

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СТРАНАХ ЕВРАЗЭС И ВОПРОСЫ ПОВЫШЕНИЯ ЕЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Проблема «Что делать с налогами?», пожалуй, самый сложный и важный вопрос всех времен и народов, поскольку обеспечение стабильности и достаточности государственных финансов, прозрачность и устойчивость налогового законодательства являлись и продолжают оставаться залогом экономической безопасности любого государства. В основе финансовой стабильности любого государства лежит сбалансированное исполнение государственного бюджета.

В течение 1999–2004 годов во многих странах ЕвразЭС (Россия, Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, Таджикистан) намечился рост экономических показателей реального сектора, который повлек увеличение поступлений налоговых платежей, что в свою очередь позволило получить первичный профицит бюджета, о чем свидетельствуют данные таблицы 1 (на душу населения).

Анализ динамики поступлений в консолидированный бюджет государств Сообщества в 2003 году (табл. 2) показывает, что наибольший рост поступлений налогов и сборов отмечается в Республике Казахстан (136,4% по отношению к предыдущему году). В остальных странах рост поступлений колеблется от 117,1% в Российской Федерации до 128,9% в Республике Беларусь.

Сравнение основных налогов во всех странах ЕвразЭС по итогам работы за 2003 год показывает большую долю косвенных налогов в общем объеме налоговых поступлений, так как проводимые меры по интеграции в рамках ЕвразЭС дают определенные результаты (табл. 3).

Тем не менее вопрос повышения эффективности налогообложения в странах ЕвразЭС нельзя считать полностью снятым с повестки дня. Все еще продолжают иметь место различного рода нелегальные и полунелегальные схемы ухода от налогов. Это означает, что в системе правового регулирования и налогового администрирования имеются ресурсы для повышения эффективности налогового процесса.

Кардинальное изменение условий функционирования экономики в начале 90-х годов повлекло реформирование налоговой системы, которая в начальный пе-

риод в существенной степени была скопирована с западных образцов. Однако механизмы, эффективно работающие на Западе, оказались плохо приспособленными к постсоветской действительности, а поспешное и неумелое копирование правовых схем породило множество недостатков в законодательстве, которыми повсеместно пользовались недобросовестные налогоплательщики.

В мировой практике принято все налоги подразделять на две категории — прямые (подходный налог, налог на прибыль компаний, взносы в фонды социального страхования) и косвенные (налоги на потребление, НДС, акцизы, взносы в фонды социального страхования), что подразумевает, с одной стороны, налогообложение доходов, с другой — расходов.

При этом прямые налоги преобладают в Германии, США, Канаде, Японии, а косвенные — во Франции и Италии.

Доли налогов на потребление и акцизов в составе налоговых поступлений во многих странах почти одинаковы. В течение 80-х годов значение первых в целом увеличилось, а вторых — снизилось.

Практика показывает, что налог на прибыль (доходы) юридических лиц в его сегодняшнем виде не является адекватным отражением реального состояния предприятия, которое выплачивает его. В этой связи уместно напомнить, что одним из основополагающих принципов организации справедливой налоговой системы является распределение налогового бремени на те субъекты, которые в состоянии его нести. Налог на прибыль как раз и является одним из механизмов, осуществляющих такое перераспределение.

Однако отчетная прибыль предприятия зачастую не отражает реальной картины хозяйственной деятельности, а, поскольку налоги исчисляются именно на основании отчетности, они также оказываются заниженными.

Отдельно следует рассмотреть значение расходов, выделяемых на поддержание информационной и финансовой прозрачности деятельности предприятий, которая является одним из непереносимых условий эффективного функционирования контрольного механизма

Таблица 1

ПЕРВИЧНЫЙ ПРОФИЦИТ БЮДЖЕТА
(на душу населения)

