

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ



**А.Н. СЕНЬКО,  
Е.В. ПЕТРИЧЕНКО**

---

### ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ГОСУДАРСТВАХ С ПЕРЕХОДНОЙ ЭКОНОМИКОЙ

---

Реформирование экономики суверенного государства, как свидетельствует мировой опыт, неизбежно вызывает изменение форм и интенсивности государственного воздействия на экономику. Анализ форм государственного регулирования показывает, что он основывается на сценарии трансформации экономики. Известные ныне сценарии системных преобразований национальных экономик можно укрупненно классифицировать по следующим основным признакам.

1. По темпу преобразований:

сценарий быстрого реформирования экономики (страны Латинской Америки, Восточной Европы, Восточно-Азиатского региона);

сценарий медленного (постепенного) реформирования (страны Центральной Европы).

2. По целевым ориентирам реформирования:

сценарий с четко установленным целевым рыночно-ориентированным планированием (Восточно-Азиатские страны, Великобритания, Германия, Венгрия);

сценарий с отчетливой доминантой государственного регулирования и целевой направленностью на быстрый экономический подъем (Япония, Франция, Мексика, Аргентина).

Общим моментом для всех сценариев системных экономических преобразований является наличие государственного макрорегулирования, в котором особая роль принадлежит налогово-бюджетным методам. Значимость налогово-бюджетных методов определяется тем, что масштабность государственного регулирования может ограничиваться, во-первых, рамками годового бюджета, во-вторых, экономической конъюнктурой, вынуждающей вести либо стимулирующую, либо ограничительную налоговую политику в тех или иных сферах.

---

*Анна Николаевна СЕНЬКО, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики промышленных предприятий;*

*Елена Владимировна ПЕТРИЧЕНКО, ассистент кафедры экономики промышленных предприятий*

Как выявили в своих исследованиях независимые эксперты и специалисты Международного Валютного Фонда (МВФ), выбор экономических методов государственного регулирования и интенсивность их применения определяются степенью или величиной дефицита государственного бюджета. В частности ими отмечено, что если на величину бюджетного дефицита в стране устанавливаются слишком жесткие пределы, то это вынуждает правительство принимать меры, замедляющие переход к рыночной экономике (сценарий медленных системных преобразований). Поскольку налоговые поступления формируют доходную часть бюджета, то в данной ситуации в налоговой системе доминирует фискальная функция.

Кроме того, зарубежными исследователями на основе изучения экономических процессов в странах, стремящихся быстрыми темпами реформировать экономику (Мексика, Аргентина), доказана связь между инфляцией, дефицитом бюджета, налоговой политикой и государственным долгом. Эта связь опосредуется валютным курсом, действующим в стране, и степенью его государственного регулирования. Так, если страна снижает официальный курс своей валюты, то, во-первых, возрастает выраженная в отечественной валюте сумма выплачиваемых процентов по внешнему долгу и соответственно увеличиваются государственные расходы, растет дефицит государственного бюджета. Во-вторых, возрастают государственные расходы, выраженные в национальной валюте, на импорт. С другой стороны, при снижении валютного курса повышается выраженная в национальной валюте стоимость экспорта, осуществляемого государственным сектором, и в результате могут увеличиваться поступления от некоторых налогов. Но если выручка от экспорта продукции не вносится в бюджет, то рост доходов не находит прямого отражения в бюджетных счетах, если только доля экспортеров в налоговых поступлениях не будет значительной.

Такая ситуация вынуждает правительство не проводить необходимое изменение валютного курса, особенно в том случае, если у страны имеется большая внешняя задолженность и импорт осуществляется в крупных масштабах. Но эта же ситуация определяет необходимость обложения налогами внешнеторговой деятельности.

Изучение связи налоговой политики и дефицита государственного бюджета в европейских, так называемых "постсоциалистических" странах (Чехия, Словакия, Польша и др.), проведенное в рамках программы Revenue Statistics of Member Countries, показало, что в период расцвета национальных экономик (1988 г.) покрытие дефицита государственного бюджета обеспечивали высокие налоговые поступления. Данные, позволившие сделать такой вывод, приведены в табл. 1.

