проведению налоговых реформ, описание их общих характеристик и процесса осуществления, трудностей, с которыми страны столкнулись в ходе этого процесса, а также ознакомление читателей с результатами и причинами реформ в отдельных республиках бывшего Советского Союза. Ключевой вопрос заключается в том, ведет ли снижение налоговых ставок к увеличению налоговых поступлений (так называемому «эффекту Лаффера»). В работе акцентируется внимание на реформах налоговой политики, касающихся основных источников налоговых поступлений: налога на добавленную стоимость (НДС), подоходного налога с физических лиц и налога на прибыль предприятий.

Особый интерес представляет период, охватывающий середину 1990-х до 2000 гг., когда большинство республик бывшего Советского Союза внесли значительные изменения в налоговые системы, а многие из них приняли новые налоговые кодексы. С учетом того что налоговая политика и налоговое администрирование являются взаимосвязанными и что налоговое администрирование играет ключевую роль в успешном осуществлении налоговой политики, в работе не ставится цель его детального рассмотрения.

Работа состоит из трех основных разделов. В разделе 2 описываются основные характеристики хорошей налоговой системы, акцентируется внимание на вопросах создания адекватных возможностей по сбору налоговых поступлений, проблемах эффективности и равенства, налогового бремени и структуры налогов, а также суммируются общие рекомендации МВФ, касающиеся построения налоговых систем. В разделе 3 исследуется опыт осуществления реформ налоговой политики в развивающихся и переходных странах с акцентом на ограничениях реформ и их основных характеристиках, включая цели и масштаб реформ. В заключительном разделе представлена оценка того, имеет ли силу критерий Лаффера применительно к республикам бывшего Советского Союза.

2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РЕФОРМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

2.1. Характеристики хорошей налоговой системы

Говоря о хорошей налоговой системе, мы подразумеваем систему, которая позволяет властям определенной страны осуществлять налоговую политику наиболее эффективным способом. Основные характеристики подобной системы, как правило, включают обеспечение адекватных возможностей по сбору налоговых поступлений, достижение экономической эффективности, обеспечение равенства, оптимальной налоговой структуры, простоты, эффективного налогового администрирования и прозрачности.

На практике налоги, необходимые для финансирования правительственных операций, вызывают искажения решений экономических агентов, тем самым воздействуя на стимулы к производству и потреблению. При взимании налогов возникают эффекты дохода и замещения, ведущие к потерям эффективности. Налоговые системы считаются эффективными, когда они позволяют достичь целевых параметров налоговых поступлений с минимальными потерями экономической эффективности.

Характеристика обеспечения равенства относится к проблеме равенства при налогообложении или справедливости распределения налогового бремени. Выделяют два типа равенства: вертикальное и горизонтальное. *Вертикальное равенство* при налогообложении обычно означает, что люди, имеющие более высокие доходы (или потребление, или благосостояние), должны облагаться более высокими налогами; соответственно, налогообложение является «прогрессивным». *Горизонтальное равенство* при налогообложении обычно требует, чтобы к одинаковым людям (находящимся в сходных обстоятельствах) применялся одинаковый подход. Таким образом, в соответствии с этим критерием домашние хозяйства со схожими уровнем дохода и семейными обстоятельствами должны платить примерно равные налоги.

Налоговые системы также характеризуются структурой налогов, в соответствии с которой налоги обычно делятся на прямые и косвенные. Многие из последних предложений по изменению структуры налогов включали уменьшение налогообложения доходов и введение или более активное использование налога на потребление с широкой налоговой базой, такого как НДС, который считается наименее искажающим. Однако следует отметить, что чистое воздействие изменения структуры налогов на эффективность оценить трудно, и зачастую оно неопределенно по причине несовершенства информации относительно ключевых показателей эластичности рынков труда и капитала (Head, Krever (1997)).

Еще одним важным аспектом построения налоговых систем является простота. Слишком сложные налоговые системы затрудняют налоговое администрирование, создавая препятствия соблюдению подобной системы, и могут привести к снижению налоговой дисциплины. В случаях когда налоговые системы включают налоги со множеством ставок и многочисленными вычета-

ми и льготами, налоговые органы, обладающие ограниченными ресурсами, могут столкнуться со значительными трудностями в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Вставка 1. Рекомендации МВФ по построению налоговой системы

Международный валютный фонд внес определенный вклад в осуществление налоговых реформ во многих переходных и развивающихся странах. Как правило, он рекомендовал, чтобы налоговые системы обладали следующими характеристиками (Shome (1995)):

- Преимущественное использование налогов с продаж с широкой налоговой базой, таких как НДС, желательно с единой ставкой и минимумом льгот, а также акцизов, взимаемых с продуктов нефтепереработки, алкогольных, табачных изделий и некоторых товаров, считающихся предметами роскоши.
- Отказ от использования экспортных пошлин, сдерживающих международную конкуренцию, или небольших, раздражающих налогоплательщиков налогов, администрирование которых является неэффективным.
- Налогообложение импорта на минимально возможном уровне с ограниченной дифференциацией ставок с целью минимизации эффективных ставок защиты.
- Простая в администрировании форма подоходного налога с физических лиц с ограниченным количеством вычетов, умеренной максимальной предельной ставкой, необлагаемым минимумом, достаточно большим, чтобы вывести из-под налогообложения индивидов с небольшими доходами, и широким использованием практики удержания налога у источника дохода.
- Налог на прибыль предприятий, взимаемый по единой умеренно низкой ставке, соответствующей максимальной ставке подоходного налога с физических лиц, с единообразными для всех секторов экономики положениями, касающимися амортизационных отчислений и других неденежных расходов, и минимальным возвратом налога при специфических для определенных секторов или видов деятельности схемах стимулирования.

Эффективность налоговых систем зависит не только от содержания налоговой политики, но также от эффективности налогового администрирования. Если налоговая политика государства разработана соответствующим образом, главную роль в обеспечении реализации поставленных целей играет налоговое администрирование.

При построении налоговой системы необходимо также принимать во внимание вопросы прозрачности и управления. Налоговые законы, инструкции и другие документы, включая комментарии, должны быть доступны для населения и постоянно обновляться. Изменения налогового законодательства должны быть достаточно гласными с тем, чтобы налогоплательщики понимали,

каким образом эти изменения могут их затронуть; должны существовать механизмы, посредством которых налогоплательщики могут получить ответы на свои вопросы. Кроме того, должна быть ограничена административная свобода в применении налогового законодательства. Переговоры относительно налоговых обязательств между государственными чиновниками и налогоплательщиками, как правило, не должны допускаться по причине непрозрачности подобной практики и потенциальных возможностей для коррупции (IMF (2001)).

2.2. Оценка налоговых реформ

Опыт многих инициатив по реформированию налоговой системы показывает, что при сравнении и оценке попыток проведения налоговых реформ с точки зрения процесса осуществления и результатов могут быть полезными следующие три общие характеристики: (1) цели реформ; (2) масштаб реформ; (3) широта реформ.

Налоговые реформы могут проводиться для достижения ряда *целей*, например, для: (1) увеличения налоговых доходов, в этом случае они должны вести к увеличению поступлений; (2) упрощения налоговой системы, не влияющего на рост поступлений; (3) достижения целевых специфических показателей равенства, где равенство при налогообложении понимается как в вертикальном, так и в горизонтальном разрезе; (4) уменьшения возможностей возникновения обусловленных налогами барьеров на пути более эффективного распределения ресурсов; (5) воздействия на приток ресурсов в определенные секторы экономики или виды деятельности, являющиеся приоритетными для правительства.

С точки зрения *масштаба* налоговая реформа может быть всеобъемлющей в том смысле, что она направлена на охват большинства важных источников налоговых поступлений и зачастую предполагает принятие новых налоговых кодексов, или частичной, когда усилия по осуществлению реформы ограничены одним или двумя значительными компонентами налоговой системы.

Что касается *широты*, то налоговая реформа может быть сфокусирована на налоговой системе в целом, включая институты налогового администрирования и обеспечения соблюдения налогового законодательства, или затрагивать только изменения налоговой политики, касающиеся налоговой базы и структуры ставок.

Существуют определенные трудности измерения успеха или провала программ налоговой реформы. В частности, цели, не связанные с налоговыми поступлениями, такие как перераспределение доходов, стимулирование экономического роста, упрощение налоговой системы и улучшение распределения ресурсов, не могут быть с легкостью подвергнуты количественной оценке. По этой причине наиболее пригодной мерой успеха налоговой реформы, вероятно, является воздействие реформы на возможности налоговой системы обеспечивать налоговые поступления.

2.3. Экономические аспекты

Как уже было отмечено, налоги искажают выбор, осуществляемый производителями и потребителями. В случае подоходных налогов, компонент, взимаемый с заработной платы, искажает выбор между работой и досугом и может влиять на предложение труда. Компонент, взимаемый с получаемого индивидуальными доходами от капитала, искажает выбор между потреблением и сбережениями, тогда как компонент, взимаемый с предприятий, оказывает влияние на инвестиционные решения и может изменить распределение капитала между различными секторами экономики. С помощью общих налогов на потребление и акцизов можно изменить распределение расходов между различными целями. Кроме того, другими важными каналами, посредством которых налоги могут воздействовать на экономическую эффективность, являются издержки налогового администрирования и обеспечения соблюдения налогового законодательства, а также стимулы к уклонению от уплаты налогов.

В последние годы во многих развитых, развивающихся и переходных странах обсуждались предложения по реформированию налоговой политики, направленные на устранение искажений, созданных налоговыми системами. В частности, авторы этих инициатив, часто относящиеся к числу сторонников экономической теории предложения, утверждали, что общий уровень и структура налогообложения оказывают значительное влияние на экономический рост и стимулы экономических агентов, так же как и на эффективность распределения ресурсов в экономике. Следовательно, снижение налоговых ставок имеет значительное влияние на предложение и распределение ресурсов в экономике и ведет к экономическому росту и увеличению налоговых поступлений. Это предполагает высокую краткосрочную ценовую эластичность поведения экономических агентов. Опираясь на это оптимистичное предположение об эластичности, некоторые из сторонников налоговой политики, действующей на предложение, допускали существование так называемой «кривой Лаффера», в соответствии с которой по мере увеличения налоговых ставок доходы государства сначала увеличиваются, а затем, достигнув максимума, начинают снижаться, поскольку налоговые ставки повышаются до «запретительного» уровня. Считается, что установление ставок подоходного налога ниже этого запретительного уровня приведет к расширению экономической активности и увеличению количества занятых (вставка 2).

Вставка 2. Условия, необходимые для проявления эффектов кривой Лаффера

Справедливость популярной налоговой политики, действующей на предложение, применительно к развивающимся странам требует наличия в их экономике следующих условий:

- высоко чувствительные к ценам предложение труда, сбережения и инвестиции;

- высокие предельные налоговые ставки, ведущие к значительному росту уклонения от уплаты налогов;
- существенный рост государственных доходов в краткосрочном периоде после снижения максимальных предельных ставок подоходного налога.