	Республика Беларусь		Республика Казахстан		Кыргызская Республика		Российская Федерация		Республика Таджикистан	
	2002	2003	2002	2003	2002	2003	2002	2003	2002	2003
ВВП, долл. США	1460,0	1754,0	1659,0	1997,0	323,0	381,0	2381,0	2999,0	189,0	237,0
Экспорт товаров, долл. США	810,0	1011,0	656,0	863,5	96,9	115,4	739,0	939,8	113,4	120,9
Импорт товаров, долл. США	918,4	1168,0	438,5	557,4	117,1	142,2	420,1	521,4	110,8	133,4
Инвестиции в основной капитал, долл. США	250,5	326,3	482,8	564,9	40,5	41,2	387,3	492,8	11,5	13,8
Доходы бюджета, долл. США	483,8	599,0	360,7	455,2	62,2	73,4	773,2	934,8	30,8	37,9
Расходы бюджета, в долл. США	485,8	619,0	366,1	475,2	64,2	77,4	752,0	891,2	29,2	36,4

Таблица 2

**ПОСТУПЛЕНИЕ НАЛОГОВ
И СБОРОВ В КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БЮДЖЕТ**

	Всего, тыс. долл. США	К предыдущему году, %	К ВВП, %	На душу населения, долл. США	На 1 работника, налог. служб, тыс. долл. США
Республика Беларусь	5929578,7	128,9	33,9	602,0	689,5
Республика Казахстан	7543229,5	136,4	25,4	504,0	711,6
Кыргызская Республика	169677,7	119,5	8,9	33,46	75,23
Российская Федерация	87089399,3	117,1	20,1	604,0	559,7
Республика Таджикистан	115341,1	121,2	7,4	17,0	78,0

Таблица 3

МЕРЫ ПО ИНТЕГРАЦИИ В РАМКАХ ЕВРАЗЭС

Страны	Налог на доходы физ. лиц (подходный налог с физ. лиц), тыс. долл. США	Налог на прибыль (доходы организаций), тыс. долл. США	НДС		Акциз	
			всего, тыс. долл. США	всего, тыс. долл. США	всего, тыс. долл. США	всего, тыс. долл. США
Республика Беларусь	499187,2	538192,7	950522,9	396304,8		
Республика Казахстан	623618,6	2351268,3	538278,0	145472,6		
Кыргызская Республика	27687,20	20929,1	36221,8	13624,7		
Российская Федерация	14841585,9	17187573,3	20178714,6	11300796,9		
Республика Таджикистан	16729,8	7898,7	22077,0	1607,0		



налоговой системы. В условиях, когда менеджер и собственник не являются одним и тем же лицом, наличие объективной финансовой отчетности служит одним из фундаментальных условий обеспечения интересов последнего. На ней базируется оценка собственником эффективности менеджмента, состояния предприятия и перспектив его дальнейшей деятельности.

Несколько иначе обстоит дело в странах ЕвразЭС.

Бухгалтерская отчетность ориентирована исключительно на налоговый контроль, поэтому никто на предприятии не заинтересован в том, чтобы она отражала реальное состояние вещей. В наиболее развитых в смысле корпоративной культуры предприятиях широко используется параллельная система внутреннего учета, так называемое бюджетирование, которое лучше отражает истинное положение дел, но не используется для целей налогообложения, а бухгалтерская отчетность часто просто фальсифицируется. Чтобы получить представление об истинном положении вещей на предприятии налоговые органы ужесточают контроль и детализируют требования к нему. Однако усложнение отчетности бухгалтерского учета, помимо роста прямых затрат как со стороны хозяйствующего субъекта, так и со стороны контролирующих органов, влечет увеличение возможностей для разного рода лазеек для сокрытия доходов. В результате получается порочный круг, который становится причиной ухудшения положения законопослушных налогоплательщиков за счет недобросовестных.

Подводя итог, следует отметить, что уровень корпоративной культуры, сложившийся после перестройки, подталкивает предприятия к ведению неадекватной бухгалтерской отчетности, не отражающей реальность. Поэтому исчисленные налоги не соответствуют действительному положению предприятия и его способности нести налоговое бремя, а контроль над его деятельностью оказывается недостаточно эффективным.

Все это позволяет утверждать, что налоговые системы, сложившиеся в странах ЕвразЭС, имеют большой потенциал для повышения их эффективности. Однако меры, принимаемые для достижения этой цели, не могут ограничиваться налоговой системой, организацией контроля, учета и т.п. На практике большое значение имеет общее нормативное поле экономики и поведение хозяйствующих субъектов, которые нередко используют вполне легальные механизмы для реализации противозаконных целей. Это позволяет выделить несколько проблем, решение которых позволит качественно поднять налоговую культуру и повысить эффективность всей налоговой системы.

