

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ВАЛЮТНЫЙ ФОНД

Мобилизация доходов в развивающихся странах

Подготовлено Департаментом по бюджетным вопросам

Утверждено Карло Котарелли

8 Марта 2011 года

Содержание	Стр.
Сокращения и аббревиатуры	4
Резюме для руководства.....	5
I. Введение.....	8
II. Цели, тенденции и возможности	9
A. Задачи и контекст.....	9
B. Сходства, различия и стратегии реформы.....	11
C. Тенденции и опыт в последнее время	15
D. Оценка возможностей увеличения доходов	22
III. Проблемы и уроки	23
A. Реформы основ налоговой администрации.....	25
B. Налог на добавленную стоимость (НДС)	30
C. Либерализация торговли и таможенная администрация.....	36
D. Налогообложение доходов физических лиц	40
E. Взимание налогов с корпораций.....	42
F. Акцизные сборы	48
G. Налогообложение малых предприятий.....	51
H. Налогообложение недвижимого имущества.....	54
IV. Институты и прозрачность	56
V. Вопросы для обсуждения	59
Таблица	
1. Характеристики НДС по группам доходов	32
Рисунки	
1. Структурные контрольные показатели, относящиеся к доходам, и другие структурные контрольные показатели, 2002–2010 годы	15

2. Тенденции в области совокупных и налоговых доходов, 1980–2009 годы	Error! Bookmark not defined.
3. Поступления от природных ресурсов, средние за 2000–2007 годы	17
4. Изменения в области налоговых доходов в странах, обеспеченных природными ресурсами, и других странах, 1980–2009 годы	18
5. Изменения в налоговых доходах по регионам, 1980–2009 годы	19
6. Распределение коэффициента сбора налогов в развивающихся странах, 1990–1995 и 2003–08 годы	20
7. Тенденции в области структуры доходов, 1980–2009 годы	20
8. Разброс НДС, 1980–2009 годы	21
9. Выгоды от нулевой ставки по сравнению с долями доходов, Мексика	34
10. Изменения доходов от налогов на торговлю и ставках собираемых тарифов, 1980–2009 годы	37
11. Изменения налоговых доходов и на доходов от налогов торговлю, 1980–2009 годы	38
12. Изменения ставок налогов на корпорации и доходов от налогов на корпорации, 1980–2009 годы	44
13. Изменения доходов от акцизов, 1980–2008 годы	49

Вставки

1. Общие элементы стратегий реформы	Error! Bookmark not defined.
2. Региональная перспектива	19
3. Помощь, обеспеченность ресурсами и мобилизация доходов	22
4. Основные задачи налоговой реформы	24
5. Распределительное воздействие льгот и сниженных ставок	34

Приложения

I. Техническая помощь в налоговых вопросах	60
II. Налоговая реформа и постконфликтных государствах и государствах-преемниках	62
III. Данные	64
IV. Понимание результатов сбора налогов и мер по сбору налогов	71
V. Оценка мер по сбору налогов	74
VI. Страны, имеющие высокие показатели сбора налогов — три примера	78
VII. Налогообложение природных ресурсов — проблемы и принципы	81
VIII. Оценка увеличения доходов в результате повышения эффективности НДС	83
IX. Замбия: создание и поддержание НДС	85
X. Риски, связанные с налоговыми каникулами	87
XI. Региональное соглашение о налогообложении корпораций — возможные принципы	89
XII. Опыт отмены налоговых стимулов в одностороннем порядке	91

Таблицы приложения

2. Сводные статистические показатели	68
3. Фиксированные группы стран	70

4. Оценка мер по сбору налогов	75
5. Эффективность НДС по группам доходов	83
Рисунок приложения	
14. Управление бюджетными доходами и интенсивность миссии налоговой политики, 2008–2010 финансовые годы	60
Литература.....	92

СОКРАЩЕНИЯ И АББРЕВИАТУРЫ

ЦАЭВС	Центральноафриканское экономическое и валютное сообщество
НДК	налог на доходы корпораций
ВАС	Восточноафриканское сообщество
ЭКОВАС	Экономическое сообщество Западноафриканских государств
ДБВ	Департамент по бюджетным вопросам
ИТ	информационная технология
ЧР	человеческие ресурсы
СНД	страна с низкими доходами
СДНС	страна с доходами ниже средних
ОКН	отдел по работе с крупными налогоплательщиками
ПНФ	подходный налог с физических лиц
НА	налоговый орган
САКУ	Таможенный союз стран юга Африки
ВСС	взносы/отчисления на социальное страхование
ГП	государственное предприятие
КДП	кодекс налоговых процедур
VAT	налог на добавленную стоимость
СДВС	страна с доходами выше средних
ЗАЭВС	Западноафриканский экономический и валютный союз
ВТО	Всемирная таможенная организация
ВТО	Всемирная торговая организация

РЕЗЮМЕ ДЛЯ РУКОВОДСТВА

МВФ уже в течение длительного времени играет ведущую роль в оказании поддержки развивающимся странам в их усилиях по улучшению мобилизации доходов. Настоящий документ опирается на опыт этой работы для анализа проблем и надлежащей практики, а также оценки перспектив в этой важнейшей области¹.

Необходимость в дополнительных доходах является высокой во многих развивающихся странах, но улучшение мобилизации доходов имеет значение помимо этого. Потребности, связанные с уменьшением бедности и улучшением инфраструктуры значительны: например, достижение Целей развития Декларации тысячелетия может потребовать от стран с низкими доходами повышения отношения налогов к ВВП примерно на 4 процентных пункта (United Nations, 2005). Важно также качество мер принимаемых: увеличение доходов за счет дополнительного налогообложения налогоплательщиков, соблюдающих налоговые нормы, может усугубить искажения и предполагаемое неравенство; напротив, снижение зависимости от налогов на торговлю может принести реальные структурные выгоды, превышающие кратковременные затруднения в области доходов. Еще более принципиально то, что центральное значение налогообложения в осуществлении государственной власти означает, что более эффективные, справедливые и менее коррумпированные налоговые системы могут способствовать улучшению государственного управления в более широком плане.

Опыт показывает, что прогресс возможен — при условии наличия сильной политической воли. Имели место и разочарования, как в ряде областей рекомендаций (таких как принятие всеобщего налога на доходы на раннем этапе), так и в практике стран (например, использовании усовершенствованных систем ИТ). Но отдельные страны значительно улучшили результаты сбора налогов за относительно короткие периоды времени, и эконометрический анализ (сопоставляющий результаты в различных странах) показывает, что многим странам с низкими доходами удалось повысить их коэффициенты сбора налогов на 2–4 процента ВВП. Одним из общих элементов успешного опыта стран является устойчивая политическая приверженность на самых высоких уровнях: даже реформы налоговой администрации могут вызвать сильное противодействие. Однако реформы должны быть закреплены, с тем чтобы избежать отступлений впоследствии.

Во многих развивающихся странах можно получить значительные дополнительные доходы при помощи устоявшихся методов, с адаптацией их направленности и последовательности в зависимости от обстоятельств конкретных стран. Стратегии реформ, рекомендуемые Фондом и другими сторонам, а также остающиеся нерешенными проблемы и возможности характеризуются важными общими чертами:

¹ В настоящем документе не рассматривается налогообложение природных ресурсов: в приложении VII приводится обзор вопросов и рекомендаций, которые подробно обсуждаются в недавно изданной Фондом книге (Daniel, Keen, and McPherson, 2010).

- Создание налоговых администраций, которые эффективно ограничивают стимулы и возможности для извлечения ренты и ненадлежащего поведения и способны установить порядок добровольного соблюдения норм, необходимого для расширения налоговой базы, в том числе путем управления риском (направление ресурсов в области с наиболее высоким риском с точки зрения получения доходов) и сегментации налогоплательщиков (увязка мер вмешательства и услуг с различными задачами, представляемыми разными группами, начиная с отдела по работе с крупным налогоплательщиками) — в значительной части остается незавершенным делом, но уже имеются положительные результаты;
- Принятие и налаживание беспрепятственной работы четких законов и нормативов, обеспечивающих сильную защиту налогоплательщиков: основной проблемой нередко является реализация;
- Устранение льгот, которые приводят к малополезному сокращению доходов: нередко такие льготы по-прежнему значительны и могут составлять несколько процентных пунктов ВВП;
- Введение НДС на широкой основе с относительно высоким пороговым уровнем (уровень оборота, на котором регистрация для налоговых целей становится обязательной): в странах с низкими доходами, где результаты сбора НДС являются самыми низкими, расширение базы и улучшение соблюдения налоговых норм может привести к увеличению доходов примерно на дополнительные 2 процента ВВП;
- Введение налога на доходы корпораций на широкой основе со ставками, сопоставимыми с международными стандартами: в отношении последнего достигнуто больше успехов, нежели в отношении первого, что говорит о наличии значительных возможностей для расширения базы во многих странах с низкими доходами;
- Расширение базы подоходного налога с физических лиц (ПНФ) и обеспечение согласованного подхода к альтернативным формам дохода от капитала остается одной из крупных задач;
- Взимание акцизных сборов с ряда ключевых статей, адекватных потребностям в доходах и более широким социальным соображениям: в некоторых странах также имеется потенциал для дальнейшего улучшения;
- Введение простых, но последовательных режимов налогообложения малых предприятий в настоящее время привлекает повышенное внимание;
- Укрепление налогов на недвижимость: минимально во многих странах, но имеется потенциал для преобразования финансов местных органов управления в более долгосрочной перспективе; и
- Развитие потенциала для анализа налоговых расходов и более широкого анализа политики — впечатляющий прогресс в некоторых странах, но многое еще предстоит сделать в других странах.

Защита беднейших слоев населения, в том числе при помощи базовых социальных расходов, является одной из важнейших проблем. Справедливость налоговой системы невозможно содержательно оценить в отрыве от расходов, которые она финансирует: регрессивный налог может быть единственным способом финансировать существенно прогрессивные расходы. Поэтому важно не только анализировать распределительное воздействие самих налоговых реформ, но и выделять конкретные меры в области расходов, с тем чтобы устранять любые вызываемые ими поводы для озабоченности. Если налогоплательщики будут лучше убеждены в ценности государственных расходов, финансируемых за счет налогов, которые они платят, в том числе благодаря улучшению управления и повышению качества этих расходов, это может еще больше повысить доверие к налоговой системе и соблюдение налоговых норм.

Возникают поводы для озабоченности и вопросы, требующие повышенного внимания. Проблемы, связанные с международным налогообложением и региональной интеграцией, усиливаются и требуют более тесного сотрудничества в налоговых вопросах — в том числе в странах с развитой экономикой, как в области налоговой политики, так и в области налоговой администрации, а также дальнейшей поддержки в развитии потенциала. Продолжающаяся либерализация торговли будет оказывать давление на доходы во многих странах с низкими доходами. Возможности для удовлетворения этих и других потребностей в доходах за счет простого повышения ставок стандартных НДС становятся ограниченными, поэтому потенциал заключается главным образом в улучшении соблюдения налоговых норм и сокращении льготных режимов. Не в последнюю очередь, и что важно также для более широкой легитимности налоговых систем, следует прилагать больше усилий — требующих как политической воли, так и технических возможностей, — в области налогообложения элитарных групп и лиц с высокими доходами/состоятельных слоев населения.

I. ВВЕДЕНИЕ

1. **Укрепление мобилизации доходов в развивающихся странах уже в течение долгого времени является одной из центральных задач Фонда, и его рекомендации были весьма существенными.** В своей программе, в рамках надзора и (что является главной перспективой настоящего документа) работы по оказанию технической помощи (ТП) Фонд в течение многих лет поддерживал развивающиеся страны, стремящиеся создать более эффективные и справедливые налоговые систем. Хотя Фонд — далеко не единственная организация, предоставляющая такую помощь, он стал играть ведущую роль в предоставлении рекомендаций по налоговым вопросам в этих странах (приложение I). Его рекомендации с большой заинтересованностью воспринимаются государствами-членами МВФ, вызывают пристальное внимание научных кругов и организаций гражданского общества (ОГО) и иногда вызывают дискуссии.

2. **В развивающихся странах растет интерес к повышению мобилизации доходов.** Большинство развивающихся стран выходят из кризиса в целом с неизменными налогово-бюджетными перспективами (IMF, 2010a), но многие из них по-прежнему испытывают фундаментальную потребность в увеличении доходов на основе своих собственных налоговых баз. Так, высказывалось предположение о том, что достижение Целей развития Декларации тысячелетия потребует увеличения внутренних доходов в странах с низкими доходами (СНД) примерно на 4 процента ВВП (United Nations, 2005). Высоки также потребности в инфраструктуре (IMF, 2010a), и необходимо решать вопросы, связанные с изменением климата. Страны с развитой экономикой все больше заостряют внимание на улучшении предоставляемой ими поддержки этих усилий по мобилизации доходов. В этой связи руководители стран Группы 20-ти в ноябре 2010 года призвали Фонд, вместе с другими организациями, представить доклад по основным вопросам, связанным с укреплением мобилизации доходов².

3. **В настоящем документе проводится обзор опыта укрепления налоговых систем в развивающихся странах, особое внимание в котором уделяется странам с более низкими доходами³.** Выводятся уроки — как для налоговой политики, так и для налоговой администрации, — из аналитической работы и работы по оказанию

² К числу других признаков сильной заинтересованности доноров относится создание двух трастовых фондов для поддержки ТП Фонда в области налогообложения, повышенное внимание к этому вопросу со стороны Европейской комиссии, создание Комитетом по вопросам помощи на цели развития Целевой группы по налогам и развитию и создание Международного центр по налогам и развитию Министерством международного развития Соединенного Королевства и Норвежским агентством по международному развитию.

³ Этот означает, в широком смысле, страны с низкими доходами и доходами ниже средних (согласно классификации Всемирного банка, страны с доходами на душу населения ниже 995 долларов США и от 996 до 3 945 долларов США); для перспективы ниже также иногда приводятся показатели по странам с доходами выше средних (3 946–12 195) и странам с развитой экономикой.

технической помощи⁴, обсуждаются основные элементы рекомендаций Фонда и оцениваются перспективы для повышения мобилизации доходов в условиях возникающих проблем⁵.

II. ЦЕЛИ, ТЕНДЕНЦИИ И ВОЗМОЖНОСТИ

4. **В настоящем разделе рассматриваются следующие ключевые вопросы:** цели мобилизации доходов, сходства и различия в задачах, стоящих перед развивающимися странами (и соответствующие последствия для стратегий реформ) последние тенденции и возможности для привлечения большего объема доходов.

A. Задачи и контекст

5. **Сбор доходов — основная цель любой налоговой системы, но доходы не являются единственной задачей, представляющей интерес.** Потребности развивающихся стран в расходах значительны, и эти потребности являются одновременно более высокими и, в конечном счете, более устойчивыми, чтобы их можно было удовлетворить за счет внешней помощи⁶. В странах с низкими доходами (СНД) необходимость в сборе доходов чрезвычайно высока: в более 20 странах коэффициенты сбора налогов (отношение налоговых доходов к ВВП) по-прежнему составляют менее 15 процентов⁷. Но имеются также и другие соображения:

- Доказано, что воздействие, которое, согласно теории, уровень и структура налогов оказывают на *эффективность и долгосрочный экономический рост* — посредством инвестиций, приобретения человеческого капитала и инноваций, — с трудом поддается строгому определению. Применительно к странам ОЭСР в работе Arnold (2008) делается вывод, что налоги на имущество приносят наименьший ущерб для экономического роста, за ними следуют налоги на потребление, подоходный налог с физических лиц (ПНФ) и налог на доходы корпораций (НДК), и при этом, согласно теории, налогообложение капитальных доходов потенциально оказывает сильное влияние на инвестиции. Но по

⁴ Эти вопросы затрагиваются в нескольких недавних обзорах: African Development Bank and OECD (2010), Bird (2008), ECORYS (2010; подготовлено для Министерства финансов Нидерландов), Gordon (2010), Keen and Simone (2004) и Chambas (2005), а также Keen and Mansour (2010a, b) по странам Африки к югу от Сахары.

⁵ Настоящий документ будет служить информационным материалом для определения вклада Фонда в работу в соответствии с запросом Группы 20-ти.

⁶ Поддержка на цели адаптации и содействия смягчению изменения климата может быть одним из исключений, в той мере, в которой это рассматривается как компенсация за прошлые выбросы в странах с развитой экономикой.

⁷ Представляется, что этот общепринятый, но произвольный контрольный показатель был впервые предложен в работе Kaldor (1963).

развивающимся странам исследований значительно меньше, а в тех исследованиях, которые были проведены, обычно делается вывод об отсутствии значительного воздействия общего уровня налогообложения или структурного соотношения прямых и косвенных налогов (Adams and Bevan, 2005; и Martinez-Vasquez, Vulovic, and Liu, 2009). В работе Lee and Gordon (2005) установлено, что более низкие ставки НДС ассоциируются с более быстрыми темпами роста, в том числе в странах, не входящих в ОЭСР, хотя другие налоговые переменные являются незначимыми. Данные о том, что либерализация торговли способствует росту (Wacziarg and Welch, 2008), позволяют предположить наличие потенциального воздействия снижения зависимости от налоговых доходов на торговлю. Другие виды воздействия, по всей вероятности, связаны со значительной изменчивостью налоговых доходов во многих развивающихся странах (имеются определенные свидетельства того, что это приводит к сокращению государственных инвестиций: Ebeke and Ehrhart, 2010), что подчеркивает значение диверсификации источников доходов;

- **Распределительные эффекты** важны как сами по себе (облегчение бедности прежде всего является одним из главных стимулов к сбору доходов), так и в связи с их влиянием на соблюдение налоговых норм (которое, по всей вероятности, страдает, когда налогоплательщики полагают, что другие слои населения, включая, довольно часто, определенные элитарные группы, платят слишком мало). Для оценки этих эффектов очень важны два момента. Во-первых, в конечном счете значение имеет не воздействие того или иного налогового инструмента как такового, а совокупный эффект всех таких мер — и расходов, которые они финансируют. Регрессивный налог может быть единственным способом финансирования весьма прогрессивных государственных расходов; наоборот, в тех случаях, когда возможности адресного выделения расходов относительно слабы, прогрессивность налогов представляет больший повод для озабоченности. Во-вторых, те, кто несет реальное бремя любого налога, могут не нести ответственности за перечисление его правительству. В той мере, в которой капитал мобилен на международном рынке, малая страна не может повлиять на прибыль после уплаты налогов, требуемую иностранными инвесторами: попытка достичь этого привела бы попросту к сокращению доходов от стационарных факторов производства (наиболее вероятно, местной рабочей силы). Оценить реальный охват налогообложения сложно в странах с развитой экономикой, и не менее сложно в ином контексте стран с более низкими доходами.
- Налогообложение является определяющей характеристикой государственной власти, что делает его улучшение одним из ключевых аспектов **государственного строительства**. Данное соображение, которое подчеркивает взгляд на налоговую реформу как инвестиции, имеющее центральное значение для более широкого институционального развития, четко выделялось в недавних инициативах

политики⁸. Остается неясным, что предполагает его более глубокое понимание для рекомендаций и политики в области налогов.

В. Сходства, различия и стратегии реформы

6. **Развивающиеся страны сталкиваются с многочисленными общими проблемами налогообложения.** В качественном отношении большинство из них аналогично проблемам стран с развитой экономикой, но они гораздо более значительны по объему⁹. К их числу относятся:

- Работа с секторами, которые *«с трудом поддаются налогообложению»*, во всех странах (малые предприятия, включая мелкие фермерские хозяйства, лица свободных профессий и, в некоторых случаях, государственные предприятия), но особенно в странах, характеризующихся слабым административным потенциалом и низким уровнем соблюдения налоговых норм. В развивающихся странах большие масштабы имеет «неформальная» деятельность — возможно, в среднем 40 процентов ВВП и до 60 процентов во многих странах¹⁰. Но, предположительно, это само по себе не является проблемой:¹¹ к примеру, мелкие торговцы могут быть «неформалами», но, как правило, их объем продаж и доходы также намного ниже любого рационального порога налогообложения; значительная часть наиболее вопиющего уклонения от налогов приходится на долю квалифицированных профессионалов. Эта проблема наиболее четко выражается как *несоблюдение налоговых норм*. Оценок несоблюдения налоговых норм существует немного, но «налоговые разрывы» по уплате налога на добавленную стоимость (НДС)¹², измеряются 50–60 процентами в Индонезии и Мозамбике, к примеру, по сравнению с 13 процентами в Соединенном Королевстве.
- *Слабая налоговая администрация, низкий уровень дисциплины налогоплательщиков и плохое управление* — тесно связанные между собой, — хотя и не свойственные исключительно странам с более низкими доходами, особенно глубоко укоренились в этих странах. Показатели коррупции тесно связаны с низкими доходами (Attila, Chambas, and Combes, 2008); действительно,

⁸ См., к примеру, OECD (2008) и Everest-Philips (2008).

⁹ В работах Gordon and Li (2009), Heady (2002) и Keen and Simone (2004) обсуждаются различные характеристики, имеющие отношение к налоговым системам развивающихся стран.

¹⁰ См. Schneider, Buehn, and Montenegro (2010).

¹¹ Этот термин используется здесь как общий и, в действительности (как одна из причин для того, чтобы ставить в центр внимания предлагаемое здесь несоблюдение налоговых норм) редко четко определяется (Kanbur, 2009); этот вопрос более подробно рассматривается в работе Keen (2011).

¹² Доходы от НДС при полном соблюдении минус фактические доходы от НДС, по отношению к первому; показатели из работ Silvani et al. (2008) и Castro et al. (2009).

коррупция действует как налог, и, как правило, регрессивный, как и другие показатели государственного управления (слабость правового государства, политическая нестабильность). Причинно-следственная связь может работать в обоих направлениях; проблемы управления свойственны не только налоговым администрациям и не могут решаться в отрыве, например, от реформы судебной системы. Тем не менее, центральное значение собираемости налогов как формы исполнения государственной власти придает вопросам управления в области сбора налогов особое значение.

- Существенный упор на поступления от *многонациональных предприятий*, чья искусность в налоговом планировании представляет все большие проблемы и, во многих случаях, трудности в работе с *государственными предприятиями*, которые, как известно, злоупотребляют налоговой системой или попросту игнорируют ее.
- *Слабое использование финансовых организаций*, ценного источника информации, относящейся к налогам.
- Давление на доходы, связанное с *либерализацией торговли*, включая *региональную интеграцию*, а также с усиливающейся *налоговой конкуренцией*.
- Подход к *международным услугам*, которые имеют все большее значение, но, поскольку их невозможно «задержать» на границе, с трудом поддаются налогообложению, особенно в странах, где администрация не в состоянии продвигаться вперед, отойдя от существенного упора на физический контроль.

7. **Но между развивающимися странами существуют также значительные различия.** Вероятно, наиболее важное связано с обеспеченностью природными ресурсами. Имеет значение также географическое положение. Малым островным государствам проще взимать налоги на границе, чем странам, не имеющим выхода к морю; это может объяснять, почему они менее склонны вводить НДС¹³ и почему, когда НДС введен, его сбор, как правило, характеризуется хорошими результатами¹⁴. Постконфликтные страны, с их нарушенной налоговой администрацией и налоговыми базами, сталкиваются с особыми трудностями, равно как и государства-преемники, стремящиеся завоевать репутацию доброжелательного отношения к инвесторам (в приложении II приводятся исследования на примере конкретных стран). История также играет определенную роль: например, конституциональные ограничения, восходящие к Закону о правительстве Индии 1935 года, по-прежнему существенно ограничивают структуру НДС в Индии и Пакистане, и имеются данные о том, что различные правовые традиции, отражающие колониальное прошлое, ассоциируются с различными показателями сбора доходов.

¹³ Keen and Lockwood (2010).

¹⁴ Глава 4 работы Ebrill et al. (2001), и Aizenman and Jinjark (2008).

8. **Рекомендации Фонда отражают эти сходства и различия.** Одно из распространенных критических замечаний состоит в том, что рекомендации Фонда в области налогов «универсальны»¹⁵. Некоторые методы налогообложения действительно носят почти универсальный характер: например, введение жесткого контроля за крупнейшими налогоплательщиками. Помимо этого, несомненно, существуют общие черты широких стратегий реформ (вставка 1), отражающие общность основополагающих экономических и организационных принципов. Но сроки, относительная значимость и точный план надлежащих мер налоговой реформы существенно различаются. Например, в рекомендациях неоднократно подчеркивалась необходимость проведения значительной административной реформы до введения НДС. Иногда преобладающее значение имеет преодоление серьезного несоблюдения налоговых норм, и это ставит в центр внимания укрепление мер правоприменения до перехода к среднесрочным реформам. А индивидуальные особенности стран влияют на содержание рекомендаций. Например, значительный объем реэкспорта в Гамбию заставил приостановиться, прежде чем порекомендовать введение НДС (учитывая трудности возмещения затрат экспортеров, обсуждаемые ниже); а конституциональные ограничения влияли на структуру и введение эффективных НДС. Социально-политические взгляды на надлежащую степень прогрессивности широко различаются, и при этом традиционная роль внешнего консультанта сводится к описанию и оценке альтернативных вариантов.

Вставка 1. Общие элементы стратегий реформы

В рекомендациях, предоставляемых Фондом развивающимся странам, обычно подчеркивается следующее:

- Создание эффективных администраций по сбору доходов¹⁶, надлежащим образом использующих удержание налогов у источника и информацию третьих сторон и способных опираться на них для обеспечения добровольного соблюдения норм и самооценки: налогоплательщики сами рассчитывают и перечисляют налоги, которые подвергаются аудиторской проверке и облагаются штрафами — как необходимое условие расширения налоговой базы и содействия в борьбе с коррупцией.
- Обеспечение действенного контроля за крупнейшими налогоплательщиками с созданием соответствующего отдела (и специализированных подразделений по наиболее важным секторам) как одного из ключевых шагов к введению оценки риска и более полной сегментации налогоплательщиков.
- Введение мер политики и процедур, ограничивающих возможности для извлечения ренты и содействующих выявлению и наказанию за ненадлежащее поведение в сборе доходов.
- Разработка и применение действенных и эффективных стратегий в отношении несоблюдения норм.

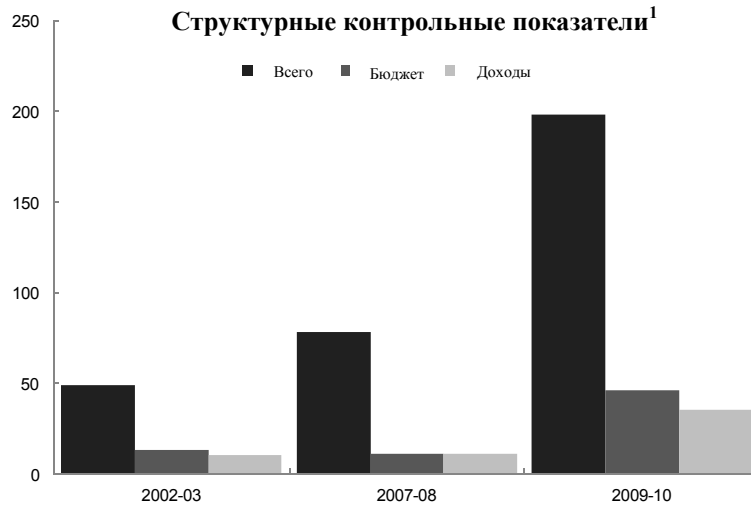
¹⁵ Как, например, в работах Stewart and Jogarajan (2004) и Marshall (2009).

¹⁶ Этот термин охватывает налоговую и таможенную администрацию.

- Обеспечение разумной простоты, доступности и согласованности по видам налогов законов и нормативов и обеспечение надежной защиты налогоплательщиков (включая эффективные процедуры апелляции).
- Замена неэффективных налогов на производство или продажи (после адекватной подготовки администрации и налогоплательщиков) простым НДС, в том числе для активизации проведения административных реформ.
- Взимание НДС на широкой основе с высоким порогом (уровень оборота, на котором регистрация для налоговых целей становится обязательной) и недопущение множественных ставок для реализации его потенциала как достаточно эффективного источника государственных финансов.
- Координация любых предполагаемых потерь доходов от налогов на торговлю с мерами по их замещению за счет внутренних источников.
- Недопущение льгот (по всем налогам), создающих угрозу для доходов и надлежащего управления, которые трудно отменить и которые не приносят четких компенсирующих социальных выгод.
- Упразднение мелких налогов и сборов, которые связаны с непропорционально большими издержками по обеспечению их соблюдения и администрации.
- Установление НДС, которые являются простыми (например, в части положений относительно амортизации и переноса на будущие периоды) и взимаются на достаточно широкой основе, чтобы обеспечит возможность для введения законодательно закрепленных ставок, конкурентоспособных по международным стандартам, с эффективными ставками налогов, которые являются достаточно низкими и единообразными по всем видам инвестиций.
- Укрепление потенциала в отношении перемещения прибыли многонациональными корпорациями, признавая исключительные трудности такой меры.
- Расширение охвата ПНФ (в частности, за счет включения в него малых предприятий и лиц свободных профессий) и введение последовательного налогообложения капитальных доходов со структурой эффективных ставок, соответствующей распределительным предпочтениям властей.
- Использование потенциала регионального сотрудничества в политике и администрации, в частности, в отношении налогообложения предприятий и акцизных сборов, для ограничения причиняющей взаимный ущерб конкуренции.
- Обеспечение сбалансированности между роялти, аукционными и связанными с прибылью платежами в налогообложении природных ресурсов.

9. **В программах, поддерживаемых ресурсами Фонда, все чаще используются структурные меры в области сбора доходов как часть собственных стратегий правительств по повышению темпов экономического роста и сокращению бедности** (рис. 1). Эти меры нередко основаны на рекомендациях по ТП и могут включать, например, создание Отдела по работе с крупными налогоплательщиками или отмену льгот. Имеются свидетельства того, что программы, поддерживаемые ресурсами МВФ, могут улучшить показатели сбора налогов благодаря стимулированию реформ, требующих высокой политической приверженности (Brun et al., 2010).

Рисунок 1. Структурные контрольные показатели, относящиеся к доходам, и другие структурные показатели, 2002–2010 годы



Источник: база данных МОНА.

¹Структурные контрольные показатели могут представлять собой юридические, институциональные меры или меры экономической политики, актуальные с точки зрения макроэкономических целей программы. Например, введение идентификационных номеров налогоплательщиков, повышение порога НДС, создание отдела по работе с крупными налогоплательщиками, сокращение/упразднение налоговых льгот.

