Автономная некоммерческая организация
содействия развитию современной отечественной науки
Издательский дом «Научное обозрение»

МЕТОДОЛОГИЯ, КОНЦЕПЦИЯ И ПРАКТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

КОЛЛЕКТИВНАЯ МОНОГРАФИЯ

Москва
ООО «Буки Веди»
2013

УДК 336.2(082)
ББК 65.261.4я43
М54

Авторский коллектив:
М. В. Васильева (введение, глава 1, заключение, список литературы, приложение); **Т. Р. Валинуров** (глава 2, список литературы);
Е. П. Проскура (глава 3, список литературы);
А. Н. Гаврилина (глава 4, список литературы);
Н. Е. Егорова (глава 5 – *совместно с И. Е. Хромовым*, список литературы);
И. Е. Хромов (глава 5 – *совместно с Н. Е. Егоровой*, глава 6, список литературы);
Е. Ю. Котельникова (глава 7, список литературы)

Рекомендовано к опубликованию ученым советом
АНО содействия развитию современной отечественной науки
Издательский дом «Научное обозрение»
(протокол от 16 декабря 2013 г. № 15)

Рецензенты:
Е. Ф. Киреева, д-р экон. наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (БГЭУ), г. Минск, Беларусь;
Ю. А. Крохина, д-р юрид. наук, профессор, директор НИИ Счетной палаты Российской Федерации, г. Москва, Россия

ISBN 978-5-4465-0329-2

© Васильева М. В., введение, глава 1, заключение, список литературы, приложение, 2013
© Валинуров Т. Р., глава 2, список литературы, 2013
© Проскура Е. П., глава 3, список литературы, 2013
© Гаврилина А. Н., глава 4, список литературы, 2013
© Егорова Н. Е., глава 5, список литературы, 2013
© Хромов И. Е., главы 5, 6, список литературы, 2013
© Котельникова Е. Ю., глава 7, список литературы, 2013
© АНО содействия развитию современной отечественной науки **Издательский дом «Научное обозрение»**, 2013
© Оформление. ООО «Буки Веди», 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....5

Глава 1. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РАЗВИВАЮЩИХСЯ СТРАНАХ: РЕГИОНАЛЬНЫЕ МОДЕЛИ, НЕНАЛОГОВЫЕ ДОГОДЫ И УПРАВЛЕНИЕ 7

Глава 2. СУЩНОСТЬ НАЛОГА И НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ....47

Глава 3. ОЦЕНКА И ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В УКРАИНЕ.....74

Глава 4. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФОРМ И ВИДОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИЙСКОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ЭКОНОМИКЕ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 87

Глава 5. ЭКОНОМИКО-МАТЕМАТИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ С ПОМОЩЬЮ НЕЛЕГАЛЬНЫХ СХЕМ.....96

Глава 6. СПЕЦИФИКА СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИИ.....104

Глава 7. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ЯПОНСКОЙ КОМПАНИИ, ПОЛУЧЕННЫХ ЕЮ ЗА ПРЕДЕЛАМИ ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ ШТРАФОВ И ПЕНЕЙ ЗА НАРУШЕНИЕ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ 115

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....123

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....127
Нормативно-правовая литература 127
Научная и учебная литература.....128
Иностранная литература 132
Интернет-источники 140
ПРИЛОЖЕНИЕ.....141
СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ 158

ВВЕДЕНИЕ

Налоги являются одним из основных условий существования любого государства на всех этапах его возникновения и развития. Без отчуждаемых обществом в качестве налогов средств невозможно функционирование органов публичной власти, не занятых производительным трудом.

Исследование налогообложения приобретает особую актуальность в современном мире, так как проблемы оптимальной организации системы аккумуляции денежных средств и их перераспределения являются краеугольном камнем для обеспечения выполнения государством его функций и задач. Вопросы налогообложения важны для любого государства или объединения государств, где в регулировании налоговой сферы задействовано несколько уровней управления. В этой связи мировой опыт представляет большой интерес с точки зрения взаимоотношений и разграничения полномочий между органами государств-членов и европейскими наднациональными институтами. Вопросы будущего регулирования налогообложения являются одними из самых сложных и принципиально важных.

Мировой опыт важен для дальнейшего совершенствования налоговой системы Российской Федерации, а также как пример применения эффективных способов согласования решений. Несомненно, что успешный опыт выработки правовых решений финансово-экономических вопросов в рамках функционирования таможенного союза имеет практическое значение и для ЕврАзЭС, и для Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана, и для СНГ, в рамках которых пока не получается достаточно эффективно решать экономические и политические вопросы, представляющие взаимный интерес участников.

Некоторым странам не удается сделать так, чтобы их граждане и бизнес-структуры вносили соответствующий вклад в финансирование задач, стоящих перед государством. Однако не все страны с низким уровнем налогообложения автоматически попадают в эту категорию. Необходим научный подход, кото-

рый дает рациональное объяснение различным уровням развития и другим воздействующим факторам, таким, как региональные модели, неналоговые доходы и управление. Это создаст благоприятные возможности для правительств, финансирующих организаций и международных организаций в целях определения программ реформирования налогообложения и способов оказания финансовой поддержки.

На страны с низкими налоговыми доходами или неэффективным правоприменением налогового законодательства усиливается давление. Международные игроки, такие, как Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Мировой банк и страны Большой двадцатки призывают к более решительным действиям по борьбе с уклонением от налогообложения и попытками минимизации налоговых затрат. В то время как мировое сообщество до сих пор пытается справиться с последствиями глобального финансового и экономического кризиса, наблюдается растущее давление на «налоговые гавани» (государства с низким уровнем налогообложения) с целью повышения прозрачности их налоговых систем и прекращения нечестных практик конкурентной борьбы. Развивающимся странам также рекомендуется прикладывать больше усилий для мобилизации ресурсов своей страны, нежели полагаться на постоянный приток официальной финансовой помощи в целях развития [92; 121]. Некоторым странам, очевидно, не удается добиться того, чтобы их граждане и бизнес-структуры вносили достаточный вклад в финансирование государственных задач. В таких случаях присутствует ряд оснований для изменения портфеля финансовых потоков официальной помощи, снижения объемов такой помощи или даже прекращения сотрудничества вообще. Но не все страны с низким уровнем налогообложения автоматически попадают в данную категорию. Правительства, спонсоры и международные организации должны быть способны оценить эффективность налоговых систем в более широком контексте развития, управления и международного сотрудничества.

Глава 1
СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РАЗВИВАЮЩИХСЯ СТРАНАХ: РЕГИОНАЛЬНЫЕ МОДЕЛИ, НЕНАЛОГОВЫЕ ДОГОДЫ И УПРАВЛЕНИЕ

Понятие «способность государства» подразумевает способность государства осуществлять налогообложение. Страны с низким уровнем доходов на душу населения, как правило, не отвечают административным и институциональным требованиям, предъявляемым к налоговой системе на уровне стран ОЭСР. С другой стороны, государственные расходы увеличиваются по мере роста уровней экономического развития, создавая необходимость мобилизации налоговых поступлений (см.: [86; 109; 119]). Соответствующая оценка усилий, затрачиваемых государством в части налогообложения своих граждан, должна, таким образом, учитывать уровень его развития.

Наиболее значимыми источниками такого рода информации являются страновая политика и институциональная оценка Мирового банка и отчеты о бизнес-деятельности, отчеты ОЭСР и базы данных, особенно о положении дел в странах Африки, располагающихся к югу от Сахары, налоговых проектах Европейской Комиссии, отчеты о государственных расходах и финансовой отчетности и базы данных о собираемости налогов, финансируемые за счет USAID. Кроме того, в настоящее время разрабатывается несколько новых бенчмаркинговых и оценочных инструментов (см.: [122; 136]), причем практически полностью предназначенных для целей налогового администрирования. К тому же большинство налоговая политика развивающихся стран уже является предметом, по крайней мере, нескольких исследований, посвященных страновой информации относительно налоговых систем и доходов.

Большая часть доступной детальной информации, однако, не является в действительности пригодной для целей сравни-

тельного анализа, и большая часть сравнительной информации недостаточно достоверна. В результате, правительства и спонсирующие организации рассматривают вопросы реформирования налогообложения в развивающихся странах полностью в зависимости от конкретного случая. Налоговые критерии в донорских программах или новых методов оказания помощи определяются без учета потенциала доступной сравнительной информации, которая могла быть использована в полной мере. Доля налогов (доля налоговых поступлений как процент от ВВП) в развивающихся странах зачастую оценивается исходя из абсолютных пороговых значений доли налоговых поступлений, средних значений данного показателя по регионам или усредненных значений по странам ОЭСР. Однако ни одна из этих методик не представляется убедительной, поскольку они не учитывают условий и уровней развития отдельных стран.

Нами предпринята попытка исследовать взаимосвязь уровня налогообложения и экономического развития различных стран.

Первым допущением, сделанным автором, является то, что способность государства увеличивать налоговые поступления растет по мере повышения уровня развития страны. Данное предположение не предусматривает установления причинной связи между налоговой ставкой и уровнем развития.

Мы не считаем, что богатые страны собирают больше налогов просто потому, что они богаты [1]. Полагаем, что данное отношение определяется рядом причинных связей глубинного

[1] Чейбуб [81], а также Пессино и Феночиетто [125] приводят подтверждения тому, что показатель «ВВП на душу населения» является определяющим для таких факторов, как свобода торговли, сельскохозяйственное производство, внешний долг государства, и различных политических факторов. По результатам некоторых других исследований, однако, оказывается, что данная переменная демонстрирует тенденцию потери значимости или даже приводит к смене знака, как только вводятся дополнительные переменные управления (см., например, работы Танзи [131], Бургеса и Стерна [79], Пианкастелли [126], Теера и Хадсона [132] (во всех работах рассматриваются группы стран по критерию доходов), Клиста и Морриссея [83] (производится разделение стран на группы по доходам и временным периодам), Мкандавире [115] (рассмотрение производится с точки зрения исторической интеграции в мировой рынок, основанной на разделении труда или выращивании товарных культур).

характера, некоторые из которых упоминаются, например, в работе Чейбуба: «Уровень дохода на душу населения показывает доступность ресурсов для налогообложения, а также наличие административных возможностей для сбора налогов: при более высоких уровнях доходов на душу населения экономики становятся в большей степени монетизированными и менее неформальными, облегчая правительству процесс сбора налогов» [81, p. 358–359].

На данном фоне не имеет смысла оценивать налоговые усилия правительства в странах с низким уровнем доходов посредством сравнения их с показателями по странам ОЭСР или с некоторыми абсолютными величинами – сравнения, которое мы удивительно часто встречаем в текстах программ развития (см. например: [137]). Привязка налоговых доходов к уровням развития также формирует более реалистичные ожидания в отношении изменений в налоговых поступлениях. Резкие ежегодные колебания обычно являются результатом внешних шоковых воздействий или представляют собой следствие искажения данных или неправильной отчетности.

Важным является рассмотрение налоговых долей по 177 странам в чистом ВВП на душу населения. Данная взаимосвязь обеспечивает определение первой базы для сравнения: при использовании OLS-регрессии формируется линия тренда (подобранные значения) и устанавливается расстояние от точки координат каждой страны до этой линии [2].

[2] Начиная рассмотрение данных вопросов с ранних работ по предмету дискуссии [111], следует указать на то, что ее авторы проранжировали страны исходя из их «налоговых усилий». Обладая большим объемом качественных данных и более мощными статистическими инструментами, указанные классификации стали бы более содержательными с точки зрения исследуемых переменных. Например, Стотски и ВолдМариам [129] выстраивают индексный показатель, базирующийся на долях сельского хозяйства, производства и работ по добыче полезных ископаемых на душу населения и показателях торговли. Гупта [101] развивает показатель «Индекс поступления налоговых доходов», в котором учитываются реальный ВВП на душу населения (другой вариант: «Доля сельского хозяйства в ВВП»), торговля, финансовая помощь и задолженность. Для ознакомления с обоснованной критикой попыток измерения налоговой способности и усилий см. работу [77], в которой отмечается, что «это действительно является inherently сложным – правильно определить какую-либо модель (легкую в использовании) налоговой способности» [ibid, p. 253].

В соответствии с точкой зрения ранее перечисленных зарубежных исследователей относительно линии тренда, страны сгруппированы в 3 категории: средние, высокие и низкие по уровню сборов налогоплательщики. Группировка стран в эти широкие категории дает нам первое представление о собираемости налогов в данный момент времени.

Помимо создания общего представления о состоянии налогообложения на текущий момент, мы ставили целью выяснить, каким образом меняется налогообложение с течением времени. Например, могло произойти так, что страна все еще находится под линией тренда, несмотря на то что она повысила свою налоговую ставку в последние годы. Только наблюдение в течение длительного времени обеспечивает информацией о развитии страны или группы стран в фискальном отношении. Мы выстраиваем два дополнительных числовых ряда для периодов (в первом приближении – это 10 и 5 лет) до 2007–08 годов. Поскольку оказывается, что правительства, спонсирующие организации и международные институты особенно заинтересованы в странах, характеризующихся устойчиво низким или даже снижающимся уровнем налогообложения, мы сосредоточиваем особое внимание на данной группе в нашем анализе.

Второе допущение относится к региональным моделям налогообложения. Даже несмотря на то, что каждая страна обладает той налоговой системой, которая отражает специфичные для нее политические, социальные и экономические условия, мы полагаем, что некоторые региональные факторы оказывают ощутимое воздействие на деятельность по налогообложению каждой из стран. Приведем следующий пример. Допустим, что соседние страны конкурируют в привлечении частных инвестиций, что заставляет их принимать во внимание уровень налогообложения (по налогу на доходы корпораций, на торговые операции и т. д.) в странах-конкурентах. Политический и культурный обмен или разделяемые религиозные убеждения могут повлиять на аналогичные взгляды, существующие в данном регионе в отношении государства, его взаимоотношений с обществом и тех функций, которые оно должно выполнять. Общее колониальное наследие (как это произошло в странах Латинской Америки или в регионах Африки, расположенных к югу от Сахары)

также могло привести к формированию определенного рода ассимиляции налоговых моделей – и даже, более того, в случае, если это связано со специфическими экономическими структурами и моделями мировой рыночной интеграции [85; 114].

В нескольких работах исследуются региональные модели налогообложения. Профета и другие [128] исследуют взаимосвязь между политическими переменными и налоговыми доходами, акцентируя внимание на трех регионах: Азии, Латинской Америке и странах – новых членах Европейского Союза. Применяя в качестве аналитического инструмента объединенную регрессию на основе метода наименьших квадратов с учетом региональных моделей, они устанавливают, что «в некоторых случаях взаимосвязь между налоговой системой и политическими переменными величинами оказывается специфичной для данного региона» [там же, p. 4].

Давуди и Григориан [84] выделяют группы стран, а также регионов по критерию доходов, рассматривая при этом выборку из 141 страны и взяв в качестве периода наблюдения 1990–2004 годы. Они обнаруживают несколько «интересных региональных моделей», но не доводят полученные экспериментальным путем результаты до уровня теоретических обобщений. Прочие авторы (см., например: [79; 87; 88; 110]) производят расчеты на уровне регионов в некоторых частях своего исследования, но не рассматривают данный вопрос с позиции системного подхода.

Третьим допущением, направляющим наше исследование, касается взаимосвязи между налоговыми и неналоговыми доходами. Большинство подходов к предмету исследования предполагает, что правительства, обладающие «легким» доступом к альтернативным источникам финансирования, не имеют жестких стимулов для погружения в обременительную работу по собиранию налогов в своей стране. С одной стороны, экспортеры невозобновляемых энергетических ресурсов (нефть, газ) и минералов (уголь, золото), возможно, должны производить уплату налогов по высоким ставкам налогообложения, с тем чтобы дать возможность правительству финансировать общественные услуги. Государство, получающее значимые рентные платежи от экспорта нефти и газа, в малой степени склонно переходить к

трудоемкому процессу лишения своих граждан определенной части их доходов, в то время как оно и без этого может осуществлять финансирование своих неотъемлемых функций. Наиболее наглядным примером этому являются страны Персидского залива, некоторые из которых поддерживают налоговые ставки на уровне, обозначаемом одной цифрой, несмотря на то что уровень доходов на душу населения в этих странах варьируется от среднего до высокого. С другой стороны, государства, характеризующиеся высокой степенью зависимости от грантов по программе официальной помощи в целях развития, могут поддаться соблазну воздерживаться от дополнительной мобилизации внутренних налоговых доходов – до тех пор, пока условия получения официальной помощи в целях развития (такие, как софинансирование проектов по реализации схем и целевых установок по сбору налогов) не изменят мотивационной структуры, или долгосрочные политические перспективы не приведут к тому, что правительства активно попытаются обрести независимость от финансовых потоков в рамках данной программы помощи. Массив исследований, посвященных данной проблематике, увеличивается [73; 78; 80; 83; 97; 102; 108], однако их результаты все еще являются неубедительными.

Четвертое допущение затрагивает вопросы регулирования масштабов мобилизации поступлений. Низкий уровень налоговых доходов не всегда представляет собой результат какого-то рода ошибки или несовершенного управления. В различных обществах бытуют различные взгляды относительно того, на какие средства должны реализовываться государственные функции и как дорого они должны обходиться. В числе стран-членов ОЭСР заметно выделяются США и Япония, как имеющие достаточно низкий уровень налоговых доходов, в то время как Скандинавские страны известны своими высокими налоговыми ставками. Как необязательным является то, что линия тренда представляет «золотую середину» между недостаточным и чрезмерным налогообложением, так и не каждое общество намеревается стать новой Швецией или Данией.

Следовательно, мы должны делать отличия между государствами, которые собирают мало налогов потому, что граждане требуют от них существования низкого уровня налогообло-

жения, и теми, где решающее воздействие оказывают иные факторы, нежели политическая воля граждан. Такие факторы, как демократическое участие в управлении, свободные и справедливые выборы и стабильность политического режима, оказывают определяющее воздействие на способность обществ к реализации политических решений, основанных на общих интересах, в то время как такие факторы, как административная способность, уровень коррупции и главенствование права, решающим образом влияют на способность институтов публичной власти применять данный стратегии.

Общества, в которых государственное управление находится на низком уровне, обычно не в состоянии выбирать и применять систему налогообложения исходя из соображений реализации общих интересов. Отсюда в случаях, когда низкий уровень эффективности системы налогообложения накладывается на низкие уровни реализации государственного управления, представляется маловероятным, что налоговая ставка является результатом прозрачного, демократичного подхода к принятию решений и функционирования государственного аппарата управления, обладающего соответствующими возможностями. Скорее, мы можем предположить, что в таких случаях определенные влиятельные группы формируют систему налогообложения исходя из своих частных интересов – или что они успешно препятствуют реализации инициатив по реформированию налоговой системы. Также мы полагаем, что, с политической точки зрения, легче иметь низкий уровень налогообложения, нежели высокий. По этой причине мы предполагаем, что более низкие уровни реализации управления являются в большей степени способствующими формированию низких налоговых ставок [3].

3 Это вполне согласуется с результатами других исследований (см., например, работы: [81, p. 365; 97]). Рассмотрение налоговых систем как результата политического выбора не означает игнорирования вероятности того, что причинно-следственная связь может также состоять в том, что более высокая собираемость налоговых доходов приводит к более совершенному управлению (для ознакомления с некоторыми работами, в которых приводится обсуждение указанной взаимосвязи, см. работы: [71; 88; 95; 112; 116]).

Подводя итоги, следует отметить, что государства с относительно низким или снижающимся уровнем налогообложения не могут быть автоматически квалифицированы в качестве «плохих» или «неправильных» случаев. Возможно, что их налоговая ставка является низкой потому, что они пользуются преимуществами «свободного» доступа к альтернативным источникам финансирования, или потому, что выбор самого общества состоит в ограничении диапазона возможных направлений деятельности государства. Формирование системы налогообложения также может происходить под влиянием специфических условий, таких, как национальные бедствия или конфликты с применением силы [93].

Сбор данных относительно реальной собираемости налоговых доходов в развивающихся странах до сих пор является сложной задачей. Во-первых, теневой сектор составляет значительную часть экономической деятельности во многих развивающихся странах [110; 124]. Это может привести к завышению эффективных налоговых ставок и уровня налогообложения [69]. Некоторые государства вообще не ведут отчетности по ВВП или налоговым доходам. Иные внесли соответствующие изменения и сейчас применяют учет нарастающим итогом, в то время как многие другие до сих пор применяют учет денежной наличности (хотя данная разница в меньшей степени относится к доходам, нежели к расходам). Более того, в последовательности данных зачастую используются различные определения правительств или различные классификации доходов – иногда спонтанные и без предшествующих объяснений.

Уровни управления. Руководствуясь «Отчетом МВФ по финансовой статистике» – общепринятым источником информации о государственных финансах развивающихся стран, мы будем использовать категорию «*национальное правительство*» (НП) в качестве наиболее общей категории с точки зрения статистики по доходам. Она включает в себя центральное правительство (ЦП), правительство штатов и местные органы власти, фонды социального обеспечения и нерыночные некоммерческие организации. Однако совсем небольшое количество стран (в особенности, развивающихся) предоставляют отчетность отдельно по центральному правительству (иногда включая в от-

четность фонды социального страхования), а не по национальному. Следовательно, многие научно-исследовательские работы, в которых рассматриваются развивающиеся страны, оперируют данными по центральному правительству (см., например, работы: [97; 110; 132]).

Для целей нашего исследования мы предпочитаем использовать иной подход, учитывающий доходы всех правительств в возможно большем количестве стран. Субнациональные правительства являются значимыми сборщиками налогов в некоторых странах, принадлежащих к группе стран с высоким уровнем дохода, хотя в большинстве стран с низким или ниже среднего уровнем доходов они играют только второстепенную роль: в 2008 г. усредненный показатель разницы между налоговыми доходами национального и центрального правительств в выборе стран с уровнем подушевого дохода ниже среднего уровня составлял 1,31 % ВВП (в тех 19 странах, которые предоставляют статистику по обоим уровням власти в Департамент финансовой статистики МВФ), в то время как в странах с высоким уровнем доходов населения он составлял 5,76 % (27 стран). Таким образом, если бы мы опирались исключительно на данные по центральным правительствам, то в итоге наши результаты существенно бы сдвинулись «в пользу» стран с низким уровнем доходов в нашей выборке [4].

Классификация доходов. Департамент финансовой статистики МВФ выделяет 4 типа доходов национального правительства: налоги, социальные взносы, гранты и прочие доходы. Под «грантами» понимаются гранты, поступающие из международных организаций или правительств третьих стран. Под «иными доходами» подразумеваются доходы от имущества, продажи

[4] Безусловно, включение данных по национальным правительствам только в части нашей выборки (и использование данных по центральным правительствам – для всех остальных частей исследования) также приводит к получению данных с систематической погрешностью, хотя и в гораздо меньшей степени. В нашем анализе мы уточняем наличие такой системной ошибки посредством сопоставления отчетных данных по налоговым доходам тех стран, которые предоставляют отчетность исключительно по центральному правительству, с оценочными данными по доходам местных властей, используя данные, приведенные в исследовании [104] (см. также гл. 3).

товаров и услуг, штрафы, добровольные пожертвования и прочее. Границы между данными категориями могут быть весьма размытыми, поскольку страны трактуют их различным образом. Например, некоторые страны (такие, как Австралия) не включают в отчетность данные по взносам по социальному обеспечению, поскольку они рассматривают их в качестве налоговых платежей.

На данном фоне мы предпочитаем придерживаться более широкой трактовки налоговых доходов, полагая, что данная категория включает в себя налоги и взносы по социальному обеспечению. Однако исключение одного из данных источников из рассмотрения нарушит общую картину налоговых доходов. Взносы на социальное обеспечение едва ли являются существенным источником государственных доходов в странах с низким уровнем подушевого дохода, но очевидным является то, что социальное обеспечение рассматривается в качестве функции государства в большинстве стран с высоким уровнем налогообложения. В Германии, например, более 80 млрд евро ежегодно направляется из государственного бюджета в государственные пенсионные фонды. Таким образом, исключение данной категории доходов из рассмотрения было бы неоправданным [5].

Источники даннях. Для получения данных по ВВП на душу населения мы воспользовались данными «Показателей международного развития МВФ». Мы рассматриваем показатель «ВВП на душу населения» в постоянных ценах 2000 г. в долларах и показатель «ВВП на душу населения» в постоянных ценах 2005 г. в единицах паритета покупательной способности (ППС). Обе переменные дают сходные результаты (см. табл. 1.1). Мы полагаем, что использование постоянных цен в долларах 2000 г. является более подходящим для целей нашего анализа, поскольку (*I*) это является в большей степени «нейтральным» показателем уровней развития (разницы между расчетами в по-

[5] В целях уточнения базы выборки мы также рассматриваем данные по налоговым доходам без учета взносов на социальное обеспечение. Мы обнаруживаем, что угол наклона линии тренда меняется, но это относительно немногочисленные изменения в той части исследования, которая затрагивает страны с низким уровнем налогообложения.

стоянных ценах в долларах и единицах паритета покупательной способности уже учитывают различия в уровнях развития, формирующиеся ввиду, например, более дешевых услуг в развивающихся странах), (*II*) выборка немного больше (177 стран относительно 174 стран) и (*III*) показатель представляется более прозрачным, поскольку определяющий его показатель паритета покупательной способности сам по себе является сложным для расчетов и дискуссионным.

В отношении налоговых доходов мы воспользуемся данными, взятыми из следующих источников (ранжированных в соответствии со следующими приоритетами): (*I*) ОЭСР, (*II*) Евростат, (*III*) Экономическая комиссия Организации Объединенных Наций по странам Латинской Америки и Карибского бассейна (ЭКЛАК ООН), (*IV*) Департамент финансовой статистики МВФ, данные по национальным правительствам, (*V*) Департамент финансовой статистики МВФ, данные по центральным правительствам, (*VI*) данные по отдельным странам из отчетов МВФ «Статья IV Консультации» и «Отдельные вопросы» (за период наблюдения 1997–99 и 2001–03), (*VII*) Азиатский Банк развития, (*VIII*) база данных по «Собираемости налогов». В последних двух источниках определение налоговых доходов не всегда представляется ясным. Мы сталкиваемся с различными ситуациями, когда аналитические данные, предоставляемые на уровне национального и центрального правительств, использовались без учета корректировок, или с ситуациями, где данные по социальным платежам использовались непоследовательно. Вследствие этого, в нашей выборке для построения линии тренда было задействовано 189 стран (см. прил., табл. 1). Показатель «ВВП на душу населения» был доступен лишь для 177 из этих стран, но отсутствующие данные в большинстве своем касались малых стран и территорий в Тихом океане и стран Карибского бассейна.

1.1. Результаты исследования

Классификация стран

На рисунке 1.1 отображен график рассеяния уровня налогообложения (налоговый доход в процентах от ВВП) в сравнении с логарифмом ВВП на душу населения для 177 стран. Таблица 1.1 содержит результаты регрессионного анализа. Соотношение между уровнем налогообложения и логарифмом ВВП на душу населения является статистически значимым, даже несмотря на то, что результат является достаточно малым: с точки зрения статистики, увеличение на 10 % показателя «Логарифм ВВП на душу населения» вызывает увеличение уровня налогообложения примерно на 0,34 процентных пункта дополнительно.

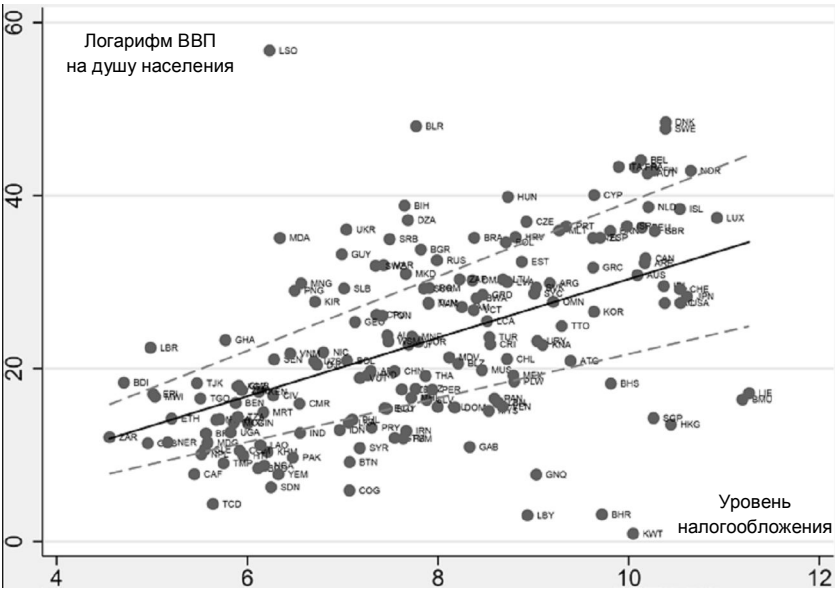

Рис. 1.1. Взаимосвязь между уровнем налогообложения и логарифмом ВВП на душу населения

Примечание. X-ось: налоговые доходы в процентах от ВВП (= уровень налогообложения), 2007/08. *Y*-ось: логарифм ВВП на душу населения в постоянных ценах 2000 г. в долларах, приведенных на момент 2008 года.

Источник: см. приложение, таблица 1. Жирная черная линия является линией тренда (подобранные значения). Пунктирная серая линия является нижней и верхней границами 95-процентного доверительного интервала, то есть существует 95 % вероятности, что «фактическое» значение линии тренда располагается внутри диапазона, обозначенного прерывистыми линиями. Количество элементов в выборке $N = 177$.

Таблица 1.1

Уровень налогообложения и логарифм ВВП на душу населения – результаты регрессионного анализа

Переменная	*I*	*II*
Логарифм ВВП на душу населения	3,42 *** (,45)	4,6 *** (,55)
Количество обследованных элементов	177	174
R^2	,27	,30

Примечание. *** – уровень значимости 1-процентный. Зависимая переменная: уровень налогообложения определяется по таблице 1 (см. приложение). Переменные в боковике таблицы: столбец (*I*) – логарифм ВВП на душу населения в постоянных ценах 2000 г. в долларах; столбец (*II*) – логарифм ВВП на душу населения в постоянных единицах паритета покупательной способности на 2005 г. (см. значения в таблице 1 приложения). Метод оценки: регрессионный анализ методом наименьших квадратов. Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности.

В рамках выбранного нами подхода, 36 из 177 стран отнесены к категории стран с высоким уровнем налогообложения, в то время как 41 страна попадает в категорию стран с низким уровнем налогообложения. Оставшиеся 100 стран являются странами со средним уровнем налогообложения. В таблице 1.2 представлен перечень всех стран с указанием соответствующего их расстояния до линии тренда.

Таблица 1.2

Перечень стран и соответствующее расстояние до линии тренда

Выше линии тренда				Ниже линии тренда			
Лесото	39,18	Испания	5,68	Оман	-0,04	Филиппины	-6,47
Белоруссия	25,17	Германия	5,37	Бенин	-0,36	Шри-Ланка	-6,67
Молдова	17,14	Содружество Доминики	5,34	Кот-д'Ивуар	-0,83	Гаити	-6,74
Дания	16,69	Республика Кабо-Верде	4,78	Армения	-1,51	Сальвадор	-6,85
Босния и Герцеговина	16,41	Грузия	4,73	Мали	-1,61	Восточный Тимор	-6,89
				Руанда	-1,66	ЦАР	-7,10
Швеция	15,93	Великобрита-ния	4,50	Турция	-1,84	Мексика	-7,13
Украина	15,72	Тонга	4,48	Гвинея-Биссау	-1,86	Камбоджа	-7,16
Алжир	14,61	Литва	4,35	Гондурас	-1,87	Индонезия	-7,19
Венгрия	13,72	Тунис	4,33	Вануату	-1,92	Антигуа и Барбуда	-7,48
Италия	13,21	Намибия	4,21	Танзания	-2,04	Палау	-7,85
Бельгия	13,18	Латвия	3,89	Ирландия	-2,19	Колумбия	-8,04

Продолжение таблицы 1.2

Выше линии тренда				Ниже линии тренда			
Сербия	13,07	Люксембург	3,79	Китай	-2,37	Парагвай	-8,08
Гайана	13,03	Эритрея	3,63	Мавритания	-2,43	Нигерия	-8,62
Франция	12,57	Вьетнам	3,41	Нигер	-2,47	Бангладеш	-8,70
Финляндия	11,55	Таджикистан	3,33	Мозамбик	-2,57	Пакистан	-8,71
Австрия	11,43	Сенегал	3,30	Республика Корея	-2,66	Доминиканская Республика	-8,73
Монголия	11,13	Гренада	3,30	Коста-Рика	-2,69	Панама	-9,12
Кипр	10,83	Республика Малави	3,26				
Болгария	10,74	Ботсвана	3,12	Камерун	-2,72	Иран	-9,71
Папуа-Новая Гвинея	10,52	Ямайка	2,62	Мальдивы	-2,75	Ливан	-9,74
Королевство Свазиленд	10,50	Греция	2,49	Буркина-Фасо	-2,81	Сирия	-10,02
Марокко	10,27	Никарагуа	2,37	Гвинея	-3,11	Гватемала	-10,10
Бразилия	10,19	Аргентина	2,24	Швейцария	-3,14	Йемен	-10,12
Республика Чехия	10,18	Республика Словакия	2,21	Тринидад и Тобаго	-3,15	Малайзия	-10,34
Норвегия	10,17	Албания	2,01	Уганда	-3,56	Венесуэла	-10,35
Либерия	9,09	Сент-Винсент и Гренадины	1,84	Белиз	-3,76	Микронезия	-10,47
Словения	9,01	Канада	1,66	Мадагаскар	-3,93	Чад	-11,21

Продолжение таблицы 1.2

Выше линии тренда				Ниже линии тренда			
Соломоновы острова	9,00	Узбекистан	1,66	Уругвай	-4,01	Бутан	-11,27
Российская Федерация	8,94	Сейшельские Острова	1,59	Таиланд	-4,04	Судан	-11,36
Хорватия	8,79	Гамбия	1,53	Макао, Китай	-4,19	Багамские Острова	-11,57
Польша	8,52	Кыргызстан	1,50	Япония	-4,22	Габон	-13,84
Кирибати	8,51	Того	1,43	Сьерра-Леоне	-4,63	Конго	-14,55
Македония	8,48	Самоа	1,31	Сент-Киттс и Невис	-4,65	Сингапур	-17,09
Португалия	8,22	ОАР	1,16	США	-4,75	Лихтенштейн	-17,63
Мальта	7,98	Джибути	1,14	Азербайджан	-4,75	Бермудские Острова	-18,14
Нидерланды	7,50	Черногория	0,98	Чили	-5,01	Гонконг, Китай	-18,45
Гана	7,28	Замбия	0,92	Непал	-5,05		
Исландия	6,15	Боливия	0,55	Казахстан	-5,16	Экваториальная Гвинея	-19,42
Суринам	6,12	Конго	0,21	Маврикий	-5,39	Ливия	-23,81

Окончание таблицы 1.2

Выше линии тренда				Ниже линии тренда			
Бруней Даруссалам	6,10	Острова Фиджи	0,19	Перу	-5,88	Бахрейн	-26,39
		Иордания	0,18	Коморские Острова	-6,01	Кувейт	-29,72
Израиль	6,06	Эфиопия	0,14	Острова Маршалла	-6,06		
Бурунди	6,01	Кения	0,10	Лаос	-6,12		
Румыния	5,99	Санта Лючия	0,09	Индия	-6,12		
Новая Зеландия	5,92	Австралия	0,03	Эквадор	-6,31		
Южно-Африканская Республика	5,91			Египет	-6,45		
Эстония	5,72						

Примечание. Расчеты произведены на основе данных (*I*) из таблицы 1 приложения, расстояние в процентах, налоговые доходы / ВВП, усредненные значения за период 2007–2008 гг. Значимые /незначимые налогоплательщики – значения заштрихованы серым цветом.