1. Искажение организационно-правовой модели акционерного общества.

Описанные приемы искажения отчетности позволяют акционерному обществу, формально оставаясь в рамках корпоративной структуры, фактически иметь форму предприятия с одним собственником, применяя которую, как известно, намного сложнее разделить прибыль предприятия и доход его владельца. Решение этой проблемы позволит достичь большей прозрачности финансовой деятельности предприятий и упростить контроль за исполнением ими налоговых обязательств. К сожалению, эта проблема не может быть решена путем простой коррекции

законодательства. Необходима последовательная борьба с практикой искажения классической корпоративной модели, которая должна вестись на разных уровнях, начиная с законодательного и до правоприменительного.

2. Недостаточно явно обозначенная ответственность физических лиц за действия принадлежащих им и управляемых ими юридических лиц. Это позволяет создавать юридические лица, которые намеренно нарушают законы и исчезают без следа, оставив за собой долги, в том числе государству.

Проблема установления адекватной ответственности физических лиц осложнена самой природой юридических лиц как средства ограничения ответственности учредивших их физических лиц. Особенно это относится к юридическим лицам, созданным в форме акционерного общества, институциональный смысл которого – отделить собственников-акционеров, рискующих лишь ограниченными средствами, потраченными на приобретение акций, от управляющего-менеджера, который собственно и осуществляет фактические действия. В этой связи следует увеличить ответственность именно управляющих, директоров и главных бухгалтеров за нарушения, допущенные в отчетности и налогообложении управляемых ими юридических лиц. С одной стороны, усиление ответственности акционеров может стать причиной неблагоприятных экономических последствий в виде сокращения возможности мобилизации ресурсов в виде акционерного капитала. С другой стороны, если речь идет о небольших обществах с ограниченной ответственностью, в которых практически все члены общества участвуют непосредственно в его деятельности, эта ответственность может быть распространена и на них.

Разграничить эти категории, по нашему мнению, можно при помощи соответствующих нормативов минимального уставного капитала для юридических лиц, образованных в разной организационно-правовой форме. Представляется целесообразным ограничить снизу уставный капитал и число участников акционерного общества с тем, чтобы эта форма применялась только в случае, если собственники действительно не участвуют в управлении и функционировании общества. В этом случае существующее ограничение ответственности собственников размерами взносов в уставный капитал представляется разумным. Предприятия же с малым числом учредителей (примерно до пятнадцати) должны учреждаться в иной организационно-правовой форме, предполагающей большую ответственность их учредителей и участников. В данном случае, возможно, целесообразна форма полного или коммандитного товарищества.

Большое значение имеет контроль за соблюдением прав инвесторов, в частности прозрачности финансовой отчетности обществ. Для этого необходимо последовательно внедрять западную корпоративную культуру, которая включает прозрачность деятельности фирм как одну из составных частей.

В условиях глобализации и трансформации экономических взаимоотношений и финансовых потоков в мировой экономике широкое распространение получила деятельность транснациональных компаний. Учи-



тывая, что цель их, как правило, в минимизации налогов, пошлин и увеличении прибыли, государствам необходима не только законодательная основа для предотвращения злоупотреблений в целях манипулирования налогооблагаемым доходом, сведения к минимуму сумм роялти, импортных и экспортных пошлин, тарифов и других выплат, но и согласование налоговой политики.

Большее внимание следует уделить контролю за трансфертным ценообразованием, а также за аффилированными лицами, как юридическими, так и физическими. В частности, необходим обмен информацией налоговых служб по определению аффилированности сторон и входным (выходным) ценам товаров, произведенных в странах ЕвразЭС. В сложившихся экономических реалиях из-за отсутствия или невозможности обмена соответствующей информацией со странами, в особенности с офшорными, не всегда можно доказать взаимозависимость сторон и вскрыть ухищренные (многоцепочные) формы аффилированности сторон и т.д.