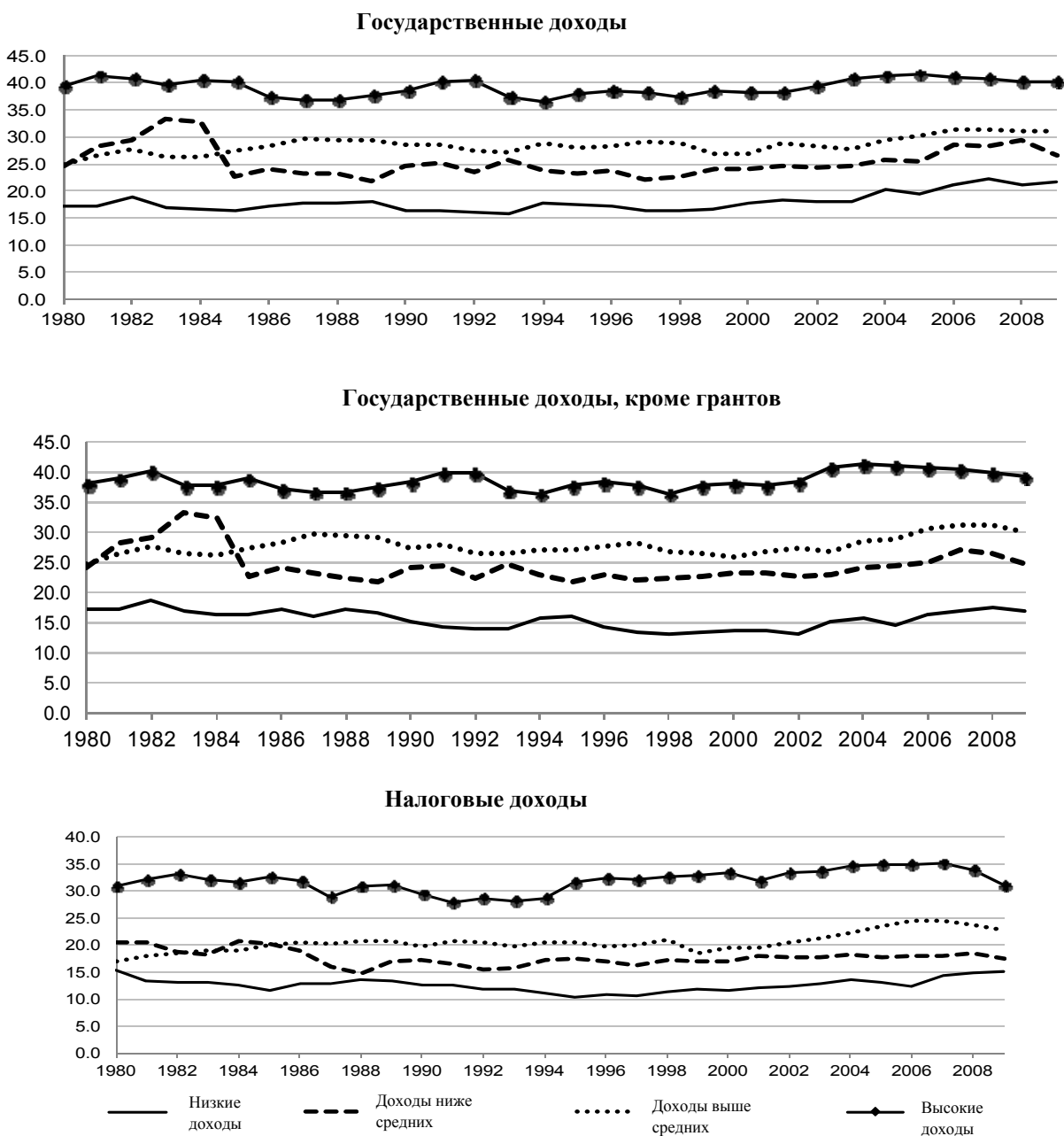
С. Тенденции и опыт в последнее время¹⁷

10. Доходы в странах с более низкими доходами (особенно СНД) демонстрировали устойчивость во время кризиса. На рис. 2¹⁸ показаны изменения с 1980 года трех показателей государственных доходов: совокупных доходов, доходов за исключением грантов из-за границы и налоговых доходов, которым посвящена значительная часть настоящего документа (включая взносы/отчисления на социальное обеспечение). Истории отдельных стран, естественно, различаются, но динамичность доходов в СНД в особенности очевидна.

¹⁷ Анализ, проводимый в настоящем документе, основан на данных СГФ, ПРМЭ и других, начиная с 1980 года — эклектический подход, отражающий ограниченность имеющихся данных о доходах в развивающихся странах. Подробные данные приведены в приложении III.

¹⁸ На рисунке показаны медианные (а не средние) значения для ограничения воздействия резко отклоняющихся значений и разрывов в данных. «Динамические» группы по доходам составляются путем ранжирования стран по доходам на душу населения на каждую дату и разделения их на четыре группы, одинаковых по размерам: это позволяет избежать смещений, связанных с классификацией стран по доходам на любую отдельную дату (например, использование конечных доходов на душу населения, может привести к исключению стран, имеющих высокие показатели, которые перемещаются в группу СДНС, что создает необоснованно пессимистическое представление о СНД как группе). Средние показатели и/или классификация на группы по их конечным доходам, приводят в целом к тем же нижеследующим выводам.

Рисунок 2. Тенденции в области совокупных и налоговых доходов, 1980–2009 годы
(В процентах ВВП)



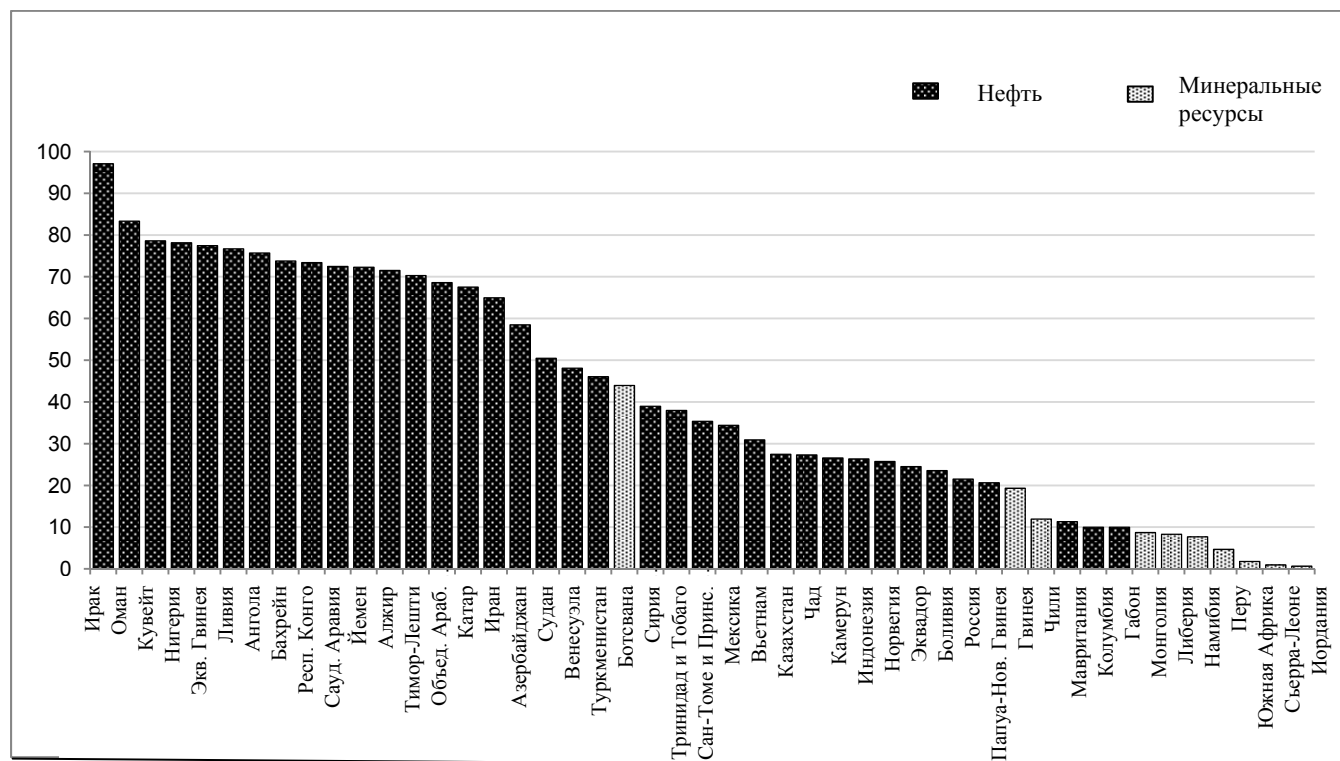
Источник: оценки персонала МВФ.

Примечание. Медианные значения по группам и динамические группы по доходам.

11. **Доходы от природных ресурсов играли важную роль в относительно высоких результатах сбора доходов в последние годы, но они были не единственным фактором.** Данные о доходах, связанных и ресурсами, немногочисленны, но они играют существенную роль в состоянии налогово-бюджетной сферы во многих странах (рис. 3). В работе Keen and Mansour (2010) устанавливается, что в странах Африки к югу от Сахары показатели сбора доходов были более высокими в странах, обеспеченных природными

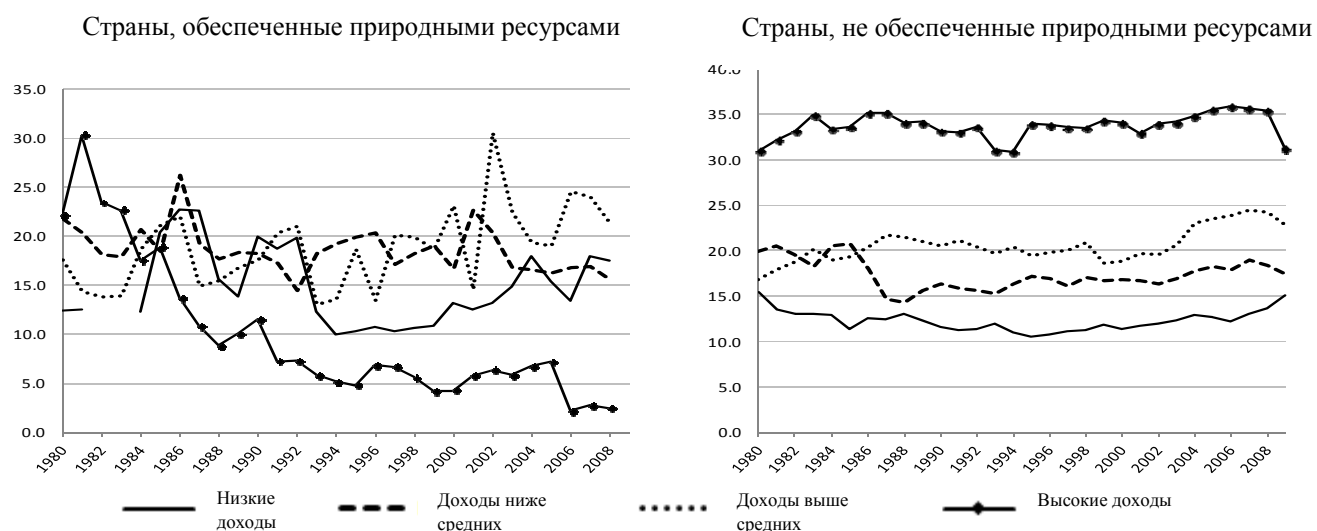
ресурсами. Однако на рис. 4, где опыт стран, обеспеченных природными ресурсами, и других стран сопоставляется более широко, показана не только значительно большая изменчивость доходов первых, но и тот факт, что коэффициенты сбора налогов в последние годы повысились также в странах, не обеспеченных природными ресурсами.

Рисунок 3. Доходы от природных ресурсов, средние показатели за 2000–2007 годы
(отдельные страны, в процентах от государственных доходов)



Источник: расчеты персонала МВФ.

Рисунок 4. Изменения в области налоговых доходов в странах, обеспеченных природными ресурсами, и других странах, 1980–2009 годы (в процентах ВВП)



Источник: оценки персонала МВФ.

Примечание. Медианные значения по группам и динамические группы по доходам; страны, обеспеченные природными ресурсами — это страны с рентными доходами от природных ресурсов свыше 10 процентов ВВП.

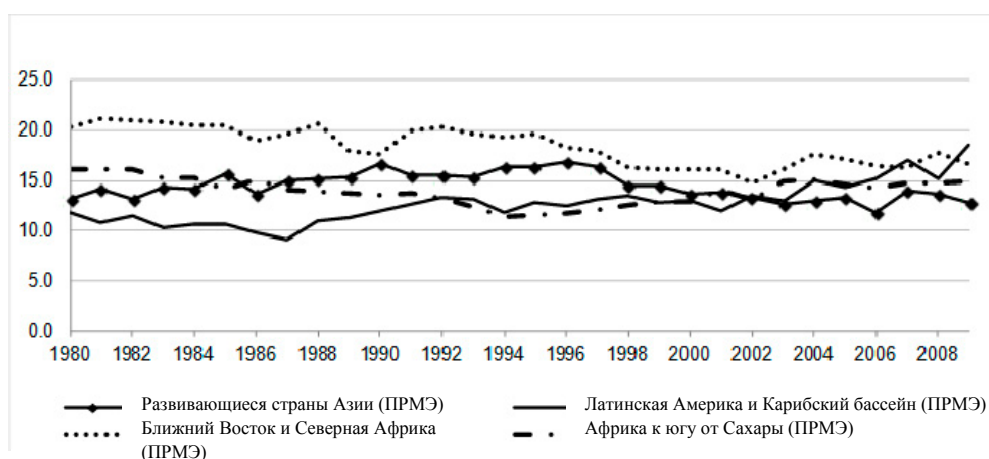
12. **Начиная с середины 1990-х годов наблюдался некоторый прирост налоговых доходов в странах с более низкими доходами.** Опыт различных регионов неоднозначен (вставка 2), но, как показано на рис. 2, после застоя или даже снижения медианные результаты повышаются. На рис. 6, где сопоставляются СНД с СДНС в 1990–1995 и 2003–2008 годы, более широко показывается значительное повышение коэффициентов сбора налогов. За этот период примерно в пяти странах коэффициенты сбора налогов повысились до более 15 процентов.

13. **Эти изменения результатов сбора налогов отражают повышение доходов от НДС, более высокие показатели сбора НДС и сокращение доходов от налогов на торговлю (рис. 7) — тенденции, четко наблюдаемые с начала 1980-х годов.**

Вставка 2. Региональная перспектива

Хотя в настоящем документе основное внимание уделяется странам с более низкими доходами как группе, опыт различных регионов неоднозначен. Хотя при более высоких уровнях дезагрегирования размеры выборки становятся все более проблематичными, на рис. 5 показано, например, что результаты сбора налоговых доходов повысились в странах Африки к югу от Сахары с середины 1990 годов, но снизились в развивающихся странах Азии.

Рисунок 5. Изменения в области налоговых доходов по регионам, 1980–2009 годы



Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Медианные значения по группам и (для того, чтобы выборка по одному региону не испытывала на себе влияние изменений в классификации доходов стран в других регионах) и фиксированные группы по доходам.

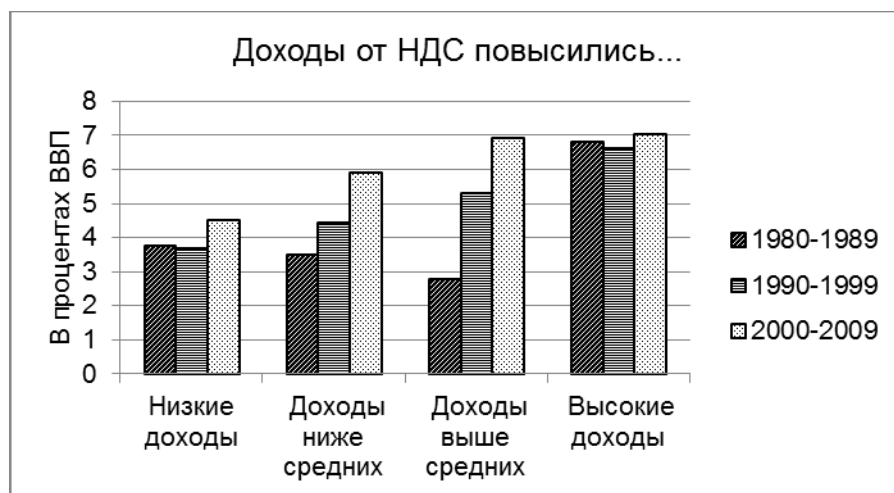
Рисунок 6. Распределение коэффициента сбора налогов в развивающихся странах, 1990–1995 и 2003–2008 годы

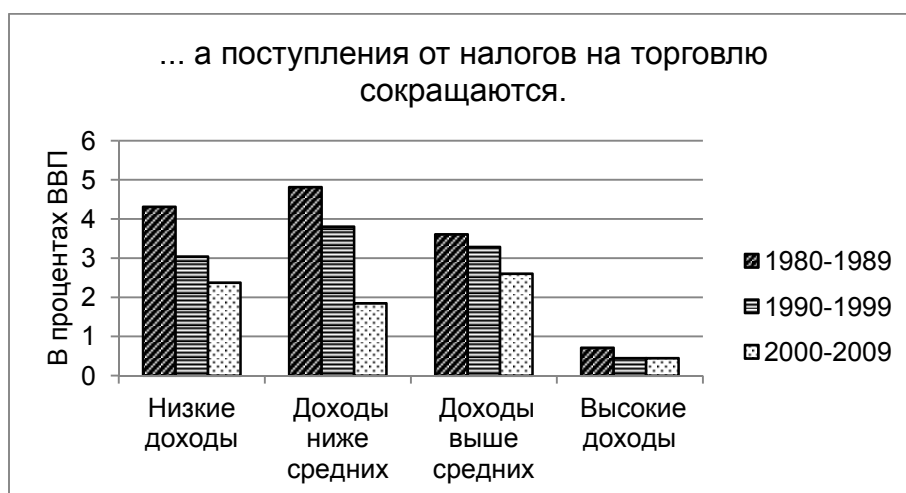
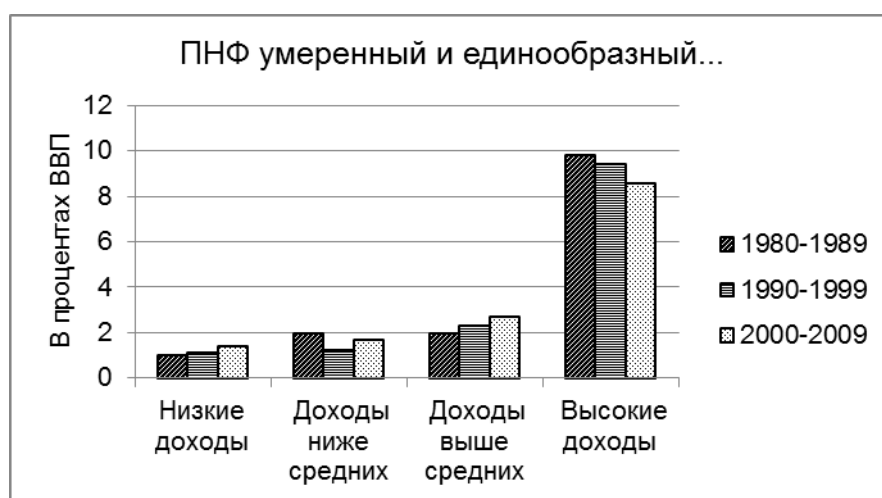
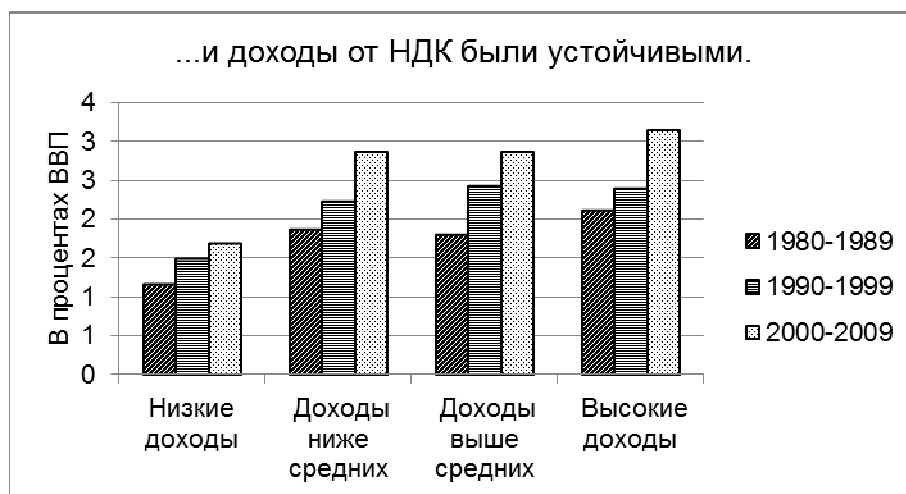


Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Выборка включает страны с низкими доходами и доходами ниже средних и использованием динамических групп по доходам.

Рисунок 7. Тенденции в области структуры доходов, 1980–2009 годы (в процентах ВВП)





Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Медианные значения по группам и динамические группы по доходам.

D. Оценка возможностей увеличения доходов

14. **Эконометрические исследования увязывают показатели сбора доходов — отношение фактических доходов к ВВП — с рядом структурных характеристик, особенностей развития и институциональных характеристик** (приложение IV). Многие из них (такие как доля сельского хозяйства, политическая нестабильность в прошлом) носят в основном экзогенный характер по отношению к налоговым решениям, особенно в очень краткосрочном плане. В этой связи вопрос о влиянии обеспеченности ресурсами и помощи на результаты сбора доходов вызывает особое внимание (вставка 3).

Вставка 3. Помощь, обеспеченность ресурсами и мобилизация доходов

Эмпирические данные о том, могут ли определенные виды помощи вытеснять собственные доходы, являются неоднозначными. В 2001–2006 годы объем помощи странам-получателям составлял в среднем примерно 4,4 процента ВВП; в 25 странах помощь превышала половину всех налоговых доходов. Такие поступления могут вытеснять сбор доходов внутри страны, сокращая непосредственные потребности и создавая отрицательные стимулы к улучшению результатов из опасения соответствующего сокращения будущей помощи. На практике эмпирические выводы различаются. Например, в работе Gupta et al. (2004) установлено, что гранты вытесняют внутренние доходы (почти полностью в странах с высоким уровнем коррупции), тогда как кредиты ассоциируются с более высокими внутренними доходами. Однако более широкий анализ имеющихся данных в работе Moss, Petterson, and van de Walle (2006) подчеркивает разнообразие опыта стран и эмпирических результатов. Более точное понимание этих связей между внешней помощью и внутренними доходами помогло бы обеспечить предоставление помощи в тех формах, которые наилучшим образом содействуют собственным усилиям развивающихся стран по проведению налоговой реформы.

Имеются убедительные признаки того, что доходы от нефти вытесняют собственное налогообложение, и некоторые признаки того, что доходы от ненефтяных ресурсов вызывают тот же эффект. В работе Bornhorst et al. (2009) сделан вывод о том, что увеличение доходов от углеводородов на 1 доллар США вытесняет налоговые доходы, не связанные с углеводородами, в размере примерно 20 центов. Результаты по странам Африки к югу от Сахары¹⁹ говорят о наличии аналогичного эффекта для всех форм природных ресурсов.

15. **Эмпирические оценки показывают, что показатель «меры по сбору налогов» — отношение фактических доходов к потенциальным²⁰ — не является низким во**

¹⁹ Не представлены здесь; используется набор данных из работы Keen and Mansour (2010).

²⁰ Термины «показатели сбора налогов» и «меры по сбору налогов» часто используются как синонимы, но различие между ними, проводимое в настоящем документе на основе исследования в работе Lotz and Morss (1967), оказывается полезным.

всех развивающихся странах, но что значительные дополнительные доходы можно было бы получить в странах с самыми слабыми показателями сбора доходов. В приложении V описывается методология и представляются (как иллюстрация широких последствий, а не рекомендации) конкретные страновые оценки «мер по сбору налогов» (на основе работы Pessino and Fenochietto, 2010). В среднем этот показатель в СНД не является более низким²¹. Однако страны с самыми низкими коэффициентами сбора налогов, как правило, совпадают со странами, где показатель мер по сбору налогов является самым низким. Например, из 15 СНД и стран с доходами ниже средних (СДНС) в выборке, имеющих коэффициенты сбора налогов ниже 15 процентов, согласно оценке, в 13 процентах этот показатель был ниже медианного значения по группе; повышение его до этого уровня увеличило бы их доходы в среднем примерно на 3 процента ВВП. Разумеется, вопрос о том, как это сделать, остается открытым. Хотя детали могут существенно различаться применительно к конкретным странам, анализ в следующем разделе дает представление о том, в чем могут заключаться возможности.

16. Ряд стран демонстрируют возможности для существенного увеличения мобилизации внутренних доходов. Хотя в ряде стран (таких как Египет, Пакистан) наблюдается слабая динамика коэффициентов сбора налогов за длительные периоды времени, другие добились впечатляющего прогресса. Например, в Перу, коэффициент сбора налогов повысился с 6 до 13 процентов в 1990-х годах и примерно до 17 процентов к настоящему времени. Некоторые страны достигли устойчивого прироста доходов в размере 4–5 процентов ВВП всего лишь за несколько лет. В приложении VI подробно описываются три примера значительного прогресса: в Сальвадоре, Танзании и Вьетнаме.

III. ПРОБЛЕМЫ И УРОКИ

17. В настоящем разделе рассматриваются главные проблемы и уроки опыта в области налогообложения, не связанного с природными ресурсами. Налогообложение природных ресурсов вызывает более специфические и более сложные проблемы, чтобы их можно было надлежащим образом осветить в настоящем документе: в приложении VII приводится их общий обзор²².

18. Для целей изложения удобно сосредоточить внимание на отдельных аспектах налоговой системы (основные уроки выделены во вставке 4), но необходима также общая перспектива. Фундаментальные вопросы реформы налоговой администрации являются всеобъемлющими (и потому рассматриваются в первую очередь); более конкретные административные проблемы обсуждаются в связи с конкретными рассматриваемыми инструментами. И между этими инструментами политики существуют важные системные связи. Вероятно, более принципиально то, что одна из тем, лежащих в основе значительной части последующего обсуждения, заключается в том, что давление

²¹ В работе Gupta (2007) делается схожее заключение.

²² Более подробно рассмотрено в работе Daniel, Keen and McPherson (2010).

на доходы, связанное с либерализацией торговли, региональной интеграцией и налоговой конкуренцией, означает, что в отсутствие более тесной международной координации стремление к получению дополнительных доходов, по всей вероятности, будет сосредоточено вокруг относительно стационарных баз — наиболее очевидно, рабочей силы, потребления и недвижимости.

Вставка 4. Основные задачи налоговой реформы

Приоритеты различаются в зависимости от обстоятельств конкретных стран, но можно выделить несколько уроков. Относительно ключевых элементов стратегий реформ, изложенных во вставке 1, во многих случаях:

- Был достигнут прогресс в административных реформах, но в большей степени в области организационной структуры, чем в развитии и применении системы управления риском, и проблемы управления остаются значительными.
- НДС по-прежнему имеет более очевидный потенциал для сбора доходов, чем большинство других инструментов, но его реализация требует расширения базы — за счет изменения политики и улучшения соблюдения налоговых норм, — а не повышения стандартных ставок.
- Необходимо уделять более систематическое внимание замещению доходов, потерянных в связи с либерализацией торговли.
- Стимулы, в том числе в зонах свободной торговли, продолжают приводить к сокращению доходов от НДС, на которые, в любом случае, в предстоящие годы будет оказываться постоянное давление, связанное с глобализацией.
- Перемещение прибыли многонациональными корпорациями вызывает растущую озабоченность; укрепление потенциала и законодательных основ имеет важное значение, но в отсутствие фундаментальных изменений в международной налоговой политике простого решения нет.
- НДСФ, по всей вероятности, останется недостаточно развитым в течение определенного времени, но продвижение в направлении создания четких и последовательных регламентирующих структур может повысить эффективность и справедливость.
- С лиц, получающих высокие доходы, налоги могут взиматься более эффективно путем исключения возможностей для уклонения от их уплаты и укрепления системы выявления неуплаты и обеспечения соблюдения норм.
- Введение рациональных налоговых режимов для мелких предприятий и распространение на них методов сегментации налогоплательщиков едва ли приведет к значительному увеличению доходов в краткосрочном плане, но имеет важное значение для более долгосрочного развития и восприятия налоговой системы как легитимной.
- Еще остается проделать большую работу для обеспечения регулярного анализа налоговых расходов.
- Потенциал анализа налоговой политики часто является слабым, что существенно

мешает совершенствованию системы и формированию заинтересованности в ней

- Большая прозрачность и консультации по налоговым вопросам — не в последнюю очередь, повышение эффективности и прозрачности государственных расходов, финансируемых за счет налогов, — может способствовать созданию доверия, на котором основано добровольное соблюдение налоговых норм.
- Устойчивая политическая приверженность на самом высоком уровне имеет ключевое значение для глубокой реформы, которая должна закрепиться, с тем чтобы предотвратить отступления.

А. Реформы основ налоговой администрации²³

19. Совершенствование системы сбора доходов имеет существенное значение для увеличения мобилизации доходов и повышения их справедливости и для более широкого улучшения управления, хотя успехи с трудом поддаются оценке.

Возможно, утверждение о том, что «в развивающихся странах налоговая администрация — это налоговая политика» (Casanegra de Jantscher, 1990), является слишком сильным: налоговая политика устанавливает основу, в рамках которой должна функционировать налоговая администрация. На практике часто бывает трудно (и нецелесообразно) проводить различие между администрацией и политикой. Но, несомненно, что слабая и зачастую коррумпированная налоговая администрация остается главным препятствием для эффективного и справедливого налогообложения, а также для установления более широкого доверия между правительством и гражданами. Ключевые показатели — налоговые разрывы, ставки возмещения в результате ревизии и уровень и характер задолженности по уплате налогов — могут сказать многое о деятельности налоговых администраций: действительно, развитие потенциала их мониторинга и анализа является одной из главных целей реформ. Однако оценка воздействия реформ налоговой администрации на сами доходы может вызывать особые затруднения, так как они требуют времени, являются сложными и редко поддаются экспериментальной оценке. В этом отношении оценки до некоторой степени являются субъективными.

Достижения и тенденции

20. Развивающиеся страны проводили широкий круг административных реформ — более существенных с начала 1990-х годов, — но их успехи носили неоднозначный характер. Некоторые страны достигли впечатляющего прогресса (например, Мозамбик, Перу, Руанда, Танзания и Вьетнам); другие очень незначительного, что было связано с конфликтами или проблемами управления (ДРК, Гаити, Никарагуа, Сьерра-Леоне). Иногда за прогрессом следовал период застоя или спада (Гватемала, Гондурас, Замбия), иногда возобновления активности (Боливия, Гана, Уганда). Не существует единого

²³ Подробные региональные оценки проводятся в работе Crandall and Bodin (2005), Kloeden (готовится к публикации), and Zake (готовится к публикации).

правила для обеспечения существенного улучшения администрации, но опыт позволяет выделить некоторые ключевые элементы.

21. Многие значительные организационные изменения оказались конструктивными, хотя допускались и ошибки. К числу основных улучшений относятся отход от дублирования и узкого подхода к каждому налогу в отдельности путем введения основанных на функциональном принципе организационных структур, создание центральных организаций для руководства ими и интеграция управления внутренними прямыми и косвенными налогами. Менее успешными — ввиду меньшей приемлемости, учитывая различные стоящие перед ними задачи — были попытки объединить операционные (в противоположность управленческим) процессы налоговых и таможенных администраций (Зимбабве).

22. Налоговые органы (НА) не всегда оправдывают имеющиеся у некоторых высокие ожидания, но при наличии политической воли могут обеспечить основу для устойчивого прогресса. Создание НА было широко отмечавшимся нововведением за последние 10–15 лет (в настоящее время они наиболее распространены, например, в англоязычных странах Африки), и Фонд оказывал поддержку странам, избравшим этот путь. НА существенно различаются, но их основным элементом является полуавтономный статус, призванный обеспечивать защиту от политического вмешательства, предоставлять независимость в операционной деятельности и управлении кадрами и обеспечивать возможность для гибкости в бюджетных и операционных вопросах. Иногда высказывавшиеся высокие ожидания, однако, не вполне оправдались (Kidd and Crandall, 2006; Kloeden, готовится к публикации). Данные (преимущественно неподтвержденные) говорят о том, что управленческий и кадровый потенциал во многих случаях улучшился (многие примеры относятся к Латинской Америке, восточной и южной частям Африки, Гане и Гамбии). Но перебои в создании НА часто задерживало реформирование ключевых функций налоговой администрации: так, в настоящее время в англоязычных странах Африки интеграция систем сбора прямых и косвенных налогов еще только начинается. И даже при значительном повышении заработная плата остается незначительной по сравнению с потенциальными доходами от коррупции. По мере дальнейшего развития НА в настоящее время, включая повышенный интерес во франкоязычных странах Африки, важно сознавать, что цель реформы заключается в улучшении ключевых функций налоговой администрации, а не только средства их выполнения.