Проверки состоятельности данных и спецификаций

Мы осуществили несколько проверок состоятельности данных и рассмотрели вопрос о наличии альтернативных спецификаций основных переменных нашего исследования [6].

Детерминанты системы налогообложения. «ВВП на душу населения» является не единственной переменной, которая учитывается исследователями при рассмотрении проблемы налоговых усилий государства или налоговой эффективности. Прочие переменные, обычно встречающиеся в литературе, относятся к экономической структуре (главным образом, это доли доходов от сферы сельского хозяйства и внешней торговли в ВВП) или к социально-политическим факторам, таким, как этническая, лингвистическая и религиозная фракционализации [7]. Мы проводили проверку на предмет того, связан ли уровень налогообложения с данными факторами при условии введения контролирующего пара-

[6] Например, сопоставление данных по резко выделяющимся значениям экспериментальных величин, например для государства Лесото (страна с высоким уровнем налогообложения) или Кувейт, Бахрейн и Ливия (страны с низким уровнем налогообложения), привело к незначительным изменениям в листе результатов, притом что четыре страны изменили категории в первом туре вычислений и семь стран – во втором. Использование альтернативных функциональных форм (уровень данных и ВВП на душу населения и ВВП на душу населения в квадрате) привело к формированию гораздо более объемных перечней стран с низким и высоким уровнем налогообложения, но не изменило общего ранжирования переменных. С результатами данного анализа можно ознакомиться в таблице 2 приложения. Мы также опробовали несколько полупараметрических сплайновых моделей для проверки на предмет наличия более сложных нелинейных зависимостей и обнаружили, что наша логарифмическая линейная модель наилучшим образом отвечает характеру представленных данных.

[7] Для ознакомления с применением модели к данным из сферы сельского хозяйства и торговли см., например, работы следующих авторов: [76; 81; 82; 90; 94; 110; 111; 115; 118; 119; 121; 125–127; 129; 132; 133]. Концепция фракционализации была рассмотрена применительно к сфере налогообложения в работах [118; 133; 134], базирующихся на фундаментальном исследовании [70]. В общем и целом, в литературных источниках можно встретить порядка 40–50 объясняющих переменных, применимых в исследованиях налоговых усилий государства или налоговой эффективности.

метра для «ВВП на душу населения». Затем мы определяли, действительно ли введение контролирующих параметров для этих факторов приводит к существенным изменениям в группе стран с низким уровнем налогообложения [8].

Доля сферы сельского хозяйства в ВВП не зависит в значительной степени от уровня налогообложения, который мы взяли в качестве контролирующего параметра для «ВВП на душу населения». Тем не менее существует высокая степень мультиколлинеарности между двумя переменными, что подтверждает данные, полученные в других исследованиях (например, в работе [94; 101]. Это приводит к формированию неточных оценок коэффициентов и, следовательно, более широких границ интервала значений для стран со средним уровнем налогообложения. В результате группы стран с низким и высоким уровнем налогообложения значительно сокращаются. Однако значительных качественных изменений не было отмечено. Во-первых, ни одной новой страны не вошло в группы стран с низким или высоким уровнем налогообложения после введения сельского хозяйства в качестве детерминанты. Во-вторых, корреляция между остаточной погрешностью основной регрессии (при использовании только показателя «ВВП на душу населения») и регрессии, в которой задействованы данные по сфере сельского хозяйства, является практически полной (0,993). Ни одна из стран, принадлежащих к группе стран с низким или высоким уровнем налогообложения, не изменила своего местоположения относительно линии тренда – все страны с «изначально» низким уровнем налогообложения остаются ниже линии тренда и все страны с «изначально» высоким уровнем налогообложения остаются выше линии тренда.

Результаты в данном случае сходны с результатами, полученными при введении других детерминант системы налогообложения. Показатель открытости торговли, измеряемый как сумма экспортных и импортных операций в процентах от ВВП, более не является значительным после введения контролирующего параметра для «ВВП на душу населения». Произошедшие

[8] Описательная статистика и результаты регрессионного анализа представлены в таблицах 3 и 4 приложения.

изменения в группе стран с низким и высоким уровнем налогообложения являются даже менее значимыми, нежели те, которые были вызваны введением в качестве переменной доходов от сферы сельского хозяйства в процентах от ВВП. Этническая фракционализация обществ представляется значимой переменной в процессе оценки эффективности налогообложения. Она остается статистически значимой даже после введения контролирующего параметра для показателя «ВВП на душу населения». Вопреки всему, и эта переменная также не оказывает существенного воздействия на результаты нашего исследования: корреляция между невязками нашей основной регрессии и невязками регрессии, составленной с учетом компонента этнической фракционализации, все еще остается очень высокой (0,93). Это означает, что очень небольшое количество стран изменили свое местоположение относительно линии тренда (из положения выше линии тренда в положение ниже линии тренда или наоборот), и ни одна из этих стран не принадлежит к группе стран с низким или высоким уровнем налогообложения.

Альтернативные измерители налоговых доходов. Широкое определение налоговых доходов было приведено выше, охватывая общую информацию относительно государственных доходов (там, где это доступно) и включая взносы на социальное обеспечение. Существуют, однако, альтернативные подходы:

– (*I*). Первый вариант состоит в том, чтобы принять к рассмотрению налоговые доходы без учета взносов на социальное обеспечение, в то время как (*II*) вторым вариантом была бы корректировка данных с учетом налоговых доходов местных властей в тех странах, которые предоставляют отчетность только на уровне центрального правительства.

– (*II*). В первом случае (при исключении взносов на социальное обеспечение) линия тренда становится более плоской, как и предполагалось, поскольку многие страны с высоким уровнем доходов в значительной степени зависят от взносов на социальное обеспечение, в то время как многие развивающиеся страны вообще не предоставляют информации о своих социальных взносах. В результате многие страны Европы выпадают из группы стран с высоким уровнем налоговой эффективности, и им на смену приходят страны, характеризующиеся меньшей

степенью зависимости (или иным подходом к учету) социальных взносов (например, Ботсвана, Намибия, Грузия, Исландия и Мальта). В то же время перечень стран с низким уровнем эффективности налогообложения претерпевает лишь незначительные изменения: Филиппины, Доминиканская Республика, Ливан, Шри-Ланка, Багамские Острова и острова Палау перемещаются в группу стран со средней эффективностью налогообложения, в то время как Коста-Рика, Мадагаскар, Греция, Сьерра-Леоне, Сальвадор и Эквадор вступают в группу стран с низкой эффективностью налогообложения.

– (*III*). Вторым вариантом является корректировка уровня налогообложения с учетом налоговых доходов на местном уровне в случае тех стран, которые предоставляют данные только на уровне центрального правительства. Непредоставление данных на уровне центрального правительства является очевидным признаком, присущим странам с низким уровнем доходов [9]. Но существует ли разница между данными, предоставляемыми на уровне центрального и национального правительств в отношении данного аспекта?

Данные, полученные в исследовании [104], показывают, что в 2005 г. средние расходы субнациональных правительств в странах, предоставляющих отчетность на уровне национального правительства, составили 23,7 % от совокупных расходов (что сравнимо с совокупными доходами). Для стран, которые предоставляют отчетность только на уровне центрального правительства, эта цифра составляет 9,7 %, и для стран, данные по которым мы получаем из АБР и КолТекса, данный показатель составляет 9,6 %.

Налоговые доходы на субнациональном уровне обычно намного ниже расходов, особенно в случае более бедных стран. Иванина и Шах [там же] произвели оценку *вертикального разрыва* – разницы между расходами и собственными доходами

[9] Из 113 стран, представленных в выборке (за исключением данных, полученных из АБР и КолТекс), 35 предоставляют отчетность только на уровне центрального правительства. Страны с высоким уровнем доходов – 2 из 37; страны с доходом на уровне выше среднего – 4 из 23; страны с доходом ниже среднего и низкими доходами – 29 из 53.

страны на субнациональном уровне (исключая межправительственные трансферы). В соответствии с данными оценками, субнациональные правительства в странах, предоставляющих отчетность на уровне национальных правительств, осуществляют финансирование более чем 56 % своих расходов за счет своих собственных доходов. Субнациональные правительства в странах, предоставляющих отчетность только на уровне центрального правительства, финансируют 57 % расходов за счет собственных средств, и субнациональные правительства стран, направляющих отчетность в АБР и КолТекс, финансируют 49 % таковых расходов.

В качестве примера отметим, что средние налоговые доходы стран, предоставляющих отчетность только на уровне центрального правительства, в нашей выборке составляют 16,3 % ВВП в 2007/2008 году. Если предполагаемые налоговые доходы национальных правительств были сравнимы с расходами, как заявлено в работе [104], то местные правительства в среднем в странах, предоставляющих отчетность только на уровне центрального правительства, составят: 9,7 % × 0,57 = 5.5 % налоговых доходов национального правительства. Это означает, что, используя данные по доходам центрального правительства, мы недооцениваем действительные налоговые доходы национального правительства для типичной страны, предоставляющей отчетность только на уровне центрального правительства, на 16,3 % × 0,055 = 0,9 %. Даже при условии, что расхождение в данных ОЭСР и Евростата обычно составляет более 0,9 %.

Предполагается, что результаты регрессионного анализа по скорректированным данным являются практически сходными с данными, представленными в основной спецификации (даже значения точечных оценок являются очень близкими). Колумбия и Филиппины в минимальной степени меняют свое местоположение (переходят из положения «близкое к среднему» в группе стран с низким уровнем налогообложения в положение «близкое к нижнему» в группе стран со средним уровнем налогообложения. Все же присутствует одно значительное изменение. Индия совершает заметный скачок из группы стран с низким уровнем налогообложения в группу стран со средним уров-

нем налогообложения: будучи федеративным государством, она характеризуется гораздо более высокой степенью фискальной децентрализации, нежели остальные развивающиеся страны. Однако поскольку данные, используемые нами в данных расчетах, относятся к 2005 г. и более раннему периоду, и не существует непосредственных измерителей налоговых доходов местных властей для государств, предоставляющих отчетность на уровне центрального правительства, мы не применяем корректировки по данному показателю в основной спецификации.

Различные результаты характерны для разных групп стран, классифицированных с точки зрения налоговых доходов: несколько исследований предполагают, что взаимосвязь между уровнем налогообложения и уровнем развития страны имеет другой характер применительно к более бедным странам [79; 83; 126; 131; 132]. Для разрешения данного вопроса [10] мы произвели разделение выборки на две части: страны с более низким ВВП на душу населения (ниже медианного уровня) и страны с более высоким ВВП на душу населения (выше медианного уровня). Мы приходим к тому, что угол наклона линии тренда является более пологим для более богатых стран (точечные оценки различаются, с экономической точки зрения), что не удивительно, принимая во внимание то, что мы используем логарифмированный показатель ВВП. Однако разница все еще остается несущественной, с точки зрения статистики (на значимости уровне 5 %).

Второй подход к выявлению нелинейных зависимостей во взаимосвязи между уровнем налогообложения и доходами состоит в установлении их посредством проведения регрессионного анализа данных по уровню налогообложения на основе моделей, разработанных для групп стран, сформированных по доходному признаку, в соответствии с классификацией Мирового банка. Группа стран с низким уровнем налогообложения выбрана в качестве базы для сравнения. Наиболее существенным скачком является перемещение из группы стран с низким уровнем доходов в группу стран с доходами ниже среднего, после чего линия, отражающая указанную зависимость, становится более пологой, и затем вновь происходит скачок при переходе

[10] С результатами анализа можно ознакомиться в таблице 5 приложения.

из группы стран с доходами выше среднего в группу стран с высокими доходами. Данная модель подтверждает наш выбор в качестве показателя экономического развития «Логарифма ВВП на душу населения» (поскольку он также предполагает наличие сходной нелинейной зависимости между уровнями доходов и налогообложения).

Региональные модели. Качественный анализ раскрывает существование определенных региональных моделей развития. Как можно наблюдать, многие страны Латинской Америки и Карибского бассейна обнаруживаются ниже уровня линии тренда, притом что Гватемала, Венесуэла, Парагвай, Панама, Доминиканская Республика и Колумбия относятся к группе стран с низким уровнем налогообложения. Единственными странами с высоким уровнем налогообложения в этом регионе являются Бразилия и Гвиана. Другой частью света, где уровень эффективности налогообложения является особенно низким, является Южная и Юго-Восточная Азия. Бангладеш, Пакистан, Малайзия, Камбоджа, Индонезия, Лаос, Шри-Ланка, Непал и Филиппины находятся в числе стран. В данной части света страны с высоким уровнем налогообложения практически отсутствуют (исключения составляют Папуа – Новая Гвинея и несколько малых островных государств).

Напротив, Африка демонстрирует некоторым образом неоднородные результаты, притом что такие страны, как Бурунди, Либерия, Марокко и Алжир, находятся в числе стран с высоким уровнем налогообложения, а такие страны, как Чад, Судан, Центрально-Африканская Республика и Нигерия, принадлежат к числу стран с низким уровнем налогообложения. В конечном итоге, в Западной Европе преобладают страны с уровнем налогообложения выше среднего и высоким, равно как и во многих в прошлом социалистических странах Восточной Европы и бывшего СССР. Наиболее значимыми странами в группе стран с высоким уровнем доходов, уровень налогообложения в которых находится ниже значений линии тренда (но все еще в пределах 95-процентного доверительного интервала), являются США, Япония, Ирландия и Швейцария.

Таблица 7 приложения демонстрирует результаты объединенного регрессионного анализа, проведенного методом наи-

меньших квадратов, и установленные значения коэффициентов регрессии для страновых и региональных уровней налогообложения за период 1990–2008 гг. в мировом масштабе. Там прослеживается сильная статистическая взаимосвязь между уровнем налогообложения отдельных стран и средним уровнем налогообложения в соответствующем регионе. Значимость данной взаимосвязи является более слабой, хотя все еще очень существенной, если мы включаем в панель исследования отдельные установленные результаты для стран. Не следует придавать данным результатам не свойственное им значение [11] – однако следует учитывать, что они предоставляют дальнейшие подтверждения той гипотезе, которая касается регионов.

Даже в случае, если региональные предпосылки являются фактором, влияющим на налоговую эффективность отдельных стран, мы не можем с уверенностью утверждать, какого рода причинно-следственные связи лежат в основе наблюдаемой корреляции. В качестве нашего предположения мы говорим о том, что данная взаимосвязь определяется различными обусловливающими факторами в каждом из регионов. Рассматривая каждый отдельный регион, однако гораздо боле сложным представляется составление статистически значимых характеристик, поскольку размеры выборок гораздо меньшие, и каждый регион обладает своими собственными резко выделяющимися значениями экспериментальных величин. Данный эффект становится очевидным, исходя из анализа данных коробчатой диаграммы, представленной на рисунке 1.2. Боксы серого цвета обозначают 50 % страны в каждом регионе (притом что региональное значение отмечено горизонтальной чертой внутри каждого из боксов), в то время как верхние и нижние Т-столбики относятся к 25% наиболее высоких и низких значений выборки.

[11] Выявление причинных взаимосвязей между формированием некоторых тенденций в регионах (или иных пространственных переменных – см. работу [72]) и налоговой эффективностью потребует применения гораздо более совершенной статистической модели. Разработка такого рода модели лежит вне круга задач настоящего исследования.

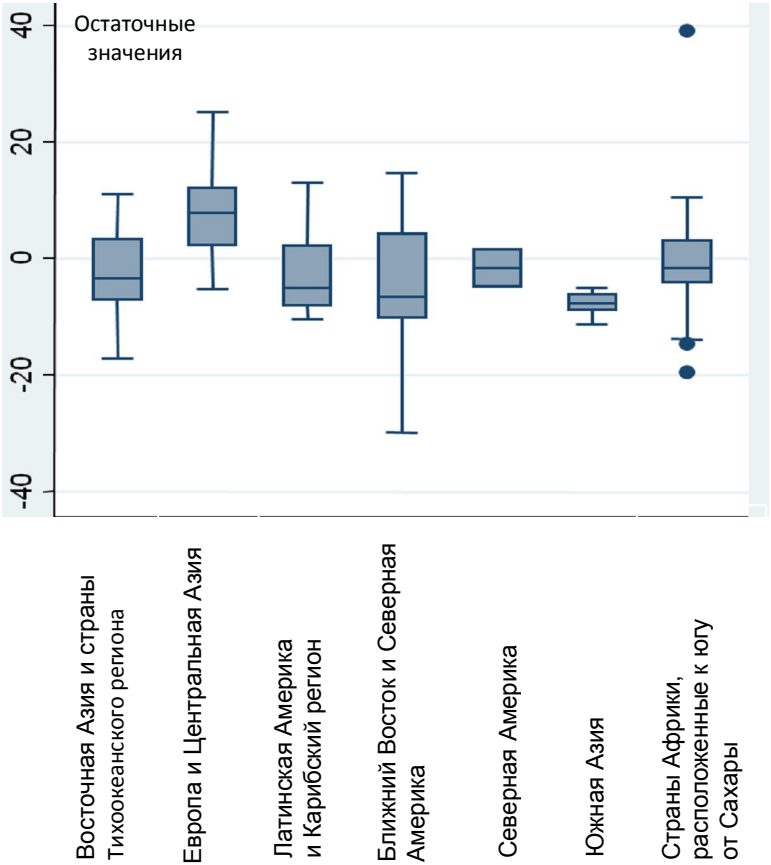

Рис. 1.2. Расстояние до линии тренда: усредненные показатели по регионам

Примечание. Исходя из данных оценки (*I*) таблицы 1 приложения, расстояние в процентах от соотношения «Налоговых доходы / ВВП», усредненные показатели 2007–2008 годов. График отражает данные только по тем странам, размер населения которых превышает 500,000.

Как можно увидеть, Европа и Центральная Азия представляют собой единственный регион, характеризующийся тем, что более 75 % стран, входящих в него, расположены на графике выше линии тренда. Однако все прочие регионы имеют перекрывающиеся значения, притом что единственное исключение

составляет Южная Азия, которая, является регионом, расположенным между Европейским и Центрально-Азиатским регионом. Страны Ближнего Востока и Северной Африки демонстрируют широчайший диапазон систем налогообложения (включая, разумеется, три страны, характеризующиеся крайне нетипичными значениями исследуемых показателей – Бахрейн, Кувейт и Ливия). Страны Латинской Америки /Карибского бассейна являют собой интересную картину для наблюдения, при том, что показатели стран, расположенных на графике выше регионального значения, являются абсолютно разнородными, а страны, находящиеся ниже указанной отметки, демонстрируют высокую степень однородности [12].

Также следует упомянуть изменения, происходящие в некоторых региональных моделях с течением времени. Например, в числе стран, усовершенствовавших свои системы налогообложения, находятся две страны с переходной экономикой, принадлежащие к регионам Восточной Европы и Центральной Азии, – Казахстан и Россия. С одной стороны, шесть стран данного региона изменили свое местоположение, совершив переход в более низкую категорию (Республика Словакия, страны Балтии, Румыния и Узбекистан). Многие страны Южной и Юго-Восточной Азии также утратили стабильность и передвинулись в группу стран с низкой эффективностью налогообложения, например Непал, Пакистан, Бангладеш, Лаос, Филиппины, Индонезия, Индия, Шри-Ланка и Вьетнам. Заметным исключением является Китай – страна, совершившая переход из категории стран с низким уровнем налогообложения в категорию стран со средним уровнем налогообложения. Аналогичным образом девять стран Африки, расположенных к югу от Сахары, перешли в категории более низкого уровня в данной классификации (например, Чад, Центрально-Африканская Республика, Нигерия, Малави и Намибия), в то время как только одна Либерия перешла из кате-

[12] Мы исследовали наличие межрегиональных различий посредством применения регрессионного анализа методом наименьших квадратов с учетом региональных моделей на основе данных за период 2007–2008 гг., приняв страны Латинской Америки и Карибского бассейна в качестве основы для сравнения (см. столбец (*IV*) в таблице 7 приложения). Полученные результаты подтверждают выводы, представленные выше по тексту.

гории стран с низкой эффективностью налогообложения в категорию стран с высокими значениями данного показателя.

Из числа стран Латинской Америки и Карибского бассейна три страны совершили переход из группы стран со средними значениями показателя эффективности налогообложения в группу стран с низкими значениями данного показателя (Парагвай, Гаити и Колумбия), в то время как четыре страны (Эквадор, Мексика, Перу и Сальвадор) сменили свои позиции в группе стран с низким уровнем эффективности налогообложения на место в группе стран со средними значениями рассматриваемого показателя и одна страна (Бразилия) совершила аналогичный переход из средней по эффективности группы в группу высокоэффективных в этом отношении стран [13]. Из числа стран, расположенных на Ближнем Востоке / в Северной Африке (БВСА), трем государствам удалось совершить переход в категории более высокого уровня (Объединенные Арабские Эмираты, Марокко и Оман), в то время как Сирия и Йемен вступили в группу стран, характеризующихся низкими значениями исследуемых показателей.

Увеличение неналоговых доходов могло стать основной причиной спада в налоговой деятельности государства в Малайзии, Колумбии и Вьетнаме. Центрально-Африканская Республика, Малави и Гаити испытали значительные увеличения потоков финансовой помощи в рамках программы официальной помощи в целях развития за рассматриваемый период, что могло послужить признаком замещения потоками зарубежной финансовой помощи налоговых усилий государств в данных странах. Для прочих стран данного региона изменения в объемах финансовой помощи в рамках программы официальной помощи в целях развития (в процентах от ВВП) были либо несущественными, либо даже имели тенденцию к уменьшению.

[13] Следует отметить, однако, что несколько стран, расположенных в Африке к югу от Сахары, и малых государств Карибского бассейна не были включены в исследование по причине отсутствия достаточных данных.

Альтернативные источники доходов

Правительства финансируют некоторые из своих расходов за счет иных источников доходов, нежели налогообложение. Основными альтернативными источниками доходов являются налог на имущество и гранты, поступающие от зарубежных правительств и международных организаций. Гранты в рамках программы официальной помощи в целях развития включают прямые денежные трансферы в адрес правительств, трансферы другим заинтересованным лицам и поступления в форме списания задолженности. Они могут выступать в качестве заменителей мобилизации внутренних доходных резервов, либо посредством осуществления прямой бюджетной поддержки, либо посредством снижения расходов, предусмотренных в программах, напрямую финансируемых в рамках программы официальной помощи в целях развития. Также правительства могут обратиться к заимствованиям в целях получения финансовых средств. Наша цель в рамках данного раздела монографии состоит в исследовании вопроса о том, используют ли страны с низким уровнем налогообложения альтернативные источники доходов и на каких источниках они «специализируются».

В период 2007–2008 гг. только 5 стран из 41 страны, составляющей группу стран с низким уровнем налогообложения, – Восточный Тимор, Ливия, Кувейт, Республика Конго и Экваториальная Гвинея – зафиксировали доходы правительства на уровне выше среднемирового (32,9 % ВВП) [14], однако 16 стран достигли уровня неналоговых доходов, который превысил средние показатели (совокупный доход за минусом налоговых доходов, среднемировой показатель составил 10,1 % ВВП). Для некоторых стран общеизвестной причиной этого является то, что их правительства осуществляют сбор большей части доходных

[14] Результаты регрессионного анализа, представленные в столбцах (*I*) и (*II*) таблицы 8 (приложение), показывают, что коэффициенты регрессии совокупных государственных доходов и расходов являются отрицательными и статистически значимыми, определяя параметр ВВП на душу населения. Это означает, что, в среднем, страны, характеризующиеся низким уровнем налогообложения, получают меньший объем доходов и производят меньшие расходы, нежели остальные страны.

поступлений с находящихся в государственной собственности предприятий, специализирующихся на добыче природных ресурсов (в основном, нефти): Ливия, Кувейт и Бахрейн являются наиболее яркими примерами проявления данной тенденции.

Страны с низким уровнем налогообложения, как правило, не получают внешней помощи в больших объемах [15]. Более половины из них (23) осуществляют финансирование менее чем 1 % ВВП за счет грантов в рамках программы официальной помощи в целях развития. Только 6 стран из 41 страны – Восточный Тимор, Микронезия, острова Палау, Центрально-Африканская Республика, Гаити и Коморские Острова – характеризуются более высокими показателями, нежели среднемировые (6,7 % ВВП) в части грантов в рамках программы официальной помощи в целях развития. Из 16 стран, характеризующихся высоким уровнем неналоговых доходов, упомянутых выше, 6 (Восточный Тимор, Микронезия, Коморские Острова, Бутан, Чад и Судан) получают более 3,4 % ВВП (половину от среднемирового значения данного показателя) в форме грантов в рамках программы официальной помощи в целях развития. Оставшиеся 10 стран получают неналоговые доходы из иных (внутренних) источников.

Модель, описанная здесь, в дальнейшем подтверждается чистыми потоками заимствований, даже с учетом того, что статистические доказательства этого менее очевидны (см. таблицу 8, столбец *III*, приложения). Из числа 10 стран, характеризующихся высокими показателями уровня неналоговых доходов при низких уровнях поступлений в рамках программы официальной помощи в целях развития, только Габон получил внешние заимствования в значительных объемах (11 % от ВВП за период 2007–2008 гг.). Из числа стран с высоким уровнем неналоговых доходов и высокими показателями объемов поступле-

[15] Коэффициент регрессии по грантам, поступающим в рамках программы официальной помощи в целях развития, представленный в таблице 8 (столбец (*IV*)) является отрицательным (хотя и статистически не значимым), что указывает на то, что, в среднем, страны, характеризующиеся низким уровнем налогообложения, не получают большие объемы финансовой помощи в рамках программы официальной помощи в целях развития, нежели прочие страны.

ний финансовых средств в рамках программы официальной помощи в целях развития выделяются Бутан и Коморские Острова, поскольку они получают огромные заимствования в дополнение к грантам. Заимствования также являются важным источником доходов для Ливана (10 % ВВП в период 2007–2008 гг.), который принадлежит к группе стран среднего уровня в том, что касается объема неналоговых доходов. Все же только в случае Ливана и Габона заимствования могут рассматриваться в качестве реальной альтернативы налоговым доходам в период 2007–2008 годов.

Уровни государственного управления

Масштабы государственного сектора, а также качественные и количественные характеристики государственных услуг могут отражать структурные ограничения, но они также могут быть результатом выбора. Если управление страной осуществляется на демократических началах в прозрачных условиях, и если правительство эффективно реализует государственную политику, мобилизация доходов может и не стать основной проблемой, даже если страна характеризуется низким уровнем налогообложения. Все же мы предполагаем, что в большинстве случаев низкий уровень налоговой эффективности совмещается с рейтингами правительства, находящимися на уровне ниже среднего, особенно в странах с уровнем доходов ниже среднего и низким.

Для того чтобы провести анализ стран, характеризующихся низким уровнем налогообложения, в исследуемом нами отношении, мы рассмотрели несколько показателей государственного управления. Во-первых, мы приняли к рассмотрению такие показатели, как индекс «Демократия / Автократия», «Форма правления IV» («Форма правления 2»), и индекс «Гласность и подотчетность» из группы «Показателей мирового управления» (ПМУ), в целях определения того, является ли принятие политических решений в данных странах демократическим и основанным на всеобщем участии в управлении.

Также мы использовали шкалу «Эффективность государственного управления», принятую при определении «Показателей мирового управления» (ПМУ), с тем чтобы определить, эф-

фективно ли реализуются государственные политики в исследуемых странах. Мы также провели проверку на предмет того, оказывает ли прочность политических режимов воздействие на эффективность налогообложения – что, исходя из результатов наших исследований, по-видимому, не так. В среднем страны с низким уровнем налогообложения набирают гораздо меньшее количество баллов по всем рассматриваемым нами индексам государственного управления, нежели оставшиеся страны мира [16].

В соответствии с индексом «Демократия», «Форма правления IV», 13 из 35 стран данной группы классифицируются в качестве «демократий» [17]. За Коморскими Островами, Индией и Панамой, набравшими +9 баллов по данной шкале, следуют Доминиканская Республика, Гватемала, Индонезия, Парагвай и Филиппины – с показателем +8. Колумбия, Ливан и Восточный Тимор характеризуются показателем +7, Непал и Шри-Ланка имеют показатель +6. В общем итоге 15 стран попали в категорию «анократий», в то время как 7 стран классифицированы в качестве абсолютных автократий. Что касается тех 22 стран, количество баллов которых в данном рейтинге принимает значения меньше +6, мы не можем с уверенностью делать заявления относительно ориентации их общих интересов в части процесса

[16] Результаты регрессионного анализа представлены в таблице 8 приложения, столбцы с (*V*) по (*VIII*). Отдельные рейтинги представлены в таблице 9 приложения.

[17] Поскольку индекс «Форма Правления IV» охватывает только те страны, население которых превышает 500,000 человек, нам доступны данные только по 35 странам из 41, характеризующейся низким уровнем налогообложения. В рамках использования данного индекса странам присваиваются оценки по шкале от +10 до -10. (*I*) Страны, характеризующиеся показателем +10, называются «абсолютными демократиями». (*II*) Те страны, значения которых находятся в интервале от +9 до +6, являются «демократиями». (*III*) Количество баллов от +5 до +1 относит страну к числу «открытых анократий», притом что «анократия» – это режим, не являющийся в полной мере ни демократическим, ни автократическим, характеризующийся только одной ограниченной способностью – предоставлять государственные услуги и обеспечивать собственное выживание. (*IV*) Страны, характеризующиеся показателем от 0 до -5, классифицируются в качестве «закрытых анократий», и (*V*) те страны, количество баллов которых лежит в интервале от -6 до -10, являются «автократиями» (см. работу: [113, p. 8–12] на предмет раскрытия данного вопроса. Для ознакомления с данными см.: www.systemicpeace.org/inscr/inscr.htm).

принятия политических решений, однако подробный политический анализ, возможно, доказал бы нашу неправоту.

Результаты анализа показателей в рамках присвоения индекса «Всемирного показателя государственного управления» – «Гласность и подотчетность» – являются даже еще более красноречивыми [18]. Только 9 стран достигли показателей на уровне выше среднего в рейтинге (выше нуля), и 5 из них являются малыми государствами с высоким уровнем доходов [19], не включенными в индекс «Форма Правления IV» (такие, как Лихтенштейн, Бермудские Острова и Багамские Острова). Из числа больших стран только четыре (Панама, Индия, Доминиканская Республика и Восточный Тимор) имеют показатели выше, нежели средний уровень. Двадцать стран находятся в интервале от 0 до -1 и 11 стран – в диапазоне от -1 до -2,5. Общая картина, представленная по результатам рассмотрения двух индексов, таким образом, предполагает, что лишь меньшая часть стран с низким уровнем налогообложения организовала свои системы налогообложения определенным образом, исходя из соображений общих интересов.

Для того чтобы оценить, имеет ли государство ту систему налогообложения, которая является для него желательной, недостаточно произвести анализ политического процесса в стране. Правительства также должны быть способны реализовать те государственные политики, которые они приняли, правильным и прозрачным образом. Если предположить, что это не так, можно утверждать, что налогоплательщики (в особенности, более состоятельные и влиятельные из них) ищут способы уклонения от налогообложения или избежания налогообложения, и что налоговое законодательство не реализуется надлежащим образом.

---

[18] Данных индекс охватывает все исследуемые нами страны, относящиеся к группе стран с низким уровнем налогообложения, за исключением Палау. Он присваивает значения, находящиеся в интервале примерно от +2,5 до примерно -2,5, со средней величиной 0 и стандартным отклонением 1 (см. работу: [106, p. 15]. С данными можно ознакомиться по адресу: http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp).

[19] За исключением Микронезии, относящейся к группе стран с доходом выше среднего.

