

**Экономический
и Социальный Совет**

Distr.: General
11 February 2019
Russian
Original: English

**Комитет экспертов по международному
сотрудничеству в налоговых вопросах****Восемнадцатая сессия**

Нью-Йорк, 23–26 апреля 2019 года

Пункт 3 с) предварительной повестки дня*

**Обсуждение вопросов существа, связанных
с международным сотрудничеством в налоговых
вопросах: налогообложение и цели в области
устойчивого развития: последующий доклад**

**Последующая записка по вопросу о роли
налогообложения и мобилизации национальных
ресурсов в достижении целей в области устойчивого
развития****Записка Секретариата**

1. Настоящая записка подготовлена в развитие документа зала заседаний “The Role of Taxation and Domestic Resource Mobilization in the Implementation of the Sustainable Development Goals” («Роль налогообложения и мобилизации национальных ресурсов в осуществлении целей в области устойчивого развития») (E/C.18/2018/CRP.19), который был представлен на семнадцатой сессии Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах. В указанном документе был дан первоначальный обзор¹ вопроса о том, как работа Комитета может способствовать дальнейшему задействованию возможностей налогообложения как основной движущей силы мобилизации национальных ресурсов и содействовать выполнению связанных с этим обязательств, содержащихся в Повестке дня в области устойчивого развития на период до 2030 года и Аддис-Абебской программе действий третьей Международной конференции по финансированию развития.

* E/C.18/2019/1.

¹ В документе рассматривались, в частности, следующие вопросы: а) международное сотрудничество в области налогообложения, включая договоры об избежании двойного налогообложения, избежание и разрешение споров и транспарентность; б) налогообложение цифровой экономики; в) освобождение от уплаты налогов при предоставлении официальной помощи в целях развития; г) гендерный фактор и налогообложение.



2. Одним из главных инструментов мобилизации национальных ресурсов является налоговая политика², проведение которой дает, однако, гораздо больший эффект. Налоговая политика играет основополагающую роль в стимулировании многих аспектов устойчивого развития, в первую очередь ведет к сокращению неравенства (как за счет проведения налоговой политики, так и за счет расходования налоговых поступлений) и к поощрению других видов политики и деятельности в поддержку Повестки дня на период до 2030 года.

3. Цель настоящей последующей записки, в частности, — представить дополнительную справочную информацию по вопросу о том, как работа Комитета может помочь всем странам в трех областях деятельности, а именно в областях: а) налогообложения и охраны окружающей среды; б) налогообложения неорганизованной экономики; и с) налогообложения и обеспечения гендерного равенства.

4. Эти области деятельности были определены на основе анализа замечаний, представленных членами Комитета, его целевой группой по налогообложению и целям в области устойчивого развития и членами делегаций государств-членов в ходе заседаний, посвященных международному сотрудничеству в области налогообложения. Эти приоритетные области определены также с учетом расписания межучрежденческих процессов, связанных с финансированием развития, на 2019 год, включая Форум Экономического и Социального Совета по последующим мерам в области финансирования развития, Специальное совещание Экономического и Социального Совета по международному сотрудничеству в налоговых вопросах и Диалог высокого уровня по вопросам финансирования развития.

5. В настоящей записке на рассмотрение Комитета выносятся следующие вопросы:

а) какие жизнеспособные варианты и конкретные меры могут применяться в целях синергетического внедрения системы экологического налогообложения в странах, находящихся на любых уровнях развития? Каким образом текущая и будущая работа Комитета может в максимальной степени содействовать странам в разработке и осуществлении этих вариантов в целях внесения значимого вклада в дело охраны окружающей среды?

б) каковы основные области и варианты, связанные с налогообложением неорганизованной экономики в интересах развивающихся стран, и в частности стран, находящихся в особой ситуации? Каким образом Комитет может помочь этим странам решить такие вопросы, предоставляя им методические указания, содействующие достижению целей в области устойчивого развития?

с) какие варианты налоговой политики и работы налоговых ведомств могли бы рассмотреть страны в целях содействия повышению уровня гендерного равенства? Каким образом Комитет может помочь странам в разработке и осуществлении таких мер?

6. При рассмотрении трех вышеуказанных областей основное внимание в настоящей записке уделяется следующим междисциплинарным аспектам:

² Основное внимание в настоящей записке уделяется, в частности, государственным ресурсам. В области мобилизации внутренних поступлений основное внимание уделяется поступлениям по линии налогообложения, при этом признается существование и многих других неналоговых видов государственных поступлений, таких как тарифы, поступления в виде процентов по займам, предоставляемым правительством, и дивиденды и прибыли, получаемые с компаний государственного сектора.

- а) каким образом налоговая политика может содействовать укреплению мобилизации национальных ресурсов в интересах устойчивого развития при одновременном сокращении неравенства и содействии достижению других целей устойчивого развития;
- б) как можно усилить взаимодополняемость налоговой политики и работы налоговых ведомств;
- с) как определить легкие для практического применения варианты, учитывающие конкретные потребности и возможности стран, находящихся в особой ситуации (в частности стран, находящихся в условиях конфликта, и стран, переживающих постконфликтный период, а также наименее развитых стран).

I. Роль налоговой политики в достижении устойчивого развития

7. В сентябре 2015 года Организация Объединенных Наций приняла реформаторскую, универсальную и учитывающую интересы людей Повестку дня на период до 2030 года с целью ликвидации нищеты и голода, содействия поступательному и всеохватывающему экономическому росту и социальному прогрессу, борьбы с неравенством и охраны окружающей среды. В Повестке дня на период до 2030 года содержится набор из 17 целей в области устойчивого развития и 169 задач, ориентированных на практические действия, глобальных по своему характеру и универсально применимых ко всем странам с учетом разных национальных реалий, возможностей и уровней развития.