23. Сегментация совокупности налогоплательщиков позволила лучше распределять административные ресурсы и способствовала принятию подходов к обеспечению соблюдения налоговых норм на основе управления риском. Крупные, средние, малые и мелкие налогоплательщики представляют очень различные возможности в плане доходов и поводы для озабоченности относительно соблюдения норм. Как отмечено выше, необходимость заострять внимание на крупных налогоплательщиках в настоящее время является почти общепризнанной: учитывая весьма несимметричное распределение фирм по размерам, контроль за крупнейшими предприятиями (обычно несколькими сотнями или тысячами), может обеспечить 60–80 процентов внутренних налогов (больше в островных странах). Обеспечение оперативной и надлежащей уплаты

налогов компаниями в секторе природных ресурсов, финансовыми организациями и операторами телекоммуникаций является необходимым условием эффективного сбора доходов. Хотя шла позади стран Латинской Америки, раньше приступивших к введению такого контроля (Аргентина, Перу и Уругвай), и отсутствие интегрированной администрации сделало некоторые из ранних усилий неэффективными (Египет, Кения и Уганда), ОКН в настоящее время является нормой (хотя по-прежнему наблюдаются отставания, например в САКУ, за исключением Южной Африки). ОКН уже многое сделали (Баег, 2002) и, вероятно, могут сделать еще больше: например, в налогообложении природных ресурсов (что начинает делаться в Гане, Уганде и Монголии), а также в формировании специализированных подразделений по работе с высокообеспеченными лицами. Однако сами их эффективность может создавать затруднение: легкость сбора налогов с крупных фирм может побудить правительства поставить в невыгодное положение более мелкие компании (Auriol and Warlters, 2005), и эта направленность может нарушить конкуренцию и восприниматься как несправедливая (факторы, послужившие причиной к расформированию первого ОКН в Уганде). Естественным шагом является обеспечение столь же высококачественных услуг и мер по обеспечению соблюдения налоговых норм в отношении некрупных налогоплательщиков; в настоящее время появляются отделы по работе со средними налогоплательщиками (в Индонезии и франкоязычных странах Африки) и вводятся инновационные подходы к работе с мелкими налогоплательщиками (Танзания и отделы по работе с мелкими налогоплательщиками в Алжире и некоторых франкоязычных странах Африки).

24. Улучшение процессов ведения бизнеса на основе эффективных систем ИТ имеет чрезвычайно важное значение, но неудачи в этом весьма широко распространены. Более совершенные процессы могут снизить издержки, связанные с обеспечением соблюдения налоговых норм и облегчит самооценку за счет упрощения регистрации налогоплательщиков, заполнения налоговых деклараций и внесения платежей, проведения ревизий, принудительного взыскания налогов и представления апелляций. Автоматизация рутинных задач, а также, начиная с середины 2000 годов, формирование связей между прикладным программным обеспечением налоговой и таможенной службы также повысило эффективность. Меньшие успехи были достигнуты в отношении последующего контроля (ревизии, принудительное взыскание, апелляции). Системы ИТ в развивающихся странах (созданные внутри страны или стандартные пакеты) часто неадекватны, с большим числом разочаровывающих примеров и гораздо меньшим числом относительно успешных (в Колумбии, Перу, Руанде, Танзании). Низкие результаты могут объясняться неадекватными связями с более широкой стратегией реформ (возможно, меры разрабатываются лишь с учетом обособленной цели — например, сбор НДС — или с уделением недостаточного внимания реструктуризации базовых процессов), или же, наоборот, с чрезмерно амбициозными целями. Высокий процент неудач и издержки, связанные с выбором самостоятельного пути в компьютеризации, могут быть уменьшены при помощи региональной кооперации: такие возможности возникают в Восточной Африке, а также благодаря усилиям по гармонизации таможенных систем в Центральной Америке.

25. **Упрощение налогового законодательства и принятие кодексов налоговых процедур (КНП) может облегчить работу налоговой администрации и соблюдение норм.** Гармонизация налогов и упрощение ключевых административных положений облегчает налоговую администрацию и соблюдение норм. КНП не всегда эффективны, либо из-за отсутствия сопровождающих мер (Парагвай), либо колебаний в отношении использования наиболее строгих штрафных санкций. Однако там, где они имеются, они укрепляют административные полномочия расследования и взыскания задолженности, обеспечивая при этом защиту прав налогоплательщиков.

Задачи на предстоящий период

26. **Во многих развивающихся странах издержки, связанные с обеспечением соблюдения налоговых норм, остаются высокими.** Для типовой фирмы в примере издания «Ведение бизнеса» время, потраченное на подготовку и уплату налогов в развивающихся странах превышает 300 часов, по сравнению с менее 210 часами в странах с высокими доходами. В восточноафриканском коридоре Момбаса-Кигали таможенные издержки в расчете на транспортировку контейнера импорта по автодорогам составляют 0,13 долларов США за километр, по сравнению с 0,05 долларов США за километр в коридоре Дананг-Так в Азии (CPCS Transcom, 2010).

27. **Налоговые администрации часто страдают от недостатка ресурсов, неэффективного распределения и низкого уровня квалификации сотрудников среднего звена.** Налоговым администрациям необходимы гарантии адекватного обеспечения ресурсами, хотя жесткое и законодательно закрепленное финансирование в форме фиксированного процента от собранных налогов (например, 3 процента в Гане) часто не позволяло осуществить стремление мотивировать более высокие результаты. Кроме того, имеющиеся у них ресурсы необходимо использовать тщательно, избегая «модных поветрий» (в частности, технологических) и отвлечений (чрезмерной сосредоточенности на мелких неналоговых доходах). Управленческие и технические навыки на среднем уровне часто слабы (хотя они значительно повысились в Латинской Америке). Комплексные исследования навыков для выделения налоговых разрывов, тенденций в области соблюдения налоговых норм и необходимых улучшений немногочисленны, что приводит к низкому качеству услуг налогоплательщикам и неадекватным или ненадлежащим мерам вмешательства (включая злоупотребления).

28. **Уровень координации между внутренней налоговой и таможенной администрацией в общем случае низок.** Налоговые и таможенные администрации (и их реформы) должны быть тщательно скоординированы. Экономическая деятельность охватывает обе эти области, и таможенная служба играет важнейшую роль в управлении НДС на международную торговлю: половина или более валового дохода от НДС в развивающихся странах собирается таможеней²⁴. Координация, которая может позволить

²⁴ Таблица 4.3 в работе Ebrill et al. (2001).

получить более полное представление о каждом налогоплательщике, часто является слабой: информация о НДС, собираемом с импорта и облагаемого по нулевой ставке экспорта, должна поступать от таможенной службы к налоговой администрации для автоматической перекрестной проверки по отношению к декларациям о НДС для выявления аномалий и случаев с высоким риском для рассмотрения ревизорами. Операционные таможенные и налоговые данные предоставляют возможности для анализа тенденций руководителями таможенных и налоговых служб для скоординированной и совместной (в частности, в рамках НА) разработки моделей обеспечения соблюдения налоговых норм и стратегий принятия ответных мер. Слишком часто эти возможности остаются недостаточно использованными.

29. Решение этих проблем и повышение легитимности налоговой системы требует улучшения управления системой обеспечения соблюдения норм — мер в отношении тех, кто «с трудом поддается налогообложению», — параллельно с консолидацией основных детерминант надлежущей налоговой администрации. Помимо этих детерминант — функционально структурированных организаций, сконцентрированности на налогоплательщиках, самооценки, простых процессов, поддерживаемых ИТ, этически нравственных и компетентных руководителей и персонала, — существует необходимость в четких стратегиях работы с фирмами и физическими лицами, допускающими наибольшее несоблюдение налоговых норм. К числу основных элементов относятся понимание характера совокупности налогоплательщиков/торговцев; выделение основных рисков для обеспечения соблюдения норм и путей их возникновения (например, в связи со слабыми законами и нормативами или административной недееспособности); ясность в отношении подотчетности за меры по обеспечению соблюдения норм и их адекватного обеспечения ресурсами; и выделение показателей деятельности и потенциальных коррективных мер.

30. Решение проблемы несоблюдения норм в конечном счете требует напряженной работы обычной администрации. Кратчайшие пути часто оказываются мнимыми. Программы амнистий, предоставляющие освобождения от налогов, процентов и штрафов, часто «без задания вопросов», могут подорвать соблюдение норм, создавая ожидания того, что впереди новые освобождения, и создавая остро ощущаемую несправедливость у тех, кто соблюдает нормы (Baer and Le Borgne, 2008). С другой стороны, программы ограниченного добровольного раскрытия информации, призванные обеспечить продолжительное соблюдение налоговых норм за счет частичного освобождения от штрафов, сопровождающегося сильными правоприменительными мерами, могут оказаться полезными. Другие программы, которые оказались проблематичными, включают требование налоговых сертификатов для доступа к контрактам или банковским счетам, что может попросту стимулировать подлог; и программы лотерей, вознаграждающие держателей счетов-фактур по уплате НДС, или позволяющие вычитать из НДС некоторые статьи, подтвержденные счетом-фактурой (призванные обеспечить их выпуск), что может приводить к тому, что налоговым администрациям будут представляться мешки счетов-фактур для сортировки и проверки. Помочь могут некоторые простые меры: требование о направлении крупных платежей через банковскую систему, например, может предоставить полезную информацию. Но

ключевое значение имеет программа рутинных, но целенаправленных и продуманных мер вмешательства: например, в работе Russell (2010) представлен ряд практических мер по преодолению несоблюдения налоговых норм малыми предприятиями. Программы регистрации (увеличивающие необъявленные посещения рынка) и меры, следующие за прекращением представления деклараций, имеют важнейшее значение для выявления «призраков» — тех, кто (явно) неизвестен налоговой администрации, — а просветительская работа и благожелательные услуги налогоплательщикам, наряду с более широкими операциями по сбору информации, имеют критическое значение для всех аспектов обеспечения соблюдения налоговых норм.

31. **Возможен прогресс в преодолении коррупции.** Он требует сильного руководства (политического и управленческого), институциональных мер — сильного и инициативного внутреннего аудита и функций по расследованию действий персонала, наглядного применения этического кодекса (включая преследование) — и процессов, ограничивающих возможности для извлечения ренты (минимизация контактов между налогоплательщиками и сотрудниками налоговых органов). Налоговый орган Уганды является примером того, как когда-то негативно воспринимаемое учреждение в настоящее время считается образцовым (благодаря, к примеру, действенным мерам по «чистке» персонала и найма новых сотрудников с нулевой терпимостью к коррупции).

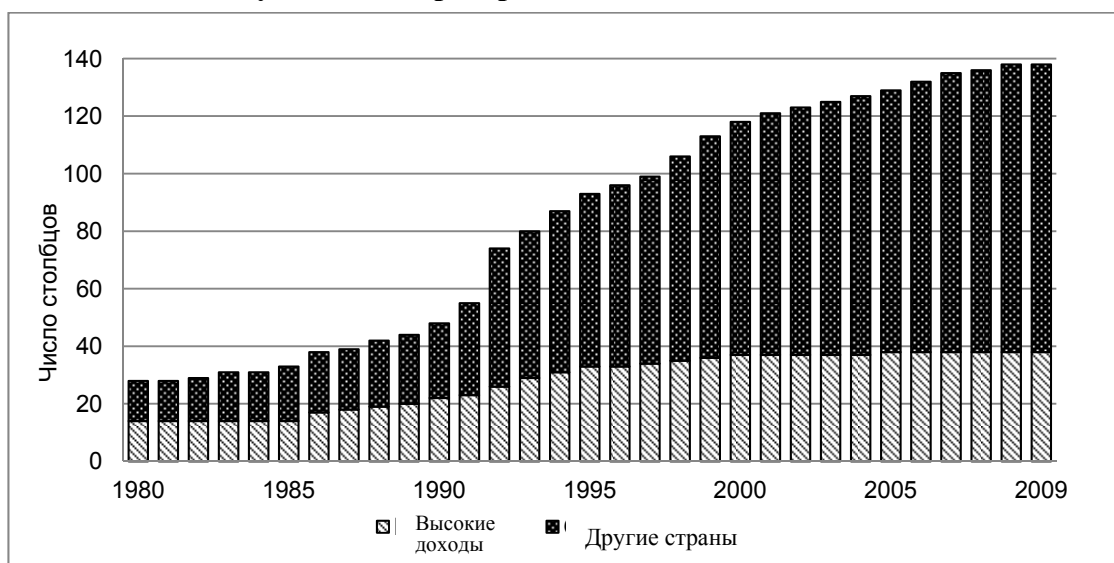
32. **Успешная административная реформа требует устойчивой политической воли, равно как и технического потенциала.** Разумеется, важное значение имеют надежная стратегия реформ, понимание технических вопросов и адекватные человеческие ресурсы, но не меньшее значение имеет политическая приверженность — на самых высоких уровнях и в течение продолжительных периодов времени — для преодоления сопротивления (не в последнюю очередь со стороны самой налоговой администрации), обеспечения эффективного применения законов, гарантии финансирования и прохождения через дополнительные изменения правовой и налоговой политики. В тех странах, где такая воля присутствует (например, в Перу, Эквадоре, Гватемале и Руанде), прогресс может быть значительным; там, где ее нет, он минимален. Необходим также комплексный подход: частичные подходы часто приводят к разочарованиям, так как потенциальный прирост доходов от инвестиций в улучшение администрации может нейтрализоваться льготами, сокращающими налоговую базу (возможно, как в Уганде).

В. Налог на добавленную стоимость (НДС)

33. **В большинстве развивающихся стран в настоящее время разработан НДС.** С начала 1990-х годов НДС быстро распространился за пределы стран с развитой экономикой (рис. 8). Хотя и не повсеместно распространенный, он стал нормой и продолжает распространяться (например, Гамбия и Сирия планируют ввести его, и он также находится на рассмотрении Советом по сотрудничеству стран Персидского залива).

Фонд активно содействовал его развитию²⁵, и принятие и внедрение НДС продолжает составлять значительную часть его ТП.

Рисунок 8. Распространение НДС, 1980–2009 годы



Источник: данные МВФ.

Примечание. На рисунке показано число стран с НДС на каждую дату.

34. **В рекомендациях Фонда (которым в основном следуют) предпочтение отдается широкой базе, единой ставке и достаточно высокому порогу²⁶.** Эти рекомендации (широко разделяемые другими сторонами, предоставляющими консультации в этой области)²⁷ направлены на реализацию ключевых потенциальных преимуществ НДС: привлечения значительных объемов доходов таким образом, который причиняет меньший ущерб экономической деятельности, чем альтернативные варианты, способствует достижению целей справедливости и является относительно простым для управления и соблюдения. Они не означают отсутствие льгот²⁸: некоторые из них (для

²⁵ Вероятность принятия существенно связана с участием в программах, поддерживаемых ресурсами Фонда (Keen and Lockwood, 2010).

²⁶ Ebrill et al. (2001).

²⁷ Такими как Bird and Gendron (2007). Теория [последний обзор содержится в работе Crawford, Keen, and Smith (2010)] говорит о том, что дифференциация ставок может играть полезную роль в уменьшении искажений участия в ранке и (особенно в тех случаях, где более целенаправленные инструменты являются слабыми) преследовании распределительных целей. Однако на практике трудно выделить желательные формы дифференциации (помимо тех, которые обеспечиваются акцизами), тогда как дифференциация сопряжена с высокими издержками администрации и обеспечения соблюдения норм и открывает пути для специальных ходатайств.

²⁸ «Льгота» означает, что налог с продаж не взимается, но (в отличие от «нулевой ставки») налог на вводимые ресурсы не возмещается. В рекомендациях Фонда обычно оказывается противодействие обложению по нулевой ставке статей, помимо экспорта, ввиду сложности контроля за возмещением.

финансовых услуг, за которые взимается минимальная плата, государственных учреждений, базового здравоохранения и образования) характерны для большинства НДС, часто по техническим основаниям (которые, однако, все больше оспариваются). Другие (для основных продуктов питания) обусловлены политической и распределительной чувствительностью. Относительно высокие пороги исключают торговцев, имеющих низкий потенциал сбора доходов по отношению к издержкам, связанным с их администрацией и обеспечением соблюдения норм. В работе IMF (2000) сделан вывод, что этим рекомендациям в целом следует, возможно, за исключением тех, которые относятся к порогу налогообложения: например, в СНГ единая ставка больше распространена, чем в странах с более высокими доходами (таблица 1)²⁹, хотя имеются признаки давления: например, в директиву ЗАЭС по НДС была внесена поправка, допускающая наличие второй ставки.

Таблица 1. Характеристика НДС по группам доходов

Группа по доходам	Средняя ставка НДС	Число строго положительных ставок НДС	Эффективность «С»
Низкие доходы	16	1,28	38,0
Доходы ниже средних	13	1,94	46,6
Доходы выше средних	15	1,90	51,6
Высокие доходы	20	2,52	55,6

Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Ставки по состоянию на конец 2010; эффективность «С» (отношение доходов от НДС к произведению стандартной ставки НДС и потребления, обсуждаемая ниже, по состоянию на 2005 год (в силу размера выборки)).

35. **НДС показал себя надежным источником доходов, и имеются признаки того, что он оказался относительно эффективным инструментом.** Как правило, он составляет примерно четверть совокупных налоговых доходов; и не в одной стране НДС не был отменен без его последующего повторного введения. В работе Keen and Lockwood (2010) установлено, что страны, в которых действует НДС, как правило, получают больше доходов, чем страны, где он отсутствует, при прочих равных условиях, хотя вероятное увеличение различается в зависимости от степени открытости стран и их уровня доходов (например, будучи меньше в более малых странах, предположительно из-за того, что в этом случае тарифы являются легким источником доходов, и, возможно, ниже в странах Африки к югу от Сахары, чем где бы то ни было).

36. **Тщательный анализ обычно приводит к относительно благоприятным выводам о распределительном воздействии НДС, но можно сделать больше для**

²⁹ Это частично отражает более длительный срок применения НДС в странах с более высокими доходами: большинство новых НДС взимается по единой ставке.

выделения конкретных мер по расходам, чтобы уменьшить обеспокоенность.

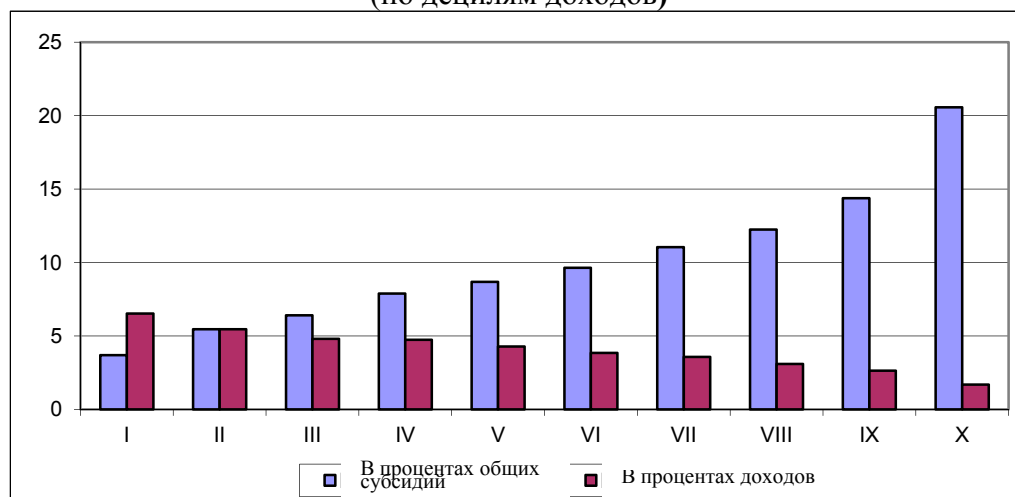
Пропорциональный налог на потребление в целом является регрессивным по отношению к годовому доходу, но этот эффект смягчается общими льготами по важнейшим продовольственным и другим товарам, а также (что отмечается в меньшей степени) действием порогового уровня: последний либо предоставляет конкурентное преимущество более мелким и, предположительно, менее состоятельным розничным торговцам и поставщикам услуг, либо создает фактическую льготу для их клиентов, по всей вероятности, относящимся к беднейшим слоям (Jenkins, Jenkins, and Kuo, 2006). Охват этого налога также меньше в более бедных сельских районах, чем в городских центрах. Анализируя имеющиеся данные, авторы работы Bird and Gendron (2007) приходят к выводу о том, что НДС обычно носит умеренно прогрессивный или умеренно регрессивный характер. Однако оценка распределительного воздействия любого налога требует его сопоставления с тем или иным альтернативным вариантом. Одна из возможностей заключается в том, что он заменяет собой другие источники доходов: в работе Zolt and Bird (2005) делается вывод, что «имеются данные о том, ... что НДС обычно в целом является менее регрессивным, чем налоги на торговлю и акциза, которые он замещает. Кроме того, по крайней мере в некоторых развивающихся странах, НДС может быть примерно столь же прогрессивным, что и налог на доходы». В качестве альтернативы, если за счет НДС финансируется увеличение расходов, тогда конечный результат для распределения может носить прогрессивный характер даже при НДС с широкой базой и единой ставкой: выгоды от преференциальных ставок/льгот получают главным образом состоятельные слои (так как они расходуют больше на все статьи), так что малоимущие могут выиграть от их отмены и использования дополнительных налоговых доходов для финансирования адресных мер в области расходов (вставка 5). Эффективность адресного выделения имеющихся инструментов имеет критически важное значение, но даже относительно грубые инструменты, имеющиеся у развивающихся стран, могут дать хорошие результаты: например, в работе Munoz and Cho (2004), где используются данные микроуровня для анализа совокупных расходов налоговых доходов от НДС в Эфиопии, делается вывод о том, что наиболее сильное воздействие испытывает базовое здравоохранение. Однако по-прежнему верно то, что точные меры, призванные устранить любые поводы для озабоченности относительно справедливости предлагаемой налоговой реформы (разумеется, уменьшение бедности само по себе является причиной введения этих налогов), часто оказываются неуточненными.

Вставка 5. Распределительное воздействие льгот и сниженных ставок

Сниженные ставки (или льготы) по статьям, особенно важным для малоимущих по сути своей ограничены как распределительные инструменты: даже если малоимущие расходуют большую *долю* своих доходов на ту или иную статью, обеспеченные слои могут расходовать больше в *абсолютном* значении (Sah, 1983; and Ebrill et al., 2001). Практическая важность этого обстоятельства вновь проявляется в ТП и другой работе: на рис. 9 показано, как значительная часть субсидии, скрытой в нулевых ставках внутренних доходов в Мексике, поступает более обеспеченным слоям.

Таким образом, вопрос заключается в том, могут ли инструменты в области расходов обеспечить лучшую защиту малоимущим. Целевое исследование по Эфиопии позволяет сделать вывод о том, что даже если инструменты в области расходов являются довольно слабыми, дифференциация ставок может быть худшей мерой политики, и аналогичные выводы были сделаны, к примеру, в случае Филиппин (Newhouse and Zakharova, 2007). Однако по-прежнему верно то, что аргументы в пользу дифференциации ставок с точки зрения справедливости, как правило, являются более сильными в развивающихся странах, нежели в странах с развитой экономикой. Желательна ли дифференциация ставок в любом конкретном контексте, зависит от целей правительства в области обеспечения справедливости и имеющихся у него четко определенных инструментов защиты малоимущих.

Рисунок 9. Выгоды от нулевой ставки по сравнению с долями доходов, Мексика (по децилям доходов)



Источник: OECD, 2007.

37. **Любой налог поощряет неформальную деятельность, но НДС, возможно, причиняет меньший ущерб, чем альтернативные варианты.** Более высокая ставка НДС, как правило, увеличивает неформальную деятельность, поэтому в тех случаях, когда неформальная деятельность представляет большой повод для озабоченности, ставки могут быть снижены. Но другие налоговые инструменты, такие как налоги на доходы, также поощряет неформальную деятельность, и НДС обеспечивает некоторые преимущества:

если клиенты торговца зарегистрированы для уплаты НДС, ему также выгодно быть зарегистрированным³⁰. Но могут складываться также «плохие» цепочки НДС: если клиенты торговца не зарегистрированы, ему также лучше оставаться незарегистрированным (de Paula and Scheinkman, 2006). Утверждалось также, что НДС может быть менее эффективной мерой в отношении неформальной деятельности, чем тарифы, так как незарегистрированные торговцы по крайней мере платят тарифы по своему импорту (Emran and Stiglitz, 2005). Однако этот эффект, возможно, переоценивается: незарегистрированные операторы должны уплачивать невозмещенный НДС по импортируемым вводимым ресурсам точно так же, как они должны уплачивать таможенные пошлины³¹, и, в отличие от тарифов, НДС также охватывает неформальных операторов по их покупкам у внутренних фирм, соблюдающих налоговые нормы³².

38. Введение НДС может укоротить улучшения в налоговой администрации благодаря использованию порогового уровня НДС для сегментации налогоплательщиков (см. раздел G), введения самооценки и содействия введению организованной по функциональному принципу налоговой администрации и реформы ИТ.

39. Несовершенная разработка и внедрение снижает эффективность НДС во многих развивающихся странах, причем особую проблему представляет возмещение. К числу общих трудностей относятся низкие (иногда, как в Нигерии, нулевые) пороги (создающие давление на налоговые администрации и отвлекающие внимание от более крупных с точки зрения величины доходов и риска налогоплательщиков; широкие льготы и обложение по нулевой ставке (создающие разногласия относительно классификации и повышающие издержки, связанные с обеспечением соблюдения норм); неадекватная подготовка и повышение чувствительности населения (увеличивающие вероятность сопротивления); и поэтапное внедрение (например, как в прошлом в Йемене). Возмещение налогов экспортерам требует сбалансированности риска мошенничества с превращением НДС в фактический налог на экспорт. Это представляет проблему для всех налоговых администраций, но значительные и иногда обусловленные коррупцией задержки в возмещении законных требований широко распространены в развивающихся странах и вызывает серьезное недовольство коммерческих форм. Разработка эффективных процедур возмещения требует больших затрат времени и сопряжено с трудностями, но имеет важнейшее значение; способы достижения этого подробно обсуждаются в работе ITD (2005) and Harrison (2008).

³⁰ Это связано с тем, что, зарегистрировавшись для уплаты НДС, торговец может возместить налог на свои собственные вводимые ресурсы, тогда как клиент получает кредит по налогам, который в этом случае взимается с них.

³¹ Пороги не распространяются на НДС по импорту.

³² В работе Keen (2009) анализируется полемика относительно тарифов как альтернативы НДС; в работе Stiglitz (2010) излагаются другие критические аргументы в адрес НДС.

40. **Эти трудности находят отражение в относительно низкой продуктивности НДС с точки зрения доходов в развивающихся странах, что указывает на потенциально значительные возможности увеличения доходов от расширения базы.** Стандартные ставки НДС уже достаточно высоки во многих развивающихся странах (таблица 1)³³, и их дальнейшее повышение может вызвать особенно серьезный риск в плане ухудшения соблюдения норм. Но это не является единственной возможностью для увеличения доходов, как следует из рассмотрения одного общего показателя эффективности НДС: его «эффективности С», то есть отношения доходов к произведению стандартной ставки и потребления. Она принимает значение 100 при единой ставке НДС с широкой базой, но будет ниже в той мере, в которой применяются сниженные ставки и соблюдение норм носит несовершенный характер³⁴. Например, в СНГ медианное значение эффективности С составляет лишь примерно 36 процентов (таблица 1 выше). В странах, где этот показатель ниже, повышение его до этого уровня — без изменения стандартной ставки, но путем определенного сочетания расширения базы и улучшения соблюдения норм, — может принести в среднем почти 2 процента ВВП (приложение VIII). В действительности долгосрочной целью, учитывая достаточное расширение базы и улучшение соблюдения норм, может быть даже снижение стандартных ставок НДС.

41. **Работа над НДС еще не завершена.** Естественно, введение НДС должно находиться в центре внимания, и обычно непосредственно после его введения наблюдаются хорошие результаты сбора доходов. Но еще предстоит проделать большую работу (больше, чем часто осознается) впоследствии по развитию потенциала проведения ревизий и других возможностей, которых требует эффективный НДС: в приложении IX приводится опыт Замбии, иллюстрирующий необходимость постоянного совершенствования НДС.

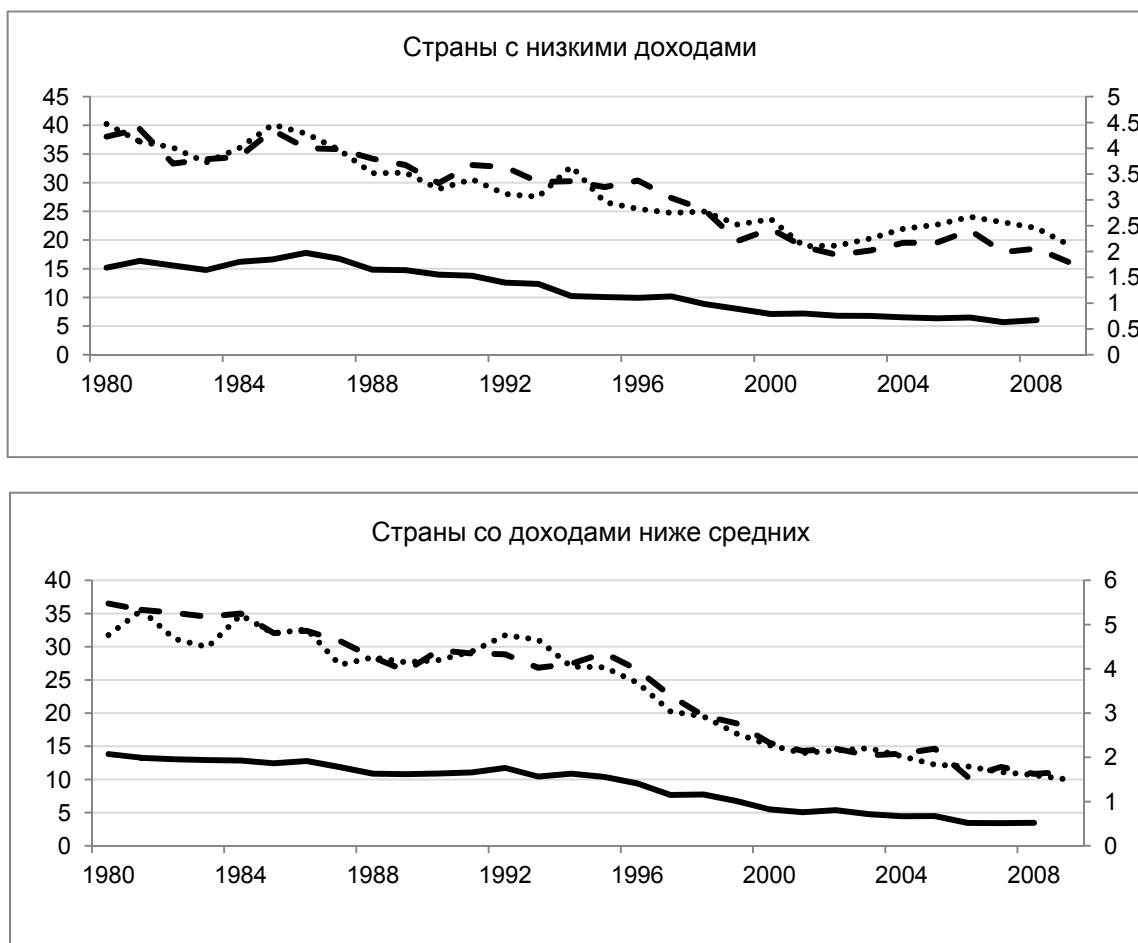
С. Либерализация торговли и таможенная администрация

42. **Доходы от налогов на торговлю, по-прежнему имеющие большое значение для многих развивающихся стран, должны продолжать сокращаться.** По отношению к ВВП и совокупным доходам налоги на торговлю имели тенденцию сокращаться на протяжении тридцати лет, следуя за снижением тарифных ставок (доходы по отношению к импорту): рис. 10. Дальнейшая либерализация (в том числе посредством региональных соглашений и двусторонних соглашений с ЕС и другими сторонами), отчасти уже запрограммированная действующими соглашениями, означает, что эта тенденция будет продолжаться. Хотя последствия этого для эффективности и роста приветствуются, налогово-бюджетные проблемы могут быть значительными: например, в странах Африки к югу от Сахары налоги на торговлю по-прежнему составляют четверть всех налоговых доходов.