По результатам рассмотрения индекса «Всемирного показателя государственного управления» – «Эффективность государственного управления» – мы приходим к заключению, что только несколько стран с низким уровнем налогообложения обладают мощным государственным сектором. Тринадцать из 40 стран получили количество баллов, превосходящее нулевую отметку (несмотря на то, что Индия, Филиппины и Колумбия превышают данную отметку на незначительную величину). В их число входят несколько небольших государств с высоким уровнем доходов, упомянутых выше, а также некоторые достаточно недемократические государства (или даже абсолютно авторитарные), такие, как Сингапур, Малайзия, Бахрейн, Бутан и Кувейт. Две страны – Колумбия и Филиппины – квалифицируются в качестве «демократий» в индексе «Форма Правления IV» и занимают позицию в рейтинге стран выше среднего значения при оценке индекса «Эффективность государственного управления», но демонстрируют значения ниже среднего уровня по индексу «Гласность и подотчетность». Они могут рассматриваться в качестве пограничного случая.

Следовательно, только две страны (Панама и Индия) имеют положительные оценки по всем трем индексным характеристикам, и ни одна из них не относится к типичным развивающимся странам. Фактически из числа стран с доходами ниже среднего и низкого уровня с низким уровнем налогообложения Индия является единственной страной с высокой позицией в рейтинге стран по степени развития государственного управления, и наиболее вероятным представляется, что она совершит скачок в группу стран со средним уровнем налогообложения, если принять во внимание систему субнационального налогообложения.

Сопоставление двух других индексов «Всемирного показателя государственного управления» («Коррупция» и «Качество управления»), взятых в качестве возможных показателей для сравнения возможностей государства в сфере государственного сектора, демонстрирует незначительные различия – корреляция между этими индексами и индексом «Эффективность государственного управления» является практически полной. Только Бутан характеризуется значениями выше среднего по индексу

«Эффективность государственного управления», но имеет более низкие показатели по такому параметру, как «Качество управления». Колумбия и Панама демонстрируют высокие уровни коррупции в соответствии со «Всемирным показателем государственного управления». Очевидно, что коррупция является основным фактором, влияющим на налоговое администрирование и выполнение налоговых требований. Если мы примем во внимание результаты данного исследования, то наша «группа» стран с сильной государственной властью и низким уровнем налогообложения сузится, при этом в ней останутся лишь Индия и Филиппины в качестве пограничного случая.

Анализ прочих индикаторов показывает, что ни одна из стран, принадлежащих к группе стран с низким уровнем налогообложения, не сочетает наличие высоких неналоговых доходных поступлений с высокими уровнями развития государственного управления. Данный вывод согласуется с общим представлением о том, что страны, живущие за счет рентных платежей (с высоким уровнем неналоговых доходов), обычно претерпевают отрицательные последствия низкого уровня развития государственного управления и демократии. Также примечательным является то, что 17 стран, входящих в группу стран с низким уровнем налогообложения, но при этом характеризуемых высокими уровнями финансовых поступлений в виде грантов (более 1 % от ВВП), имеют низкие показатели отношении уровня развития государственного управления. В противоположность этому, из 23 стран с низким уровнем финансовых поступлений извне в форме грантов 12 получают значения выше среднего в рейтинге, по крайней мере, в соответствии с одним из «Всемирных показателей государственного управления», либо по показателю «Эффективность государственного управления», либо по показателю «Гласность» и «Подотчетность».

Выявлены три относительно специфичные группы стран с низким уровнем налогообложения [20] :

[20] Как показано выше, среди 41 страны, принадлежащей к группе стран с низким уровнем налогообложения, мы обнаруживаем 16 стран с высоким (выше среднего) уровнем неналоговых доходов, притом что среднемировые показатели находятся на уровне 10,1 % от ВВП в 2007–2008 годах. Группа из

– страны, обладающие высоким уровнем неналоговых доходов и незначительным объемом поступлений в рамках официальной помощи в целях развития в сочетании с низким уровнем развития государственного управления: Ливия, Кувейт, Экваториальная Гвинея, Бахрейн, Габон, Нигерия, Иран, Венесуэла и Колумбия;

– страны, характеризующиеся высокими уровнями государственного управления и низким уровнем неналоговых доходов: Багамские Острова, Индия, Бермудские Острова, Лихтенштейн, Панама и Гонконг. Три других страны с низким уровнем неналоговых доходов и выше среднего показателями, по крайней мере одного из двух индексов («Гласность и подотчетность», «Эффективность государственного управления»), могут также быть отнесены к данной группе, то есть Доминиканская Республика, Малайзия и Сингапур;

– группа стран, включающая 22 страны с низкими уровнями развития государственного управления, низким уровнем неналоговых доходов и, в большинстве случаев, относительно высоким уровнем поступлений официальной помощи в целях развития, хотя эти три показателя все еще сложно сравнивать со среднемировыми показателями.

Причины того, что страны, представляющие первую группу, характеризуются низкой налоговой эффективностью, достаточно очевидны: их высокие неналоговые доходы не дают им реальных стимулов погружаться в процессы сбора налогов, притом что в то же самое время более низкие уровни государственного управления встают на путь стремительных усовершенствований в сфере налогового администрирования. Что касается стран, принадлежащих ко второй группе, можно полагать, что эти страны не имеют особых предпочтений в плане сбора налогов, как это видно, исходя из сравнительно высоких уровней развития государственного управления. Более того, почти все

18 стран получала значительные (составившие более 1 % ВВП) поступления средств в рамках программы официальной помощи в целях развития. В конечном итоге, только 6 стран достигли высокого уровня государственного управления, то есть выше среднего показателя обоих индексов «Всемирного показателя государственного управления» – «Гласность и подотчетность» и «Эффективность государственного управления».

страны в данной группе характеризуются высоким или выше среднего уровнем доходов. Индия является единственной страной с уровнем доходов ниже среднего в данной группе, но она почти однозначно не могла бы быть отнесена к группе стран с низкой эффективностью налогообложения, если принять во внимание собираемость налогов на субнациональном уровне.

Относительно стран, принадлежащих к третьей группе, можно отметить, что причины низкой эффективности налогообложения являются менее очевидными и потенциально более разнообразными. Возможные объяснения данного явления лежат в недостатке возможностей государства в сфере налогообложения (неэффективное налоговое администрирование) или в недостаточных налоговых усилиях государства (например, сопротивление проведению налоговой реформы государством, высокие уровни «допустимого» уклонения от налогообложения), по крайней мере в отношении тех стран, которые характеризуются низкими показателями эффективности государственного управления. Различные страны, входящие в данную группу, также получают гранты в рамках программы официальной помощи в целях развития в объемах, превышающих среднемировые показатели (Восточный Тимор, Микронезия, Коморские Острова, Центральноафриканская Республика и Гаити). В данных случаях эффекты вытеснения частных кредиторов, вызванные финансированием в рамках программы официальной помощи в целях развития, могут являться одной из причин низкой эффективности налогообложения.

Следует отметить, что в соответствии с таблицей 3 приложения, 16 из 22 стран, принадлежащих к третьей группе, десять лет назад относились к странам со средней эффективностью налогообложения. Большинство их расположено в Южной и Юго-Восточной Азии и Африке к югу от Сахары. Оказывается, что в период роста и увеличения государственных доходов по всему миру они обладали недостаточными возможностями для улучшения своего финансового состояния в соответствии с общемировыми тенденциями.

В то же время результаты исследования свидетельствуют о том, что региональные модели могут влиять на развитие событий, по крайней мере, в некоторых регионах мира. Значимость

региональных моделей развития наделяет дополнительным весом инициативы, вызывающие необходимость мобилизации внутренних источников доходов на многостороннем уровне, таких, как Межамериканский центр налоговой администрации (СИАТ, в испанском варианте) и Африканский форум налогового администрирования (АФНА). Партнеры данных стран, сотрудничающие с ними в плане развития, должны принимать во внимание влияние региональных моделей развития, даже если прочие факторы, такие, как обеспеченность природными ресурсами или зависимость от финансовой помощи, имеют тенденцию к определению направлений будущего их развития.

Известно, что некоторые азиатские общества существуют в форме малых государств, характеризуются низкими уровнями развития государственного управления и свободных рынков. Нами было установлено, что многие страны данного региона относятся к группе стран с низкой эффективностью налогообложения, причем большинство из них снизили показатели налоговой эффективности в период с 1997 г. или 2001 года. Относительно качественных характеристик политических режимов, однако, можно отметить, что в регионе имели место некоторые важные улучшения за последние 20 лет. Такие страны, как Непал, Малайзия, Филиппины, Индонезия и Шри-Ланка, характеризуются переходом от средней к высокой эффективности налогообложения, но относятся к группе «демократий» в классификации индекса «Форма политики IV». Это свидетельствует о том, что, по крайней мере, в какой-то части историческое развитие системы налогообложения в данном регионе могло бы означать «демократический выбор общества» в условиях отсутствия увеличения налогового бремени государства.

В Латинской Америке основной тенденцией политического развития в последние годы стало увеличение размеров аппарата государственного управления и повышение расходов на социальную сферу. Многие страны стали свидетелями подъема (а некоторые – уничтожения) социально-демократических и социалистических правительств, характеризовавшихся построением своей политической линии на принципах перераспределения доходов. Что касается системы налогообложения, однако на-

блюдаемое развитие было достаточно медленным. Некоторые страны Южной Америки достигли высоких показателей уровня налогообложения за последние годы, однако в значительной степени за счет их благоприятного экономического развития и его влияния на налоговые доходы от налогов на доходы корпораций и налога на добавленную стоимость. Что касается системы налогообложения, можно утверждать, что Латинская Америка остается связанной рамками своего кланового и диктаторского прошлого.

В странах Восточной Европы сложилась иная ситуация. Переход от социализма к рыночной экономике естественным образом привел к уменьшению размеров государств, сопровождающемуся более высокими уровнями демократии повсюду в регионе. Также за последнее десятилетие многие страны данного региона вступили в интенсивные процессы налоговой конкуренции между собой и со своими соседями из Западной Европы, мотивируемые увеличивающейся мобильностью капитала в регионе и движущимися на восток потоками инвестиций в сфере промышленности. В результате большинство стран данного региона снизили свои налоги на доходы, и многие из них ввели плоские налоговые ставки.

Страны Африки и Ближнего Востока и Северной Африки (БВСА) имеют, возможно, наиболее сложные региональные модели налогообложения. В обоих регионах оказывается, что линии тренда, полученные нами при построении регрессий по региональным данным, определяются показателями нескольких стран, находящихся в исключительном положении, в особенности некоторых стран, богатых природными ресурсами, которые занимаются не сбором налогов, а, скорее, сбором доходов, получаемых от собственных государственных корпораций. Габон и Экваториальная Гвинея являются наиболее характерными примерами проявления данной тенденции в странах Африки, а Бахрейн, Кувейт и Ливия – в странах Ближнего Востока и Северной Африки. Некоторые другие страны БВСА, например Объединенные Арабские Эмираты или Оман, классифицируют свои доходы, полученные от видов экономической деятельности, связанных с добычей нефти, в качестве налогов. Это приводит их в число стран с отличной налоговой эффективностью.

В странах Африки не наблюдается четкой взаимосвязи между налоговыми доходами и уровнем развития страны. Большинство стран в данном регионе являются очень бедными и собирают очень мало налоговых поступлений. Они характеризуются слабыми возможностями государства в плане налогообложения, и представляется, что различия в налоговых доходах между странами в данном регионе проистекают в большинстве своем из различий в исторической и современной открытости данных стран для мирового рынка за счет природных ресурсов, которые они направляли на экспорт, или поставок рабочей силы, которые они осуществляли [115].

Для проведения данного вида анализа в его расширенном варианте, например, если бы была поставлена задача о включении в анализ субнациональных доходов и характеристик системы налогового администрирования, потребовались бы более надежные данные по многим странам. Международная кооперация может в данной связи сыграть значительную роль, например в отношении модернизации таможенных систем. Некоторые новые инициативы в сфере бенчмаркинга и оценки, предпринятые Мировым банком, Международным Валютным Фондом и прочими организациями, указывают на это (см.: [122]). Последние инициативы, касающиеся расширения «Финансовой отчетности о государственных расходах» в части вопросов налогообложения, в целях сбора данных по налоговым усилиям развивающихся стран (см.: [121; 138]) и расширения существующих временных рядов, без сомнений, внесут значительный вклад в дальнейшее совершенствование ситуации с аналитическими данными.

Глава 2
СУЩНОСТЬ НАЛОГА И НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

В современном мире каждый гражданин сталкивается с необходимостью уплаты налогов. Основные дискуссии, как правило, разворачиваются вокруг состава налогов и их отдельных элементов (обычно – налоговых ставок и налоговых льгот). Тем не менее вопрос о сущности налога как экономической категории до сих пор остается открытым. Необходимо признать, что в связи с масштабными переменами в экономическом механизме в течение последних 50–70 лет по всему миру происходит и изменение сути налогообложения. Поэтому представляется исключительно важным определить некую «отправную точку» для дальнейшего развития теории налогообложения. В данной «точке» мы постараемся дать современное толкование налога в контексте экономической науки.

В процессе исторического развития человечество прошло длинный путь – от первобытного общества к индустриальному. Общество возникло из потребности объединять усилия индивидуумов для целей, достижение которых было невозможно по отдельности.

Человеческая совокупность под воздействием эволюционных факторов превратилась в человеческую систему, которая прошла путь от простой, неорганической, к сложной, органической [21]. Можно усмотреть в стремлении человечества к объединению некий синергетический эффект, который проявляется как раз в дополнительной выгоде всей совокупности или системы над суммой выгод индивидуумов.

Однако если мы говорим о системной стадии развития человеческого общества, необходимо упомянуть и одно из главных свойств систем – стремление к сохранению свой целостности как системы. Переход же от системы неорганической к ор-

[21] Подобную классификацию систем в рамках системного подхода см.: [22, с. 176–179].

ганической произошел с появлением управленческих связей. Иными словами, когда в человеческой совокупности (или отдельной ее части) выделяется орган управления, имеющий определенные властные полномочия, мы можем говорить о человечестве (на разном уровне – от племенного до государственного) как системном объекте.

Именно с этого момента возникает необходимость формирования определенной финансовой базы осуществления функций догосударственного, а затем и государственного образования. «Догосударственное общество не знало налогов с населения, которые становятся возможными лишь в условиях частной собственности» [66, с. 23].

Аналогично выделению догосударственных образований можно выделить и доналоговые формы обложения населения [22]. Древние люди, объединяясь в племена, обеспечивали себе защиту. Однако даже при разделении ролей (воин, ремесленник, кормилец и т. д.) в племени доналоговые отношения не возникнут прежде, чем будет сформирован на постоянной основе общий фонд средств (по началу – натуральных) сообщества. С экономической точки зрения, появление таких фондов (прообразов современных бюджетов) обусловлено, с одной стороны, общественным разделением труда (которое, в свою очередь, определяется различием в способностях и возможностях индивидуумов) и, с другой – появлением частной собственности. Эти предпосылки вызвали выделение из сообщества части, обеспечивающей внешнюю защиту и внутренний порядок. Впоследствии именно эта часть совокупности людей начинает выполнять функции управления, обеспечивая выживаемость и развитие «племени».

На данной стадии существовали именно доналоговые формы платежей. Они характеризуются преимущественно натуральным способом оплаты и привязкой платежей к выполнению конкретных действий (например, строительство защитных укреплений, вооружение воинов, содержание вождя племени).

[22] С.В. Барулин называет их протоналогами, праналогами или прототипами налогов [21, с. 15–16.].

Следующая стадия развития человечества связана с появлением государственных образований – сначала военных союзов, а затем и полноценных государств. С этого момента можно говорить о возникновении налоговых форм платежей. Иными словами, история налоговых отношений тесно связана с историей возникновения и развития государств.

Исследователи в области теории государства и права сходятся во мнении о том, что система налогов является одним из признаков появления государства. Так, Н.И. Матузов и А.В. Малько относят систему налогов, податей и займов к признакам, отличающим государство от догосударственных и негосударственных организаций [41]. Л.А. Морозова определяет этот признак как «наличие государственной казны, что связано с налогообложением и взиманием налогов и иных средств на содержание государственного аппарата и разнообразные нужды государства» [44, с. 46]. И.А. Иванников предлагает все признаки государства классифицировать на основные и неосновные (факультативные), а основные, в свою очередь, – на первичные и вторичные. «Монополия на сбор налогов», по мнению этого автора, относится к вторичным признакам государства [38, с. 49].

М.Н. Марченко пишет о том, что «первоначально они [налоги] были необходимы лишь для того, чтобы содержать армию, полицию и другие принудительные органы, а также государственный аппарат. Позднее они стали использоваться и на различные осуществляемые государством образовательные, медицинские, культурные, воспитательные и иные программы» [40, с. 60].

Налоги на этой стадии развития общества выполняют свою основную функцию – фискальную, то есть пополняют казну для осуществления государством своих функций. Эти платежи обладают почти всеми признаками современных налогов:

– носят постоянный характер;

– представляют собой обезличенный платеж;

– осуществляются в пользу государства;

– используются для реализации функций государства и, как правило, не имеют целевой привязки;

– осуществляются в денежной форме.

Необходимо отметить, что эта налоговая форма платежей не является налогом в современном понимании, так как современная трактовка налога непременно ассоциируется с использованием его в качестве инструмента регулирования экономических процессов.

Тем не менее с этого момента можно говорить о начале истории налогообложения. Один из основоположников российской финансовой науки И.И. Янжул в конце XIX в. предложил следующую периодизацию мировой налоговой истории: «1) первый период, отличающийся неразвитостью и случайным характером налогов, обнимает собой государственное хозяйство всего Древнего мира и начала Средних веков до XVI в.; 2) второй период обнимает собой XVI, XVII и XVIII вв., когда произошли чрезвычайные перемены во всей общественной жизни Европы, когда денежный строй хозяйства вытеснил собой натуральный, когда потребности государства сильно расширились и выросли и когда вследствие этого сразу явился большой запрос на новые источники государственных доходов. …С конца XVIII в. наступает новая эпоха в обложении. К этому времени правила обложения успели выработаться, сознание о твердости и постоянстве налогов успело укорениться, понятие о том, что государство имеет законное право требовать от подданных пожертвований в виде налогов, вошло в общее сознание, и малопомалу образовалось убеждение, что масса разнообразных налогов не только не удовлетворяет своему назначению, но останавливает прогресс промышленного развития и, вредя народному хозяйству, наносит ущерб самому фиску» [68, с. 285–286.]. Интересно, что некоторые современные авторы поддерживают подобную периодизацию, продолжая третий этап до настоящего времени и не учитывая достижений финансовой науки за более чем вековой период [39, с. 7–14].

Распространенная точка зрения предлагает условно выделять пять периодов (этапов) в становлении налогов и налогообложения в зависимости от степени развитости налогообложения и характера влияния налогов на социально-экономические процессы в обществе, а именно [21, с. 15–16]:

1) античность и Средневековье (до конца XVII в.), характеризуемый появлением, неразвитостью и случайным характером праналогов;

2) конец XVII – XVIII в., которому присущ переход налогов в разряд основных источников государственных доходов, а также формирование сложных налоговых систем, включая общегосударственные и местные, прямые и косвенные налоги;

3) XIX в. – 30-е гг. XX в., которому свойственны интенсивный рост государственного финансового хозяйства, уменьшение количества налогов при одновременном улучшении их качественных параметров на основе укрепления законодательно-правовой базы и использования научных достижений в области налогообложения;

4) 30-е гг. – конец XX в., связанный с развитием кейнсианской экономической теории, а в России – с заменой традиционных налогов плановыми отчислениями предприятий в бюджет страны [52];

5) конец XX в. (рубеж III тысячелетия) – по настоящее время, определяемый процессами глобализации мировой экономики.

Однако нам близка точка зрения некоторых исследователей, предлагающих новую периодизацию налоговой истории в зависимости от изменения сущностных характеристик налогов [24]:

1) IV тыс. до н.э. – VII в. до н.э. (*Натуральное обложение*);

2) VII в. до н.э. – конец XVII в. (*Возникновение и развитие денежных форм обложения*);

3) конец XVII в. – начало XX в. (1917–1930 гг.) (*Распространение постоянных государственных налогов и сборов*);

4) начало XX в. (1917–1930 гг.) – настоящее время (*Сочетание налогообложения и отчислений в бюджеты как форм огосударствления и обобществления*).

Интересно указать, что, по результатам исследования Н.Н. Шиловой, термин «налог» в историческом и страновом сравнении подразумевал следующее содержание: *дар, бремя, поддержка (государства), лепта, долг, ноша, тариф, вклад, взнос и обязательство* [67]. Очевидно, изменение содержания было вы-

звано существованием различных налоговых теорий, объясняющих необходимость и величину уплачиваемых налогов.

Следует отметить, что только примерно с середины XIX в. налоги во многих странах стали использоваться в качестве инструмента регулирования различных процессов, происходящих в обществе (экономических, социальных, политических, экологических и т. д.), а значит, выполнять все присущие налогам функции. Этот последний признак позволяет говорить о возникновении современного толкования налогов.

Таким образом, современная теория налогов выделяет следующие признаки налога как исторической и экономической категории:

– носят постоянный (устойчивый) характер, то есть подразумевают многократное использование;

– осуществляются в пользу государства, то есть получателем является государство в широком смысле слова (вместе с местным самоуправлением);

– имеют обязательный характер для плательщиков, обеспеченный механизмом государственного принуждения. Данный признак является частью государственного суверенитета, то есть только государство может устанавливать, изменять и отменять налоги (или делегировать это право на уровень местного самоуправления);

– представляют собой обезличенный платеж, то есть платеж, не привязанный к конкретному плательщику после его осуществления в результате агрегации в соответствующем бюджетном фонде;

– используются для реализации функций государства и, как правило, не имеют целевой привязки. Это означает, что финансируется вся деятельность государства без связи конкретных расходов и доходов. Исключения составляют специальные платежи на формирование отдельных фондов или финансирование отдельных функций государства (например, существовавший ранее налог на пользователей автомобильных дорог являлся одним из источников формирования дорожных фондов);

– осуществляются в денежной форме. Данный признак происходит от самой финансовой сущности налога. В силу выполнения государством функций, которые не могут быть эффек-

тивно реализованы другими субъектами, оно должно обладать средствами в виде всеобщего эквивалента (то есть в денежной форме). Существовавшие в истории «натуральные» формы налогов связаны с действием натуральной формы денег. В современных условиях можно найти примеры неденежной формы уплаты налогов, однако они являются скорее исключением, чем общим правилом;

– используются для регулирования различных социально-экономических процессов на территории страны. Любая система налогов влияет на формирование, в первую очередь, экономических стимулов субъектов хозяйствования и домохозяйств. Именно этот признак составляет суть налоговой политики государства.

Как правило, эти признаки объединяются в укрупненные группы. Например, коллектив авторов под руководством М.В. Конотопова выделяют такие признаки, как: *законодательный характер, обязательный (принудительный) характер, безэквивалентность, регулирующий характер, целевой характер взимания налогов* [47, с. 7].

С.В. Барулин останавливается на трех признаках: *исключительно законодательно-правовой статус отчуждения денежных средств в бюджет или во внебюджетный фонд; обязательность и определенность сроков уплаты и размеров платежа; фиксированность норм изъятия денежных средств*. Тем не менее считаем, что налог характеризуется указанным выше бóльшим количеством признаков.

Еще в древности было замечено, что чрезмерное обложение населения различными налогами и податями подрывает стремление к эффективной работе. Стремясь, с одной стороны, пополнить казну и стараясь, с другой – не допустить дискриминации одной какой-либо деятельности, вида дохода или имущества, правители пришли к множественности налогов. И.И. Янжул, размышляя о налоговой системе, состоящей из одного налога, приводил следующие ее недостатки: «Расходы современных государств достигают таких громадных сумм, что если бы идея об едином налоге могла осуществиться, то пришлось бы установить чрезвычайно высокий процент обложения,

приблизительно в 30 % и более с дохода, тогда как один из крупнейших подоходных налогов нашего времени никогда не превышал 10т%. Не говоря уже о возможности открытого сопротивления граждан такому налогу, высота его послужила бы непреодолимым побуждением к сильнейшим обманам, утайкам и уклонениям и повлекла бы за собой массу постоянных недоимок, чем сам бюджет был бы поставлен на шаткую почву. С другой стороны, против этой системы говорит невозможность установить ее с надлежащей справедливостью. …при едином налоге для переложения [налогов] нет корректива в других налогах, и потому вызываемая им неравномерность была бы весьма ощутительна: одно лицо платило бы очень много, другое – мало, третье – не платило бы совсем…» [68, с. 287–289].

В дополнение к названным предлагаем выделять следующие преимущества разнообразия налогов в рамках одной налоговой системы:

– позволяет более полно охватить различные источники налогообложения;

– позволяет более точно регулировать происходящие в обществе процессы (экономические, социальные, экологические и т. д.);

– формирует социальную ответственность плательщика налогов в силу отсутствия юридических лиц и граждан вне рамок налоговой системы (на территории страны);

– обеспечивает чувство свободы от неуплачиваемых налогов (со стороны не-носителей налогов);

– позволяет обеспечить отдельные статьи расходов целевыми источниками средств (целевыми налогами, сборами, пошлинами, взносами).

Заканчивая рассмотрения истории появления и развития налогов, необходимо остановиться на вопросе о связи налога и цивилизации. Любая цивилизация характеризуется определенным порядком своей деятельности и позиционированием себя в окружающем мире. Цивилизациям присущ некоторый уровень сложности своей организации. Цивилизацию определяют как главную форму человеческой организации пространства и времени, выражающуюся качественными началами, лежащими в особенностях духовной природы народов, составляющих само-

бытные культурно-исторические типы [27]. Цивилизация представляет собой нечто большее, чем отдельное государство, скорее – несколько государств, объединенных исторически и культурно. Цивилизация основывается на государствах с определенным, достаточно высоким уровнем развития. Фактически, налоги являются неотъемлемым признаком функционирования любой цивилизации. Данное обстоятельство возникает из возможности развития отдельных государств только на основе функционирования эффективной налоговой системы. Древние цивилизации развивались с использованием древних форм обложения. В современных условиях глобализации мировой экономики мы можем говорить о межцивилизационных связях, в том числе на основе взаимодействия налоговых систем разных стран.

Далее перейдем к определению налога с точки зрения современной науки. В России налоговые отношения регулируются Налоговым кодексом РФ (частью первой и второй) [6] (далее – НК РФ). Пункт 1 статьи 8 НК РФ содержит определение налога: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Это определение отражает часть признаков налогов, указанных выше, но связывает сам налог с платежом.

Фактически, мы сталкиваемся с ключевой проблемой экономической науки – ее противопоставлением юридической науке. Иными словами, одни и те же явления, понятия, отношения могут рассматриваться с юридической и экономической точки зрения [23]. При этом юридическое толкование имеет целью обеспечение работы системы нормативно-правовых актов (законодательства), поэтому, как правило, отличается предельной конкретизацией явления, объектов, отношений, а также фиксацией оснований права собственности или ее отдельных правомочий. Экономическое толкование основывается на раскрытии эконо-

[23] В данном случае мы абстрагируемся от проблем различия точек зрения с остальными науками (психологией, социологией, экологией и т. д.).

мических связей и отношений (с философской точки зрения, экономика на любом уровне является абстрактной конструкцией и заключается в системе экономических связей, отношений). Однако экономическая деятельность (а значит, и экономическая наука, в основной своей части) должна опираться на законодательство страны и не противоречить ему, а следовательно, учитывать юридическое толкование процессов и явлений. Проблема как раз заключается в отграничении экономической науки (а не практики) от юридической [24]. В нашем случае экономическое толкование налога не будет привязано к основанию права собственности налогоплательщика (по большому счету, не важно, за счет каких источников уплачивается налог).

Многие ученые отмечают, что с введением в 1999 г. в действие части первой НК РФ «научная дискуссия об определении сущности налогов в российской экономической литературе несколько потеряла свою былую остроту» [60, с. 20]. Фактически, большинство ученых-экономистов согласны с определением налогов, данным в НК РФ [30, с. 16; 42, с. 15; 45, с. 18; 60, с. 20].

Отдельные авторы несколько модифицируют представленное определение. Так, Е.С. Вылкова и М.В. Романовский добавляют признак регулярности (что соответствует отмеченным ранее признакам): «налог – это обязательный, регулярный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [26, с. 14].

Н.Н. Тютюрков, В.Н. Тютюрков и Г.Б. Тернопольская критикуют определение налога, данное в НК РФ [62; 63]. На основе анализа зарубежного опыта и собственных рассуждений

[24] На самом деле, описанное противоречие провоцирует определенные проблемы в законодательстве и экономической деятельности. Не вдаваясь в подробности, эту проблему можно описать следующим тезисом: «Экономисты ругают нормативно-правовые акты, разработанные юристами, обвиняя их в излишнем усложнении и конкретизации; а юристы недовольны нормативно-правовыми актами, разработанными экономистами, указывая на отсутствие (или непроработку) юридических механизмов их реализации.

авторы предлагают изменить цель и субъект обложения, а также «безвозмездность» налога. В результате, эти авторы предлагают следующее определение: налог – «законно установленные государством обязательные, индивидуально определенные безэквивалентные денежные суммы, подлежащие уплате в государственные и (или) местные бюджеты» [63, с. 41]. Отличием определения является отход от привязки к «платежу» с заменой ее на «денежные суммы», позволяющий снять ряд вопросов о времени возникновения налога.

Коллектив авторов во главе с И.В. Горским вообще предлагают вернуться к более общему определению, «действовавшему» до введения в действия НК РФ [48, с. 9]: «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» [15].

Небезосновательно критикует определение, данное в НК РФ, В.Г. Пансков, выводя собственный вариант термина: «Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж уплачиваемыми организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования» [53, с. 119]. Отличиями данной трактовки являются:

1) введение признака относительной регулярности, отличающее налог от, например, штрафа или конфискации;

2) введение признака законодательного установления налога;

3) замена «взимаемости» платежа на его «уплачиваемость», так как налогоплательщики обязаны самостоятельно уплачивать суммы налога;

4) исключение денежной формы налога в виду наличия определенных изъятий;

5) исключение отчуждения и форм собственности.

Несколько иной подход предлагает коллектив авторов во главе с С.Г. Пепеляевым: налог – это «единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, ин-

дивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти» [50, с. 31]. В этом определении авторы используют юридический термин «форма отчуждения собственности», отграничивают налоги от наказаний и контрибуции и заменяют цель налогообложения. В целом, определение является альтернативным законодательному, но не отражает всех ключевых признаков налогов и является более юридическим, нежели экономическим.

Некоторые авторы пытаются дать определение на стыке экономической и юридической науки. Так, например, В.М. Пищулов в свой статье «Определение налога – налог как долговое отношение» определяет налог следующим образом: «…налог как экономическая категория представляет собой долговое отношение между субъектом экономики, подлежащим налогообложению и несущим налоговое обязательство, с одной стороны, и государством, представленным соответствующими органами государственной власти, предъявляющим налогоплательщику налоговое требование, с другой стороны» [55].

Далее автор приводит ряд доводов в пользу признания налогов долговыми отношениями. Отмечая некоторую оригинальность идеи, стоить признать ее не совсем удачной по следующим основаниям [25]:

1) несмотря на то что автор сам подчеркивает императивный характер налоговых отношений («Главное отличие налога от прочих денежных долговых отношений состоит в административном, одностороннем характере возникновения этого отношения»), позже пишет: «…налоговые отношения есть часть системы гражданских отношений». При этом, видимо, не учитываются, во-первых, положения пункта 3 статьи 1 НК РФ, которая привязывают налоговые отношения только к Налоговому кодексу РФ, во-вторых, положения пункта 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации [4] (далее – ГК РФ), содержащие прямое отрицание гражданского регулирования налоговых отношений («К имущественным отношениям, основанным на *административном или ином властном подчинении* одной стороны другой, в том числе к *налоговым* и другим финансовым и

административным отношениям, *гражданское законодательство не применяется*, если иное не предусмотрено законодательством»). Кстати сказать, при доказательстве своей точки зрения автор отсылается не к НК РФ, а к Налоговым кодексам Украины и Республики Таджикистан;

2) автор недостаточно четко обозначает императивный метод налоговых отношений, хотя точка зрения юристов в этом вопросе однозначна [25]. В юридической науке выделяют 2 основных метода регулирования: императивный, характеризуемый односторонними властными отношениями и присущий более публичному праву (как например, государственному, административному, уголовному праву), и диспозитивный, предоставляющий определенную свободу в действиях участникам отношений и присущий более частному праву (как например, гражданское, трудовое, семейное право). Указание на императивный (властно-имущественный) характер налоговых отношений содержит сам Налоговый кодекс РФ, статья 2 которого содержит ключевую фразу: «Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации…» [6, ст. 2]. Так что других толкований здесь быть не может.

Возможной причиной путаницы в понимании налогов, с нашей точки зрения, является принципиально разный подход к

[25] См.: «Субъекты налогового права в подавляющем большинстве случаев не могут по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять в известных пределах их содержание, осуществлять их, распоряжаться ими» [43, с. 149].

«Так как отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права, императивный метод правового регулирования применяется в налоговом праве чаще» [36, с. 30].

«…в основе метода налогового права лежит метод предписаний властно-имущественного характера, то есть применение однозначных, не допускающих выбора норм в целях формирования государственных и местных бюджетов» [37, с. 49].

«Наиболее распространенным методом налогового права в современных условиях является метод властных предписаний (императивный, командно-волевой), поскольку государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений» [49, с. 89].

государственному регулированию налоговых отношений со стороны экономической и юридической науки. В экономике методы государственного регулирования делят на прямые и косвенные (в другой интерпретации, на административные и экономические) и относят налоговый механизм воздействия к косвенному (экономическому) методу. В юриспруденции же методы государственного регулирования делят на императивный и диспозитивный, которые, с определенной натяжкой, можно свести к административному (прямому) и гражданско-правовому (экономическому). В данном случае налоговые отношения будут отнесены к административному (императивному) методу.