Также считается, что реформа подоходного налогообложения может повлиять на величину налоговых поступлений через *издержки соблюдения налогового законодательства* и *возможности для законного и незаконного уклонения от уплаты налогов*. Налоговая реформа, направленная на упрощение налоговой системы, может привести к снижению издержек сбора налогов, а также издержек индивидов по соблюдению требований налогового законодательства. Кроме того, снижение предельной налоговой ставки может сократить потенциальный выигрыш от уклонения от уплаты налогов¹, а более низкий потенциальный выигрыш приведет к уменьшению масштабов деятельности, связанной с уклонением от уплаты налогов. Однако если власти ослабляют усилия по обеспечению соблюдения налогового законодательства, полагая, что более низкие налоговые ставки и упрощенная налоговая система автоматически приведут к уменьшению уклонения от уплаты налогов, то для налогоплательщика вероятность быть уличенным в нарушении налогового законодательства снизится и общий чистый результат, касающийся уклонения от уплаты налогов, может остаться неизменным.

В середине 1980-х гг. Департамент фискальных операций МВФ провел исследование уместности налоговой политики, воздействующей на предложение, для развивающихся стран (Gandhi (1987)). Основным выводом исследования состоял в том, что сфера применения популярной политики, воздействующей на предложение, которая акцентирует внимание на одних лишь предельных ставках подоходного налога, во многих развивающихся странах ограничена в силу многочисленных отличий от развитых стран. Эти отличия включают отсутствие адекватной экономической инфраструктуры, низкий уровень развития рынков труда и капитала, высокое инфляционное давление на экономику, относительно высокую долю сельского хозяйства в общем объеме производства, высокую структурную безработицу и высокие уровни неравенства распределения доходов и абсолютной бедности, которые зачастую делают приоритетной социально-ориентированную политику. Правительства подобных стран вынуждены заботиться о достижении целей, отличных от эффективного распределения заданных ресурсов, например о перераспределении доходов, экономической стабилизации или создании социальной и экономической инфраструктуры, необходимой для достижения экономического роста. Для таких стран более уместен подход к налоговой политике, воздей-

¹ Потенциальный выигрыш от уклонения от уплаты налогов измеряется как разница между (1) суммой сэкономленных налогов и (2) суммарной величиной уплачиваемых налогов и штрафов, умноженной на вероятность уличения налоговыми органами в нарушении законодательства.

ствующей на предложение, который акцентирует внимание на расширении налоговой базы и рационализации ставок всех налогов с тем, чтобы устранить все связанные с налогами искажения.

Воздействие налогообложения на возможности и желание экономических агентов работать, делать сбережения и осуществлять инвестиции различается в зависимости от базы налога, структуры налоговых ставок и величины налогового бремени. Некоторые исследователи экономики развивающихся стран утверждали, что воздействие налоговой политики на предложение труда, сбережения и инвестиции является незначительным. В нескольких исследованиях развивающихся стран было показано, что структура налогообложения может оказывать значительное влияние на реальный сектор и, следовательно, налоговая политика может быть важным инструментом стимулирования сбережений, накопления капитала и экономического роста. Питер и Керр в своем исследовании влияния налоговой политики на экономический рост, инвестиции и сбережения делают ряд ссылок на различные исследования в данной области применительно к *развивающимся* странам (Peter, Kerr (2001)).

Например, Дженкинс исследовал макроэкономические последствия изменений налоговой системы в Шри-Ланке, связанные со смещением акцента с прямых налогов на косвенные (Jenkins (1989)). В контексте этих изменений валовое накопление капитала и реальный рост ВВП за рассматриваемый период практически удвоились.

В эмпирическом исследовании, осуществленном Мардсеном на основе структурного анализа 20 стран, было проведено сравнение некоторых стран с точки зрения более низкого и более высокого уровней налогообложения и их воздействия на темпы экономического роста в течение десятилетнего периода (Mardsen (1990)). Во всех случаях страны с более низким эффективным средним налоговым бременем на население достигали значительно более высоких темпов роста ВВП по сравнению со странами с более высоким налоговым бременем.

Танци и Шоум исследовали налоговые режимы восьми азиатских стран (Tanzi, Shome (1992)). Они рассмотрели пять наиболее успешно развивающихся стран с тем, чтобы выяснить, существовало ли какое-либо единообразие налоговой структуры и налоговой политики, которое помогло бы объяснить их более быстрый рост, но не обнаружили никаких общих факторов. Авторы пришли к выводу, что благоприятное воздействие налоговых стимулов в некоторых странах зависело от других вспомогательных факторов. Схожие налоговые стимулы, существовавшие в других странах, не привели к желаемым результатам ввиду таких факторов, как коррупция или поиск ренты.

Трела и Уолли использовали модель общего равновесия для оценки «экспортно-ориентированной стратегии экономического роста» Республики Корея в период 1962–1982 гг. и пришли к выводу, что налоговая политика, направленная на стимулирование экономического роста (снижение прямых налогов и льготы по косвенным налогам), внесла очевидный вклад в экономический рост данной страны (Trela, Whalley (1992)).

В исследованиях, использующих объединенные временные и структурные данные для Южно-Азиатских и Восточно-Азиатских стран, показывается, что переменная, касающаяся налоговой структуры, является весьма важной и что существует значительная обратная связь между этой переменной и сбережениями и накоплением капитала (Kerr, Peter (1998a; 1998b)).

Оценивая детерминанты сбережений в Колумбии, Карденас и Эскобар показали, что снижение частных сбережений в период 1970–1994 г. большей частью было обусловлено повышением налогов (Cardenas, Escobar (1998)). Для измерения воздействия налогообложения на детерминанты частных инвестиций использовался показатель процентного соотношения налоговых поступлений и ВВП. Данный коэффициент оказался отрицательным (-0.58) и статистически значимым.

Применительно к *развитым* странам, возможно, более ценными являются недавние исследования стран ОЭСР, в которых анализируется воздействие снижения налоговых ставок на труд, сбережения и инвестиции, чем структурные исследования развивающихся стран, поскольку базы данных по странам ОЭСР включают более полную и надежную информацию по сравнению с развивающимися странами.

В отношении сбережений и инвестиций эмпирические исследования стран ОЭСР, как правило, не обнаруживают статистически значимой сильной связи между реальными процентными ставками после уплаты налогов и сбережениями и инвестициями. Обобщенные данные показывают, что налогообложение доходов от капитала приводит лишь к небольшому сокращению сбережений и инвестиций. Например, результаты одного панельного исследования 21 страны ОЭСР показали, что отмена средней ставки налогообложения доходов от капитала в размере 40% привела бы к увеличению частных сбережений приблизительно на 0.5% от ВВП, а исследование инвестиций в семи основных странах ОЭСР не подтвердило существования какой-либо значительной связи между стоимостью капитала и инвестициями (Leibfritz (1997)).

Что касается реакции на изменение налогообложения предложения труда, то эластичность предложения труда может варьироваться в зависимости от пола, семейного положения и от того, является ли индивид основным источником дохода в семье. Некоторые оценки показывают, что налоговая эластичность для женщин является как правило высокой – около 0.5 или даже выше, тогда как для мужчин она является незначительной. В исследовании Бюджетного управления Конгресса США, проведенного в 1996 г., данные оценки использовались для взвешивания различных показателей эластичности, и для США был получен показатель эластичности в пределах 0–0.3%.

Таким образом, исходя из эмпирической литературы и исследований налоговых реформ, по-видимому, не существует универсальных законов воздействия налоговой структуры и налоговой политики на экономический рост и развитие определенной страны, которые еще могли бы быть открыты. Соответствующая налоговая структура и политика отличаются по странам в зависимости от конкретных экономических, социальных и политических условий.

Несмотря на разногласия, большинство эмпирических исследований обнаруживают существование обратной связи между уровнем прямого налогообложения и нормой сбережений и накопления капитала.

3. ОПЫТ РАЗВИВАЮЩИХСЯ И ПЕРЕХОДНЫХ СТРАН

3.1. Практические аспекты налоговой реформы

Большинство развивающихся и переходных стран осуществляли налоговые реформы в трудных экономических, социальных и политических условиях. Создание и успешное функционирование эффективных налоговых систем тормозилось рядом факторов, обусловленных структурой экономики, низкими темпами экономического роста, снижением объемов производства и слабостью институтов.

Во многих *развивающихся* странах правительства сталкиваются с трудностями при введении и эффективном сборе определенных налогов в рамках заданной структуры экономики. Это в особенности справедливо для стран, экономика которых характеризуется высокой долей сельского хозяйства в общем объеме производства и занятости, существованием большого неформального сектора экономики и небольшой долей заработной платы в совокупном национальном доходе. Подобные характеристики приводят к снижению возможностей эффективного функционирования прямых налогов, таких как подоходный налог с физических лиц, и, кроме того, уменьшают возможности достижения высоких эффективных налоговых ставок. Другим основным препятствием эффективного осуществления налоговых реформ в развивающихся странах выступают неадекватные возможности налогового администрирования. Неэффективное налоговое администрирование является результатом отсутствия высококвалифицированного персонала, ресурсов для выплаты высокой заработной платы и обеспечения необходимого оборудования, а также соответствующего образования налогоплательщиков. Как следствие, зачастую страны создают налоговые системы, характеризующиеся слишком большим количеством мелких налоговых источников, широким использованием налогов на внешнюю торговлю и относительно незначительным использованием подоходных налогов с физических лиц (Tanzi, Zee (2000)).

В большинстве *переходных* стран снижение объемов производства на ранних этапах трансформации привело к значительному сокращению традиционной налоговой базы (то есть промышленности); в результате налоговые поступления государства резко упали. Несмотря на то что другие сектора экономики, такие как сельское хозяйство, столкнулись с меньшим снижением объемов выпуска и начали их восстановление раньше, а доля частного сектора росла, эти сектора в прошлом не вносили значительного вклада в налоговые поступления по причине слабости налоговой политики и налогового администрирования, наличия различных льгот, которые вели к сокращению налоговой базы, а также провала политики по включению значительной части неформального сектора экономики в налоговую сеть. С точки зрения ин-

ституциональных и административных ограничений, страны с переходной экономикой столкнулись с рядом проблем: (1) в то время как масштабы и функции налогового администрирования, необходимые в условиях рыночной экономики, по сравнению с плановой экономикой существенно расширились, его институциональные возможности увеличились незначительно; (2) плановая экономика обычно опиралась на государственный промышленный сектор, в то время как переход к рыночной экономике предполагал увеличение количества налогоплательщиков и рост доли частного сектора; (3) незнание новой системы представителями налоговых органов и налогоплательщиками; (4) ограниченные ресурсы для осуществления капитальных затрат, таких как покупка компьютерного оборудования и обучение; (5) старые традиции и отношение к уплате налогов – необходимо было сломать традицию переговоров и заключения сделок в отношении налогообложения, а также изменить отношение налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов и добровольным платежам.

