

Magister

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И ЦЕЛИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Мировой
опыт
сопряжения



Налоговая политика и цели устойчивого развития Мировой опыт сопряжения

Под редакцией
Заслуженного деятеля науки Российской Федерации,
доктора экономических наук, профессора **И.А. Майбурова**

Рекомендовано к изданию Международным учебно-методическим центром «Профессиональный учебник» в качестве монографии для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит»

Рекомендовано к изданию Научно-исследовательским институтом образования и науки в качестве монографии для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит»

Электронные версии книг
Издательства «ЮНИТИ-ДАНА» на сайте
Международной электронной библиотеки
«Образование. Наука. Научные кадры»
www.niion.org



Москва • 2023

УДК 336.22.02(100)
ББК 65.261.41-18(0)
Н23

Научно-редакционный совет:
Л.И. Гончаренко, А.П. Киреенко, И.А. Майбуров, А.И. Погорлецкий

Авторский коллектив:
*И.А. Майбуров, Т.В. Воронина, Т.О. Дюкина, М.А. Евневич,
К.А. Захарова, Д.В. Иванова, О.М. Карпова, Е.Ф. Киреева,
Л.П. Королева, Д.В. Лазутина, Ю.В. Леонтьева, И.А. Лукьянова,
И.И. Огородникова, А.И. Погорлецкий, Н.В. Покровская, А.А. Пугачев, А.В. Реут,
О.А. Синенко, М.А. Троянская, Ю.Г. Тюрина, Д.Ю. Федотов, Е.С. Цупилова,
А.И. Чужмаров, С.И. Чужмарова, Т.Н. Шашкова, А.Ю. Шеина*

Рецензенты:
член-корр. РАН, д-р экон. наук, проф. *Х.Н. Гизатуллин*
(Институт социально-экономических исследований УНЦ РАН)
член-корр. РАН, д-р экон. наук, проф. *Е.В. Попов*
(Уральский институт управления — филиал РАНХиГС)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники,
лауреат премии Правительства РФ в области образования

Н23 **Налоговая** политика и цели устойчивого развития. Мировой опыт сопряжения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2023. — 255 с. — (Серия «Magister»).

И. Майбуров, Игорь Анатольевич.

ISBN 978-5-238-03708-0

Агентство СІР РГБ

Монография подготовлена коллективом ведущих отечественных специалистов в сфере экономики для формирования облика новой магистерской дисциплины. Монография посвящена анализу лучших зарубежных практик использования инструментария налоговой политики для реализации 17 целей устойчивого развития, принятых в 2015 г. Генассамблеей ООН в резолюции «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года».

Исследованы теоретические аспекты реализации налоговой политики в целях устойчивого развития в части теоретического анализа этих целей и их значимости для мирового сообщества. Проведена декомпозиция функционала современной налоговой политики, Рассмотрена значимость социальной, экологической и регулирующей функций для достижения целей устойчивого развития. Рассмотрены лучшие мировые практики налоговой поддержки достижения целей ликвидации нищеты, голода, неравенства. Представлен мировой опыт налоговой поддержки достижения целей улучшения условия жизни для всех. Проведен анализ мировых практик налоговой поддержки достижения целей устойчивого развития экосистем. Рассмотрена роль налоговой политики в укреплении глобального партнерства.

Для магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также специалистов в сфере налогообложения.

ББК 65.261.41-18(0)

ISBN 978-5-238-03708-0

© Коллектив авторов, 2023

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2023

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания. Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

Предисловие

В книгах мы жадно читаем о том,
на что не обращаем внимания в жизни.
Эмиль Кроткий

Уважаемый читатель!

Двухтомник, первую книгу которого Вы открыли, посвящен анализу возможностей и перспектив использования инструментария налоговой политики для реализации 17 целей устойчивого развития, принятых в 2015 г. Генассамблеей ООН в резолюции «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года». В нем анализируются лучшие мировые практики и российский опыт коррекции налоговой политики для реализации целей устойчивого развития.

Данная книга воплотила в себе доклады участников XV Международного налогового симпозиума «Теория и практика налоговых реформ», который пройдет в г. Иркутск 2—9 июля 2023 г. В этом году предметом дискуссии на симпозиуме станут вопросы налогового стимулирования реализации целей устойчивого развития. Участниками симпозиума будут внимательно рассмотрены мировой и российский опыт налогового стимулирования в этой сфере.

Выбор тематического фокуса текущего симпозиума обусловлен тем, что именно налоги являются очень эффективным и перспективным экономическим инструментом обеспечения устойчивого развития, но при этом не фигурируют в качестве таковых в арсенале обозначенной повестки дня в области устойчивого развития на период до 2030 года. Для актуализации возможностей налоговой политики и привлечения внимания общественности к этой проблематике и выбран столь специфичный тематический фокус.

Данная книга посвящена анализу лучших мировых практик коррекции налоговой политики для реализации целей устойчивого развития. Несмотря на то, что теория налогового регулирования и налогового стимулирования довольно хорошо проработана, вопросы теории, проблематики, а также анализа лучших практик адресного преференциального налогообложения для достижения конкретных целевых установок крайне актуальна, что подтверждается значительным количеством научных публикаций в специальной налоговой литературе.

Тот факт, что интерес к научно-теоретическому осмыслению, казалось бы, хорошо изученного вопроса не ослабевает, связан с несколькими обстоятельствами. Во-первых, изменение социо-экологических условий современных ре-

лий выдвигает новые требования к инструментарию налоговой политики. Во-вторых, значимость экономических регуляторов, заметное место среди которых занимают налоговые регуляторы, многократно возрастает в концепции устойчивого развития, когда арсенал запретительных мер в определенной мере уже задействован. В-третьих, необходимость изменения экономического поведения хозяйствующих субъектов, физических лиц и домохозяйств в целях устойчивого развития, для чего также эффективно могут применяться инструменты налоговой политики.

Предлагаемые Вашему вниманию результаты исследований выполнены авторитетным коллективом ученых-экономистов, специализирующихся на налоговой проблематике и достаточно известных научной общественности своими исследовательскими разработками в данной сфере. Данная монография является плодом коллективного труда 26 авторов, представляющих 14 различных научно-образовательных организаций. Несмотря на территориальную удаленность авторов и следование канонам своих научных школ, такой синтез дифференцированных позиций позволяет учесть самые разные аспекты рассматриваемой проблемы, обеспечив комплексный подход к ее изучению.

Ответ на традиционный вопрос, для кого предназначена эта монография, вполне очевиден. Это научные работники, аспиранты, магистранты и студенты экономических специальностей, практикующие специалисты, занимающихся проблемой налогообложения доходов физических лиц. Особый интерес данная книга представит для управленческой элиты, налоговых консультантов, госслужащих, интересующихся проблемами разработки и реализации государственной и региональной налоговой политики.

А теперь несколько слов о структуре монографии. Она состоит из четырех примерно равных по объёму и наполнению глав.

Первая глава посвящена анализу теоретических аспектов реализации налоговой политики в целях устойчивого развития. Проведен теоретический анализ целей устойчивого развития и их значимости для мирового сообщества. Аргументирована значимость налоговой политики для достижения целей устойчивого развития. Показан генезис социальной функции в реализации налоговой политики. Обоснована значимость экологической функции в реализации налоговой политики и произведена декомпозиция функциональных эффектов. Рассмотрено соотношение фискальной, регулирующей и экологической функций в налоговой политике, ориентированной на устойчивое развитие. Раскрыта значимость регулирующей функции в реализации налоговой политики.

Вторая глава посвящена анализу мирового арсенала налоговой поддержки достижения целей ликвидации нищеты, голода, неравенства. Подробно проанализирован налоговый инструментариум ликвидации нищеты во всех ее формах. Раскрыта роль налоговой политики в обеспечении гендерного и возраст-

ного равенства. Рассмотрен налоговый арсенал уменьшения неравенства внутри стран и между ними. Обоснованы налоговые катализаторы повышения доступности правосудия и создания эффективных институтов. Обозначена система инструментов и методов налогового регулирования социально-экономического неравенства домохозяйств.

Третья глава посвящена детальному анализу мирового опыта налоговой поддержки достижения целей улучшения условия жизни для всех. Раскрыт опыт налоговой поддержки здорового образа жизни и достижения благополучия населения. Проанализированы эффективные налоговые стимулы обеспечения и получения качественного образования на протяжении всей жизни. Аргументирована значимость налоговой поддержки повышения доступности чистой воды и санитарии для всех. Исследован опыт налогового стимулирования обеспечения экономического роста и достойной работы для всех. На примере Индии обоснованы возможности использования налоговых преференций для развития здравоохранения, сохранения населения, его здоровья и благополучия.

Четвертая глава посвящена исследованию проблем и перспектив совершенствования налоговой поддержки достижения целей устойчивого развития экосистем. Исследованы налоговые катализаторы создания инновационной инфраструктуры и обеспечения устойчивой индустриализации. Обоснована перспективность поддержки экологической устойчивости городов и населенных пунктов через инструментарий налогообложения. Рассмотрены налоговые конструкции стимулирования перехода к рациональным моделям потребления и производства. Проведен анализ налоговой поддержки борьбы с изменением климата и его последствиями. Аргументирована роль налоговой политики в укреплении глобального партнерства.