8. В Аддис-Абебской программе действий, которая служит глобальной основой для мобилизации значительных объемов ресурсов, необходимых для финансирования устойчивого развития во всех его компонентах, высвечена ключевая роль налогообложения в деле мобилизации внутренних ресурсов. В этой связи Аддис-Абебская программа действий представляет собой неотъемлемую дополняющую часть Повестки дня на период до 2030 года, содержащую политические обязательства и конкретные ожидаемые результаты, способствуя тем самым конкретизации тех средств осуществления и практических мер, которые необходимы для достижения целей в области устойчивого развития и выполнения более широкой повестки дня в области устойчивого развития.

9. На первой Глобальной конференции Платформы сотрудничества в налоговых вопросах — совместной инициативы секретариатов Международного валютного фонда, Организации экономического сотрудничества и развития, Организации Объединенных Наций и Группы Всемирного банка — участники особо подчеркнули роль налоговой политики, помогающей странам достичь устойчивого развития не только за счет мобилизации поступлений, но и за счет поощрения таких планов расходования средств, которые содействуют достижению целей в области устойчивого развития. С этой целью в своем заявлении на закрытии Конференции участники Платформы обязались приступить к осуществлению всеобъемлющей многолетней программы по налогообложению и целям в области устойчивого развития, в которую включены компоненты, касающиеся связи налогообложения со здравоохранением, образованием, гендерным фактором, проблемой неравенства, окружающей средой и инфраструктурой.

10. В целях достижения Повестки дня на период до 2030 года крайне необходимо обеспечить не только мобилизацию и эффективное использование внутренних государственных ресурсов, но и более весомый вклад налоговой политики, и в частности налогообложения, в осуществление национальных планов устойчивого развития.

11. Налоговые поступления обеспечивают наличие внутренних ресурсов, необходимых для предоставления базовых государственных услуг и содействия достижению целей в области устойчивого развития. Для улучшения налогообложения требуется правильное сочетание мер налоговой политики и наличие политической воли и административного потенциала для их претворения в жизнь. На протяжении многих десятилетий необходимость принятия более активных внутренних мер для улучшения налогообложения является общепризнанным фактом, и эта идея получила новый импульс в связи с принятием Аддис-Абебской программы действий, в которой к странам был обращен призыв активизировать свои усилия для обеспечения более эффективной мобилизации национальных ресурсов.

12. В Аддис-Абебской программе действий признано, что основным источником формирования национальных ресурсов является экономический рост. В этой связи налоговая политика может сыграть решающую роль за счет стимулирования экономического роста, содействия развитию ключевых секторов экономики и, в целом, за счет расширения налогооблагаемой базы стран. Крайне необходимо также обеспечить согласование международной и внутренней политики, в том числе по линии международного сотрудничества в области налогообложения, и вести борьбу с такими видами вредоносной практики, как незаконные финансовые потоки (задача 16.4 в рамках целей в области устойчивого развития), уклонение от налогов и уход от налогообложения, а также перемещение прибыли в низконалоговые юрисдикции. Наличие эффективно работающих налоговых ведомств помогает обеспечить экономичный, оперативный и справедливый сбор налогов и может, в целом, сыграть решающую роль в борьбе с коррупцией.

13. Помимо мобилизации поступлений на цели капиталовложений в интересах достижения целей в области устойчивого развития, проведение надлежащей внутренней и международной налоговой политики может сыграть также важную роль в сокращении неравенства и стимулировании перехода на модели устойчивого развития. Проведение такой налоговой политики может быть направлено на цели поощрения гендерного равенства (например, путем налогового стимулирования тех секторов экономики, в которых женщины составляют значительную долю субъектов экономической деятельности, в частности сектора малых предприятий); охраны окружающей среды (например, путем стимулирования внутренних и иностранных инвестиций в производство энергии из возобновляемых источников); поощрения здорового образа жизни и благополучия (например, путем дополнительного налогообложения алкогольных напитков, табачных изделий и сахара). Многие виды такой политики могут также одновременно способствовать достижению цели мобилизации ресурсов и цели поощрения положительных моделей поведения, как, в частности, в случае налогообложения алкогольных напитков, табачных изделий и сахара или в случае отмены субсидий на ископаемые виды топлива. Странам вместе с тем следует сознавать, что проведение такой налоговой политики может отразиться на уязвимых группах населения, поскольку отмена субсидий или введение налогов «на пороки» может носить крайне репрессивный характер и иметь ограниченный эффект в плане влияния на поведение людей, особенно если такая политика не подкреплена комплексом взаимодополняющих мер.

14. Развитие потенциала (задача 17.9 в рамках целей) имеет исключительно важное значение на всех уровнях налоговой политики и в плане содействия повышению согласованности политики (задача 17.14). Однако в некоторых случаях нет четких и обоснованных руководящих указаний по вопросу о том, каким образом налогообложение в более широком смысле, выходящее за рамки

мобилизации национальных ресурсов, может содействовать достижению целей в области устойчивого развития.

15. Очевидно, что для достижения целей в области устойчивого развития потребуется согласование различных видов налоговой политики, а также приведение налоговой политики в соответствие с национальными стратегиями или планами устойчивого развития. Во всех аспектах налоговой политики, в том числе при разработке налоговых законов, при сборе налогов, в работе налоговых ведомств и в структуре расходования поступлений (в том числе на цели социального обеспечения), следует учитывать получаемый эффект в плане распределения доходов и сокращения неравенства. Например, введение налога на выбросы углерода (взимаемого с использования таких углеродосодержащих видов топлива, как нефть и уголь) без установления надлежащего налогообложения горнодобывающего производства, без стимулирования капиталовложений в развитие чистых технологий или без рационализации неэффективной системы субсидирования ископаемых видов топлива может оказаться неэффективным и даже контрпродуктивным в плане достижения прогресса в деле охраны окружающей среды.

Прогрессивность налоговой системы

16. Особое внимание при согласовании политики следует уделять путям мобилизации и расходования ресурсов, особенно на национальном уровне. Прогрессивность налоговых систем следует оценивать в комплексе, а не просто путем анализа прогрессивности или регрессивности отдельно взятых налогов, а также с учетом их стратегических последствий для домашних хозяйств с более низким уровнем доходов. Политика расходования средств, основанная на перераспределении доходов, может сыграть эффективную роль, уравнивая последствия применения отдельных регрессивных налогов в плане усиления неравенства, при одновременном учете компромиссов между экономическим ростом и социальной справедливостью.