Очень важно содействовать раскрытию информации о транспортных и других расходах при экспорте товаров, а также обмену информацией по технологии переработки сырья, так как, чтобы определить соответствие цены при заключении сделки объективно сформировавшейся рыночной цене, необходимо учитывать как можно более полный комплекс факторов, оказывающих влияние на нее.

Именно здесь имеется резерв нормативного регулирования и устранения искажений корпоративной модели.

Уклонение от налога обложения возникает, как правило, или из-за отсутствия легального института, реализующего необходимую функцию, или из-за недоверия к нему.

В этом смысле уклонение от налогов можно рассматривать как следствие недоверия налогоплательщиков к реализации государством некоторых функций, в первую очередь – контроля за выполнением контрактов, правоприменения, социального обеспечения и т.д., а также низкой эффективности использования государством ресурсов, переданных ему через систему налогообложения. К этому можно добавить субъективную оценку рисков, связанных с невыполнением того или иного контракта и необходимостью его защиты.

При этом следует иметь в виду, что неэффективность государства в данном случае заключается не только в том, что оно не может жестко контролировать выполнение собственных требований (уплату налогов), но, главным образом, в том, что оно не может гарантировать хозяйствующим субъектам необходимые условия – поддержание честной конкуренции, обеспечение равных возможностей, особенно в сфере защиты от криминальных структур. Именно за эту защиту и готовы платить налоги хозяйствующие субъекты. Поэтому, чтобы установить контроль над неформальными институтами, необходимо увеличить доверие к государству как гаранту определенных установленных «правил игры», способному их строго выполнять.

Иными словами, когда общество реально убеждается в том, что государство стало эффективно функционировать, только в этом случае оно снова станет

доверять ему выполнение основных функций и, соответственно, будет готово платить соответствующую цену за это через налоговую систему.

Таким образом, одним из основных факторов, обеспечивающих легализацию общественных институтов, является ожидание обществом стабильности и обеспечения со стороны государства выполнения некоторых опять-таки стабильных правил игры.

3. В сфере налогового регулирования в странах ЕвразЭС примером контроля над неформальными институтами может служить введение новых институтов – предпринимателя без образования юридического лица (ПБОЮЛ) и вмененного налога, которые препятствуют созданию «субъектов одностороннего использования» для одной сделки. Вмененный налог автоматически предполагает некоторый минимальный объем операций, без которого приобретение статуса легального хозяйствующего субъекта нецелесообразно. В то же время легальный статус дает возможность контролировать деятельность хозяйствующего субъекта и на законном основании пресекать предпринимательскую деятельность без соответствующей государственной регистрации.

4. Другой позитивный пример создания специального института – введение индивидуального номера налогоплательщика (ИНН, РНН, УНН), который позволяет организовать автоматическую обработку все возрастающего потока налоговой информации. Этот институт направлен на введение в единую систему учета всех налоговых платежей и уже дает хорошие результаты. Использование современных технических средств и методов обработки информации в сочетании с организационными мерами позволило существенно повысить качество работы с каждым налогоплательщиком, создать так называемый налоговый портрет.

5. Современное состояние национальных рынков труда характеризуется недостаточной реформированностью трудовой сферы, преобладанием неэффективной занятости, отсутствием эффективно работающего рыночного механизма, адекватного макроэкономическим преобразованием и др. При этом складывающиеся рынки труда стран ЕвразЭС не стали изолированными, замкнутыми системами, а продолжают действовать во взаимосвязи друг с другом.

Указанные причины ведут к потере квалификации высококвалифицированных кадров из-за отсутствия реальной связи между доходом и уровнем профессионализма работников, их перетока в неформальную занятость, миграции за рубеж.

Преобладание направления трудовой миграции из стран ЕвразЭС в основном в Российскую Федерацию, менее – в Казахстан, недостаточность нормативно-правовой базы и низкий уровень взаимодействия в области привлечения и использования трудящихся-мигрантов, отсутствие общей информационной базы по вопросам занятости населения привели к значительным объемам нелегальной трудовой миграции, расширению предло-



жения рабочей силы в «теневую» (избегающую налогообложение) сферу занятости. Учитывая, что при этом налоги от экономической деятельности мигрантов не поступают ни в один из бюджетов, необходимость государственного регулирования трудовой миграции в части налогообложения не вызывает сомнений.