³³ Однако в некоторых случаях существует риск введения НДС со столь низкой ставкой (например, 5 процентов), что целесообразность этих усилий вызывает сомнения.

³⁴ Вместе с тем необходимо проявлять осторожность, так как некоторые недостатки в практике применения НДСА, такие как неспособность возместить налог экспортерам или льготы для промежуточной продукции, ведут к высоким показателям эффективности С; эти и другие ограничения данной концепции обсуждаются в работе Ebrill et al. (2001).

Рисунок 10. Изменения в области доходов от налогов на торговлю и ставках собираемых тарифов, 1980–2009 годы

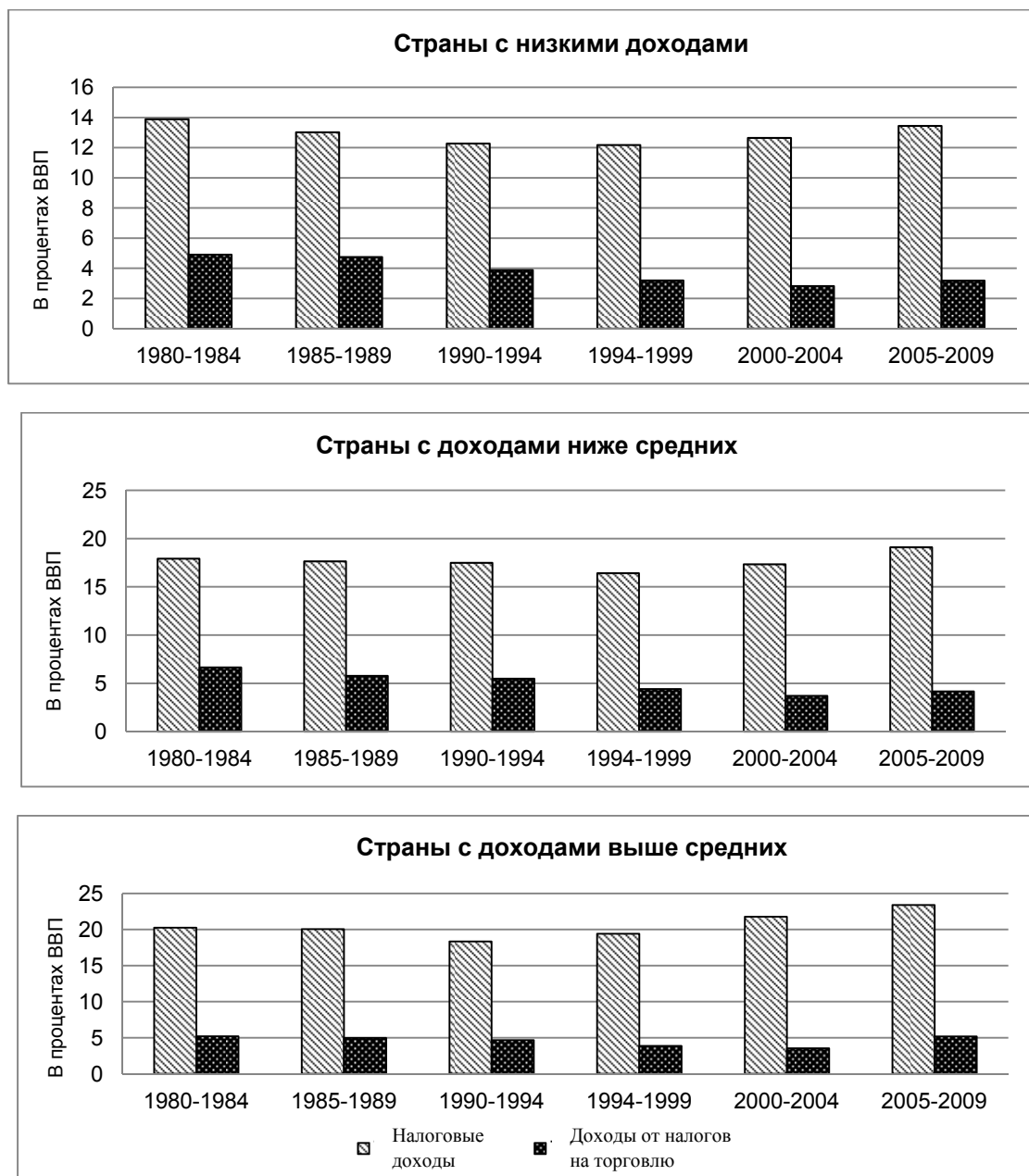


Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Медианные значения по группам и динамические группы по доходам; левая шкала различна в двух частях рисунка.

43. **Замещение доходов от налогов на торговлю за счет внутренних источников оказалось проблематичным в ряде СНД.** Большинство стран со средними доходами легко возместили доходы за счет внутренних источников (рис. 11; и Baunsgaard and Keen, 2010). Этого не произошло в СНД в течение периода выборки (хотя в странах Африки к югу от Сахары наблюдались лучшие результаты в этом отношении, чем в других регионах (Keen and Mansour, 2010)). Значительное сокращение доходов от налогов на торговлю означает, что за медленным прогрессом в улучшении общих коэффициентов сбора налогов может скрываться конструктивная перебалансировка.

Рисунок 11. Изменения в области налоговых доходов и доходах от налогов на торговлю, 1980–2009 годы



Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Средние значения по группам и фиксированные группы по доходам.

44. **Проблемы в области доходов, связанные с либерализацией торговли, будут продолжаться.** На рис. 10 представлены признаки того, что замещение доходов было более полным, начиная с середины 1990-х годов, но предстоит также решить более сложные задачи. Стандартной рекомендацией политики в отношении возмещения является сочетание сокращения тарифов с повышением налогов на потребление (при

обеспечении точного соответствия между сокращением тарифов по облагаемому акцизами продуктам и, например, более высокими акцизами³⁵, и вышеприведенный анализ свидетельствует о наличии дополнительных возможностей для этого без повышения стандартных ставок НДС — которые уже высоки во многих развивающихся странах (таблица 1), — которое может вызвать особенно серьезный риск ухудшения соблюдения налоговых норм. Однако страны, в которых действует НДС, не добивались систематически больших успехов в замещении утраченных доходов от налогов на торговлю (Baunsgaard and Keen, 2010), и целевые исследования в работе IMF (2005) позволяют сделать вывод о том, что успешное замещение было связано с использованием целого ряда инструментов, включая налог на доходы. Хотя, как следствие, не существует простого рецепта успеха, неспособность количественно оценить воздействие реформ торговли на доходы и подготовиться к нему в некоторых случаях усугубляло трудности. В противоположность этому, в Ливане и Мозамбике введение эффективного НДС тщательно координировалось с реформой торговли.

45. Институциональный потенциал таможенной администрации остается особенно слабым в большинстве стран с более низкими доходами. Многие страны со средними доходами осуществляли комплексные программы реформ, содействующие ускорению работы по модернизации³⁶, в том числе путем введения модернизированных таможенных кодексов, приведенных в соответствие с Киотской конвенцией³⁷; замещения универсальной проверки до выпуска основанными на оценке риска, выборочными аудиторскими проверками после выпуска; проведения кадровых реформ, в центре внимания которых было введение систем служебного роста и кодексов этического поведения для персонала; использования методов ненавязчивой проверки; введения систем «единого окна» для торговли; и введения руководящих принципов ВТО «SAFE»³⁸ (для устранения озабоченности в отношении безопасности с одновременным стремлением содействовать торговле). Однако во многих странах с низкими доходами оказалось значительно труднее добиться прогресса, например, ограниченный прогресс был достигнут в отношении Киотской конвенции. Проводились оправдавшие себя стратегии долгосрочной реформы, поддерживаемые тщательно спланированной ТП (Мозамбик, Непал), но в значительной части результаты реформ таможенной администрации были разочаровывающими. Главными проблемами в большинстве СНД являются ограниченные ресурсы, недостаток долгосрочной приверженности и общая ограниченность

³⁵ Это позволяет сохранить прирост эффективности в результате реформы, расширить налоговую базу (за счет включения внутреннего производства, наряду с импортом) и может поддерживать потребительские цены на более низком уровне (Keen and Ligthart, 2002). В работе Emran and Stiglitz (2005) подчеркивается, что неформальная деятельность может лишить убедительности этот аргумент (поскольку не все внутреннее потребление в этом случае может облагаться налогами), хотя результат продолжает выполняться при применении соответствующего налога, удерживаемого у источника, в отношении импорта (Keen, 2008).

³⁶ Подробно описано в работе Keen (2003).

³⁷ См. http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_tools_and_instruments_pfrevisedkyotoconv.htm

³⁸ http://www.wcoomd.org/home_cboverviewboxes_valelearningoncustomsvaluation_epsafeframework.htm

институционального потенциала государственной службы.

46. **Многие таможенные администрации по-прежнему стараются контролировать стремление к получению ренты, и региональная интеграция может вызвать дополнительные проблемы.** Прогресс в осуществлении мер по укреплению добросовестности (таких как адекватная заработная плата и условия работы, системы контроля руководства, компьютерные системы для рационализации процедур и минимизации личных контактов и аккредитация таможенных брокеров и импортеров) остается фрагментарным. Кроме того, региональная интеграция представляет отдельные проблемы. Перемещение налогово-бюджетного контроля от национальных границ к региональным требует новых путей сбора НДС с импорта и удостоверения относящихся к экспорту требований о возмещении, а также потенциально новых основ политики применительно к внутрирегиональным операциям — вопросы, которые все еще пытается решить ЕС, и которые могут представить еще большие проблемы для развивающихся стран.

Д. Налогообложение доходов физических лиц

47. **Поступления от ПНФ в развивающихся странах являются низкими, практически не возрастают и поступают почти полностью за счет удержания налогов на заработную плату работников крупных предприятий и государственного сектора.** С начала 1980-х годов ПНФ позволил получить доходы в размере 1–3 процента ВВП в развивающихся странах, по сравнению с 9–11 процентами в развитых странах (Peter, Buttrick and Duncan 2010). До 95 процентов поступает от удержания налога на заработную плату в государственном секторе и крупных фирмах, по сравнению с примерно 80 процентами в развитых странах. Менее 5 процентов населения платит ПНФ (по сравнению с почти 50 процентами в развитых странах), и им охвачено лишь примерно 15 процентов доходов (по сравнению с 57 процентами): Modi et al. (1987).

48. **Верхние законодательно установленные ставки ПНФ были снижены, а структура ставок упрощена, но без ощутимого влияния на поведение налогоплательщиков.** Эти сокращения, вероятно, до некоторой степени были обусловлены сокращением ставок НДС: отсутствие соответствующих сокращений ставок ПНФ может привести к уклонению от уплаты налогов путем оформления в качестве корпорации. Они затрагивают еще меньше налогоплательщиков в развивающихся странах, чем в странах с развитой экономикой³⁹. Пороги налогообложения широко различаются; их повышение позволило бы лучше сосредоточиться на лицах с высокими доходами, хотя потери доходов могут быть ненулевыми.

³⁹ Верхняя категория ПНФ начинается на уровне, примерно в 18 раз превышающем доход на душу населения в странах с доходами выше средних, и в 83 раза — в СНД (Peter, Buttrick, and Duncan, 2010). В работе Lee and Gordon (2005) сделан вывод об отсутствии воздействия верхней ставки ПНФ на экономический рост.

49. **В настоящее время возникает озабоченность относительно требования о всеобщем представлении налоговых документов всеми плательщиками ПНФ** в целях формирования лучшего понимания налоговой системы и в ожидании, что дополнительные доходы будут декларироваться. Например, в Кении обработка дополнительных деклараций значительно увеличила объем работы, но результаты сбора налогов и соблюдения норм вызывают разочарование. Влияние на уровень осведомленности налогоплательщиков в действительности может быть вредным, так как налогоплательщики видят, что непредставление документов и занижение налогов в декларациях остается необнаруженным.

50. **Более решительные меры могут приниматься в отношении уклонения от уплаты налогов и действий по уменьшению налоговых обязательств лицами с высокими доходами, от законного использования налоговых льгот до незаконного использования юрисдикций с низкими налогами.** Такая деятельность принимает разнообразные формы: некоторые чисто внутренние (сокрытие доходов, использование преференциальных режимов), некоторые международные (недекларирование доходов из-за границы). Их неизбежно бывает трудно определить количественно: последнее, согласно одной оценке, составляет примерно 50 млрд потерянных налоговых доходов ежегодно в развивающихся странах (Tax Justice Network, 2005). Каково бы ни было точное число, эти суммы, несомненно, велики — и, кроме того, неуплата элитарными группами справедливой доли налогов подрывает поддержку более широкой налоговой системы. Получение существенно большего объема доходов от этих групп, часто влиятельных и устрашающих, нелегко. Необходимы как минимум соответствующие правовые положения: например, льготы для доходов в сельскохозяйственном секторе могут потворствовать власти имущим, а в некоторых странах личные доходы, полученные за границей, попросту освобождаются от уплаты налогов. Налоги на недвижимое имущество могут быть мощным инструментом для охвата более состоятельных слоев. Создание специализированных подразделений в рамках налоговых администраций для работы с лицами с высокими доходами/состоятельными лицами может обеспечить целенаправленность усилий по обеспечению соблюдения налоговых норм, причем лишение свободы высокопоставленных лиц служило бы полезным уроком. Сильные полномочия по проведению ревизий, включая возможность использовать косвенные методы для оценки налоговых обязательств, является эффективным средством повышения эффективности ревизионных операций, так как они позволяют налоговым органам использовать информацию третьих сторон, в частности, относящуюся к активам и потоку инвестиций, для оценки доходов налогоплательщиков (Viber, 2010). Коллективные действия в отношении злоупотреблений посредством «налогового рая», такие как работа Глобального форума по прозрачности и обмену информации для налоговых целей, могут принести пользу развивающимся странам.

51. **Доказано, что «всеобщий» ПНФ особенно трудно реализовать в странах с более низкими доходами, и системы, четко основанные на шкале ставок, с последовательным режимом в отношении капитальных доходов, могут предоставить пути к улучшению этого положения.** Формально большинство развивающихся стран имеют « всеобщий» подоходный налог — прогрессивный сбор с суммы доходов из всех

источников⁴⁰, — и создание таких налогов на доходы было в центре внимания значительного числа рекомендаций до 1970-х годов⁴¹. Однако низкая доходность, узкая база и накопившиеся структурные несоответствия этих налогов означают, что данный подход потерпел неудачу: «...в большинстве развивающихся стран всеобщий прогрессивный подоходный налог с физических лиц, в течение длительного времени отстаиваемый экспертами ... не является ни всеобщим, ни прогрессивным, ни персональным и часто вообще ни налогом на доходы» (Zolt and Bird, 2005). На практике многие страны с более низкими доходами имеют системы, основанные на шкале ставок — раздельное налогообложение различных видов доходов. Теоретическое достоинство всеобщего подхода само по себе подвергалось сомнению в последние годы (например, может быть попросту нереалистично, учитывая разницы в международной мобильности, применять одну и ту же предельную ставку к доходам от капитала и доходам от труда). Ряд стран с развитой экономикой перешли к особой форме налогообложения, основанного на шкале ставок, «двойственному налогу на доходы» (ДНД): применению прогрессивного налога в отношении трудового дохода, но более низкой (и, что крайне важно, единой) ставки к доходам от капитал. Независимо от точки зрения на это как на долгосрочную цель в области налогообложения доходов физических лиц, движение в направлении четкого и более последовательного налогообложения, основанного на шкале ставок — с ограниченной дискриминацией между различными видами доходов от капитала, — может быть практичным вариантом повышения эффективности⁴². Оно может ограничить возможности для действий по уменьшению налоговых обязательств, возникающих в результате переименования доходов от капитала⁴³, и облегчить как администрацию, так и обеспечение соблюдения налоговых норм, особенно в тех странах, где капитальные доходы облагаются налогом по единообразной ставке (в этом случае налог можно взимать в основном путем его конечного удержания у источника). Важно то, что слабое место ДНД в странах с развитой экономикой — способность более мелких компаний переклассифицировать трудовые доходы как доходы от капитала (или наоборот) — вызывает меньшее беспокойство в развивающихся странах, учитывая трудности, связанные с взиманием в них вообще каких бы то ни было надлежащих налогов.

Е. Налогообложение корпораций

52. Доходы от НДС — более важные для развивающихся стран, чем для стран с развитой экономикой, — испытывают давление в связи с глобализацией, но вплоть до настоящего времени демонстрировали достаточную устойчивость. На рис. 12 показаны изменения ставок НДС и доходы от этого налога по группам доходов.

⁴⁰ Или же, в ряде франкоязычных стран, «дополнительный» налог на доходы: прогрессивный налог на сумму чистых доходов из источников, к которым применяются отдельные налоги, основанные на шкале ставок.

⁴¹ См., например, Goode (1993).

⁴² Другие авторы приходят к аналогичному выводу: Alm and Wallace (2002), Zolt and Bird (2005).

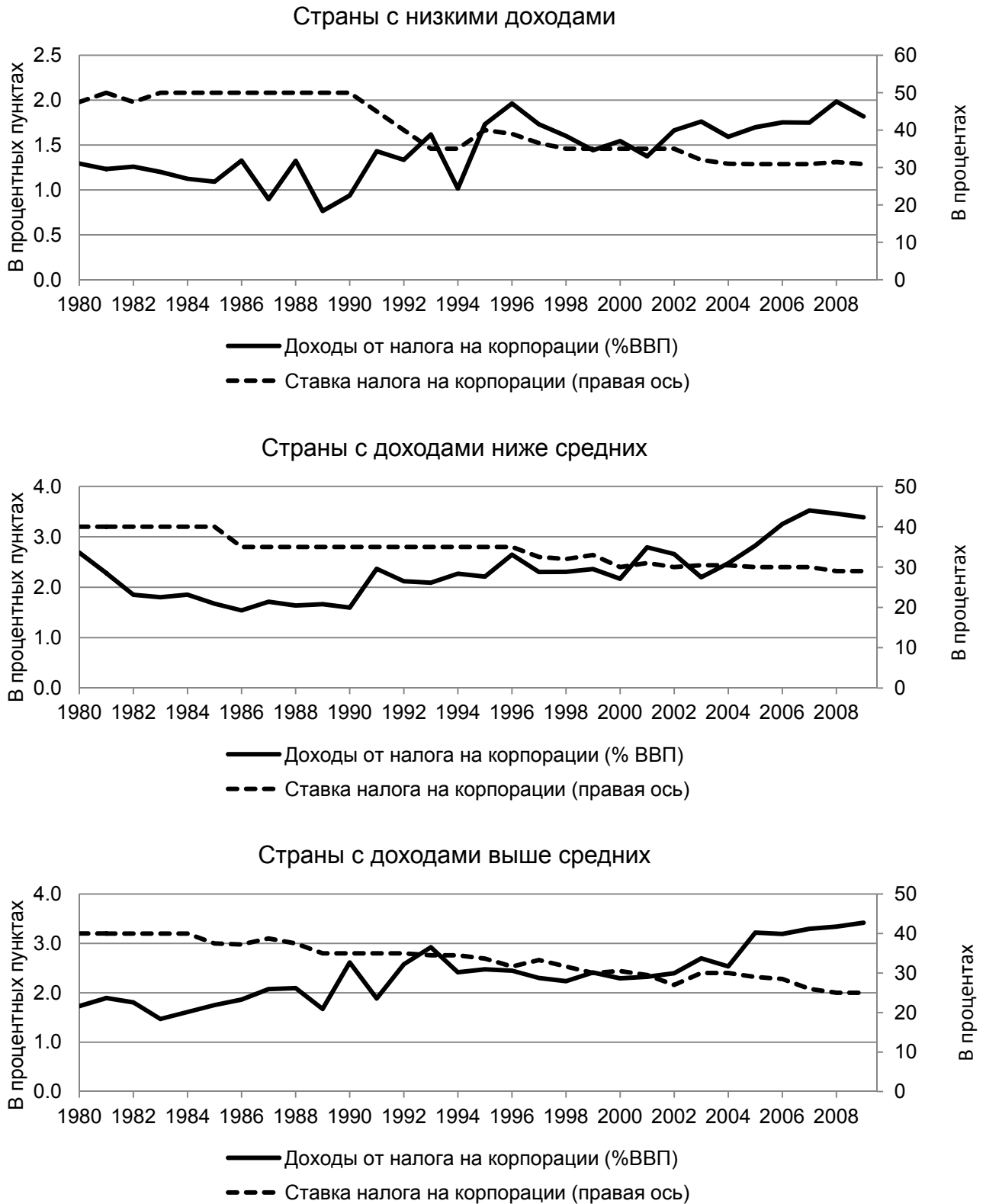
⁴³ Например, прирост капитала, облагаемый по льготным ставкам.

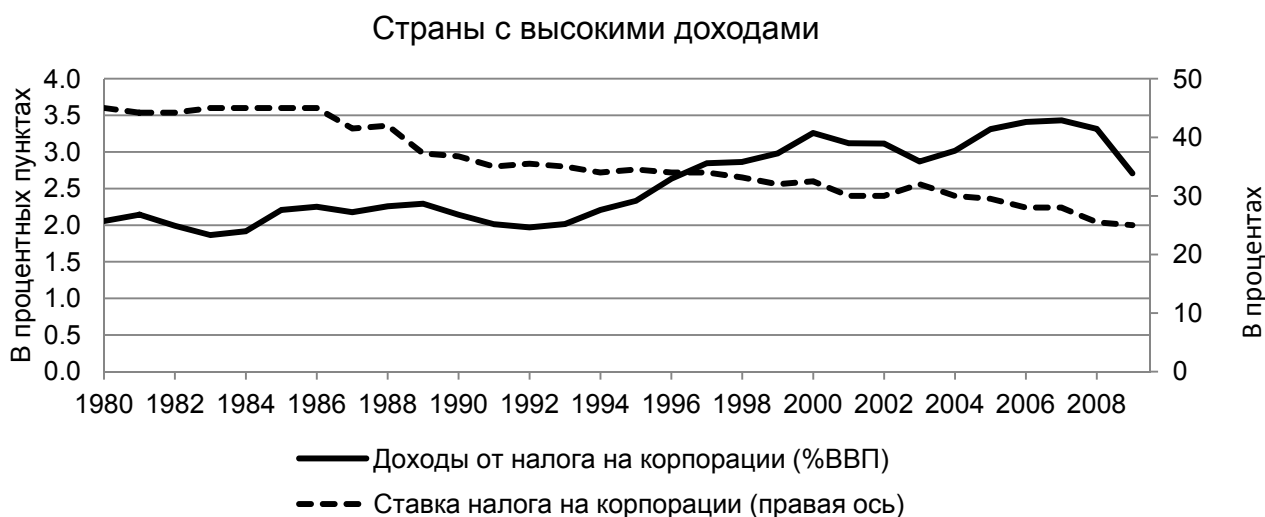
Законодательно установленные ставки снизились во всем мире, хотя остаются несколько более высокими в странах с низкими доходами⁴⁴. Проблемы в области сбора доходов, которые может вызвать это понижающее давление, представляют более серьезный повод для озабоченности в развивающихся странах, чем в странах с развитой экономикой: в первых НДС приносит примерно 17 процентов совокупных налоговых доходов, по сравнению с 10 процентами в странах ОЭСР (до кризиса). На практике доходы от НДС во всех группах доходов были устойчивыми в условиях сокращения ставок (по крайней мере до начала кризиса, в странах с высокими доходами)⁴⁵.

⁴⁴ В некоторых случаях это может отражать использование НДС для извлечения ренты от природных ресурсов, в отсутствие более адресных инструментов.

⁴⁵ Это не предполагает наличия причинно-следственной связи.

Рисунок 12. Изменения ставок налога на корпорации и доходов от налога на корпорации, 1980-2009 годы





Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Медианы по группам, группа динамических доходов; различные шкалы.

53. **Стимулы — льготный режим в отношении конкретных видов инвестиций — получили более широкое распространение в странах Африки к югу от Сахары, хотя более широкая картина неоднозначна.** В 1980 году примерно 40 процентов СНД в странах Африки к югу от Сахары предоставляли «налоговые каникулы», а к 2005 году — примерно 80 процентов; и имело место очень заметное увеличение доли стран, предоставляющих особый налоговый режим в зонах свободной торговли: от нуля до 50 процентов (Keen and Mansour, 2010). Тем не менее, эти доходы в целом поддерживались, даже помимо доходов от природных ресурсов, что, предположительно, отражает рост доли прибыли, продолжение которого нельзя принимать как данное⁴⁶. С другой стороны, в странах Латинской Америки и Карибского бассейна, средняя продолжительность каникул сократилась (Klemm and van Parys, 2009).

54. **Сниженные налоговые ставки и стимулы могут привлечь иностранные инвестиции, но только в тех случаях, когда другие хозяйственные условия.** В обследованиях бизнеса неоднократно делается вывод, что, хотя налогообложение важно для иностранных инвесторов, другие соображения — инфраструктура, верховенство закона, трудовые ресурсы — имеют большее значение (например, McKinsey, 2003), что подтверждается появляющимися эконометрическими данными (van Parys and James, 2009 и Dharmapala and Hines, 2009).

55. **Стимулы вызывают обеспокоенность с точки зрения эффективности, утечки, управления и цепной реакции.** Некоторые виды стимулов с большей вероятностью могут привлекать инвестиции, создающие более широкие социальные выгоды, чем другие: налоговый кредит для инвестиций, к примеру, может по этой причине быть более

⁴⁶ Сближение законодательно установленные ставок НДС за период выборки, возможно, также привело к уменьшению потерь за счет трансфертного ценообразования.

предпочтительным, чем простое освобождение прибыли от налогов. Стимулы могут с трудом поддаваться контролю: например, свободные зоны не всегда являются хорошо контролируемым, «герметичными» областями⁴⁷, и прибыль может перенаправляться посредством трансфертных цен от компаний, на которые не распространяются налоговые каникулы, к компаниям, на которые они распространяются. Демонстрация готовности предоставить особый налоговый режим создает условия для специальных ходатайствований и коррупции; а требования о предоставлении стимулов, в частности, налоговых каникул (по общему согласию, худшей формы стимулов (приложение X)) — отчасти может быть ответной реакцией на коррупцию в налоговой администрации и, таким образом, закреплять ее. Возможности по увеличению доходов путем ограничения таких стимулов трудно оценить — и еще труднее в тех случаях, когда компании, на которые не распространяются налоговые каникулы, даже не обязаны представлять налоговые декларации, — но, как представляется, во многих случаях могут быть значительными. В работе Cubeddu et al. (2008) сокращение доходов от стимулов по НДС в 15 странах Карибского бассейна в среднем оценивается на уровне примерно 5½ процентов ВВП. Согласно менее разительным, но крупным оценкам, имеющимся по Латинской Америке, издержки льготных режимов налога на доходы составляют 0,5–6 процентов ВВП (Villela, Lemgruber, and Jorratt, 2010)⁴⁸. И, как индикатор, к которому нужно относиться с большой осторожностью, в тех СНД, где «продуктивность НДС»⁴⁹ ниже медианы по их группе доходов, повышение доходов до этой медианы путем расширения базы или улучшения соблюдения налоговых норм в 2002 году позволило бы повысить доходы примерно на 0,7 процента ВВП.

56. Региональное сотрудничество может помочь преодолеть чрезмерные стимулы, но односторонние действия также позволяли добиться успехов. В конкурентной борьбе за привлечение инвестиций страны могут ухудшить свое общее положение. Региональные соглашения об ограничении стимулов (модель в приложении XI) могут заблокировать понижательную налоговую конкуренцию. Это может быть особенно полезно в тех случаях, когда формирование таможенных союзов увеличивает мобильность фирм и может вызвать давление к принятию альтернативных протекционистских мер; действительно, одним из уроков продолжающихся трудностей, с которыми сталкиваются многие торговые блоки при достижении таких соглашений, заключается в том, что из лучше всего сочетать с другими мерами по интеграции до начала усиления давления. Хотя участники таких соглашений остаются уязвимыми к конкуренции со стороны третьих стран, чистые выгоды, в том числе в плане уменьшения проблем управления, связанных с

⁴⁷ Они также поднимают вопросы, связанные с согласованностью в рамках ВТО.

⁴⁸ Эти показатели следует интерпретировать с осторожностью ввиду различий в методологиях; кроме того, необходимость выполнять существующие обязательства может означать, что для реализации увеличения доходов может потребоваться определенное время.

⁴⁹ Доходы от НДС в процентах ВВП, деленные на ставку НДС. Одна из причин для осторожности заключается в том, что (в отличие от эффективности НДС), что это не является оценкой результатов сбора доходов по отношению к последовательной контрольной базе.

льготными режимами, могут быть значительными. Трудности, связанные с достижением таких соглашений, носят скорее политический, нежели технический характер, как показывает опыт, к примеру, стран Центральной Америки и Восточноафриканского сообщества (ВАС). Однако односторонние действия также позволяли добиться успехов: приложение XII.

57. Международные налоговые соображения имеют все большее значение для развивающихся стран, на которых могут сильно сказываться действия стран с развитой экономикой. Многонациональные корпорации имеют возможности для перемещения прибыли посредством внутригрупповых операций, финансовых договоренностей и структуризации корпораций. Даже наиболее передовые налоговые администрации испытывают подобные трудности и, хотя масштабы влияния на доходы остаются неясными⁵⁰, проблемы серьезнее там, где потенциал слаб. Более того, некоторые утверждают, что существующие нормы направлены против развивающихся стран; например, низкие налоги, удерживаемые у источника, обычные для двойственных налоговых режимов (ДНР), могут ослабить последнюю линию защиты слабых администраций. Чистые транзакционные издержки, связанные с переговорами о ДНР, могут быть значительным бременем расходов, которое, вероятно, можно облегчить путем разработки многосторонних договоров. (Thuronyi, 2001). Сближение законодательно установленных ставок налогов сокращает масштабы действий по уменьшению налоговых обязательств, но развитие (и поддержание) соответствующего потенциала остается серьезной проблемой. Необходимо достигнуть реалистического баланса между дополнительными доходами, которые могут быть получены в этой области (например, за счет активизации административных мер в отношении трансфертного ценообразования), и от укрепления более обычных аспектов администрации. Решения стран с развитой экономикой могут уменьшить трудности, испытываемые развивающимися странами (например, как в случае вновь активизированных мер Группы 20-ти в отношении налоговых убежищ)⁵¹, но могут также создавать риск их углубления: например, сокращение ставок в странах с развитой экономикой может вызвать сокращения в других, а льготы по налогам на иностранную прибыль, иногда предлагаемые в США и в

⁵⁰ В широко цитируемой работе Baker (2005) такие потоки оцениваются в размере 700–1000 млрд долларов США в год, причем 320–520 млрд долларов США приходится на развивающиеся страны (при общей сумме дополнительных потоков, связанных с преступной деятельностью и коррупцией в размере 350–500 млрд долларов США); однако источники, лежащие в основе этой оценки, недоступны. Хотя, действительно, имеется значительный объем данных о том, что перемещение прибыли носит значительные масштабы, в работе Fuest and Reidl (2010) утверждается, что методологии, лежащие в основе имеющихся оценок его масштабов и издержек для доходов, являются проблематичными.