Таблица 1. Налоговые поступления органов государственного управления всех уровней за 1988 г. (в % от ВВП)

	Болгария	Чехословакия	Венгрия	Польша	Румыния	Югославия	СССР
Налог на прибыль	21,2	11,0	8,4	12,1	11,1	6,4	16,0
Подходный налог	4,0	6,9	4,7	3,5	6,8	8,6	3,9
Налог с оборота	11,6	17,7	22,6	10,8	14,7	6,8	11,5
Налоги с зарплаты	9,5	15,1	14,4	7,9	8,7	8,1	3,3
Таможенные пошлины	0,8	1,0	3,0	2,0	1,0	1,8	7,2
Другие налоги	0,3	0	0,8	3,9	0	5,0	3,8
Итого	47,4	51,7	53,9	40,2	42,3	36,7	45,7

Анализ данных таблицы показывает, что в ряде стран отношение общей суммы налоговых поступлений к ВВП достигало почти 50 %. В условиях рыночной экономики такой показатель был достигнут только двумя промышленно развитыми странами с крупным государственным сектором — Швецией и Нидерландами. В современных условиях ситуация в анализируемых странах резко изменилась и практически у всех (кроме СССР, который прекратил существование) имеет место значительный бюджетный дефицит, обусловленный высокими налоговыми поступлениями в прежнем объеме. Это подтверждают данные, приведенные в табл. 2.

Таблица 2. Снижение налоговых поступлений в период перехода к рыночной экономике (в % к ВВП)

Наименование страны	1988	1989	1990	1991	1995
Албания	нет данных	44,2	42,2	27,5	17,8
Болгария	47,4	48,3	42,4	36,8	30,8
Венгрия	54,0	48,2	48,7	46,4	44,5
Вьетнам <sup>1</sup>	10,1	8,9	7,5	6,8	нет данных
Казахстан	25,2	25,0	21,9	18,5	нет данных
Китай	18,4	19,0	17,7	16,5	16,0
Латвия	нет данных	нет данных	нет данных	37,4	27,2
Польша	40,2	37,0	43,8	35,3	нет данных
Румыния	29,9	33,2	35,7	31,8	33,9
Чехословакия	51,7	53,1	54,8	45,5	44,4

<sup>1</sup> Данные приведены без учета поступлений налогов на сырую нефть

Что касается Республики Беларусь, то доля налогов, сборов и отчислений в ВВП составляла: в 1992 г. — 42,9 %, в 1993 г. — 63,3 %, в 1994 г. — 58,7 %, в 1995 г. — 50,2 %, в 1996 г. — 43 %. Поскольку эти данные рассчитаны по фактическому поступлению платежей в бюджет, то снижение их доли в ВВП не означает уменьшения налогового «пресса», а отражает характерную для других стран с переходной экономикой установленную тенденцию [ 1, с.14 ].

Для снижения дефицита бюджета или удержания его в жестко заданных пределах правительства ряда зарубежных стран (Чехия, Словакия, Польша, Аргентина) делают попытку перевести расходы из государственного бюджета на другие счета государственного сектора (внебюджетные счета или фонды, или счета местных органов власти). У специалистов эффективность подобной стратегии вызывает сомнения, поскольку сохраняется риск сокращения объемов производства, уменьшения доходов населения в переходный период. Причем, даже если налоговая система не изменяется, происходит неизбежное снижение налоговых поступлений, и может произойти рост дефицита бюджета. Но вместе с тем за рубежом отмечается тенденция усиления самостоятельности местных бюджетов. Так, в экономически развитых странах доля местных налогов и сборов в консолидированном бюджете составляет около 15—20 %, что обеспечивает самодостаточность местных бюджетов на уровне 35—60 %. В ряде стран (например Германии) к местной бюджетной базе относят полностью либо большую часть налоговых поступлений от местных ресурсов, в их числе, например:

платежи с доходов населения, проживающего на данной территории;  
налоги, связанные с потреблением населения данной территории;

имущественные налоги (сборы) с субъектов хозяйствования и граждан; платежи за использование местных сырьевых ресурсов и инфраструктуры.