Практически во всех странах налоги выполняют одну и ту же главную задачу — финансируют деятельность государства. Однако в зависимости от понимания функций государства и исторически сложившихся условий его функционирования структура налоговой системы имеет те или иные особенности.

Общие принципы построения налоговых систем в разных странах находят конкретное выражение в общности их базовых элементов, которые включают объект, субъект, источник, единицу обложения, ставку налога, налоговые льготы.

Особое значение исследование проблем налогообложения приобретает в периоды его модификации. Это связано с тем, что преобразование системы налогов немедленно влечет изменение поведения хозяйствующих субъектов, направленное на их адаптацию к новым условиям и минимизацию налогового бремени. Указанные модификации, как правило, оказывают отрицательное влияние на экономику, поскольку требуют затрат на адаптацию как со стороны государства, так и со стороны хозяйствующих субъектов. Кроме того, постепенная и постоянная коррекция норм и институтов снижает их эффективность.

В целом задачи реформирования налоговой системы решаются в странах ЕвразЭС по-разному в соответствии с их историческим опытом, однако можно выявить некоторые общие закономерности периода реформ, присущие всем странам.

Страны ЕвразЭС сталкиваются в процессе реформирования своих налоговых систем с общими проблемами, которые проявляются в следующем:

- современные налоговые системы сложны для понимания налогоплательщиков и эффективного управления со стороны налоговых органов. Последнее обстоятельство способствует возникновению различных способов уклонения от налогов;
- личное подоходное налогообложение характеризуется несправедливостью распределения налогового бремени, состоящей в том, что нередко одинаковый уровень доходов сопровождается неодинаковым уровнем обложения. При этом сложно определить реальный уровень прямых и косвенных доходов;
- высокие маргинальные ставки оказывают отрицательное влияние на процесс принятия экономических решений;
- налогообложение компаний стимулирует их инвестиции и перестройку не по экономическим, а по налоговым причинам, что отрицательно сказывается на качестве капиталовложений и распределении ограниченных ресурсов;
- большие различия в ставках личного подоходного налогообложения и обложения компаний

побуждают компании принимать решения об инкорпорации по налоговым причинам;

– налоговые системы тяготеют к прямым налогам, что усугубляет перечисленные выше недостатки.

Таким образом, основные направления налоговых реформ в ЕвразЭС остаются неизменными: расширение базы обложения, сокращение льгот, упрощение налоговой системы и модернизация налоговых органов.

Из практики налоговых реформ, осуществленных в последние десятилетия в странах ЕвразЭС, можно сделать следующий вывод: в современных условиях налоги выполняют четыре основные функции в механизме государственного регулирования хозяйственных отношений на макроэкономическом уровне: фискальную, стабилизирующую, регулирующую и интегрирующую.

На практике реализация интегрирующей функции налогообложения осуществляется посредством двух- и многосторонних договоренностей между странами о снятии таможенных барьеров, расширения системы соглашений об избежании двойного налогообложения доходов с целью поощрения импорта и экспорта капитала, быстрого развития международного налогового законодательства, процессов унификации и гармонизации национальных налоговых систем (например – ЕС).

Анализ практики показывает, что структура налогов является лишь одной из характеристик налоговой системы. Другая важная составляющая налоговой системы – система их сбора. Недостаточное внимание за весь период реформ к этому компоненту привело к тому, что не был создан налоговый институт, адекватный стоящим перед странами социально-экономическим проблемам.

Однако не только перечисленные причины определяют неэффективное функционирование налогового института. Снижение налоговых ставок (ставок НДС, налога на прибыль, подоходного налога на физических лиц и др.) и введение налоговых льгот пока не привели к заметному увеличению объема инвестиций, росту экономической активности и снижению уклонения от налогов. В странах ЕвразЭС не проявлялся в полной мере эффект Лаффера, заключающийся в росте налоговых поступлений при снижении налоговых ставок. Это свидетельствует о наличии в переходной экономике более сложных взаимосвязей между налоговой политикой и экономической активностью.