Завершая предисловие, традиционно выражаю благодарность уважаемым рецензентам, известнейшим специалистам по государственному регулированию экономики — члену корреспонденту РАН, д-ру экон. наук, проф. Гизатуллину Хамиту Нурисламовичу и члену корреспонденту РАН, д-ру экон. наук, проф. Попову Евгению Васильевичу, а также издательству «ЮНИТИ-ДАНА» за неизменную поддержку данного проекта

С пожеланием творческих успехов!
И.А. Майбуров

Авторский коллектив

Научный редактор монографии **Майбуров Игорь Анатольевич** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Института экономики и управления Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — § 1.3

Воронина Татьяна Васильевна — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Мировая экономика и международные отношения» Южного федерального университета (г. Ростов-на-Дону) — § 4.5

Дюкина Татьяна Олеговна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 3.4

Евневич Мария Александровна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики предприятия и предпринимательства Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 3.1

Захарова Кристина Алексеевна — кандидат экономических наук, заведующий кафедрой экономики и финансов финансово-экономического института Тюменского государственного университета (г. Тюмень) — § 1.2

Иванова Динара Владимировна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики предприятия и предпринимательства Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 3.1

Карпова Ольга Михайловна — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Института экономики и управления Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — § 2.2, 3.3

Киреева Елена Федоровна — доктор экономических наук, профессор, первый проректор Белорусского государственного экономического университета (г. Минск) — § 3.2

Королева Людмила Павловна — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента экономической безопасности и управления рисками Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 4.1

Лазутина Дарья Васильевна — кандидат экономических наук, доцент, директор финансово-экономического института Тюменского государственного университета (г. Тюмень) — § 1.2

Леонтьева Юлия Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Института экономики и управления Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — § 1.3

Лукьянова Ирина Аркадьевна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск) — § 1.5, 4.4

Огородникова Ирина Ивановна — кандидат социологических наук, доцент, доцент кафедры экономики и финансов финансово-экономического института Тюменского государственного университета (г. Тюмень) — § 3.5

Погорлецкий Александр Игоревич — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 1.6

Покровская Наталья Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 1.4

Пугачев Андрей Александрович — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов и кредита Ярославского государственного университета им. П.Г. Демидова (г. Ярославль) — § 2.3

Реут Анна Владимировна — кандидат юридических наук, доцент, доцент Департамента международного и публичного права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 2.4

Синенко Ольга Андреевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и кредит» Дальневосточного федерального университета (г. Владивосток) — § 4.2

Троянская Мария Александровна — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой государственного и муниципального управления Оренбургского государственного университета (г. Оренбург) — § 2.5

Тюрина Юлия Габдрашитовна — доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента общественных финансов, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 2.5

Федотов Дмитрий Юрьевич — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры международных отношений и таможенного дела Байкальского государственного университета (г. Иркутск) — § 1.1

Цепилова Елена Сергеевна — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры управления и технологий в туризме и рекреации Сочинского государственного университета (г. Сочи) — § 4.5

Чужмаров Андрей Иванович — кандидат экономических наук, советник при ректоре Коми республиканской академии государственной службы и управления (г. Сыктывкар) — § 4.3

Чужмарова Светлана Ивановна — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой банковского дела Сыктывкарского государственного университета имени Питирима Сорокина, ведущий научный сотрудник Пермского филиала Института экономики Уральского отделения Российской академии наук (г. Сыктывкар) — § 4.3

Шашкова Татьяна Николаевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, аудит, статистика» Уфимского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Уфа) — § 2.1

Шейна Анастасия Юрьевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, менеджмента и маркетинга Уфимского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Уфа) — § 2.1

Глава 1

Теоретические аспекты реализации налоговой политики в целях устойчивого развития

Глобальные проблемы усложнились настолько,
что за их решение не берутся даже подростки.
Роберт Орбен

1.1. Теоретический анализ целей устойчивого развития и их значимости для мирового сообщества

Оптимист заявляет, что мы живем в лучшем из миров,
а пессимист опасается, что это чистая правда.
Джеймс Кабелл

Предпосылки теории устойчивого развития. Вследствие развития процессов глобализации, интенсификации техногенных производств, увеличения масштабов добычи и переработки природных ресурсов к середине XX века в большинстве стран мира значительно ухудшилась экологическая обстановка, вызванная загрязнением окружающей среды, и обострились социальные конфликты как внутри стран между слоями населения, обладающими разным уровнем дохода, так и между группами стран, обладающими разным экономическим потенциалом и различающимися по уровню потребления совокупного национального дохода, производимого в мире.

Осознание мировым сообществом накопленных на тот момент экологических и социально-экономических проблем привело к переосмыслению доктрины экономического роста, доминировавшей в XVIII—XX вв. и основанной на приоритете непрекращающегося увеличения объемов производства и потребления на основе все большего вовлечения в хозяйственный оборот добываемых ресурсов.

Классики экономической науки, на чьих трудах основывалась предыдущая экономическая доктрина, считали рынок саморегулируемой системой, способной преодолеть любые кризисные явления, в которой недостатки рыночного механизма легко исправить через государственное регулирование экономики.

Кроме того, экологические проблемы до XX в. проявлялись редко и не носили острый характер.

Понимание ущербности теории непрерывающегося экономического роста, основанного на увеличении объемов производства без учета экологических и социальных последствий, привело к появлению и принятию большинством стран мира теории устойчивого развития, основанной на гармоничном сочетании экономических, социальных и экологических аспектов развития человеческой цивилизации.

Понятие устойчивого развития. К настоящему времени сложилось несколько определений понятия устойчивое развитие. Наиболее удачным, по мнению большинства исследователей, является определение, сформулированное в докладе Всемирной комиссии по окружающей среде и развитию «Наше общее будущее» (1987 г.): «устойчивое развитие — развитие, которое удовлетворяет потребности настоящего времени, но не ставит под угрозу способности будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности»¹.

Основоположники теории устойчивого развития исходят из предположения о том, что бизнесмены и собственники предприятий в погоне за прибылью безудержно наращивают объемы производства продукции и переработки сырья, тем самым провоцируя рост загрязнения окружающей среды, экологические и техногенные катастрофы, увеличение расслоения общества по уровню доходов, рост нищеты как в стране производства, так и в других странах, проигрывающих в международной конкуренции экономически развитым странам.

С данной точки зрения экономика противопоставляется экологическим и социальным процессам. Экономический рост признается неустойчивым в случае, если он наносит ущерб окружающей среде, сопровождается снижением уровня жизни населения и ростом нищеты. Устойчивым следует признать экономическое развитие, не увеличивающее загрязнение окружающей среды и не сопровождающееся увеличением расслоения общества по уровню доходов, даже несмотря на низкие (и даже нулевые) темпы экономического роста.

Тем самым устойчивость развития рассматривается на основе сбалансированности трех элементов, характеризующих развитие цивилизации: экономики, измеряемой темпами экономического роста; экологии, оцениваемой степенью загрязнения окружающей среды; социального положения, определяемого уровнем жизни населения.

Термин устойчивое развитие (англ. *sustainable development*) в русском переводе не вполне точно передает смысл, заложенный в данном понятии авторами теории устойчивого развития. В буквальном переводе *sustainable development* может означать постоянный, непрерывающийся рост объемов производства,

¹ Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР): Пер. с англ. М.: Прогресс, 1989.

что прямо противоположно основному смыслу данного понятия, в основе которого заложен отказ от экономического роста, способного нанести ущерб экологии и обществу. Поэтому исходя из контекста применения слова *sustainable* его можно было бы перевести, как «гармоничный», «сбалансированный», «долгосрочный», «самодостаточный», «жизнеспособный» и т.п. Следует обратить внимание на то, что по оценкам экспертов аналогичные сложности с интерпретацией термина *sustainable development* сложились при его переводе на французский, немецкий, румынский и другие языки.

Кроме того, термин устойчивое развитие иногда подвергается критике из-за противоречивости, заложенной в данном понятии в русском переводе. С одной стороны, «устойчивость» предполагает неизменность, равновесие в то время, как «развитие» возможно только при условии выхода системы из равновесного состояния. Однако в научной, дипломатической и журналистской русскоязычной практике сложился и устоялся вариант перевода данного понятия, как устойчивое развитие, в связи с чем, удобнее использовать данный вариант перевода.

Мальтузианская теория. Зачатки теории устойчивого развития можно встретить в трудах античных авторов: Демокрита, Сократа, Платона и др., излагавших идеи развития человеческого общества в гармонии с природой и самосовершенствование личности без ущерба для иных членов социума.

Однако первым полноценным научно обоснованным исследованием по проблемам, связанным с устойчивым развитием, следует признать эссе Т. Мальтуса «Опыт закона о народонаселении» (1798 г.), на основе которого была сформирована экономика-демографическая теория, названная впоследствии именем ее автора — мальтузианство. Мальтус обосновал свою теорию на тезисе о росте глобальных противоречий и конфликтов в обществе в связи с ограниченностью природных ресурсов и неограниченностью роста потребностей человека на фоне бесконтрольного и непрекращающегося роста численности населения.

По мнению Мальтуса, божественное вмешательство через кровопролитные войны и массовые болезни позволяет сдерживать численность населения Земли в оптимальных размерах: «Когда возрастание населения достигает своего крайнего предела, все препятствия, как предупреждающие, так и разрушающие размножение, начинают действовать с особенной силой: усиливаются порочные склонности, дети чаще оставляются на произвол судьбы, войны и эпидемии становятся более частыми и опустошительными. Эти причины действуют до тех пор, пока население не будет ими низведено до уровня средств существования... Физические и нравственные страдания как бы являются указаниями, посредством которых Бог предостерегает нас, чтобы мы в своих поступках избегали того, что противоречит нашей природе и что угрожает нашему счастью»¹.

¹ Мальтус Т.Р. Опыт о законе народонаселения (Шедевры мировой экономической мысли. т. 4). Петрозаводск: Петроком, 1993. С. 20, 40.

В качестве практических рекомендаций мальтузианская теория выдвигала предложения по контролю над рождаемостью, призванные рост совокупного потребления и сократить нищету.

Экологический компонент и теория ноосферы. Доминирующим элементом теории устойчивого развития является экологическая составляющая. По мнению большинства авторов, наибольшую опасность сохранению и развитию человеческой цивилизации создают экологические угрозы, вызванные истощением природных ресурсов, загрязнением окружающей среды, техногенными катастрофами (включая уже произошедшие аварии на атомных электростанциях на Чернобыльской АЭС и АЭС Фукусима), сокращением биологического разнообразия, снижением способности экологических систем к самовосстановлению.

При этом экологическая устойчивость должна обеспечиваться гармоничным сосуществованием физических и биологических систем. Индустриальное развитие не должно разрушать природную среду, вновь строящиеся промышленные предприятия должны гармонично встраиваться в экосистему. Экосистемы должны обладать жизнеспособностью для обеспечения глобальной стабильности биосферы Земли. Нарушение стабильности биосферы грозит уничтожению живых организмов планеты.

Важной характеристикой экосистем является их способность к самовосстановлению и динамической адаптации к антропологическим изменениям. Поэтому природная среда рассматривается не как статичный объект, который нужно сохранить в первоначальном «идеальном» состоянии, а как систему, адаптированную к антропологическому воздействию. В то же время антропологическое воздействие человека на экосистемы не должно носить разрушительного характера, хозяйственная деятельность человека должна подстраиваться под самовосстанавливающуюся способность экосистем.

Предпосылки теории устойчивого развития, обосновывающие необходимость гармоничного сосуществования человека и природной среды, были сформулированы в трудах Вернадского В.И. В своем основном учении о ноосфере Вернадский обосновал единство человека и биосферы. Теория ноосферы раскрывает процесс активной преобразующей деятельности человечества на Земле. По своему содержанию учение ноосферы представляет собой целостный проект развития всего человечества, его самоорганизации и выхода из состояний социальных катаклизмов, кризисов и перехода в результате гуманитарного прогресса в гармоничное сосуществование с экосистемами в новой форме — ноосферного состояния. Учение ноосферы предусматривает неразрушающее и бескризисное взаимопроникновение и сосуществование человеческой техносферы и биосферы Земли.