⁵¹ В работе Torvik (2009) утверждается, что их влияние на управление может сделать налоговые убежища особенно вредоносными для развивающихся стран.

настоящее время разрабатываемые в Соединенном Королевстве, могут усилить глобальную налоговую конкуренцию⁵²

58. **В ряде стран значительные проблемы с точки зрения соблюдения налоговых норм создают государственные предприятия (ГП).** Переход к обложению их налогами с использованием тех же правил и методов, которые применяются к частным предприятиям, не всегда оказывался легким, и в некоторых случаях остается незавершенным — что наиболее очевидно в отношении ряда компаний по добыче природных ресурсов⁵³, но иногда также в таких секторах, как производство и передача электроэнергии, телекоммуникации и транспорт. Хотя налогообложение прибыли ГП нет приносит чистой прибыли правительству в широком смысле, доходы от НДС и налогов, удерживаемых с фонда заработной платы могут пострадать, несоблюдение норм подрывает надлежащую коммерческую практику и ухудшает мораль налогоплательщиков в более широком отношении, а крупные накопления задолженности по уплате налогов могут привести к отводу налоговыми администрациями дефицитных ресурсов от более продуктивных видов деятельности. Решения редко находятся в рамках полномочий одной только налоговой администрации, хотя можно предпринимать усилия по выявлению и блокированию просроченной задолженности с последующими мерами принудительного взыскания.

Г. Акцизные сборы

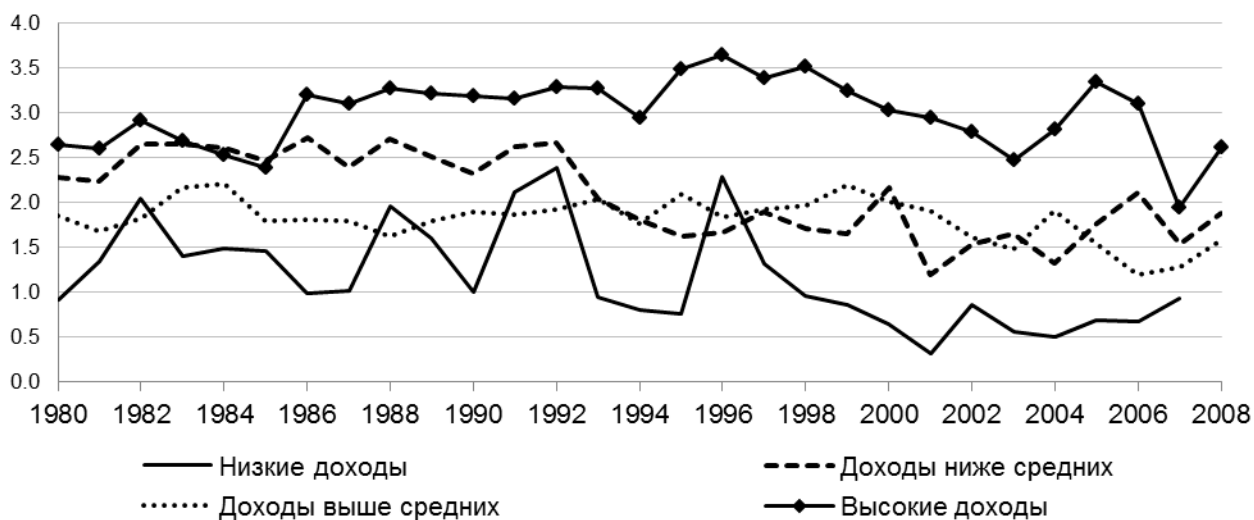
59. **Акцизные сборы — налоги на ряд ключевых продуктов — являются важным источником доходов, но имеют тенденцию к сокращению** (рис. 13) — в основном, как представляется, в результате снижения реальных ставок. Их значимость также существенно различается по регионам, например, она гораздо ниже в Африке к югу от Сахары и странах Ближнего Востока и Центральной Азии, чем в Азии и Южной Америке⁵⁴; во франкоязычных странах Африки доходы от этого источника ниже, чем в англоязычных странах Африки.

⁵² В рамках альтернативного подхода, «основанного на резидентной принадлежности», налог, уплаченный за границей, вычитается из налога, подлежащего уплате внутри страны, поэтому эти иностранные налоги не создают дополнительного обязательства для инвестора; подробно изложено в работе Mullins (2006).

⁵³ Конкретные проблемы, связанные с этим, обсуждаются в работе McPherson (2010).

⁵⁴ На долю одного только табака приходится примерно 8 процентов доходов центрального правительства КНР и Индонезии: Barber et al. (2008) и Hu et al. (2008).

Рисунок 13. Изменение доходов от акцизных сборов, 1980–2008 годы



Источник: расчеты персонала МВФ.

Примечание. Группы динамических доходов. Иногда выборки слишком малы (до двух СНД за 2005–2007 годы).

60. **Взимаемые с нескольких ключевых статей, акцизы могут служить как для получения доходов, так и, в некоторых случаях для более широких социальных целей.** Предметы роскоши, такие как ювелирные изделия или парфюмерия, иногда облагаются специальными налогами, но они, как правило, приносят небольшой доход и потому оказывают символическое влияние на справедливость. Почти все доходы от акцизов поступают за счет топлива, табака, алкогольных и иных напитков, автомобилей, а также, все в большей степени, мобильных телефонов⁵⁵, причем основание для взимания этих сборов состоит не только в использовании налогового потенциала относительно неэластичной и легко определяемой базы, но, в различной степени, в изменении поведения:

- **Нефтепродукты.** Налоги на топливо часто представляют собой часто более широких основ стабилизации и замедления роста внутренних розничных цен. Прямые субсидии в развивающихся странах составляли примерно 54 млрд долларов в середине 2009 года, а чистые упущенные доходы по отношению к налогу в размере 0,3 доллара за литр — примерно 110 млрд долларов США (Arze del Granado et al., 2010). Более эффективное ценообразование послужило бы распределительным целям — эмпирические исследования неоднократно позволяли

⁵⁵ В 2009 году акцизы на табачные изделия и алкогольные напитки составляли примерно 80 процентов доходов от акцизов, не связанных с топливом, в Центральноафриканской республике и Сенегале и 90 процентов в Египте и Филиппинах.

находить лучшие пути помочь малоимущим (del Granado et al., 2010) — и способствовало бы решению экологических проблем (не только, или даже в основном, изменения климата, но и связанных с загрязнением и перегруженностью транспортом на местном уровне).

- **Сигареты.** Внешние эффекты и соображения самоконтроля указывают на более высокие налоги, чем это было бы в противном случае (имеются значительные свидетельства того, что они могут остановить новых курильщиков; Ross and Chaloupka, 2000), причем ряд исследований показывают наличие возможностей как для роста доходов, так и для улучшения здоровья в результате их повышения в развивающихся странах:⁵⁶ например, порядка 0,3–0,4 процента ВВП в Индии и Вьетнаме⁵⁷.
- **Алкогольные и другие напитки.** Национальные обычаи, социальные предпочтения и характер потребления напитков означают, что потенциал получения доходов может широко различаться. Все большее внимание уделяется аргументам в пользу обложения налогами безалкогольных напитков, продаваемых в бутылочных упаковках, в странах с низкими доходами.
- **Автотранспортные средства.** Помимо привлечения целесообразных доходов (0,1 до 0,15 процента ВВП в Ботсване и Ливане) в основном от более состоятельных слоев, налоги на транспортные средства также могут способствовать решению проблем внешних эффектов.
- **Телекоммуникации.** В принципе, оптимальным методом налогообложения потенциально значительной ренты в этом важном секторе является продажа лицензий с аукциона. В отсутствие возможности для этого, акцизы могут привлечь значительные доходы без создания необоснованных отрицательных стимулов к использованию (положительные внешние эффекты которого представляются большими: Jensen, 2007). Например, Либерия получает примерно 6 процентов своих доходов из этого источника. В других странах соответствующие суммы гораздо ниже, но возможности для роста очевидны.

61. **Акцизы могут относиться к числу налогов, наиболее простых с точки зрения осуществления, но существуют и проблемы, ряд которых может быть ослаблен при помощи региональной кооперации.** Концентрация производства и высокие доли импорта делают администрацию (в настоящее время находящуюся в основном в ОКН) относительно легким делом. Один из долгое время существующих вопросов заключается в выборе между специфической и адвалорной формами акцизов (определяемых в денежных суммах и как часть цены, соответственно): первая лучше подходит для

⁵⁶ См., например, WHO (2010), Sunley (2010), and Petit (forthcoming).

⁵⁷ Международный союз по борьбе с туберкулезом и легочными заболеваниями, целевые исследования по конкретным странам имеются по адресу: <http://www.tobaccofreeunion.org/content/en/217> (4 января 2011 года).

преодоления внешних эффектов (которые в общем случае зависят от количества, а не цен) и часто считаются более простыми для осуществления администрации, хотя любые преимущества специфического налогообложения в этом отношении становятся менее заметными, по мере того как их реализация отходит от методов физического контроля⁵⁸. Но становятся более насущными другие проблемы. Например, телекоммуникации ставят менее известные вопросы, связанные с осуществлением, включая налогообложение предварительно оплаченного эфирного времени и проверка операторов в отсутствие необходимого программного обеспечения и технических навыков. Еще большую озабоченность во многих странах вызывают потенциальные трудности (или в некоторых странах, источник повышения доходов), связанные с контрабандой. Нелегальное и мелкомасштабное производство также могут сокращать доходы от акцизов (и в некоторых случаях вызывать проблемы для общественного здравоохранения). Риск потери доходов из этих источников является одной из причин, по которым многие страны не решаются повышать ставки. Административные меры, включая тщательный контроль за таможенно-лицензионными складами и транзитными перевозками, имеют большое значение, особенно в рамках таможенных союзов; однако может потребоваться определенная степень сотрудничества в вопросах политики, возможно, в том числе в ЦАЭС и ЗАЭС, соглашение о повышении согласованных на региональном уровне максимальных ставок.

62. Во многих странах существуют возможности для получения значительных дополнительных доходов от акцизов без негативных последствий для распределения. Сокращающаяся доля акцизов в налоговых доходах свидетельствует о значительных возможностях для увеличения доходов (за пределами компенсации любых сокращений тарифов по облагаемым акцизами товарам), возможно, при поддержке за счет определенного сотрудничества в вопросах налоговой политики и администрации. Очевидно, что рекомендации должны предоставляться с учетом особенностей конкретных стран (одно из исключений — всеобщая значимость автоматической индексации конкретных налогов), но, к примеру, страны Африки к югу от Сахары и Ближнего Востока и Центральной Азии могли бы увеличить доходы от акцизов в среднем на 0,5 процента ВВП и 1,3 процента ВВП, соответственно, путем увеличения доли акцизов в общих доходах до среднемирового уровня.

Г. Налогообложение малых предприятий

63. Малые предприятия крайне трудны для налогообложения и ограничивают потенциал получения доходов. Это — очень разнородная группа: от «микрофирм» (уличные торговцы, нетоварные фермеры), имеющих ограниченные возможности платить налоги (с точки зрения справедливости и в практическом отношении) до лиц свободных профессий и фирм с большим числом наемных работников. Весьма смещенное распределение фирм по размерам — во всех странах, но, возможно, особенно в

⁵⁸ Другие соображения, учитываемые при принятии решения, включают стабильность доходов (часто действует в пользу специфических налогов, когда эластичность спроса является низкой) и сохранение наличия дешевых разновидностей продукции (действует в пользу адвалорных налогов).

развивающихся, — означает, что такие фирмы многочисленны, но имеют слабый потенциал в плане получения доходов. В Египте на долю 4 000 крупнейших компаний приходится примерно 90 процентов общего оборота; даже значительное пропорциональное увеличение поступлений от 5 млн малых предприятий имело бы относительно небольшое воздействие на совокупные поступления. Нередко таможенные администрации в развивающихся странах направляют большие ресурсы в этот сегмент в надежде выявить средних или крупных налогоплательщиков путем проведения общих операций по обеспечению соблюдения норм; но результаты бывают низкими, а издержки проведения этих мер высокими.

64. Однако налоговый режим в отношении малого бизнеса имеет значение помимо получения доходов. Они часто рассматриваются как особенно важные для создания занятости и повышающих производительность инноваций, хотя данные об этом неоднозначны⁵⁹. Что очевидно, это то, что они часто являются влиятельными в политическом отношении. Такие соображения, в сочетании с их ограниченным доходным потенциалом и риском отвлечения налоговых администраций от более критических задач, может говорить о необходимости их обложения лишь определенным символическим налогом, что широко распространено. Но существуют важные причины уделять пристальное внимание режиму в отношении малого бизнеса, который может:

- ***Уменьшить конкурентные искажения и неэффективность.*** Налогообложение, включая издержки по обеспечению соблюдения норм и, потенциально, возможности для взяточничества и вымогательства, может быть мощным отрицательным стимулом к формализации деятельности малых фирм. В некоторых случаях существует высокая эффективная ставка налога на новые инвестиции малых предприятий (FIAS, 2007), и фирмы могут ограничивать свой рост, чтобы избежать их обнаружения налоговыми органами. В крайних, но не редких случаях фирмы превращаются в «призраки». Хотя обследования неоднократно показывают, что налогообложения является далеко не единственной причиной, по которой фирмы остаются в неформальном секторе (законы о трудовых ресурсах, социальные стандарты и коррупция могут быть по крайней мере столь же значимыми), искажения очевидны. Несоблюдение норм мелкими налогоплательщиками, в сочетании в более широкими возможностями крупных фирм пользоваться налоговыми льготами, может обратную подковообразную связь между размерами фирмы и эффективными ставками налогов, которая, по всей вероятности, не будет оптимальной⁶⁰. Даже налог на малый бизнес, который

⁵⁹ В работе Biggs and Shah (1998) установлено, что крупные фирмы являются основными создателями рабочих мест в обрабатывающей промышленности в странах Африки к югу от Сахары.

⁶⁰ Gauthier and Gersovitz (1997) по Камеруну; Gauthier and Reinikka (2006) по Уганде. Это может также частично объяснять «отсутствующую середину» в распределении фирм по размерам в развивающихся странах.

приносит меньше, чем стоит его собрать, является желательным в той мере, в которой он позволяет уменьшить эти искажения (Keen, 2010);

- **Улучшить мораль налогоплательщиков.** Соблюдение норм более крупными фирмами может подрываться, если оказывается, что более мелкие не платят достаточные суммы налогов. И сами малые фирмы с большей вероятностью будут соблюдать нормы, если они уверены, что другие фирмы тоже платят, что создает возможность для перехода от «плохого» равновесия в плане соблюдения норм к «хорошему».
- **Внести вклад в государственное строительство.** Введение малых фирм в налоговую сеть может обеспечить их участие в политическом процессе и повысит подотчетность правительства.
- **Принести неналоговые выгоды самим малым предприятиям.** Соблюдение норм может повысить, к примеру, потенциал ведения бухгалтерского учета и финансовые навыки, и таким образом улучшить доступ к рынкам капитала. Если сами предприятия не в состоянии оценить такие выгоды, или же последующее повышение производительности приносит более широкие вторичные выгоды, обоснованным является вмешательство налоговых органов, помимо того, что оправдано соображениями получения доходов.

65. **Налоговые режимы в отношении малых предприятий широко различаются⁶¹, но последовательная структура может быть построена вокруг относительно высокого порога НДС.** Слишком часто низкий порог НДС и излишне сложный ПНФ создает стимулы оставаться за пределами налоговой системы. Достаточно высокий порог НДС — Фонд обычно рекомендует примерно 50 000–100 000 долларов США в развивающихся странах, — обеспечивает естественную опорную точку для сегментации налогоплательщиков, так как можно считать, что фирмы, находящиеся выше нее, имеют базовый потенциал ведения бухгалтерского учета. Ниже этой точки затем можно выделить две группы: (1) микрофирмы, для которых может быть установлен простой «патент», подобный лицензионному сбору (вероятно, наилучшим образом реализуемый на местном уровне), с целью обеспечить их участие в политическом процессе и собирать информацию, полезную для постепенного вступления в стандартную налоговую систему; (2) промежуточная группа налогоплательщиков, которые могут облагаться налогами по их потокам денежных средств (то есть с непосредственным зачетом инвестиций и отказом от зачета стоимости финансирования) или обороту, с тем чтобы в целом воспроизвести обычный ПНФ (для применения к некорпоративным предприятиям прогрессивных ставок,

⁶¹ В работах Bodin (2010) и Bodin and Koukraizan (2008) анализируются последние изменения и возможные варианты налогообложения малых предприятий в странах с более низкими доходами, включая удержание у источника и схемы предварительного сбора, обсуждаемые ниже.

включая стандартные льготы)⁶². Трудность заключается не в том, что мелкие торговцы не могут вести простые счета, а в том, чтобы убедить их представлять эту информацию⁶³.

66. Удержание налогов у источника и схемы предварительного сбора могут способствовать улучшению соблюдения налоговых норм малыми фирмами, но их следует использовать умеренно. Мелкие налогоплательщики проводят операции со средними и крупными, а также импортируют; удержание налогов на этих этапах может улучшить соблюдение норм. Предварительный сбор по импорту распространен в Африке и встречается также в других странах, иногда при более высоких ставках для незарегистрированных предприятий. В большинстве случаев авансовые платежи вычитаются только из налога на доходы, хотя в ряде стран применяются формы удержания НДС у источника. В некоторых странах (Буркина-Фасо, Мали) также был введен предварительный сбор по внутренним операциям. Хотя в принципе такие схемы имеют определенную привлекательность и часто позволяют получить значительные доходы⁶⁴, в общем случае вызывают серьезные трудности при широком применении: сама легкость, с которой они могут приносить доходы, может снизить стимулы к проведению трудных реформ, усугубить проблемы зачета и возмещения, создать благоприятные условия для коррупции и стать столь широко распространенными, что они будут нарушать последовательность более широкой налоговой системы⁶⁵.

Н. Налогообложение недвижимого имущества

67. Налоги на недвижимость могут быть эффективными и справедливыми и особенно удобными для местных органов управления. Привлекательность, обусловленная их эффективностью, состоит в том, что свойства специфического местоположения обеспечивают относительно неподвижную налоговую базу, менее уязвимую к налоговой конкуренции, чем другие; и поскольку ставки в настоящее время являются низкими, неэффективность предельных повышений, по всей вероятности,

⁶² В тех случаях, когда страны не хотят повышать порог НДС, установленный на слишком низком уровне, этот подход может надлежащим образом применяться к превышающим его.

⁶³ Взносы/отчисления на социальные нужды могут создать особые сложности для управления малыми предприятиями. В тех случаях, когда пенсионные и медицинские пособия привязаны к индивидуальным взносам, простые презумптивные схемы не охватывают всей необходимой информации, поэтому очевидная альтернатива удержания у источника отсутствует. Этот вопрос все более остро встает по мере расширения странами своих систем социального обеспечения, что затрудняет обоснование конкретных режимов для более мелких налогоплательщиков.

⁶⁴ В работе Aгау́-Вонжеан and Chanbai (2003) показано, что удержание налога на импорт автомобилей у источника составлял 18 процентов прямых налоговых доходов в Бенине (2001), но это — исключительный случай.

⁶⁵ Существуют также потенциальные проблемы, связанные с соответствием в рамках ВТО, если возмещение и зачеты не устраняют дополнительное бремя на импорт, осуществляемый соблюдающими налоговые нормы компаниями.

умеренна. Их прогрессивный характер связан с положительной корреляцией между собственностью на имущество, доходами и благосостоянием. Поскольку стоимость собственности в основном отражает предоставление услуг на местном уровне, они хорошо приспособлены к тому, чтобы служить инструментами местного налогообложения (Plimmer and McCluskey, 2010)⁶⁶.

68. Потенциал получения доходов от этих налогов является умеренным в абсолютном выражении, но значительным для местных органов управления. Налоги на недвижимость в развивающихся странах часто приносят менее 0,1 процента ВВП и редко более 0,5 процента (Боливия, Кабо-Верде, Гондурас и Казахстан). Но они могут составлять более 50 процентов доходов местных органов управления (Армения, Лесото и Перу). Хотя потенциал налогов на недвижимость в плане увеличения национальных доходов ограничен, возможности для финансирования улучшения услуг местных органов управления (обеспечения подотчетности местных органов управления) значительны. Многие развивающиеся страны (включая Египет, Намибию и Вьетнам), как следствие, приступили к проведению реформ налогов на недвижимость.

69. Низкие доходы отражают недоставки планирования и реализации, но в более долгосрочном плане имеются возможности для продвижения вперед. Налоговая база часто ослабляется многочисленными льготами; ставки низки; права собственности не всегда четко определены, а охват кадастров недостаточно полон; показатели стоимости имущества не обновляются (изменения относительных цен выше в быстро растущих городских центрах в развивающихся странах), что часто отражает стимулы к занижению стоимости, усугубляемые трансфертами и налогами на прирост капитала; и уровень соблюдения норм низок. Однако имеется множество способов определять стоимость имущества и облагать его налогами (Mikesell and Zorn, 2008). Методы стоимостной оценки, например, составляют диапазон от простых единичных налогов на землю (Вьетнам, Нигерия) до систем, основанных на рынке. Системы массовой оценки при помощи компьютеров могут использоваться для оценки имущества на основе гедонического принципа определения цен⁶⁷ (Eckert, 2008), причем вспомогательная технология минимизирует необходимость в проверках с выездом на место. Однако прогресс может занять много лет. Необходимо сформировать местный потенциал; альтернативный вариант, в рамках которого национальные учреждения принимают на себя администрацию налогов на недвижимое имущество (как в Танзании) подрывает подотчетность на местном уровне и отвлекает внимание от более важных реформ. Создание кадастров занимает много времени. Но это — одна из областей, в которой дополнительные доходы могут быть получены таким путем, который является эффективным, справедливым и несет в себе перспективу улучшения способности правительств к ответной реакции.

⁶⁶ В работе Chambas (2010) подчеркиваются потенциальные возможности улучшения финансов местных органов управления в странах Африки к югу от Сахары.

⁶⁷ С использованием данных по наблюдаемым операциям для прогнозирования рыночной стоимости имущества на основе их характеристик.

IV. ИНСТИТУТЫ И ПРОЗРАЧНОСТЬ

70. **Политическая приверженность необходима для прогресса, и «приверженцы» имеют ключевое значение, но для прочных реформ требуются глубокие институциональные изменения.** Почти все успешные реформы, упомянутые здесь, связаны с двумя или тремя конкретными политиками или чиновниками. Слишком часто, однако, прогресс останавливается, или идет назад, после их ухода. Сохранение изменений, в том числе в условиях циклических шоков (как плохих, которые могут усилить сопротивление к расширению базы, так и хороших, которые снижают давление к изменениям), требует закрепления успехов, достигнутых на каждом этапе.

71. **Эффективная и справедливая мобилизация доходов требует информированного и тщательного анализа, а также прозрачных институтов и практики.** Факт политики на Обсуждения политики на основе фактов может иметь решающее значение для развития политического и социального консенсуса, необходимого для долгосрочных улучшений. Ключевые элементы включают:

- ***Простое и прозрачное налоговое законодательство.*** В этой связи во многих развивающихся странах, принявших высококачественные законы в последние годы, положение лучше, чем в развитых странах. Однако реализация может быть проблематичной, например, в связи с медленным и громоздким рассмотрением апелляций.
- ***Количественная оценка и анализ налоговых расходов.*** Указывая на потери доходов расходы, связанные с льготными механизмами налогообложения, анализ налоговых расходов информирует и стимулирует анализ и дискуссии о том, порождают ли компенсирующие социальные выгоды. Хотя имеется много тонкостей в расчете и интерпретации налоговых расходов (Villela, Lemgruber, and Jorratt, 2010), базовый анализ концептуально прост, и все более часто проводится в развивающихся странах: они стали обычным делом в Латинской Америке, а также в настоящее время проводится, например, в Марокко и Сенегале. И они часто указывают на значительные потери доходов: около 5 процентов ВВП в Сенегале. Во многих случаях, однако, необходимые данные (например, о деятельности в свободных экономических зонах) попросту не собираются.
- ***Возможности подразделений налоговой политики.*** Анализ политики часто остается дополнительной и реактивной функцией налоговой администрации, и нередко для его проведения не хватает необходимых специальных знаний и более широкого взгляда. Недостатки в количественном определении и понимании налоговых разрывов при анализе доходов и распределительных эффектов, а также выявлении новых тенденций и выработке соответствующих ответных мер зачастую значительны. Опыт показывает, что без обеспечения квалифицированными кадрами и наделения полномочиями специализированных подразделений по анализу налоговой политики в рамках министерства финансов, тесно

сотрудничающих с налоговой администрации и имеющих право собирать информацию от различных правительственных учреждений, разработка изменений в налоговых системах будет затруднена, а их заинтересованность в этом по существу ограничена.

- **Участие более широкого сообщества.** Своевременные взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками информирует обе стороны, способствует доверию и может привести к мерам, которые одновременно хорошо проработаны и более широко принимаются. Взаимодействия с ОГО и национальными академическими кругами, а также хорошо информированное освещение средствами массовой информации, может способствовать передаче информации о приоритетах реформ и руководству ее проведением.

72. **Инициативы, направленные на дальнейшее содействие прозрачности в налоговых отношениях, заслуживают внимательного рассмотрения.** Одним из широко обсуждаемых примеров является «представление отчетности по отдельным странам», в настоящее время изучаемое Европейской комиссией и ОЭСР/Целевая группа по вопросам налогообложения и развития КСР. Цель этих инициатив, призванных обобщить до некоторой степени Инициативу по обеспечению прозрачности в добывающих отраслях промышленности, как правило, носит двойной характер: содействовать подотчетности правительств за доходы, которые они получают; и содействовать общественной прозрачности в отношении налогов, уплачиваемых предприятиями, что позволяет, как можно надеяться, отслеживать злоупотребления трансфертного ценообразования. Вообще говоря, целью является уточнение соответствия (не обязательно требуемого в рамках действующего налогового законодательства) между местом получения корпоративной финансовой прибыли и/или деятельностью и расположением и количеством уплачиваемых налогов на прибыль корпораций. Прогресс, вероятно, требует уточнения как целей, так и добавленной стоимости таких мероприятий. Открытые акционерные общества, например, уже обязаны представлять налоговую отчетность во многих странах. Этот сугубо технический вопрос заслуживает дальнейшего изучения и международного обсуждения. Как минимум, это может способствовать дальнейшим необходимым размышлениям относительно лучших способов обеспечения большей прозрачности в рамках существующей международной налоговой архитектуры.

73. **Значение мобилизации доходов в условиях исторически широкого государственного развития получает все большее признание.** В одном из направлений исследований подчеркивается, что возможности сбора налоговых доходов отражают предшествующие инвестиционные решения, и изучается, каким образом они определяются такими соображениями, как политическая стабильность, масштабы общих интересов (одним из главных примеров является внешняя угроза) и степень политического консенсуса (Acemoglu, 2005; and Besley and Persson, 2009 and 2010). В последних документах по вопросам политики наиболее выделяется «новая налогово-бюджетная социология», которая утверждает, что налогообложение может способствовать государственному строительству как за счет предоставления центрального элемента в

переговорах между государством и гражданами, так и путем развития высококачественных институтов для сбора налогов (Bräutigam, 2008).

74. **Однако остается неясным, как эти проблемы могут регулировать стандартные рекомендации в области налогообложения.** Определенные аспекты государственного строительства выходят за их пределы. Например, известно, что конституционные структуры влияют на результаты сбора налогов, а политическая нестабильность ассоциируется с низкой эффективностью С НДС (Aizenman and Jinjark, 2008), но эти вопросы выходят за пределы рекомендаций по налогово-бюджетной политике. А стандартные рекомендации в отношении льгот, управления доходами от природных ресурсов и децентрализации уже в основном определяются соображениями помимо узко фискальных. В последних исследованиях подчеркивалось значение укрепления предполагаемых связей между уплатой налогов и пользования благами государственных расходов, и очевидно, что растущее понимание этого может быть конструктивным (также и в странах с развитой экономикой). Здесь критическую роль играет улучшение управления государственными финансами (и общественное доверие к нему), наряду с прозрачностью решений в области государственных расходов. Может ли помочь в этом широкое ассигнование налогов на определенные цели, как утверждают некоторые, является спорным вопросом: даже помимо коррупции, с которой это иногда ассоциируется, если такое целевое ассигнование действительно ограничивает расходы на конкретные статьи, оно может привести к вредоносной негибкости, а если нет, тогда оно противоречит принципам прозрачности. Кроме того, многие мелкие налоги в развивающихся странах, которые они часто стремятся отменить при помощи реформы, возникли именно как та или иная форма целевых ассигнований. Последствия соображений относительно государственного строительства для налогообложения мелких предприятий — усиливающие аргументы в пользу усилий по включению их в налоговую систему для повышения подотчетности, которую они требуют от правительства, достаточно очевидны; вопрос заключается в том, какова их значимость по сравнению с другими обсуждавшимися выше соображениями.

75. **Доноры также играют определенную роль.** Они должны выполнять свои обязательства по предоставлению помощи и изучать пути оптимальной организации помощи, в том числе путем использования поддающихся мониторингу контрольных показателей, с тем чтобы стимулировать мобилизацию доходов. Может быть улучшена координация относящейся к налогам ТП, по существу и с точки зрения процессов. Существуют также аргументы в пользу ослабления (как в настоящее время делают некоторые) требований налоговых льгот по финансируемым донорами проектам. Это создает административные сложности и узаконивает льготы как регулярный инструмент политики, хотя основания для них (учитывая растущую готовность предоставлять прямую бюджетную поддержку странам, имеющим надлежащие механизмы управления) становятся все менее ясными (International Tax Dialogue, 2006).