Цель налоговой реформы должна заключаться не в том, чтобы собирать больше налогов и тем самым решить проблему бюджетного обеспечения, а в том, чтобы:

- а) по мере снижения обязательств государства в области бюджетных расходов уменьшить уровень налоговых изъятий;
- б) сделать налоговую систему более справедливой по отношению к налогоплательщикам, находящимся в различных экономических условиях (в частности, ликвидировать ситуации, при которых одни налогоплательщики несут полное налоговое бремя, а другие уклоняются от налогов законными и незаконными методами);
- в) повысить уровень нейтральности налоговой системы по отношению к экономическим решениям фирм и потребителей (налоги должны вносить ми-



нимум искажений в систему относительных цен, процессы формирования сбережений, распределение времени между досугом и работой и т.д.).

Особо следует отметить, что существующая техника уплаты налогов и налогового администрирования в ЕврАзЭС позволяет налогоплательщикам уклоняться от уплаты налогов. В такой ситуации государство объективно не способно обеспечить всеобщий контроль за уплатой налогов всеми субъектами хозяйственной деятельности. В то же время значительное число налогоплательщиков имеет экономически не оправданные льготы и (или) наращивает недоимку.

Одновременно, несмотря на то, что постоянно делаются попытки улучшить налоговый контроль и налоговое администрирование, многие потенциальные налогоплательщики, вовлеченные в сферу теневой экономики, либо не платят налогов вообще, либо платят их в существенно меньших размерах, чем предписывает законодательство. Это приводит к несправедливости налоговой системы и низкому уровню ее нейтральности. Причем процесс уклонения от уплаты налогов вследствие возникновения негативного отбора носит самоподдерживающий характер: добросовестные налогоплательщики, выполняющие требования налогового законодательства, оказываются неконкурентоспособными и либо вытесняются с рынка, либо начинают уклоняться от налогов.

Процесс уклонения от уплаты налогов облегчается, как правило, наличием очевидных пробелов в законодательстве о налогах и сборах, а также отсутствием в законодательстве четких механизмов, позволяющих предотвратить необоснованное уклонение (например, при применении трансфертных цен) от уплаты налогов.

Практика последних лет показывает бесперспективность попыток устранения основных недостатков действующей налоговой системы путем внесения хотя и правильных, но лишь отдельных, «точечных» изменений в налоговое законодательство. Налоговая реформа должна предусматривать, с одной стороны, снижение налоговой нагрузки и решение наиболее

важных для бизнеса вопросов (ликвидация барьеров, препятствующих развитию взаимной торговли, притоку инвестиций), а с другой стороны, большую «прозрачность» налогоплательщиков для государства, улучшение налогового администрирования и сокращение возможностей для уклонения от налогообложения.

Либерализация налоговой системы и заметное усиление защищенности налогоплательщиков должны способствовать возврату в легальную сферу капиталов, ушедших в безналоговый оборот или вывезенных в последние годы за границу.

Действующая система налогообложения и налогового администрирования в странах ЕврАзЭС может быть подвергнута критике ввиду имеющей место на практике несбалансированности в налоговых системах.

Несбалансированность эта проявляется прежде всего в разной налоговой нагрузке на предприятия различных отраслей, что складывается в силу специфики оборота в этих отраслях. Так, сфера розничной торговли и сфера розничных услуг, то есть там, где доминирует наличный денежный оборот, фактически выпадают из официального налогообложения, в то время как товаропроизводителям сложно уйти от налогов.

Отрицательное влияние на сбалансированность налоговой системы имеет присутствие значительного количества индивидуальных налоговых льгот, которые размывают налоговую базу и приводят к различного рода перекосам в налоговой сфере.

По-прежнему одним из самых проблемных вопросов остается несбалансированность прав и обязанностей фискальных органов и налогоплательщиков.

В связи с чем приоритетной задачей налоговых органов стран ЕврАзЭС на ближайшую перспективу должны стать улучшение качества налогового администрирования при совершенствовании налогового законодательства в целом, серьезное улучшение налоговой политики, разумный баланс между пополнением доходной части бюджета и созданием более благоприятных условий для осуществления предпринимательской деятельности.