17. Этот принцип можно пояснить на следующем примере. Косвенное налогообложение, например налоги на потребление, включая налог на добавленную стоимость (НДС), служит простым способом увеличения поступлений, от которых в значительной мере зависит экономика многих развивающихся стран. Вместе с тем косвенное налогообложение является, как правило, регрессивным (по мере увеличения уровня доходов налоговое бремя уменьшается), если только не создана надлежащая система освобождения от уплаты налогов, и ложится более тяжелым грузом на и без того уязвимые группы населения, включая женщин. В этих условиях и другие виды налоговой политики, ориентированные на обеспечение гендерного равенства (например, стимулирование женщин-предпринимателей), могут оказаться не столь эффективными. Кроме того, социальные расходы, в том числе в сфере здравоохранения и образования, могут иметь для женщин иные последствия, чем для мужчин. Поэтому при проведении в жизнь налоговой политики следует также согласовывать взимание налогов с расходованием налоговых поступлений.

Тенденции в области налогообложения в развивающихся странах: краткий обзор

18. Развивающиеся страны по-прежнему испытывают существенную нехватку поступлений, мобилизуемых на цели устойчивого развития. Хотя точные цифры сложно подсчитать, величина такого дефицита оценивается в пределах от миллиардов до триллионов долларов.

19. Хотя официальная помощь в целях развития может представлять собой важный источник финансирования для развивающихся стран, особенно для стран с наименьшим объемом ресурсов и самым слабым потенциалом, значительная часть указанного дефицита финансирования на цели устойчивого развития может быть восполнена за счет мобилизации внутренних поступлений, и в частности поступлений от налогообложения.

20. Между наименее развитыми странами, развивающимися странами, странами со средним уровнем дохода и развитыми странами по-прежнему наблюдаются существенные разрывы в объемах мобилизуемых поступлений. Хотя в 2017 году развитые страны и страны со средним уровнем дохода вернулись наконец на предкризисные уровни показателей налоговых поступлений в процентном отношении к валовому внутреннему продукту (ВВП), в большинстве развивающихся стран это соотношение по-прежнему находится на уровне значительно ниже 15 процентов. Пороговый показатель в 15 процентов обычно считается минимальным уровнем, стимулирующим развитие³, хотя такого уровня по-прежнему далеко не достаточно для покрытия потребностей в финансировании на цели достижения целей в области устойчивого развития. В малых островных развивающихся государствах и наименее развитых странах в целом отмечались тенденции к увеличению объема поступлений, однако медианный показатель по малым островным развивающимся государствам упал в 2017 году, а медианный показатель по наименее развитым странам остался на прежнем уровне. Несмотря на это, в 40 процентах наименее развитых стран наблюдалось ухудшение показателей отношения налоговых поступлений к ВВП по сравнению с предыдущим годом. В Африке показатели отношения налоговых поступлений к ВВП улучшились в 30 странах и снизились в 22 странах. Несмотря на повышение медианного показателя в Латинской Америке и Карибском бассейне на незначительную величину в 2017 году, число стран региона с возросшим и уменьшившимся показателем было равным.

21. Развивающиеся и развитые страны обычно опираются на разную структуру налоговых поступлений, при этом налоги с корпораций и налоги с торговли обычно составляют более высокую долю поступлений в развивающихся странах. Кроме того, развивающиеся страны часто получают более высокую долю своих налоговых поступлений за счет косвенного налогообложения, особенно за счет НДС.

22. С другой стороны, в развитых странах большую долю составляют налоги на доходы физических лиц и налоги на товары и услуги. Хотя богатые природными ресурсами страны обычно в меньшей степени зависят от подоходных налогов и налогов на потребление как источников поступлений, они могут сталкиваться с более высокими бюджетно-финансовыми рисками в связи с крайней неустойчивостью поступлений, связанных с добычей природных ресурсов, и сменой экономических циклов.

³ Как указано в работе Гаспара, Харамильо и Вингендера, критической точкой является показатель 12,75 процента; как только отношение налоговых поступлений к ВВП достигает этого уровня, «показатель реального ВВП на душу населения начинается стремительно и неуклонно повышаться на протяжении следующего десятилетия». См. Vitor Gaspar, Laura Jaramillo and Philippe Wingender, “Political institutions, State-building and tax capacity: crossing the tipping point”, IMF Working Paper WP/16/233 (International Monetary Fund, November 2016).

II. Налогообложение и охрана окружающей среды

23. В связи с темой налогообложения и охраны окружающей среды Комитету предлагается рассмотреть следующие основные вопросы:

а) какие жизнеспособные варианты и конкретные меры могут применяться в целях синергетического внедрения системы экологического налогообложения в странах, находящихся на любых уровнях развития?

б) каким образом текущая и будущая работа Комитета может в максимальной степени содействовать странам в разработке и осуществлении этих вариантов в целях внесения значимого вклада в дело охраны окружающей среды?

24. Государства — члены Организации Объединенных Наций прилагают значительные усилия, направленные на содействие охране окружающей среды, в том числе решению проблемы изменения климата по линии Парижского соглашения под эгидой Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата. Государства-члены, а также другие заинтересованные стороны, включая деловые круги и гражданское общество, предпринимают активные шаги для смягчения последствий изменения климата (путем сокращения или предотвращения выбросов парниковых газов) и адаптации к тем последствиям, которые уже невозможно предотвратить.

25. В целях в области устойчивого развития отражена главная идея, согласно которой для достижения устойчивого развития необходимо решить проблемы нищеты и неравенства одновременно с обеспечением охраны окружающей среды и перехода на рациональные модели производства и потребления. В рамках этих целей предусмотрены смелые задачи, касающиеся борьбы с изменением климата (цель 13) и его последствиями на глобальном и местном уровнях и сохранения экосистем (цели 14 и 15). В них подчеркивается также, что меры по охране окружающей среды могут быть эффективными только в том случае, если они сочетаются со стратегиями в области устойчивой энергетики (цель 7) и с ответственным использованием ресурсов (цель 12).