3.2. Характеристики успешных реформ в развивающихся странах

В 1970-х и 1980-х гг. многие развивающиеся страны неоднократно предпринимали попытки коренного реформирования налоговых систем. Обзор инициатив по проведению реформ и их результатов может обогатить мировой опыт и дать некоторые уроки тем странам, которые намерены осуществить налоговые реформы. Был проведен ряд исследований реформ налоговой политики в развивающихся странах, охватывающий различные аспекты реформ. Результаты одного исследовательского проекта, профинансированного Агентством США по международному развитию и опубликованного под редакцией Малкольма Гиллиса, представляют собой подробный обзор инициатив по проведению налоговой реформы в более чем 20 развивающихся странах. Ниже мы обобщаем некоторые факты и уроки этого опыта реформ.²

С точки зрения *целей* реформирования, одним из основных критериев, используемых при оценке успеха или провала программ налоговых реформ, является увеличение налоговых поступлений. Если судить по этому критерию, то в целом усилия по проведению налоговой реформы в большинстве развивающихся стран были успешными. В период 1950–1980 гг., когда были осуществлены основные налоговые реформы в развивающихся странах, средняя доля налогов в ВВП увеличилась с 11 до около 18%. Основной движущей силой увеличения налоговых поступлений было введение НДС. В более общем плане, увеличение налоговых поступлений в результате осуществления налоговой реформы главным образом обеспечили не прямые налоги с дохода и богатства, а косвенные налоги, в том числе НДС.

Что касается *масштаба* налоговых реформ, то опыт развивающихся стран является достаточно неоднозначным и не позволяет извлечь убедительные

² Данный раздел основан, в частности, на работе Gillis (1989). Кроме того, см. Oldman, Bird (1990); Tanzi, Zee (2000).

уроки об относительных достоинствах всеобъемлющих или частичных реформ. Некоторые факты свидетельствуют о том, что частичные реформы в большинстве своем были успешными. Например, проанализировав меры налоговой реформы в развивающихся странах за последние несколько десятилетий, Гуд пришел к выводу, что постепенные преобразования налоговой системы более предпочтительны, чем единовременная всеобъемлющая реформа (Goode (1990)). Это объясняется тем фактом, что налоговые проблемы весьма сложны, цели зачастую противоречивы, а налоговое администрирование в этих странах, как правило, слабое.

Относительно *широты* реформ опыт различных программ налоговой реформы в развивающихся странах предполагает, что их успешное проведение требует коренного изменения налоговой системы как в области политики, так и в области администрирования. Оказывается, что одного лишь изменения налоговой базы и ставок недостаточно и что элементами налоговой системы, требующими наибольшего внимания в развивающихся странах, являются налоговое администрирование и обеспечение налоговой дисциплины.

Факторы, способствующие успеху реформ, существенно отличаются, но некоторые из них могут считаться особенно важными. Среди них первые три, по-видимому, в наибольшей степени применимы для республик бывшего Советского Союза.

- Во-первых, *шансы на успешное осуществление налоговой реформы значительно увеличиваются, когда ее проведение не ограничивается одним лишь изменением налоговой политики* и включает коренную реформу налоговой системы в целом, которая также предполагает меры по упрощению налогового администрирования и усилению налоговой дисциплины.
- Во-вторых, *наблюдаемая во всем мире в последние два десятилетия тенденция налогообложения заключается в переходе от использования высоких предельных налоговых ставок и детально регламентированных налоговых систем к использованию более низких и единообразных налоговых ставок и более простых налоговых систем*. Упрощение и снижение ставок дают наилучший результат, когда все остальное уже существует. Таки образом, можно сказать, что упрощение и снижение ставок являются взаимно дополняющими мерами.
- В-третьих, *для успеха подоходного налогообложения решающее значение имеют налоговые системы, предполагающие взимание налогов у источника дохода*. Более того, результаты реформ подоходного налогообложения, когда не удалось распространить взимание налогов у источника дохода за рамки доходов государственных служащих и очень крупных фирм, как правило, вызывали разочарование.
- В-четвертых, *реформы, которые были успешными с точки зрения увеличения налоговых поступлений, как правило, впоследствии одновременно приводили к реализации целей перераспределения доходов, стимулирования экономического роста, упрощения налоговой системы и повышения эффективности распределения ресурсов*.

- В-пятых, *налоговые реформы, как правило, являются наиболее успешными, когда их требования минимальны*. Шансы на успешное осуществление всеобъемлющей реформы, как правило, являются наибольшими, когда реформа не инициируется в ответ на жесткий краткосрочный фискальный кризис. Проведение налоговой реформы в ответ на острый фискальный кризис повышает вероятность того, что правительство попытается осуществить реформу в максимально короткие сроки, и тем самым качество содержания и осуществления реформы может пострадать.

3.3. Реформы в республиках бывшего Советского Союза

С начала 1990-х гг. республики бывшего Советского Союза начали переход к рыночной экономике. Радикальные изменения экономических и политических условий привели к нарушению торговых связей и значительному сокращению объемов промышленного производства и ВВП. Несмотря на то что государственные расходы значительно сократились, объемы производства и налоговые поступления снизились еще больше, результатом чего стал серьезный фискальный дисбаланс во многих из этих стран, который, в свою очередь, привел к явной макроэкономической нестабильности. Доставшиеся в наследство от Советского Союза налоговые системы, характеризующиеся преобладанием налогов с оборота и прибыли предприятий, не могли эффективно функционировать в условиях либерализации цен и способов оплаты, приватизации государственных предприятий и растущей доли частного сектора в ВВП. Необходимо было срочно реформировать как правовые, так и административные аспекты налоговых систем.³

Почти во всех республиках бывшего Советского Союза налоговые реформы начались с пересмотра существующей системы налогообложения прибыли предприятий и введения подоходного налога с физических лиц, акцизов и НДС, последний из которых заменил налоги с оборота. К середине 1990-х гг. данные налоги были уже введены в большинстве стран. Несмотря на то что первые шаги по осуществлению налоговых реформ во многих странах были схожими, частично повторяя реформы, первоначально осуществленные в Российской Федерации, на последующих этапах реформы отличались значительно больше.

Вставка 3. Налоговые поступления от нефтедобывающего сектора

В последние годы значение нефтедобывающего сектора для экономик России, Казахстана и Азербайджана увеличивалось. Однако фактические налоговые поступления от нефтедобывающего сектора в этих странах были низкими по сравнению с основными странами-экспортерами нефти. Низкие на-

³ Ebrill, Navrylyshyn (1999). В данном исследовании представлен подробный обзор осуществления налоговой политики и налогового администрирования в республиках бывшего Советского Союза в период с 1995 до середины 1998 гг.

логовые поступления были обусловлены главным образом инфраструктурными ограничениями на экспорт нефти, изменениями в корпоративном секторе этих стран, слабостью налогового администрирования и неадекватностью налоговых систем, придававших особое значение сборам, связанным с производством, и – вплоть до недавнего времени – экспортным пошлинам. Кроме того, удержание и нерациональное использование доходов в рамках неэффективной системы транспортировки и переработки нефти привело к снижению цен, получаемых нефтедобывающими компаниями, и сокращению возможностей по уплате налогов. Реформирование налогообложения нефтедобычи должно было включать введение нового гибкого фискального режима, уравнивающего непосредственную потребность государства в средствах и необходимость создания эффективных стимулов для осуществления новых инвестиций, а также эффективной и недискриминационной системы регулирования транспортировки нефти. Последние изменения фискального режима нефтедобычи, в частности в России, включающие новые фискальные меры (соглашения о разделе нефтедобычи и налогообложение непредвиденной прибыли), реформу системы транспортировки нефти и обновление мощностей по нефтепереработке, вероятно, приведут к росту инвестиций, более высоким темпам роста объемов производства и более высоким налоговым поступлениям в этих странах. Усовершенствование регулирования и повышение эффективности налогового администрирования, а также демонстрация достаточной политической воли по сбору налогов с крупных нефтедобывающих компаний вполне могут привести к увеличению налоговых поступлений.

Как упоминалось выше, в настоящей работе рассматриваются, в частности, реформы систем НДС, подоходного налога с физических лиц и налога на прибыль предприятий в республиках бывшего Советского Союза в 1990-е гг. Изменения структуры упомянутых выше налогов за этот период обобщены в приложении 1. Исходя из темпов и направленности налоговых реформ, а также относительного успеха в их осуществлении, мы можем провести различие между тремя группами стран и Россией.

Первая группа включает Эстонию, Латвию и Литву, которые можно рассматривать в качестве успешных примеров осуществления налоговой реформы среди республик бывшего Советского Союза. Данные страны сумели за относительно короткий период времени создать новые налоговые системы в соответствии с лучшей международной практикой и восстановить налоговые поступления до уровня, преваляровавшего до начала трансформации. Следует отметить, что начиная с середины 1990-х гг. налоговая политика правительств всех трех стран находилась под влиянием среднесрочной цели вступления в Европейский союз.⁴

⁴ Процесс вступления требует гармонизации налогового законодательства с директивами ЕС, в частности гармонизации косвенных налогов посредством использования минимальных акцизов и минимальной ставки НДС, равной 15%.

Вторая группа включает Армению, Азербайджан, Грузию, Казахстан, Кыргызстан, Молдову, Украину и Узбекистан. В середине 1990-х гг. эти страны добились определенного прогресса в осуществлении налоговых реформ, но позднее столкнулись со множеством проблем, касающихся сохранения хорошей налоговой политики, завершения трансформации налоговых систем в системы, схожие с существующими в развитых странах, и достижения прежнего уровня налоговых поступлений.

Страны третьей группы – Беларусь, Таджикистан и Туркменистан – могут рассматриваться как отстающие, или консервативные, реформаторы с более медленными общими темпами перехода к рыночной экономике и относительно стабильным уровнем налоговых поступлений (за исключением Туркменистана), приступившими к реализации основных налоговых реформ только в конце 1990-х гг.

На протяжении большей части 1990-х гг. Россия предпринимала лишь относительно небольшие изменения налоговой системы, и только начиная с 1999 г. власти инициировали налоговые реформы, охватившие все основные источники налоговых поступлений. Эти реформы были постепенно проведены в течение следующих двух лет, сделав Россию продвинутым реформатором налоговой системы и инспирировав схожие реформы в некоторых других республиках бывшего Советского Союза.

3.3.1. Реформирование налога на добавленную стоимость

Страны Балтии были одними из первых республик бывшего Советского Союза, которые ввели налог на добавленную стоимость. В отличие от других республик бывшего Советского Союза ставки НДС в странах Балтии были первоначально установлены на относительно низком уровне (10–15%), хотя впоследствии они и были повышены до 18%. Что касается льгот и пониженных ставок, то во всех трех странах были введены некоторые льготы, главным образом в отношении продовольственных товаров, сельскохозяйственного и энергетического секторов, но постепенно они были сокращены. К 2000 г. поступления от НДС в странах Балтии составляли около 8–10% от ВВП, что является одним из самых высоких показателей среди республик бывшего Советского Союза, а количество налоговых льгот в этих странах было относительно небольшим (табл. 1).