Важным достижением исследований Вернадского является то, что в его учении о ноосфере осуществлен синтез общественных и естественных наук в процессе изучения проблемы глобальной деятельности человечества, активно перестраивающего природную среду. Несмотря на то, что наука, технологии, экономический потенциал достигли небывалых высот, человеческая деятельность не приобрело независимости от природы. Поэтому учение ноосферы ставит перед человечеством задачу использования законов природы в собственных интересах, при этом не нарушая природного равновесия.

Побудительным элементом развития ноосферы Вернадский считает человеческий разум и знания, систематизированные научной мыслью. Человек познает вселенную, и эти знания позволяют ему преобразовывать окружающий мир, создавая его в новом виде — в виде ноосферы: «Рост научной мысли, тесно связанный с ростом заселения человеком биосферы, размножением его и его культурой живого вещества в биосфере, — должен ограничиваться чуждой живому веществу средой и оказывать на нее давление. Этот рост и связанное с ним давление все увеличиваются благодаря тому, что резко проявляется действие массы создаваемых машин, увеличение которых в ноосфере подчиняется тем же законам, как и размножение самого живого вещества, т.е. выражается в геометрических прогрессиях. Как размножение организмов проявляется в давлении живого вещества в биосфере, так и ход геологического проявления научной мысли давит создаваемыми им орудиями на косную сдерживающую его среду биосферы, создавая ноосферу, царство разума»¹.

Социальный компонент устойчивого развития. Социальные задачи устойчивого развития ориентированы на сохранение стабильности социальных и культурных систем, угрозу которым создают неравенство в уровне жизни у разных классов общества, а также конфликты между странами из-за неравномерного распределения ресурсов. Социальный компонент устойчивого развития направлен на поиск путей справедливого распределения благ.

Исследования социальных аспектов устойчивого развития в определенной степени опираются на теоретические исследования нобелевского лауреата по экономике Дж. Р. Хикса, посвященные экономике благосостояния (в 30-х гг. XX века). Согласно этой теории, у каждого индивида имеются свои потребности, которые он стремится удовлетворить. Однако на пути удовлетворения потребностей возникают препятствия, вызванные ограниченностью ресурсов и столкновением интересов других лиц. Поэтому в обществе возникает задача построения эффективной экономической системы, способной оптимально согласовать интересы всех членов общества.

¹ Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера. М.: Наука, 1989. 261 с. С. 188.

По мнению Хикса, повышение степени удовлетворения потребностей одного индивида вследствие ограниченности ресурсов влечет за собой сокращение возможностей по удовлетворению потребностей других индивидов. В этом случае рост благосостояния отдельных лиц не будет являться улучшением общественного благосостояния. Экономическая система будет оптимальной только в том случае, когда благосостояние каждого индивида в социуме находится на настолько это возможно высоком уровне, при условии, что никакая реорганизация сложившейся системы не ухудшит положение других индивидов. Тем самым экономика благосостояния предполагает оптимальное распределение ресурсов между членами общества, способное обеспечить максимизацию полезности от потребления благ.

В свою очередь исследования Хикса по экономике благосостояния основываются на теории оптимума по Парето, сформулированной итальянским экономистом и социологом Вильфредо Парето. Согласно теории Парето, экономическая система достигает оптимального состояния в ситуации, когда положение любого участника экономических отношений нельзя улучшить, одновременно не снижая благосостояния хотя бы одного участника экономической системы.

Кроме того Хикс, занимаясь исследованием проблем распределения и потребления доходов, сформулировал подходы к рациональному использованию располагаемых доходов, сохраняя их величину, что соответствует целям устойчивого развития: «В практической жизни определение уровня дохода преследует цель указать людям, сколько они могут потреблять, не делая себя при этом беднее. Если развить эту мысль, то будет казаться, что следует определять доход как максимальную сумму, которую можно направить на потребление в течение недели и в то же время сохранить в конце недели благосостояние таким же, каким оно было в ее начале. Итак, когда человек делает сбережения, он планирует в будущем увеличить свое состояние, когда же он тратит больше, чем получает, он ждет ухудшения своего положения»¹.

Ощутимый вклад в исследование социального компонента устойчивого развития внес американский экономист Макс Лоренц, изложивший в работе «Методы измерения концентрации богатства» (1905 г.) метод измерения концентрации благосостояния общества, который позже был назван «Кривая Лоренца».

Кривая Лоренца представляет собой графическое изображение функции распределения, которая иллюстрирует степень неравенства в доходах населения. При составлении кривой распределения доходов домохозяйства разделяются на квинтильные группы и определяется какая доля совокупных доходов общества приходится на каждую группу населения. На графике кривой Лоренца демонстрируется какую часть совокупного дохода получают квинтильные группы населения куму-

¹ Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал. М.: Прогресс, 1993. С. 289—290.

лятивным образом (т.е. нарастающим итогом) от самой беднейшей до самой богатой. Чем сильнее на полученном графике изогнута кривая распределения доходов, тем в большей степени неравномерно распределены доходы в стране. Кривая Лоренца применяется для оценки уровня расслоения общества и, соответственно, степени достижения социальных целей устойчивого развития.

Позднее, в 1912 г., итальянским статистиком и демографом Коррадо Джини была разработана статистическая модель, представляющая собой алгебраическую интерпретацию кривой Лоренца, названная Коэффициентом Джини.

Коэффициент Джини измеряет степень расслоения общества по какому-либо изучаемому признаку, чаще всего, по уровню дохода. Его величина исчисляется в интервале от 0 до 1, чем больше значение показателя отклоняется от нуля и стремится к единице, тем в большей мере доходы сконцентрированы в распоряжении небольших групп населения. На рис. 1 представлена кривая Лоренца демонстрирующая степень неравенства распределения дохода в отдельных странах мира в 2019 г. В табл. 1 по тем же странам мира приведены данные коэффициента Джини.

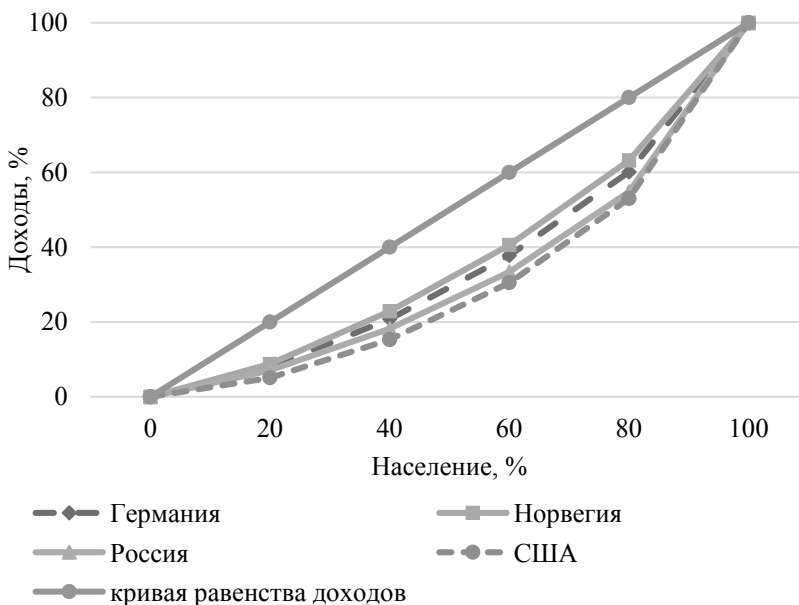


Рис. 1.1. Кривая Лоренца неравенства распределения дохода в отдельных странах мира в 2019 г.¹

¹ Рисунок и таблица составлены автором на основе данных Всемирного Банка (<https://data.worldbank.org/indicator>)

Таблица 1.1. Величина коэффициента Джини
в отдельных странах мира в 2019 г.

Германия	0,317	Россия	0,377
Норвегия	0,277	США	0,415

«Пределы роста» и прогнозы развития человеческой цивилизации.

Важнейшим этапом научного осмысления и количественного измерения проблем развития человеческой цивилизации и возможности создания условий для устойчивого развития стала серия научных исследований, проведенных начиная с 1970 г. по инициативе Римского клуба группой ученых из разных стран под руководством Медоуз Д.Х. Результаты научных исследований были обнародованы в докладе «Пределы роста» (1972 г.). В дальнейшем, на протяжении 1992—2012 гг. проводились повторные исследования, уточняющие результаты и прогнозы, изложенные в первоначальном варианте доклада.

Доклад «Пределы роста» содержит описание математической модели прогнозирования роста человеческой популяции, динамики экономического производства и состояния окружающей среды. На основе разработанной модели было составлено 12 сценариев развития человеческой цивилизации под воздействием различных техногенных и природных факторов.

Большинство составленных сценариев предсказывало к 2100 г. рост человеческой популяции до 10—12 млрд чел. с последующим катастрофическим обвалом численности до 1—3 млрд чел. Ключевое влияние на сокращение численности населения должны оказать экологические и социальные факторы: «Если существующие на настоящий момент времени тенденции роста населения мира, индустриализации, загрязнения окружающей среды, производства продуктов питания и истощения ресурсов сохранятся неизменными, то уже в течение следующего столетия человечество подойдет к пределам роста. Наиболее вероятным результатом будет довольно резкое и неуправляемое падение как численности населения, так и промышленного производства»¹.

Авторы исследования в своей математической модели использовали 9 основных и 30 вспомогательных переменных и внешних параметров, на основе которых были между собой связаны 16 переменных нелинейными дифференциальными уравнениями. Математический аппарат позволил преодолеть голословность общих рассуждений о перспективах развития человеческой цивилизации. Формально-верифицируемые методы математического моделирования с применением компьютерных технологий дали возможность количественно

¹ Медоуз Д.Х., Медоуз Д.Л., Рэндерс Й., Беренс В. Пределы роста. М.: Изд-во МГУ, 1991. С. 25—26.

оценить динамику ключевых показателей, характеризующих человеческую цивилизацию и состояние природной среды.

Дальнейшие исследования на протяжении 40 лет показали, что анализируемые показатели не всегда соответствовали прогнозной величине, однако общая тенденция деградации состояния окружающей среды была выявлена авторами исследования верно: «Человек уже настолько ухудшил состояние окружающей среды, что крупным природным системам нанесен необратимый ущерб. Ни для одного вида загрязнителя мы не знаем точного значения верхнего предела способности Земли поглощать его, не говоря уже о способности Земли поглощать все виды загрязнителей вместе. Однако мы знаем, что такой предел существует. Во многих местах локальное загрязнение окружающей среды уже вышло за этот предел. Самым верным путем к его достижению в глобальном масштабе является экспоненциальный рост численности населения и одновременный экспоненциальный рост индивидуальной деятельности каждого человека, вызывающий загрязнение окружающей среды»¹.