Экологическое налогообложение и налогообложение природных ресурсов в интересах достижения целей в области устойчивого развития

26. Согласованная система экологического налогообложения и налогов на эксплуатацию природных ресурсов в сочетании с прогрессивной стратегией введения экологического налогообложения могла бы способствовать решению некоторых задач, связанных с охраной климата, в рамках целей в области устойчивого развития.

27. Эту глубинную взаимосвязь можно наглядно продемонстрировать на следующем примере. В некоторых странах рационализация и постепенная отмена неэффективной системы субсидирования ископаемых видов топлива (задача 12.с, подтвержденная также в Аддис-Абебской программе действий) могли бы обеспечить значительную экономию бюджетных средств, хотя при этом следует учитывать аспекты социальной справедливости. Сэкономленные средства можно было бы направить на увеличение доли энергии из возобновляемых источников в мировом энергетическом балансе (задача 7.2) и на содействие достижению всеобщего доступа к экологически чистому энергоснабжению (задача 7.1). Эти меры в сочетании с инвестициями в эффективную энергетическую инфраструктуру (задача 7.б) и целым рядом других мер могли бы способствовать тому, чтобы экономический рост не сопровождался ухудшением состояния окружающей среды (задача 8.4).

28. С экономической точки зрения экологические налоги предназначены для учета отрицательных внешних эффектов экономической деятельности, в том числе издержек от ущерба, причиняемого окружающей среде, которые, как правило, несет само общество, а не загрязнитель. Этот принцип подтверждается в Аддис-Абебской программе действий, в которой коммерческим предприятиям рекомендуется принять на себя ответственность за последствия своей деятельности для окружающей среды, социальной сферы и сферы государственного управления.

29. Хотя экологические налоги традиционно считаются регрессивными, то есть они считаются оказывающими большее воздействие на домашние хозяйства с низким уровнем доходов, некоторые факты указывают на прямо противоположную картину, особенно в тех случаях, когда эти налоги подкрепляются введением надлежащих взаимодополняющих мер⁴. Все чаще авторы исследований (пусть и посвященных в большинстве своем развитым странам) отмечают также, что нормы энергоэффективности могут носить по сути более регрессивный характер, чем налоги на использование ископаемых видов топлива⁵.

30. Процесс загрязнения и изменения климата на местном уровне в непропорционально большей степени влияет на бедные слои населения (и вызывает их обнищание) как следствие экологических катастроф, а также неуклонного ухудшения состояния земель, воды и воздуха, что сказывается на производительности или доступе к рынкам. Кроме того, домашние хозяйства с низким уровнем доходов (особенно в развивающихся странах) во многих случаях являются не главными потребителями товаров, вызывающих наибольшее загрязнение, например ископаемых видов топлива или одноразовых пластмассовых изделий.

31. Регрессивные последствия экологических налогов можно уравновесить путем проведения всеобъемлющих «зеленых» бюджетно-финансовых реформ, направляющих налоговые поступления на финансирование государственных расходов в сфере здравоохранения, образования и социальной защиты, что, как правило, весьма положительно отражается на обеспеченности средствами к существованию домашних хозяйств с более низким уровнем доходов. С другой стороны, следует признать, что «зеленые» бюджетно-финансовые реформы (или любые всеобъемлющие налоговые реформы) могут оказаться трудным делом для стран, находящихся на любом уровне развития, с точки зрения их разработки, внедрения и эффективного осуществления.

32. В некоторых странах уже проведены всеобъемлющие «зеленые» бюджетно-финансовые реформы, часто в рамках более широкой налоговой реформы, которые включают внедрение согласованной системы налогов на загрязняющие вещества и/или выбросы с целью сокращения темпов деградации окружающей среды на местном уровне и в интересах борьбы с изменением климата. Применение адресных экологических налогов в рамках этих реформ призвано изменить поведение коммерческих предприятий и домашних хозяйств в целях уменьшения загрязнения и подкрепить систему государственных расходов в целом. Собранные налоги могут направляться на цели дальнейшего обеспечения охраны окружающей среды (например, на цели субсидирования производства

⁴ См., например, Katri Kosonen, “Regressivity of environmental taxation: myth or reality?”, Taxation Papers, Working Paper No. 32-2012 (European Commission, 2012); и Mireille Chiroleu-Assouline and Mouez Fodha, “From regressive pollution taxes to progressive environmental tax reforms”, *European Economic Review*, vol. 69 (July 2014).

⁵ См., например, Arik Levinson, “Energy efficiency standards are more regressive than energy taxes: theory and evidence”, Working Paper 22956, (National Bureau of Economic Research, December 2016).

энергии из возобновляемых источников) и/или сокращения масштабов нищеты и неравенства.

33. Другое частое критическое высказывание в адрес экологических налогов заключается в том, что они отрицательно воздействуют на инвестиционную деятельность и могут привести к снижению международной конкурентоспособности коммерческих предприятий. Налоги на выбросы углерода, как обычно называют налоги, взимаемые с углеродной составляющей разных видов топлива, часто характеризуются как мера, приводящая к повышению себестоимости продукции для коммерческих предприятий, и как потенциальная помеха для предпринимательской деятельности. Актуальными могут представляться и дополнительные аргументы, касающиеся утечки углерода.

34. При рассмотрении вопроса о потенциальной регрессивности экологических налогов следует проанализировать их общий эффект с учетом потенциального воздействия на процесс устойчивого развития в целом. В свете неминуемой опасности деградации окружающей среды и изменения климата необходимы эффективные решения; лауреат Нобелевской премии 2018 года в области экономических наук Уильям Нордхаус считает, что самым эффективным средством решения проблем, вызванных выбросами парниковых газов, стало бы создание глобальной системы налогов на выбросы углерода, которые в единообразном порядке взимались бы со всех стран.