В табл. 2 представлены оценки эффективности налога на добавленную стоимость в республиках бывшего Советского Союза и показано, что, несмотря на более низкие законодательно установленные ставки НДС в странах Балтии по сравнению с большинством других республик бывшего Советского Союза, эти страны имеют наибольшие эффективные налоговые ставки (рассчитываемые как фактические поступления от НДС, деленные на базу НДС) и показатели эффективности налога (рассчитываемые как эффективная ставка, деленная на законодательно установленную ставку НДС), что отражает относительно высокую эффективность администрирования НДС в странах Балтии.

Таблица 1

**Поступления от НДС в некоторых республиках
бывшего Советского Союза, % от ВВП**

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Эстония	7.3	8.9	11.0	10.0	10.1	10.4	8.7	8.5	9.7
Латвия	3.3	6.0	8.6	8.8	9.1	8.7	8.8	8.1	7.8
Литва	7.8	6.2	5.2	6.3	7.2	8.7	8.4	8.1	7.6
Армения	–	5.0	2.7	3.3	3.3	4.9	6.2	6.9	6.5
Азербайджан	–	8.1	3.3	1.7	3.4	4.1	4.4	4.8	–
Грузия	–	0.5	1.2	1.6	2.3	3.0	4.4	4.4	4.9
Казахстан	5.9	3.7	2.5	3.2	3.8	3.5	4.6	4.4	4.4
Кыргызстан	–	4.4	4.3	4.4	5.3	5.6	5.8	4.1	4.8
Молдова	6.7	4.4	3.6	7.0	7.0	9.4	11.1	6.9	7.5
Украина	–	11.5	11.4	8.3	7.8	8.1	7.1	6.4	5.6
Узбекистан	8.6	9.3	5.0	5.7	6.4	7.5	9.4	7.3	7.5
Таджикистан	–	–	–	–	1.7	1.5	1.9	2.3	2.5
Россия	10.4	6.7	7.0	6.4	7.1	6.9	6.2	6.0	6.5

Примечание. Данные по Беларуси и Туркменистану отсутствуют; по Таджикистану имеются лишь неполные данные.

Источники: официальные данные; оценки сотрудников МВФ.

Таблица 2

**Эффективные ставки НДС и показатели эффективности налога
в некоторых республиках бывшего Советского Союза, %**

	1997		1998		1999		2000	
	TRe	TE	TRe	TE	TRe	TE	TRe	TE
Эстония	11	63	10	55	10	54	11	60
Латвия	10	58	11	61	10	56	10	55
Литва	11	62	11	58	10	56	10	53
Армения	6	28	8	38	8	41	8	39
Азербайджан	6	29	5	25	6	28	6	29
Грузия	5	23	4	22	4	22	5	27
Казахстан	5	26	6	30	6	32	8	42
Кыргызстан	13	67	10	49	8	40	11	55
Молдова	15	76	17	84	12	58	10	52
Россия	8	42	7	37	6	30	6	32
Украина	12	58	10	51	10	51	10	48

Примечание. TRe – эффективная ставка НДС; TE – показатель эффективности налога.

Источник: оценки автора.

Страны второй группы ввели НДС в 1992 г. со ставками, установленными в большинстве случаев на уровне 28% (в случае Узбекистана – 30%), а также льготами в отношении основных продуктов питания. В течение последующих двух лет ставка НДС была снижена до 20%, а некоторые страны, включая Грузию, Казахстан, Молдову и Узбекистан, вместо ликвидации льгот ввели более низкие льготные ставки для определенных продуктов питания с целью компенсации потерь налоговых поступлений. Начиная с середины 1990-х гг. страны этой группы осуществили значительные изменения систем НДС путем перехода к использованию метода начислений и определению обязательств на основе зачетного метода. Несмотря на то что к концу 1990-х гг. большинство из этих стран попытались уменьшить количество льгот (Узбекистан уве-

личил стандартную ставку НДС до прежнего уровня в 20%), многие из них по-прежнему имеют льготы по НДС и пониженные ставки для связанных с сельскохозяйственным сектором видов деятельности и/или для энергетического сектора. Что касается эффективных ставок НДС в странах второй группы, то они варьировались от 20 до 70% и, за исключением Украины и Молдовы, несколько увеличились в рассматриваемый период.

С точки зрения предпринятых изменений систем НДС Россия, Беларусь, Таджикистан и Туркменистан могут рассматриваться как медленные реформаторы. Они были последними из республик бывшего Советского Союза, перешедшими от принципа страны происхождения к принципу страны назначения при взимании НДС в торговле со странами СНГ, а также от налогообложения валовой прибыли к использованию кредитного/зачетного методов. Другие три страны из этой группы старались следовать политике России в отношении налоговых ставок и льгот. В особенности это касается Беларуси, где налоговая политика определялась соглашением о создании союзного государства с Россией, требующим гармонизации налоговых систем двух стран. Только в конце 1990-х гг. страны третьей группы инициировали основные изменения налоговых систем. В частности, Таджикистан и Россия подготовили и начали применять на практике новые налоговые кодексы, модернизовавшие системы НДС и ликвидировавшие некоторые льготы. С точки зрения эффективности НДС Таджикистан имел наименьшие эффективные ставки НДС на уровне ниже 15%, а эффективность НДС в России, по-видимому, в конце 1990-х гг. повысилась.

Значимой характеристикой систем НДС в странах второй и третьей групп, являющихся членами Содружества независимых государств, было использование принципа страны происхождения при торговле в рамках СНГ. Большинство стран перешли к принципу страны назначения в 1997–1998 гг. Россия продолжала использовать принцип страны происхождения вплоть до 2001 г. и по-прежнему использует его при торговле сырой нефтью и природным газом, а также при торговле с Беларусью.

3.3.2. Реформирование подоходного налога с физических лиц

С точки зрения подоходного налогообложения физических лиц все три страны Балтии осуществили относительно небольшие изменения налоговых систем. В начале 1990-х гг. они имели прогрессивные подоходные налоги со множеством ставок, варьирующихся от 15 до 35%, которые к середине 1990-х гг. были снижены и была установлена единая ставка на уровне 26% в Эстонии, 25% в Латвии и 33% в Литве. Системы подоходного налогообложения этих трех стран, и в частности Литвы, включали весьма небольшое количество льгот и вычетов. Несмотря на то что изменение поступлений от подоходного налога с физических лиц было разным в этих трех странах, существовала тенденция общего роста по сравнению с началом переходного периода, и к концу 2000 г. поступления от подоходного налога, за исключением Латвии, достигли около 8% от ВВП (табл. 3).

Таблица 3

Поступления от подоходного налога с физических лиц в некоторых республиках бывшего Советского Союза, % от ВВП

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Эстония	7.0	8.2	7.9	8.7	8.3	8.1	8.5	8.7	7.8
Латвия	2.7	3.6	4.6	5.1	5.4	3.8	4.4	4.7	4.3
Литва	5.7	5.0	5.4	5.4	6.6	5.1	8.0	8.5	7.8
Армения	–	1.6	1.2	1.3	1.3	1.8	1.6	1.9	1.4
Азербайджан	–	2.4	1.5	1.1	1.6	2.1	2.5	2.7	–
Грузия	–	0.2	0.3	0.6	0.8	1.1	1.7	1.9	1.8
Казахстан	2.5	2.4	1.8	2.0	2.2	2.4	1.7	1.8	2.0
Кыргызстан	–	1.3	1.9	1.8	1.2	1.0	1.2	1.1	1.3
Молдова	1.8	1.6	1.7	2.5	2.5	2.8	2.2	1.6	1.5
Украина	–	2.0	3.0	2.9	3.3	3.5	3.5	3.4	3.8
Узбекистан	2.5	2.8	2.6	2.8	3.6	4.0	4.0	4.1	3.6
Таджикистан	–	–	–	–	1.1	1.2	1.0	1.1	1.2
Россия	2.3	2.6	2.8	2.4	2.6	3.1	2.6	2.4	2.5
Невзвешенное среднее значение	3.5	2.8	2.9	3.1	3.1	3.1	3.3	3.4	3.2

Примечание. Данные по Беларуси и Туркменистану отсутствуют; по Таджикистану имеются лишь неполные данные.

Источник: International Monetary Fund, *Recent Economic Developments*.

На раннем этапе перехода к рыночной экономике системы подоходного налогообложения физических лиц в странах второй группы включали прогрессивную структуру ставок с числом интервалов, варьирующихся от трех до семи, и налоговыми ставками в диапазоне от 10 до 60%. Первоначально все страны имели множество льгот и вычетов по подоходному налогу, в том числе в отношении различных пособий, натуральных выплат и процентного дохода, однако позднее были предприняты изменения систем подоходного налогообложения физических лиц с целью расширения налоговой базы и упрощения налоговых структур. Следует отметить, что многочисленные изменения систем подоходного налогообложения физических лиц в странах второй группы не привели к значительному изменению поступлений от подоходного налога в процентах от ВВП, главным образом вследствие низкой налоговой дисциплины и сохранившихся льгот. В конце 2000 г. этот источник доходов составлял 1–2% от ВВП, за исключением Украины и Узбекистана, имевших значительно более высокие законодательно установленные ставки. В 2001 г. Армения, Молдова и Кыргызстан предприняли дальнейшее снижение максимальных предельных ставок подоходного налога.

Страны третьей группы – Беларусь, Таджикистан и Туркменистан – осуществили относительно небольшие изменения систем подоходного налогообложения физических лиц. Таджикистан, имевший наивысшую максимальную ставку подоходного налога на уровне 60%, снизил ее до 40% в середине 1990-х гг., а затем снова повысил ее до 47%. В Беларуси существовало восемь интервалов шкалы подоходного налога со ставками, варьирующимися от 0 до 50%, и вплоть до конца 1990-х гг. система подоходного налогообложения физических лиц оставалась неизменной. Туркменистан в конечном счете уста-

новил систему подоходного налогообложения со множеством ставок в диапазоне от 8 до 25%. В этой группе стран поступления от подоходного налога не являлись основным источником доходов. Следует отметить, что в 2002 г. Таджикистан снизил максимальную предельную ставку подоходного налога до 20%. Последние реформы подоходного налогообложения физических лиц в России суммированы ниже во вставке 4.