Чрезмерная централизация средств в государственном бюджете, как показывает опыт, нежелательна, а если еще имеет место и нестабильность местной налоговой базы (например частое изменение составляющих ее платежей), то это затрудняет разработку программ экономического развития в региональном разрезе. Эффективное формирование налоговой базы местных бюджетов предполагает исключение нецелесообразного перераспределения финансовых ресурсов при следующих условиях:

многоуровневое построение налоговой системы, позволяющее четко разграничивать общегосударственные и местные налоги и сборы;

наличие единых принципов и общей методологической базы системы сбора местных налогов.

Опыт России и Болгарии указывает на еще одну серьезную связь между дефицитом бюджета, темпами роста негосударственного сектора экономики, налоговой политикой и безработицей. В частности при обсуждении формируемого Налогового кодекса в России было отмечено, что если государственные предприятия уволят лишних работников для того, чтобы повысить эффективность своей деятельности, то возрастут государственные расходы на выплату пособий по безработице. Кроме того, потребуются дополнительные расходы из бюджета, обеспечивающие их социальную защиту. Вместе с тем рост в стране частных предприятий и преобразования государственных предприятий создают предпосылки для увеличения числа потенциальных налогоплательщиков, что может существенно увеличить налоговые поступления. Однако в такой ситуации существует опасность усиления со стороны государства так называемого "дискриминационного" налогообложения и введения сборов налогового характера, которые носят конфискационный характер. Это может вызвать негативную ответную реакцию со стороны налогоплательщиков, выражающуюся в уклонении от уплаты налогов (пример Польши). Кроме того, такая практика вынуждает предприятия к сокращению прибыли, чтобы уменьшить уплату налога на прибыль путем необоснованного увеличения заработной платы.

В этой связи необходимо отметить, что формирование рыночно-ориентированной налоговой системы невозможно без принципиально нового подхода к финансированию социальных расходов. В переходный период резко увеличиваются социальные затраты, растут пенсионные расходы. Так, в восточно-европейских странах с переходной экономикой пенсионные расходы составили: в 1992 г. — 8,7 % от ВВП, в 1993 г. — 9,5 %, а в 1995 г. — 10,2 %. В то же время имеет место нехватка средств на пенсионное обеспечение, что требует пересмотра также и пенсионной системы. В развитых странах используется система социального страхования, при которой платежи уплачиваются частично нанимателями, а частично — самими работниками. Кроме того, создана система частных страховых и пенсионных фондов, которые дополняют систему государственного страхования и вовлекают работников в процесс накопления страховых резервов.

Представляет интерес и стимулирование процессов обновления производственной базы зарубежных предприятий и научных исследований. Так, расходы на НИОКР предприятия в основном не ограничивают, поскольку они подлежат вычету из налогооблагаемой базы в полном объеме и дополнительно стимулируются инвестиционными кредитами на эти цели. Более того, инфляционные потери также исключаются из налогооблагаемой базы.

Специально проведенные исследования вопросов налоговой политики и налогового механизма в странах, осуществляющих переход к рыночной

экономике, показали, что на период трансформации экономики налоговой системе должна быть присуща прежде всего простота, т.е. налоговая реформа должна быть направлена на создание налоговой системы, включающей всего несколько основных налогов [2]. Особое внимание при этом необходимо уделить величинам налоговых ставок. Причем налоговые платежи имеют минимальные и максимальные границы. Чрезмерно низкий уровень изъятий позволяет производителям не повышать конкурентоспособность своей продукции, обеспечивая себе приемлемую норму прибыли, снижая тем самым налогооблагаемую базу. В то же время слишком высокий уровень ведет к перегрузке и снижению стимулов для производства. Оптимальная величина налогов может быть определена путем сравнения уровня платежеспособности государства с потребностью в бюджетных средствах каждого сектора экономики. Доказано, что существует устойчивая зависимость между величиной макроэкономических показателей и уровнем централизации ВВП в бюджете [3, с.14].