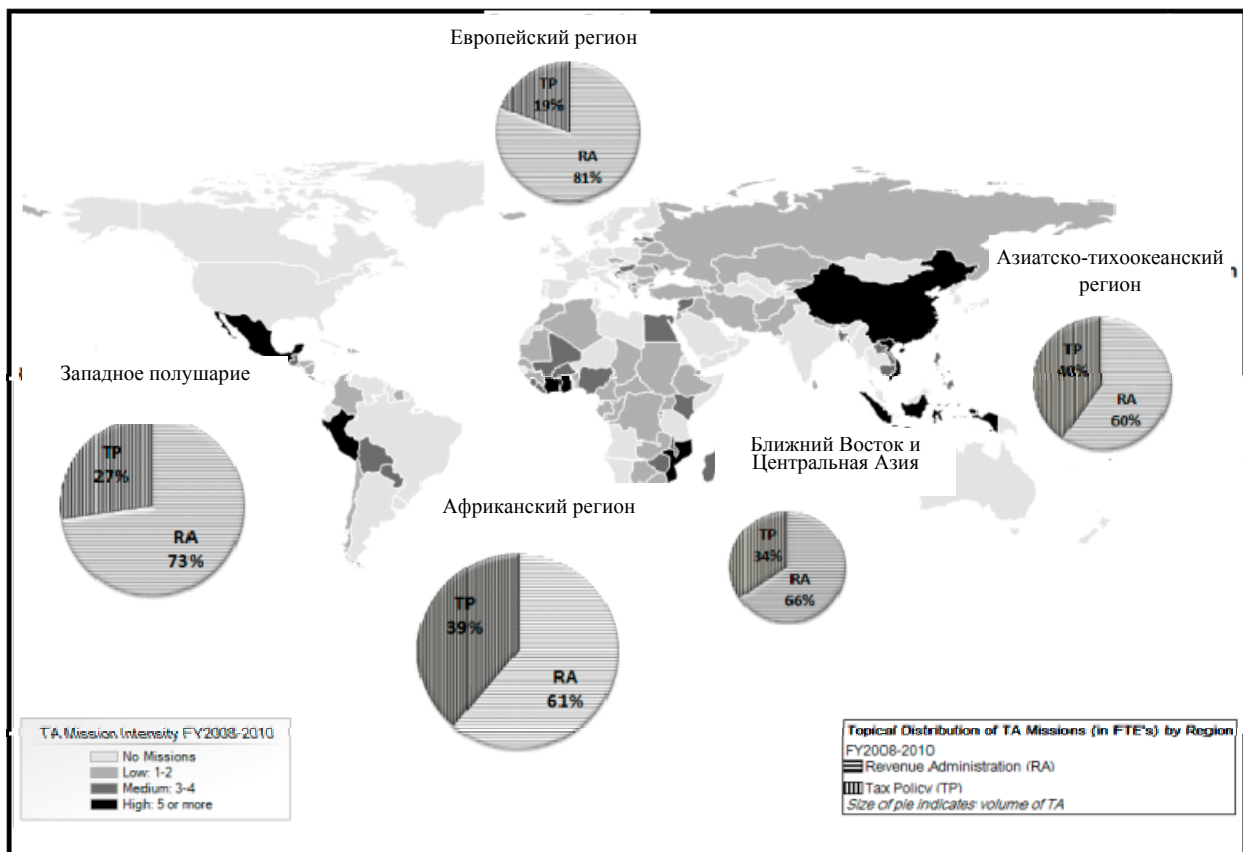
V. ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ

- Согласны ли директора с тем, что существует возможность для получения значительных дополнительных налогов в целях удовлетворения высокоприоритетных потребностей в расходах во многих странах с низкими доходами?
- Считают ли директора, что принципы реформирования налоговой администрации и политики, изложенные в настоящем документе, обеспечивают надежную основу для дальнейшего прогресса в мобилизации доходов в странах с более низкими доходами?
- Согласны ли директора с тем, что в отношении недостаточного налогообложения лиц с высокими доходами/состоятельных лиц и элитарных слоев необходимо применять более решительные меры?
- Согласны ли директора с тем, что следует продолжать предпринимать усилия по укреплению схемы и реализации сбора НДС, с тем чтобы в полной мере реализовать его потенциал?
- Согласны ли директора с тем, что льготы и преференциальные налоговые режимы серьезно препятствуют мобилизации доходов во многих развивающихся странах, и что необходимо больше делать для их отмены?
- Согласны ли директора с тем, что решение проблем, связанных с обеспечением соблюдения налоговых норм и управлением в налогообложении, может внести важный вклад в более широкое государственное строительство?
- Согласны ли директора с тем, что более широкое международное сотрудничество в области налогов, в том числе между развитыми и развивающимися странами, может значительно способствовать улучшению мобилизации доходов?

Приложение I. Техническая помощь в налоговых вопросах

Техническая помощь, предоставляемая Департаментом по бюджетным вопросам (ДБВ) государствам-членам Фонда по их запросу, является широкомасштабной и принимает различные формы. В 2011 финансовом году состоится примерно 35 миссий из штаб-квартиры по вопросам налоговой политики и примерно 61 миссий по вопросам налоговой администрации. Некоторые из них посетят страны с развитой экономикой и будут связаны с мерами в ответ на кризис, но большинство продолжает направляться в развивающиеся страны (рис. приложения 14). Кроме того, сотрудники-специалисты присоединяются к миссиям территориальных департаментов (и вновь, включая миссии в страны с развитой экономикой) для решения конкретных вопросов. Краткосрочная поддержка предоставляется через семь⁶⁸ региональных центров по технической помощи, каждый из которых включает специалиста-консультанта по вопросам налоговой администрации. Время от времени ДБВ проводит семинары по конкретным вопросам (таким как налогообложение малых предприятий и прогнозирование доходов), а также периодические конференции высокого уровня (самая последняя по вопросам налогообложения природных ресурсов). Этой работе по ТП будут способствовать два недавно созданных тематических трастовых фонда: по налоговой политике и администрации и по управлению природными богатствами (IMF, 2010b, c).

Рисунок приложения 14. Управление бюджетными доходами и интенсивность миссии налоговой политики, 2008–2010 финансовые годы



Источник: расчеты персонала МВФ.

⁶⁸ Вскоре откроется новый центр в южной части Африки, и планируется еще один в Центральной Азии.

Уроки, извлеченные из работы ДБВ по ТП собраны в нескольких книгах (в последние годы по вопросам НДС, таможенной администрации и налогообложению природных ресурсов)⁶⁹, спрос на которые оказался высоким, и в серии технических документов по вопросам налоговой администрации.

Юридический департамент предоставляет широкую помощь в разработке налогового законодательства в тесной координации с работой ДБВ. Обычно в течение года проводится около 25 краткосрочных миссий ЮРД, посвященных разработке законодательства; за последние два десятилетия ЮРД оказал помощь в разработке примерно 200 законов или нормативов по налогам, введенных в действие примерно в 60 странах.

Всемирный банк, региональные банки развития и доноры также, в различной степени, предоставляют ТП, относящуюся к налогам: первоначальный анализ проводится в работах International Tax Compact (2010) Michielse and Thuronyi (2010), и более полный отчет входит в число запросов Группы 20-ти. Хотя в соглашении ничего не говорится о соответствующих ролях Фонда и Всемирного банка, на практике Фонд в течение ряда лет более активно занимался вопросами налоговой политики и предоставлял стратегические рекомендации по вопросам налоговой администрации, а Банк осуществлял финансирование и управление крупными проектами реформ налоговой администрации.

Фонд поддерживает тесные связи с ассоциациями налоговых администраций, такими как новый Африканский форум налоговых администраций и Межамериканская ассоциация налоговых администраций (МАНА). Он также является членом-учредителем, вместе с ОЭСР и Всемирным банком, Международного налогового диалога (МНД). МНД ставит своей целью служить источником информации для должностных лиц по техническим вопросам через его веб-сайт (www.itdweb.org), который также предоставляет платформу для обмена информацией по ТП и другим видам деятельности, способствует обмену опытом посредством проведения крупных конференций раз в два года (следующая конференция состоится на тему «Налоги и неравенство»), а также, при поддержке Министерства международного развития Соединенного Королевства, проводил работу по сбору сравнительной информации по налоговой администрации в Африке.

⁶⁹ Соответственно, Ebrill et al. (2001), Keen (2003) и Daniel, Keen and McPherson (2010).

Приложение II. Налоговая реформа в постконфликтных государствах и государствах-преемниках

Стратегии создания эффективных систем налогообложения в постконфликтных странах, изложенные в работе Gupta et al. (2005), иллюстрируются опытом Либерии и Мозамбика, БЮР Македония представляет пример реформы в странах-преемниках с доходами выше средних с заострением внимания на создании благоприятной для бизнеса среды.

Либерия. Длительный гражданский конфликт уничтожил налоговую и таможенную администрацию. При обширной ТП в области политики и управлении, в которой ДБВ занимает видное место, доходы увеличились с 6,2 процента от ВВП в 2003 году до почти 20 процентов к 2009 году. Первоначальные усилия были сосредоточены на основных доходах от таможни и небольшого числа крупных предприятий и управлялись небольшим специальным офисом. Затем внимание было обращено к многоплановой административной реформе, охватывающей организационные механизмы, формы и процедуры, системы и механизмы управления, а также ряд вопросов политики, в том числе основы налогово-бюджетной политики в области природных ресурсов (нефть, горнодобывающая промышленность, лесное хозяйство и лесозаготовки). Следующие шаги включают переход на общий внешний тариф и замену налога с продаж НДС, как было решено в рамках ЭКОВАС. Меры по сбору среднесрочных доходов в области природных ресурсов, однако, недавно оказались под угрозой из-за ряда специальных концессий в горнодобывающей отрасли, а также проблем в обеспечении соблюдения договоров об аренде земли в рамках контрактов лесной промышленности.

Мозамбик⁷⁰. Краеугольным камнем широкой усилий по реформе после окончания разрушительной гражданской войны в 1992 году были далеко идущие реформы налоговой политики и администрации, проводившиеся при значительной технической поддержке ДБВ и других сторон. Первоначальные усилия были направлены на упрощение тарифов и перестройку таможенной администрации. Затем внимание было обращено на реформирование внутренних косвенных налогов, заменивших каскадные налоги НДС отдельными акцизами, и укрепление внутренней налоговой администрации. На заключительном этапе прямые налоги были трансформированы (создание единого НДС и переход от всеобщего НДС к налогу, основанному на шкале ставок) и был создан налоговый орган. Сбор доходов (без учета поступлений от природных ресурсов), который составил около 8,5 процента от ВВП в 1992/1993 году, в настоящее время составляет примерно 15 процентов.

БЮР Македония. Административные усилия, предпринимаемые при поддержке ДБВ и частично финансируемые голландским правительством, были ориентированы на интеграцию сбора взносов на социальное страхование (ВСС) со сборами от НДС. Для

⁷⁰ Эти сведения взяты из Castro et al. (2009).

этого потребовался целый ряд правовых, организационных и политических реформ (например, согласование баз НДС и ВСС и согласование административных процедур и систем ИТ). Минимальные ВСС также были сокращены, с потенциально полезными эффектами для занятости и соблюдения налоговых норм. Интегрированный сбор начался в январе 2009 года, и, как сообщается, принес существенные выгоды (а) правительству, за счет увеличения сбора ВСС (несмотря на экономический спад, число представлявших декларации работников увеличилось примерно на 16 процентов, а суммы поступлений от НДС и ВСС примерно на 8 процентов), (b) работникам, за счет сокращения задержки выплаты заработной платы (так как механизмы решительного обеспечения соблюдения норм по выплате ВСС также обеспечили своевременную выплату заработной платы), и (с) работодателям, благодаря значительному упрощению. Параллельно, с целью привлечения прямых иностранных инвестиций и стимулирования занятости, был введен единообразный налог, главной особенностью которой (учитывая, что подавляющее большинство работников уже платили налоги по единой предельной ставке) является очень низкая ставка в 10 процентов (НДС и ВСС). Рекомендации ДБВ в этой области, направленные на обеспечение доходов за счет устранения многочисленных налоговых льгот и скидок, оказали гораздо меньшее воздействие.

Приложение III. Данные

Анализ, проводимый в настоящем документе, основан на совокупности данных СГФ, ПРМЭ и других источников, начиная с 1980 года. Это разнообразие отражает ограниченность имеющихся данных о доходах в развивающихся странах. Хотя «Руководство по статистике государственных финансов» широко используется, имеются значительные пробелы, и показатели могут отличаться от тех, которые готовятся страновыми экономистами и собираются для «Перспектив развития мировой экономики». Важные составляющие детали часто отсутствуют, в том числе между НДС и другими косвенными налогами и (что все более важно) поступлениями, связанными с природными ресурсами.

Создание комплексного набора переменных о доходах ставит ряд проблем. Во-первых, стандарты отчетности в СГФ, первоначально следующие Руководству 1986 года, претерпели значительные изменения с введением новой основы СГФ в 2001 году. Это затрудняет построение последовательной, сопоставимой государственной статистики до 1999 года. Имеются перерывы в данных по времени, с различиями в терминологии и составе конкретных рядов, и некоторые проблемы, связанные с масштабом. Во-вторых, отчетность может представляться либо на основе кассового метода, либо или на основе метода начисления. Для максимизации выборки стран с низкими доходами в настоящем документе используются данные о доходах на кассовой основе. В-третьих, альтернативные источники данных органов государственного управления страдают от схожих проблем. В ПРМЭ собираются данные непосредственно из налогово-бюджетных файлов стран, но по большей части исторические данные отсутствуют, так как система переходит в новую среду, и только последние данные были форматированы для целей этой системы. Данные о доходах ОЭСР имеют лучший временной охват, но ограниченный страновой охват.

Общий объем доходов государственного бюджета как доля ВВП. В качестве первого шага, используются данные о доходах сектора государственного управления ПРМЭ. Некоторые остающиеся пробелы до 2001 года заполняются данными из предшествующего набора данных ПРМЭ, составленного ДБВ. В остальном используются данные о доходах сектора государственного управления СГФ, а когда таковые отсутствуют, данные по консолидированному центральному правительству СГФ⁷¹. Поскольку в большинстве случаев отсутствующие данные по сектору государственного управления относятся к развивающимся странам с более низкими доходами, это представляется разумной заменой, так как большинство доходов в таких странах, как правило, собирается на уровне центрального правительства. СГФ 2001 года и СГФ 1986 годы отличаются тем, что последняя не включает социальные отчисления правительства в качестве работодателя при консолидации данных органов государственного управления,

⁷¹ Конкретными рядами являются «общие доходы» из СГФ 2001 года и «общие доходы и гранты» из СГФ 1986 года.

и это означает, что данные могут быть смещены в сторону понижения в первые годы выборки, которые основаны на СГФ 1986 года.

Государственные доходы, не связанные с грантами, как доля ВВП, рассчитываются с использованием того же подхода, который был описан выше, но за вычетом грантов ПРМЭ и СГФ из совокупных государственных доходов.

Налоговые доходы в процентах ВВП представляют собой общий объем налоговых доходов, включая взносы на социальное обеспечение, собранные сектором государственного управления, по отношению к ВВП по рыночным ценам. Основными компонентами являются (i) налоги на доходы, прибыль и прирост капитала; (ii) налоги на фонд заработной платы и рабочую силу; (iii) налоги на имущество; (iv) налоги на товары и услуги, и (v) налоги на международную торговлю и операции. Эта переменная построена, во-первых, с использованием общего объема налоговых доходов сектора государственного управления из данных ОЭСР, которые имеют полный временной охват, за исключением последнего года выборки, так как данные, доступные на момент проведения этой работы, были составлены только до 2009 года. ОЭСР представляет взносы на социальное обеспечение, как подкомпонент общей суммы налогов, но в ПРМЭ/СГФ они представляются как отдельная неналоговая категорию. При составлении полного ряда данных за 1980-2010 годы, мы начинаем с налогового показателя из данных ОЭСР, а затем заполняем пробелы суммой налогов и социальных взносов из ПРМЭ и СГФ за 2010 год.

Налоги на доходы в процентах ВВП — это налоги на доходы, прибыль и прирост капитала, обычно взимаемые с (i) компенсации за услуги рабочей силы; (ii) процентов, дивидендов, ренты, и доходов от роялти; (iii) доходов от прироста капитала и убытков; (iv) прибыли корпораций и партнерств; (v) налогооблагаемой части социального обеспечения, распределений пенсионного счета и страхования жизни, и (vi) различных других статей доходов. Собираются данные об общем объеме налогов на доходы, а также налогов на доходы корпораций и подоходных налогов с физических лиц. Что касается общего объема налоговых доходов, ОЭСР и ПРМЭ используются в качестве основных источников, а остающиеся пробелы заполняются данными СГФ.

Налоги на товары и услуги в процентах ВВП — это налоги на производство, добычу, продажу, передачу, лизинг или поставки товаров и оказание услуг, а также на использование таких товаров. Основными компонентами являются (i) общие налоги на товары и услуги (налог на добавленную стоимость, налоги с продаж, а также налог с оборота и другие общие налоги на товары и услуги); (ii) акцизы; (iii) другие налоги на прибыль фискальных монополий, конкретные услуги и использование товаров для осуществления деятельности. Данные составляются, по порядку, на основе данных ОЭСР, ПРМЭ и СГФ.

Доходы от налога на добавленную стоимость в процентах ВВП, составляются только на основе источников ОЭСР и СГФ, так как данные ПРМЭ не представляются на этом уровне детализации. Когда данные СГФ не доступны, для стран Африки к югу от Сахары используется набор данных из работы Keen and Mansour (2010), составленный на

основе документов по странам и налогово-бюджетных файлов МВФ. В некоторых случаях, если в стране действует налог на добавленную стоимость и никаких других источников нет, мы заменяем доход от НДС доходом от общих налогов на товары и услуги.

Доходы от налогов на торговлю в процентах ВВП, включают таможенные и другие импортные пошлины, налоги на экспорт, прибыль экспортных или импортных монополий, прибыль от валютных операций и налоги на валютные операции. Используемыми источниками являются ряды данных ОЭСР (сумма импортных пошлин и экспортных налогов) и ПРМЭ, а остающиеся пробелы заполняются данными из работы Baunsgaard and Keen (2010) и СГФ.

Законодательно установленные ставки НДС взяты из «Обследования налогов на корпорации и косвенных налогов 2010 года» КРМГ начиная с 2001 года и из базы данных ДБВ по ставкам налогов за годы до 2001 года. Последний источник основан на Базе данных и мировых налогах, составленных Мичиганским университетом.

Природные богатства. Эта условная переменная рассчитывается с использованием данных о ренте от ресурсов из системы чистых скорректированных сбережений Всемирного банка, в которой рента от углеводородов и минеральных ресурсов определяется как разность между мировыми ценами и средней единичной стоимостью добычи, умноженная на совокупный объем производства в любой данный год. Для составления общестранового показателя обеспеченности ресурсами рентные доходы агрегируются с включением нефти, природного газа, бокситов, меди, свинца, никеля, фосфатов, олова, цинка, золота, серебра и железной руды. Обеспеченными ресурсами страны на каждую дату считаются те, чья оцениваемая рента составляет более 10 процентов ВВП.

Группы по доходам

Фиксированные. Страны группируются согласно методологии Всемирного банка, которая делит страны согласно валовому национальному доходу в 2009 году (ВНД на душу населения), рассчитанному по методу Всемирного банка «Атлас»⁷². Такими группами являются: низкие доходы, 995 долларов или меньше; доходы ниже средних 996–3 945 долларов; доходы выше средних 3 946–12 195 долларов; и высокие доходы 12 196 или больше. См. таблицу приложения 3.

⁷² Чтобы уменьшить влияние временных колебаний обменного курса в межстрановых сопоставлениях национального дохода, Всемирный банк конвертирует ВНД в национальной валюте в доллары США с использованием коэффициента пересчета Атласа. Переводной коэффициент рассчитывается как средний обменный курс за три года с поправкой на разницу между уровнем инфляции в конкретной стране (с использованием дефлятора ВВП данной страны) и в выбранной группе стран с развитой экономикой (с использованием средневзвешенных дефляторов ВВП в СДР по странам).

Динамические. Группы определяются с использованием ВНД на душу населения за каждый год, рассчитанных аналогично с использованием метода «Атлас» Всемирного банка. Страны с низкими доходами — это страны, входящие в нижние 25 процентов распределения ВНД в любой данный год. Страны с доходами ниже средних — страны, входящие в следующие 25 процентов, за ними следуют страны с доходами выше средних. Страны с высокими доходами составляют верхние 25 процентов.

Таблица приложения 2. Сводные статистические показатели

Переменная	Набл.	Средн.	Ст. откл.	Мин.	Макс.
Все страны в выборке					
Государственные доходы, % ВВП	4808	28.7	12.4	0.0	72.7
Государственные доходы, кроме грантов, % ВВП	4783	27.8	12.8	0.0	72.7
Государственные налоги, % ВВП	4587	20.5	10.9	0.0	61.4
Налог на доходы, % ВВП	3361	6.9	5.6	0.1	46.3
Налог на доходы корпораций, % ВВП	2642	3.0	2.5	0.0	24.2
Подходный налог с физических лиц, % ВВП	2445	4.7	4.8	0.0	26.5
Налог на товары и услуги, % ВВП	3269	7.4	4.2	0.0	32.2
Доходы от НДС, % ВВП	1588	5.9	2.5	0.0	14.5
Налог на торговлю, % ВВП	4208	3.6	4.2	0.0	41.8
Условная переменная обеспеченности ресурсами	5394	0.2	0.4	0.0	1.0
Ставка налога на доходы корпораций	3080	33.5	11.1	0.0	75.0
Ставка НДС, 2010 год	4309	15.8	4.6	3.0	25.5
Высокие доходы: ОЭСР [N=30]					
Государственные доходы, % ВВП	885	41.5	9.0	17.8	70.9
Государственные доходы, кроме грантов, % ВВП	885	41.4	9.0	17.8	70.9
Государственные налоги, % ВВП	864	35.4	7.3	8.4	52.2
Налог на доходы, % ВВП	861	12.9	5.2	4.0	31.2
Налог на доходы корпораций, % ВВП	855	3.1	1.8	0.3	13.0
Подходный налог с физических лиц, % ВВП	850	9.7	4.9	0.1	26.5
Налог на товары и услуги, % ВВП	859	11.2	3.1	3.7	22.0
Доходы от НДС, % ВВП	691	6.8	2.1	1.0	14.5
Налог на торговлю, % ВВП	750	0.6	0.8	0.0	4.9
Условная переменная обеспеченности ресурсами	930	0.0	0.1	0.0	1.0
Ставка налога на доходы корпораций	835	33.8	9.3	8.5	56.0
Ставка НДС, 2010 год	899	18.0	5.7	5.0	25.5
Высокие доходы: кроме ОЭСР [N=18]					
Государственные доходы, % ВВП	511	33.8	12.6	13.1	71.6
Государственные доходы, кроме грантов, % ВВП	511	33.7	12.6	13.1	71.6
Государственные налоги, % ВВП	430	15.7	10.8	0.1	49.3
Налог на доходы, % ВВП	297	5.9	5.6	0.1	39.3
Налог на доходы корпораций, % ВВП	241	2.4	3.3	0.0	24.2
Подходный налог с физических лиц, % ВВП	133	2.8	1.8	0.0	6.8
Налог на товары и услуги, % ВВП	238	5.1	4.9	0.0	18.5
Доходы от НДС, % ВВП	81	6.2	3.6	0.1	14.3
Налог на торговлю, % ВВП	387	2.7	3.2	0.0	22.5
Условная переменная обеспеченности ресурсами	558	0.4	0.5	0.0	1.0
Ставка налога на доходы корпораций	393	28.9	16.9	0.0	55.0
Ставка НДС, 2010 год	279	16.3	4.3	7.0	23.0

Таблица приложения 2. Сводная статистика (продолжение)

Переменная	Набл.	Средн.	Ст. откл.	Мин.	Макс.
Низкие доходы [N=37]					
Государственные доходы, % ВВП	1023	18.4	8.0	3.1	60.1
Государственные доходы, кроме грантов, % ВВП	996	15.2	7.0	0.1	52.8
Государственные налоги, % ВВП	1008	13.0	5.5	0.0	36.5
Налог на доходы, % ВВП	619	3.5	2.5	0.4	15.4
Налог на доходы корпораций, % ВВП	283	2.2	2.2	0.1	13.9
Подходный налог с физических лиц, % ВВП	304	1.6	1.4	0.1	7.8
Налог на товары и услуги, % ВВП	577	5.0	3.0	0.0	32.2
Доходы от НДС, % ВВП	224	4.9	2.1	0.0	11.1
Налог на торговлю, % ВВП	957	3.7	2.6	0.1	22.0
Условная переменная обеспеченности ресурсами	1147	0.0	0.2	0.0	1.0
Ставка налога на доходы корпораций	302	39.0	8.3	20.0	60.0
Ставка НДС, 2010 год	837	16.2	2.7	10.0	20.0
Доходы ниже средних [N=48]					
Государственные доходы, % ВВП	1298	26.4	10.8	5.8	72.7
Государственные доходы, кроме грантов, % ВВП	1300	25.6	10.5	5.8	72.7
Государственные налоги, % ВВП	1223	17.7	7.9	1.1	61.4
Налог на доходы, % ВВП	780	5.0	4.7	0.2	46.3
Налог на доходы корпораций, % ВВП	639	2.9	2.5	0.1	16.5
Подходный налог с физических лиц, % ВВП	558	1.9	1.4	0.0	7.3
Налог на товары и услуги, % ВВП	799	6.1	3.1	0.2	18.1
Доходы от НДС, % ВВП	243	5.0	2.4	0.4	14.4
Налог на торговлю, % ВВП	1162	4.9	5.3	0.0	41.8
Условная переменная обеспеченности ресурсами	1488	0.2	0.4	0.0	1.0
Ставка налога на доходы корпораций	786	33.5	10.4	0.0	60.0
Ставка НДС, 2010 год	1209	13.8	4.1	5.0	20.0
Доходы выше средних [N=41]					
Государственные доходы, % ВВП	1091	28.5	9.5	0.0	70.1
Государственные доходы, кроме грантов, % ВВП	1091	27.9	9.2	0.0	70.1
Государственные налоги, % ВВП	1062	20.7	8.2	2.8	50.6
Налог на доходы, % ВВП	804	5.4	3.5	0.2	30.8
Налог на доходы корпораций, % ВВП	624	3.4	2.8	0.0	18.6
Подходный налог с физических лиц, % ВВП	600	2.3	1.8	0.0	9.4
Налог на товары и услуги, % ВВП	796	7.1	4.0	0.1	19.6
Доходы от НДС, % ВВП	349	5.2	2.4	0.6	11.8
Налог на торговлю, % ВВП	952	4.6	4.7	0.1	37.9
Условная переменная обеспеченности ресурсами	1271	0.2	0.4	0.0	1.0
Ставка налога на доходы корпораций	764	33.3	9.7	10.0	75.0
Ставка НДС, 2010 год	1085	15.7	4.1	3.0	22.0

Источник: оценки персонала МВФ.

Таблица приложения 3. Фиксированные группы стран

Выделенные страны являются «богатыми природными ресурсами» по крайней мере в один из периодов выборки.

Низкие доходы

Бангладеш, Бенин, Буркина-Фасо, Бурунди, Камбоджа, Центральноафриканская республика, Чад, Коморские Острова, Демократическая Республика Конго, Эритрея, Эфиопия, Гамбия, Гана, Гвинея, Гвинея-Бисау, Гаити, Кения, Кыргызская Республика, Лаосская Народно-Демократическая Республика, Либерия, Мадагаскар, Малави, Мали, Мавритания, Мозамбик, Мьянма, Непал, Нигер, Руанда, Стерра-Леоне, Соломоновы Острова, Таджикистан, Танзания, Того, Уганда, Замбия, Зимбабве.

Доходы ниже средних

Ангола, Армения, Белиз, Бутан, Боливия, Камерун, Кабо-Верде, Китайская Народная Республика, Республика Конго, Кот-д'Ивуар, Джибути, Эквадор, Египет, Сальвадор, Грузия, Гватемала, Гайана, Гондурас, Индия, Индонезия, Иордания, Кирибати, Лесото, Мальдивские Острова, Молдова, Монголия, Марокко, Никарагуа, Нигерия, Пакистан, Папуа-Новая Гвинея, Парагвай, Филиппины, Самоа, Сенегал, Шри-Ланка, Судан, Свазиленд, Сирийская Арабская Республика, Сан-Тому и Принсипи, Таиланд, Тонга, Тунис, Украина, Узбекистан, Вануату, Вьетнам, Йеменская Республика.

Доходы выше средних

Албания, Алжир, Антигуа и Барбуда, Аргентина, Азербайджанская Республика, Беларусь, Босния и Герцеговина, Ботсвана, Бразилия, Болгария, Чили, Колумбия, Коста-Рика, Доминика, Доминиканская Республика, Фиджи, Габон, Гренада, Исламская Республика Иран, Ямайка, Казахстан, Ливан, Ливия, Литва, БЮР Македония, Малайзия, Маврикий, Мексика, Намибия, Панама, Перу, Российская Федерация, Сейшельские Острова, Южная Африка, Сент-Киттс и Невис, Сент-Люсия, Сент-Винсент и Гренадины, Суринам, Турция, Уругвай, Венесуэла.

Высокие доходы: ОЭСР

Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Чешская Республика, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Исландия, Ирландия, Израиль, Италия, Япония, Республика Корея, Люксембург, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Словацкая Республика, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Соединенное Королевство, США.

Высокие доходы: кроме ОЭСР

Багамские Острова, Королевство Бахрейн, Барбадос, Бруней-Даруссалам, САР Гонконг, КНР, Хорватия, Кипр, Экваториальная Гвинея, Эстония, Кувейт, Латвия, Мальта, Оман, Катар, Саудовская Аравия, Сингапур, Тринидад и Тобаго, Объединенные Арабские Эмираты.

Приложение IV. Понимание результатов сбора налогов и мер по сбору налогов

В многочисленных эмпирических исследованиях⁷³ делается вывод о том, что результаты сбора доходов связаны с широким диапазоном показателей развития, структурных и институциональных показателей. Имеется множество работ, в которых строятся регрессии определенных показателей сбора доходов по ряду страновых характеристик. Результаты весьма заметно различаются по наборам данных, методам оценки и функциональной форме, но существуют общие выводы. К их числу, с обычно предлагаемыми обоснованиями, относятся:

- Более высокая доля *сельского хозяйства* в ВВП ассоциируется с более низкими доходами, либо потому, что этот сектор с трудом поддается налогообложению и/или пользуется преференциальным налоговым режимом, либо потому, что предоставление государственных услуг приносит особенно высокую социальную отдачу в городских центрах.
- Повышение *открытости*, как правило, связано с более высокими доходами. Это наиболее естественно интерпретировать как простоту налогообложения торговли, хотя в работе Rodrik (1998) утверждается, что она скорее отражает более высокий спрос на социальное страхование, связанное с большим риском, предполагающим большую подверженность внешним изменениям. Не имеющие выхода к морю страны, наоборот, обычно получают меньший объем доходов.
- *Доходы на душу населения* положительно связаны с показателями доходов, будь то представительная переменная для административного потенциала и возможностей по обеспечению соблюдения норм, или через его влияние на спрос на государственные услуги. При фиксированных других параметрах, однако, многие исследования приходят к выводу о том, что (вразрез с «законом Вагнера», согласно которому доля правительства имеет тенденцию к увеличению вместе с уровнем уровня доходов) эластичность доходов меньше единицы (или даже отрицательна). Одной из возможностей является то, что искажающих издержки налогообложения означают, что доля доходов оптимально уменьшается при более высоких доходах (Keen and Lockwood, 2010).
- *Демографические факторы* также могут играть определенную роль. Большая *численность населения* ассоциируется с более низкими коэффициентами сбора налогов, что отражает экономию от увеличения масштабов в предоставлении общественных благ (Alesina and Wacziarg, 1998), отрицательную корреляцию с открытостью, и, возможно, преимущество в международных налоговых играх (привлечение базы из-за рубежа путем установления более низких ставок налогов,

⁷³ К числу последних примеров относятся Gupta (2007), Le, Moreno-Dodson, and Rojchaichanthorn (2008), Bird, Martinez-Vazquez and Torgler (2008), Brun, Chambas, and Guerinneau (2008) и Pessino and Fenochietto (2010).