Вставка 4. Последние реформы подоходного налогообложения в России

Система подоходного налогообложения физических лиц в России, введенная в начале 1990-х гг., оставалась практически неизменной вплоть до 2000 г. Данная система функционировала недостаточно хорошо, и поступления от подоходного налога составляли в этот период в среднем 2.5% от ВВП. Новый налоговый кодекс, принятый в 2000 г., предполагал существенную модификацию налогообложения индивидов. В частности, начиная с 2001 г. прогрессивная налоговая система с тремя интервалами и максимальной предельной ставкой в 30% была заменена плоской ставкой на уровне 13%; произошло также уменьшение количества случаев освобождения от налогов. Однако это не означало существенного снижения средней эффективной ставки, которая по оценкам составляла до реформы 14%. Поступления от подоходного налога в 2001 г. равнялись 2.6% от ВВП по сравнению с 2.5% от ВВП в 2000 г. Некоторое увеличение налоговых поступлений, последовавшее за значительным снижением максимальной предельной ставки подоходного налога, создало впечатление о наличии в России эффекта кривой Лаффера. Однако существовали определенные факторы, которые могут объяснить увеличение налоговых поступлений: налоговая реформа привела также к изменению распределения налоговых поступлений между федеральным и местными бюджетами, а местные органы власти могут обеспечить более эффективное администрирование подоходного налога. Кроме того, упрощенная налоговая система позволила властям мобилизовать дополнительные ресурсы и усилить администрирование подоходного налога, что привело к повышению налоговой дисциплины. Хотя период времени и является слишком коротким, чтобы судить о результатах реформ, в целом представляется, что упрощение и снижение ставок дополняли друг друга.

3.3.3. Реформирование налога на прибыль предприятий

Страны Балтии первоначально ввели системы налогообложения прибыли предприятий со ставками, варьирующимися от 15 до 35%. В 1993 г. эти страны ввели дополнительные льготы и налоговые каникулы для иностранных инвестиций, снизили максимальные предельные и консолидированные ставки. Несмотря на то что большинство льгот и пониженных ставок были впоследствии ликвидированы, налоговые ставки также были снижены, и в целом налоги на при-

быль по отношению к ВВП имели тенденцию к понижению. Следует отметить, что налоги на прибыль предприятий в странах Балтии играли относительно небольшую роль с точки зрения увеличения налоговых поступлений (табл. 4). В 2000–2001 гг. ставки налога на прибыль предприятий были снижены вновь, а Эстония ввела нулевую ставку на нераспределенную прибыль⁵.

Таблица 4

**Поступления от налога на прибыль предприятий
в некоторых республиках бывшего Советского Союза, % от ВВП**

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Эстония	5.9	4.6	3.4	2.5	1.7	1.9	2.6	2.2	1.0
Латвия	4.2	7.3	3.6	1.9	1.9	2.4	2.6	2.5	1.7
Литва	5.8	5.3	2.5	1.8	1.9	1.6	1.3	0.8	0.7
Армения	–	4.5	5.7	4.6	2.5	2.0	1.3	2.2	2.0
Азербайджан	–	8.5	5.2	3.8	4.3	2.8	2.0	2.2	–
Грузия	–	0.8	0.8	0.8	0.7	0.6	1.0	1.0	1.3
Казахстан	5.1	4.0	3.3	2.2	2.9	2.4	2.2	2.7	6.3
Кыргызстан	–	4.3	3.5	2.6	1.6	1.1	1.3	1.2	0.9
Молдова	4.8	4.6	4.5	4.9	4.1	2.4	1.8	1.7	1.5
Украина	–	9.4	12.6	8.9	6.8	6.1	5.5	4.9	4.5
Узбекистан	5.3	7.5	6.1	8.5	9.9	7.2	5.9	4.4	3.6
Россия	8.2	9.8	8.0	7.6	4.6	4.1	3.5	4.6	5.6
Таджикистан	–	–	–	–	2.2	1.1	1.1	1.3	0.6
Невзвешенное среднее значение	5.6	5.9	4.9	4.2	3.5	2.7	2.5	2.4	2.5

Примечание. Данные по Беларуси и Туркменистану отсутствуют; по Таджикистану имеются лишь неполные данные.

Источник: International Monetary Fund, *Recent Economic Developments*.

В начале 1990-х гг. в Армении, Азербайджане, Грузии, Казахстане, Кыргызстане, Молдове, Украине и Узбекистане системы налогообложения прибыли предприятий включали множество ставок, широко варьирующихся для отдельных секторов, общие ставки в пределах 30–35% и многочисленные льготы для иностранных инвестиций. В середине 1990-х гг. страны этой группы двинулись в сторону рационализации структур ставок и многие из них унифицировали ставки или снизили их количество до двух. Кроме того, с целью расширения налоговой базы были устранены многие льготы и налоговые каникулы. К 1998 г. большинство стран ликвидировали налог на превышение фонда заработной платы и рационализировали вычеты при осуществлении бизнеса. Начиная с 2000 г. общей тенденцией было стремление к снижению и унификации ставок налога на прибыль предприятий и уменьшению количества льгот и случаев освобождения от налога, несмотря на то что Украина и Казахстан ввели более низкие ставки для так называемых свободных экономических зон. В 2001 г. Армения, Молдова и Кыргызстан осуществили дальнейшее значительное снижение ставок налога на прибыль предприятий.

⁵ Это означает, что прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия, облагается по нулевой ставке, а распределяемая прибыль облагается отдельно по ставке налогообложения дивидендов.

Как и в случае подоходного налогообложения физических лиц, Беларусь, Таджикистан и Туркменистан осуществили относительно небольшие изменения систем налогообложения прибыли предприятий. Льготы и вычеты, введенные в начале 1990-х гг. главным образом для сельскохозяйственного сектора и предприятий со значительной долей иностранного капитала, в целом оставались неизменными на протяжении 1990-х гг. Общие ставки налога на прибыль предприятий в этих странах равнялись 30–35%. Таджикистан увеличил стандартную ставку налога на прибыль до 40% в 1994 г., но затем снизил ее до 30% в 1997 г., тогда как ставки в Беларуси и Туркменистане остались практически неизменными. Беларусь, Таджикистан и Туркменистан были последними из стран, которые ликвидировали налог на превышение фонда заработной платы.

В 1992 г. система налогообложения прибыли предприятий в России включала стандартную ставку на уровне 32% и различные ставки для определенных видов деятельности. В 1994 г. стандартная ставка была увеличена до 37% и оставалась неизменной на протяжении 1990-х гг. В 2002 г. в качестве составной части базовых налоговых реформ, нашедших отражение в новом налоговом кодексе, была предпринята существенная модификация системы налогообложения прибыли предприятий: общая налоговая ставка снижена с 35 до 24% и устранены налоговые льготы и каникулы.

3.3.4. Цели реформ

К концу 2000 г. страны Балтии имели более высокий или схожий уровень государственных доходов по сравнению с началом трансформации и в целом достигли целей налоговой реформы. Эти цели в первую очередь включали сохранение уровня налоговых поступлений, снижение налоговых ставок, минимизацию искажений, вызванных налогами, и упрощение налоговой системы. Относительно быстрое осуществление реформ, не влияющих на размер налоговых поступлений, на первоначальном этапе трансформации позволило странам Балтии избежать резкого сокращения поступлений, с которым столкнулось большинство других республик бывшего Советского Союза. Налоговые системы стран Балтии первоначально характеризовались многочисленными льготами и скидками, однако эти страны двигались в сторону упрощения налоговой системы и расширения налоговой базы. К концу 1990-х гг. льготы и освобождение от налогов в большинстве своем были ликвидированы, и налоговые системы этих стран были трансформированы в системы, в целом схожие с теми, которые преобладают в странах Западной Европы.

Начиная с середины 1990-х гг. Армения, Грузия, Казахстан, Россия и Туркменистан сумели преодолеть тенденцию сокращения налоговых поступлений, в то время как другие страны при увеличении доходов продолжали испытывать серьезные трудности. На начальном этапе трансформации в большинстве стран второй и третьей групп налоговые поступления сокращались, и одной из приоритетных целей налоговой политики было увеличение налоговых поступлений по отношению к ВВП (табл. 5). По-видимому, данная ситу-

ация явилась результатом комбинации следующих факторов: отрицательных темпов экономического роста, слабости налогового администрирования и искажений налоговой структуры, которыми, по-видимому, объясняется значительная часть неформальной экономической активности. В период с 1991 по 1996 г. объемы производства продолжали сокращаться, и государственные предприятия, являвшиеся крупнейшими налогоплательщиками, столкнулись со значительным снижением выпуска. С середины 1990-х гг., когда экономики стали демонстрировать положительные темпы роста, начала увеличиваться доля частного сектора в ВВП. Однако налогообложение зарождающегося частного сектора было затруднено, поскольку большинство сделок осуществлялось при помощи наличных денег и налоговые органы были не в состоянии полностью охватить доходы, полученные за пределами сектора государственных предприятий.

Таблица 5

**Налоговые поступления в консолидированный бюджет
в республиках бывшего Советского Союза, % от ВВП**

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Эстония	39.4	41.7	38.2	37.0	37.6	36.9	35.9	35.4	34.5
Латвия	36.4	36.1	33.0	33.7	34.8	36.0	33.9	31.4	30.4
Литва	30.2	31.7	31.5	28.8	31.5	31.2	30.4	28.4	–
Армения ¹	28.9	27.7	12.7	12.9	16.3	16.9	16.1	14.7	14.3
Азербайджан	40.5	33.8	12.3	15.1	15.6	13.9	14.2	14.5	14.7
Грузия	–	11.7	7.0	10.6	12.7	12.8	13.8	14.2	14.3
Казахстан	21.1	18.5	11.0	11.4	12.2	16.2	16.0	20.0	22.0
Кыргызстан	25.1	20.8	15.0	12.7	12.5	14.2	12.3	11.7	12.4
Молдова	22.8	33.6	28.8	27.4	29.9	28.3	21.8	22.3	22.4
Украина	42.7	41.9	34.8	34.7	35.6	34.3	32.0	29.7	29.9
Узбекистан	35.3	32.3	27.7	32.3	27.7	29.4	27.9	26.2	23.2
Россия	36.2	34.6	23.5	22.5	33.0	28.6	28.8	31.3	33.4
Беларусь	44.8	47.5	34.2	29.0	27.6	32.0	26.6	37.6	37.6
Таджикистан	–	–	–	–	–	11.7	12.8	12.9	14.1
Туркменистан	12.8	8.1	9.1	13.6	18.6	18.5	20.2	25.8	25.1
Невзвешенное среднее значение по республикам бывшего Советского Союза	32.0	30.0	22.8	23.0	24.7	24.1	22.8	23.7	21.9
Невзвешенное среднее значение по странам ОЭСР	36.6	36.6	36.7	37.3	37.5	37.8	38.1	38.2	–

¹ Налоговые поступления в бюджет центрального правительства.

Источник: данные II-го Европейского департамента и Департамента фискальных операций МВФ.

Почти все страны второй и третьей групп столкнулись со значительным снижением уровня жизни населения; в некоторых странах повышение уровня бедности стало серьезной проблемой. С точки зрения целей достижения равенства налоговая политика правительств была направлена на построение прогрессивной системы подоходного налогообложения, включающей необла-

гаемый минимум дохода и несколько налоговых интервалов. Основной акцент был сделан на обеспечении вертикального равенства, несмотря на то что эффективность такой политики, как правило, зависела от степени уклонения от уплаты налогов и способности налоговых органов вовлечь группы с высоким уровнем доходов в налоговую сеть.