В качестве заключения по результатам модельных расчетов авторы исследования выдвинули предложение о необходимости перехода от экономического роста к глобальному равновесию.

Доклад «Пределы роста» оказал большое влияние на мировое сообщество и способствовал росту интереса к проблемам загрязнения окружающей среды и сохранения человеческой цивилизации. По своей сути, доклад «Пределы роста» дал практическую базу для обоснования теории устойчивого развития и подтолкнул международные организации и правительства стран мира к разработке конкретных мер по достижению целей устойчивого развития.

Комиссия Брундтланд и доклад «Наше общее будущее». Осознание угроз человечеству от нерационального экономического роста и расширения эксплуатации природных ресурсов способствовало росту интереса к углублению исследований проблем устойчивого развития на международном уровне.

Значительный вклад в проведении данных исследований внесла созданная в 1983 г. по инициативе генерального секретаря ООН Международная комиссия по окружающей среде и развитию (МКОРС, англ. — *World Commission on Environment and Development*). Комиссию возглавила бывший премьер-министр Норвегии — Гру Харлем Брундтланд, под именем которой комиссия упоминается не реже, чем под официальным названием — МКОРС. Перед комиссией была поставлена задача исследования накопившихся в человеческой цивилизации экономических, экологических, социальных проблем и определение возможностей по обеспечению устойчивого развития человечества. Результаты

¹ Медоуз Д.Х., Медоуз Д.Л., Рэндерс Й., Беренс В. Пределы роста. М.: Изд-во МГУ, 1991. 208 с. С. 89—90.

исследования Комиссия Брундтланд представила в 1987 г. на 42-й сессии Генеральной ассамблеи ООН в докладе «Наше общее будущее».

Авторы доклада «Наше общее будущее» рассматривали устойчивость развития человечества с позиций согласования интересов и выгод человеческих поколений. По их мнению, выгодами текущего экономического роста и благополучия пользуются представители текущего поколения, тогда как проблемы и страдания от экологических проблем и ограничения всех видов ресурсов будут испытывать представители будущих поколений — дети и внуки ныне живущих людей. В докладе по результатам исследования проблем перенаселенности планеты и избыточного антропологического воздействия на природную среду ставится задача ограничения рождаемости и соотношения численности населения с имеющимися ресурсами.

Комиссия Брундтланд выдвигает целый ряд задач по обеспечению сбалансированного экономического роста: снизить энергоемкость и материалоемкость производства; расширить получение альтернативных источников энергии; сократить издержки промышленного производства и выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду; снизить уровень безработицы в развивающихся странах.

Приоритетное внимание в докладе «Наше общее будущее» уделено развитию социальной составляющей устойчивого развития за счет сокращения социального неравенства как между классами общества, так и между странами, различающимися по уровню развития. Сокращение нищеты и бедности по мнению авторов доклада будет способствовать решению экологических проблем, ведь бедные страны нерационально эксплуатируют природные ресурсы, используют устаревшие технологии, менее чем богатые страны заботятся о сохранности природной среды. В экономически слабо развитых странах, когда на первый план выходят задачи изыскания средств к существованию, то загрязнение окружающей среды рассматривается в качестве второстепенной проблемы.

Комиссия Брундтланд обозначила пути достижения целей устойчивого развития через развития международного сотрудничества и слаженных действий правительств всех стран мира, направленных на обеспечение устойчивого развития. Ни одна страна не может развиваться изолированно от других стран. Только принятие и соблюдение взаимных обязательств по ограничению выбросов в окружающую среду, по обмену экологичными технологиями, ограничению международной торговли товарами, угрожающими экосистеме (например, озоноразрушающими веществами), способно снизить экологические проблемы. Для борьбы с голодом необходимо справедливое распределение между странами ресурсов и продовольствия. Необходимо добиваться сокращения межстрановой дифференциации по уровню доходов населения.

В докладе отмечается, что расслоение стран по уровню благосостояния и неравномерное потребление природных ресурсов провоцирует межгосударственные политические конфликты. Поэтому за счет справедливого распределения ресурсов

необходимо снизить мировую политическую напряженность. Следует способствовать разоружению стран мира, сократить вероятность ядерной войны.

Цели устойчивого развития ООН. Очередным этапом продвижения идей устойчивого развития стало принятие Генассамблеей ООН в 2015 г. резолюции «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года», содержащей план действий по обеспечению устойчивого развития. Резолюцию подписали 193 страны мира, согласовав тем самым совместные действия по реализации плана устойчивого развития. Резолюция ООН установила 17 целей устойчивого развития, на достижение которых должны быть направлены усилия правительств всех стран мира.

Все установленные ООН цели устойчивого развития можно условно разделить на 4 группы — связанные с обеспечением традиционных для теории устойчивого развития компонентов (экологического, социального и экономического), а также 2 общие цели, возникшие на стыке гармоничной реализации трех традиционных компонентов устойчивого развития.

На рис. 1.2 приведен список принятых резолюцией ООН целей, распределенных по направлениям устойчивого развития.



Рис. 1.2. Цели устойчивого развития резолюции ООН

Экологические цели согласуются с приоритетами теории ноосферы Вернадского, опирающейся на гармоничное и неконфликтное сосуществование человечества с окружающей средой, чему должны способствовать борьба с изменением климата и сохранение природных экосистем.

Социальные цели направлены на сокращение неравенства между членами общества, а также между странами. Это будет способствовать ликвидации нищеты, голода. Среди социальных целей, кроме того, обозначены: обеспечение здорового образа жизни и содействие благополучию для всех в любом возрасте; обеспечение гендерного равенства и расширение прав и возможностей всех женщин и девочек; обеспечение всеохватного и справедливого качественного образования.

Экономические цели направлены на снижение энергоемкости и материалоемкости производства, сокращение воздействия промышленности на окружающую среду, отказ от избыточного потребления, уменьшение безработицы.

Заключение. Накопившиеся к XX веку экологические и социальные проблемы подтолкнул человечество к переосмыслению приоритетов экономического развития. Традиционно в экономические отношения заложены конкурентные механизмы. Стремление победить в конкурентной борьбе проявляется в конкуренции между компаниями в границах одной страны, а также в межгосударственной конкуренции. Доминирование конкурентных отношений цивилизационных подсистем является источником неустойчивости современной цивилизации, провоцирует политические конфликты и появление мировых экономических кризисов.

Согласно исследованиям теории устойчивого развития несбалансированный непрекращающийся экономический рост, игнорирующий состояние природной среды и равномерное распределение доходов между членами общества, обречен на неустойчивость и чреват экологическими и социальными катаклизмами.

Для решения накопленных проблем были выдвинуты и обоснованы идеи устойчивого развития, опирающиеся на сбалансированном и взаимодополняющем прогрессе всех трех компонентов устойчивого развития: экологическом, экономическом и социальном.

1.2. Генезис социальной функции в реализации налоговой политики

Чем дольше живешь,
тем больше наследуешь от себя самого.
Лешек Кумор

Многие российские и зарубежные исследователи дискутируют по вопросу использования налогообложения в качестве инструмента социальной политики

и социальной функции налогов. До сих пор нет единой точки зрения о социальной роли и значении налогов как государственного инструмента по регулированию социально-экономических процессов общества.

Истоки обоснования социальной функции. Вопросы о социальной функции налогов предусматривают изучение влияния налогообложения на нивелирование социально-экономических процессов в обществе. Еще И. Озеров отмечал, что возрастает роль налога как социального реформатора через перераспределение имущества, поддержание одних форм промышленности и развития других. Форма государственного устройства, его фискальная и налоговая политика, а также социальные противоречия менялись при смене общественно — экономических формаций.

Теории налоговой политики социального государства берут своё начало от теории государства всеобщего благосостояния. Это такая концепция политического строя, при котором на государстве лежит основная ответственность за защиту, развитие экономического и социального благосостояния своих граждан. Первые теории социального государства были сформулированы в трудах таких ученых, как Л. фон Штейн, Ф. Науманн, А. Вагнер и У. Беверидж¹.

Данная концепция возникла как ответ на события Великой французской революции 1789 г. и подготовившие ее идеи Просвещения. Отправная точка — неприятие революционных перемен, которые угрожали основам существующей власти. То есть теории, обрисовывающие концепции государства всеобщего благосостояния, были своеобразным ответом консерватизма на возможную угрозу революционных преобразований. В таблице 1.2 представлена краткая характеристика вышеперечисленных теорий социального государства.

Таблица 1.2. Теории социального государства

<i>Автор теории</i>	<i>Основная идея теории</i>
Лоренц фон Штейн (1815—1890)	Поддержание равенства, обеспечение свободы, материальная поддержка беднейших классов.
Фридрих Науманн (1860—1919)	Защита личной собственности, поддержка низших классов, защита общественного порядка.
Адольф Вагнер (1835—1917)	Национализация ряда предприятий, сосуществование рабочего класса с правящим.
Уильям Беверидж (1879—1963)	Расширение социального обеспечения для всех слоев населения, создание доступных систем здравоохранения и образования.

¹ Калинина О.В. Генезис социальной роли налога и социальной налоговой политики государства// Экономика и управление. № 3 (65) 2010. С. 25—27.

Рассмотрим подробнее сущность каждой из них.

Лоренца фон Штейна часто характеризовали как убежденного апологета власти, отрицающего влияние общества на государство. По его мнению, государство должно всячески способствовать всеобщему прогрессу, как экономическому, так и социальному.

Перу Фридриху Науманну принадлежит концепция социального государства, которую можно назвать либеральной. Безусловно, низшим классам полагались как моральная, так и материальная поддержка властей, однако при этом ученый настаивал на незыблемости права собственности и защите социального порядка.

Концепция социалиста Адольфа Вагнера предусматривала превращение капиталистического государства в государство всеобщего благосостояния. Для этого необходимо было национализировать такие предприятия, как банки, страховые компании, железные дороги и т.д. Кроме того А. Вагнер говорил о необходимости интеграции рабочего класса в государство и о его мирном сосуществовании с другими классами (в противовес марксистам с их теорией «классовой борьбы»). «Великая депрессия» и две мировые войны только подстегнули дальнейшее развитие этой теории. Например, именно в духе этой концепции проводил свои преобразования Ф. Рузвельт, в их числе — помощь фермерам; создание профсоюзных организаций и упразднение детского труда.