35. Подкомитет по вопросам экологического налогообложения наметил своей главной областью деятельности разработку руководящих принципов взимания налогов на выбросы углерода с особым учетом проблем, с которыми сталкиваются развивающиеся страны. Цель этих руководящих принципов Подкомитета — дать общий обзор концептуальных рамок и основных мотивов, исходя из которых может приниматься решение о введении налога на выбросы углерода; и служить практическим руководством по вариантам разработки и взимания такого налога в пределах согласованных директивных и нормативными рамок. Подкомитет приведет примеры по странам, которые помогут конкретизировать его методические указания.

36. Кроме того, Подкомитет по вопросам налогообложения отраслей горнодобывающей промышленности недавно завершил составление (и проводит в настоящее время обновление) Справочника Организации Объединенных Наций по отдельным вопросам налогообложения отраслей горнодобывающей промышленности для развивающихся стран. Цель этого Справочника — помочь развивающимся странам в принятии обоснованных решений по директивным и административным аспектам налогообложения предприятий в горнодобывающих отраслях промышленности.

37. Развивающиеся страны, некоторые из которых являют собой один из самых смелых образцов применения системы экологического и энергетического налогообложения, по-прежнему нуждаются в помощи и методических указаниях со стороны Организации Объединенных Наций в вопросах, касающихся практических аспектов политики и работы налоговых ведомств в области такого налогообложения. Помимо взимания налогов на выбросы углерода и налогообложения отраслей горнодобывающей промышленности, к некоторым приоритетным областям, в которых развивающиеся страны обратились за помощью, относятся: а) налогообложение производства пластмассовых изделий в рамках согласованного комплекса директивных мер по сокращению производства, повторному использованию и вторичной переработке таких изделий; б) налогообложение или стимулирование использования различных источников энергии, включая возобновляемые источники энергии и электричество; и с) применение всеобъемлющих подходов к вопросам экологического и энергетического налогообложения,

учитывающих положение в странах и наличие таких инструментов, как субсидирование различных видов топлива.

III. Налогообложение неорганизованной экономики

38. В связи с темой налогообложения неорганизованной экономики Комитету предлагается рассмотреть следующие основные вопросы:

а) каковы основные области и варианты, связанные с налогообложением неорганизованной экономики в интересах развивающихся стран, и в частности стран, находящихся в особой ситуации?

б) каким образом Комитет может помочь этим странам решить такие вопросы, предоставляя им методические указания, содействующие достижению целей в области устойчивого развития?

39. В Аддис-Абебской программе действий подтверждается обязательство повышать справедливость, транспарентность, эффективность и действенность налоговых систем, в том числе за счет расширения налоговой базы и продолжения усилий в целях «интеграции неформального сектора в формальную экономику с учетом национальных условий».

40. В рамках цели 8 в области устойчивого развития (достойная работа и экономический рост), цели 10 (сокращение неравенства) и цели 16 (эффективные, подотчетные и основанные на широком участии учреждения) подчеркивается необходимость поощрения законов и политики, включая меры в налоговой сфере и в сфере оплаты труда и социальной защиты, способствующих производительной деятельности и содействующих более всеохватывающему и устойчивому развитию. Аналогичным образом, в рамках цели 8 особо указано на важность проведения политики, способствующей предпринимательству, при одновременном поощрении официального признания микро-, малых и средних предприятий, в том числе посредством предоставления им доступа к банковским и финансовым услугам.

Актуальность обсуждения темы налогообложения неорганизованной экономики

41. На долю неорганизованной экономики приходится значительная и растущая часть ВВП во многих странах. По данным Международной организации труда, более 61 процента мировой рабочей силы (2 миллиарда человек) зарабатывают себе на жизнь в неорганизованном секторе экономики, при этом 93 процента занятых в неорганизованном секторе во всем мире сосредоточены в странах с формирующейся рыночной экономикой и развивающихся странах. Следует отметить, что во многих случаях работа в неорганизованной экономике представляет собой не свободный выбор, а скорее единственную практическую альтернативу для тех компаний и работников, которые либо не могут получить доступ в организованный сектор, либо оказались исключенными из него.

42. В Африке наличие в экономике значительной доли натурального сельского хозяйства и мелкого фермерского производства и высокий уровень безработицы приводят к сужению налогооблагаемых баз, ограничивая возможности для сбора налогов. Вместе с тем следует подчеркнуть, что сокращение налогооблагаемых баз часто обусловлено действием ряда факторов, в том числе тем фактом, что во многих странах экономические элиты остаются исключенными из налогооблагаемой базы.

43. Неорганизованный сектор, на который приходится значительная часть ВВП во многих странах Африки, обычно не облагается налогами на доходы или прибыли (хотя могут все же взиматься такие косвенные налоги, как НДС). По оценкам Экономической комиссии для Латинской Америки и Карибского бассейна, в регионе Латинской Америки и Карибского бассейна неуплаченные суммы НДС и подоходного налога эквивалентны соответственно 2,4 процента и 4,3 процента от объема регионального ВВП и составили в общей сложности 340 млрд долл. США в 2015 году⁶. Следует отметить, что неорганизованный сектор имеет огромную экономическую значимость для стран региона, а неуплата налогов может объясняться множеством причин, в том числе налоговым мошенничеством. Согласно оценкам, средний показатель уклонения от уплаты НДС составляет приблизительно 28 процентов, а показатель уклонения от уплаты подоходного налога представляется более серьезным, составляя в среднем 50 процентов от величины налоговых поступлений (по отношению к теоретически исчисленному объему собираемых налогов), хотя показатели по отдельным странам существенно различаются. Подсчитано, что в случае налогов с корпораций показатели уклонения от уплаты налогов оказываются выше, чем в случае налогов на доходы физических лиц, а внутри категории доходов физических лиц показатели уклонения от уплаты налогов оказываются гораздо выше в случае самостоятельно занятых лиц, чем в случае наемных работников.

44. Налогообложение неорганизованной экономики занимает одно из центральных мест в повестке дня многих развивающихся стран как способ мобилизации государственных поступлений, стимулирования экономического роста и поощрения благого управления. Правительства многих развивающихся стран предпринимают усилия по налогообложению неорганизованной экономики, хотя реальные факты часто свидетельствуют о незначительном удельном выходе, высоких затратах на сбор налогов и сложностях с правоприменением.