К концу 2000 г. Армения, Азербайджан, Казахстан, Кыргызстан и Молдова имели относительно простые налоговые системы с меньшим количеством льгот и ставок по сравнению с другими странами второй группы. После первоначального этапа успешного введения рыночно ориентированных элементов налоговой системы, дальнейшие реформы во многих странах привели к формированию более сложных и менее прозрачных налоговых систем со множеством льгот и вычетов (Shome, Escolano (1993)). Начиная с середины 1990-х гг. республики бывшего Советского Союза начали проводить налоговую политику, направленную на совершенствование структурных аспектов налогообложения, минимизацию искажений, обусловленных налогами, и упрощение налоговой системы в целом. Однако многие попытки оказались безуспешными. Во многих случаях правительства столкнулись с проблемой сохранения хорошей налоговой политики, и дальнейшие изменения налогового законодательства подрывали успех предпринятых реформ. Кроме того, частые изменения налоговой системы, как правило, порождали общую неопределенность деловой среды с потенциальным негативным воздействием на функционирование экономики.

Вставка 5. Различия в опыте проведения налоговой реформы в республиках бывшего Советского Союза

В 1997 г. *Грузия* приняла новый налоговый кодекс, обеспечивший включение всех налоговых законов в единый законодательный документ, значительное снижение количества налогов и уменьшение числа налоговых льгот, который рассматривался как основное достижение в этой области. Однако вскоре после принятия в налоговый кодекс начали вноситься законодательные поправки с целью введения новых налоговых льгот. В период между серединой 1997 и серединой 2001 гг. было одобрено 27 отдельных пакетов поправок, включавших сотни особых поправок. Многие из этих поправок ввели новые льготы в пользу отдельных секторов экономики или групп с особыми интересами. Итоговым результатом стало сужение налоговой базы и значительное усложнение налогового законодательства. Увеличение налоговых поступлений в этот период было обусловлено улучшением налогового администрирования и изменениями структуры ВВП.

Армения была одной из республик бывшего Советского Союза, которая в начале 1990-х гг. столкнулась со значительным снижением государственных доходов. Налоговые поступления сократились с около 30% от ВВП до менее 13% в 1995 г. Это отражало снижение экономической активности, неспособность налоговых органов обеспечить эффективное соблюдение новых налоговых законов и расширить налоговую базу в соответствии с увеличением

объемов производства в новых секторах экономики. Несмотря на ряд налоговых реформ, проведенных после обретения независимости, Армения в конце 1996 г. имела налоговую систему, в чрезмерной степени опирающуюся на прямые налоги со слишком высокими ставками, если судить по их влиянию на стимулы к достижению экономического роста или в сравнении с международными стандартами, и обеспечивавшую слишком мало доходов. В 1997 г. в Армении начался второй этап налоговых реформ, нацеленный на расширение налоговой базы, а также совершенствование и повышение прозрачности налогового администрирования, что привело в 1997–1998 гг. к значительному увеличению налоговых поступлений. Это было значительным достижением, поскольку привело к снижению ставок налога на прибыль предприятий и подоходного налога с физических лиц. В 1999–2001 гг. налоговые поступления сократились вследствие снижения налоговой дисциплины и ухудшения налогового администрирования, обусловленных политической и экономической нестабильностью, последовавшей за убийствами высших государственных чиновников осенью 1999 г.

3.3.5. Масштаб реформ

Опыт проведения налоговой реформы в республиках бывшего Советского Союза показывает, что первоначально все страны выбрали постепенный подход к изменению налоговых систем, который в некоторых случаях включал поправки в существующие законы, а в других – принятие абсолютно нового налогового законодательства. По мере прогресса в осуществлении трансформации и по мере того как налоговые системы становились чрезмерно сложными, такие страны, как Казахстан, Грузия, Кыргызстан, Молдова и Узбекистан, в середине 1990-х гг. приняли новые налоговые кодексы; Россия и Таджикистан сделали это в конце 1990-х гг., а Азербайджан – в 2001 г. В последнее время возможность принятия нового налогового кодекса рассматривает Украина.

3.3.6. Широта реформ

К концу 1990-х гг. в большинстве республик бывшего Советского Союза реформы налоговой политики в целом зашли намного дальше, чем реформы налогового администрирования. Как было упомянуто ранее, успех в достижении целей налоговой политики зависит не только от построения налоговой системы, но также от функционирования налоговых органов, что и подтвердил опыт республик бывшего Советского Союза. Реформы налогового администрирования были направлены главным образом на принятие необходимого законодательства, создание организационных структур, развитие соответствующих систем и процедур, однако в сфере сбора налогов и обеспечения соблюдения налогового законодательства было сделано мало. Реформы, за исключением стран Балтии, были медленными и трудными по нескольким причинам: (1) налоговое администрирование являлось высоко политизированной функци-

ей правительства; налоговые обязательства определялись в ходе переговоров, а не на основе законодательства; (2) возможности налоговых органов были неадекватными тому, чтобы справиться со значительным увеличением количества налогоплательщиков и их различными типами (в особенности, с малыми и средними налогоплательщиками в зарождающемся частном секторе); (3) широкое использование бартерной торговли и неденежных сделок, а также использование взаимозачетов для выплаты налогов, усложняли задачу налоговых органов по сбору налогов от важных сегментов экономики в денежной форме; (4) во многих странах отсутствовали политические обязательства государственных чиновников по осуществлению базовых изменений налогового администрирования. Данные факторы были освещены в работе Ebrill, Navrylyshyn (1999), и многие из них по-прежнему остаются в силе.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ. ИМЕЕТ ЛИ СИЛУ КРИВАЯ ЛАФФЕРА ПРИМЕНИТЕЛЬНО К РЕСПУБЛИКАМ БЫВШЕГО СОВЕТСКОГО СОЮЗА?

В разделе 2 настоящей работы были сформулированы условия, необходимые для того чтобы кривая Лаффера имела силу в случае определенной страны. Ниже мы попытаемся проанализировать, существуют ли эти условия в республиках бывшего Советского Союза и применима ли кривая Лаффера в отношении стран с высокими налоговыми ставками.

Как уже было упомянуто, изменения экономической эффективности зависят от реакции экономических агентов на налоговую реформу; степень подобных изменений зависит от того, существует ли высокая эластичность поведения экономических агентов, в частности в отношении работы, сбережений и инвестиций.

Вывод данной работы заключается в том, что в целом, по-видимому, существует мало доказательств значительного увеличения поступлений от подоходного налога с физических лиц, обусловленного одним лишь снижением максимальных предельных налоговых ставок. Этот вывод представляется обоснованным даже в ситуациях (как правило, ограниченных первой половиной 1990-х гг.), когда максимальные предельные ставки были снижены с очень высокого уровня и где можно было ожидать более ярко выраженного эффекта кривой Лаффера. В конце 1990-х гг. в большинстве республик бывшего Советского Союза существовали более низкие ставки подоходного налога, и в период 2000–2001 гг. многие из них продолжали их снижать, продвигаясь к ситуации, когда дальнейшее снижение предельных ставок с высокой вероятностью вызовет сокращение налоговых поступлений.

В республиках бывшего Советского Союза эластичность поведения экономических агентов, с точки зрения предложения труда, сбережений и инвестиций, по отношению к ставкам подоходного налога является невысокой, и снижение ставок подоходного налога, по-видимому, не приведет к существенному расширению экономической активности. Кроме того, налоговая дисциплина повысится ненамного, поскольку выгоды от уклонения от уплаты нало-

гов значительно превышают возможные наказания, а налоговые органы не прилагают дополнительных усилий по выявлению нарушений налогового законодательства.

Вследствие краткосрочности периода, за который доступны данные, судить о налоговых реформах на основе наблюдения изменений в поведении достаточно трудно. Вместо этого в основу оценок можно положить теоретически ожидаемые результаты. Позднее, когда появится достаточное количество данных, можно будет дать количественные оценки влияния налоговых реформ на экономику республик бывшего Советского Союза.

Что касается *сбережений*, то, как и во многих других переходных странах, нормы сбережений в республиках бывшего Советского Союза сократились, поскольку население столкнулось со значительным снижением уровня жизни, когда большая доля национального дохода тратится на потребление. Соответственно, внутренние нормы сбережений в большинстве из этих стран значительно ниже, чем в странах с развитой рыночной экономикой. Можно предположить, что в странах с низким уровнем доходов индивиды осуществляют сбережения главным образом на непредвиденные цели (например, на случай потенциальной потери работы, серьезной болезни), а изменение нормы доходности после уплаты налогов на этот тип сбережений, как правило, не влияет. Даже если предположить, что поведение агентов в отношении сбережений определяют иные мотивы (эффекты замещения или богатства), кроме защиты от будущих непредвиденных обстоятельств, то рост сбережений будут сдерживать низкий уровень потребления, неразвитые рынки капитала и низкий уровень финансового посредничества. В любом случае, значительная часть валовых сбережений в республиках бывшего Советского Союза хранится в форме банковских депозитов, а процентный доход по этим депозитам, как правило, не облагается налогом. *По этой причине совокупные сбережения при снижении ставок подоходного налога с физических лиц существенно не увеличатся.*

Воздействие снижения ставок подоходного налога на *инвестиции* можно рассмотреть с точки зрения двух каналов: бизнеса и индивидов. Со стороны бизнеса изменения налога на прибыль предприятий напрямую влияют на инвестиционные решения путем изменения нормы отдачи после уплаты налогов; таким образом, *снижение ставок налога на прибыль при прочих равных условиях, вероятно, приведет к увеличению объемов инвестиций, как внутренних, так и внешних.* Принимая во внимание краткосрочность периода, за который доступны данные, а также недостаток данных о капиталовложениях в республиках бывшего Советского Союза, трудно с какой-либо определенностью оценить, увеличились ли капиталовложения в ответ на снижение налоговых ставок. Со стороны индивидов рассматриваемое воздействие проистекает из влияния снижения подоходного налога на сбережения и связи между сбережениями и инвестициями, благодаря которой рост внутренних сбережений приводит к росту внутренних инвестиций. Однако, как было показано выше, снижение ставок подоходного налога с физических лиц в республиках бывшего Советского Союза, по-видимому, не приведет к существенному рос-

ту суммарных сбережений и, следовательно, уровень инвестиций через этот канал существенно не изменится.