В 1942 г. У. Беверидж разработал, так называемую, модель социального страхования¹. Для нее характерны следующие составляющие: метод социальной защиты, называемый двойным. Такие статьи расходов, как, например, здравоохранение и семейные пособия, обеспечивались за счет государства. Остальные же статьи расходования должны были ложиться на плечи работников и работодателей. Кроме того, её основу составлял трехуровневый тип социальной защиты, включающий в себя три звена: государство, работодатель и работник. Уже во время Второй мировой войны правительство Великобритании приступило к реализации этой программы, которая (с некоторыми незначительными поправками) дожила до наших дней.

Так или иначе, все эти концепции едины в одном: именно государство и проводимая им экономическая политика ответственны за состояние социальной сферы и благосостояние граждан.

В то время активно обсуждали происхождение и развитие государства всеобщего благосостояния, но редко затрагивались вопросы происхождения и развития налоговых систем. Это довольно удивительно, поскольку налогообложение является одним из центральных социальных обязательств современного мира. Особенно на Западе, где государства не требуют верности по политиче-

¹ *Morgan K.J., Prasad M. The Origins of Tax Systems: A French-American Comparison. American Journal of Sociology. 2009. Vol. 114. No. 5. P. 1350—1394.*

скому или религиозному признакам, и где военная служба становится все более второстепенной, налогообложение является обязанностью, от которой нельзя избавиться. Налоги затрагивают и богатых (через налоги на имущество и подоходный налог), и бедных (через налоги на заработную плату и продажи). Налоги могут усилить привилегии доминирующих расовых и гендерных групп, они являются своеобразным полем активной борьбы за политическую власть. Более того, взаимозаменяемые ресурсы, предоставляемые налогообложением, играют центральную роль в существовании государства. Без налоговых поступлений не было бы ни перераспределения и общественных благ, которые тщательно изучались учеными, ни способности государства защищать само свое существование от других государств.

Современные государства в настоящее время стремятся к соблюдению баланса своих интересов и интересов общества через действующую налоговую систему. Данный баланс можно соблюсти, реализуя следующие элементы: соотношение налоговой нагрузки центра и регионов с финансированием региональных и национальных социальных программ; компромисс экономических интересов государства и налогоплательщиков; соотношение интересов различных слоев населения.

К вопросу о количестве функций. Сущность налогов проявляется в его функциях, которые они реализуют. Один из самых дискуссионных вопросов современности — количество функций налогов. Некоторые ученые выделяют одну функцию (традиционно — фискальную), другие две и более (кроме фискальной, выделяют бюджетную, поощрительную, социальную, контрольную, стимулирующую, экономическую и др.)¹.

Главная функция налогов, конечно же, фискальная и все остальные функции налогов связаны с ее реализацией, но следует обратить внимание, что в отличие от финансов и денег налоги ничего не распределяют и не контролируют².

Суть фискальной функции налогов предусматривает финансовую основу функционирования государства через аккумулирование обязательных платежей в бюджетной системе. Через бюджет государству предоставляется возможность осуществлять финансирование социальных программ и проектов.

Налогообложение как показатель социальной деятельности государства (кейс США и Франции). С этой позиции можно рассматривать налогообложение как реализацию социальной деятельности государства. Но как раз первичность и направленность фискальной функции налогов искажает иерар-

¹ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с.

² Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с.

хию выполнения ими своих функций, их последовательность и соподчиненность, превалирует над использованием их социального предназначения и препятствует применению в качестве инструмента регулирования социально-экономических противоречий современного общества¹.

Так, при сравнении истоков налоговой системы в Соединенных Штатах и Франции — двух странах, в которых заметно различаются по сочетанию подоходного налога, налога с продаж и других налогов, на которые эти государства полагаются при финансировании своей деятельности в части социальной функции. В то время как США в значительной степени опирались на федеральный подоходный налог, во Франции долгое время был один из самых слабых подоходных налогов среди промышленно развитых стран. Однако при этом Франция была первопроходцем, например, в отношении налога на добавленную стоимость.

В обеих странах серьезные политические дебаты о налогообложении доходов начались в 1890-х гг. и завершились введением прогрессивного подоходного налога в 1913 г. (США) и 1914 г. (Франция). Несмотря на внешнее сходство с налоговой системой США, французский подоходный налог был существенно слабее из-за отсутствия значимых процедур оценки доходов и сбора налога. Столкнувшись с сохраняющимися трудностями в получении доходов за счет подоходного налога во время войны и далее, в 1920-х гг. Франция в конечном счете ввела национальный налог с продаж как более эффективный способ налогообложения населения. Налог с продаж никогда не отменялся левыми правительствами, но вместо этого неоднократно уточнялся, чтобы сгладить появляющиеся технические и экономические проблемы. Налог на добавленную стоимость (НДС) стал основой французской налоговой системы, в то время как подоходный налог оставался слабым.

Напротив, Соединенные Штаты в значительной степени полагались на свой подоходный налог и другие прогрессивные формы финансирования, в том числе чтобы оплачивать огромные расходы, возникшие во время Первой мировой войны, и отвергли стремление консерваторов ввести национальный налог с продаж в 1920-х годах. Это позволило создать эффективную, гибкую систему доходов, основанную на прогрессивном налогообложении, на которую будут опираться будущие правительства и которую даже консервативные президенты или противоборствующие партии в Конгрессе не смогут серьезно подорвать.

Мы можем видеть расходящиеся траектории в таблице, которая показывает, что в период между 1900 и 1920 гг. США (наряду с Соединенным Королевством, Норвегией и Нидерландами) резко сократили свою зависимость

¹ Глухов В.В., Глухов Е.В. Социальная сущность и функции налога // Территория новых возможностей. 2013. №5 (23). С. 24—32.

от косвенных налогов до уровней, оставшегося стабильным большую часть следующего столетия. В это же время Франция (наряду с Италией) не смогли этого сделать (табл. 1.3).

Таблица 1.3. Доля косвенных налогов в доходах бюджета¹

<i>Страна</i>	<i>1880</i>	<i>1900</i>	<i>1920</i>	<i>1940</i>	<i>1960</i>	<i>1980</i>
Австрия	66	76	50	70	62	48
Франция	84	81	79	64	72	60
Германия	45	76	56	50	49	40
Италия	67	65	66	74	64	43
Нидерланды	66	57	31	52	44	41
Норвегия	61	61	34	59	47	42
Великобритания	53	45	27	36	40	30
США	...	42	20	37	26	22

К середине 1920-х гг. Франция и Соединенные Штаты вступили на различные пути государственного финансирования именно социальной функции. Более поздние налоговые решения, например, финансирование программ социального обеспечения за счет налогов на заработную плату в значительной степени усилили сочетание прогрессивных и регрессивных налогов в этих двух странах (Франция и США).

Чтобы объяснить эти расходящиеся пути, следует обратиться к крупномасштабным преобразованиям конца XIX — начала XX вв., а именно к подъему промышленного капитализма и централизации государственной власти. На рубеже веков индустриализация в Соединенных Штатах двигалась более активными темпами, чем во Франции, однако это не касалось процессов централизации государства. Там, где Франция была централизованным государством, имевшим обширный спектр возможностей, США были федеративным образованием, оставлявшим наиболее значительные полномочия правительствам штатов и местным органам власти. Эти различия, соответственно, сформировали различные политические коалиции за или против подоходного налогообложения.

В Соединенных Штатах индустриализация усилила напряженность между аграрными и промышленными силами и создала широкую коалицию в пользу введения прогрессивного налогообложения доходов. Американские фермеры были наиболее последовательными сторонниками подоходного налога в качестве альтернативы тарифам, которые в значительной степени благоприятствовали производственным секторам Северо-Востока и повышали цены на про-

¹ Содномова С. К. Теория и история налогообложения. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. 148 с.

мышленные товары для фермеров. Тем временем растущая власть безудержного крупного бизнеса вызвала сильную реакцию среди лейбористов и широкой общественности против монополистического капитализма, а прогрессивное налогообложение стало центральным элементом платформы Демократической партии. К демократам присоединилась отколовшаяся группа республиканских законодателей из сельскохозяйственных штатов, принявших поправку к подоходному налогу и законодательство о подоходном налоге.

Первая мировая война финансировалась за счет прогрессивных налогов, и многие из этих налогов сохранялись в послевоенный период, даже когда потребности в доходах снизились.

Во Франции промышленные изменения также породили стремление левых к более прогрессивной налоговой системе, однако это стремление было ослаблено двумя событиями. Во-первых, темпы промышленной и экономической модернизации были значительно медленнее, что сохраняло в практически неизменном виде устаревший и неконкурентоспособный аграрный сектор. Кроме того, французская промышленность все еще находилась в зачаточном состоянии и пока еще не стала полной угрозой для лавочников, крестьян и других представителей так называемого «малого бизнеса», какой она станет позже.

Второе ключевое отличие заключалось в самой сущности французского государства. В отличие от США, во Франции существовало централизованное государство, которое оставляло мало места местному самоуправлению. Вместо того, чтобы сплотить низший и средний классы вокруг борьбы с монопольным капитализмом и неравенством, французским защитникам подоходного налога пришлось развеять опасения этих групп перед “фискальной инквизицией” со стороны центрального государства. Эти опасения также подорвали принятые законы о подоходном налоге, ослабив механизмы оценки доходов и сбора налогов.

В Соединенных Штатах, напротив, с их ограниченной центральной властью, такие проблемы отсутствовали. Подоходный налог, собираемый центральным правительством, рассматривался как альтернатива непопулярным местным системам налогообложения, которые доминировали при прямом сборе налогов. Налоговые структуры, созданные в этот критический момент, были стабильны более века. Даже имевшие огромное влияние кризисы тотальной войны и экономической депрессии не привели к пересмотру налоговых структур: хотя налоговые поступления выросли до новых огромных уровней, политики придерживались тех форм налогообложения, которые они знали лучше всего, для поддержания социальной направленности введенных налогов.

История социальной функции в России. Особое внимание заслуживает и история социальной роли налоговой политики государства в России. В русском государстве отчёт формирования налоговой системы следует начинать с

IX века, когда было создано древнерусское государство Киевская Русь. Основной формой налогообложения в ту пору являлась дань, имевшая форму поступлений в княжескую казну. Дань была систематическим прямым налогом, который мог уплачиваться не только в денежном эквиваленте, но и в натуральном виде, например, зерном или ремесленными изделиями. Существовали различные косвенные налоги, вживавшиеся в виде пошлин, например, был широко распространен «мыт», торговая пошлина. Дань шла на формирование и укрепление военного потенциала князя, который взамен осуществлял защиту от внешних захватчиков вверенных ему территорий. Община работала на себя и обеспечивала свои базовые нужды, продавая излишек на ярмарках.