45. Эти проблемы отчасти обусловлены, особенно в больших по размерам странах, необходимостью отслеживания значительного числа микро- и малых индивидуальных компаний, рассредоточенных на обширной территории. Такие усилия могут отчасти служить объяснением того, почему правительства вводят меры по повышению эффективности и действенности работы налоговых ведомств, направленные на упрощение налоговых систем и сокращение операционных расходов, связанных с налогообложением.

46. Упрощение бюрократических процедур, а также предоставление льгот и стимулов может побудить неорганизованные предприятия к переходу в организованную экономику, хотя это предположение и не получило однозначного подтверждения на практике.

47. В обычных условиях неорганизованные предприятия будут стремиться перейти на официальную основу в том случае, если получаемые ими выгоды (например, доступ к кредитам и другим финансовым инструментам, программы обучения и поддержки, государственные контракты на закупки, права собственности, деловые связи с крупными компаниями) превысят их издержки (например, расходы на регистрацию и лицензии, расходы, связанные с уплатой налогов, расходы, связанные с соблюдением трудового законодательства и других государственных постановлений).

48. Следует отметить, что косвенные издержки, которые понесут неорганизованные компании, могут оказаться более значительными, чем издержки,

⁶ Economic Commission for Latin America and the Caribbean, *Fiscal Panorama of Latin America and the Caribbean 2018: Public Policy Challenges in the Framework of the 2030 Agenda* (United Nations publication, Sales No. E.18.II.G.9).

связанные с уплатой налогов и соблюдением установленных правил, и вмененные издержки, связанные с упущенными выгодами. Неорганизованные компании сталкиваются с препятствиями, мешающими расширению их деятельности и внедрению новшеств, и могут первыми пострадать от хищнической конкурентной борьбы и коррупционной практики.

49. Хотя выгоды, получаемые от перехода на официальную основу, различаются по секторам и странам, налогообложение неорганизованного сектора и постепенное расширение масштабов такого налогообложения скорее всего принесет значительные выгоды. Переход компаний на официальную основу скорее всего приведет к их охвату системой налогообложения, что будет способствовать соблюдению установленных правил и повышению гласности. Могут возникнуть такие положительные сопутствующие эффекты, как повышение скорости реагирования и подотчетности перед налогоплательщиками, усиление доверия к правительству, а также более широкое вовлечение маргинализированных групп населения в общественную жизнь. Хотя величина налоговых поступлений может поначалу оказаться скромной, налогообложение неорганизованного сектора могло бы также способствовать экономическому росту (вследствие роста предпринимательства благодаря более широкому доступу к кредитам и повышению безопасности вложений) и увеличению занятости, что, следовательно, привело бы к мобилизации дополнительного объема поступлений в более долгосрочной перспективе.

Варианты политики в области налогообложения неорганизованной экономики

50. Альтернативные варианты политики, применяемые странами, обычно относятся к следующим категориям: а) взимание налогов косвенным путем с помощью налогов на потребление, например, НДС; б) стимулирование соблюдения установленных правил, касающихся уплаты прямых налогов; и в) разработка специализированных режимов презюмируемых налогов.

51. Для взимания налогов с помощью НДС не требуется никакого участия неорганизованного сектора в налоговой системе, и при таком налогообложении устраняются возможные трудности, связанные с большими затратами на соблюдение установленных правил. Однако регрессивный характер НДС ведет к усилению неравенства, что необходимо будет корректировать с помощью других мер.

52. Меры, стимулирующие соблюдение установленных правил, могут включать целый комплекс мер, например снижение ставок налогов или предоставление поощрений для малых компаний, ведущих самостоятельную отчетность, либо удержание налогов в сочетании с предоставлением налоговых вычетов или скидок. Однако эти варианты могут существенным образом усложнить налоговую систему и работу налоговых ведомств и привести к повышению операционных расходов, связанных с налогообложением.

53. Режимы презюмируемых налогов все шире применяются в качестве метода налогообложения неорганизованной экономики в развивающихся странах. Презюмируемое налогообложение предполагает использование косвенных средств для установления обязанности по уплате налога, которые отличаются от обычных правил, основанных на счетах налогоплательщиков. Примером служит, в частности, взимание налогов с неорганизованных торговцев на рынке по фиксированной ставке. Преимущество режимов презюмируемых налогов заключается в том, что они заменяют собой различные другие виды налогов и их относительно просто отслеживать, что, следовательно, ведет к снижению расходов на

соблюдение установленных правил. Тем не менее эти режимы могут отличаться крайней регрессивностью и могут приводить к дальнейшему росту неравенства.

54. Жизнеспособность вариантов налогообложения неорганизованной экономики зависит как от политической готовности, так и от способности правительств эффективно применять эти варианты на национальном и, в надлежащих случаях, на местном уровне. Хотя местные органы государственного управления уже могут осуществлять сбор целого ряда пошлин с субъектов неорганизованной экономической деятельности, введение дополнительных мер может способствовать дальнейшей модернизации налоговых систем, в частности реорганизации и укреплению налоговых ведомств.

55. Упрощению процессов начисления и сбора налогов могло бы способствовать также применение технологий, облегчающее уплату налогов и доступ к банковской системе и обеспечивающее более строгое соблюдение налоговых правил. Развивающиеся страны могут добиться скачкообразного повышения эффективности работы своих налоговых ведомств благодаря использованию электронных методов налогообложения; примечателен пример Нигерии, где в 2015 году была внедрена электронная системы автоматизации основных процессов начисления и сбора налогов, в том числе процессов регистрации налогоплательщиков, заполнения налоговых деклараций, уплаты налогов и проведения ревизионных проверок.

56. В некоторых странах предприняты конкретные шаги, в том числе в рамках более широких реформ в области децентрализации, для передачи ответственности органов государственного управления за налогообложение неорганизованного сектора с национального на субнациональный уровень. Децентрализация обслуживания или проведение информационно-просветительной работы среди налогоплательщиков на местном уровне также могут быть эффективными мерами, призванными приблизить налоговые органы к налогоплательщикам.