Причина подобной ситуации кроется в критерии такой классификации каждой из наук. Если в экономике критерием выступает «жесткость» конкретного метода государственного регулирования какой-либо деятельности (возможность свободного экономического поведения), то в юриспруденции – возможность вольного поведения (по отношению к нормам права) и самостоятельной трактовки законодательства. Другими словами, в первом случае упор делается на экономические права, а во втором – на юридические обязанности. На самом деле, эти классификации вообще нельзя сравнивать, так как они относятся к разным наукам и не имеют пересечений.

Более того, даже сама трактовка налога в экономике и юриспруденции будет различаться. Тем не менее, как мы ранее отметили, большинство ученых-экономистов согласны с подходом к определению налога, указанным в НК РФ. Однако, с нашей точки зрения, ключевым отличием экономической точки зрения на понятие налога (как экономической категории) от юридической является определение его не через платеж, а через отношение. Ведь иначе получится, что налоги существуют только при их уплате (с момента возникновения налогового обязательства до момента его погашения), что приведет к упрощению сущности налогов, невозможности выполнения им некоторых своих экономических функций. Налоговое отношение возникает с того момента, как у налогоплательщика появился (или создались условия для появления) объект налогообложения по тому или иному налогу. Прекращаются же налоговые отношения не ранее, чем у налогоплательщика «исчезнет» объект налогооб-

ложения. В некоторых случаях отношения продолжаются далее. Например, по налогу на добавленную стоимость юридическое лицо будет сдавать так называемую «нулевую» декларацию (как часть налоговой ответственности) даже при отсутствии в отчетном периоде объекта налогообложения (соответствующих сделок и операций). Отношения по транспортному налогу продолжаются в течение некоторого времени после отчуждения транспортного средства (налог фактически уплачивается в следующем налоговом периоде).

В экономической науке можно встретить подход к определению налога через отношение, однако, как правило, такие определения достаточно пространные и не исчерпывающие. Так, коллектив авторов во главе с М.В. Конотоповым определяют налог предельно просто: «Налоги, как экономическая категория, представляют собой распределительные (перераспределительные) отношения, субъектом которых является государство» [47, с. 7]. Необходимо отметить, что перераспределительные отношения, в которых субъектом выступает государство, не ограничиваются налоговыми, поэтому данное определение является неполным.

И.А. Перонко и А.И. Горелко пишут, что «налоги олицетворяют собой ту часть совокупности финансовых отношений, которая связана с формированием денежных доходов государства, необходимых ему для выполнения соответствующих функций – социальной, оборонной, правоохранительной, развития науки и т. п.» [54, с. 16]. Однако денежные доходы государства не сводятся только к налоговым. Кроме того, в определении не отражены ключевые признаки налога как экономической категории.

Р.Г. Сомоев выделяет несколько концепций налогов: правовую, экономическую, фискальную (денежную). Экономическую концепцию данный автор описывает следующим образом: «Эта концепция раскрывает экономическую сущность налогов, согласно которой налоги рассматриваются как выражение денежных отношений, складывающихся у государства с юридическими и физическими лицами в связи с перераспределением ВВП и мобилизацией денежных средств в централизованный фонд государства» [61, с. 18]. Следует отметить, что данная трактовка не содержит некоторых ключевых признаков налогов,

поэтому включает и некоторые неналоговые платежи, например, штрафы.

В связи с этим, с нашей точки зрения, понятие налога как экономической категории должно определяться следующим образом:

– налог как экономическая категория – это относительно регулярные финансовые отношения, выражающиеся в законодательном установлении и уплате гражданами или юридическими лицами обязательных платежей в пользу государства для выполнения им своих функций.

Из указанных ранее, в данном определении не нашли отражение следующие ключевые признаки исторической категории «налог», которые можно в современных условиях признать факультативными:

1) обеспеченность механизмом государственного принуждения. В определении данный признак включает указание на обязательный характер налоговых платежей;

2) обезличенность и денежная форма налоговых платежей, которая раскрывается в «финансовых отношениях»;

3) использование для регулирования различных социально-экономических процессов на территории страны. Данный признак вытекает из «выполнения государством своих функций».

На основе представленного определения, налог как экономическую категорию можно свести к налоговым отношениям. Фактически, определение налога, представленное в НК РФ, сводит его к налоговому платежу, который является «носителем», проявлением налоговых отношений.

С философской точки зрения, налог в узком смысле (налоговый платеж) представляет собой субстрат налоговых отношений. Другой составляющей частью субстрата налоговых отношений выступают сборы, пошлины, взносы, отчисления в государственные фонды.

Что касается определения сбора, его также можно найти в НК РФ: «Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должност-

ными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)» [6, ст. 8, п. 2]. Сравнивая с юридической дефиницией налога, можно выделить ключевое отличие сбора, заключающееся в определенной его возмездности, а следовательно, и отсутствии привязки к финансовому обеспечению деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Указанные недостатки отчасти устраняются в предложенном коллективом авторов во главе с И.А. Майбуровым следующем модифицированном определении сбора: «это обязательный, индивидуально возмездный и законодательно установленный государством взнос, уплачиваемый организациями и физическими лицами с целью получения ими от уполномоченных органов и должностных лиц юридически значимых действий» [46, с. 16].

Резкой критике введенного в НК РФ понятия сбора подвергает коллектив авторов под руководством И.В. Горского: «Наличие в Налоговом кодексе РФ самостоятельных определений налога и сбора не имеет содержательного оправдания и только загромождает текст кодекса, обусловливая, с одной стороны, десятки лишних пунктов типа «плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики», а с другой – позволяя отсутствием таких пунктов по-разному трактовать статус плательщиков налогов и сборов» [48, с. 7].

Действительно, несмотря на выделенные отличия понятий налога и сбора в НК РФ, сбор является одной из форм проявления налога. Существенными признаками сбора как формы налога в данном случае следует считать обязанность уплаты сбора и перечисления в счет государства. Различие заключается в том, что посредством налогов финансируют по большей части общественные блага, предоставляемые государством, а посредством сборов – конкретные «блага» («юридически значимые действия»).

Аналогичная ситуация наблюдается в отношении пошлины. Вторая часть (глава 25.3) НК РФ содержит определение, которое по смыслу мало чем отличается от понятия сбора: «Государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 настоящего Кодекса, при их обращении в государст-

венные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации» [6, ст. 333.16]. Фактически, пошлиной, с точки зрения НК РФ, признаются только сборы за совершение перечисленных в главе 25.3 юридически значимых действий.

И.В. Горский вполне оправданно, на наш взгляд, пишет: «Если называть вещи своими именами, то данное кодексом определение сбора есть не что иное, как неуклюжая попытка «обновить» понятие пошлины, которая действительно является платой за государственную услугу и которая в исторически отдаленные времена соответствовала издержкам государства по оказанию этой услуги. Сегодня размер пошлины не стоит ни в какой связи с затратами на оплачиваемую ею услугу. А потому пошлина, за очень редким исключением, давно стала налогом и сохраняет свое название только в силу языковых традиций» [48, с. 7].

За кадром остаются другие виды пошлин, например таможенные (регулируются другим нормативно-правовым актом – Таможенным кодексом Таможенного союза).

Надо признать в самом Таможенном кодексе Таможенного союза определение таможенной пошлины выглядит более лаконичным: «таможенная пошлина – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу» [18]. Это определение не привязано к сборам, содержит субъекта и условие взимания. Хотя, по экономическому смыслу, данное определение вполне подходит под понятие «сбор», указанное в НК РФ. В данном случае уполномоченным государственным органом будет выступать Федеральная таможенная служба РФ, а юридически значимые действия – разрешение провести товар на территорию государства (в нашем случае – Таможенного союза, который на

данный момент состоит из Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (ст. 2 Таможенного кодекса Таможенного союза)).

Интересно отметить, что дополнительно выделяется понятие «таможенный сбор»: «Таможенными сборами являются обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных настоящим Кодексом и (или) законодательством государств – членов Таможенного союза» [18]. Иными словами, у пошлины как вида сбора выделяют свой подвид – пошлинный сбор.

Кроме налога, сбора и пошлины, существуют (некоторые теперь остались только в теории) также такие платежи, как взнос, подать и плата. Если два последних существовали в виде отдельных налоговых платежей (лесных податей, платы за землю, платы за пользование водными объектами и др.), то взносы теперь выведены за рамки НК РФ (а значит, и налоговой системы). Под взносами подразумеваются страховые взносы во внебюджетные фонды (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования) [14]. Ранее они существовали в рамках единого социального налога, который в процессе уплаты распределялся по соответствующим фондам.

Само название страховых взносов должно подтверждать страховой, а не налоговый механизм функционирования указанных внебюджетных фондов. Однако здесь подразумевается не частное, а государственное страхование. Ключевым отличием государственного пенсионного, социального и медицинского страхования является гарантия соответствующего (пенсионного, социального и медицинского) обеспечения. Так, пункт 2 статьи 7 Конституции Российской Федерации гласит: «В Российской Федерации охраняются труд и здоровье людей, …устанавливаются государственные пенсии, пособия и иные гарантии социальной защиты» [3]. Пункт 1 статьи 41 касается медицинского обеспечения: «Каждый имеет право на охрану здоровья и медицинскую помощь. Медицинская помощь в

государственных и муниципальных учреждениях здравоохранения оказывается гражданам бесплатно за счет средств соответствующего бюджета, страховых взносов, других поступлений». Из этих норм права следуют два важных экономических вывода. Во-первых, для самих граждан пенсионное, социальное и медицинское обеспечение является бесплатным (в последнем случае на это прямо указывается). Это значит, что государство не будет устанавливать соответствующие налоги, сборы и взносы для целей государственного обеспечения, плательщиками которых будут выступать сами граждане. Фактически, в качестве плательщиков остаются только юридические лица [26]. Во-вторых, государство будет обязано осуществлять указанные виды обеспечения даже в том случае, если собранных целевых средств не хватит. Как продолжает показывать история рыночных отношений в России, значительную долю в доходах государственных внебюджетных фондов составляют межбюджетные трансферты (по большей части – из Федерального бюджета). Иными словами, государственное обеспечение является одной из функций государства. Данное обстоятельство в совокупности с относительной безвозмездностью, обязательностью и регулярностью позволяет отнести (с экономической точки зрения) страховые взносы во внебюджетные фонды к налоговым платежам.

На налоговый характер отмеченных выше «неналоговых» платежей указывает и Р.М. Сомоев: «Налоговый характер сборов, пошлин, отчислений во внебюджетные фонды подтверждается еще и тем, что к ним можно применить все признаки и функции налога, принципы налогообложения, в основе их построения лежат такие же элементы (объект, субъект, ставка, льготы, период, оклад, сроки и т. д.), что и для налога. Отличие между этими понятиями заключается, в частности, в том, что

[26] Данное обстоятельство должно снять дискуссию, периодически возникающую в научных кругах, о возложении на граждан России всех или части взносов во внебюджетные фонды. Такие предложения противоречат не только отдельным федеральным законам, но и Конституции РФ. Их внедрение потребовало бы изменения Основного Закона государства, а это является очень затруднительным, к тому же чреватым определенными правовыми и политическими последствиями (одной из характеристик устойчивости государства выделяют незыблемость и постоянство Конституции).

налоги имеют общее назначение и в бюджете обезличиваются, а сборы и отчисления носят строго целевой характер и имеют свою организационно-управленческую и правовую основу» [61, с. 19]. Полностью согласны с данной точкой зрения.

Коллектив авторов под руководством И.А. Майбурова, соглашаясь с Б.Х. Алиевым, предлагают разграничивать сходные с налогом понятия по принципу нормативно-правового регулирования. В результате, ими выделены 4 группы платежей [46, с. 17–18]:

1) налоговые обязательные платежи (налогов и сборов);

2) неналоговые обязательные платежи (квазиналоги);

3) разовые изъятия налогового характера (налоговые санкции – пени и штрафы);

4) разовые изъятия неналогового характера (административные штрафы, конфискация).

При таком разделении платежей, во вторую группу (квазиналоги) как раз попадают все выделенные нами части субстрата налоговых отношений, не являющиеся налогом в узком смысле – пошлины (таможенные), платежи, взносы, платы, подати.

Далее рассмотрим элементы налогообложения. Необходимо отметить, что само словосочетание «элементы налогообложения» введено статьей 17 НК РФ, является юридической конструкцией и подразумевает обязательные условия установления налога наряду с определением налогоплательщиков. Этими условиями являются [6, ст. 17]:

– объект налогообложения;

– налоговая база;

– налоговый период;

– налоговая ставка;

– порядок исчисления налога;

– порядок и сроки уплаты налога;

– налоговые льготы и основания для их использования Данный элемент является дополнительным и устанавливается только в «необходимых случаях».

Так как элементы налога определены в НК РФ, они фактически определяют легальность тех или иных налогов и сборов и почти не пересекаются с вышеуказанными признаками налога как исторической и экономической категории. Необходимо от-

метить, что определение всех элементов налога является отправной точкой его действия, в том числе его обязательности на основе государственного принуждения (которые составляют один из признаков налога).

Налоговые отношения являются экономической материей категории «налог». Как и любые другие отношения, налоговые отношения характеризуются объектом и субъектом отношений.

Объектом выступают конкретные налоги и сборы (то есть налог, в узком смысле, как платеж). Субъектами являются две обязательные стороны налоговых отношений – налогоплательщик (как лицо, обязанное уплатить сумму налога, рассчитанную на основе его имущества или каких-либо действий; в широком смысле, то есть вместе с плательщиками сборов) и государство (в широком смысле, в виде бюджетной системы страны на всех уровнях). При этом может существовать еще одна сторона налоговых отношений – налоговый агент. По большому счету, налоговый агент играет в налоговых отношениях только второстепенную роль – организационную, а именно рассчитывает и перечисляет суммы налога за налогоплательщика (и за его счет, но по поручению государства).

Возникновение налоговых отношений (как, впрочем, и любых других отношений) можно образно сравнить с таким физическим явлением, как электрическая искра. Для того чтобы возникла электрическая искра, необходимо соблюдение некоторых условий – наличие электродов и достаточная разность электрических потенциалов. В случае налоговых отношений «электродами» являются субъекты налоговых отношений (можно заметить, что, как и в случае разности зарядов электродов (анод и катод), субъекты должны отличаться (иными словами, не имеет смысла самообложения)). «Разностью потенциалов» выступают специальные характеристики объекта и субъекта налоговых отношений. Без наличия этих характеристик «искры» не будет, то есть налоговое отношение не возникнет.

С нашей точки зрения, важно правильно определить эти характеристики. Назовем их атрибутами объекта и атрибутами субъекта налоговых отношений. Атрибутами объекта являются характеристики легальности конкретного (для данного налогового отношения) налога или сбора, то есть элементы этого нало-

га или сбора, а также срок его действия, установивший его орган государственной власти и нормативно-правовой акт.

Атрибуты субъекта будут различаться в зависимости от стороны налогового отношения. Со стороны государства – атрибуты будут заключаться в характеристике государственного суверенитета в области налогообложения, а также распределении полномочий в этой сфере: органы, ответственные за администрирование и за сбор конкретного налога или сбора, полномочия этих органов; уровень бюджетной системы, в который будет перечислен этот налог или сбор.

Со стороны налогоплательщика – атрибут субъекта будет заключаться в характеристике деятельности конкретного физического или юридического лица, служащей основанием для уплаты налога (то есть соответствие деятельности, имущества или операций налоговой базе конкретного налога или сбора).

Со стороны налогового агента – атрибут субъекта заключается в наличии у него связи с налогоплательщиком, за которого он должен рассчитать и уплатить конкретный налог.

Только в том случае, когда атрибуты всех субъектов и объекта соответствуют условиям, установленным для конкретного налога, возникает налоговое отношение. Подход, при котором налоговые отношения рассматриваются между налогоплательщиком и государством как противоположными сторонами отношения, представляет налоговые отношения в широком смысле. Налоговые отношения в узком смысле (при рассмотрении налога как раз в узком смысле, то есть как налогового платежа) подразумевают отношения между субъектом отношений (налогоплательщиком) и объектом отношений (конкретным налогом или сбором). При этом сами отношения будут заключаться в необходимости расчета и уплаты определенных сумм налога, а также в определенных случаях составлении и предоставлении надлежащим образом оформленных подтверждающих документов.

Если налоговые отношения возникают только при выполнении всех условий (объект и его атрибут, субъекты с атрибутами, соответствующими объекту), то эти отношения и прекращаются при нарушении условий. Так, например, атрибут субъекта-налогоплательщика может больше не соответствовать его

атрибуту (иными словами, налогоплательщик больше не имеет налоговой базы по конкретному налогу), сам налог может прекратить существование для данного субъекта. Необходимо отметить, что налоговые отношения прекращаются не сразу, а по прошествии определенного времени при выполнении налогоплательщиком всех обязанностей по конкретному налогу. Через изменение условий налоговых отношений происходит и изменение самих налоговых отношений.

Схематические изображения налогового отношения в широком и узком смысле представлены на рисунках 2.1 и 2.2.

Через определение времени начала и прекращения налоговых отношений можно проследить различие в широком и узком подходах к определению налоговых отношений (налога).

В узком смысле – налоговые отношения возникают по поводу уплаты конкретного налогового платежа, потому существуют с момента необходимости уплаты (возникновения задолженности по налогу) до момента погашения налоговой задолженности (именно по этому одному платежу) [55] – фактически, от одного дня до нескольких недель (с учетом уплаты платежа в конце допустимого срока).

В широком же смысле – налоговые отношения возникают, как правило, задолго до первого налогового платежа – в момент появления налоговой базы по налогу у налогоплательщика, а также выполнения всех остальных условий налоговых отношений. С этого момента у налогоплательщика возникает ряд обязанностей и прав, в том числе: зарегистрироваться соответствующим образом (в необходимых случаях (например, при регистрации в качестве работодателя, индивидуального предпринимателя)), рассчитывать сумму каждого необходимого к уплате налогового платежа, составлять и подавать в администрирующие органы соответствующую отчетность, хранить документы, подтверждающие правильность расчета и уплаты налога, а также предоставить их по требованиям администрирующего органа и др.

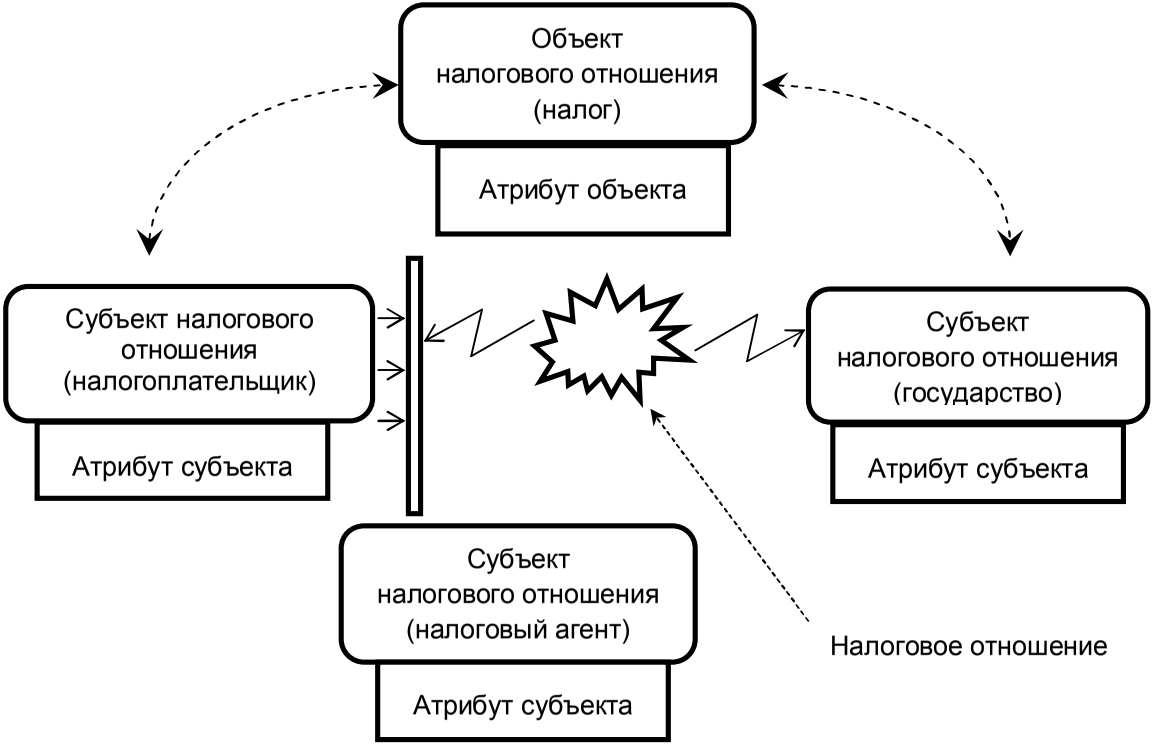

Рис. 2.1. Налоговое отношение (в широком смысле)

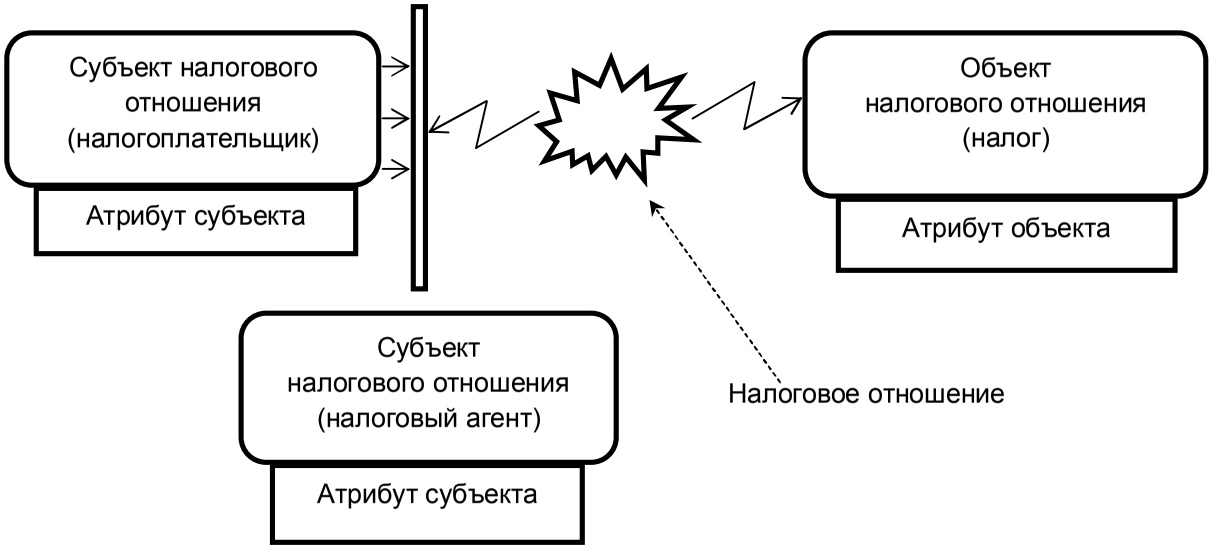

Рис. 2.2. Налоговое отношение (в узком смысле)

В связи с этим налоговые отношения прекращаются зачастую намного позже нарушения условия налоговых отношений. Даже если у налогоплательщика впредь отсутствует налоговая база по определенному налогу, у него в течение определенного времени останутся некоторые обязанности. Так, например, транспортный налог уплачивается в следующем налоговом периоде, и налогоплательщик, даже уже не обладая транспортным средством, должен в следующем году уплатить за него налог (за время владения транспортным средством). В случае с любым налогом налогоплательщик обязан хранить документацию, подтверждающую правильность исчисления и уплаты налога (для выездной или камеральной проверки).

Заключение. С исторической и экономической точек зрения, налогам присущи следующие отличительные признаки в совокупности:

– постоянный (устойчивый) характер;

– осуществление в пользу государства;

– обязательность (через механизм государственного принуждения);

– обезличенность;

– формирование финансовой основы функционирования государства;

– денежная форма;

– использование для регулирования социально-экономических процессов.

Выявление экономического содержания категории «налог» приводит к выводу о необходимости рассмотрения налога как экономического отношения. Экономическая категория охватывает все множество ее проявлений, иными словами, категория налога должна рассматривать налог в широком смысле (чем являются налоговые отношения). В узком же смысле налог сводится к конкретному налоговому платежу и составляет, в данном случае, юридическую трактовку налога.

Глава 3
ОЦЕНКА И ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В УКРАИНЕ

С учетом современных тенденций социально-экономического развития Украины, динамичного развития интеграционных связей, первостепенную важность приобретает проблема преодоления кризисного состояния публичных финансов и соответствующих вызовов посткризисного периода, что вполне коррелирует с Программой экономических реформ на 2010–2014 гг. «Богатое общество, конкурентоспособная экономика, эффективное государство» [56], одной из основных задач которой является создание системы управления государственными финансами, направленной на обеспечение устойчивого экономического роста и гарантированное выполнение государством своих социальных обязательств. Выполнение такой задачи зависит от уровня и объемов финансирования, то есть от уровня доходов бюджета страны, при этом не последняя роль принадлежит налоговому администрированию, уровню его эффективности.

В общем смысле под администрированием налогов понимается определенная административная деятельность, направленная на учет, консультирование, проведение проверок налогоплательщиков, а также на взыскание налогового долга. В Налоговом кодексе Украины приводится [17] следующее определение: «администрирование налогов, сборов, таможенных платежей, единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование и других платежей в соответствии с законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы (далее – налогов, сборов, платежей), – это совокупность решений и процедур контролирующих органов и действий их должностных лиц, определяющих институциональную структуру налоговых и таможенных отношений, организующих идентификацию, учет налогоплательщиков и плательщиков единого взноса и объектов налогообложе-

ния, обеспечивающих сервисное обслуживание налогоплательщиков, организацию и контроль уплаты налогов, сборов, платежей в соответствии с порядком, установленным законом».

Применяя приемы экономико-математического моделирования, построим эконометрическую модель зависимости доходов бюджета от мобилизованных налоговых поступлений органами налоговой службы, показателей эффективности налогового администрирования и потерь бюджета вследствие льготного налогообложения и их прогнозные значения на период 2013–2015 гг. (ежеквартально).

Для получения соответствующих результатов предлагаем применять методику регрессионного многомерного анализа, так как эта методика экономико-математического моделирования и прогнозирования соответствует специфике анализа в рамках данного исследования.

На любой экономический показатель в действительности влияет не один, а несколько факторов. В этом случае часто в качестве модели влияния рассматривается множественная регрессия:

$$\hat{y} = f(x_1, x_2, ..., x_p). \quad (1)$$

Множественная регрессия широко используется в решении проблем спроса, доходности акций, при изучении функции издержек производства, в макроэкономических, финансовых расчетах и в ряде других вопросов. В настоящее время множественная регрессия – один из наиболее распространенных методов в эконометрике. Основной целью множественной регрессии является построение модели с большим числом факторов, а также определение влияния каждого фактора в отдельности и совокупного их воздействия на моделируемый показатель.

Большая часть регрессионного анализа посвящена решению двух проблем. Первая проблема касается исследования влияния конкретной независимой переменной на зависимую переменную, а также разграничения ее влияния и воздействий других независимых переменных. Второй важной проблемой является спецификация модели, которая заключается в том, что необходимо ответить на вопрос, какие факторы следует вклю-

чить в регрессию, а какие – исключить из нее. Обычно сначала предполагают, что спецификация модели правильная, а затем более строго проверяют, так ли это.

Наиболее применяемой и наиболее простой из моделей множественной регрессии является линейная модель множественной регрессии:

$$y = \alpha' + \beta'_1 x_1 + \beta'_2 x_2 + \ldots + \beta'_p x_p + \varepsilon . \qquad (2)$$

По математическому смыслу коэффициенты β'_j в этом уравнении равны производным результативного признака y по соответствующим факторам:

$$\beta'_1 = \frac{\partial y}{\partial x_1}, \beta'_2 = \frac{\partial y}{\partial x_2}, \ldots, \beta'_p = \frac{\partial y}{\partial x_p} . \qquad (3)$$

Другими словами, коэффициенты β'_j характеризуют степень изменения y под влиянием факторов регрессии.

Параметр α называется свободным членом и определяет значение в случае, когда все объясняющие переменные равны нулю. Однако факторы по своему экономическому содержанию часто не могут принимать нулевые значения, и значение свободного члена не имеет экономического смысла. При этом, в отличие от парной регрессии, значение каждого регрессионного коэффициента β'_j равно среднему изменению y при увеличении x_j на одну единицу только при условии, что все остальные факторы остались неизменными. Размер ε представляет собой случайную ошибку регрессионной зависимости.

Получение параметров $y = \alpha', \beta'_1, \beta'_2, \ldots, \beta'_p$ уравнения регрессии на основании имеющихся данных – одна из главных задач множественного регрессионного анализа. Распространенным методом решения этой задачи является метод наименьших квадратов (МНК). Его суть заключается в минимизации суммы квадратов отклонений наблюдаемых значений зависимой переменной $\widehat{y}$ от ее значений, получаемых по уравнению регрессии.

Поскольку параметры $\alpha', \beta'_1, \beta'_2, ..., \beta'_p$ являются случайными величинами, определить их истинные значения по выборке невозможно. Поэтому вместо теоретического уравнения регрессии оценивается так называемое эмпирическое уравнение регрессии, которое можно представить в виде:

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + ... + b_p x_p + e, \quad (4)$$

где $a, b_1, b_2, ..., b_p$ – оценки теоретических значений $\alpha', \beta'_1, \beta'_2, ..., \beta'_p$, или эмпирические коэффициенты регрессии, e – оценка отклонения ε.

Тогда расчетное выражение имеет вид:

$$\hat{y} = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + ... + b_p x_p, \quad (5)$$

Пусть имеем n наблюдений объясняющих переменных и соответствующих им значений результативного признака:

$$(x_{i1}, x_{i2}, ..., x_{ip}, y_i), i = \overline{1, n}.$$

Для однозначного определения значений параметров уравнения регрессии объем выборки n должен быть не меньше количества параметров, то есть $n \geq p + 1$. В противном случае значения параметров не могут быть определены однозначно. Практически объем выборки должен превышать количество параметров при x_j в уравнении в 5–6 раз.

Для проведения анализа в рамках линейной модели множественной регрессии необходимо выполнение ряда предпосылок МНК:

1. Спецификация модели имеет линейный вид.

2. Отсутствует мультиколинеарность между объясняющими переменными, играет важную роль в отборе факторов при решении проблемы спецификации модели.

При осуществимости всех этих предпосылок оценки, $a, b_1, b_2, ..., b_p$, полученные по МНК, являются наиболее эффективными (в смысле наименьшей дисперсии) и несмещенными.

Для ответа на вопрос об относительной силе различных показателей x_j уравнение регрессии записывают в стандартизированном масштабе:

$$t_y = \beta_1 t_{x_1} + \beta_2 t_{x_2} + ... + \beta_p t_{x_p} + \varepsilon, \quad (6)$$

где $t_y, t_{x_1}, t_{x_2}, ..., t_{x_p}$ – стандартизированные изменения:

$$t_y = \frac{y - \bar{y}}{\sigma_y}; t_{x_j} = \frac{x_j - \bar{x}_j}{\sigma_{x_j}}, \; j = \overline{1,n}. \quad (7)$$

Для стандартизированных переменных среднее значение равно нулю: $\bar{t}_y = \bar{t}_{x_1} = \bar{t}_{x_2} = ... = \bar{t}_{x_p} = 0$, а среднее квадратическое отклонение равно единице: $\sigma_y = \sigma_{t_{x_j}} = 1, j = \overline{1,n}$. В стандартном уравнении регрессии β_j – стандартизированные коэффициенты регрессии – показывают, насколько (в единицах среднеквадратического отклонения) изменится в среднем результат, если соответствующий фактор x_j изменится на одну единицу (среднеквадратичного отклонения) при неизменном среднем уровне других факторов. Поскольку все переменные заданы как центрированные и нормированные, β-коэффициенты сравнимы между собой. Сравнивая их друг с другом, можно ранжировать факторы по силе их влияния на результат. В этом основное преимущество стандартизованных коэффициентов регрессии, в отличие от коэффициентов обычной регрессии, которые несравнимы между собой.

Для проверки общего качества уравнения регрессии используется коэффициент детерминации R^2, который в общем случае рассчитывается по формуле:

$$R^2 = 1 - \frac{\sum e_i^2}{\sum (y_i - \bar{y})^2}. \quad (8)$$

Он показывает долю общей дисперсии *y*, объясненную уравнением регрессии. Его значения находятся между нулем и единицей. Чем ближе этот коэффициент к единице, тем более

уравнение регрессии объясняет поведение y. Для множественной регрессии R^2 является неубывающей функцией числа объясняющих переменных. Добавление новой пояснительной переменной никогда не уменьшает значения R^2. Действительно, каждая следующая объясняющая переменная может лишь дополнить, но никак не сократить информацию, объясняющую поведение зависимой переменной. Поэтому, если объясняющих переменных много, нужно корректировать значение R^2.

Так, в рамках нашего анализа:

y – налоговые поступления, мобилизованные Министерством доходов и сборов Украины, тыс. грн.;

x_1 – поступления от погашения налогового долга, млн грн.;

x_2 – поступления в бюджет доначисленных платежей по результатам контрольной работы, млн грн.;

x_3 – потери бюджета вследствие льготного налогообложения, тыс. грн.

Получим следующую функцию:

$$y = 0{,}23687x_1 + 0{,}360907x_2 - 0{,}536825x_3.$$

Скорректированный коэффициент детерминации этой модели равен:

$$\overline{R^2} = 0{,}850234399,$$

что свидетельствует о хорошем соответствии подобранной модели имеющимся данным.