Подобная налоговая система существовала и после завоевания Руси Золотой Ордой и была реформирована только в период правления Ивана III. Данный правитель первым в России ввёл косвенные и прямые налоги. Далее, в правление царя Алексея Михайловича, происходит пересборка и упорядочение системы налогообложения России. В 1655 г. учреждается Счётная палата. В полномочия этого органа власти входит контроль за фискальной деятельностью приказов. Однако налоговое бремя со временем становилось все более невыносимым, что приводило к многочисленным восстаниям и бунтам. Население не получало от государства никакой социальной поддержки, а плата налогов была по мизерным накоплениям семьи.

Первый российский император Петр I создал налоговую систему, основанную на образце Центральной и Западной Европы¹. В 1724 г. император вводит подушный налог. Данным видом налога облагалось всё население податных сословий. Он являлся огромной статьёй доходов в бюджете государства, и уже с конца XVIII в. был фактически главным источником доходов государства. Однако говорить о реализации социальной функции налогов пока еще рано: на крестьян и посадских людей возлагалось содержание армии и флота, и ни о каких гарантиях и пособиях речи конечно же не шло.

В период правления Екатерины II появляются некие социальные привилегии, однако большая их часть была дарована дворянству. Кроме того, они носили характер некоторых уступок, а не денежных компенсаций и пособий. Например, дворянам полагалось право неограниченного распоряжения имуществом, невозможность телесных наказаний и т.д.². В отношении городского населения была характерна двойственная политика: с одной стороны, на них ложилось тяжкое налоговое бремя для обеспечения военных расходов страны, с другой — уступки в виде определенных привилегий. В этот период в стране была введена винная монополия, приносящая в бюджет существенный доход.

¹ Миллер Н.В. Развитие форм налоговых платежей в России // Вестник ОмГУ. Серия: Экономика. 2003. № 4. С. 164—168.

² Леонова Н.Г. История и теория налогообложения. Хабаровск: Изд-во ТОГУ, 2016. 83 с.

Вторыми по значимости косвенными налогами стали таможенные пошлины. Все перечисленные налоги шли в основном на военные расходы и траты императорской семьи.

Во второй половине XIX в., в период проведения знаменитых Великих реформ, произошли коренные изменения в российской финансовой системе. Подушное обложение заменялось на налог с городских построек, который впервые в истории России начало платить дворянство.

В период правления Николая II было представлено немало проектов модернизации налоговой системы и социальной роли налогов. В частности, Петр Аркадьевич Столыпин разработал проект преобразования налоговой системы России, которую можно назвать одной из самых прорывных для своего времени. Она состояла из основных современных на сегодняшний день элементов большинства налоговых систем развитых стран, и включала в себя, например, прогрессивное налогообложение доходов физических лиц, учитывающее установленный законодательством размер прожиточного минимума. Результатом всех вышеупомянутых преобразований стала налаженная система стабильных финансовых поступлений. Например, накануне Первой мировой войны Россия занимала достаточно прочное финансовое положение.

Кроме того, политика министров Николая II характеризовалась повышенным вниманием к социальной сфере¹. Так, в 1903 г. был издан закон, постулирующий, что работодатель несет материальную ответственность за несчастные случаи, произошедшие с его работниками на производстве². Правительство вынашивало планы по созданию стабильного профсоюза, исключив всяческую возможность формирования стачечного движения.

Из значимых нововведений советской России в области налогообложения следует отметить появление продналога — натурального налога, взимавшегося с крестьянских хозяйств. В целом переход к НЭПу, проявившийся в присутствии в финансовой системе элементов рыночной экономики, существенно способствовал возрождению налоговой системы. Большую роль играли косвенные налоги. Были введены акцизы на ряд товаров, в том числе соль, сахар, керосин и т.д. Именно в Советской России люди впервые были обеспечены минимальные социальные гарантии: право на отдых, труд, на бесплатное образование и медицинское обслуживание. Женщинам впервые полагался оплачиваемый декретный отпуск. Всё это стало возможно благодаря грамотной экономической политике и соответствующим налоговым реформам.

Наконец, в начале 1930-х гг. НЭП был ликвидирован, а налоговая система страны стала развиваться в противоположном направлении. Произошел пере-

¹ Башашикина Г.Ю. История налогообложения. Налогообложение в России до 1917 года // ТДР. 2017. № 4. С. 61—63.

² Толкушин А.В. История налогов в России. М.: ЮРИСТЪ, 2001. 432 с.

ход от налогообложения к административным методам изъятия прибыли. Данная тенденция сохранялась в СССР вплоть до его распада в 1991 г. Существовавшую в Советском союзе систему можно смело характеризовать как «всеобщий дефицит». Большинству населения страны обеспечивался приблизительно одинаковый уровень жизни, однако нельзя было говорить о разнообразии товаров или высоком уровне комфорта.

Фискальная и социальная функции. Представленная история развития налогов и налоговых систем России, США и Франции свидетельствует о том, что налоги преимущественно выполняют только фискальную функцию, а социальная функция налогообложения выражается в перераспределении доходов и вследствие чего меняются социальное расслоение общества, структуры социальных групп, модели поведения населения и жизненные ценности.

Одна из важнейших задач государства на современном этапе в области налогообложения состоит в нахождении оптимального соотношения его экономической эффективности и социальной справедливости. Экономическая эффективность находится в тесной связи с фискальной функцией налога, тогда как социальная направленность экономики находит свое отражение в проявлении его социальной функции.

Однако, выполняя свою фискальную сущность, налоги практически не реализуют социальную функцию, утратившую в настоящее время своё истинное значение, т.к. её фактически заменяет распределительная функция, которая посредством реализуемой налоговой политики частично перераспределяет аккумулированные обязательные платежи со всех налогоплательщиков. Следовательно, налоги, реализуя свою основную функцию — фискальную, обеспечивающую общество финансовыми ресурсами, для его стабильного развития и функционирования всех социальных институтов, должны рассматриваться как форма и способ разрешения существующих социальных противоречий.

Заключение. Таким образом, по нашему мнению, в современных условиях налоги реализуют только фискальную функцию, которая при аккумулировании обязательных платежей подавляет все остальные их функции, не имеющие прямой взаимосвязи с реализуемыми социальными программами, и, следовательно, не выполняют своё социальное предназначение.

Как правило, широкий перечень социальных программ существует в государствах с высоким уровнем налогообложения, за счет которого они реализуются. При этом большое значение в реализации социально-ориентированного налогообложения играет степень вмешательства государства в экономические процессы. Неoliberalные реформы налогообложения в некоторых странах привели к изменению действующих налоговых ставок, заметно усилили тенденцию к увеличению доли социальной составляющей в реализуемой налоговой политике.

1.3. Значимость экологической функции в реализации налоговой политики: декомпозиция эффектов

Расходовать оптимизм нужно умеренно,
чтобы хватило до конца года.

Станислав Ежи Лец

Человечество во все времена использовало природные ресурсы и окружающую природную среду для своего существования. При этом эти ресурсы изымались из природной среды, а самой среде наносился ущерб. Пока этот ущерб был относительно незаметным вопрос включения величин этих ущербов в ценообразование продукции не ставился. И только когда пришло понимание, что окружающую природную среду и экономику необходимо рассматривать в неразрывной взаимозависимости начали возникать экологические налоги.

В целом следует отметить, что экологическая функция является новой для налогов. Она начала формироваться в XX веке и в настоящее время этот процесс еще далек от завершения.

Теоретическая основа экологической функции. Теоретическим фундаментом экологической функции налогов стала работа А. Пигу¹ «Экономика благосостояния» (1920). Он первым обосновал, что при существовании отрицательных экстерналий, распределение ресурсов в экономике не будет эффективным. Каждое предприятие всегда стремится достичь максимизации прибыли и объема производства при минимальных издержках, и без государственного вмешательства у предприятия не возникает частнохозяйственного стимула нести дополнительные издержки по предотвращению отрицательных экстерналий. В этом случае общество будет вынуждено нести эти дополнительные издержки по ликвидации образующегося ущерба, следовательно, реальная цена продукции предприятия-загрязнителя для общества будет выше на величину экстерналийных издержек.

Таким образом, рынок товаров, при производстве которых возникают отрицательные экстерналийные эффекты без соответствующей корректировки налогообложением, будет неэффективен². Для устранения данной неэффективности Пигу предложил проводить интернализацию экстерналий посредством введения экологических налогов, так называемые пигуанских налогов.

¹ *Pigou, A.C.*, 1920. The economics of welfare. In: 4th Edition 1938. Weidenfeld and Nicolson, London.

² *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с. С. 386—387.

Практическое обоснование пигуанских налогов началось лишь в конце прошлого века. В это время всеобщее внимание привлекла работа «Пределы роста»¹ (1972), в которой постулируется, что если рост населения и экономическое развитие будут продолжаться существующими темпами, то мировая экономика не сможет удовлетворить потребности в природных ресурсах, питьевой воде и чистом воздухе. Необходим срочный переход мировой экономики к устойчивому развитию.

Вторым значимым событием следует считать международное признание краеугольного принципа экологического налогообложения — «загрязнитель платит» (*Polluter Pays Principle — PPP*). В 1972 г. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) признала его основным принципом охраны окружающей среды. Регламентация данного принципа означала, что загрязнителю следует принять на себя издержки по осуществлению мер, которые органы власти предпринимают для сохранения надлежащего состояния окружающей природной среды. Таким образом издержки этих мер должны отражаться в стоимости товаров и услуг, вызывающих загрязнение природной среды в процессе их производства и/или потребления².

В том же 1972 г. У. Баумоль³ обосновал крайне важное положение, что экономически целесообразно контролировать загрязнение до тех пор, пока предельная стоимость дальнейших мер по снижению загрязнения не начнет превышать сумму выгод от снижения выбросов.

Практическая реализация экологической функции. Ряд организационных проблем, в первую очередь проблема трудоемкого контроля за загрязнением, оказываемым каждым предприятием, еще несколько десятилетий не позволяли перейти к практической реализации экологических налогов. Этот процесс оказался довольно трудным и начался только в 1980—1990-х гг.

В 1980-х гг. были представлены проекты множества налогов, связанных с охраной окружающей среды, например налог на выбросы, налог на энергию, налог на выбросы углерода и налог на серу и т.д.⁴ Идея заключалась в том, чтобы дополнительно оказывать положительное воздействие на окружающую среду путем изменения потребительского поведения населения в соответствующую

¹ Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens W.W. 1972. The Limits to Growth. Universe Books, New York.

² Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с. С. 248.

³ Baumol W.J. On taxation and control of externalities. American Economic Review. 1972. Vol. 62. P. 307—322.