IV. Налогообложение и обеспечение гендерного равенства

57. В связи с темой налогообложения и обеспечения гендерного равенства Комитету предлагается рассмотреть следующие основные вопросы:

а) какие варианты налоговой политики и работы налоговых ведомств могли бы рассмотреть страны в целях содействия повышению уровня гендерного равенства?

б) каким образом Комитет может помочь странам в разработке и осуществлении таких мер?

58. В Аддис-Абебской программе действий провозглашено обязательство достичь гендерного равенства за счет увеличения инвестиций в целях устранения гендерного разрыва, обеспечения полноценного и равноправного участия женщин в экономике и предоставления им равного доступа к руководящим постам.

59. Цель 5 в области устойчивого развития предусматривает ликвидацию всех форм дискриминации в отношении женщин и девочек, а также принятие и совершенствование стратегий в целях поощрения гендерного равенства и расширения прав и возможностей женщин и девочек. Достижение гендерного равенства предполагает поощрение законов и политики, в том числе в налоговой области, обеспечивающих создание равных экономических возможностей для женщин, а также их вовлечение и участие на всех уровнях принятия решений (цели 8 и 16).

60. После финансового кризиса 2008 года некоторые международные организации рекомендовали проводить в жизнь различные виды бюджетно-финансовой политики, содействующие экономическому подъему, начиная с введения, сразу же по окончании кризиса, программы государственных расходов, направленной на ускорение экономического роста. Чуть позже эти рекомендации сменились советами ограничить объем государственных расходов. Страны на всех уровнях развития принимают в настоящее время меры строгой экономии, сокращая объем государственных расходов и мобилизуя более значительную часть ресурсов за счет регрессивных (например такие налоги на потребление, как НДС), а не за счет более прогрессивных форм налогообложения.

61. Такое изменение налоговой политики, произошедшее в последние 10 лет, привело в большинстве стран к увеличению неравенства в уровне доходов, в том числе вследствие сокращения расходов на социальное обеспечение и в таких областях, как здравоохранение и образование. Неравенство — это не просто преграда для построения справедливого общества, это еще и препятствие для экономического развития. Проводимая в последнее время бюджетно-финансовая политика, направленная на замедление экономического роста, как правило, имела для женщин более серьезные последствия в плане усиления неравенства, чем для мужчин⁷.

62. Сами по себе системы налогообложения и государственных расходов не являются нейтральными с гендерной точки зрения. Гендерная предвзятость в системе налогообложения может проявляться в виде таких положений налоговых законов или постановлений, которые открыто устанавливают неодинаковые правила для мужчин и женщин или же на имплицитной, но постоянной основе оказывают разное воздействие на мужчин и женщин.

63. Такие элементы открытой предвзятости, как, например, совместное заполнение деклараций об уплате налога на доходы физических лиц, могут негативно отразиться на мало зарабатывающих членах домашнего хозяйства, которыми обычно являются женщины. Регрессивные налоги, в том числе налоги на потребление, должны, казалось бы, одинаково влиять на мужчин и женщин, однако в действительности такие структуры оказывают неодинаковое воздействие. Косвенные налоги, например НДС, как правило, затрагивают женщин в большей степени, чем мужчин в связи с чрезмерной представленностью женщин среди групп населения с низким уровнем доходов (что повышает степень регрессивности этого налога) и в связи с разными структурами потребления. Этот эффект в большей мере проявляется в тех странах, где НДС является одним из главных источников мобилизации налоговых поступлений, в том числе во многих развивающихся странах.

64. Презюмируемые налоги и сборы, особенно взимаемые на субнациональном уровне, также могут иметь имплицитный элемент гендерной предвзятости, который должен учитываться не только национальными органами власти, но и теми субнациональными органами власти, которые занимаются сбором собственных налоговых поступлений.

65. В странах, находящихся на любом уровне развития, женщины в большей степени, чем мужчины, подвержены опасности потерять работу и оказаться в нищете. Женщины имеют более низкие средние доходы и чаще, чем мужчины, работают в неорганизованном секторе неполный рабочий день на непостоянных работах. Кроме того, продолжительность их участия в рабочей силе составляет,

⁷ United Nations Entity for Gender Equality and the Empowerment of Women (UN-Women), *Gender, Taxation and Equality in Developing Countries. Issues and Policy Recommendations*, Discussion Paper (2018).

как правило, меньшее количество лет, несмотря на их более высокую продолжительность жизни. В зависимости от структуры программ социального страхования и типа пенсионных реформ, проводимых странами (например, переход от единой пенсионной системы к многокомпонентной пенсионной системе), женщины могут оказаться в невыгодном положении, что скорее всего приведет к отсутствию у них финансовой безопасности в пенсионном возрасте.

66. Проведение дискриминационной бюджетно-финансовой политики, будь то открытой или имплицитной, закрепляет существующие предубеждения в обществе и может иметь негативные последствия, не ограничивающиеся одной лишь сферой налогообложения: проведение такой политики может препятствовать доступу женщин к достойной оплачиваемой работе и гарантированным доходам; усилить стереотип роли женщин как неоплачиваемых семейных работников; и ограничить доступ женщин к производительному капиталу, богатству и другим экономическим возможностям.

67. Перераспределительный потенциал налоговой политики имеет особо важное значение для кардинального изменения положения женщин, зажатых в тисках нищеты и не имеющих больших возможностей для обеспечения своего социально-экономического развития и развития своих семей.

68. Система бюджетирования с учетом гендерного фактора, нацеленная на выработку более согласованной политики путем применения методов гендерного анализа при составлении и исполнении государственных бюджетов, может также повлиять на то, как разрабатывается и осуществляется бюджетно-финансовая политика, и обеспечить повышение эффективности и достижение более высокого уровня социальной справедливости в рамках всего бюджетного процесса.

Варианты налоговой политики, содействующие обеспечению гендерного равенства

69. Налоговые системы и налоговая политика могут служить мощными инструментами для решения проблемы гендерного неравенства и содействия преодолению существующих предубеждений в обществе.