В данной статье при анализе реакции предложения труда на изменение налогов предполагается, что индивиды делят свое время между досугом и работой с целью получения дохода. Снижение подоходного налога с физических лиц, и в частности налога с трудовых доходов, приводит к увеличению чистой отдачи от трудовой деятельности. Однако, приведет ли это к увеличению предложения труда, зависит от того, какой из эффектов изменения налогов – эффект замещения или эффект дохода – является более сильным. В случае если преобладает эффект замещения, снижение подоходного налога увеличивает цену досуга относительно работы и тем самым стимулирует трудовую деятельность, тогда как в случае преобладания эффекта дохода, если потребители имеют целевой уровень потребления, располагаемый доход работников возрастает, и это может привести к снижению трудовой активности. Однако в республиках бывшего Советского Союза в условиях высокой безработицы, уровень которой, согласно оценкам, составляет более 10% от трудоспособного населения, и в случаях, когда в семье есть только один основной источник доходов, у индивидов почти нет выбора относительно предложения труда, и они работают полный рабочий день. *В результате, с точки зрения дополнительного предложения труда, реакция на снижение налогов на трудовые доходы будет незначительной.*

Краткий обзор налоговых реформ в республиках бывшего Советского Союза убеждает в том, что опыт их проведения неоднозначен, а последствия снижения ставок выявить трудно, поскольку реформы налоговой политики зачастую сопровождались усилиями по повышению эффективности налогового администрирования. Например, в 1994 г. Эстония снизила максимальную предельную ставку подоходного налога с физических лиц и ввела плоскую ставку; в результате увеличились поступления от подоходного налога относительно ВВП. Но необходимо также принимать во внимание, что Эстония ликвидировала большую часть льгот по подоходному налогу и что новая система с плоской ставкой была намного более простой и легче администрируемой, чем ее предшественница. В случае Казахстана снижение максимальной предельной ставки подоходного налога с физических лиц в 1997 г. привело к значительному сокращению поступлений от подоходного налога относительно ВВП.

В 1995 и 1996 гг. Украина предприняла существенные изменения системы подоходного налогообложения физических лиц путем снижения в 1996 г. максимальной предельной ставки подоходного налога с 90 до 40%. В результате поступления от подоходного налога относительно ВВП за период 1994–1996 гг. изменились весьма незначительно, сократившись с 3% от ВВП в 1994 г. до 2.9% от ВВП в 1995 г., а затем увеличившись до 3.3% от ВВП в 1996 г. (рис. 1).

На первый взгляд, произошло существенное увеличение поступлений от подоходного налога с физических лиц, поскольку резкое снижение максимальной предельной ставки привело лишь к незначительному сокращению, а за-

тем к увеличению налоговых поступлений относительно ВВП. Однако другие факторы также сыграли важную роль: в 1995 г. власти Украины ликвидировали многие налоговые льготы с целью расширения налоговой базы и значительно увеличили заработную плату; в 1996 г. заработная плата росла быстрее, чем ВВП. Аналогичным образом, увеличение налоговых поступлений относительно ВВП в 2000 и 2001 гг. было обусловлено тем, что номинальная заработная плата увеличилась больше по сравнению с увеличением номинального ВВП.

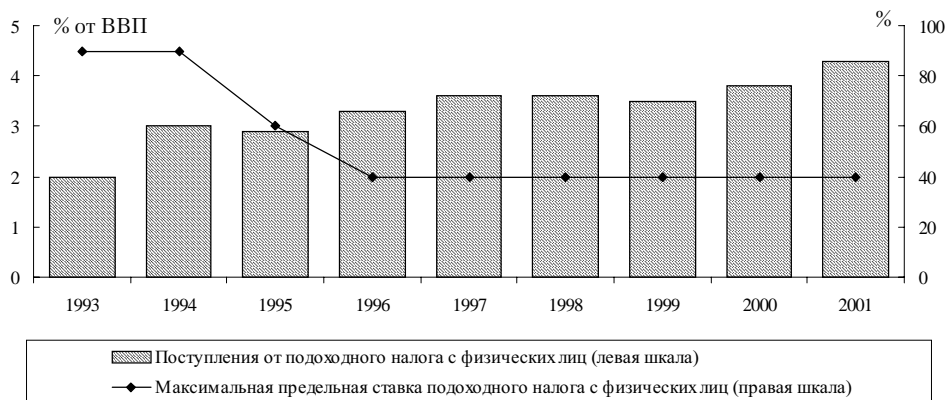


Рис. 1. Поступления от подоходного налога с физических лиц и максимальные предельные ставки в Украине

В случае России, как отмечено во вставке 4, реформа подоходного налогообложения физических лиц привела не только к снижению максимальной предельной ставки, но и к упрощению налоговой системы путем замены системы множественных ставок на плоский налог и уменьшения числа случаев освобождения от уплаты налогов. Кроме того, власти предприняли определенные меры по повышению эффективности налогового администрирования. По-видимому, эти компоненты реформы сыграли главную роль в увеличении налоговых поступлений.

С учетом нынешней финансовой ситуации во многих республиках бывшего Советского Союза, в частности невозможности сокращения расходов и необходимости избегать первичного дефицита на пути достижения финансовой стабильности, налоговые реформы не должны влиять на величину налоговых поступлений. Налоговая политика должна быть направлена на сохранение неизменным общего налогового бремени при расширении налоговой базы и рационализации структуры налогов с целью устранения всех искажений, связанных с налогами. Кроме того, усилия по проведению реформ должны простирается за рамки одного лишь изменения налоговой политики и включать коренную реформу налоговой системы в целом, что предполагает также принятие мер по повышению эффективности налогового администрирования

и НАЛОГОВОЙ ДИСЦИПЛИНЫ.

ЛИТЕРАТУРА

Ebrill, L., Havrylyshyn, O. et al. (1999) Tax Reform in the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union, *IMF Occasional Paper*, 182.

Gandhi, V.P. (1987) *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*, Washington, International Monetary Fund.

Gillis, M. (1989) *Tax Reform in Developing Countries*, Durham, Duke University Press.

Hassan, F.M.A. (1998) Revenue-Productive Income Tax Structures and Tax Reforms in Emerging Market Economies, *World Bank Policy Research Working Paper*, 1927.

Head, J.J., Krever, R. (1997) *Taxation Towards 2000*, Australian Tax Research Foundation in association with Monash University Graduate School of Government and Deakin University School of Law.

IMF (1993–2002) *Staff Memorandums, Recent Economic Developments, and Selected Issues* on Baltic, Russia, and other countries of the former Soviet Union, Washington, International Monetary Fund.

IMF (2001) *Manual on Fiscal Transparency*, Washington, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/>.

Leibfritz, W. (1997) Taxation and Economic Performance, *OECD Economics Department Working Paper*, 176.

Oldman, O., Bird, R.M. (1990) *Taxation in Developing Countries*, Baltimore, John Hopkins University Press.

Peter, V.M., Ian, A.K. (2001) The Influence of Tax Mix and Tax Policy on Savings and Capital Formation in Developing Economies: A Survey, *Curtin University of Technology Working Paper*, 01.21, 1–27.

Peter, V.M., Kerr, I.A. (2001) The Influence of Tax Policy on Savings, Investment, and Economic Growth in Developing Economies, *Asia-Pacific Development Journal*, June.

Ruggeri, G.C. (1998) *An Economic Analysis of Income Tax Reforms*, Aldershot, Ashgate.

Sanford, C. (2000) *Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Bath, Fiscal.

Sanford, C., Bird, R.M. (1998) *Further Key Issues in Tax Reform*, Bath, Fiscal.

Sanford, C., Dilnot, A. (1993) *Key Issues in Tax Reform*, Bath, Fiscal.

Shome, P., Escolano, J. (1993) *The State of Tax Policy in the Central Asian and Transcaucasian Newly Independent States*, Washington, International Monetary Fund.

Shome, P. (ed.) (1995) *Tax Policy Handbook*, Washington, International Monetary Fund.

Tanzi, V., Zee, H.H. (2000) Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries, *IMF Working Paper*, WP/00/35.

Перевод Юрия Валевича

ПРИЛОЖЕНИЕ. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ В НЕКОТОРЫХ РЕСПУБЛИКАХ БЫВШЕГО СОВЕТСКОГО СОЮЗА

	Подходный налог с физических лиц	Налог на прибыль предприятий	Налог на добавленную стоимость
Армения	1992 г.: унификация интервалов и ставок подоходного налога и налога на прибыль 1998 г.: принятие нового закона о подоходном налоге, введение трех налоговых ставок (15, 25 и 30%) и необлагаемого минимума дохода 2001 г.: расширение налоговой базы за счет включения процентного дохода, введение двух налоговых интервалов с максимальной ставкой 20%	1992 г.: введение четырех налоговых ставок (12, 18, 25 и 30%) и ряда налоговых льгот с целью стимулирования иностранных инвестиций 1994 г.: ликвидация некоторых налоговых льгот 1998 г.: принятие нового закона о налоге на прибыль, введение двух ставок (15 и 25%) 2001 г.: введение единой налоговой ставки на уровне 20%	1992 г.: введение на уровне 28% с льготами для основных видов продовольственных товаров 1993 г.: снижение ставки до 20%, новые льготы 1994–1995 гг.: отмена некоторых льгот, переход на использование метода начислений 1997 г.: новый закон, в соответствии с которым НДС взимается в пункте импорта и вся торговля облагается по принципу страны назначения 2001 г.: отмена некоторых льгот, значительное увеличение порогового значения для обложения налогом
Азербайджан	1992 г.: шесть предельных ставок, варьирующихся от 12 до 55% 2000 г.: четыре интервала, снижение максимальной предельной ставки до 35%	1992 г.: три ставки – 25, 30 и 35%, относительно небольшое количество льгот 1996 г.: движение в направлении полного вычета заработной платы из налоговой базы 2000 г.: снижение ставки до 27%	1992 г.: введение на уровне 28% с многочисленными льготами для продовольственных товаров 1993 г.: снижение ставки до 20% 1995 г.: отмена некоторых льгот 1996 г.: отмена большинства льгот для продовольственных товаров 1998 г.: снижение ставки до 38%
Эстония	1991 г.: три ставки – 16, 24 и 33% 1994 г.: введение плоской ставки на уровне 26%, ликвидация большинства льгот	1992 г.: три ставки – 15, 23 и 30% 1992 г.: объединение трех ставок в одну на уровне 35% 1994 г.: снижение ставки до 26%, ликвидация льгот 2000 г.: ликвидация налога на нераспределенную прибыль	1991 г.: 10% 1992 г.: увеличение до 18% 1994 г.: уменьшение количества льгот
Грузия	1992 г.: предельные ставки, варьирующиеся от 12 до 40%, пять интервалов дохода и широкая налоговая база 1994 г.: снижение максимальной предельной ставки до 20%, четыре интервала дохода	1992 г.: ставки, варьирующиеся от 17 до 35% в зависимости от формы собственности и сектора экономики, льготы для предприятий, производящих определенные виды продуктов питания	1992 г.: введение на уровне 28%, позднее в течение года снижение до 14% 1995 г.: увеличение ставки до 20%, введение ставки на уровне 10% для хлеба и муки, освобождение от