которое является менее дорогостоящим с точки зрения упущенных доходов от внутренней базы). Быстрый *рост населения* связан с более низкими доходами, возможно, из-за трудностей отслеживания и управления быстро меняющейся совокупностью налогоплательщиков, а также, по крайней мере в более развитых странах, *старение населения* связано с более сильными мерами по сбору налогов, предположительно для финансирования более высоких социальных расходов.

- Более высокая *инфляция* связана с более низкими налоговыми доходами: это легкий для сбора налог, позволяющий обойти традиционные каналы законодательства и администрации (действительно, оптимальный сеньораж, вероятно, выше там, где администрация слаба)⁷⁴; она подрывает налоговые поступления, когда разрывы в сборе значительны (Tanzi, 1978)⁷⁵; и неспособность индексировать конкретные налоги, наряду с возможностями для расширения вычетов (например, номинальных процентных ставок из НДС), может определять положительное влияние на доходы в неспособности индексировать НДС индекс и другие налоговые пороги и группы
- Направленность одновременной связи с *государственным долгом* является теоретически двусмысленной — высокий долг может сигнализировать о низком уровне сбора налогов или стимулировать высокий уровень сбор налогов, и результаты различаются. В наборе данных, используемых в настоящем документе, последний эффект, как представляется, доминирует (на представлен).
- *Емкий финансовый сектор* ассоциируется с более высокими коэффициентами сбора налогов. В работе Gordon and Li (2009) выделяется роль мониторинга, который ведется финансовыми учреждениями, сокращение наличных операций и размеры неформального сектора. Кроме того, банки часто собирают, в той или иной форме, налоги на доходы от капитала.
- В последних работах подчеркивалось потенциальное значение показателей качества *государственного управления* и *политических и правовых институтов*. Следует ожидать, что коррумпированные налоговые администрации будут собирать меньше официальных доходов, а низкое качество государственного сектора может увеличить сопротивляемость к налогообложению, которая выражается в стремлении к сокращению налоговых обязательств или уклонении от уплаты налогов. Существуют также свидетельства того, что политическая нестабильность связана с низкими коэффициентами сбора налогов, и что правовые

⁷⁴ Доступ развивающихся стран к этому инструменту и его использование различается, например, в двух валютных союзах в Африке: зоне франка КФА Западной Африки и зоне франка КФА Центральной Африки. В работе Aisen and Veiga (2008) установлено, что неэффективные налоговые системы включают страны, которые в большей мере полагаются на эмиссионный доход.

⁷⁵ Однако в работе Dixit (1991) показано, что взимание процентов по налоговому долгу делает оптимальный инфляционный налог независимым от продолжительности лага.

факторы также оказывают воздействие, причем страны развитым гражданским права в целом собирают больше доходов (см., например, Keen, 2010). В работе Bird, Martinez-Vazquez and Torgler (2008) делается вывод о том, что более активное участие в политическом процессе и подотчетность ассоциируются с более высокими доходами, а в работе Persson and Tabellini (2003) представлены данные о том, что парламентские системы связаны с более высокой мобилизацией доходов, чем президентские. Многие из этих переменных, как правило, тесно коррелированы, поэтому разложение этого эффекта остается незавершенным делом.

- Воздействие *децентрализации* на меры по сбору налогов четко не установлено. Оценка результатов сбора налогов часто заостряет внимание на налоговых доходах центрального правительства; это может быть оправдано в развивающихся странах, где местные налоговые доходы остаются очень низкими (менее 1 процента ВВП).
- Связи между мобилизацией собственных доходов и *помощью* и поступлениями от *природных ресурсов* обсуждаются во вставке 3 в тексте.

Однако следует с большой осторожностью делать выводы о возможностях конкретных стран в плане увеличения доходов. В той степени, что регрессоры являются экзогенными (правовые и конституционные структуры, к примеру), их, по определению, трудно изменить. Внимание в этом случае переходит на остаточные члены таких оцениваемых уравнений. Здесь возникают дополнительные трудности. Если регрессоры являются экзогенными (или по крайней мере статистически предопределенными), коэффициенты будут отражать не только ограничения возможностей (предположительно, одинаковые для всех стран) получения доходов (например, в зависимости от того, имеет ли страна выход к морю, или особенностей политической структуры), но также ненаблюдаемые и (потенциально своеобразные) варианты политики (ставка налога и налоговые базы), которые страны выбирают в свете этих ограничений. Таким образом, оценки принимают приведенную форму, и их коэффициенты (как и в случае доли сельского хозяйства) объединяют ограничения и функции политики. Это делает проблематичным, например, определение возможностей для получения дополнительных доходов, которые любая отдельная страна может привлечь, просто путем изучения остаточных членов такой регрессии. Для этого потребовалось бы выделить одно только ограничение практической реализуемости.

Приложение V. Оценка мер по сбору налогов

Доходы могут быть представлены как функция $R(x, p)$ экзогенных переменных x и выбираемых вариантов политики p . При допущении о мультипликативной форме $r(x)I(p)$, и нормализации $\max_p I(p) = 1$, максимальный доход — $r(x)$, а $I(p) \in [0,1]$ — индекс «мер по сбору налогов». В той мере, в которой выбираемые варианты политики — льготы, интенсивность ревизионной деятельности и т.д. — являются ненаблюдаемыми переменными, эти меры, в статистическом смысле, представляют собой показатель ошибки, ограниченный выше (в противоположность соответствующему показателю в оценках стандартной регрессии) единицей. Стохастические методы границы производственных возможностей позволяют проводить оценки мер по сбору налогов применительно к конкретным странам и периодам времени. На интуитивном уровне, они делают это путем сопоставления доходов, полученных в каждой стране, с доходами, полученными в других странах со схожими характеристиками.

В таблице приложения 4 представлены результаты, полученные на основе применения этой методологии (см. Greene, 2008) в работе Pessino and Fenochietto (2010). В ней приведены дополнительные подробные сведения о стратегии оценки, источниках данных и выборке — которая представляет собой несбалансированную панель за 1991–2006 годы, за исключением стран, доходы которых от углеводородов превышают 30 процентов совокупных налоговых доходов. Переменные, рассматриваемые как входящие в r — доходы на душу населения, степень открытости экономики, добавленная стоимость в сельскохозяйственном секторе в процентах ВВП, государственные расходы на образование, а также неравенство доходов; коррупция и инфляция рассматриваются как входящие в I . В двух графах показаны фактические налоговые доходы и оценки мер по сбору налогов за последний год, по которому имеются данные. Хотя эта методика явно имеет ограничения — например, применительно к вопросам эндогенности, а также при расширении для охвата вопросов обеспеченности природными ресурсами, — результаты наводят на размышления, и в большинстве случаев могут соответствовать широко распространенным предположениям.

Таблица приложения 4. Оценка мер по сбору налогов

Страна	Коэффициент сбора налогов (в процентах ВВП)	Оценка мер по сбору налогов (в процентах)
Низкие доходы		
Бангладеш	8.1	41.0
Буркина-Фасо	11.3	62.0
Эфиопия	13.2	81.0
Гамбия	17.1	85.7
Гана	22.4	86.4
Кения	18.3	80.6
Мадагаскар	10.7	52.2
Мали	15.5	74.9
Сьерра-Леоне	11.0	64.8
Того	14.6	80.3
Уганда	12.9	67.6
Замбия	17.0	92.4
Медиана	13.9	77.6
Доходы ниже средних		
Армения	17.1	55.4
Боливия	26.6	67.6
Камерун	12.4	57.6
Китайская Народная Республика	14.9	42.6
Кот-д'Ивуар	16.6	96.1
Египет	14.1	61.8
Сальвадор	15.3	53.8
Гватемала	10.7	38.1
Гондурас	17.9	64.6
Индия	16.4	52.2
Индонезия	12.8	59.8
Иордания	26.4	66.3
Молдова	34.7	88.4
Монголия	27.2	67.2
Никарагуа	21.5	65.2
Пакистан	9.5	46.9
Папуа-Новая Гвинея	24.7	94.0
Парагвай	15.3	64.5
Филиппины	14.3	60.2
Сенегал	16.1	71.6
Шри-Ланка	14.8	62.0
Сирийская Арабская Республика	17.5	74.8
Таиланд	19.5	49.0
Украина	36.6	87.1
Медиана	16.5	63.2

Таблица приложения 4. Оценка мер по сбору налогов (продолжение)
(В процентах ВВП, если не указано иное)

Страна	Коэффициент сбора налогов (в процентах ВВП)	Оценка мер по сбору налогов (в процентах)
Доходы выше средних		
Албания	21.6	79.3
Аргентина	27.4	63.6
Беларусь	45.7	98.4
Ботсвана	22.5	64.7
Бразилия	34.2	98.0
Болгария	33.8	82.5
Колумбия	19.6	71.6
Коста-Рика	22.2	66.7
Доминиканская Республика	14.2	48.3
Ямайка	32.4	95.0
Литва	30.2	70.7
Малайзия	18.8	50.4
Намибия	26.1	93.8
Панама	14.3	48.3
Перу	15.3	55.3
Румыния	27.9	75.1
Россия	32.3	88.0
Южная Африка	31.2	81.0
Турция	32.5	89.6
Уругвай	25.0	87.5
Медиана	26.8	77.2

Таблица приложения 4. Оценка мер по сбору налогов (продолжение)
(В процентах ВВП, если не указано иное)

Страна	Коэффициент сбора налогов (в процентах ВВП)	Оценка мер по сбору налогов (в процентах)
Высокие доходы		
Австралия	30.9	67.2
Австрия	41.9	89.1
Бельгия	45.4	92.3
Канада	28.5	65.8
САР Гонконг, КНР	16.6	28.3
Хорватия	40.2	75.3
Чешская Республика	36.7	81.2
Дания	49.1	94.7
Эстония	30.8	71.7
Финляндия	43.5	95.1
Франция	44.7	96.0
Германия	35.7	78.2
Греция	27.4	64.3
Венгрия	37.1	92.5
Исландия	41.4	71.0
Ирландия	30.6	69.1
Италия	42.7	96.6
Япония	27.4	59.0
Республика Корея	26.8	52.8
Латвия	29.3	68.7
Люксембург	36.3	72.0
Нидерланды	39.5	85.3
Новая Зеландия	34.3	80.1
Норвегия	43.6	80.3
Польша	34.3	86.2
Португалия	35.4	78.6
Сингапур	12.7	22.3
Словацкая Республика	29.6	75.1
Словения	39.4	85.2
Испания	37.2	79.5
Швеция	50.1	98.1
Швейцария	30.1	60.3
Соединенное Королевство	37.4	79.9
Соединенные Штаты	27.3	62.4
Медиана	36.0	78.4

Источник: ДБВ, основано на работе Pessimo and Fenochietto (2010), табл. 3, усеченное нормальное распределение.

Приложение VI. Страны, имеющие высокие показатели сбора налогов— три примера

Сальвадор

В последние шесть лет предпринимались значительные и тщательно проработанные меры по расширению налоговой базы, позволившие повысить эффективность и справедливость. К числу таких реформ относились: (1) ограничение обложения НДС по нулевой ставке экспортом; (2) отмена льгот по процентам, полученным в банках, имеющих лицензию за границей, и по доходам от процентов и прироста капитала физических лиц; (3) введение налога за регистрацию новых транспортных средств; (4) расширение базы налогов на доходы, удерживаемых у источника, для нерезидентов; (5) введение системы смешанных (адвалорных и специфических) акцизов на табак и алкогольные и безалкогольные напитки, заменяющей прошлую систему адвалорных ставок для обеспечения уплаты достаточных налогов даже по самым дешевым продуктам; (6) введение положений для преодоления трансфертного ценообразования, ранее отсутствовавших, и правил в отношении слабой капитализации; (7) отмена субсидий по экспорту; и (8) повышение налога на выигрыши в лотерею с 5 до 15 процентов, отчасти для борьбы с отмыванием денег.

Эти упрощения сократили бремя, лежащее на уже и без того перегруженной налоговой администрации. В результате этих реформ налоговая система в настоящее время стала намного проще, а качество налоговых законов хорошее по международным стандартам. НДС Сальвадора хорошо спланирован: имеется лишь несколько, в основном стандартных, льгот (в области финансовых услуг, здравоохранения, образования, а также в отношении импортируемых инвестиционных товаров) и действует только одна положительная ставка (13 процентов); эффективность C , составляющая 52 процента, является одним из самых высоких показателей в Латинской Америке.

В результате этих реформ налоговые доходы повысились с 10,9 процента ВВП в 2004 году до 13,4 процента в 2010 году. Помимо этого увеличения доходов, проведенные изменения политики позволили Сальвадору существенно продвинуться к налоговой системе, в центре внимания которой находятся низкие таможенные пошлины и НДС с широкой основой, и которая чувствительна к проблемам справедливости. Однако прогресс в области реформы налоговой администрации был менее ярко выраженным.

Танзания

В последнее десятилетие проводились крупные реформы налоговой политики и администрации для преодоления низкой собираемости доходов, причем их проведение руководствовалось пятилетним планом полуавтономного Налогового органа Танзании (НОТ) при поддержке партнеров по развитию

Власти стремились увеличить доходы без повышения налогов путем укрепления потенциала НОТ, при помощи: интеграции его операций, введения сегментации налогоплательщиков и лучшего использования ИТ. К числу основных

реформ относилось введение общего идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) для всех налогов, создание Департамента по работе с крупными налогоплательщиками и консолидация налоговых администраций по НДС и налогам на доходы в рамках единого, построенного по функциональному принципу Департамента внутренних доходов. Соблюдение требований о регистрации улучшилось в результате таких мер, как отнесение территориальных групп налогоплательщиков к конкретной группе в рамках подразделения с четкими целевыми показателями и улучшение помощи мелким налогоплательщикам в понимании и выполнении их обязательств. Новый закон о налогах на доходы (2004 год) ввел самооценку и рационализировал администрацию мелких налогоплательщиков, а повышение порога НДС сосредоточило операции НОТ на налогоплательщиках, приносящих высокие доходы. Модернизация таможенного управления была сосредоточена на увязке его операций с операциями по получению внутренних доходов, улучшению управления риском (ускорении процедур очистки для импортеров, имеющих хорошую репутацию) и введении основанных на сети Интернет операций по таможенной очистке.

Реформа политики привела к существенным упрощениям. Число групп ПНФ было сокращено, а верхняя предельная ставка была снижена (с 35 до 30 процентов) и приведена в соответствие со ставкой НДС. Сумма, освобождаемая от налогов в рамках ПНФ, была увеличена, и был разрешен перенос убытков на будущие периоды неопределенной продолжительности. Условно-расчетные ставки налогов на доходы были скорректированы для уменьшения неудобств, причиняемых малым предприятиям, было восстановлено налогообложение прироста капитала и введен альтернативный минимальный налог для компаний, регистрирующих убытки в течение 3 лет подряд. Специальные льготы по уплате НДС для некоммерческих организаций были сокращены, а ставки акцизных сборов индексированы по инфляции.

Налоговые доходы устойчиво увеличивались, с 9 процентов ВВП в 2000 году до 15,3 процента в 2009 (снижение до 14,6 процента в 2010 году отчасти было обусловлено сокращением ставки НДС на два пункта в ответ на финансовый кризис). Остаются возможности для дальнейшей работы, включая сокращение льгот (составлявших 3½ процента ВВП в 2007/2008 годы), обеспечение соблюдения норм по уплате налогов на собственность, переход к единому департаменту внутренних налогов и пересмотр налогового режима применительно к горнодобывающей промышленности, но достижения являются значительными.

Вьетнам

В последние пять лет наблюдались решительные реформы как налоговой политики, так и налоговой администрации. Эти реформы регламентировались пятилетним планом налоговых реформ (на 2005–2010 годы), призванных создать налоговую систему, соответствующую меняющимся экономическим условиям Вьетнама. Для их внедрения предоставлялась значительная ТП МВФ.

Режим налоговой политики был существенно рационализирован. НДС был укреплен за счет унификации структуры ставок (на уровне 25 процентов, вместо 28 и 15); отмены ряда стимулов; допущения вычетов за расходы в разумных пределах; и передачи некорпоративных предприятий ПНФ. НДС был усовершенствован за счет ограничения нулевой ставки экспортом, отмены дискриминации между отечественными и импортными товарами и сокращения льгот. ПНФ также претерпел комплексные изменения: капитальные доходы были обложены налогом; был отменен 30-процентный дополнительный сбор; группы налогоплательщиков по доходам были значительно расширены; верхняя предельная ставка было понижена (с 40 процентов до 35 процентов); и были введены налоговые скидки для иждивенцев.

Налоговая администрация также претерпела значительные преобразования и была укреплена. Новый Закон о налоговой администрации, принятый в 2006 году, объединил в единый закон все административные процедуры, общие для каждого существенного налогового закона, и значительно расширил полномочия Генерального департамента налогообложения (ГДН) по управлению налоговой системой. Штаб-квартира ГДН и его сеть налоговых отделов были реорганизованы в подразделения, построенные по функциональному принципу. Традиционная система административных оценок, применявшаяся к НДС, для которого он был особенно непригоден, была заменена современной системой самооценки, и был введен вспомогательный набор административных процедур. В настоящее время все налоговые службы связаны через компьютерную систему, и был разработан широкий диапазон прикладного программного обеспечения ИТ для поддержки ключевых функций налоговой администрации. Предприняты шаги к повышению квалификации персонала, что поддерживалось созданием налогово колледжа в рамках ГДН.

В результате этих реформ налоговые доходы значительно увеличились и были реализованы другие важные выгоды. В процентном отношении к ВВП налоговые доходы увеличились со среднего уровня в 19,6 процента в 2001–2004 годы до среднего уровня в 23,7 процента в 2005–2008 годы. Помимо этого увеличения доходов, реформы налоговой политики были позитивными мерами в направлении создания налоговой системы, благоприятной для экономического развития и работы в условиях растущей открытости навстречу глобальной экономике. Аналогичным образом, реформы налоговой администрации лучше приспособили ГДН для управления все более ориентированной на рынок экономикой.

Приложение VII. Налогообложение природных ресурсов — проблемы и принципы⁷⁶

Характеристики сектора природных ресурсов создают особые сложности для разработки налоговой системы, и ошибки могут оказаться весьма дорогостоящими. Инвестиции обычно сопряжены с высокими невозвратными издержками, возможно, в размере миллиардов долларов по проекту, который может продолжаться несколько десятилетий; рента потенциально значительна; цены продукции весьма сильно различаются; доходы часто составляют главную выгоду для принимающей страны; инвесторами обычно являются многонациональные корпорации, способные проводить сложные операции налогового планирования; а также — в случае углеводородов и минеральных ресурсов — сами ресурсы невозобновляемы. Таким образом, огромное значение приобретают вопросы, касающиеся доверия, разделения риска и прибыли между инвесторами и правительством принимающей страны и эффективной администрации. При том что аналогичные вопросы возникают и в других секторах, они имеют особенно существенное значение в секторе природных ресурсов. Они также делают ошибки причиняющими особенный ущерб. Предоставление освобождений или льгот, не предусмотренных общим законодательством, к примеру, является дорогостоящим и с трудом поддается отмене без подрыва доверия к правительству. Примеры этого многочисленны, особенно в странах Африки к югу от Сахары, среди которых выделяются недавние договоренности в горнодобывающей промышленности в Сьерра-Леоне и Либерии.

Для развивающихся стран сочетание роялти и налогов, чувствительных к прибыли, часто является приемлемым вариантом, с обязательным заострением внимания на деталях и вопросах внедрения. Хотя роялти могут приводить к искажению решений в области добычи и инвестиций, они передают дополнительный риск инвесторам, которые могут быть в лучшем положении дляприятия этих рисков, чем правительства во многих странах с более низкими доходами, и обеспечивают быструю и явную отдачу в виде доходов правительства. Налоги, чувствительные к прибыли могут обеспечить явное участие правительства в любой ренте, и не в последнюю очередь при высоких ценах — это справедливо само по себе и потенциально благоприятно для устойчивости налоговых режимов и создания доверия к ним. Программы в целом такого типа действуют, к примеру, в Анголе, Мозамбике и Намибии применительно к нефти, и в Ботсване, Либерии и Малави в рамках общего законодательства по горнодобывающей промышленности. Также могут быть важны детали других аспектов, таких как амортизация и скидки по разведке, и выделение проектов (в целях ограничения использования потерь налогов для защиты прибыльных проектов от налогов).

⁷⁶ Анализ здесь выражается в различных вкладах в работу Daniel, Keen and McPherson (2010). По вопросам, касающимся проблем, которые ставит обеспеченность природными ресурсами для макроэкономического управления в более широком смысле, включая распределение средств между производительными инвестициями, текущим потреблением и накоплением финансовых активов, см. работу Davis, Ossowski, and Fedelino (2003) and Venables (2010).

ДБВ предоставляет широкую ТП в области налогообложения природных ресурсов, в настоящее время поддерживаемую средствами специального Тематического трастового фонда, и разработал специализированное программное обеспечение. Модель FARI (налогово-бюджетный анализ для ресурсных отраслей), позволяющая имитировать полностью специфицированные налоговые и контрактные режимы по конкретным проектам, призвана лучше информировать решения правительств в области налоговой политики.

Эффективные налогово-бюджетные режимы в отношении природных ресурсов дополняют другие инициативы, направленные на обеспечение обоснованного управления доходами от природных ресурсов. МВФ опубликовал «Руководство по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов», распространившее принципы Инициативы в по обеспечению прозрачности в добывающих отраслях не только на налоговую политику, но и на управление государственными финансами. Кимберлийская схема сертификации процессов применительно к алмазам началась как попытка прекратить распространение конфликтных алмазов, но также поддерживает оценку и сбор доходов. Хартия природных ресурсов является независимой инициативой по выработке принципов надлежащей практики в области управления доходами от природных ресурсов, в которую внес свой вклад и персонал ДБВ. В настоящее время широко признано, что прозрачные и тщательно проработанные налогово-бюджетные режимы в отношении природных ресурсов имеют важнейшее значение для эффективного государственного управления в странах, обеспеченных природными ресурсами.

Приложение VIII. Оценка увеличения доходов в результате повышения эффективности НДС

Эффективность C — $E^C \equiv R/\tau C$, где R обозначает доходы от НДС, τ — стандартную ставку, а C — потребление. В результате перестановки изменение доходов, связанное с повышением эффективности при неизменной стандартной ставке, как показано в таблице приложения, представляет собой:

$$\Delta\left(\frac{R}{Y}\right) = \tau \left(\frac{E^C}{E^Y}\right) \Delta E^C$$

где $E^Y \equiv R/\tau Y$, Y — ВВП, а E^C/E^Y считается постоянным.

Таблица приложения 5. Эффективность НДС по группам доходов

Страна	Стандартная ставка НДС	Доходы от НДС (в процентах ВВП)	Эффективность НДС (%)	Прирост доходов в результате повышения эффективности C до:		
				100% медианы	80% медианы	120% медианы
Австралия	10	3.9	52.8	0.09	--	0.89
Австрия	20	8.0	54.3	--	--	1.54
Бельгия	21	7.1	45.6	1.31	--	2.99
Канада	7	3.3	64.4	--	--	0.02
Чешская Республика	19	7.2	53.3	0.09	--	1.55
Дания	25	10.0	54.0	--	--	2.00
Финляндия	22	8.7	53.3	0.11	--	1.87
Франция	19.6	7.3	46.1	1.25	--	2.95
Германия	16	6.2	50.2	0.47	--	1.82
Греция	19	6.9	40.6	2.26	0.44	4.08
Венгрия	20	8.4	54.2	--	--	1.65
Исландия	24.5	11.1	53.9	0.01	--	2.23
Ирландия	21	7.5	57.8	--	--	0.90
Израиль	16.5	8.0	59.4	--	--	0.72
Италия	20	6.0	37.8	2.56	0.85	4.27
Япония	5	2.6	69.6	--	--	--
Республика Корея	10	4.2	61.7	--	--	0.21
Люксембург	15	6.0	77.2	--	--	--
Нидерланды	19	7.5	54.6	--	--	1.41
Новая Зеландия	12.5	8.7	90.6	--	--	--
Норвегия	25	7.9	50.5	0.54	--	2.23
Португалия	21	8.5	46.9	1.27	--	3.21
Сингапур	5	1.8	72.2	--	--	--
Словацкая Республика	19	7.9	54.7	--	--	1.44
Словения	20	8.6	59.1	--	--	0.84
Испания	16	6.2	51.3	0.33	--	1.63
Швеция	25	9.0	48.2	1.08	--	3.09
Швейцария	7.6	3.9	71.7	--	--	--
Тринидад и Тобаго	15	3.0	36.9	1.37	0.50	2.23
Соединенное Королевство	17.5	6.7	44.0	1.50	--	3.13
<i>В среднем по высоким доходам</i>	<i>17.1</i>	<i>6.7</i>	<i>55.6</i>	<i>0.95</i>	<i>0.60</i>	<i>1.96</i>

Таблица приложения 5. Эффективность НДС по группам доходов (продолжение)

Прирост доходов в результате повышения эффективности С до:

Страна	Стандартная ставка НДС	НДС (в процентах ВВП)	Эффективность НДС (%)	100% медианы	80% медианы	120% медианы
Бангладеш	15	2.8	23.4	1.70	0.80	2.60
Бенин	18	7.4	44.7	--	--	0.06
Буркина-Фасо	18	6.3	36.6	0.17	--	1.46
Центральноафриканская Республика	18	3.7	20.6	3.00	1.67	4.33
Чад	18	0.7	5.1	4.27	3.28	5.25
Эфиопия	15	6.1	42.9	--	--	0.31
Гана	12.5	9.7	80.4	--	--	--
Гвинея	18	3.3	22.6	2.20	1.10	3.31
Кения	16	8.5	57.2	--	--	--
Мадагаскар	20	6.2	34.5	0.55	--	1.91
Малави	17.5	8.1	44.1	--	--	0.19
Мали	15	7.3	52.4	--	--	--
Мозамбик	17	7.1	44.7	--	--	0.07
Непал	13	3.8	33.7	0.44	--	1.29
Нигер	19	4.0	22.9	2.55	1.25	3.86
Нигерия	5	1.5	47.9	--	--	--
Пакистан	15	3.6	27.4	1.34	0.35	2.33
Руанда	18	5.9	35.7	0.30	--	1.54
Танзания	20	6.5	38.6	--	--	1.10
Того	18	3.2	19.5	2.93	1.71	4.15
Уганда	18	7.3	45.9	--	--	--
Замбия	17.5	7.4	54.6	--	--	--
<i>В среднем по низким доходам</i>	<i>16.4</i>	<i>5.5</i>	<i>38.0</i>	<i>1.77</i>	<i>1.45</i>	<i>2.11</i>
Армения	20	5.9	34.3	2.24	0.61	3.87
Камерун	19.25	5.0	31.4	2.51	1.02	4.01
Кабо-Верде	15	7.0	50.1	--	--	0.93
Китайская Народная Республика	17	6.5	71.0	--	--	--
Республика Конго	18.9	2.3	29.3	1.42	0.67	2.16
Кот-д'Ивуар	18	5.3	35.3	1.80	0.38	3.21
Грузия	18	8.5	56.0	--	--	0.12
Лесото	14	7.8	44.6	0.47	--	2.12
Молдова	20	12.2	55.5	--	--	0.29
Парагвай	10	5.2	63.3	--	--	--
Перу	19	5.6	38.9	1.23	--	2.60
Украина	20	7.7	50.0	--	--	1.04
<i>В среднем по доходам ниже средних</i>	<i>17.4</i>	<i>6.6</i>	<i>46.6</i>	<i>1.61</i>	<i>0.67</i>	<i>2.03</i>
Беларусь	18	6.34	48.4	0.26	--	1.58
Ботсвана	10	4.01	70.5	--	--	--
Болгария	20	11.21	63.6	--	--	--
Чили	19	8.14	61.9	--	--	--
Хорватия	22	12.20	69.1	--	--	--
Экваториальная Гвинея	15	0.05	2.2	1.18	0.93	1.43
Габон	18	4.46	58.6	--	--	0.14
Ямайка	16.5	6.98	48.8	0.22	--	1.67
Казахстан	15	4.49	49.0	0.13	--	1.05
Латвия	18	7.47	51.9	--	--	1.23
Мексика	15	3.45	29.9	2.37	1.21	3.53
Намибия	15	5.29	42.3	1.01	--	2.27
Польша	22	7.56	42.2	1.47	--	3.28
Российская Федерация	18	6.77	56.3	--	--	0.50
Южная Африка	14	8.58	74.2	--	--	--
Тунис	18	6.58	46.4	0.56	--	1.99
Турция	18	5.29	35.2	2.28	0.76	3.79
Уругвай	23	9.31	50.4	--	--	1.86
Венесуэла	14	6.42	79.3	--	--	--
<i>В среднем по доходам выше средних</i>	<i>17.3</i>	<i>6.6</i>	<i>51.6</i>	<i>1.05</i>	<i>0.97</i>	<i>1.87</i>

Источник: оценки персонала МВФ.

Примечания. Стандартные ставки и эффективность С по состоянию на 2005 год; рассчитано с использованием расходов на конечное потребление.

Приложение IX. Замбия: создание и поддержание НДС

Ставка и база. При его введении в 1995 году по НДС была установлена единая ставка в 20 процентов и широкая база с нулевой ставкой только в отношении экспорта. Со временем было добавлено больше льгот (по ряду сельскохозяйственных продуктов, продовольственных товаров, медицинских препаратов и лекарств), в том числе, начиная с 2002 года, по большому числу видов деятельности в области туризма. С 2008 года стандартная ставка была снижена с 17,5 процента до 16 процентов.

Доходы и эффективность. Доходы достигли максимальной точки в 6,1 процента ВВП в 2001 году, но с 2004 года устойчиво сокращались до примерно 3,8 процента ВВП в 2009 году. Это было не просто следствием снижения ставки: коэффициент эффективности (по отношению к ВВП) снизился с примерно 29 процентов в 2002 году до примерно 24 процентов в 2009 году. Возможные пути увеличения доходов включают обложение налогом свободной от сборов банковской деятельности и страхования недвижимости и от несчастных случаев, отмену льгот по услугам пассажирского транспорта (что принесет примерно 0,1 процента ВВП) и полное налогообложение туризма (0,2 процента).

Организационная реформа. Как обычно в случае англоязычных стран Африки, в Замбии был создан новый отдел вне управления по налогам на доходы, но в составе полуавтономного налогового органа, созданного годом раньше для обеспечения обычных услуг и систем. В 2009 году интеграция налоговых администраций НДС и налогов на доходы привела к созданию специализированного отдела по работе с крупными налогоплательщиками.

Пороговый уровень и малые предприятия. Первоначально порог НДС составлял 30 млн замбийских квач (в то время 30 000 долларов США), но к 2001 году он был эквивалентен лишь 8 000 долларам США. Половина из 10 000 зарегистрированных в то время налогоплательщиков находились ниже этого порога и зарегистрировались добровольно, но демонстрировали очень низкий уровень соблюдения норм. В 2002 году пороговый уровень был повышен до 200 млн квач (в то время примерно 75 000 долларов США, в настоящее время 45 000 долларов США), и добровольная регистрация была отменена. Учитывая трудности, с которыми сталкивались в то время малые предприятия при проведении операций с зарегистрированными плательщиками НДС, добровольная регистрация была вновь введена в 2007 году. В соответствии с широко распространенной практикой в других англоязычных странах Африки, все плательщики НДС были обязаны подавать налоговые декларации и платить налоги ежемесячно до 2007 года, когда для добровольно регистрирующихся плательщиков НДС были введены квартальные механизмы.