Таким образом, полученная модель позволяет установить следующее влияние соответствующих факторов (x_1, x_2, x_3) на моделируемый показатель y:

– при увеличении удельного веса поступлений от погашения налогового долга на 1 % удельный вес общего объема мобилизованных налоговых поступлений в доходах сводного бюджета повысится на 0,236 870 %;

– при увеличении удельного веса поступлений в бюджет доначисленных платежей по результатам контрольной работы на 1 % удельный вес общего объема мобилизованных налоговых поступлений в доходах сводного бюджета повысится на 0,360 907 %;

– при увеличении удельного веса потерь бюджета вследствие льготного налогообложения на 1 % удельный вес общего объема мобилизованных налоговых поступлений в доходах сводного бюджета уменьшится на 0,536 825 %.

На основе построенной модели нами получены прогнозные значения факторов (x_1, x_2, x_3) и моделируемого показателя y (см. табл. 3.1).

Проведенные расчеты дают основания для определенных выводов. Как видим, налоговые поступления, которые будут мобилизованы Министерством доходов и сборов Украины в 2013–2015 гг., имеют устойчивую тенденцию к росту. Аналогичную динамику имеют поступления в бюджет доначисленных платежей по результатам контрольной работы, что свидетельствует о повышении эффективности налогового контроля в краткосрочной перспективе. Однако остается «угроза» уменьшения объемов доходов бюджета за счет потерь бюджета вследствие льготного налогообложения, то есть существующая ситуация на сегодня не испытывает улучшений в прогнозный период времени. Что касается поступлений от погашения налогового долга, то в прогнозном ряде мы получили отрицательные значения данного показателя во II квартале 2014 г. и I–II кварталах 2015 г., то есть в данных периодах прогнозируется недоплата по погашению налогового долга, однако ситуация может в корне измениться, если в 2013 г. и начале 2014 г. будут введены соответствующие административные меры.

Также по результатам моделирования и прогнозирования нами получены прогнозные значения показателей эффективности налогового администрирования. Комплексную оценку эффективности налогового администрирования в Украине предлагается осуществлять с применением методики оценки эффективности налогового администрирования, предусматривающей расчет совокупности соответствующих показателей (индикаторов), которые должны удовлетворять эталонным (идеальным) значениям, характеризующим высокое качество (эффективность) налогового администрирования [57; 58]. Система показателей, предложенных автором для оценки эффективности налогового администрирования, представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.1

Динамика прогнозных значений показателей эффективности налогового администрирования в формировании налоговых поступлений, мобилизованных Министерством доходов и сборов Украины, 2013–2015 гг.

Год	Квартал	Налоговые поступления, мобилизованные Министерством доходов и сборов Украины, млн грн. (y)	Поступления от погашения налогового долга, млн грн. (x_1)	Поступления в бюджет доначисленных платежей по результатам контрольной работы, млн грн. (x_2)	Потери бюджета в результате льготного налогообложения, млн грн. (x_3)
2013 (прогноз)	I	64 249,730	693,42	1 584,1555	6 296,91
	II	133 215,430	1 281,53	1 645,6568	8 281,63
	III	203 663,510	6 665,96	1 663,6168	9111,79
	IV	281 534,080	19 433,32	1 842,7501	9 913,51
2014 (прогноз)	I	70 530,310	109,74	1 749,2641	6 921,01
	II	145 933,460	-165,35	1 801,7139	9 175,71
	III	222 337,710	4 890,41	1 805,4739	10 080,01
	IV	306 584,170	19 530,50	1 994,0872	10 933,16
2015 (прогноз)	I	76 810,880	-473,94	1 914,3727	7 545,10
	II	158 651,500	-1 612,246	1 957,7710	10 069,78
	III	241 011,920	3 114,86	1 947,3310	11 048,21
	IV	331 634,266	19 627,68	2 145,4243	11 952,81

Примечание. Рассчитано автором по результатам исследования.

Таблица 3.2

Показатели эффективности налогового администрирования и их индикативные (эталонные) значения

Показатель	Обозначение показателя	Эталонное значение
Кобл – обобщенный коэффициент оценки учета налогоплательщиков		
Темп роста (снижения) количества налогоплательщиков, учитывающихся в органах ГНС	Кобл1	100 % и больше
Уровень учета налогоплательщиков	Кобл2	Растет
Ккон – обобщенный коэффициент оценки налогового консультирования		
Темп роста (снижения) количества предоставленных налоговых консультаций	Ккон1	100 % и больше
Темп роста (снижения) количества рассмотренных обращений налогоплательщиков	Ккон2	100 % и больше
Кпк – обобщенный коэффициент оценки налогового контроля		
Коэффициент роста сумм доначисленных налоговых платежей по результатам налогового контроля. Уровень результативности налогового контроля	Кпк1	100 % и больше
Уменьшение (рост) количества зарегистрированных преступлений в сфере налогообложения	Кпк2	→ min
Изменение удельного веса количества уголовных дел, переданных в суд органами налоговой милиции, в общем количестве возбужденных дел	Кпк3	→ 100 %

Окончание таблицы 3.2

Показатель	Обозначение показателя	Эталонное значение
Кпп – обобщенный коэффициент оценки налоговых проверок		
Коэффициент уменьшения сумм налоговых платежей, которые были безосновательно доначислены по результатам налоговых проверок	Кпп1	→ min
Коэффициент изменения численности работников, которые принимали незаконные решения о доначислении налоговых платежей по результатам налоговых проверок	Кпп2	→ min (0)
Калб – обобщенный коэффициент оценки администрирования налогового долга		
Темп роста (снижения) общей суммы налогового долга	Калб1	→ min (0)
Коэффициент роста количества налоговых консультаций относительно процедур погашения налогового долга	Калб2	100 % и больше
уровень погашения налогового долга	Калб3	→ 100 %
Кпс – обобщенный коэффициент оценки назначения санкций		
Коэффициент изменения количества случаев назначения санкций с нарушением требований налогового законодательства	Кпс1	→ min (0)
Коэффициент изменения количества обжалованных налоговых уведомлений – решений, вынесенных органами ГНС	Кпс3	→ min (0)
Кнп – обобщенный коэффициент оценки начисления пени		
Уровень уплаченной пени относительно начисленной	Кнп1	→ 100 %
уровень доначисления пени	Кнп2	Растет

Примечание. Разработано автором.

Полученные результаты расчетов позволяют сделать следующие выводы.

Так, показатель темпа роста (снижения) количества налогоплательщиков, которые учитываются в органах, реализующих политику по вопросам налогообложения, в течение прогнозного периода удовлетворяет своему эталонному значению, но в период с 2013 до 2015 г. снизится с 106,55 % до 103,37 %. Уровень учета налогоспособных налогоплательщиков находится в допустимом диапазоне значений и имеет тенденцию к повышению с 89 % – в 2013 г. до 93% – в 2015 году.

Показатель темп роста (снижения) количества предоставленных налоговых консультаций, по прогнозным данным, не соответствует эталонному значению в 2013 г. – 98,79 %, в 2014 г. и 2015 составит соответственно 102,42 % и 106,79 %, удовлетворяя соответствующему эталонному значению. Показатель темпа роста (снижения) количества рассмотренных обращений налогоплательщиков демонстрирует аналогичную тенденцию и составляет, по прогнозным данным, в 2013 г. – 98,79 %, в 2014 г. – 102,42 %, в 2015 г. – 106,79 %.

Показатель уровня результативности налогового контроля соответствует своему эталонному значению в течение всего прогнозного периода и демонстрирует относительную стабильность: в 2013 г. – 111,06 %, 2014 г. – 110,79 %, в 2015 г. – 110,57 %. Уменьшение (рост) количества зарегистрированных преступлений в сфере налогообложения, по прогнозным данным, имеет устойчивую тенденцию к снижению, что полностью соответствует допустимому эталонному значению, снизившись с 93,36 % – в 2013 г. до 77,30 % – в 2014 г. и до 37,62 % – в 2015 году. Удельный вес количества уголовных дел, переданных в суд органами налоговой милиции, в общем количестве возбужденных дел прогнозного периода имеет положительную тенденцию и соответствует эталонному значению: в 2013 г. – 63,84 %, в 2014 г. – 64,72 %, в 2015 – 70,1 %. Все приведенные показатели свидетельствуют о повышении эффективности налогового контроля в краткосрочной перспективе.

Коэффициент изменения сумм налоговых платежей, которые были безосновательно доначислены по результатам налоговых проверок в течение прогнозного периода времени, не имеют

четко выраженной динамики и составляют в 2013–2014 гг. 1,13, повышаясь до 1,15 в 2015 г., что не соответствует эталонному значению (показатель должен минимизироваться). Коэффициент уменьшения количества сотрудников, принимавших незаконные решения о доначислении налоговых платежей, по результатам налоговых проверок, который по эталонным значениям должен достигать минимума, показывает такую тенденцию в 2014 г., по сравнению с 2013 г., уменьшившись с 0,84 до 0,37 процентных пункта, но в 2015 г. прогнозируется его увеличение до 1,01 процентных пункта, что является негативной тенденцией по снижению эффективности налогового администрирования в части налоговых проверок.

Темп роста (снижения) общей суммы налогового долга, по прогнозным значениям, демонстрирует увеличение общей суммы налогового долга, соответствующий коэффициент составляет 109,89 % – в 2013 г., 109,4 % – в 2014 г., в 2015 г. – 108,97 %. Коэффициент роста количества налоговых консультаций по процедурам погашения налогового долга полностью удовлетворяет своему эталонному значению в течение всего периода прогноза и относительно устойчив: 2013 г. – 109,53 %, 2014 г. – 108,83 %, в 2015 г. – 108,21 %. Полученные прогнозные значения показателя уровня погашения налогового долга имеют противоположную тенденцию относительно своего эталонного значения – снижаются с 94,56 % – в 2013 г. до 80,53 % – в 2014 г. и до 47,36 % – в 2015 году. Два из трех показателей эффективности администрирования налогового долга имеют негативные прогнозные значения, что снижает общий уровень эффективности налогового администрирования в краткосрочной перспективе.

Коэффициент изменения количества случаев назначения санкций с нарушением требований налогового законодательства в общей тенденции прогноза соответствует своему эталонному значению и имеет нисходящую динамику, сократившись с 96,38 % – в 2013 г. до 86,18 % – в 2014 и до 68,64 % – в 2015 году. Коэффициент изменения количества обжалованных налоговых уведомлений-решений, вынесенных органами ГНС, в отличие от предыдущего показателя, не имеет столь четко выраженной положительной тенденции, сократившись с

108,91 % – в 2013 г. до 107,54 % – в 2015 г., по полученным прогнозным данным.

Показатель уровня уплаченной пени относительно начисленной, по полученным прогнозным значениям, не соответствует своему эталонному значению в течение прогнозного периода: в 2014 г. он составляет 6,2 %, против 8,1 % – в 2013 г., в 2015 г. повышаясь до уровня 7,8 %. Уровень доначисления пени в прогнозный период имеет сходную тенденцию и составляет, по прогнозным данным, 52,62 % – в 2013 г., 40,1 % – в 2014 г. и 32,4 % – в 2015 году.

Выводы. Таким образом, полученные прогнозные значения показателей эффективности налогового администрирования в Украине в краткосрочной перспективе позволили выявить позитивы и недостатки в налоговом администрировании по соответствующим видам работ, что должно быть учтено в процессе реализации стратегии развития Министерства доходов и сборов Украины с целью повышения уровня эффективности администрирования налогов, повышения уровня мобилизации налоговых поступлений как основы формирования доходной базы государственного бюджета страны, и в итоге – устойчивого социально-экономического развития государства.

Глава 4
СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФОРМ И ВИДОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИЙСКОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ЭКОНОМИКЕ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В российской экономической литературе уже сделано немало продуктивных попыток периодизации процессов становления малого бизнеса в современной России. И.П. Бойко и М. Мессенгиссер выделяют четыре этапа становления и развития малого предпринимательства в России: *романтический* (1987–1991 гг.), *шоковый* (1992–1994 гг.), *несбывшихся надежд* (1995–1998 гг.), *начинающейся зрелости* (с 1999 г.) [23, с. 22]. В.А. Рубэ, по данным на 2000 г., было выделено два этапа: первый этап характеризовался стремительным ростом малых предприятий после постановлений советского правительства о индивидуальной трудовой деятельности и развитии кооперативов в 1987 году. Второй – с середины 90-х гг. – характеризуется не только замедлением роста МП, но и их количественным уменьшением [59, с. 79–80].

В настоящем разделе представлены разработанные автором собственные этапы развития малого бизнеса в современной России:

1. Малый бизнес периода перестройки.

2. Малый бизнес периода российского грюндерства.

3. Развитие малого бизнеса в условиях низкой научно-технической инновационности:

3.1. Малый бизнес периода утверждения российского олигархического капитализма.

3.2. Малый бизнес периода финансового кризиса 1998 г. и последовавшего за ним восстановительного процесса.

3.3. Малый бизнес периода благоприятной экономической конъюнктуры в российском рыночном хозяйстве.

3.4. Малый бизнес периода мирового финансового кризиса 2008 года. Неблагоприятная экономическая конъюнктура по настоящее время.

Анализируя статистические данные («Россия в цифрах – 2013», «Российский статистический ежегодник – 2012», статистический справочник «Россия – 2013», статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России – 2012» и др.), опубликованные Федеральной службой государственной статистики [135], можно сделать следующие выводы, характеризующие создание и функционирование малого бизнеса в современной России:

1. Своеобразная территориальная организация малых предприятий прослеживается в сельском хозяйстве, охоте и лесном хозяйстве.

2. На фоне экспорта сырья и формирования бюджета страны за счет сырьевого придатка особую значимость приобретают предприятия, функционирующие сегодня в области добычи полезных ископаемых. Однако количество их не увеличивается, что говорит о продолжающемся засилье крупных монополистических госкомпаний.

3. Перспективной отраслью экономики и стратегически важным видом экономической деятельности являются обрабатывающие производства.

4. Особые рыночные приоритеты сформировались и стали успешно развиваться в поле деятельности предприятий, специализирующихся в области строительства. Строительство как отрасль экономики сегодня рассматривается не только с точки зрения наращивания производства и цели строительства жилья для россиян, но и как отрасль, которая способна в будущем заметно расширить диапазон строительства и мест приложения труда. Огромную значимость в экономике имеют предприятия, деятельность которых связана со сферой образования. В настоящее время в нее направляются скромные инвестиции и финансы, что, по существу, и являлось препятствием для насыщения ее предприятиями малого формата.

На сегодняшний день российский малый бизнес ведет в подавляющем большинстве случаев самые простые хозяйственные операции. В условиях слабости и коррумпированности пра-

воохранительных органов он не может идти на слишком большой для него риск ведения сложных операций. По той же причине, плюс по причине слабой защищенности прав собственности (особенно интеллектуальной), отечественный малый бизнес отторгается от научно-технической, венчурной, инновационной деятельности, которая должна стать импульсом к успешному функционированию малых предприятий.

В России используется характерная для стран с институционально слабой налоговой системой законодательно закрепленная практика уплаты частью субъектов малого бизнеса налога на так называемый вмененный доход (ЕНВД). Введение этого вида налогообложения изначально преследовало цели, во-первых, недопущения ухода от налогов, сокращения вовлеченности малых предприятий в «теневую экономику», во-вторых, упрощения налоговой отчетности. Но механизм достижения этих благих целей включает в себя неизбежность привлечения чиновников для определения конкретной величины вмененного дохода, подлежащего налогообложению предпринимателей. Наличие нормативных ставок, утверждаемых региональными властями, а также официально утвержденной методики определения этой величины в принципе мало что меняло и меняет. Решение принимает уполномоченный чиновник, что само по себе создает широкие возможности для административного давления как средства вымогательства статусной ренты.

Налог на вмененный доход применялся или еще применяется в странах, где остро стоит проблема общей низкой собираемости налогов. Когда институциональная система страны позволяет обеспечивать сбор налогов на должном уровне, от налога на вмененный доход обычно отказываются. Потенциально он слишком коррупциоемок. В нашей стране обращает на себя внимание постоянный нажим региональных властей и чиновников налоговых служб на Правительство и Федеральное Собрание Российской Федерации ради повышения своей степени свободы в применении ЕНВД и распространении его на как можно большее число субъектов малого бизнеса. Это выглядит тем более странным, что положение со сбором налогов, по сведениям Минфина РФ, в России постоянно улучшается, а сама доля ЕНВД в общем объеме собираемых налогов крайне мала.

В странах Центральной и Восточной Европы (ЦВЕ) накоплен обширный опыт государственного регулирования создания и функционирования малого бизнеса. Этот опыт представляет интерес и для России в свете шагов по усилению развития малого предпринимательства. Рассмотрение опыта стран именно ЦВЕ актуально для использования в России еще и по той причине, что на рубеже 80–90-х гг. страны ЦВЕ, как и Россия, встали на путь трансформации централизованной административно-директивной экономики в рыночную. В связи с этим немаловажно для современной России использовать именно опыт ЦВЕ, по сравнению с опытом США и Японии, так как создание и функционирование малого бизнеса в странах ЦВЕ и России на постсоветском пространстве происходило в сопоставимых условиях.

4.1. Создание и функционирование малого бизнеса в странах Центральной и Восточной Европы

Болгария

В 1997 г. при министерстве промышленности было создано Агентство малых и средних предприятий (АМСП), которое позднее передали Совету Министров. В 1999 г. был принят Закон о малых и средних предприятиях [28], в который позднее неоднократно вносились изменения и дополнения [29].

Цели этого закона – определить общественные отношения, связанные с проведением государственной политики по поддержке создания и функционирования малых предприятий; формированию условия для благоприятной и стабильной институциональной и экономической среды для развития конкурентоспособных малых предприятий.

В законе дано новое понятие малых предприятий сообразно с критериями Евросоюза. Новые положения закона определяют и разграничивают функции государственных институтов по проведению политики поощрения малого бизнеса, регулируют отношения с неправительственными структурами.

Важное направление деятельности агентства – стимулирование инноваций и технологического развития. Действующая в рамках агентства дирекция «Технологическое развитие и инно-

вации» способствует реализации программ и проектов, нацеленных на нововведения, на содействие фирмам, стремящимся обновить свою продуктовую структуру и расширить позиции на международных рынках. Агентство разрабатывает проекты по созданию структур для трансферта технологий, чтобы расширить возможности для предприятий выбора новых технологий и инноваций.

Македонское государство

В стране используются разные формы и средства поддержки малого бизнеса. Важное значение имеет институциональное содействие, которое состоит в создании сети специализированных организаций, занимающихся оказанием предпринимателям помощи путем снабжения их нужной информацией, консультирования по интересующим их вопросам, обучения и повышения квалификации, финансирования некоторых проектов. Такие организации могут быть государственными, общественными и частными, обязательными и добровольными, центральными, региональными и местными.

В министерстве развития Македонии существовал специальный отдел малого бизнеса. После ликвидации этого министерства в июле 2000 г. функции указанного отдела были переданы министерствам финансов и экономики. В рамках министерства экономики сейчас действует сектор малых предприятий. В компетенцию этого сектора входят:

– разработка и внесение законопроектов и контроль за их исполнением;

– мониторинг создания и функционирования малого бизнеса и предложение мер по решению возникающих проблем;

– создание и совершенствование системы поддержки малого бизнеса;

– координация деятельности всех правительственных учреждений в сфере малого предпринимательства;

– организация, координация и участие в программах и проектах помощи малому бизнесу.

Главной задачей этого сектора является стимулирование развития малого бизнеса, разработка мер по устранению пре-

град, на которые наталкиваются предприниматели при создании и ведении своего дела. Сотрудники этого отдела консультируют по всем вопросам функционирования малого бизнеса, оказывают юридическую помощь, информируют об изменениях в налоговом и ином законодательстве, о возможностях и условиях получения финансовой помощи и банковских кредитов, помогают в разработке бизнес-планов и инвестиционных проектов, содействуют в обучении менеджменту и маркетингу.

Помощь малому бизнесу оказывает и государственное Агентство по трансформации предприятий с общественным капиталом, которое помогает предпринимателям преодолеть трудности начального периода их работы, содействует получению работы для уволенных в процессе реструктуризации работников. При Агентстве создан Фонд повторного трудоустройства, который занимается консультированием, обучением и переквалификацией уволенных и предоставлением им новых рабочих мест, в первую очередь на малых предприятиях. Он также создает и финансирует инкубаторы малого бизнеса, представляющие собой деловые центры, где создаются новые предприятия и дополнительные рабочие места, прививаются современные технологические и управленческие ноу-хау, оказывается всевозможная помощь и защита новым предприятиям в первые три года их существования. Предприниматели имеют возможность получить в одном месте и по доступным ценам все необходимые услуги, взять в аренду рабочее помещение и оборудование, приобрести начальный капитал, получить консультации и дополнительные знания по вопросам бухгалтерии, маркетинга и менеджмента. Вставши на ноги, малые предприятия покидают инкубатор, освобождая места для новых начинающих предпринимателей. Велика роль инкубаторов в активизации неиспользуемых мощностей. С помощью иностранных средств производится реконструкция и адаптация старых хозяйственных помещений, ремонт и усовершенствование машин и оборудования, переквалификация рабочей силы.

Польша

Основной предпосылкой динамичного функционирования МП уже с начала 90-х гг. и далее, на протяжении всего периода трансформации, стало создание в кратчайшие сроки рыночной инфраструктуры (коммерческих банков, биржи, новой налоговой системы), принципиальное изменение функций министерств и ведомств, формирование системы коммерческих и некоммерческих фондов, в том числе с участием иностранного капитала, ориентированных на поддержку МП. Организационно-институциональная среда для эффективного функционирования МП формируется, в частности, под воздействием реформы государственной администрации, снижения уровня коррупционности административно-хозяйственного аппарата, сокращения сроков прохождения документов в различных инстанциях.

В настоящее время основной правительственной программой развития сектора является «Государственная политика развития МП на 2010–2015 гг.» [107]. В соответствии со стоящими перед страной задачами в контексте вступления в ЕС эта программа нацелена не только на стимулирование хозяйственной активности МСП, но и повышение их конкурентоспособности на едином европейском рынке. Для этого предусматривается:

– совершенствование законодательства и структуры властных органов, призванных способствовать развитию МП, развитие институциональной среды функционирования МП;

– улучшение менеджмента фирм и использования ресурсов труда и капитала;

– подключение МП к системе международного сотрудничества;

– налаживание кооперации МП с крупными фирмами;

– инвестиционное обеспечение организационного, технического и технологического развития сектора;

– стимулирование предпринимателей к созданию объединений для совместного производства и реализации продукции, к развитию кооперационных отношений между малыми и средними предприятиями;

– развитие торговых сетей;

– повышение конкурентоспособности на основе внедрения новых технологий и повышения квалификации кадров.

В связи с новыми задачами, поставленными Национальной стратегией, в систему поддержки МП введены новые инструменты. Первый инструмент представляет собой Общенациональный инвестиционный фонд, исключительным направлением деятельности которого является финансовая поддержка региональных инвестиционных фондов, работающих с МП, особенно с инновационными предприятиями и предприятиями НИОКР. Деятельность фонда призвана завершить создание комплексной системы финансовой поддержки микро-, малых и средних предприятий, что в ближайшей перспективе будет способствовать росту ВВП, повышению конкурентоспособности польских предприятий и снижению уровня безработицы в стране.

Румыния

Иностранный капитал (частные инвесторы, компании, международные экономические и финансовые объединения) играет все более заметную роль в развитии субъектов малого предпринимательства в Румынии. Открытие в начале 90-х гг. довольно емкого рынка, сравнительно дешевая и квалифицированная рабочая сила, возможность приобретения по невысоким ценам приватизируемых государственных активов стимулировали приток в страну прямых иностранных инвестиций.

Основные отрасли промышленности, в которые вкладывают свои средства иностранные инвесторы, – это пищевкусовая, швейная, текстильная, кожевенно-обувная. В силу большей капиталоемкости производства на промышленность приходится свыше 54 % зарубежных инвестиций, что почти в 3 раза превысило долю отрасли в общем числе совместных предприятий.

Важным фактором формирования предпринимательского слоя в Румынии являются иностранные кредиторы и спонсоры в лице международных финансовых институтов, различных правительственных и неправительственных фондов зарубежных стран. В стране реализуется пакет международных проектов, направленных на поддержку малого бизнеса. Финансовая составляющая этих программ образуется, как правило, из кредит-

ных ассигнований и невозвратного финансирования, объем которого достигает примерно ¼ объема выделяемых заемных средств. Обязательным условием финансирования является долевое участие самих предпринимателей.

В последние годы статистика по различным показателям деятельности малого предпринимательства, как правило, негативная, по сравнению с докризисным периодом. А по некоторым отраслям наблюдается резкий спад или отсутствие какого-либо роста, например в образовании. Научное и бизнес-сообщества возлагают надежду на то, что реформа РАН, проводимая в настоящее время Правительством и Президентом РФ, возможно, изменит данную ситуацию [13].

Говоря об адаптации опыта зарубежных стран в современной России, необходимо отметить, что основное направление в создании и успешном функционировании малых предприятий в современном мире делается на их инновационность. За рубежом основные направления государственного регулирования направлены на поддержку малых инновационно-активных предприятий, на создание инновационной системы, одним из субъектов которой являются малые инновационные предприятия.

Глава 5
ЭКОНОМИКО-МАТЕМАТИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ С ПОМОЩЬЮ НЕЛЕГАЛЬНЫХ СХЕМ [27]

Оптимизация налоговой нагрузки в настоящее время используется не только как способ увеличения рентабельности, но и как инструмент конкурентной борьбы, так как предприятие, снижающее свои налоговые обязательства, изначально находится в более выгодном положении по сравнению с конкурентами, чья налоговая нагрузка оказывается выше. Поэтому многие предприятия и предприниматели видят основной целью налоговой оптимизации максимальное снижение налоговой нагрузки любыми, в том числе незаконными, способами.

Разделим способы минимизации налогообложения по принципу дихотомии:

1) нелегальные способы;

2) легальные способы.

Легальные способы, в свою очередь, включают в себя способы, основанные на использовании «прорех» в законодательстве, и законные способы, изначально предусмотренные законодателями для снижения налогового бремени.

Одной из наиболее распространенных схем ухода от налогов нелегальным способом является использование фирм-«однодневок», то есть контрагентов, ведущих свою деятельность только «на бумаге» и созданных для сокращения налогов их партнеров или мошеннических операций. Срок существования такой организации небольшой (отсюда и название). К моменту появления у налоговой инспекции интереса к фирме сама

[27] Глава 5 подготовлена по материалам исследования, выполненного при поддержке гранта РФФИ № 12-06-00312 «Исследование проблем совершенствования механизма налогообложения малых предприятий с использованием экономико-математических методов».

фирма уже не существует, и проверить ее отчетность или собрать с нее налоги не представляется возможным.

Часто на практике организация использует наравне с фирмой-«однодневкой» и так называемую фирму-«прокладку» для аккумуляции сумм, уводимых из-под налогообложения. При такой схеме основное предприятие отсекается от рынков товаров и услуг фирмой-«прокладкой», которая выполняет посреднические услуги, закупая ресурсы и реализуя его продукцию. В этом случае роль фирм-«однодневок» состоит в легализации уводимых от налогообложения доходов. Фирма-«однодневка» не занимается производством и коммерцией, она нужна для легализации доходов, накопленных фирмой-«прокладкой».

Сначала рассмотрим анализ деятельности предприятия, не уклоняющегося от налогов, и рассчитаем объем его чистой прибыли и сумму налоговых отчислений.

Пусть на рынке ресурсов предприятие приобретает K факторов производства в количестве $x_1, x_2, \ldots, x_k, \ldots, x_K$ по ценам соответственно $q_1, q_2, \ldots, q_k, \ldots, q_K$, осуществляя при этом затраты: $C = \sum_{k=1}^{K} x_k q_k$. После того как предприятие произвело продукт в соответствии с некоторой производственной функцией $F = (x_1, x_2, \ldots, x_k, \ldots, x_K)$, оно выходит на рынок товаров и продает его по цене p (в данном случае рассматривается монопродуктовое предприятие), получая при этом выручку: $G = p\,F(x_1, x_2, \ldots, x_k, \ldots, x_K)$. Из этой выручки осуществляется возмещение затрат C и выплата налоговых и приравненных к ним отчислений N (выплата в социальные фонды и т. д.), кроме налога на прибыль. В результате образуется доход (валовая прибыль) предприятия ($D = G - C - N$). После этого начисляется и уплачивается налог на прибыль в размере $N_{\text{прибыль}}$. Формируется чистая прибыль предприятия ($M = D - N_{\text{прибыль}}$), которая находится в его распоряжении, и процесс возвращается к началу производственного цикла [31; 32].

Таким образом, деятельность легитимного предприятия может быть описана с помощью модели, содержащей следующие переменные:

C – производственные затраты;

F – производственная функция;

G – выручка;

$-C$ – возмещение затрат;

$-N$ – косвенные налоги и т. п.;

D – валовая прибыль;

$-N_{\text{прибыль}}$ – налог на прибыль;

M – чистая прибыль.

Теперь рассмотрим анализ деятельности предприятия, которое уклоняется от налогообложения с помощью фирм-«прокладок» и фирм-«однодневок».

Фирма-«прокладка» закупает для основного предприятия производственные факторы в количестве $x_1, x_2, \ldots, x_k, \ldots, x_K$ по ценам соответственно $q_1, q_2, \ldots, q_k, \ldots, q_K$, затрачивая при этом сумму: $C = \sum_{k=1}^{K} x_k q_k$. Основное предприятие приобретает эти факторы по цене $q_1 + \Delta q_1, q_2, + \Delta q_2, \ldots, q_k + \Delta q_k, \ldots, q_K + \Delta q_K$, где $\Delta_k \geq 0$, осуществляя при этом затраты на сумму C_1. Основное предприятие реализует свою продукцию фирме-«прокладке» по цене $p - \Delta_p$, где $\Delta_p \geq 0$, получая за эту операцию сумму:

$$S_1 = (p - \Delta_p) F(x_1, x_2, \ldots, x_K).$$

Фирма-«прокладка» продает полученную продукцию на рынке товаров по цене p, получая выручку на сумму:

$$S = p F(x_1, x_2, \ldots, x_K).$$

В результате предыдущих операций, у фирмы-«прокладки» аккумулируется часть дохода: $E = (S - S_1) + (C_1 - C)$. Фактически сумма аккумулированного дохода E представляет собой нелегальный доход основного предприятия, поскольку эта сумма принадлежала бы основному предприятию, если бы оно самостоятельно осуществляло все операции по купле-продаже на рынках.

Далее основное предприятия выплачивает все косвенные налоги и приравненные к ним отчисления в размере N. Валовая прибыль основного предприятия составит величину:

$$D = (S_1 - C_1 - N).$$

После этого производится уплата налога на прибыль $N_{\text{прибыль}}$ и формируется легальная чистая прибыль основного предприятия: $M_1 = D - N_{\text{прибыль}}$. В это время фирма-

«однодневка» по определенной технологии (обналичивание) легализует нелегальный доход (E), направляя его в фонд чистой прибыли предприятия.

В результате предыдущих операций у фирмы-«прокладки» аккумулируется часть дохода:

$$E = (S - S_1) + (C_1 - C).$$

Фактически сумма аккумулированного дохода E представляет собой нелегальный доход основного предприятия, поскольку эта сумма принадлежала бы основному предприятию, если бы оно самостоятельно осуществляло все операции по купле-продаже на рынках.

Далее основное предприятия выплачивает все косвенные налоги и приравненные к ним отчисления в размере N. Валовая прибыль основного предприятия составит величину:

$$D = S_1 - C_1 - N.$$

После этого производится уплата налога на прибыль $N_{\text{прибыль}}$ и формируется легальная чистая прибыль основного предприятия:

$$M_1 = D - N_{\text{прибыль}}.$$

В это время фирма-«однодневка» по определенной технологии (обналичивание, обезналичивание) легализует нелегальный доход (E), направляя его в фонд чистой прибыли предприятия.

Таким образом, окончательная величина чистой прибыли предприятия оставляет сумму легального и нелегального доходов, то есть $M = M_1 + E$.

В результате можно сделать следующие выводы:

1. Суммарные налоговые отчисления предприятия во второй схеме будут меньше, чем в первой. Так как $S > S_1$, а ставка косвенных налогов N является постоянной и установленной государством, величина налоговых отчислений в первом случае будет больше, чем во втором. Величина налога на прибыль при использовании второй схемы будет также меньше, чем в первой, за счет уводимого от налогообложения дохода E и уменьшении суммы валового дохода D.

2. Размер легальной чистой прибыли предприятия по второй схеме меньше, чем по первой. Очевидно, что в первой схеме

вся чистая прибыль легальна, в то время как во второй схеме чистая прибыль состоит из легальных и нелегальных элементов.

Таким образом, при использовании нелегальной схемы ухода от налогообложения налоговое бремя снижается, но снижается и легальная чистая прибыль. Учитывая возможные последствия использования таких нелегальных схем, предприятиям не стоит использовать их на практике.

Приведем пример расчета использования данной модели на предприятии, не уклоняющемся от налогов, и на предприятии, использующем для сокращения налогообложения фирмы-«прокладки» и фирмы-«однодневки».

Сначала представим расчет в рамках легитимного предприятия.

Пусть на рынке ресурсов предприятие приобретает 5 факторов производства (то есть $K = 5$) в количестве 100, 120, 140, 160, 180 ($x_1 = 100$, $x_2 = 120$, $x_3 = 140$, $x_4 = 160$, $x_5 = 180$) по ценам соответственно 200, 205, 210, 215, 220 руб./шт. без учета НДС ($q_1 = 200$, $q_2 = 205$, $q_3 = 210$, $q_4 = 215$, $q_5 = 220$). Тогда затраты составят:

$$C = \sum_{k=1}^{K} x_k q_k =$$

$$= 100 * 200 + 120 * 205 + 140 * 210 + 160 * 215 + 180 * 220 =$$

$$= 148\,000 \text{ (руб.)}.$$

Для упрощения расчета в качестве примера будем рассматривать торговое предприятие, то есть предприятие, не имеющее производственной функции.