Так, в 1995 г. в Австрии, Бельгии, Франции и Швеции налоговые поступления и платежи по социальному обеспечению составляли от 42 % до 50 % от ВВП, в ФРГ и Японии — 60—70 %, в США, Италии, Канаде — 44—46 %. Максимальная ставка налогообложения прибыли варьировала от 30 % до 60 %. В последние годы налоговые системы в этих странах существенных изменений не претерпели. Установление же минимальной ставки налога на прибыль корпораций по существу является завуалированной льготой для малых предприятий.

Структура налогообложения характеризуется соотношением прямых и косвенных налогов: в Швеции, Бельгии, Нидерландах, Чехии, Венгрии доля прямых налогов составляет от 25 % до 48 %, а косвенных — от 24 % до 43 %. Считается, что высокая доля косвенных налогов характерна для бедных стран или кризисных регионов, так как именно там существует проблема собираемости налоговых платежей.

Законодательство пытается охватить все виды источников доходов, но избежать при этом многократного обложения одного и того же источника, тем самым увеличивая расходы по сбору налогов и делая систему менее прозрачной. Дифференциация фактических ставок платежей может допускаться в соответствии с приоритетами государственного регулирования. Так, в развитых странах нормы обложения корпораций существенно различаются в зависимости от отраслевой принадлежности предприятий. Вариация ставок в странах Западной Европы достигает следующих величин: в химической промышленности — в пределах от 48 % до 79 %, в машиностроении — от 49 % до 74 %, в легкой промышленности — от 52 % до 80 %.

Структура поступлений в государственный и местные бюджеты в зарубежных странах также различна. Структура поступлений в местные бюджеты сориентирована на самые надежные источники доходов: налог на недвижимость, личный подоходный налог, значительная часть налога на добавленную стоимость.

Существенным фактором, присущим западно-европейским налоговым системам, является их стабильность. В большинстве стран действует запрет на внесение изменений в налоговое законодательство в течение бюджетного года. Но есть и исключения (например Германия). В Германии только в 1992 г. и только по одному налогу — подоходному — было сделано 125 поправок. При этом периодичность проведения налоговых реформ составляет 10—12 лет. Поскольку экономики ряда стран взаимосвязаны между собой, то такие реформы осуществляются почти синхронно. Продолжительность проведения налоговых реформ в условиях экономически развитых стран составляет около полугода, а в странах с переходной экономикой этот процесс продолжается длительное время ввиду сложности реформ и различий в целях реформирования.

Право взимать налоги и обязанность их платить вытекают из необходимости существования государства и его учреждений в интересах всего общества и отдельных граждан. Важнейшие положения и принципы, разработанные общей теорией налогов, получили законодательное, а зачастую и конституционное закрепление во многих странах Западной Европы.

Зарубежный опыт убеждает, что от правильно выбранной налоговой-бюджетной политики зависит формирование, эффективное распределение и использование государственных ресурсов, возможность стимулирования развития производства, обеспечение рациональных структурных сдвигов в отраслевой структуре экономики. Как показывает анализ, благодаря налоговым методам государственного регулирования удалось в странах с так называемой “переходной” экономикой достичь позитивных результатов в структурных экономических преобразованиях (Венгрия, Польша, Эстония). Их роль заключалась прежде всего в первоочередной поддержке национальных предприятий:

обеспечение защиты от конкуренции со стороны зарубежных производителей (“конкуренция импорта”) посредством дифференциации таможенных пошлин и платежей;

стимулирование экспорта путем предоставления прямых налоговых льгот для предприятий-экспортеров;

бюджетная финансовая помощь производственным предприятиям и дифференцированная система налоговых льгот.

В то же время эффективность реформирования национальных экономик находится в непосредственной зависимости от того, насколько удастся отрегулировать баланс прав и обязанностей между налоговыми органами и налогоплательщиками. Например, введение института представителей налогоплательщиков, которые могли бы взаимодействовать с налоговыми органами, установление приоритета норм налогового законодательства при регулировании налоговых отношений и гарантии судебной защиты налогоплательщика в случае введения нормативного акта, нарушающего принципы налогового законодательства.