Экспорт минеральных ресурсов. Зависимость Замбии от экспорта минеральных ресурсов сделала эффективное возмещение НДС особенно важным. После того, как первоначальная попытка избежать этих трудностей путем отсрочки уплаты НДС по импорту привела к утечке доходов и несоблюдению норм, в 2005 году был введен надежный механизм возмещения. С 2005 года финансирование возмещений было

выделено на основе деклараций, представляемых к концу одного месяца, и осуществляется из валового НДС (внутреннего и по импорту), собираемого в следующем месяце, до передачи чистого остатка казначейству. Время обработки возмещений с тех пор составляли в среднем несколько недель, и в период между 2004 и 2006 годов в Замбии было возмещено приблизительно 38 процентов валового сбора НДС — гораздо более высокий уровень, чем во многих странах Африки, и соответствующий более развитым странам-экспортерам. В связи со значимостью доходов от этого сектора и надлежащего управления возмещений, в настоящее время ОКН включает специализированное подразделение по проведению ревизий в горнодобывающей промышленности.

Приложение X. Риски, связанные с налоговыми каникулами

Налоговые каникулы представляют собой ограниченные по времени освобождения от уплаты НДС, которые могут быть или не быть возобновляемыми. По общему мнению, они являются особенно неудовлетворительно построенной формой стимулов для инвестиций и создает значительные риски для налоговой системы в более широком плане:

- За исключением случаев, когда они предлагаются на периоды столь длительные, что инвесторы, по всей вероятности, не будут испытывать доверия к ним, они являются наиболее привлекательными для наиболее свободно перемещающихся фирм, которые, по всей вероятности, принесут наименьшие выгоды для более широкой экономики (таким как текстильные предприятия и сборочные предприятия легкой промышленности).
- Они открыты для злоупотреблений, что подрывает налоговые доходы, предоставляя предпринимателям сильный стимул к использованию трансфертного ценообразования и финансовых механизмов для перемещения налогооблагаемой прибыли к предприятиям, в отношении которых действуют налоговые каникулы: например, путем организации займов уплачивающими налоги компаниями (и способными вычитать процентные выплаты из налогов) у компаний, в отношении которых действуют налоговые каникулы (получаемые проценты не облагаются налогами). Такие механизмы могут действовать через национальные границы, а также между внутренними фирмами. Независимо от того, насколько разумно составлены правовые положения для преодоления этого риска, опыт показывает, что компании оказываются способными найти пути избежать их выполнения. Такие злоупотребления очень трудно устранить даже самым хорошо развитым налоговым администрациям.
- Для иностранных инвесторов, являющихся резидентами в странах, где действует система кредитов по уплачиваемым за границей налогам, преимущества налоговых каникул прекращаются при репатриации прибыли. В этом случае единственным результатом налоговых каникул (за исключением ситуаций, когда соглашение о двойном налогообложении со страной резидентной принадлежности предусматривает положение о сохранении налоговых льгот, означающее, что они не нейтрализуют налоговые каникулы путем сокращения имеющегося кредита по налогам, уплаченным за границей налогам, что в настоящее время бывает редко) является перевод налоговых доходов в страну резидентной принадлежности. Однако вполне возможно, что многонациональные корпорации располагают достаточными способами отсрочки репатриации, так что на практике это не является первоочередным соображением.
- За исключением ситуаций, когда скидки по амортизации могут выноситься за пределы периода налоговых каникул, стимулы инвестировать средства ближе к концу каникул в действительности могут быть ниже, чем они были бы при обычной системе налогов на корпорации, так как инвесторы откладывают

осуществление инвестиций, с тем чтобы полностью воспользоваться такими скидками (Mintz, 1990).

- Предоставляя налоговые каникулы, правительство, по существу, до некоторой степени подает сигнал о своей ненадежности в налоговых вопросах: в противном случае фирмы, которые намерены остаться в стране за пределами периода каникул (и, предположительно, являются тем видом фирм, привлечение в страну которых является задачей политики), сочтут еще более привлекательным обещание низкой постоянной ставки налога, которая предполагает более низкую приведенную стоимость платежей, чем та, которая предусматривается налоговыми каникулами.
- Очевидно, что многие компании считают каникулы привлекательными, так как они избавляют от необходимости иметь дело с коррумпированной или неэффективной налоговой администрацией. Таким образом, предоставление налоговых каникул само по себе может сигнализировать о наличии коррумпированной или неэффективной налоговой администрации и отвлекать от необходимости решать такие фундаментальные проблемы.

Приложение XI. Региональное соглашение о налогообложении корпораций — возможные принципы

Свобода для инвестирования. Все инвесторы, внутренние и иностранные, могут инвестировать средства во все сектора, при условии регистрации инвестиций и с нижеследующими исключениями: [здесь может приводиться краткий список исключений, различный для каждой страны].

Национальный режим. Внутренние и иностранные инвесторы имеют право осуществлять инвестиции в участвующих странах на тех же условиях.

Недискриминационный подход. Дискриминация между иностранными и внутренними инвесторами отсутствует.

Репатриация. Каждая страна разрешает оперативный перевод средств, относящихся к иностранным инвестициям, таких как прибыль, дивиденды, роялти, выплаты по кредитам и в связи с ликвидацией, в свободно конвертируемой.

Экспроприация. Инвестиции не могут быть экспроприированы, кроме как для общественных целей и не недискриминационной основе. Если собственность экспроприируется, оперативно выплачивается соответствующая компенсация.

Прозрачность. Система налоговых стимулов для инвестиций каждой страны, включая ее законы, нормативы, руководящие принципы и административные процедуры, являются прозрачными и легкодоступными.

Налоговые стимулы по инвестициям.

- Любые стимулы должны быть законодательно закреплены и доступны всем инвесторам на одинаковых условиях и не могут предоставляться по административному усмотрению.
- Страны договариваются не конкурировать путем предоставления налоговых каникул или ставок налогов на прибыль ниже стандартной ставки в каждой стране.
- Любые предоставляемые налоговые стимулы должны быть напрямую связаны с объемом инвестиций (такие как ускоренная амортизация, инвестиционные скидки или налоговые кредиты) и при их предоставлении не может оказываться предпочтение конкретным секторам или видам деятельности.

Стандартная ставка налога. Каждая страна обязуется не снижать стандартную ставку налога на корпорации, указанную ниже [включить ставку].

Налоговые стимулы для новых инвестиций. Страны договариваются не вводить налоговые стимулы для новых инвестиций или расширять масштабы существующих стимулов или увеличивать их, если они не соответствуют вышеуказанным руководящим принципам.

Сокращение существующих налоговых стимулов для инвестиций. Страны обязуются внести поправки в существующие законы и установленную практику в целях отмены налоговых стимулов для инвестиций, не соответствующих этим принципам не позднее [включить дату]. Компании, которым до [дата] предоставлялись стимулы, противоречащие этим принципам, будут продолжать пользоваться эти стимулами в течение периода, на который эти стимулы были обещаны, исходя из предположения о том, что они продолжают удовлетворять условиям их предоставления.

Налоговые расходы. Каждая страна составляет и публикует перечень налоговых расходов, которые охватывают, как минимум, все налоговые стимулы, несоответствующие этим принципам.

Мониторинг и обеспечение соблюдения налоговых норм. Создается комитет для мониторинга соблюдения налоговых норм, включая выделение налоговых мер в каждой стране, которые не соответствуют этим принципам. Каждой стране разрешается подать жалобу относительно практики другой страны. Последней предоставляется возможность отреагировать на жалобу, и комитет издаст не имеющее обязательного характера заключение при окончании этого процесса.

Приложение XII. Опыт отмены налоговых стимулов в одностороннем порядке

Китай отменил в 2008 году пятилетние налоговые скидки для иностранных инвесторов (два года — налогообложение по нулевой ставке, а затем три года по половине стандартной ставки в 33 процента) в пользу единой ставки в 25 процентов. Кроме того, были отменены сниженные ставки НДС (15 процентов и 24 процента) в пользу единой ставки в 25 процентов.

Египет принял в середине 2005 года новый закон о налогах на доходы, который предусматривал снижение верхних предельных ставок налогов на доходы и прибыль с 32 до 20 процентов для физических лиц и с 40 до 20 процентов для корпораций и партнерств (ставки для нефти, администрации Суэцкого канала и центрального банка были оставлены на уровне 40 процентов). Эта реформа также предусматривала повышение порога индивидуальных льгот, либерализацию нормальной амортизации (в настоящее время в отношении машин и оборудования действует 30-процентный вычет в первый год использования, а к остатку затем применяются обычные нормы амортизации) и постепенную отмену налоговых каникул при сохранении льгот для существующих получателей. Важно, что эти реформы сопровождались широкими и продолжающимися реформами налоговой администрации, включая успешное введение самооценки и реформу налогового режима в отношении малых и средних предприятий. В период с 2005 по 2006 год ПИИ в Египет удвоились.

Маврикий отменил большинство существующих налоговых льгот (налоговые каникулы, освобождения и налоговые кредиты по инвестициям) для компаний, за исключением тех, которые уже были предоставлены. Единственным заметным стимулом для инвестиций остаются четырехлетние налоговые каникулы для доходов, получаемых малыми или ремесленными предприятиями в рамках закона, принятого Управлением малых и ремесленных предприятий в 2005 году, призванного способствовать формализации деятельности фирм неформального сектора. Кроме того, стандартная ставка налога на корпорации была снижена с 25 до 15 процентов с июля 2007 года, что привело ее в соответствие с существующей ставкой для компаний, на которые распространялись налоговые стимулы. (Структура ставок ПНФ также была изменена на единообразную ставку в 15 процентов.) После этих изменения наблюдался большой чистый приток иностранных инвестиций, который удвоился в процентах ВВП в 2006 по сравнению с 2005 годом до примерно 1 2/3 процента и почти утроился в 2007 году до 4 1/2 процента ВВП. Доля чистых притоков была аналогична в 2008 и 2010 году, хотя в 2009 году наблюдалось небольшое снижение. Значительная часть прироста ПИИ приходилась на туризм, недвижимость (включая приобретение недвижимости нерезидентами) и, в особенности, сектора финансовых услуги и страхования (где произошел ряд регулятивных изменений). В этот период доходы от НДС также значительно возросли с примерно 2 1/2 процента ВВП в 2006/2007 и 2007/2008 годах до 3,8 процента в 2008/2009 годах и 3,6 процента ВВП в шестимесячный период с июля по декабрь 2009 года.

Литература

- Acemoglu, Daron, 2005, "Politics and Economics in Weak and Strong States," *Journal of Monetary Economics*, Vol. 52, pp. 1199–226.
- Adams, Christopher S., and David L. Bevan, 2005, "Fiscal Deficits and Growth in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 571–97.
- African Development Bank, and Organization for Economic Cooperation and Development, 2010, "Public Resource Mobilization and Aid in Africa," in *African Economic Outlook*, pp. 79–122 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Aisen, Ari, and Francisco Veiga, 2008, "The Political Economy of Seignorage," *Journal of Development Economics*, Vol. 87, pp. 29–50.
- Aizenman, Joshua, and Yothin Jinjarak, 2008, "The Collection Efficiency of the Value-Added Tax: Theory and International Evidence," *Journal of International Trade and Economic Development*, Vol. 17, pp. 391–410.
- Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, "Openness, Country Size and Government," *Journal of Public Economics*, Vol. 69, pp. 305–21.
- Alm, James, and Sally Wallace, 2004, "Can Developing Countries Impose an Individual Income Tax?" mimeo (Atlanta: Georgia State University).
- Araujo-Bonjean, Catherine, and Gerard Chambas, 2003, in *Taxing the Hard to Tax: Lessons from Theory and Practice*, ed. by James Alm, Jorge Martinez-Vasquez, and Sally Wallace, pp. 313–29 (Amsterdam: Elsevier).
- Arnold, Jens, 2008, "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries," OECD Economics Department Working Paper No. 643 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development Publishing).
- Arze del Granado, J., David Coady, and Robert Gillingham, 2010, "The Unequal Benefits of Fuel Subsidies: A Review of Evidence for Developing Countries," IMF Working Paper 10/2020 (Washington: International Monetary Fund).
- Attali, Joseph Gpewopo, Gérard Chambsa and Jean Louis Combes, 2008, "Corruption et Mobilization des recettes Publiques: Une Analyse Économétrique," *Recherche Economique de Louvain*.
- Auriol, Emmanuelle, and Michael Warlters, 2005, "Taxation Base in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 625–46.

- Baer, Katherine, and others, 2002, *Improving Large Taxpayers' Compliance*, Occasional Paper 215 (Washington: International Monetary Fund).
- and Eric Le Borgne, 2008, *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, (Washington: International Monetary Fund).
- Bahl, Roy, 2009, "Property Tax Reform in Developing and Transition Countries," Andrew Young School of Policy Studies (for USAID ; Atlanta : Georgia State University).
- Baker, Raymond, 2005, *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System* (John Wiley & Sons).
- Barber, S., S. Ahsan, M. Adioetomo, and D. Seytonaluri, 2008, "Tobacco Economics in Indonesia" (Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease).
- Baunsgaard, Thomas, and Michel Keen, 2010, "Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization," *Journal of Public Economics*, Vol. 94, pp. 563–77.
- Besley, Timothy, and Torsten Persson, 2009, "The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics," *American Economic Review*, Vol. 99, pp. 1218–244.
- , ———, 2010, *Pillars of Prosperity: Peace, Easy Taxes and the Rule of Law*, Manuscript (London: London School of Economics).
- Biber, Edmund, 2010, "Revenue Administration: Taxpayer Audit—Use of Indirect Methods," FAD Technical Notes and Manuals, available at www.imf.org.
- Biggs, Tyler, and Manju Shah, 1998, "The Determinants of Enterprise Growth in sub-Saharan Africa: Evidence from the Regional Program on Enterprise Development," Regional Program on Enterprise Development Discussion Paper (Washington: World Bank).
- Bird, Richard, 2008, "Tax Challenges Facing Developing Countries," (New Delhi: National Institute of Public Finance and Policy).
- , and Pierre-Pascal Gendron, 2007, *The VAT in Developing and Transitional and Countries* (Cambridge: Cambridge University Press).
- , Jorge Martinez-Vazquez, and Benno Torgler, 2008, "Tax Effort in Developing Countries and High-Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability," *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, pp. 55–71.
- Bodin, Jean-Paul, 2010, "Revenue Administration: Developing a Simplified Tax Regime for Small Businesses," FAD Technical Notes and Manuals (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).

- , and Vincent Koukpaizan, 2008, “Taxation of Small Enterprises: Recent Developments,” *International VAT Monitor*, March/April, pp. 121–31.
- Bornhorst, Fabian, Sanjeev Gupta, and John Thornton, 2009, “Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort,” *European Journal of Political Economy*, Vol. 25, pp. 439–46.
- Bräutigam, Deborah A., 2008, “Introduction: Taxation and State-building in Developing Countries,” in *Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent*, ed. by Deborah Bräutigam, Odd-Helge Fjelstad, and Mick Moore, pp. 1–33 (Cambridge: Cambridge University Press).
- Brun, Jean-François, Gerard Chambas, and Samuel Guerineau, 2008, “Aide et Mobilisation Fiscale dans les Pays en Voie de Développement,” CERDI, Etudes et Documents.
- , and Bertrand Laporte, 2010, “IMF Programs and Tax Effort: What Role for Institutions in Africa?” CERDI, Etudes et Documents (forthcoming).
- Casanegra de Jantscher, Milka, 1990, “Administering the VAT,” in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat (Washington: World Bank).
- Castro, Patricio, Raúl Junquera-Varela, Osvaldo Schenone, and Antonio Teixeira, 2009, “Mozambique: Evaluation of Reforms in Tax Policy and Administration 1994–2007” available online at <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/090109b.pdf>
- Chambas, Gérard, 2005, *Afrique au sud du Sahara: Mobiliser des Ressources Fiscales pour le Développement* (Paris: Economica).
- , 2010, *Mobiliser des Ressources Locales en Afrique Subsaharienne* (Paris: Economica).
- Coady, David, Robert Gillingham, Rolando Ossowski, John Piotrowski, Shamsuddin Tareq, and Justin Tyson, 2010, “Petroleum Product Subsidies: Costly, Inequitable, and Rising,” IMF Staff Position Note 10/05 (Washington: International Monetary Fund).
- Crandall, William, and Jean-Paul Bodin, 2005, “Revenue Administration Reforms in Selected Middle Eastern Countries, 1994–2004,” IMF Working Paper 05/203 (Washington: International Monetary Fund).
- Crawford, Ian, Michael Keen, and Stephen Smith, 2010, “VAT and Excises,” in *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* James Mirrlees, ed. by Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles, and Jim Poterba, pp. 275–362 (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).

- Cubeddu, Luis, Andreas Bauer, Pelin Berkman, Magda Kandil, Koffie Nassar, and Peter Mullins, 2008, "Tax Incentives and Foreign Direct Investment: Policy Implications for the Caribbean," in *The Caribbean: Enlarging Economic Integration*, ed. by Andreas Bauer, Paul Lashin, and Sanjaya Panth, pp. 44–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Daniel, Philip, Michael Keen, and Charles McPherson, 2010, *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems* (Routledge: Abingdon).
- Davis, Jeffrey, Rolando Ossowski and Annalisa Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries* (Washington: International Monetary Fund).
- de Paula, Aureo, and José Scheinkman, 2006, "The Informal Sector," mimeo (Princeton University).
- Dharmapala, Dhammika, and James R. Hines Jr., 2009, "Which Countries Become Tax Havens?" *Journal of Public Economics*, Vol.93, pp. 1058–068.
- Dixit, Avinash, 1991, "The Optimal Mix of Inflationary Finance and Commodity Taxation with Collection Lags," *IMF Staff Papers*, Vol. 38, pp. 643–54.
- Ebe, Christian, and Helene Ehrhart, 2010, "Tax Revenue Instability in sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies," mimeo, CERDI (Auvergne University).
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers, 2001, *The Modern VAT* (Washington: International Monetary Fund).
- Eckert, Joseph, 2008, "Computer-assisted Mass Appraisal Options for Transitional and Developing Countries," in *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, ed. by Roy Bahl, Jorge Martinez-Vasquez, and Joan Youngman (Cambridge MA, Lincoln Institute of Land Policy).
- ECORYS, 2010, "Taxation in Africa" (Netherlands).
- Emran, Shahe, and Joseph Stiglitz, 2005, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 599–623.
- European Commission, 2010, "Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tax and Development," COM, Vol. 163, final.

- Everest-Philips, Max, 2008, "Business Taxation as State-building in Developing Countries: Reflections from the DfID/FIAS Tax Reform Programme," mimeo (United Kingdom: Department for International Development).
- FIAS, 2007, "South Africa: Tax Compliance Burden for Small Businesses: A Survey of Tax Practitioners," available online at http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/Content/Pubs_BusinessTaxation
- Fuest, Clemens, and Nadine Riedel, 2010, "Tax Evasion and Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting," Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 10/12.
- Gauthier, Bernard, and Mark Gersovitz, 1997, "Revenue Erosion and Evasion in Cameroon, 1993," *Journal of Public Economics*, Vol. 64, pp. 407–24.
- , and Ritva Reinikka, 2006, "Shifting Tax Burdens through Exemptions and Evasion: An Empirical Investigation of Uganda," *Journal of African Economies*, Vol. 15, pp. 373–98.
- Ghura, D., 2006, "Tax Revenue in sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption," IMF Working Paper 98/135 (Washington: International Monetary Fund).
- Goode, Richard, 1993, "Tax Advice to Developing Countries: An Historical Survey," *World Development*, Vol. 21, pp. 37–53.
- Gordon, Roger, 2010, *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications* (New York: Columbia University Press).
- , and Wei Li, 2009, "Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation," *Journal of Public Economics*, Vol. 93, pp. 855–66.
- Greene, William, 2008, "The Econometric Approach to Efficiency Analysis," in *The Measurement of Productive Efficiency and Productivity Growth*, ed. by Harold Fried, C.A. Knox Lovell, and Shelton Schmidt, pp. 92–250 (Oxford: Oxford University Press).
- Gupta, Abhijit Sen, 2007, "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries," IMF Working Paper 07/184 (Washington: International Monetary Fund).
- Gupta, Sanjeev, Benedict Clements, Alexander Pivovarsky, and Erwin R. Tingson, 2004, "Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter?" in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabrieilla Inchauste, pp. 385–406 (Washington: International Monetary Fund).

- , Shamsuddin Tareq, Benedict Clements, Alex Sequera-Ubiergo, Rina Bhattacharya, and Todd Matina, 2005, *Rebuilding Fiscal Institutions in Post-Conflict Countries*, IMF Occasional Paper No. 27 (Washington: International Monetary Fund).
- Harrison, Graham, 2008, “VAT Refunds,” in *VAT in Africa*, ed. by Richard Krever (Pretoria: Pretoria University Law Press).
- Heady, Christopher, 2002, “Tax Policy in Developing Countries: What can be Learned from OECD Experience?” mimeo (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Hu, T.-W., Z. Mao, J. Shi, and W. Chen, 2008, “Tobacco Taxation and its Potential Impact in China” (Paris: International Union against Tuberculosis and Lung Disease).
- IFC, 2007, “Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners.”
- International Monetary Fund, 2000, “Recent Experience with the Value-Added Tax—An Overview” (Washington: International Monetary Fund).
- , 2005, “Dealing with the Revenue Consequences of Trade Reform,” IMF Policy Paper SM/05/57, Supplement 2 (Washington: International Monetary Fund).
- , 2010a, “Reaching the MDGs: Macroeconomic Prospects and Challenges in Low-Income Countries,” Background Note for the United Nations MDG Summit.
- , 2010b, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Managing Natural Resource Wealth: Draft Program Document” available at www.imf.org
- , 2010c, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration—Securing Revenue for Development: Draft Program Document” available at www.imf.org
- International Tax Compact, 2010, *Mapping Survey: Taxation and Development*, available online at <http://taxcompact.net/documents.html>
- International Tax Dialogue, 2005, “The Value-Added Tax—Experiences and Issues,” available online at www.idweb.org.
- , 2006, “Tax Treatment of Donor-Financed Projects,” available at <http://www.itdweb.org/pages/Redirect.aspx?id=9276&type=doc&l=3>
- , 2007, “Taxing Small and Medium Enterprises,” available online at www.itdweb.org.
- Jenkins, Glenn P., Jenkins Hatice P., and Chun-Yan Kuo, 2006, “Is the VAT Naturally Progressive?” mimeo (Queens University).

- Jensen, Robert, 2007, “The Digital Divide: Information (Technology), Market Performance and Welfare in the South Indian Fisheries Sector,” *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 122, pp. 879–924.
- Kaldor, Nicholas, 1963, “Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?” *Foreign Affairs*, Vol. 41, pp. 410–19.
- Kanbur, Ravi, 2009, “Conceptualising Informality: Regulation and Enforcement,” Department of Applied Economics and Management, Cornell University, WP 2009–11.
- Keen, Michael (ed.), 2003, *Changing Customs: Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration* (Washington: International Monetary Fund).
- , 2008, “VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries,” *Journal of Public Economics*, Vol. 92, pp. 1892–906.
- , 2009, “What Do (and Don’t) We Know about the Value-Added Tax? A Review of Richard Bird and Pierre-Pascal Gendron,” *The VAT in Developing and Transitional Countries*, *Journal of Economic Literature*, Vol. 47, pp. 155–66.
- , 2011, “Tax and Development—Again,” forthcoming in *Taxation in Developing Countries*, ed. by George Zodrow and Clemens Fuest.
- , and Jenny Lighthart, 2002, “Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform,” *Journal of International Economics*, Vol. 56, pp. 489–507.
- , and Ben Lockwood, 2010, “The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences,” *Journal of Development Economics*, Vol. 92, pp. 138–51.
- , and Mario Mansour, 2010a, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization I—Trade Reform,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 552–71.
- , and ———, 2010b, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa—Challenges from Globalization II—Corporate Taxation,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 573–96.
- , and Alejandro Simone, 2004, “Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s, and Some Challenges Ahead,” pp. 302–52 in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy* ed. by Sanjeev Gupta, Ben Clements, and Gabriela Inchauste (Washington: International Monetary Fund).
- Kidd, Maureen, and William Crandall, 2006, “Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success,” IMF Working Paper 06/240 (Washington: International Monetary Fund).
- Klemm, Alex, and Stefan van Parys, 2009, “Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives,” IMF Working Paper 09/136 (Washington: International Monetary Fund).

- Kloeden, David, forthcoming, "Revenue Administration Reforms in Anglophone Africa Since the Early-1990s," IMF Working Paper (Washington: International Monetary Fund).
- Le, Tuan Minh, Blanca Moreno-Dodson, and Jeep Rojchaichanthorn, 2008, "Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis," World Bank Policy Research Working Paper 4559.
- Lee, Young, and Roger H. Gordon, 2005, "Tax Structure and Economic Growth," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 1027–043.
- Lotz, Jorgen, and Elliot Morss, 1967, "Measuring Tax Effort in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 14, pp. 478–99.
- Marshall, John, 2009, "One Size Fits All? IMF Tax Policy in sub-Saharan Africa," Occasional Paper No. 2 (London: Christian Aid).
- Martinez-Vasquez, Vulovic, and Yongzheng Liu, 2009, "Direct versus Indirect Taxation: Trends, Theory and Economic Significance," International Studies Program, Working Paper 09–11, updated (Atlanta: Georgia State University).
- McKinsey Global Institute, 2003, *New Horizons: Multinational Company Investment in Developing Countries* (McKinsey and Company: San Francisco).
- McPherson, Charles, 2010, "State Participation in the Natural Resource Sectors: Evolution, Issues and Outlook," in *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems*, ed. by Philip Daniel, Michael Keen, and Charles McPherson, pp. 263–88 (Abingdon: Routledge).
- Michielse, Geerten, and Victor Thuronyi, 2010, "Overview of Cooperation on Capacity Building in Taxation," mimeo (Washington: International Monetary Fund).
- Mikesell, John L., and C. Kurt Zorn, 2008, "Data Challenges in Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine, and the Baltic States," ed. by Bahl et al.
- Mintz, Jack, 1990, "Tax Holidays and Investment," *World Bank Economic Review*, Vol. 4, pp. 81–102.
- Modi, Jitendra, 1987, "Statistical Appendix," in *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*, ed. by Ved P. Gandhi (Washington: International Monetary Fund).
- Moss, Todd, Gunilla Pettersson, and Nicolas van de Walle, 2006, "An Aid-Institutions Paradox? A Review Essay on Aid Dependency and State Building in sub-Saharan Africa," Center for Global Development Working Paper 74.
- Mullins, Peter, 2006, "Moving to Territoriality? Implications for the U.S. and the Rest of the World," *Tax Notes International*, Vol. 43, September 4, pp. 839–53.

- Muñoz, Sonia, and Stanley Sang-Wook Cho, 2004, “Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia,” in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 353–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Newhouse, David, and Daria Zakharova, 2007, “Distributional Implications of the VAT Reform in the Philippines,” IMF Working Paper 07/153 (Washington: International Monetary Fund).
- Organisation for Economic Cooperation and Development, 2007, “Putting Public Finances on a Firmer Footing,” in *OECD Economic Survey: Mexico 2007*, Chapter 2 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- , 2008, *Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practice*, Development Assistance Committee Guidelines and Reference Series.
- , DAC GOVNET, 2009, *Taxation, State Building and Aid: Factsheet—Update December 2009*, available online at www.oecd.org/dac/governance
- Persson, Torsten, and Guido Tabellini, 2003, *The Economic Effect of Constitutions* (Cambridge: MIT Press).
- Pessino, Carola, and Ricardo Fenochietto, 2010, “Determining Countries’ Tax Efforts,” *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, Vol. 195, pp. 61–83.
- Peter, Klara Sabirianova, Steve Buttrick, and Denvil Duncan, 2010, “Global Reform of Personal Income Taxation, 1981-2005: Evidence from 189 countries”, *National Tax Journal*, Vol. 63, pp. 447–78.
- Petit, Patrick, forthcoming, “Tobacco Excise Taxes,” IMF Staff Position Note (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Plimmer, Francis, and William J. McCluskey, 2010, “The Basis and the Administration of the Property Tax: What Can Be Learned from International Practice?” Presentation to the XXIV International Federation of Surveyors Congress 2010 (Sydney, Australia).
- Rodrik, Dani, 1998, “Why Do More Open Countries Have Bigger Governments?” *Journal of Political Economy*, Vol. 106, pp. 997–1032.
- Ross, Hana, and Frank J. Chaloupka, 2000, “The Effect of Cigarette Prices on Youth Smoking,” *Health Economics*, Vol. 12, pp. 217–230.

- Russell, Barrie, 2010, "Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program," IMF Technical Note 10/17 (Washington: International Monetary Fund).
- Schneider, Friedrich, Andreas Buehn, and Claudio Montenegro, 2010, "Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries," Policy Research Working Paper 5356, World Bank.
- Sah, Raaj K., 1983, "How Much Redistribution is Possible through Commodity Taxes?" *Journal of Public Economics*, Vol. 20, 89–101.
- Silvani, Carlos, John Brondolo, Eric LeBorgne, and Frank Bosch, 2008, "Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001–07)," IMF Working Paper 08/129 (Washington: International Monetary Fund).
- Stewart, Miranda, and Sunita Jogarajan, 2004, "The International Monetary Fund and Tax Reform," *British Tax Review*, pp. 146–75.
- Stiglitz, Joseph E., 2010, "Development-Oriented Tax Policy," in *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*, ed. by Roger Gordon, pp. 11–36 (New York: Columbia University Press).
- Sunley, Emil, 2010, "Taxation of Cigarettes in the Bloomberg Initiative Countries," *Tax Notes International*, April 12, Vol. 58, pp. 161–18.
- Tanzi, Vito, 1978, "Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina," *IMF Staff Papers*, Vol. 23, pp. 417–51.
- Tax Justice Network, 2005, "The Price of Offshore," available online at http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Briefing_Paper_-_The_Price_of_Offshore_14_MAR_2005.pdf
- Thuronyi, Victor, 2001, "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty," *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. XXVI, pp. 1641–681.
- Torvik, Ragnar, 2009, "Why are Tax Havens More Harmful to Developing Countries than to other Countries?" in *Tax Havens and Development*, Appendix 1, Report on the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, Official Norwegian Reports 2009:19.
- United Nations, 2005, *Investing in Development* (New York: United Nations).
- Van Parys, Stefan, and Sebastian James, 2009, "Why Tax Incentives May Be an Inefficient Tool to Encouraging Investment? The Role of the Investment Climate," mimeo (Washington: World Bank).
- Venables, Anthony J., 2010, "Resource Rents; When to Spend and How to Save," in *International Tax and Public Finance*, Vol. 17, pp. 340–56.

- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber, and Michael Jorratt, 2010, "Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation," Inter-American Development Bank Working Paper No. IDB-WP-179.
- Wacziarg, Romain, and Karen Horn Welch, 2008, "Trade Liberalization and Growth: New Evidence," *World Bank Economic Review*, Vol. 22, pp. 187–231.
- World Health Organization, 2010, *Technical Manual on Tobacco Tax Administration* (Geneva: World Health Organization).
- Zake, Justin, forthcoming, "Customs Administration Reform and Modernization in Anglophone Africa—Early 1990s to Mid-2010," IMF Working Paper (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Zolt, Eric M., and Richard M. Bird, 2005, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries," *UCLA Law Review*, Vol. 52, pp. 1627–95.