Предприятие продает свой товар по цене $p = 450$ руб./шт. без учета НДС. Таким образом, выручка предприятия составит:

$$G = \sum_{k=1}^{K} x_k p = (100 + 120 + 140 + 160 + 180) * 450 = 315\,000 \text{ (руб.)}.$$

Из этой выручки осуществляется возмещение затрат C, затрат на оплату труда $C_Т$ ($C_Т = 30\,000$ руб.) и материальных затрат $C_М$ без учета НДС ($C_М = 15\,000$ руб.), а также начисляется сумма НДС с учетом вычетов.

Вычет по затратам на покупку товаров составит:

$$V_П = C * 18\,\% = 148\,000 * 18\,\% = 26\,640 \text{ (руб.)}.$$

Вычет на расходы по материальным затратам составит:

$$V_{МЗ} = C_М * 18\,\% = 15\,000 * 18\,\% = 2\,700 \text{ (руб.)}.$$

Таким образом, к уплате сумма НДС равна:

$N = 315\,000 * 18\,\% - 26\,640 - 2\,700 = 27\,360$ (руб.).

В результате доход предприятия равен:

$$D = G - C - C_{\text{Т}} - C_{\text{М}} - N =$$
$$= 315\,000 - 148\,000 - 30\,000 - 15\,000 - 27\,360 =$$
$$= 94\,640 \text{ (руб.)}.$$

После этого начисляется и уплачивается налог на прибыль в размере:

$$N_{\text{прибыль}} = 94\,640 * 20\,\% = 18\,928 \text{ (руб.)}.$$

В итоге чистая прибыль предприятия составит:

$$M = D - N_{\text{прибыль}} = 94\,640 - 18\,928 = 75\,712 \text{ (руб.)}.$$

Теперь представим расчет по модели применительно к деятельности нелегитимного предприятия.

Пусть на рынке ресурсов фирма-«прокладка» закупает для основного предприятия те же 5 факторов производства (то есть $K = 5$) в количестве 100, 120, 140, 160, 180 ($x_1 = 100$, $x_2 = 120$, $x_3 = 140$, $x_4 = 160$, $x_5 = 180$) по ценам соответственно 200, 205, 210, 215, 220 руб./шт. без учета НДС ($q_1 = 200$, $q_2 = 205$, $q_3 = 210$, $q_4 = 215$, $q_5 = 220$). Тогда затраты составят:

$$C = \sum_{k=1}^{K} x_k q_k = 100 * 200 + 120 * 205 + 140 * 210 + 160 * 215 +$$
$$+ 180 * 220 = 148\,000 \text{ (руб.)}.$$

Основное предприятие приобретает эти факторы по цене $q_k + \Delta q_k$ без учета НДС, где $\Delta q_1 = \Delta q_2 = \Delta q_3 = \Delta q_4 = \Delta q_5 = 10$ руб./шт. При этом затраты основного предприятия составят:

$$C_1 = \sum_{k=1}^{K} x_k (q_k + \Delta q_k) = 100 * (200 + 10) + 120 * (205 + 10) +$$
$$+ 140 * (210 + 10) + 160 * (215 + 10) + 180 * (220 + 10) =$$
$$= 155\,000 \text{ (руб.)}.$$

Основное предприятие реализует свою продукцию фирме-«прокладке» по цене $p - \Delta_p$, где $p = 450$ руб./шт. без учета НДС, а $\Delta_p = 100$ руб./шт.

За эту операцию основное предприятие получает:

$$S_1 = \sum_{k=1}^{K} x_k (p + \Delta_p) = (100 + 120 + 140 + 160 + 180) *$$
$$* (450 - 100) = 245\,000 \text{ (руб.)}.$$

Фирма-«прокладка» продает полученную продукцию на рынке товаров по цене p, получая выручку:

$$S = \sum_{k=1}^{K} x_k p = (100 + 120 + 140 + 160 + 180) * 450 = 315\,000 \text{ (руб.)}.$$

В результате предыдущих операций у фирмы-«прокладки» аккумулируется часть дохода:

$$E = (S - S_1) + (C_1 - C) = (315\,000 - 245\,000) + (155\,000 - 148\,000) = 77\,000 \text{ (руб.)}.$$

Далее возможно формирование валовой прибыли с учетом вычетов по НДС или без учета вычетов, так как применение вычетов приводит к возникновению риска. Этот риск обусловлен тем, что в бюджет усплачивается меньшая сумма налога, и налоговая инспекция скорее всего обратит внимание на компанию, что в данном случае нежелательно. Валовая прибыль основного предприятия без учета вычетов составит:

$$D = S_1 - C_1 - N - C_\text{Т} - C_\text{М} = 245\,000 - 155\,000 - (245000 * 18\,\%) - 30\,000 - 15\,000 = 900 \text{ (руб.)}.$$

После этого производится уплата налога на прибыль:

$$N_\text{прибыль} = 900 * 20\,\% = 180 \text{ (руб.)}.$$

Сумма легальной чистой прибыли основного предприятия составит:

$$M_1 = D - N_\text{прибыль} = 900 - 180 = 720 \text{ (руб.)}.$$

В итоге окончательная величина чистой прибыли предприятия оставляет сумму легального и нелегального доходов:

$$M = M_1 + E = 720 + 77\,000 = 77\,720 \text{ (руб.)}.$$

Валовая прибыль основного предприятия с учетом вычетов составит:

$$D = S_1 - C_1 - N - C_\text{Т} - C_\text{М} = 245\,000 - 155\,000 - (245\,000 * 18\,\% - 155\,000 * 18\,\% - 15\,000 * 18\,\%) - 30\,000 - 15\,000 = 31\,500 \text{ (руб.)}.$$

После этого производится уплата налога на прибыль:

$$N_\text{прибыль} = 31\,500 * 20\,\% = 6\,300 \text{ (руб.)}.$$

Сумма легальной чистой прибыли основного предприятия составит:

$$M_1 = D - N_\text{прибыль} = 31\,500 - 6\,300 = 25\,200 \text{ (руб.)}.$$

В итоге окончательная величина чистой прибыли предприятия составляет сумму легального и нелегального доходов:

$$M = M_1 + E = 25\,200 + 77\,000 = 102\,200 \text{ (руб.)}.$$

В результате анализа полученных расчетов видно, что чистая прибыль легитимного предприятия составила 52 240 руб., а нелегитимного, в случае уплаты НДС без учета возможных вычетов, – 77 720 руб., из которых лишь 720 руб. были получены легальным путем. Таким образом, чистая прибыль нелегитимного предприятия в 1,5 раза больше легитимного. В то же время легальная чистая прибыль нелегитимного предприятия в 72 раза меньше, чем легитимного.

Суммарные налоговые отчисления при использовании нелегальной схемы составили 44 280 рублей. При использовании легальной схемы предприятие перечислило налогов на сумму 69 760 руб., то есть в 1,5 раза больше, чем нелегитимное.

Однако полученные расчеты хотя и демонстрируют налоговую выгоду при использовании нелегальных схем, не могут быть оправданы не только их противозаконностью, но и величиной рисков.

Глава 6
СПЕЦИФИКА СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИИ [28]

Налоговая система отечественного малого бизнеса (МБ) является достаточно динамичным социальным институтом. В ее развитии можно выделить следующие основные этапы:

1-й этап – введение в России дифференцированной системы налогообложения для МП: применение наряду с общей схемой налогообложения предприятий специальных налоговых режимов, а именно – упрощенной схемы уплаты налогов, учета и налоговой отчетности для субъектов малого предпринимательства (с 1996 г.) и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (с 1998 г.) [10; 16];

2-й этап – закрепление специальных налоговых режимов для малых предприятий (МП) в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) в их новом (базовом) варианте с 2003 г. [5];

3-й этап – модификация системы налогообложения МБ, представленной базовым вариантом в НК РФ [7; 8; 14].

Базовый вариант системы налогообложения МП в соответствии с НК РФ с 2003 г. представляет собой «трехслойный пирог», каждый слой которого соответствует схеме налогообложения, определяющей особый способ исчисления налогов для МП (см. рис. 6.1). Такими схемами являются:

– общий порядок налогообложения (единый для всех предприятий, включая МП) – слой (схема) I;

– упрощенная схема (система) налогообложения (УСН) малых фирм (существует в двух модификациях, основная особенность обеих модификаций состоит в простоте расчетов) – слой (схема) II;

[28] Глава 6 подготовлена по материалам исследования, выполненного при поддержке гранта РФФИ № 12-06-00312 «Исследование проблем совершенствования механизма налогообложения малых предприятий с использованием экономико-математических методов».

– единый налог на вмененный доход (ЕНВД), применяемый для отдельных видов малой предпринимательской деятельности, для отдельных регионов и имеющий обязательный характер – слой (схема) III.

Рассматриваемый базовый вариант системы налогообложения МБ практически не содержит льгот для МП.

Однако зарубежный опыт свидетельствует о том, что налогообложение МБ может предусматривать довольно большой перечень льгот, касающихся самых различных атрибутов налоговой системы, например:

– *субъектов налогообложения* (освобождение от некоторых видов налогов с новообразованных малых фирм; льготное налогообложение МП отдельных территорий или отраслей, имеющих особое значение, и т. д.);

– *объектов налогообложения* (преференции, обусловленные специальным порядком расчета налогооблагаемой базы по ряду налогов; отсутствие некоторых видов налогов и т. д.);

– *элементов налогообложения* (льготные ставки налогов и сборов, упрощенные порядок и формы отчетности и т. д.).

В мировой практике субъектами льготного налогообложения могут являться не только сами МП, но и те компании, которые взаимодействуют с ними. Так, в США осуществляется уменьшение налогооблагаемой прибыли предприятий-инвесторов, финансирующих малый инновационный бизнес (на 50 % прибыли от реализации акций МП, при условии владения инвестором этими акциями не менее 5 лет).

В системе российского налогообложения МП подобные льготы в значительной степени отсутствуют. Основной «льготой» для российских МП (если это можно так назвать!) является свобода выбора предпринимателем наиболее предпочтительной схемы налогообложения (или, в ряде случаев, сферы деятельности и ее территориальной дислокации [29]).

[29] Так как ЕНВД вводится для отдельных сфер МБ по решению региональных властей и для этих территорий является обязательным, то в этих случаях проблема выбора вида налогообложения трансформируется в выбор малым предприятием региона и сферы своей предпринимательской деятельности.

Рис. 6.1. Система налогообложения МП

В связи с этим важным вопросом является исследование особенностей каждой из схем, определяющих предпочтительность такого выбора в сфере МБ.

Узкая сфера налоговых преференций – это существенный минус **общей схемы налогообложения (схемы I)**, что и обусловливает ее малую привлекательность для МП. Плюсами ее являются отработанность и фактор инерционности (в том случае, если предприятие перерастает рамки малого производства, то ему не нужно изменять порядок налоговых расчетов). Именно по причине инерционности и отработанности процессов соблюдения установленных правил многие российские МП продолжают платить налоги согласно требованиям данной схемы.

Две следующие расчетные схемы – II и III, называемые в практике «упрощенкой» и «вмененкой», являются специализированными и по своему замыслу ориентированы на предоставление МП максимальных льгот и преференций.

Упрощенная схема налогообложения (схема II). В настоящее время МП, применяющие УСН, освобождаются от уплаты следующих налогов:

– на прибыль организаций (за исключением налога с дивидендов и по операциям с отдельными видами долговых обязательств);

– на имущество организаций;

– на добавленную стоимость (за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и при осуществлении операций в соответствии с различными договорами: простого и инвестиционного товарищества, о совместной деятельности, доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ).

Добровольно перешедшие на нее предприятия должны уплачивать единый налог по одному из двух возможных вариантов: 1 – с доходов [30]; 2 – с доходов, уменьшенных на величину расходов (см. рис. 6.2). Выбор варианта расчета осуществляется руководством МП и не может меняться в течение налогового периода (календарного года).

[30] Здесь и далее под доходом понимается выручка МП.

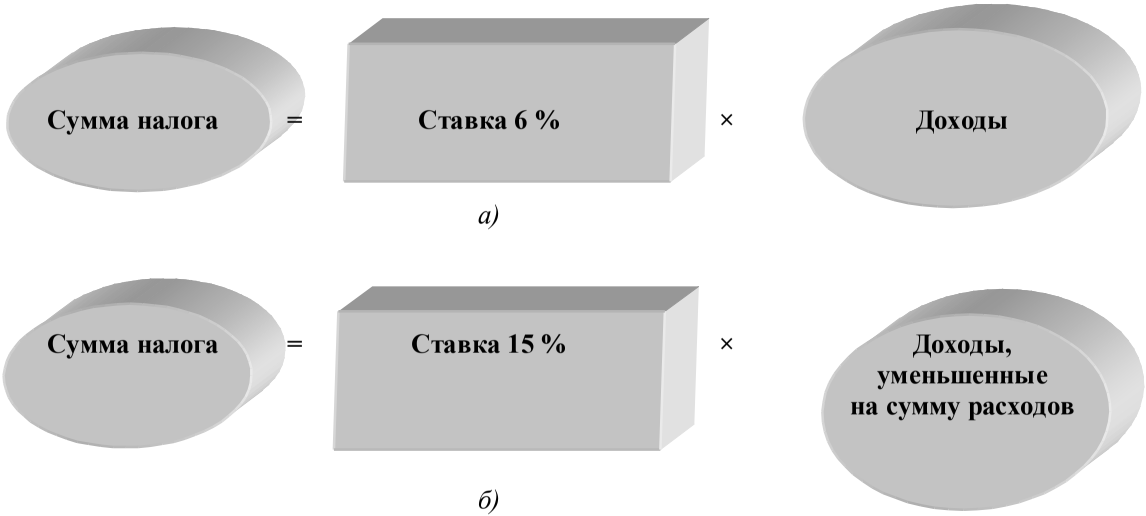

Рис. 6.2. Расчет единого налога по УСН по первому (*а*) и по второму (*б*) вариантам

При принятии решения о переходе на УСН необходимо учитывать следующие моменты:

– рентабельность бизнеса;

– особенность применения в УСН кассового метода (в отличие от общего режима налогообложения, использующего метод начисления, при УСН налоги платятся с фактически поступивших средств, что играет важную роль в условиях кризиса и задержки платежей);

– возможность неполного учета всех расходов при формировании налогооблагаемой базы (при применении УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» в ряде случаев учитываются не все расходы при определении налоговой базы, поскольку их перечень является фиксированным, а при применении общего режима налогообложения допускается учет любых обоснованных и документально подтвержденных расходов);

– необходимость оплаты налога при схеме II-2 даже при наличии убытка (минимальный налог составляет 1 % от доходов), в то время как при применении общего режима налогообложения в случае убытка налог на прибыль организаций не платится;

– отсутствие налога на добавленную стоимость (что является не только плюсом, но и минусом, поскольку это может сократить спрос на продукцию МП, если они будут продавать ее по тем же ценам, но без НДС, поскольку покупатели не смогут предъявить его к зачету).

Схема налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (схема III) рассчитана на специальные случаи, по замыслу имеет ограниченную сферу действия и применяется для отдельных регионов и отраслей.

Суть ее заключается в следующем: *вмененный доход* определяется как потенциально возможный валовой доход налогоплательщика, рассчитываемый в два этапа с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение. Для его расчета используются такие понятия, как «базовая доходность» и «корректирующие коэффициенты», повышающие или понижающие эту доходность (см. рис. 6.3). Именно системой региональных коэффициентов (то есть региональной поли-

тикой) и определяется выгодность расчетной схемы III для МП. Уплата ЕНВД предусматривает замену уплаты тех же налогов, что и при переходе на УСН.

Базовая доходность определяется как условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единицу площади, производственной мощности, одного работающего и др.), характеризующего определенный вид деятельности в сопоставимых условиях.

Корректирующие коэффициенты призваны отражать степень влияния различных факторов на результат предпринимательской деятельности.

К числу основных достоинств «вмененки» следует отнести:

– гибкость: этот инструмент налоговой политики может быть использован как для выравнивания региональных условий функционирования МП, так и для стимулирования предпринимательства в депрессивных отраслях и регионах или на территориях особой значимости;

– стабильность: обеспечение устойчивой и гарантированной части бюджетных налоговых поступлений;

– гарантированность: возможность «спать спокойно» и не бояться за свой бизнес (этот налог является фиксированным платежом, заменяющим все наиболее проблемные налоги, по уплате которых можно «прижать» буквально любое МП).

Вместе с тем перечисленные достоинства «вмененки» одновременно являются и ее недостатками. Во-первых, ЕНВД, как инструмент налоговой политики, является «обоюдоострым»; он допускает значительный чиновничий субъективизм в начислении налогов. В том случае, если корректирующие коэффициенты будут заданы недостаточно обоснованно и налоговое бремя окажется непосильным для МП, это может не только подорвать основу стимулирующего эффекта, но и снизить общий объем налоговых поступлений. Так, тяжелый налоговый пресс может вызвать значительное сужение налоговой базы, что, в свою очередь, (по известному закону Лаффера) приведет не к увеличению, а сокращению налоговых поступлений.

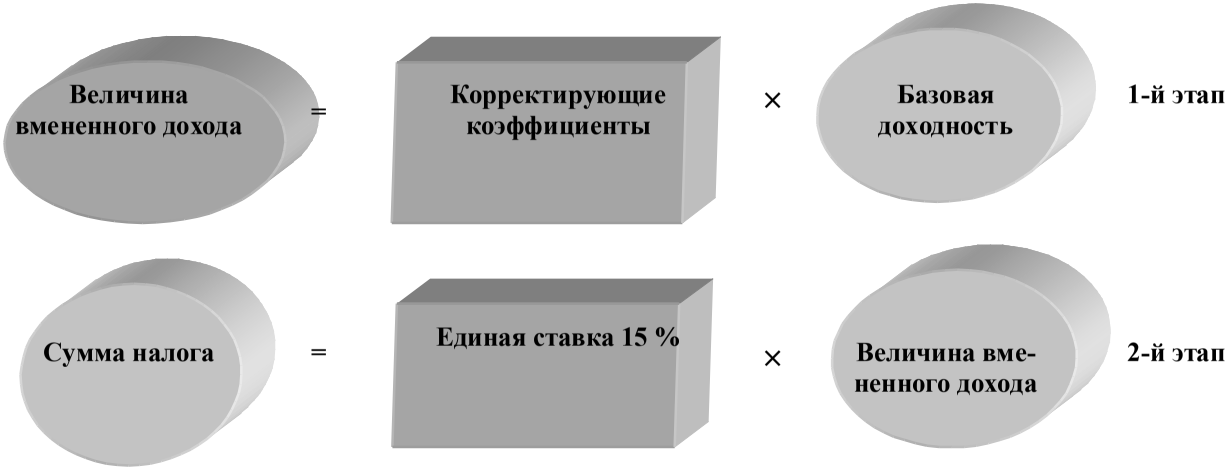

Рис. 6.3. Расчет ЕНВД

Во-вторых, имеются концептуально-методические недостатки, связанные с несовершенством методов расчета базовой доходности. Выбор физического показателя, от которого зависит величина базовой доходности, для некоторых видов деятельности может оказаться затруднительным. Кроме того, задача увеличения гарантированной части бюджетных поступлений за счет ЕНВД может оказаться нерешенной, поскольку данная схема не исключает возможностей уклонения от уплаты налогов и намеренного снижения базовой доходности.

В-третьих, «вмененка» малочувствительна к изменениям объективных экономических условий и результатам хозяйствования субъектов малого предпринимательства на краткосрочном периоде (что отличает ее от «упрощенки», ориентированной на учет финансовых результатов деятельности МП). Это усугубляется сложностью, высокой стоимостью и наличием значительных временных лагов для процедур пересмотра применяемых параметров и условий налогообложения, отсутствием четких правил для расчета налоговых отчислений в ряде особых экономических ситуаций, усложненностью учета и взимания налога для многопрофильных малых предприятий и т. п., которые создают значительные проблемы при переходе МП на «вмененку».

Система налогообложения российского МБ постоянно модифицируется и претерпевает изменения. На последнем этапе ее формирования в нее были внесены изменения, которые представлены в таблице 6.1.

Некоторые изменения, внесенные в систему налогообложении МП, следует отнести к нейтрально влияющим на развитие МБ. Например, предоставлено право уменьшать налог по схеме УСН II-2 на величину уплаченных страховых взносов, но не более чем на 50 % [8]. Ранее налог уменьшался только на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, но тоже не более чем на 50 %. То есть фактически одна из льгот была заменена эквивалентной льготой, что не отразилось на налоговой нагрузке на МБ.

Таблица 6.1

Основные изменения в системе налогообложения МП

Изменения, положительные для развития МБ	Изменения, негативные для развития МБ
1. Расширена институциональная база для применения УСН: а) организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев года, в котором она подает заявление о переходе на УСН, ее доходы не превышают 45 млн руб. (ранее этот предел составлял 11 млн руб.) [5; 8]. б) увеличен до 60 млн руб. предельный размер годовых доходов, в рамках которого организация сохраняет право на применение УСН (ранее этот предел составлял 15 млн руб.) [там же]	1. Ликвидирована часть налоговых льгот. С 01.01.2010 – единый социальный налог (ЕСН) заменен страховыми взносами для всех схем (ранее МП, применяющие «упрощенку» и «вмененку» не платили ЕСН) [14]. Таким образом, по уплате страховых взносов в настоящее время аналогичных льгот нет [7]
2. Введены льготные размеры тарифов страховых взносов для ограниченного круга МП, применяющих УСН. С 01.01.2012 – это 20 %, но только если эти МП осуществляют льготные виды экономической деятельности и доля доходов от этих видов деятельности в общем объеме доходов МП составляет не менее 70 % [14]	2. Произошло увеличение налоговой нагрузки на МБ. Совокупная величина тарифов страховых взносов для всех предприятий с 01.01.2012 составляет 30 % [14]. Ранее МП на общем режиме налогообложения платили ЕСН в размере 26 %, а МП, применяющие УСН и ЕНВД, платили только взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 14 %

Выводы. Анализ основных изменений, внесенных в систему налогообложения МП со времени ее закрепления в виде специальных налоговых режимов в НК РФ с 2003 г., позволяет сделать следующие выводы:

1. В настоящее время система налогообложения МП обрела большую направленность на решение фискальных задач (главный образом, обусловленных дефицитом бюджета Пенсионного фонда РФ).

2. В целом увеличилась налоговая нагрузка на МБ.

3. Уменьшилось число налоговых льгот, предоставляемых МП.

4. Поддержка МБ в виде налоговых льгот стала осуществляться в зависимости от видов деятельности МП, что говорит о задачах государства по развитию, в основном, промышленного малого предпринимательства.

5. В связи с модификацией системы налогообложения МБ у руководителей МП изменилась система предпочтений при выборе схемы налогообложения. Задача построения дерева принятия решений при выборе схемы налогообложения МП в базовом варианте системы налогообложения МБ исследована в работах автора [33–35; 64; 65], а для современного (модифицироанного) варианта системы налогообложения МП это является актуальной задачей дальнейшего исследования.

Глава 7
ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ЯПОНСКОЙ КОМПАНИИ, ПОЛУЧЕННЫХ ЕЮ ЗА ПРЕДЕЛАМИ ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ ШТРАФОВ И ПЕНЕЙ ЗА НАРУШЕНИЕ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Развитие международных экономических отношений российских организаций с иностранными контрагентами выявляет в ходе совершения ими сделок спорные вопросы налогообложения доходов нерезидентов, полученных на территории РФ, и правильного исчисления, удержания и перечисления налогов в российский бюджет.

Далее будут рассмотрены особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных японскими организациями, в виде штрафов и пеней, выплачиваемых им российскими организациями, выступающими в качестве налоговых агентов, за нарушение договорных обязательств. Это поможет российским организациям, имеющим договорные отношения с японскими организациями, правильно произвести удержание и перечислить налоги в бюджет с доходов японской компании, полученных в виде штрафов и пеней за нарушение российскими компаниями договорных обязательств, отстоять свою позицию перед налоговыми органами, а также освободить своего японского контрагента от двойного налогообложения, которое грозит ему в случае неверного исчисления налогов.

7.1. Законодательное урегулирование налогообложения доходов японской организации, полученных ею на территории РФ от источника доходов в виде штрафов и пеней за нарушение российскими организациями договоров

Правоотношения в сфере налогообложения доходов организацией нерезидента, расположенной в государстве Япония, полученных ею на территории России, регулируются Конвенцией между Правительством СССР и Правительством Японии от 18 января1986 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» (далее по тексту – Конвенция от 18.01.1986).

Настоящая Конвенцая от 18.01.1986 применяется как обязательная для Российской Федерации в силу ее правопреемства от СССР.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ в пункте 2 своего Постановления № 8 от 11 июня 1999 г., международные соглашения, обязательные для Российской Федерации, должны быть опубликованы в Сборниках международных договоров СССР.

Указанная Конвенция от 18.01.1986 была опубликована в Ведомостях Верховного Совета СССР № 50 от 10.12.1986, в связи с чем является обязательной к применению на территории России.

При этом нормы правового регулирования налогообложения доходов иностранных организаций закреплены также и в статьях 309, 310 Налогового кодекса РФ.

Статья 309 Налогового кодекса РФ содержит перечень видов доходов, которые подлежат обложению налогом, путем удержания с доходов иностранной компании.

В свою очередь, подпункт 9 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ включает в указанный перечень источник доходов иностранной компании, полученный ею от штрафов и пеней за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств на территории России.

Особенность исчисления и уплаты налогов с указанных доходов иностранной компании содержится в статье 310 Налогового кодекса РФ, которая обязывает российскую компанию исчислить и удержать с источников дохода налог в валюте выплаты дохода.

Как указывает данная норма, ставка налога от доходов иностранных компаний, источником которых выступают штрафы и пени за нарушение договорных обязательств российскими компаниями, исчисляется по правилам, предусмотренным подпунктом 1 пункта 2 статьи 284 Налогового кодекса РФ, и составляет 20 процентов (абзац 4 пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса РФ).

Пониженные ставки налога по указанным доходам возможно применить при наличии международного договора (соглашения) Российской Федерации с тем иностранным государством, в котором расположена иностранная компания при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 Кодекса (пункт 3 статьи 310 Налогового кодекса РФ).

В отношении налогообложения доходов японских компаний у России, как уже отмечалось, имеется соглашение с Японией – Конвенция от 18.01.1986, поэтому в отношениях с японскими компаниями российские компании при исчислении налогов с доходов данных иностранных контрагентов должны руководствоваться указанной Конвенцией.

Необходимо иметь в виду общепризнанную силу международных актов над внутренним российским законодательством, что закреплено в статье 15 Конституции РФ.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ в пункте 3 своего Постановления № 8 от 11 июня 1999 г., суд, применяя правила, установленные нормами международных договоров, определяет действие этих правил во времени и пространстве в соответствии с разделом 2 части 3 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. (далее по тексту – Венская конвенция) [9].

В свою очередь, Венская конвенция в своем разделе 2 части 3 устанавливает, что территориальная сфера действия договоров заключается в том, что если иное намерение не явствует из догово-

ра или не установлено иным образом, то договор обязателен для каждого участника в отношении всей его территории.

Кроме того, что является наиважнейшим принципом, закрепленным в Венской конвенции, так это то, что участник не может ссылаться на положения своего внутреннего права в качестве оправдания для невыполнения им договора (статья 26 раздела 1 части 3 Венской конвенции).

Данный принцип отражен также в пункте 2 статьи 5 Федерального закона от 15.07.1995 № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации», который регламентирует, что нормы международного права имеют преимущество перед нормами внутреннего законодательства, и в случае если международным договором предусмотрены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Однако в своей деятельности налоговые органы часто пренебрегают указанными моментами и руководствуются в своих действиях российским налоговым законодательством, что и покажет нам настоящее исследование на примере произошедшего налогового инцидента с одной крупной компанией и налоговым органом по данному вопросу, а также поможет отстоять авторские позиции в данном вопросе.

7.2. Особенности налогообложения доходов японских компаний от источников доходов в виде штрафов и пеней, полученных за нарушение российской компанией своих договорных обязательств

Как регламентирует Конвенция от 18.01.1986 в пункте 1 статьи 5, прибыль, получаемая от коммерческой деятельности лицом с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве, подлежит налогообложению только в этом Договаривающемся Государстве, если только это лицо не осуществляет коммерческую деятельность в другом Договариваю-

щемся Государстве через находящееся в нем постоянное представительство.

В пункте 1 статьи 2 Конвенции от 18.01.1986 указано, что ее нормы распространяются в том числе и на подоходный налог с иностранных юридический лиц.

В свою очередь, статья 8 Конвенции от 18.01.1986 предусматривает, что доходы, получаемые иностранной компанией в виде процентов, подлежат налогообложению в том государстве, в котором они возникают по ставке, которая не превышала бы 10 %.

Вот эта норма, наряду с подпунктом 9 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ, и вводит в заблуждение налоговые органы и многие российские компании, которые применяют данную ставку к штрафам и пеням, оплачиваемым российскими компаниями за нарушение своих обязательств перед японскими контрагентами.

Налоговые органы, бывает, упускают моменты того, что штрафы и пени – это не проценты по кредитному договору, о каких идет речь в статье 8 Конвенции от 18.01.1986, а, по сути, санкции за нарушение обязательств, а значит, иной вид дохода.

Именно поэтому пункт 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ и разграничивает данные понятия, предусматривая доход в виде процентов – в подпункте 3, а в виде штрафов – в подпункте 9 настоящей нормы.

Указанный момент, наряду с указанием в Налоговом кодексе РФ об обязательном налогообложении доходов от получаемых иностранными компаниями штрафов и пеней за нарушение договорных обязательств перед ними российскими организациями, а также отсутствием прямого указания в Конвенции от 18.01.1986 на данный вид дохода, приводит к тому, что российские организации удерживают 10 % с данного вида доходов японских компаний, а налоговые органы обязывают их делать это.

Остановимся на этом моменте и обратимся к норме пункта 3 статьи 310 Налогового кодекса РФ, которая позволяет применять пониженную налоговую ставку при наличии международного соглашения России с государством иностранной компании, доход которой облагается.

Конвенция от 18.01.1986, как уже отмечалось, не содержит нормы, которая бы позволяла применить пониженную ставку к доходам в виде штрафов и пеней, оплачиваемых российскими компаниями японским.

В то же время указанное международное соглашение урегулировало данный момент в пункте 1 статьи 19, согласно которому виды доходов лица с постоянным местопребыванием в Договаривающемся Государстве, независимо от источника их возникновения, о которых не идет речь в предыдущих статьях настоящей Конвенции от 18.01.1986, подлежат налогообложению только в этом Договаривающемся Государстве.

Так, норма пункта 1 статьи 19 Конвенции от 18.01.1986, указывает, что виды доходов лица с постоянным местопребыванием в Договаривающемся Государстве, независимо от источника их возникновения, о которых не идет речь в предыдущих статьях настоящей Конвенции от 18.01.1986, подлежат налогообложению только в этом Договаривающемся Государстве.

Таким образом, прямо не указанные в Конвенции от 18.01.1986 доходы японской организации подлежат налогообложению в Японии, независимо от территории их возникновения, включая доходы от штрафов и пеней, выплачиваемых российскими компаниями.

Между тем такая ситуация может не устроить налоговые органы, которые считают необходимым подвергать налогообложению данные виды дохода и даже возможным обязать доначислить компанию, выступающую налоговым агентом, налоги на доходы иностранной компании от договорных штрафов и пеней по ставке 20 %.

Так, в одном из судебных дел российская компания удерживала 10 % с доходов японской компании от пеней, выплачиваемых за нарушение своих обязательств перед ней, применяя в совокупности статью 8 Конвенции от 18.01.1986 и статью 310 Налогового кодекса РФ.

При возникновении спора юридической службой было выявлено неверное понимание норм международного права бухгалтерской службой предприятия, которая приводила к тому, что японская компания, по сути, дважды платила налог.

Налоговый орган при проведении налоговой проверки произвел доначисление указанного налога налоговому агенту. Помимо того, налог на доходы иностранной компании, получаемые ею от пеней за нарушение договорных обязательств российской компанией, был доначислен налоговым органом в размере 20 %.

Свою позицию налоговый орган обосновал тем, что, поскольку в Конвенции от 18.01.1986 нет прямого указания на такой вид дохода, то ее нормы не подлежат применению к настоящему случаю, и посчитал необходимым применить нормы российского налогового законодательства.

Суть дела состояла в том, что, помимо прочего, необходимо было доказать в том числе неправомерность доначисления налоговому агенту неудержанного налога, правомерность применения пониженной ставки к доходам в виде процентов и неправомерность налогообложения доходов японской компании, получаемых ею от пеней за нарушение договорных обязательств ее российским контрагентом.

Досудебное урегулирование спора с налоговым органом не дало положительных результатов, напротив вышестоящий налоговый орган подтвердил позицию нижестоящего, согласно которой данные виды доходов, в связи с отсутствием прямого указания на них в Конвенции от 18.01.1986, подлежат налогообложению и, кроме того, по ставке 20 % по нормам российского налогового законодательства.

Однако по своей сути это приводило к двойному налогообложению японского контрагента, в связи с чем это дело было важно для компании с целью сохранения партнерских отношений.

По сути, своим решением налоговый орган обязал налогового агента заплатить неудержанный налог и впоследствии удерживать налог с таких доходов иностранного контрагента в виде 20 %.