	Подходный налог с физических лиц	Налог на прибыль предприятий	Налог на добавленную стоимость
	1995 г.: введение льгот для определенных групп 1996 г.: сокращение количества льгот	1993 г.: рационализация структуры ставок налога путем установления стандартной ставки на уровне 20% и особых ставок для некоторых секторов экономики, уменьшение количества льгот 1997 г.: новый налоговый кодекс, единая ставка на уровне 20%, уменьшение количества льгот	1996 г.: введение налога на добавленную стоимость, а также производства, производимой индивидами 1996 г.: уменьшение количества льгот 1997 г.: освобождение сельского хозяйства от уплаты налога 1998 г.: отмена некоторых льгот 1999 г.: отмена льгот для основного сельского хозяйства
Казахстан	1992 г.: шедулярный налог с максимальной предельной ставкой на уровне 30% 1993 г.: снижение максимальной ставки до 40%, четыре интервала 1994 г.: увеличение количества интервалов 1995 г.: новый налоговый кодекс, увеличение количества интервалов до шести 1997 г.: снижение максимальной предельной ставки до 30% 1998 г.: снижение количества интервалов до четырех	1992 г.: снижение общей ставки до 35%, а затем до 25% с особой ставкой для сельского хозяйства на уровне 10% 1993 г.: ликвидация льгот для предприятий-экспортеров 1994 г.: единая ставка на уровне 30% 1997 г.: введение особой ставки на уровне 20% для свободных экономических зон	1992 г.: введение налога на уровне 28% с более низкими ставками и вычетами для продовольственных товаров 1993 г.: снижение ставки до 20% 1995 г.: новый налоговый кодекс, единая ставка на уровне 20% 1997 г.: постепенный переход к использованию принципа страны назначения 1998 г.: введение новых льгот для образования и медицинских услуг и пониженной ставки на уровне 10% для производителей сельскохозяйственной продукции и продуктов питания
Кыргызстан	1992 г.: прогрессивный налог с максимальной предельной ставкой на уровне 40% и пять интервалов, применяемых только к денежным доходам 1995 г.: новый закон, расширение базы за счет включения доходов в натуральной форме 1996 г.: новый налоговый кодекс, ограничение количества вычетов, увеличение налогооблагаемого минимума дохода 1997 г.: ликвидация налогооблагаемого минимума дохода, шесть интервалов 1999 г.: снижение максимальной предельной ставки до 33%, а числа интервалов — до четырех 2001 г.: два интервала со ставками 10 и 20%	1992 г.: упрощение налога, снижение ставки с 45 до 35%, альтернативные ставки для определенных видов деятельности 1994 г.: снижение ставки до 30% 1995 г.: новый закон, увеличение особой ставки для сельского хозяйства до 25%, меньше количество льгот и вычетов 1996 г.: новый налоговый кодекс, введение внутренних налогов для предприятий, занимающихся мелкорозничной торговлей, единая ставка на уровне 30% 1997 г.: снижение ставки налога на дивиденды и процентный доход до 5% 1999 г.: снижение ставки налога на дивиденды до 0% 2001 г.: снижение ставки до 20%	1992 г.: введение налога на уровне 28% 1993 г.: снижение ставки до 20% 1996 г.: новый налоговый кодекс, распространение налога на импорт, постепенный переход к использованию принципа страны назначения, устранение таможенных пошлин и акцизов из базы НДС 1999 г.: использование принципа страны назначения применительно ко всем странам, за исключением России

	Подходный налог с физических лиц	Налог на прибыль предприятий	Налог на добавленную стоимость
Латвия	1991 г.: пять ставок, варьирующихся от 15 до 35% 1994 г.: базовая ставка на уровне 25%, максимальная предельная ставка на уровне 35%, впоследствии была снижена до 10% 1997 г.: единая ставка на уровне 25%	1991 г.: три ставки – 15, 25 и 35% 1993 г.: общая ставка на уровне 25%, более высокие ставки для государственных предприятий, торговли и финансового сектора 1995 г.: введение нового закона со стандартной ставкой на уровне 25% 2001 г.: снижение ставки до 22%	1992 г.: налог с оборота со стандартной ставкой на уровне 10% и 2%-й надбавкой для розничной торговли 1992 г.: увеличение стандартной ставки до 12% 1993 г.: увеличение стандартной ставки до 18% 1994 г.: отмена льгот для продовольственных товаров 1995 г.: новый закон о НДС заменил закон о налоге с оборота
Литва	1991 г.: прогрессивная шкала ставок от 18 до 33% 1994 г.: общая ставка на уровне 33%	1991 г.: общая ставка на уровне 29% 1994 г.: ставка на уровне 10% на нераспределенную прибыль, введение пониженных ставок и каникул для иностранных инвестиций и малых предприятий 1997 г.: снижение ставки налога на нераспределенную прибыль до 0%, ставка налога для сельского хозяйства – 10% 2000 г.: снижение общей ставки до 24%	1991 г.: снижение ставки с 20 до 15% 1992 г.: увеличение до 18% 1994 г.: введение льгот и пониженной ставки для энергетики и сельского хозяйства 1997 г.: отмена льгот для энергетического сектора и пониженной ставки для сельского хозяйства
Молдова	1992 г.: семь налоговых интервалов со ставками, варьирующимися от 10 до 40%, относительно небольшое количество льгот, отсутствие вычетов 1994 г.: снижение количества интервалов до четырех 1997 г.: новый закон о подоходном налоге с физических лиц установил две ставки на уровне 20 и 32%, ввел новые вычеты, а также привнес расширение базы 1998 г.: три интервала, снижение максимальной предельной ставки до 28% 2002 г.: снижение максимальной предельной ставки до 25%	1992 г.: многочисленные ставки, варьирующиеся от 1,5 до 55%, общая ставка на уровне 32% для большинства предприятий, льготы и налоговые каникулы для связанных с сельским хозяйством видов деятельности и совместных предприятий 1997 г.: новый закон о налоге на прибыль предприятий унифицировал ставки на уровне 32% и ликвидировал многие особые налоговые льготы, льготы для сельскохозяйственных предприятий и совместных предприятий сохранились 1998 г.: снижение ставки до 28% 2002 г.: снижение ставки до 25%	1992 г.: введение с базовой ставкой на уровне 28%, более низкие ставки для определенных продовольственных товаров 1993 г.: снижение стандартной ставки до 20% 1998 г.: новый закон ввел зачетный метод исчисления НДС, введение принципа страны назначения, за исключением торговли с Россией 2002 г.: введение ставки на уровне 5% для сельскохозяйственной продукции
Россия	1992 г.: три ставки – 12, 20 и 30% 2001 г.: введение единой ставки на уровне 13% и снижение количества вычетов	1992 г.: стандартная ставка на уровне 32% с различными ставками для определенных видов деятельности	1992 г.: введение на уровне 28%, но с более низкой ставкой и льготами для продовольственных товаров

	Подходный налог с физических лиц	Налог на прибыль предприятий	Налог на добавленную стоимость
	1994 г.: увеличение стандартной ставки до 37% 2002 г.: снижение стандартной ставки до 24%, ликвидация налоговых льгот и каникул	1994 г.: увеличение стандартной ставки до 24%, ликвидация налоговых льгот и каникул	1993 г.: снижение стандартной ставки до 20%, снижение более низкой ставки до 10% 1994 г.: введение особого налога с оборота со ставкой на уровне 3%
Таджикистан	1992 г.: прогрессивный педуларный налог со ставками, варьирующимися от 10 до 60% 1995 г.: снижение максимальной предельной ставки до 40% 1997 г.: увеличение максимальной предельной ставки до 47% 2002 г.: снижение максимальной предельной ставки до 20%	1991 г.: стандартная ставка на уровне 35% с особыми ставками для определенных видов деятельности 1993 г.: снижение стандартной ставки до 32% 1994 г.: увеличение ставки до 40% 1997 г.: снижение ставки до 30%	1992 г.: введение налога на уровне 28%, относительно небольшое количество льгот 1993 г.: снижение ставки до 20%, освобождение от уплаты налога для госхозов и колхозов 1994 г.: введение 3%-й надбавки к максимальной ставке в 20% 1995 г.: освобождение от уплаты налога для сельского хозяйства 1997 г.: отмена 3%-й надбавки
Украина	1991 г.: введение максимальной предельной ставки на уровне 30% с четырьмя интервалами 1994 г.: увеличение максимальной предельной ставки до 90% и увеличение количества интервалов до восьми 1995 г.: снижение максимальной предельной ставки до 60%, а количества интервалов до семи 1996 г.: снижение максимальной предельной ставки до 40%, а количества интервалов до шести	1992 г.: снижение ставки налога на прибыль предприятий с 35 до 18% 1994 г.: увеличение ставки налога на прибыль предприятий до 22% 1995 г.: увеличение ставки налога на прибыль предприятий до 30% и дифференциация с более низкой ставкой для сельскохозяйственного сектора 1997 г.: отмена льготной ставки для сельского хозяйства, снижение количества льгот	1992 г.: введение НДС со ставками 22 и 28% для товаров и услуг с либерализованными и административно регулируруемыми ценами соответственно 1994 г.: распространение НДС на импорт из стран, не входящих в СНГ 1995 г.: снижение ставки до 20%, расширение списка льгот 1997 г.: новый закон о НДС модернизировал налог путем перехода к методу начислений и отмены минимума льгот 1997 г.: введение новых льгот и отсрочка введения метода начислений до 1999 г. 1998 г.: отмена некоторых налоговых льгот, освобождение сельского хозяйства от уплаты налога на срок пять лет

	Налог на прибыль предприятий	Налог на добавленную стоимость
Узбекистан	<p>1992 г.: прогрессивная шкала ставок с семью интервалами и ставками, варьирующимися от 12 до 60%</p> <p>1993 г.: снижение максимальной ставки до 50%, а количества интервалов до шести</p> <p>1994 г.: снижение максимальной ставки до 45%, снижение количества интервалов до четырех</p> <p>1995 г.: снижение максимальной ставки до 40%</p> <p>1998 г.: увеличение максимальной ставки до 45%, увеличение количества интервалов до пяти</p> <p>1992 г.: стандартная ставка на уровне 18%, но различные ставки для промышленности, многочисленые льготы, вычеты и налоговые каникулы ги</p> <p>1994 г.: введение ставки на уровне 3% для сельского хозяйства</p> <p>1995 г.: введение новых льгот для банков</p> <p>1996 г.: стандартная ставка на уровне 37%</p> <p>1997 г.: снижение стандартной ставки до 36%</p> <p>1998 г.: новый налоговый кодекс, снижение стандартной ставки до 35%</p> <p>1999 г.: снижение стандартной ставки до 33%</p>	<p>не распространялся на розничную торговлю и услуги</p> <p>1993 г.: распространение на оптовую и розничную торговлю, снижение ставки до 25%, вычет в размере 6% для выплаты заработной платы</p> <p>1994 г.: снижение ставки до 20%, отмена вычета в размере 6%</p> <p>1995 г.: снижение ставки до 18%</p> <p>1996 г.: снижение ставки до 17%</p> <p>1997 г.: увеличение ставки до 18%, введение льготной ставки на уровне 10% для продовольственных товаров</p> <p>1998 г.: новый налоговый кодекс, увеличение стандартной ставки до 20%</p> <p>1999 г.: увеличение льготной ставки до 15%</p>