70. В рамках предпринимаемых ими усилий по достижению целей в области устойчивого развития странам на всех уровнях развития рекомендуется оценить воздействие их налоговых систем на уровень гендерного равенства, как с точки зрения налогообложения, так и с точки зрения государственных расходов. Это может быть достигнуто путем проведения реформ, в ходе которых анализируются и пересматриваются налоговые законы и ставки в свете существующих открытых и имплицитных элементов гендерной предвзятости, а также путем пересмотра практики сбора налогов, работы налоговых ведомств и распределения государственных расходов через систему бюджетирования, учитывающую гендерный фактор.

71. Для обеспечения учета гендерного фактора в налоговой политике и в комплексе налоговых мер, утверждаемых правительством, можно было бы использовать такие способы, как их прогрессивное структурирование и снижение уровня имплицитной гендерной предвзятости при их разработке. При проведении гендерного анализа налога на доходы физических лиц следует рассматривать по меньшей мере четыре основных вопроса: а) недостаточность налоговой скидки в связи с повышением основного прожиточного минимума; б) последствия перехода на налогообложение физических лиц по фиксированным ставкам; в) совместное налогообложение взрослых семейных пар; и д) «привязку» размеров социальных пособий к уровню дохода.

72. Регрессивный эффект при взимании косвенных налогов, например НДС, может быть смягчен путем выборочного освобождения от уплаты налогов или применения дифференцированных ставок, но при этом не следует полностью элиминировать их функцию мобилизации налоговых поступлений. Однако, с учетом растущей значимости косвенного налогообложения в структуре налоговых поступлений в развивающихся странах, можно изучить варианты применения более прогрессивных налогов одновременно с принятием также конкретных мер для корректировки косвенных налогов.

73. С общественной точки зрения система бюджетирования с учетом гендерного фактора и финансирование государственных услуг с помощью налогообложения могут оказать огромное положительное влияние на жизнь женщин благодаря уменьшению необходимости заниматься неоплачиваемой домашней работой и уходом за членами семьи (по традиции женщины занимаются таким трудом чаще, чем мужчины). Политика социального страхования также могла бы иметь гендерную направленность, например благодаря принятию таких мер в сфере государственных расходов, которые сочетают в себе всеобщую пенсионную систему, финансируемую государством, с равноправной программой пенсионного обеспечения, финансируемой за счет взносов участников. При таком перераспределительном подходе был бы обеспечен базовый доход для вышедших на пенсию женщин, которые не участвовали в организованной экономике по упомянутым выше причинам.

74. Следует отметить, что объектом исследований по вопросу о гендерном факторе и налогообложении являются в основном развитые страны. Имеющаяся литература по развивающимся странам посвящена в основном областям, которые традиционно считаются преобладающими видами экономической деятельности женщин, например налогообложение видов топлива, необходимых для приготовления пищи, налогообложение малых предприятий и микропредприятий и налогообложение предметов женской гигиены. Необходимы дополнительные всеобъемлющие исследования по вопросу о том, как налоговые системы отражаются на жизни женщин в развивающихся странах.

75. Необходимы также всеобъемлющие методические указания по вопросу о том, каким образом с помощью налоговой политики можно создать экономические, социальные и политические возможности для женщин как полноправных субъектов экономической деятельности и принимающих решения индивидуумов.

76. Могут быть также предприняты усилия для оказания развивающимся странам статистической поддержки в деле сбора налоговых данных в разбивке по признаку пола и укрепления возможностей в плане анализа данных и разработки надлежащей политики с учетом гендерного фактора, в том числе в области государственных финансов, государственно-административной деятельности и составления государственного бюджета.

V. Выводы

77. Работа Комитета может служить дополнительным подспорьем для всех стран в их усилиях по осуществлению Повестки дня на период до 2030 года и Аддис-Абебской программы действий, помогая выработке четких и обоснованных руководящих указаний по вопросу о том, каким образом налогообложение в более широком смысле, выходящее за рамки мобилизации национальных ресурсов, может содействовать достижению устойчивого развития.

78. Были определены три важнейшие области, в которых Комитет может предоставить дополнительные методические указания и поддержку всем странам, а именно: а) налогообложение и охрана окружающей среды; б) налогообложение неорганизованной экономики; и с) налогообложение и обеспечение гендерного равенства.

79. Главную задачу, которая стоит перед всеми странами в трех вышеуказанных областях, можно кратко сформулировать как необходимость достижения баланса между эффективным сбором налоговых поступлений и обеспечением социальной защиты и охраны окружающей среды. Достижение такого баланса потребовало бы: а) разработки согласованных налоговых систем, сбор поступлений в рамках которых осуществлялся бы на прогрессивной основе с последующим перераспределением, содействующим созданию возможностей для наиболее уязвимых групп населения, в том числе женщин; б) обеспечения стимулирования с помощью налогообложения таких видов деятельности, согласующихся с Повесткой дня на период до 2030 года, как охрана окружающей среды, внедрение новшеств и переход субъектов неорганизованной экономической деятельности на официальную основу; и с) поддержания простой и эффективной системы налоговых ведомств, поощряющей соблюдение налоговых правил и содействующей справедливому налогообложению. Практические методические указания Комитета, наряду с коллегиальным обменом опытом и целенаправленным развитием потенциала, стали бы ключевыми инструментами, содействующими дальнейшему продвижению стран в этом направлении.

80. Страны, находящиеся в особой ситуации, в том числе страны, находящиеся в условиях конфликта, страны, переживающие постконфликтный период, и наименее развитые страны, могут не иметь возможностей для применения стандартных методических указаний, в том числе для проведения всеобъемлющих реформ налоговой политики или работы налоговых ведомств. Для этих стран требуются принципиально новые решения, которые могут включать такие меры, как упрощение налоговых режимов или укрепление системы сбора поступлений за счет взимания таможенных пошлин. Эти решения, которые надлежит применять в согласовании с другими видами политики и нормами, должны быть нацелены на обеспечение максимально возможной прогрессивности и направлены на достижение более широких целей, в том числе целей охраны окружающей среды и обеспечения гендерного равенства.