В таком случае японская компания вынуждена была бы заплатить этот налог на территории РФ и на территории Японии. Кроме того, отстоять настоящее дело необходимо было с целью предоставления возможности японскому контрагенту обратиться за возвратом излишне удержанных у него сумм.

В этом деле нам удалось доказать в судебном порядке, что данные виды доходов японской компании освобождены от налогообложения на территории России [20].

Решение было оставлено в силе апелляционной инстанцией, которая подтвердила позицию истца [19].

Позиция компании была построена таким образом, чтобы обратить внимание суда на базисные нормы применения международного права по отношению к внутреннему российскому законодательству, доказать ошибочность действий налогового органа, обязывающего своим решением применить ставку 20 % к доходам, полученным в виде договорных пеней, по причине их неоговоренности в Конвенции от 18.01.1986, а также необоснованность применения налоговым органом подпункта 9 статьи 309 Налогового кодекса РФ [там же, с. 9]. Ситуация осложнялась и иными обстоятельствами дела, включая необходимость апостилирования.

Тем не менее суд полностью поддержал нашу позицию в настоящем деле и указал, что «в Конвенции нет конкретной статьи, которая оговаривала бы порядок налогообложения таких доходов, как пени и штрафы за нарушение обязательств, но при этом в статье 19 Конвенции указано, что виды доходов лица с постоянным местопребыванием в Договаривающемся Государстве, независимо от источника их возникновения, о которых не идет речь в предыдущих статьях настоящей Конвенции, подлежат налогообложению только в этом Договаривающемся Государстве» [там же].

Указанное судебное дело показывает неправомерность позиции налогового органа, долгое время обязывающего компании, выступающие налоговым агентом в сходных правоотношениях, осуществлять излишнее удержание налогов с доходов своих иностранных контрагентов.

Кроме того, немаловажным в настоящем деле является то обстоятельство, что нормы международного права имеют преимущество по силе своего действия перед нормами российского, с чем часто не может смириться налоговый орган, стараясь действовать в соответствии с Налоговым кодексом РФ прежде всего.

Таким образом, руководствуясь сформированной судебной практикой, доходы японских компаний в виде штрафов и пеней, взимаемых ими за нарушение российскими компаниями своих договорных обязательств, не подлежат налогообложению на территории РФ и полностью облагаются на территории Японии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам исследований, представленных в монографии, были сделаны следующие выводы.

С исторической и экономической точек зрения, налогам присущи следующие отличительные признаки в совокупности:

– постоянный (устойчивый) характер;

– осуществление в пользу государства;

– обязательность (через механизм государственного принуждения);

– обезличенность;

– формирование финансовой основы функционирования государства;

– денежная форма;

– использование для регулирования социально-экономических процессов.

Выявление экономического содержания категории «налог» приводит к выводу о необходимости рассмотрения налога как экономического отношения. Экономическая категория охватывает все множество ее проявлений, иными словами, категория налога должна рассматривать налог в широком смысле (чем являются налоговые отношения). В узком же смысле налог сводится к конкретному налоговому платежу и составляет, в данном случае, юридическую трактовку налога.

В последние годы статистика по различным показателям деятельности малого предпринимательства, как правило, негативная, по сравнению с докризисным периодом. А по некоторым отраслям резкий спад или отсутствие какого-либо роста, например в образовании. Научное и бизнес-сообщества возлагают надежду на то, что реформа РАН, проводимая в настоящее время Правительством и Президентом РФ, возможно, изменит данную ситуацию (см.: [13]).

Говоря об адаптации опыта зарубежных стран в современной России, необходимо отметить, что основной акцент в создании и успешном функционировании малых предприятий в современном мире делается на их инновационность. За рубежом

основные направления государственного регулирования направлены на поддержку малых инновационно-активных предприятий, на создание инновационной системы, одним из субъектов которой являются малые инновационные предприятия.

Состояние налогообложения в развивающихся странах, таких, как, например, Бразилия, Индия, Нигерия, показывает, что межправительственные фискальные отношения в любой стране неминуемо являются зависимыми и от пути развития страны, и от конъюнктуры. В Индии и Бразилии, например, региональные власти уже обладают достаточной степенью фискальной автономии в части их возможности устанавливать ставки по некоторым ключевым налогам. В обеих странах, однако, значительное внимание по-прежнему должно уделяться совершенствованию налогов на все виды потребления, которые являются основным источником доходов регионального правительства, а также налогов на имущество, от которых в основном зависят местные власти. Притом что Нигерия, как и Индия и Бразилия, является федерацией, ее фискальная система столь существенно зависит от нефтяных доходов, что в фокусе практически всех политических интересов находится обеспечение возможно большей доли в этих доходах. Как Китай, так и Россия произвели ряд важных изменений скорее в направлении централизации, нежели децентрализации реального контроля над субнациональными налогами. В обеих странах ключевым вопросом является та степень, в которой фискальная децентрализация должна сопровождаться какой-либо значительной политической децентрализацией. В настоящее время, очевидно, что ни в Китае, ни в России федеральные власти не намерены позволить субнациональным властям обладать существенной независимостью в данном отношении.

Россия продолжает процесс развития современной системы налогообложения и межправительственной фискальной системы от неблагоприятной стартовой площадки системы централизованного планирования. Пришлось столкнуться с тремя важными проблемами: развитием адекватного налогового администрирования, внедрением современной структуры налогообложения, развитием надежной системы межправительственных финансов. Россия в значительной степени выполнила второе из

этих заданий. Как и налоговая структура любой страны, налоговая структура России далека от совершенства. Несмотря на это, в принципе она, возможно, хотя бы обеспечивает в общем смысле прочную основу для будущего развития. Некоторый определенный прогресс был также достигнут по остальным двум упомянутым направлениям. Россия (в отличие от Китая), после долгих пертурбаций и не без трудностей, ввела несколько ограниченных, но реально действующих субнациональных налогов. Несмотря на это, все еще существует большой простор для совершенствования в отношении как налогового администрирования, так и прояснения и укрепления системы субнациональных финансов.

Первоначально в России старая система централизованного планирования обращения с доходами, физически собранными на территории, находящейся в юрисдикции, – например, поскольку головной офис был там расположен, – как «подпадающая» под данную юрисдикцию была перенесена в новую систему налогообложения – но только частично. Город, обладающий ликероводочным заводом, или регион, в котором расположена нефтяная скважина, например, в старой системе налогообложения «обладал правами» на все финансовые доходы, полученные из данных источников, даже если с экономической точки зрения большинство налогов, собранных таким образом, были уплачены потребителями где-то в другом месте.

Данный подход поддерживал субнациональные правительства в том, что они рассматривали все средства, поступающие из их территории, в качестве «их» вклада центральному правительству, и затем определяли соотношение этих оттоков и определенных притоков федеральных средств с тем, чтобы оценить, являются ли они победителями или проигравшими в этой федеральной фискальной игре. В то время как такой «балансовый федерализм» является небезызвестным в других странах, отсутствует смысл в реальной экономической доле налогов и расходов, что обязательно имеет место при таких расчетах. Что действительно имеет значение с экономической точки зрения, так это не то, кто собирает (или получает) доход, а кто их определяет и платит. Это очень разные вопросы. Установление четкой взаимосвязи между теми, кто принимает решения о том, как

много средств должны правительства потратить и на что, кто производит оплату реализации данных решений с финансовой точки зрения, и теми, кто выигрывает от этого, является критически значимым для правильной политики в отношении государственного сектора.

Безусловно, притом, что некоторые регионы являются богатыми, а другие бедными, любая значительная децентрализация в распределении доходов в конечном итоге усугубит региональные диспропорции. Данный результат зачастую корректируется посредством трансферов или путем обращения с различными регионами асимметричным образом в какой-то другой форме. Каждой федерации до некоторой степени присуща некая асимметричность в части ее фискальной системы.

Обращаясь к муниципальным налогам, не затрагивая сборы с потребителей, существуют только две основные возможности для усовершенствования налоговой базы в России, как и в большинстве стран, – пересмотренный и возрожденный налог на имущество и некоторая более совершенная форма местного налогообложения бизнеса. В частности, более совершенный налог на бизнес должен взиматься на региональном уровне. В случае если фискальная децентрализация окажется эффективной, она должна сопровождаться, как минимум, очень малым количеством политической децентрализации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовая литература

1. Венская конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969 года : (заключ. в Вене 23.05.1969) // Ведомости ВС СССР. – 10.09.1986. – № 37, ст. 772.

2. Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы : Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии от 18.01.1986 года // Ведомости Верховного Совета СССР. – 10.12.1986. – № 50, ст. 1022.

3. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внес. Законами Рос. Федерации о поправках к Конституции Рос. Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2009. – № 4, ст. 445.

4. Гражданский кодекс РФ. Части 1–4. – М. : Проспект, 2013. – 528 с.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 02.11.2013) // Собр. законодательства РФ. – 07.08.2000. – № 32, ст. 3340.

6. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая. – М. : Проспект, 2013. – 848 с.

7. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» : федер. закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система.

8. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 19.07.2009 № 204-ФЗ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система.

9. О действии международных договоров Российской Федерации применительно к вопросам арбитражного процесса : постановление Пленума Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации от 11.06.1999 № 8 // Вестник Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации. – 1999. – № 8.

10. О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности : федер. закон от 31.07.1998 № 148-ФЗ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система.

11. О международных договорах Российской Федерации : федер. закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ (ред. от 25.12.2012) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 17.07.1995. – № 29, ст. 2757.

12. О некоторых вопросах при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ : постановление Пленума Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации от 30.07.2013 № 57 // Высш. Арбитраж. Суд Рос. Федерации : офиц. сайт. – 27.08.2013.

13. О Российской академии наук, реорганизации государственных академий наук и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : проект закона № 305828-6 : внес. Пред. Правительства Рос. Федерации Д. А. Медведевым в Гос. Думу 28.06.2013 (№ 3690п-П8). – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: http://www.econorus.org/petition.phtml. – Загл. с экрана.

14. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования : федер. закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (ред. от 07.06.2013) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2009. – № 30, ст. 3738.

15. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : закон Рос. Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 // Ведомости Совета нар. депутатов и Верх. Совета Рос. Федерации. – 1992. – № 11, ст. 527.

16. Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства : федер. закон от 29.12.1995 № 222-ФЗ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система.

17. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 2–3. – 416 с.

18. Таможенный кодекс Таможенного союза. – М. : Омега-Л, 2013. – 176 с.

19. Постановления Арбитражного Суда апелляционной инстанции от 19 сентября 2013 года по делу № А51-4992/2013 // Картотека арбитражных дел.

20. Решение Арбитражного суда Приморского края от 19.06.2013 года по делу № А51-4992/2013 // Картотека арбитражных дел.

Научная и учебная литература

21. Барулин, С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.

22. Блауберг, И. В. Становление и сущность системного подхода / И. В. Блауберг, Э. Г. Юдин. – М. : Наука, 1973. – 271 с.

23. Бойко, И. П. Российские малые предприятия: история, тенденции, перспективы / И. П. Бойко, М. Мессенгиссер. – М. : Наука, 2005. – 238 с.

24. Борисов, А. М. Исторические рубежи эволюции налоговых отношений / А. М. Борисов // Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики. – 2012. – № 8, ч. 2. – С. 40–46.

25. Валинуров, Т. Р. Критика статьи В. М. Пищулова «Определение налога – налог как долговое отношение» / Т. Р. Валинуров // Финансы и кредит. – 2013. – № 47. – С. 22–24.

26. Вылкова, Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. – СПб. : Питер, 2004. – 634 с. – Серия «Учебник для вузов».

27. Данилевский, Н. Я. Россия и Европа / Н. Я. Данилевский ; сост. и коммент. А. В. Белова ; отв. ред. О. А. Платонов. – 2-е изд. – М. : Ин-т рус. Цивилизации : Благословение, 2011. – 816 с.

28. Държавен вестник. – 1999. – № 84.

29. Държавен вестник. – 2004. – № 64.

30. Евстигнеев, Е. Н. Основы налогообложения и налогового права : учеб. пособие / Е. Н. Евстигнеев. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 120 с.

31. Егорова, Н. Е. Легитимные и нелегитимные схемы в налогообложении малых предприятий / Н. Е. Егорова // Экономика и предпринимательство. – 2013. – № 2.

32. Егорова, Н. Е. Проблемы налогообложения малых предприятий и анализ схем уклонения от налогов / Н. Е. Егорова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 6.

33. Егорова, Н. Е. Модели и методы выбора схемы налогообложения при обосновании стратегии развития малого предприятия / Н. Е. Егорова, И. Е. Хромов // Аудит и финансовый анализ. – 2005. – № 3. – С. 25–79.

34. Егорова, Н. Е. Модели обоснования решений при выборе схемы налогообложения малого предприятия / Н. Е. Егорова, И. Е. Хромов // Прикладная эконометрика. – 2008. – № 1 (9). – С. 3–22.

35. Егорова, Н. Е. Применение классификационного дерева решений при выборе варианта налогообложения малого предприятия / Н. Е. Егорова, И. Е. Хромов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – № 4. – С. 105–119.

36. Еналеева, И. Д. Налоговое право России : учебник / И. Д. Еналеева, Л. В. Сальникова. – М. : Юстицинформ, 2006. – 314 с.

37. Землин, А. И. Налоговое право : учебник / А. И. Землин. – М. : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2005. – 304 с.

38. Иванников, И. А. Теория государства и права : учебник / И. А. Иванников. – М. : РИОР : ИНФРА-М : Академцентр, 2012. – 352 с.

39. Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.

40. Марченко, М. Н. Теория государства и права : учебник / М. Н. Марченко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби : Проспект, 2004. – 640 с.

41. Матузов, Н. И., Теория государства и права : учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 2004. – 512 с.

42. Миляков, Н. В. Налоги и налогообложение / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 509 с.

43. Миляков, Н. В. Налоговое право : учебник / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 383 с.

44. Морозова, Л. А. Теория государства и права : учебник / Л. А. Морозова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Рос. юрид. образование, 2010. – 385 с.

45. Налоги и налогообложение / под ред. Д. Г. Черника. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ, 2010. – 367 с.

46. Налоги и налогообложение : учебник / под ред. И. А. Майбурова. – 4-е изд. – М. : Юнити-Дана, 2010. – 560 с.

47. Налоги: история, теория, практика / Ю. Ф. Воробьев [и др.] ; под общ. ред. М. В. Конотопова. – М. : Изд-во «Палеотип», 2006. – 176 с.

48. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.

49. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д-р юрид. наук, проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.

50. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.

51. Общая теория налогов и налогообложения : учеб. пособие. – М. : Изд-во «ПРИОР», 2000. – 176 с.

52. Околотин, В. С. Деятельность Наркомфина СССР по разработке и реализации налоговой политики в 1928–1941 гг.

(по материалам Центральной России) / В. С. Околотин. – Иваново : ИвГУ, 2012. – 576 с.

53. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учеб. для вузов / В. Г. Пансков. – 7-е изд., доп. и перераб. – М. : МЦФЭР, 2006. – 592 с.

54. Перонко, И. А. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / И. А. Перонко, А. И. Горелко. – Краснодар : Феникс-2000, 2008. – 512 с.

55. Пищулов, В. М. Определение налога – налог как долговое отношение / В. М. Пищулов // Финансы и кредит. – 2011. – № 41. – С. 2–10.

56. Програма економічних реформ на 2010–2014 р. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

57. Проскура, К. П. До питання методики оцінювання ефективності податкового навантаження / К. П. Проскура // Актуальні проблеми розвитку економіки : наук. зб. / [за ред. І. Г. Ткачук]. – Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпат. нац. ун-ту ім. Василя Стефаника. – 2013. – Вип. 9, т. 1. – С. 38–43.

58. Проскура, К. П. Оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку / К. П. Проскура // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки та управління. Сер. 1, Економіка : зб. наук. праць. – 2012. – № 4 (16). – С. 186–192.

59. Рубэ, В. А. Малый бизнес: история, теория, практика / В. А. Рубэ. – М. : ТЭИС, 2000. – 231 с.

60. Сердюков, А. Э. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб. : Питер, 2005. – 752 с.

61. Сомоев, Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения : учеб. пособие / Р. Г. Сомоев. – М. : Изд-во «ПРИОР», 2000. – 176 с.

62. Тютюрков, Н. Н. Дефиниция «налог» в России, странах СНГ и ВТО / Н. Н. Тютюрков, В. Н. Тютюрков, Г. Б. Тернопольская // Финансы. – 2012. – № 4. – С. 37–41.

63. Тютюрков, Н. Н. Налог… как много в этом слове / Н. Н. Тютюрков, В. Н. Тютюрков, Г. Б. Тернопольская // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 2. – С. 24–27.

64. Хромов, И. Е. Экономико-математический анализ расчетных схем налогообложения малых предприятий России / И. Е. Хромов // Аспирант и соискатель. – 2004. – № 5. – С. 207–220.

65. Хромов, И. Е. Экспресс-метод выбора схемы налогообложения (SET-анализ) при обосновании стратегии развития малого предприятия / И. Е. Хромов // Стратегическое планирование и развитие предприятий. Секция 2 : тез. докл. и сообщ. Шестого Всерос. симп., Москва, 12–13 апр. 2005 г. / под ред. проф. Г. Б. Клейнера. – М. : ЦЭМИ РАН, 2005. – С. 183–185.

66. Чепурнова, Н. М. Теория государства и права : учеб. пособие / Н. М. Чепурнова, А. В. Серегин. – М. : ЕАОИ, 2007. – 465 с.

67. Шилова, Н. Н. Методологические подходы к определению терминов «налог» и «налоговое бремя» / Н. Н. Шилова // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2010. – № 5. – С. 170–173.

68. Янжул, И. И. Основные начала финансовой науки : Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

Иностранная литература

69. Aizenman, J. Globalization and Developing Countries – a Shrinking Tax Base? / J. Aizenman, Y. Jinjarak // Journal of Development Studies. –Electronic text data. – 2009. – Vol. 45 (5). – P. 653–671. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/taf/jdevst/v45y2009i5p653-671.html. – Title from screen.

70. Alesina, A. A. Fractionalization / A. Alesina, A. Devleeschauwer, W. Easterly, S. Kurlat, R. Wacziarg // Journal of Economic Growth. – Electronic text data. – 2003. – Vol. 8. – P. 155–194. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/kap/jecgro/v8y2003i2p155-94.html. – Title from screen.

71. Altunbas, Y. Does Paying Taxes Improve the Quality of Governance? / Y. Altunbas, J. Thornton // Cross-Country Evidence. Poverty & Public Policy. – Electronic text data. – 2011. – Vol. 3 (3), Article 9. – Mode of access: http://econpapers.repec.org/article/bpjpsopov/v_3a3_3ay_3a2011_3ai_3a3_3an_3a9.h tm. – Title from screen.

72. Beck, N. Space Is More than Geography / N. Beck, K. S. Gleditsch, K. Beardsley // Using Spatial Econometrics in the Study of Political Economy. International Studies Quarterly. – Electronic text data. – 2006. – Vol. 50. – P. 27–44. – Mode of access: http://www.nyu.edu/gsas/dept/politics/faculty/beck/isq_reprint.pdf. – Title from screen.

73. Benedek, D. Foreign aid and revenue: still a crowding out effect / D. Benedek, S. Gupta, P. Muthoora // Paper presented at the EADI/DSA General Conference “Rethinking Development in an age of scarcity and uncertainty”, York (UK), 20–22 September 2011. – N. Y., 2011.

74. Besley, T. The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics / T. Besley, T. Persson // American Economic Review. – Electronic text data. – 2009. – Vol. 99 (4). – P. 1218–1244. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/aea/aecrev/v99y2009i4p1218-44.html. – Title from screen.

75. Bird, R. M. Assessing Tax Performance in Developing Countries : A Critical Review of the Literature / R. M. Bird // Finanz Archiv : Public Finance Analysis. – Electronic text data. – 1976. – Vol. 34 (2). – P. 244–265. – Mode of access: http://www.jstor.org/discover/10.2307/40911201?uid=26293&uid=2943608&uid=3737864&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=3&uid=2928688&uid=26292&uid=67&uid=62&uid=5910216&sid=21101159766477. – Title from screen.

76. Bird, R. M. Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries / R. M. Bird, J. Martinez-Vazquez, B. Torgler International Studies Program Working Paper. – Series No. 0406. – Electronic text data. – Atlanta, GA : Andrew Young School of Policy Studies : Georgia State University, 2004. – Mode of access: http://ideas.repec.org/p/ays/ispwps/Paper0406.html. – Title from screen.

77. Bird, R. M. International Handbook of Land and Property Taxation / R. M. Bird, E. Slack. – Cheltenham, UK and Northampton, MA : Edward Elgar, 2004. – 320 p.

78. Bräutigam, D. Foreign aid, institutions and governance in sub-Saharan Africa / D. Bräutigam, S. Knack // Economic Development and Cultural Change. – Electronic text data. – 2004. – Vol. 52 (2). – P. 255–286. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/ucp/ecdecc/y2004v52i2p255-85.html. – Title from screen.

79. Burgess, R. Taxation and Development / R. Burgess, N. Stern // Journal of Economic Literature. – Electronic text data. – 1993. – Vol. 31 (2). – P. 762–830. – Mode of access: http://www.jstor.org/stable/2728515?seq=1. – Title from screen.

80. Carter, P. Foreign Aid and Taxation, Revisited : Working Paper 10/614 / P. Carter. – Electronic text data. – Bristol : University of Bristol, 2010. – Mode of access: http://www.csae.ox.ac.uk/conferences/2010-EdiA/papers/180-Carter.pdf. – Title from screen.

81. Cheibub, J. A. Political Regimes and the Extractive Capacity of Governments: Taxation in Democracies and Dictatorships / J. A. Cheibub // World Politics. – Electronic text data. – 1998. – Vol. 50 (3). – P. 349–376. – Mode of access: http://www.jstor.org/stable/25054045?seq=1/. – Title from screen.

82. Chelliah, R. J. Trends in Taxation in Developing Countries / R. J. Chelliah // IMF Staff Papers. – Electronic text data. – 1971. – Vol. 18

(2). – P. 254–325. – Mode of access: http://www.jstor.org/stable/3866272/. – Title from screen.

83. Clist, P. Aid and Tax Revenue : Signs of a Positive Effect Since the 1980s. / P. Clist, O. Morrissey // Journal of International Development. – Electronic text data. – 2011. – Vol. 23 (2). – P. 165–180. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/wly/jintdv/v23y2011i2p165-180.html/. – Title from screen.

84. Davoodi, H. R. Tax Potential vs. Tax Effort : A Cross-Country Analysis of Armenia's Stubbornly Low Tax Collection / H. R. Davoodi, D. A. Grigorian // IMF Working Paper No. 07/106. – Electronic text data. – Washington, DC : International Monetary Fund, 2007. – Mode of access: http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07106.pdf/. – Title from screen.

85. Daude, C. Fiscal Policy in Latin America : Countercyclical and Sustainable? / C. Daude, A. Melguizo, A. Neut // Economics : The Open-Access, Open-Assessment E-Journal. – Electronic text data. – 2011. – Vol. 5. – P. 2011–14. – Mode of access: http://dx.doi.org/10.5018/economics-ejournal.ja.2011-14/. – Title from screen.

86. De Ferranti, D. Inequality in Latin America: Breaking with History? / D. De Ferranti, G. E. Perry, F. H. G. Ferreira, M. Walton. – Electronic text data. – Washington, D.C. : World Bank, 2004. – Mode of access: http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2004/06/22/000160016_20 040622141728/Rendered/PDF/28989.pdf/. – Title from screen.

87. Di John, J. The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries : Research Paper No. 2006/74 / J. Di John. – Electronic text data. – Helsinki : UNU-WIDER, 2006. – Mode of access: http://ideas.repec.org/p/unu/wpaper/rp2006-74.html/. – Title from screen.

88. Di John, J. Taxation as State-Building: Reforming Tax Systems for Political Stability and Sustainable Economic Growth : A Practioner's Guide / J. Di John. – Washington, DC : Financial and Investment Climate Service (FIAS) : The World Bank Group in collaboration with DFID, 2009.

89. Di John, J. Taxation, Developmental State Capacity and Poverty Reduction / J. Di John // International Journal of Social Welfare. – Electronic text data. – 2011. – 20 (3). – P. 270–279. – Mode of access: http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-2397.2010.00772.x/abstract/. – Title from screen.

90. Ehrhart, H. Assessing the Relationship between Democracy and Domestic Taxes in Developing Countries / H. Ehrhart // Economics Bulletin. – Electronic text data. – 2012. – Vol. 32 (1). – P. 551–566. – Mode of

access: http://ideas.repec.org/a/ebl/ecbull/eb-10-00487.html/. – Title from screen.

91. European Commission. Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration. – Electronic text data. – Brussels : European Commission, 2007. – Mode of access: http://ec.europa.eu/taxation customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal blueprint en.pdf/. – Title from screen.

92. European Commission. Tax and Development. Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters : Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee. – Brussels : European Commission, 2010.

93. Everest-Phillips, M. State-Building Taxation for Developing Countries: Principles for Reform / M. Everest-Phillips // Development Policy Review. – Electronic text data. – 2010. – Vol. 28 (1). – P. 75–96. – Mode of access: http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-7679.2010.00475.x/pdf/. – Title from screen.

94. Fauvelle-Aymar, C. The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries / C. Fauvelle-Aymar // Kyklos. – Electronic text data. – 1999. – Vol. 52 (3). – P. 391–413. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/bla/kyklos/v52y1999i3p391-413.html/. – Title from screen.

95. Freeman, J. R. The Economic Origins of Democracy Reconsidered / J. R. Freeman, D. P. Quinn // American Political Science Review. – Electronic text data. – 2012. – Vol. 106 (1). – P. 58–80. – Mode of access: http://journals.cambridge.org/action/displayAbstract?fromPage=online&aid=8504668/. – Title from screen.

96. Fuest, C. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries : A Review of the Literature : Report prepared for UK DFID / C. Fuest, N. Riedel. – Electronic text data. – Oxford : Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. – Mode of access: http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/reports/TaxEvasionReportDFIDFIN AL1906.pdf/. – Title from screen.

97. Gambaro, L. Does Aid Decrease Tax Revenue in Developing Countries? / L. Gambaro, J. Meyer-Spasche, A. Rahman. – L. : LSE, 2007.

98. Garcia, M. M. Political Regimes and Taxation : Available at SSRN / M. M. Garcia, C. von Haldenwang. – Electronic text data. – 2011. – Mode of access: http://ssrn.com/abstract=1957617. – Title from screen.

99. Gómez Sabaini, J. C. Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina : CAF Working Papers No. 2011/08 / J. C. Gómez Sabaini, J. P. Jiménez. – Caracas : CAF, 2011.

100. Gómez Sabaini, J. C. Imposición a la renta personal y equidad en América Latina : Nuevos desafíos / J. C. Gómez Sabaini, J. P. Jiménez, D. Rossignolo // International Tax Dialogue Global Conference on Tax and Inequality, New Delhi, India, 7–9 December 2011. – New Delhi, India, 2011.

101. Gupta, A. S. Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries : Working Paper 184 / A. S. Gupta. – Electronic text data. – Washington, DC : IMF, 2007. – Mode of access: http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07184.pdf/. – Title from screen.

102. Gupta, S., B. Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter? : Working Paper WP/03/176 / S. Gupta, B. Clements, A. Pivovarsky, E. R. Tiongson. – Electronic text data. – Washington, DC : IMF, 2003. – Mode of access: http://ideas.repec.org/p/imf/imfwpa/03-176.html/. – Title from screen.

103. Hart, A. Death of the Partisan? Globalization and Taxation in South America, 1990–2006 / A. Hart // Comparative Political Studies. – Electronic text data. – 2010. – Vol. 43 (3). – P. 304–328. – Mode of access: http://cps.sagepub.com/content/43/3/304/. – Title from screen.

104. Ivanyna, M. Decentralization (Localization) and Corruption : New cross-country evidence : Policy Research Working Paper Series No. 5299 / M. Ivanyna, A. Shah. – Electronic text data. – Washington, DC : World Bank, 2010. – Mode of access: main?pagePK=64165259&piPK=64165421&theSitePK=469372&menuPK=64166093&entityID=000158349_20100510090347. – Title from screen.

105. Jiménez, J. P. Evasión y equidad en América Latina / J. P. Jiménez, J. C. Gómez Sabaini, A. Podestá. – Electronic text data. – Santiago de Chile : CEPAL, 2010. – Mode of access: http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/8/38398/EvasionEquidad_final.pdf/. – Title from screen.

106. Kaufmann, D. Governance Matters VIII : Aggregate and Individual Governance Indicators 1996–2008 : Policy Research Working Paper 4978 / D. Kaufmann, A. Kraay, M. Mastruzzi. – Electronic text data. – Washington, DC : World Bank, 2009. – Mode of access: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1424591/. – Title from screen.

107. Kierunki dzialan Rzadu wobec malych i srednich przedsiebiorstw od 2010 do 2015 roku. – W-wa, 2010.

108. Knack, S. Sovereign Rents and Quality of Tax Policy and Administration : Policy Research Working Paper 4773 / S. Knack. – Electronic text data. – Washington, DC : World Bank, 2008. – Mode of access:

http://elibrary.worldbank.org/content/workingpaper/10.1596/1813-9450-4773/. – Title from screen.

109. Lamartina, S. Increasing Public Expenditures : Wagner's Law in OECD countries / S. Lamartina, A. Zaghini. – Electronic text data. – Salamanca: Universitada d'Salamanca, 2008. – Mode of access: http://campus.usal.es/~XVEEP/PAPERS/J1S6/XVEEP-29%20LAMARTINA-ZAGHINI.pdf. – Title from screen.

110. Le, T. M. Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis / T. M. Le, B. Moreno-Dodson, J. Rojchaichaninthorn // Policy Research Working Paper 4559. – Electronic text data. – Washington, DC : World Bank, 2008. – Mode of access: http://elibrary.worldbank.org/content/workingpaper/10.1596/1813-9450-4559/. – Title from screen.

111. Lotz, J. R. Measuring 'Tax Effort' in Developing Countries / J. R. Lotz, E. R. Morss // IMF Staff Papers. – Electronic text data. – 1967. – Vol. 14 (3). – P. 478–499. – Mode of access: http://www.jstor.org/stable/3866266/. – Title from screen.

112. Mahon, J. E. Liberal States and Fiscal Contracts: Aspects of the Political Economy of Public Finance : Paper presented at the Annual Meeting of the American Political Science Association, September 1–4, 2005 / J. E. Mahon. – Electronic text data. – Mode of access: http://citation.allacademic.com/meta/p_mla_apa_research_citation/0/4/0/1/1/pages401 15/p40115-1.php/. – Title from screen.

113. Marshall, M. G. Conflict, Governance, and State Fragility : Polity IV Global Report 2009 / M. G. Marshall, B. R. Cole ; Center for Systemic Peace. – Electronic text data. – Vienna, VA : Center for Global Policy, 2009. – Mode of access: http://www.systemicpeace.org/Global%20Report%202009.pdf/. – Title from screen.

114. Mikesell, J. Changing State Fiscal Capacity and Tax Effort in an Era of Devolving Government, 1981–2003 / J. Mikesell // Publius : The Journal of Federalism. – Electronic text data. – 2007. – Vol. 37 (4). – P. 532–550. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/oup/publus/v37y2007i4p532-550.html/. – Title from screen.

115. Mkandawire, T. On Tax Efforts and Colonial Heritage in Africa: Working Paper 2010:10 / T. Mkandawire. – Electronic text data. – Stockholm : Institute for Future Studies, 2010. – Mode of access: http://ideas.repec.org/p/hhs/ifswps/2010_010.html/. – Title from screen.

116. Moore, M. How Does Taxation Affect the Quality of Governance? : Working Paper 280 / M. Moore. – Electronic text data. – Brighton : IDS, 2007. – Mode of access: http://www2.ids.ac.uk/gdr/cfs/pdfs/Wp280.pdf/. – Title from screen.

117. Morrison, K. M. Oil, Nontax Revenue, and the Redistributional Foundations of Regime Stability / K. M. Morrison // International Organization. – Electronic text data. – 2009. – Vol. 63. – P. 107–138. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/cup/intorg/v63y2009i01p107-138_09.html /. – Title from screen.

118. Mulligan, C. B. Do Democracies have Different Public Policies than Nondemocracies / C. B. Mulligan, R. Gil, X. Sala-i-Martin // Journal of Economic Perspectives. – Electronic text data. – 2004. – Vol. 18 (1). – P. 51–74. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/aea/jecper/v18y2004i1 p51-74.html/. – Title from screen.

119. Musgrave, R. A. Fiscal Systems / R. A. Musgrave. – New Haven : Yale University Press, 1969.

120. OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). Governance, Taxation and Accountability : DAC Guidelines and Reference Series. – Paris : OECD, 2008. – Mode of access: http://www.oecd.org/dac/governanceanddevelopment/40210055.pdf. – Title from screen.

121. OECD. Tax for Development, OECD Observer Special Supplement – January 2010. – Paris : OECD, 2010.

122. OECD. Update on Measuring Progress : Diagnostics, Benchmarking and Surveying of Tax Administrations (Document 8) : 3rd Plenary Meeting, Task Force on Tax & Development. Cape Town, South Africa, 9–10 May 2012. – Cape Town, South Africa, 2012.

123. OECD, AfDB, and ECA. African Economic Outlook 2010. – Electronic text data. – Paris : OECD, 2010. – Mode of access: http://www.un.org/esa/dsd/resources/res_pdfs/publications/sdt_afri/AEO20 10_part1 p76.pdf/. – Title from screen.

124. Olken, B. Informal Taxation : NBER Working Paper 15221 / B. Olken, M. Singhal. – Electronic text data. – Cambridge, MA : National Bureau of Economic Research, 2009. – Mode of access: http://ideas.repec.org/p/nbr/nberwo/15221.html/. – Title from screen.