⁴ Tan Z., Wu Y., Gu Y., Liu T., Wang W., Liu X. An overview on implementation of environmental tax and related economic instruments in typical countries. Journal of Cleaner Production. 330 (2022). 129688. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.129688>

щей области. В 1990-х гг. были предложены также зеленый налог и экологический налог. С тех пор термин «экологический налог», предложенный ОЭСР, был принят и многие развитые страны начали создавать свои собственные системы экологического налогообложения.

Крайне сложным оказался процесс разработки дизайна экологических налогов, особенно в части определения размера ставок и объема льготизируемых видов деятельности. Но еще более сложным оказался процесс идентификации экологической эффективности различных экологических налогов, в первую очередь оценки того, как данные налоги воздействуют на экологическое сознание предпринимателей и потребителей в части перехода к моделям экологически чистого производства и экологически ответственного потребления.

В 1990-х гг. в таких странах, как Швеция, Норвегия, Финляндия, Дания и Нидерланды были проведены первые реформы экологического налогообложения. Позже аналогичные реформы провели другие европейские страны.

Результаты этих реформ рассматриваются в основном в рамках получения эффекта «двойного дивиденда», т.е. совместного получения экологического и экономического эффектов. Согласно такому подходу, введение экологических налогов не создает дополнительного налогового бремени для налогоплательщиков, а происходит за счет снижения отчислений, связанных с социальными выплатами по наемным работникам и корректировок в подоходном налогообложении¹. Поэтому в отличие от природоресурсных платежей экологические налоги и сборы не играют существенной роли в реализации фискальной функции налогов, теоретически они должны стимулировать организации, осуществляющие негативное антропогенное воздействие на окружающую среду, к применению политики сбережения ресурсов, повышению уровня экологической эффективности, решению широкого круга социальных проблем населения, проживающего в экологически неблагоприятных регионах и, в целом, реализации экологически ориентированного поведения².

Боссело и др.³ обосновали, что эффект «двойного дивиденда» невозможен в условиях экономики, состоящей из одного производственного сектора, использующей только один производственный фактор: труд или капитал. В условиях использования нескольких производственных факторов достижение этого эф-

¹ European Environment Agency. Environmental taxes: recent developments in tools for integration. Environmental issues series. 2000. No 18.

² Экологическое налогообложение. Теория и мировые тренды: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 359 с. С. 18.

³ *F. Bosello, R. Roson and R.S.J. Tol* (2006), *Economy-wide Estimates of the Implications of Climate Change: Human Health, Ecological Economics*, 58, 579—581.

факта возможно. Гουλдер¹ обосновал, что достижение эффекта «двойного дивиденда» во многом определяется возможностью переноса налогового бремени с наемных работников (фактор «труд») на фиксированные факторы производства (в первую очередь на фактор «капитал»).

Как показал Оуслати², основная сложность проводимых реформ экологического налогообложения заключалась в параллельном достижении двух целевых установок: снижения выбросов загрязняющих веществ и повышения темпов экономического роста, ведущих к росту общественного благосостояния. Проще говоря, переход к взиманию экологических налогов должен был привести к повышению качества окружающей природной среды и снижению искажений, возникающих в результате налогообложения труда или капитала, т.е. повышению нейтральности налоговой системы в целом.

Глобальной тенденцией периода 1990—2010 гг. явилось форсированное внедрение экологических налогов и проведение налоговых реформ экологической направленности. К настоящему времени подавляющее большинство стран, в т.ч. и развивающихся, завершило в основном реформы экологического налогообложения. Таким образом можно сделать вывод о реализации экологической функции налогов подавляющим большинством стран.

Классификация экологических налогов. Можно считать, что к 1990-м гг. сложилось довольно четкое понимание сущности экологических налогов и основные контуры экологической функции налогов. Евростат так определил эти налоги.

Экологический налог — это налог, налоговой базой которого служит физическая характеристика объекта, влияние которого на окружающую среду признается негативным³.

Однако соответствующую функцию Евростат не определял. Ниже приводится авторская трактовка.

Экологическая функция налогов — это сущностное свойство экологических налогов, выражающее их общественное назначение в повышении качества окружающей природной среды и роста общественного благосостояния.

Для лучшего видового понимания можно представить следующую простейшую классификацию экологических (пигуанских) налогов (рис. 1.3).

¹ *Goulder L.H.* (1995). Environmental Taxation and the «Double Dividend»: A Reader's Guide, *International Tax and Public Finance*, 2. С. 157—183.

² *Oueslati W.* Growth and welfare effects of environmental tax reform and public spending policy. *Economic Modelling*. 2015. 45: 1—13. <http://dx.doi.org/10.1016/j.econmod.2014.10.040>

³ *Environmental Taxes — A Statistical Guide*, Eurostat, 2001.

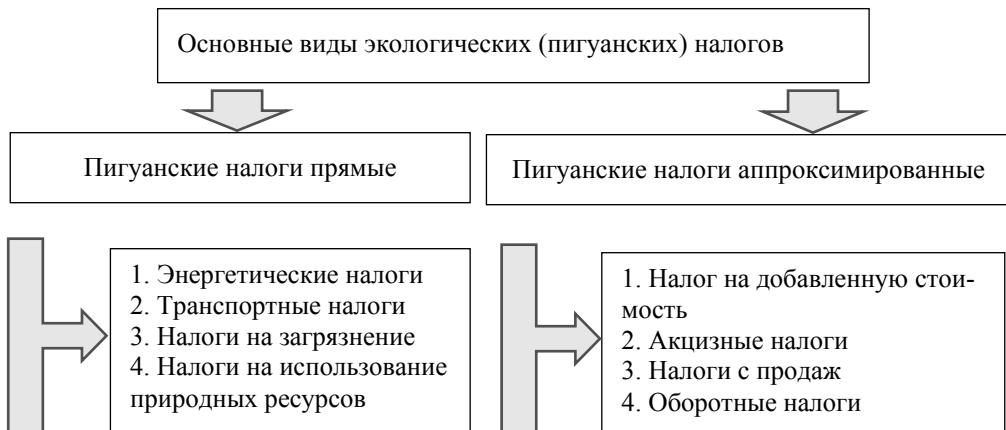


Рис. 1.3. Видовая классификация экологических налогов

Пигуанские налоги прямые — это группа прямых налогов, предусматривающих получение налоговых платежей в прямой зависимости от точного подсчитанного или измеренного объема загрязнения, исходящего от источника загрязнения.

Пигуанские налоги аппроксимированные — это группа косвенных налогов, предусматривающих получение налоговых платежей в опосредованной зависимости от условного (расчетного) объема загрязнения посредством увеличения налоговой базы существующих косвенных налогов на приблизительную величину такого расчетного объема загрязнения.

Анализ налоговых баз, например, по Евросоюзу показывает, что большая часть (78%) экологических налогов относится к категории энергетических налогов, транспортные налоги составляют 19%, а налоги на загрязнение и использование природных ресурсов всего 3%¹.

Эффект повышения качества окружающей природной среды. Каждый вид экологических налогов играет свою роль в реализации экологической функции. В частности, оба вида этих налогов обеспечивают повышение качества окружающей природной среды, но механизмы такого воздействия различаются.

Фундаментальное преимущество аппроксимации — это реализация экологической функции через существующую систему налогового администрирования. В этом случае, как отмечают МакКей и др.², существенным образом минимизируются административные издержки государства и самих предприятий,

¹ Eurostat, 2021. Environmental tax statistics. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/b/bf/Environmental_taxes_data_2021_update.xlsx.

² McKay S., Pearson M., Smith S. Fiscal instruments in environmental policy. *Fiscal Studies*, 1990. vol. 11(4), pp. 1—20.

поскольку отпадает необходимость в создании системы детализированного контроля за выбросами каждого предприятия. В результате высвобождаемые средства государство может переориентировать на финансирование природоохранных мероприятий. Также в этом случае значительно ниже вероятность ухода от налогообложения.

Фундаментальный недостаток аппроксимации — это отсутствие прямой привязки к эмиссии загрязнения. Такие налоги, в отличие от прямых пигуанских, не привязаны к эмиссии вредных веществ, производимых конкретным загрязнителем. Они, по мнению Сандмо¹, не создают у загрязнителей целенаправленных стимулов к внедрению экологически щадящих технологий, проведению природоохранных мероприятий и т.п., т.е. не стимулируют их к снижению уровня антропогенного воздействия на окружающую среду.

Следует заметить, что проблема «привязки» платежей к объему загрязнений и создания соответствующих стимулов к их уменьшению является центральной в оценке эффективности любых механизмов интернализации. Но при аппроксимации слабая привязка налоговой базы к конкретному объему загрязнения приобретает особую значимость. С одной стороны, кроме ослабления вышеуказанных стимулов, слабая привязка может создавать существенные искажения, привносимые в решения по поводу производства и потребления продуктов, обложенных дополнительным косвенным налогом².

С другой стороны, аппроксимирующие налоги могут достаточно успешно применяться в случаях, когда диапазон альтернативных технологий невелик и отношение налоговой базы к уровню загрязнения при любом использовании этих технологий воспроизводится относительно устойчиво. В частности, аппроксимирующие налоги на топливо, по мнению Хоеллера и Уоллина³, для снижения эмиссии углекислого газа будут более эффективны по сравнению с прямым налогообложением выбросов или государственным регламентированием типа квот на выбросы.

Можно сделать вывод, что использование косвенных и прямых форм пигуанского налогообложения создает определенные стимулы для снижения отрицательных экстерналий и повышения качества окружающей природной среды. Соответственно, экологический эффект обеспечивается обеими видами пигуанских налогов.

¹ Sandmo A. Direct versus indirect Pigovian taxation. *European Economic Review*. 1976. Vol. 7. P. 337—349.

² Майбузов И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с. С. 391.

³ Hoeller P., Wallin M. Energy prices, taxes and carbon dioxide emissions. OECD Economics and Statistics Department. Working Paper. № 106. 1991.

Экологические эффекты реформ экологического налогообложения более понятны и идентифицируемы. Сложнее идентифицировать возможные экономические эффекты таких реформ. Эти эффекты зачастую взаимосвязаны, что осложняет их раздельный анализ и соответствующую дифференцированную оценку. Однако дифференцированная идентификация таких эффектов возможна и даже нужна.

Кроме того, в разных периодах времени соотношение экологических и экономических эффектов может меняться. Например, Карраро и др.¹ пришли к выводу, что в долгосрочной перспективе увеличение экономических эффектов может происходить даже несмотря на уменьшение экологических эффектов.