Если исходить из позиции, что формируемая в стране с переходной экономикой налоговая система должна отвечать требованиям и соответствовать модели рыночно-ориентированной экономики, то необходимо обратить внимание на сложность такой оценки. Чаще всего применяется метод сравнений с системами экономически развитых стран, надежность применения которого снижается вследствие различных целевых ориентиров реформирования налоговых систем (табл. 3):

Таблица 3. Цели налоговых реформ

Экономически развитые страны	Страны с переходной экономикой
1. Приспособление налоговой системы к новым структурам доходов и расходов	1. Приспособление налоговой системы к изменяющимся структурам собственности и государственного регулирования
2. Упрощение налоговой системы и рост бюджетной эффективности сбора налогов	2. Приближение к современным европейским стандартам по числу налогов, их конструкции, организации взимания, уровню обложения
3. Облегчение налогового бремени, защита интересов налогоплательщиков	3. Привлечение инвесторов, защита экспорта и внутреннего рынка
4. Унификация в рамках ЕС и ОЭСР	4. Создание современной системы социальной защиты
	5. Вступление в ЕС и ВТО

Если одной из целей налоговой реформы выступает привлечение в страну иностранных инвестиций, то требуется и дифференцированный подход к налогообложению предприятий с участием иностранного капитала. Одним

из видов подобных предприятий являются совместные предприятия. Необходимо отметить, что в развитых странах не существует особых норм и правил в системе налогообложения, регулирующих их деятельность. Поэтому вопросы налогообложения СП находятся в рамках весьма прогнозируемой экономической ситуации, которая и определяет порядок и размеры уплаты налогов данных предприятий, как и других хозяйствующих субъектов. Однако следует иметь в виду, что использование подобной формы международного сотрудничества может иметь значительно больший экономический эффект, если налоговое законодательство стимулирует это. Так, например, в ряде западно-европейских стран предусматривается система налоговых льгот для инвесторов, помещающих свои капиталы в отдаленные районы или создающих новые отрасли промышленности, что способствует привлечению и желаемому направлению инвестиций. Кроме того, широко распространена практика предоставления "налоговых каникул", манипулирования уровнем налогов и др. в зависимости от приоритетности приложения иностранного капитала.

Также необходимо отметить, что важное место в деятельности СП в развитых странах отводится налоговому планированию, которое в условиях порой исключительно высоких ставок налогов позволяет использовать все допустимые законом средства, пути и методы для максимального сокращения своих налоговых обязательств, что может обеспечить в конечном итоге не только сохранность полученных доходов, но и возможность расширенного инвестирования средств.

Основываясь на анализе зарубежного опыта налогообложения хозяйствующих субъектов в целом и СП в частности, следует подчеркнуть важность таких направлений совершенствования налогового законодательства в Республике Беларусь, как, например, возможность уменьшения налоговых ставок при экспорте продукции, их изменения в случае использования передовой технологии и внедрения инноваций в производство, освобождения от налогообложения прибыли вновь образуемых СП и т.д.

Таким образом, опыт стран с переходной экономикой убеждает, что требуется тщательная разработка законодательной базы о налоговой системе, отвечающей или максимально приближающейся по принципам построения к соответствующим системам развитых стран мира. Для формирования новой налоговой системы, совместимой с рыночной моделью экономики, в условиях Республики Беларусь возможна ориентация на принципы формирования налоговых систем, существующих в странах Западной Европы. Выбор странами с переходной экономикой налоговой системы, которая в перспективе могла бы быть приближена к налоговым системам западно-европейского типа, как показывает опыт, требует значительной подготовки. Попытки правительств некоторых стран (например Болгарии, Латвии) резко увеличить число налоговых стимулов (налоговых льгот) для отдельных групп предприятий и ввести преференциальный налоговый режим в отношении определенных категорий налогоплательщиков или определенных доходов приводили к возникновению почвы для злоупотреблений. Это свидетельствует о необходимости совмещения реформирования налоговой системы с реформированием других систем, обеспечивающих государственное регулирование экономических процессов.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Национальная экономическая газета. 1997. № 46. С.14.
2. Fiscal Policies in Economies in Transition (Vito Tanzi, Washington, D.C.: IMF. 1994).
3. Национальная экономическая газета. 1997. № 39. С.14.
4. Национальная экономическая газета. 1997. № 39. С.14.
5. Экономика и жизнь. 1997. № 12. С.3.