125. Pessino, C. Determining countries' tax effort : Hacienda Pública Española / C. Pessino, R. Fenochietto // Revista de Economía Pública / Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina. – Electronic text data. – 2010. – Vol. 195 (4). – P. 65–87. – Mode of access: http://www.econbiz.de/en/search/detailed-view/doc/all/determining-countries-tax-effort-pessino-carola/10009201034/?no_cache=1/. – Title from screen.

126. Piancastelli, M. Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries : Cross Country Panel Data Analysis – 1985/95 : Texto para Discussão No. 818 / M. Piancastelli. – Electronic text data. – Rio

de Janeiro : IPEA, 2001. – Mode of access: http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2001/Td0818.pdf/. – Title from screen.

127. Profeta, P. The Political Economy of Taxation : Lessons from Developing Countries / P. Profeta, S. Scabrosetti. – Cheltenham, UK : Edward Elgar Publishing, 2010.

128. Profeta, P. Does Democracy Affect Taxation and Public Spending? Evidence from Developing Countries : Econpublica Working Paper / P. Profeta, R. Puglisi, S. Scabrosetti. – Electronic text data. – Pavia, Italy : Società italiana di economia pubblica, 2011. – Mode of access: http://www-3.unipv.it/websiep/2011/201175.pdf/. – Title from screen.

129. Stotsky, J. G. Tax Effort in Sub-Saharan Africa : Working Paper 97/107 / J. G. Stotsky, A. WoldeMariam. – Electronic text data. – Washington, DC : IMF, 1997. – Mode of access: http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp97107.pdf/. – Title from screen.

130. Supporting the Development of More Effective Tax Systems : A Report to the G-20 Development Working Group / IMF (International Monetary Fund) [et al.]. – Electronic text data. – Washington, DC ; Paris ; N. Y. : IMF : OECD : UN : World Bank, 2011. – Mode of access: online:www.oecd.org/dataoecd/54/29/48993634.pdf/. – Title from screen.

131. Tanzi, V. Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence / V. Tanzi // Goldin I., Winters L. A. (Eds.). Open Economies : Structural Adjustment and Agriculture. – Electronic text data. – Cambridge : Cambridge University Press, 1992. – P. 267–281. – Mode of access: http://ebooks.cambridge.org/chapter.jsf?bid=CBO 9780511628559&cid=CBO978051 1628559A102/. – Title from screen.

132. Teera, J. Tax Performance : A Comparative Study / J. Teera, J. Hudson // Journal of International Development. – Electronic text data. – 2004. – Vol. 16 (4). – P. 785–802. – Mode of access: http://ideas.repec.org/a/wly/jintdv/v16y2004i6p785-802.html. – Title from screen.

133. Thies, C. G. Of rulers, rebels, and revenue: State capacity, civil war onset, and primary commodities / C. G. Thies // Journal of Peace Research. – Electronic text data. – 2010. – Vol. 47 (3). – P. 321–332. – Mode of access: http://jpr.sagepub.com/content/47/3/321.abstract. – Title from screen.

134. Timmons, J. F. Taxation and representation in recent history / J. F. Timmons // The Journal of Politics. – Electronic text data. – 2010. – Vol. (1). – P. 191–208. – Mode of access: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1250922/. – Title from screen.

Интернет-источники

135. Федеральная служба государственной статистики : офиц. сайт. – Режим доступа: http://www.gks.ru.

136. http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTABOUTUS/EXTANNREP/EXTANNREP2013.

137. http://www.undp.org/content/undp/en/home.html.

138. ОЭСР : офиц. сайт. – Режим доступа: www.oecd.org.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Таблица 1

Уровень налогообложения и логарифм ВВП на душу населения – описательная статистика

Наименование показателя	Источник данных	Количество номеров в выборке	Значение	Стандартное отклонение	Min	Max
Уровень налогообложения	Результаты	189	23,04	10,77	0,90	56,76
–	ОЭСР	30	35,59	7,12	19,20	48,48
–	Евростат	30	37,84	5,72	28,90	49,45
–	ЦЕПАЛ, НП	7	26,15	10,43	10,90	42,35
–	ДФС МВФ, НП	71	31,11	11,57	0,90	71,20
–	ЦЕПАЛ, ЦП	20	17,07	4,50	9,85	26,46
–	ДФС МВФ, ЦП	102	24,22	10,65	0,90	70,29
–	АБР	40	18,51	3,95	8,30	22,72
–	КолТекс	189	20,09	9,13	0,90	51,73
Уровень налогообложения, неконтролируемый	Все вышеперечисленное	189	20,27	8,75	2,69	60,44

Окончание таблицы 1

Наименование показателя	Источник данных	Количество номеров в выборке	Значение	Стандартное отклонение	Min	Max
Уровень налогообложения, скорректированный	Все вышеперечисленное [104]	189	23,07	10,69	0,90	56,76
ВВП на душу населения, долл.	Тыс., МПР	185	8,69	13,22	0,10	77,88
ВВП на душу населения, единицы ППС	Тыс., МПР	177	12,28	13,79	0,29	73,03

Примечание. НП – национальное правительство; ЦП – центральное правительство; ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития; ЦЕПАЛ – Экономическая комиссия ООН по странам Латинской Америки и Карибского бассейна (= ЭКЛАК); ДФС МВФ – Департамент финансовой статистики Международного валютного фонда; АБР – Азиатский банк развития; КолТекс – Сбор налогов.

Для всех источников: уровень налогообложения – это налоговые доходы национального правительства (если не указано иное), с включением в это число социальных взносов, усредненные значение за 2007 и 2008 гг., в процентах к ВВП. АБР и КолТекс не раскрывают определения своей терминологии. «Уровень налогообложения, скорректированный» – данные на уровне центрального правительства, скорректированные на уровне местных властей в соответствии с методикой, изложенной в работе Иваниной и Шах [104]. «ВВП на душу населения, долл.» – ВВП на душу населения в постоянных ценах: в долларах – на 2000 г., тысячах – усредненные значения за 2007 и 2008 годы. «ВВП на душу населения в ППС» – ВВП на душу населения: в постоянных единицах паритета покупательной способности населения – на 2005 г., тысячах – усредненные показатели за 2007 и 2008 гг.; МПР – международные показатели развития.

Таблица 2

Уровень налогообложения и логарифм ВВП на душу населения – альтернативные спецификации

Наименование показателя	I	II	III	IV	V	VI
Логарифм ВВП на душу населения	3,56 *** (,43)	3,73 *** (,42)			2,03 *** (,36)	3,28 *** (,45)
ВВП на душу населения			,29 *** ,10	,93 *** ,13		
ВВП на душу населения ^{2}				-0,1 *** (,00)		
Количество наблюдений в выборке, *N*	176	174	177	177	177	178
R^2	,31	,33	,12	,25	,14	,24
Вне диапазона, низкая эффективность налогообложения	NPL	Нет	Нет	LIE, BMU	PHL, DOM, LBN, LKA, BHS, PLW	COL, IND, PHL
Внутри диапазона, низкая эффективность налогообложения	SLV	MEX, MHL, EGY, ECU, ATG, SLV	45 стран	43 страны	CRI, MDG, GRC, SLE, SLV, ECU	Нет

Окончание таблицы 2

Наименование показателя	I	II	III	IV	V	VI
Вне диапазона, высокая эффективность налогообложения	Нет	PRT	Нет	FIN, NOR, AUT	18 стран Европы	Нет
Внутри диапазона, высокая эффективность налогообложения	ERI, MLT	Нет	39 стран	33 страны	15 стран	Нет

Примечание. Столбцы: *I* – регрессионный анализ не включает данных по Лесото; *II* – регрессионный анализ не включает Кувейт, Бахрейн и Ливию; *III* – используется показатель «ВВП на душу населения» вместо «Логарифм ВВП на душу населения»; *IV* – «ВВП на душу населения в квадрате»; *V* – уровень налогообложения – включает социальные взносы; *VI* – налоговые доходы на местном уровне – учтены только для стран, предоставляющих статистические данные на уровне центрального правительства.

*** – 1%-й уровень значимости. Зависимые переменные: столбцы *I, II, III, IV* – уровень налогообложения определяется из таблицы 1 приложения; столбец *V* – налоговые доходы указаны без учета социальных взносов; столбец *VI* – «Уровень налогообложения, скорректированный» (см. табл. 1 – для определения значения). «ВВП на душу населения» – в постоянных ценах 2000 г. в долларах. Метод оценки (все столбцы) – регрессионный анализ методом наименьших квадратов. Стандартные ошибки во всех столбцах являются устойчивыми к гетероскедастичности. В(вне) сравнении приводятся в соответствии с перечнями таблицы 3 приложения.

NPL – Непал, LIE – Лихтенштейн, BMU – Бермудские Острова, PHL – Филиппины, DOM – Доминика, LBN –Ливан, LKA – Шри-Ланка, BHS – Багамские Острова, PLW – Палау, COL – Колумбия, IND – Индия, SLV – Словения, MEX – Мексика, MHL – Маршалловы Острова, EGY – Египет, ECU – Эквадор, ATG – Антигуа и Барбуда, CRI – Коста-Рика, MDG – Мадагаскар, GRC – Греция, SLE – Сьерра-Леоне, SLV – Словакия, PRT – Португалия, FIN – Финляндия, NOR – Норвегия, AUT – Австрия, ERI – Эритрея, MLT – Мальта.

Таблица 3

Альтернативные детерминанты налогообложения – описательная статистика

Наименование показателя	Источник данных	Количество наблюдений *N* в выборке	Значение	Стандартное отклонение	Min	Max
Сельское хозяйство / ВВП	Процент ВВП, МПР	157	13,09	12,57	0,10	58,15
Торговля / ВВП	Процент ВВП, МПР	169	100,70	56,90	27,15	439,15
Этническая фракционализация	[70]	172	,45	,25	0	,93
Лингвистическая фракционализация	Там же	166	,39	,28	0	,92
Религиозная фракционализация	Там же	173	,43	,23	0	,86

Примечание. МПР – международные показатели развития (Мировой банк). Для всех переменных учитываются усредненные показатели за 2007 и 2008 годы.

Таблица 4

Альтернативные детерминанты налогообложения

Наименование показателя	I	II	III	IV	V
Логарифм ВВП на душу населения	3,39 ***	3,39 ***	3,71 ***	2,75 ***	2,44 *
	(1,09)	(1,09)	(,48)	(,67)	(1,28)
Сельское хозяйство / ВВП	-,09	-,09			-,09
	(,12)	(,12)			(,13)
Торговля / ВВП			-,00		,02
			(0,02)		(,02)
Этническая фракционализация				-16,1 ***	-13,00 **
				(5,17)	(5,36)
Лингвистическая фракционализация				2,06	,50
				(3,92)	(4,12)
Религиозная фракционализация				4,82	5,94
				(3,65)	(3,99)
Количество наблюдений в выборке *N*	151	151	161	150	131
R^2	,33	,33	,29	,40	,44
Корреляция невязок	,993	,993	,999	,931	,935
Вне диапазона, низкая эффективность налогообложения	27 стран	28 стран	IND, NPL, PLW, PHL	18 стран	29 стран
Внутри диапазона, высокая эффективность налогообложения	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет

Окончание таблицы 4

Наименование показателя	I	II	III	IV	V
Вне диапазона, высокая эффективность налогообложения	30 стран	31 страна	HRV, POL, PRT, SVN	20 стран	28 стран
Внутри диапазона, высокая эффективность налогообложения	Нет	Нет	Нет	MWI	Нет
От – к + в группе стран с низкой эффективностью налогообложения	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет
От + к – в группе стран низкой эффективностью налогообложения	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет

Примечание. * – уровень значимости установлен 10 %; ** – уровень значимости установлен 5 %; *** – уровень значимости установлен 1 %. *I* – результирующие показатели для соотношения «Сельское хозяйство / ВВП», только коэффициент «Логарифм ВВП на душу населения» считается произвольной величиной; *II* – результирующие показатели для соотношения «Сельское хозяйство / ВВП», все коэффициенты, за исключением одной постоянной, являются произвольными; *III* – результирующие показатели для соотношения «Торговля/ВВП»; *IV* – результирующие показатели для этнической, лингвистической и религиозной фракционализации; *V* – результирующие показатели для всех вышеперечисленных факторов. Зависимая переменная «Налоговые доходы» определяются из таблицы 1 приложения. Метод оценки: для всех столбцов – регрессионный анализ методом наименьших квадратов. Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности во всех столбцах. «Корреляция невязок» представляет собой корреляцию между невязками в результатах текущего регрессионного анализа и теми невязками, которые присутствуют в основной регрессионной модели согласно таблице 1 приложения. «От – к + в группе стран с низкой эффективностью налогообложения» – это страны, незначимые налогоплательщики, которые переместились из положения ниже уровня тренда в положение выше уровня тренда в сравнении с основной регрессионной моделью. «От + к – в группе стран с высокой эффективностью налогообложения» – страны, значимые налогоплательщики, которые переместились из положения выше уровня линии тренда в положение ниже уровня линии тренда в соответствии с основной регрессией. В(вне) сравнении приводятся в соответствии с перечнями таблицы 3 приложения.

IND – Индия, NPL – Непал, PLW – Палау, PHL – Филиппины, HRV – Хорватия, POL – Польша, PRT – Португалия, SVN – Швеция, MWI –Мальдивы.

Таблица 5

Уровень налогообложения и логарифм ВВП на душу населения – в бедных и богатых странах

Переменная	I	II	III
Логарифм ВВП на душу населения	4,38 ***	3,43 ***	
	(,93)	(1,21)	
Страны с высоким доходом			16,25 ***
			(1,80)
Страны с доходом выше среднего			11,01 ***
			(1,46)
Страны с доходом выше среднего			6,80 ***
			(1,64)
Количество наблюдений в выборке *N*	91	85	189
R^2	,16	,09	,31

Примечание. *** – уровень значимости установлен 1 %. Зависимая переменная – уровень налогообложения определяется из таблицы 1 приложения. Переменные в боковике таблицы 5: столбцы *I* и *II*: «Логарифм ВВП на душу населения» – в долларах; столбец *III* – модели для страновых групп, классифицированных по уровню дохода Мировым банком. Метод оценки: для всех столбцов – регрессионный анализ методом наименьших квадратов. Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности во всех столбцах.

Таблица 6

Уровень налогообложения и логарифм ВВП на душу населения capita – проверка организации выборки

Переменная	I	II	III
Логарифм ВВП на душу населения	4,12*** (,13)	4,14*** (,16)	4,06*** (,50)
Ведущий s_{it}	,89 (1,01)		
Количество непропущенных наблюдений N		,00 (,06)	
N наблюдений	1 838	1 838	136
R^2	,37	,37	,33

Примечание. *** – уровень значимости установлен 1 %. Зависимая переменная: во всех столбцах уровень налогообложения определяется из таблицы 1 приложения. Используемая выборка: столбцы *I* и *II* – все наблюдения; столбец *III* – 2008 г., исключая из рассмотрения страны, которые не предоставляли отчетности по налоговым доходам в 2006 году. Переменные боковике таблицы 6: «Логарифм ВВП на душу населения» – в долларах; «Ведущий s_{it}» – избранный показатель: равен 1 – если r_{it} не пропущена, равен 0 – если r_{it} пропущена, притом что r_{it} представляет собой уровень налогообложения для страны *i* в *t*-году или периоде времени. Метод оценки: для всех столбцов – регрессионный анализ методом наименьших квадратов. Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности во всех столбцах.

Таблица 7

Уровень налогообложения по странам и регионам – регрессии (1990–2008)

Переменная	I	II	III	IV
Средняя ставка налогообложения в регионе страны	,97*** (.02)	,33*** (,04)	,78*** (,11)	
Логарифм ВВП на душу населения	,43*** (,08)	3,06*** (,24)	1,85*** (,49)	2,36 *** (,49)
Южная Азия, Восточная Азия и страны Европы				-1,08 (2,07)
Тихоокеанский регион, Центральная Азия и Северная Америка				9,48 *** (1,95)
Ближний Восток и Северная Америка				-2,07 (2,57)
Africa Страны Африки, расположенные к югу от Сахары				,07 (2,17)
N наблюдений	2 587	2 587	176	176
R^2	,47	,23	,44	,43

Примечание. *** – уровень значимости установлен 1 %. Зависимая переменная: во всех столбцах уровень налогообложения определяется из таблицы 1 приложения. Метод оценки: столбец *I* – объединенный регрессионный анализ методом наименьших квадратов, 1990–2008 гг.; столбец *II* – специфичные для стран эффекты, 1990–2008 гг.; столбец *III* – регрессионный анализ методом наименьших квадратов, усредненные значения показателей за период 2007–2008 гг.; столбец *IV* – регрессионный анализ методом наименьших квадратов, усредненные значения показателей за период 2007–2008 гг. с построением региональных моделей (Латинская Америка и страны Карибского бассейна – в условных денежных единицах). Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности во всех столбцах.

Таблица 8

Страны с низким уровнем налогообложения относительно всех остальных стран мира: результаты регрессионного анализа

Зависимая переменная	I Доходы	II Расходы	III Поток заимствований	IV Гранты	V Форма правления	VI Продолжительность
ВВП на душу населения	0,290 ***	0,252 ***	0,257 *	-0,327 ***	0,160 ***	2,294 ***
	(0,110)	(0,0908)	(0,090)	(0,068)	(0,039)	(0,342)
1 – для группы стран с низким уровнем налогообложения	-7,215 **	-8,182 ***	0,101	-2,054	-3,062 **	-0,227
	(3,733)	(2,318)	(0,581)	(2,306)	(1,2239)	(3,49)
N наблюдений	158	159	120	163	147	148
R^2	0,099	0,125	0,032	0,064	0,138	0,537

Окончание таблицы 8

Зависимая переменная	VII Гласность и подотчетность	VIII Эффективность правительства	IX Население	X ВВП	XI Смертность	XII Перемещенные лица
ВВП на душу населения	0,039 ***	0,0569 *** (0,00734)	-0,410 (0,546)	24,49 * (14.20)	-1,34e-05 (1,11e-05)	-0,0137 *** (0,00370)
1 – для группы стран с низким уровнем налогообложения	-0,685 *** (0,135)	-0,500 *** (0,130)	27,95 (30,45)	-208,5 * (115,6)	0,00127 (0,000981)	0,343 (0,242)
N наблюдений	171	171	173	173	172	176
R^2	0,373	0,609	0,009	0,104	0,032	0,038

Примечание * – уровень значимости установлен 10 %; ** – уровень значимости установлен 5 %; *** – уровень значимости установлен 1 %. Временной период, задействованный в регрессионном анализе, – 2007–2008 годы. «Доходы», «Расходы» – совокупные государственные доходы и расходы в процентах от ВВП (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «Поток заимствований» – государственные или гарантированные государством внешние заимствования в процентах от ВВП (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «Гранты» – официальная помощь в целях развития; гранты и прочие правительственные гранты (национальные правительства) в процентах от ВВП (*источники* – ОЭСР, Департамент финансовой статистики МВФ); «Форма правления» – «Индекс демократии 2» (*источник* – проект «Политика IV»); «Продолжительность» – продолжительность функционирования режима, годы (*источник* – проект «Политика IV»); «Гласность и подотчетность» – «Индекс гласности и подотчетности правительства» (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «Эффективность правительства» – «Индекс правительственной эффективности» (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «Население» – население, млн (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «ВВП» – ВВП в постоянных ценах 2000 г. в млрд

долл. (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «Смертность» – смерть людей в военных конфликтах, тысячи процентов от «Населения» (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»); «Перемещенные лица» – преднамеренно перемещенные лица в процентах от «Населения» (*источник* – Мировой банк, «Показатели международного развития»). Все приведенные численные показатели являются усредненными за период 2007–2008 годы. Показатели в боковике таблицы 8: «ВВП на душу населения» – в тысячах долларов, значение модели приравнивается 1 – в случае, если страна относится к группе стран с низким уровнем налогообложения (см. таблицу 2 приложения – для ознакомления с перечнем таковых стран). Метод оценки: для всех столбцов – регрессионный анализ методом наименьших квадратов. Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности во всех столбцах.

Таблица 9

Страны с низким уровнем налогообложения: Управление, размер, особые обстоятельства

Страна	Государственное управление				Масштаб		Особые обстоятельства	
	Форма правления	Продол-житель-ность	Гласность и подот-четность	Эффектив-ность правительства	Населе-ние	ВВП	Смерт-ность	Перемещенное население
Багамские Острова			1,1	1,1	0,34	6,09		
Бахрейн	-7	33	-,8	-,4	0,77	12,80		
Бангладеш	-6	1	-,6	-,8	159,00	71,75		
Бермудские Острова	-2	1	1,0	1,0	0,06	4,65		
Бутан	2	10	-,9	,2	0,68	0,80		
Камбоджа	-1	5	-,9	-,8	14,44	7,21		
ЦАР	-2	16	-1,0	-1,4	4,30	1,00		4,58
Чад	7	51	-1,4	-1,5	10,77	3,03	8,18	1,61
Колумбия	9	2	-,3	,1	44,69	132,50	5,68	6,71
Коморские Острова	-4	11	-,5	-1,8	0,64	0,24		
Конго	8	12	-1,2	-1,4	3,58	4,23		
Доминиканская Республика	-5	39	-,2	-,4	9,88	35,2		
Экваториальная Гвинея	-4	17	-1,9	-1,4	0,65	5,44		
Габон	8	12	-,9	-,7	1,44	5,97		
Гватемала	5	2	-,2	-,5	13,52	25,60		

Продолжение таблицы 9

Страна	Государственное управление				Масштаб		Особые обстоятельства	
	Форма правления	Продолжительность	Гласность и подотчетность	Эффективность правительства	Население	ВВП	Смертность	Перемещенное население
Гаити			-,7	-1,3	9,80	3,80		
Гонконг, Китай			,5	1,8				
Индия	9	58	,4	0,0	1 135,00	794,50	19,00	
Индонезия	8	9	-,1	-,3	226,00	240,00		
Иран	-6	4	-1,5	-,8	71,49	152,00	,13	
Кувейт	7	3	-,4	-,6	4,18	23,45		
Лаос	-7	33	-1,7	-,9	6,23	47,50		
Ливан	7	3	-,4	-,6	4,18	23,45		1,68
Ливия	-7	57	-1,9	-,9	6,23	47,50		
Лихтенштейн			1,3	1,8	0,04	2,75		
Малайзия	5	18	-,6	1,1	26,79	136,00		
Микронезия			1,0	-,6	0,11	0,23		
Непал	6	2	-,8	-,8	28,55	7,12		,18
Нигерия	4	9	-,6	-1,0	149,50	72,10		
Пакистан	4		-1,0	-,7	164,50	107,00	3,15	,09
Палау					0,02	0,13		
Панама	9	19	,6	,2	3,37	18,20		
Парагвай	8	15	-,3	-,8	6,18	9,20		

Окончание таблицы 9

Страна	Государственное управление				Масштаб		Особые обстоятельства	
	Форма правления	Продолжительность	Гласность и подотчетность	Эффективность правительства	Население	ВВП	Смертность	Перемещенное население
Филиппины	8	21	-,2	,0	89,53	109,00		
Сингапур	-2	43	-,4	2,5	4,71	135,00		
Шри-Ланка	6	60	-,4	-,3	20,08	23,50	38,56	2,40
Судан	-4	3	-1,7	-1,3	40,89	21,15	1,48	3,00
Сирия	-7	45	-1,8	-,7	20,33	26,70		
Восточный Тимор	7	6	,1	-1,1	1,08	0,34		3,66
Венесуэла	5	40	-6,0	-9,0	27,71	163,00		
Йемен	-2	15	-1,1	-1,0	22,59	12,65		,39

Примечание. *** – уровень значимости установлен 1 %. Зависимая переменная: во всех столбцах уровень налогообложения определяется из таблицы 1 приложения. Метод оценки: Столбец (I) – объединенный регрессионный анализ методом наименьших квадратов, 1990–2008; Столбец (II) – специфичные для стран эффекты, 1990–2008 гг.; Столбец (III) – регрессионный анализ методом наименьших квадратов, усредненные значения показателей за период 2007–2008 гг.; Столбец (IV) – регрессионный анализ методом наименьших квадратов, усредненные значения показателей за период 2007–2008 гг. (Латинская Америка и страны Карибского бассейна в условных денежных единицах). Стандартные ошибки являются устойчивыми к гетероскедастичности во всех столбцах.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

ВАСИЛЬЕВА
Марина Владимировна

Генеральный директор АНО содействия развитию современной отечественной науки **Издательский дом «Научное обозрение»**, доктор экономических наук, доцент.
Главный редактор научного сетевого издания «Вопросы современной экономики».
Имеет 12-летний опыт научно-педагогической работы и 18 лет работает в финансово-бюджетной сфере.

Научные интересы. Является известным специалистом в области финансовой политики, финансового контроля, аудита эффективности, контроля и ревизии, налогообложения. В настоящее время научные интересы тесно связаны с исследованием проблем модернизации бюджетной системы Российской Федерации, развитием системы финансово-бюджетного контроля и государственного аудита в России, разработкой направлений повышения эффективности налогового регулирования различных отраслей экономики, совершенствованием управления в регионах и муниципальных образованиях, финансирования отрасли нанотехнологий.
В 2012 г. успешно защитила докторскую диссертацию «Совершенствование управления экономикой регионов на основе формирования эффективной системы государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля» (08.00.05 – региональная экономика; 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит). РИНЦ научных статей – 497. Индекс Хирша – 10.
Опубликовано более 150 научных и учебно-методических работ, общим объемом более 400 печатных листов.
Автор 10 монографий и 5 учебных пособий, в том числе с грифом УМО.

ЕГОРОВА
Наталья Евгеньевна

Доктор экономических наук, профессор, академик Международной академии организационных наук (МАОН), главный научный сотрудник лаборатории микроэкономического анализа и моделирования ФГБУН «Центральный экономико-математический институт РАН» (ЦЭМИ РАН).

В 1970 г. окончила Новосибирский государственный университет по специальности «Экономическая кибернетика».
С 1977 г. работает в ЦЭМИ РАН, является автором более 260 научных трудов, в том числе 14 монографий.

Область научных интересов: имитационное моделирование деятельности предприятий, малых фирм и банков в условиях рыночных отношений.
Под руководством доктора экономических наук, профессора Н.Е. Егоровой защищена 21 диссертация, из них – 3 докторские.
Является научным редактором издаваемых в ЦЭМИ РАН научных сборников трудов молодых ученых и тематических научных сборников, автором статей в журналах «Экономика и математические методы», «Аудит и финансовый анализ», «Экономическая наука современной России» и др.
Преподает в Школе магистров экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, читает курс лекций по «Имитационному моделированию экономических объектов и систем».

ВАЛИНУРОВ
Тимур Раисович

Кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Ивановского государственного химико-технологического университета.

В 2004 г. закончил экономический факультет Ивановского государственного университета по специальности «Финансы и кредит».

С 2004 по 2007 г. обучался в очной аспирантуре на кафедре финансов и кредита Ивановского государственного химико-технологического университета.
Под научным руководством профессора С.Е. Дубовой подготовлена и 07.07.2007 г. успешно защищена диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по теме: «Методика оценки налоговой политики государства» по специальности 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит.
С 2005 г. работал ассистентом кафедры финансов и кредита Ивановского государственного химико-технологического университета, а с 2007 г. – ее старшим преподавателем.
С 2008 г. по настоящее время работает доцентом кафедры финансов и кредита Ивановского государственного химико-технологического университета.
Особое место в научной деятельности занимают изыскания в области теории финансов, налоговой и финансовой политики, инвестиционных процессов, теории и инструментария финансового менеджмента.
Автор более 40 научных публикаций, в том числе 1 монографии.

ГАВРИЛИНА
Анастасия Николаевна

В настоящее время – аспирант Академического международного института.

В 2002 г. закончила Московский государственный горный университет (физико-технический факультет, специальность – «горный инженер»).
В 2009–2010 гг. проходила обучение в Московском государственном университете печати по специальности «Издательское дело и редактирование» – Программа «Современные технологии управления книжным бизнесом». Успешно защитила диплом на тему «Разработка системы бизнес-диагностики для субъектов книжного рынка». Работает в сфере рекламно-полиграфической деятельности.

Научные интересы сосредоточены в области инновационной деятельности малого бизнеса, налогообложения малого бизнеса в российской и зарубежной экономике, исследования экономических проблем создания и функционирования малого бизнеса, государственного регулирования предпринимательской деятельности.

КОТЕЛЬНИКОВА Екатерина Юрьевна

Заместитель начальника юридического отдела ЗАО «ГХК Бор», аспирант 3-го курса юридического факультета НОУ ВПО «Волгоградский институт бизнеса», Россия

.

ПРОСКУРА
Екатерина Петровна

Кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита Киевского национального университета имени Вадима Гетьмана, аудитор.

Дата рождения:
09.05.1979, Украина,
Черниговская область.
Тел. +38 050 465 82 04.
E-mail: katarinam@ukr.net

Сфера научных интересов: налоги, налоговая система, администрирование налогов, налоговый аудит.

Опыт работы: педагогический стаж 8 лет, стаж работы бухгалтером 12 лет, стаж работы аудитором – 4 года.

Практический опыт: консультирование по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, организации внутреннего контроля, проведение семинаров; ведение бухгалтерского учета, составление и сдача финансовой и налоговой отчетности, опыт работы во внешнеэкономической деятельности, работа с упрощенной системой налогообложения, оптимизация налогов, оформление и обслуживание кредитов, работа со страховыми компаниями, оценка финансового состояния предприятия; ведение семинаров и тренингов; ведение лекций и практических занятий по курсам «Бухгалтерский учет», «Аудит», «Контроль и ревизия», «Налоговая система», «Социальное страхование».

Образование:
1996–2001. Черниговский государственный институт экономики и управления, экономический факультет, специальность «Финансы», стационарная форма обучения (диплом ЕН № 161992298 от 30.06.2001).
2008. Защита кандидатской диссертации – кандидат экономических наук по специальности 08.00.04 – экономика и управление предприятиями (диплом № ДК 046959), тема: «Управление налоговой нагрузкой предприятия».

2009. Сертификат аудитора (№006650).
2011 г. Ученое звание доцента кафедры финансов и кредита (аттестат доцента 12ДЦ № 024790).
2013. Европейский університет, докторантура по специальности 08.00.08 – деньги, финансы и кредит, ориентировочная тема: «Эффективность налогового администрирования в послекризисный период».
2013. Сертификат ДипИФР-Рус (АССА).

ХРОМОВ
Иван Евгеньевич

Кандидат экономических наук, действительный член Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (в том числе аттестованный по МСФО), исполняющий обязанности старшего научного сотрудника лаборатории микроэкономического анализа и моделирования ФГБУН «Центральный экономико-математический институт РАН» (ЦЭМИ РАН), исполняющий обязанности проректора по экономике ФГБОУ ВПО «Государственный академический университет гуманитарных наук» (ГАУГН), доцент кафедры общей экономики экономического факультета ФГБОУ ВПО «Государственный академический университет гуманитарных наук» (ГАУГН).

В 2002 г. окончил с отличием Московский государственный социальный университет (в настоящее время – Российский государственный социальный университет) по специальности «Экономика и социология труда».

В 2005 г. защитил диссертацию на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности «Математические и инструментальные методы экономики».

В настоящее время работает:

в ЦЭМИ РАН – с 2008 г.,

в ГАУГН – с 2006 года.

Является автором более 20 научных и учебно-методических работ. Ведет активную педагогическую деятельность и активно участвует в исследованиях по проектам РГНФ и РФФИ.

Область научных интересов: малые предприятия, налогообложение, малый бизнес, средства и методы принятия решений, имитационные модели, стратегии развития, аудит, бухгалтерский учет, экономика труда, финансы, налоги, банки.

Под руководством кандидата экономических наук И.Е. Хромова защищены 30 выпускных квалификационных работ.

М54 **Методология**, концепция и практика налогообложения: отечественный и зарубежный опыт [Текст] : коллектив. моногр. / авт. коллектив: М. В. Васильева [и др.] ; АНО содействия развитию соврем. отечеств. науки **Изд. дом «Науч. обозрение»**. – М. : ООО «Буки Веди», 2013. – 165 с. – Библиогр.: с. 127–140. – Прил.: с. 141–157.

ISBN 978-5-4465-0329-2

В коллективной монографии представлены результаты научных исследований российских и зарубежных ученых в области методологии, теории и практики налогообложения.

УДК 336.2(082)
ББК 65.261.4я43

Научное издание

Авторский коллектив:
Васильева Марина Владимировна, **Валинуров** Тимур Раисович,
Проскура Екатерина Петровна**, Гаврилина** Анастасия Николаевна**,**
Егорова Наталья Евгеньевна,
Хромов Иван Евгеньевич, **Котельникова** Екатерина Юрьевна

МЕТОДОЛОГИЯ, КОНЦЕПЦИЯ И ПРАКТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

КОЛЛЕКТИВНАЯ МОНОГРАФИЯ

Автономная некоммерческая организация содействия развитию современной отечественной науки
Издательский дом «Научное обозрение»

127051 г. Москва, пер. Сухаревский М., д. 9, стр. 1, офис 56а.
Ст. метро «Трубная» или «Цветной бульвар».
Тел./факс: 8 (499) 638-47-04. E-mail: russian-science@mail.ru

Компьютерная верстка и корректура *О.С. Кашук*

Подписано в печать 16.12 2013 г. Формат 60×84/16. Печать офсетная.
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Усл. печ. л. 9,8.
Уч.-изд. л. 10,3. Тираж 500 экз. Заказ ?????.

Отпечатано в ООО «БУКИ ВЕДИ»
105066 г. Москва, ул. Новорязанская, д. 38, стр. 1, пом. IV.
Тел: +7 (495) 926 63 96.
E-mail: info@bukivedi.com ; www.bukivedi.com