Эффект повышения темпов экономического роста. Рассмотрим, как эти виды налогов реализуют второе слагаемое экологической функции — повышение общественного благосостояния, которое рассматривается чаще всего через призму высоких темпов экономического роста. Как можно добиться одновременного повышения качества окружающей среды и темпов экономического роста? И возможно ли это вообще, ведь традиционно экономическая наука рассматривала ранее экологические налоги как некие ограничения на использование природных ресурсов, которые ограничивают темпы экономического роста. Вопросы соотношения экологических налогов и экономического роста занимают центральное место в политических дебатах стран, как тех, которые уже прошли экологическую реформу, так и тех, которые находятся на стадии подготовки реформ экологического налогообложения.

В последние десятилетия анализ данного эффекта значительно продвинулся благодаря теории эндогенного роста (Ромер², Лукас³, Барро⁴, Гроссман и Хелпман⁵, Агион и Ховитт⁶). Эта теория особое внимание уделила условиям, при которых возможен и желателен устойчивый экономический рост. Данная теория признала, что экологическое налогообложение может повысить перспективы экономического роста, в случаях если улучшение качества окружающей

¹ Carraro C., Galeotti M., Gallo M. Environmental taxation and unemployment: some evidence on the double dividend hypothesis in Europe. *Journal of Public Economics*. 1996. 62, 141—181.

² Romer, P. M. 1986. Increasing Returns and Long Run Growth. *Journal of Political Economy*, 94(5), 1002—1037.

³ Lucas, R., 1988. On the Mechanics of Economic Development. *Journal of Monetary Economics*, 22(1), 3—42.

⁴ Barro, R.J. 1990. Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. *Journal of Political Economy*, 98(5). part 2, 103—125.

⁵ Grossman G., Helpman E. 1991. Quality Ladders in the Theory of Growth. *Review of Economic Studies*. 58 (1), 43—61.

⁶ Aghion P., Howitt P. 1992. A Model of Growth Through Creative Destruction. *Econometrica*. 60 (2), 323—351.

среды будет побуждать домохозяйства к сбережениям, стимулировать инновационный процесс, повысит производительность использования природных ресурсов, а также повысит эффективность системы образования. Это каналы повышения темпов экономического роста, по сути, являются каналами трансформации экологических эффектов в экономические. Специфика работы этих каналов состоит, как правило, в длительном сроке.

Таким образом, процессы повышения качества окружающей среды и темпов экономического роста чаще всего рассинхронизированы. Повышение качества окружающей среды может достигаться в краткосрочном периоде, а вот эффект экономического роста, по мнению Оуслати¹, достигается в долгосрочном периоде. В краткосрочном периоде возможно снижение темпов роста.

Эффект снижения других налогов. Данный аспект является важной частью экономического эффекта, ожидаемого при реализации реформы экологического налогообложения. Этот эффект декларировался изначально при планировании этих реформ. Его суть состоит в рециркуляции доходов от экологических налогов для снижения налогов на другие факторы производства.

Чаще всего рециркуляция обеспечивает снижение налоговой нагрузки на фактор «труд», делая более дешевым для бизнеса использование рабочей силы (снижение взносов на социальное страхование), а также мотивацию увеличение предложения труда на рынке (снижение ставок подоходного налога или введение дополнительных вычетов по нему).

Возможны и другие формы рециркуляции доходов от экологических налогов. В частности, известны случаи рециркуляции в виде адресных платежей (субсидий, налоговых льгот) домохозяйствам, реализующим приоритетные задачи деторождения, экологически ориентированного поведения (например, установка солнечных батарей), а также предприятиям, внедряющих экологические инновации.

Патуэлли и др.² отмечают, что такая рециркуляция обеспечивает в целом нейтральность реформы экологического налогообложения для государственного бюджета. Нейтральность для бюджета обеспечивается тогда, когда все доходы от экологических налогов рециркулируются внутри государственного бюджета. Такого подхода придерживается большинство стран. Однако ряд стран, например, Финляндия, Швеция и Германия, рециркулируют заметно большую долю доходов, нежели было получено от экологических налогов. Тем

¹ Oueslati W. Growth and welfare effects of environmental tax reform and public spending policy. *Economic Modelling*. 2015. 45: 1—13. <http://dx.doi.org/10.1016/j.econmod.2014.10.040>

² Patuelli R., Nijkamp P., Pels E. Environmental tax reform and the double dividend: A meta-analytical performance assessment. *Ecological Economics*. 55 (2005). 564—583. <http://dx.doi.org/10.1016/j.ecolecon.2004.12.021>

самым, они снижают доходы бюджета, т.е. отходят от нейтрального подхода, но добиваются при этом более существенного экономического эффекта для домохозяйств и/или бизнеса.

Де Мори и Бовенберг¹ делают вывод, что если бы правительства не придерживались в целом нейтрального подхода, т.е. не осуществляли бы полную рециркуляцию доходов от экологических налогов, то весьма вероятной было бы наступление экономической рецессии в результате одностороннего увеличения налогового бремени экологических налогов.

Эффект повышения занятости. Данный эффект имеет определенную взаимосвязь со вкладом в снижение других налогов, в частности налогов на оплату труда (социальных платежей) и подоходного налога. Однако можно выделить его в отдельный эффект, поскольку его идентификация крайне важна для налоговой политики в целом.

Патуэлли и др.² обосновывают, что эффект повышения занятости в результате экологических реформ не вызывает сомнения. Более того этот эффект проявляется в течение длительного времени.

Проявление данного эффекта, по мнению Янсена и Клаассена³, будет определяться множеством факторов, в первую очередь эластичностью предложения труда и эластичностью спроса на труд при снижении социальных платежей и подоходного налога.

Эластичность предложения труда — это мера того, как изменяется предложение труда работниками при изменении уровня оплаты их труда. При анализе данного эффекта эластичность предложения будет показывать — на какой процент увеличится (уменьшится) предложение труда при уменьшении ставок подоходного налога на один процент. Чем более эластичным является предложение труда у определенных групп работников, тем более данные группы будут увеличивать предложение своего труда.

По причине доминирования эффекта замещения досуга работой наибольшее предложение труда в результате уменьшения ставок подоходного налога будут формировать низкодоходные группы работников, в первую очередь молодые работники и пенсионеры. Высокодоходные группы работников, как правило, работники средних возрастных групп будут формировать меньший отклик по дополнительной занятости.

¹ *de Mooij, R.A., Bovenberg, A.L.* Environmental taxes, international capital mobility and inefficient tax systems: tax burden vs. tax shifting. *International Tax and Public Finance*. 1998. 5, 7—39.

² *Patuelli R., Nijkamp P., Pels E.* Environmental tax reform and the double dividend: A meta-analytical performance assessment. *Ecological Economics*. 55 (2005). 564—583. <http://dx.doi.org/10.1016/j.ecolecon.2004.12.021>

³ *Jansen, H., Klaassen, G.*, 2000. Economic impacts of the 1997 EU-energy tax: simulations with three EU-wide models. *Environmental and Resource Economics*. 15, 179—197.

Кроме того, величина эластичности предложения труда сильно коррелирует с семейным положением работника. Соответственно, налогообложение по-разному влияет на мотивацию глав и членов семей. В связи с чем очень важна также модель подоходного налогообложения. Если используется модель индивидуального налогообложения (как, например, в России), то предложение труда будет более эластичным. Если используется модель семейного налогообложения (как, например, в США), то предложение труда при прочих равных условиях будет менее эластично.

Эластичность спроса на труд — это мера того, как изменяется спрос на труд работодателями при изменении уровня оплаты труда. При анализе данного эффекта эластичность спроса будет показывать — на какой процент увеличится (уменьшится) спрос на труд при ставки социальных платежей на один процент.

Уменьшение ставок социальных платежей, снижая издержки работодателя, в большей мере будет увеличивать спрос на труд у трудоемких производств, а также стимулировать создание «зеленых» рабочих мест. Для фондоемких производств эластичность спроса на труд будет меньше.

Эффект снижения избыточного налогового бремени. Данный эффект очень важен для снижения избыточного налогового бремени в целом по всей налоговой системе.

Избыточное налоговое бремя — это потеря эффективности для общества в результате ухудшения общественного благосостояния, обусловленная недопотреблением или недопроизводством товаров (услуг) в результате введения новых или повышения существующих налогов¹.

Оутс² показал, что экономическая эффективность для общества обеспечивается тогда, когда предельное избыточное налоговое бремя по каждому виду налоговых поступлений (налогу) становится одинаковым. Соответственно, желательно, чтобы за счет изменения структуры налоговых поступлений обеспечивался тот же объем совокупных налоговых поступлений, но при более низком предельном избыточном налоговом бремени. При этом Оутс отмечает, что экологические налоги в определенном диапазоне налоговых ставок способны обладать отрицательным значением избыточного налогового бремени, поскольку экологические налоги не приводят к появлению издержек, связанных с искажением экономической действительности. Оутс отмечает, что экологические налоги корректируют искажения, возникающие вследствие неумения пра-

¹ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с. С. 173.

² Oates W.E. Pollution charges as a source of public revenues. University of Maryland, Department of Economics. Working Paper No 91—22. 1991.

вильно оценить величину экологических внешних эффектов. В итоге реформы экологического налогообложения по Оутсу позволяют добиться снижения предельного избыточного налогового бремени по налоговой системе в целом.

Данные выводы основаны на эмпирических данных, которые свидетельствуют о существенности предельного избыточного налогового бремени. Так, Баллард и др.¹ оценили объем избыточного налогового бремени в диапазоне 20—30% на каждый дополнительный доллар налоговых поступлений. При этом экономическим эффектом будет являться снижение данного уровня избыточного налогового бремени, обеспечиваемое в результате реформы экологического налогообложения.

Возможную величину такого экономического эффекта демонстрирует исследование Терклы². Он определил снижение избыточного бремени в результате замены этих доходов текущими или будущими налоговыми поступлениями, искажающими ресурсы, такими как доходы от федеральных корпоративных и личных подоходных налогов. По его расчетам, снижение избыточного налогового бремени соразмерно объему экологического эффекта. В частности, годовая эффективность доходов, получаемых за счет налогов на выбросы двух основных загрязнителей воздуха, с учетом эффекта снижения избыточного налогового бремени довольно высока. Эти доходы от налогов на выбросы способны заменить поступления от федерального налога на доходы физических лиц в диапазоне от 0,63 до 3,05 млрд, и доходы от корпоративного подоходного налога в диапазоне от 1 до 4,87 млрд долл.

Заключение. Экологическая функция налогов сформировалась в 1990-х гг. при проведении ряда стран первых реформ экологического налогообложения. Сначала все страны реализовывали фискальный аспект этой функции, т.е. рассматривали экологические налоги исключительно с фискальной точки зрения для повышения доходности бюджета за счет «грязных» производств. Но в дальнейшем все страны стали отдавать предпочтение нейтральному «нулевому» подходу к фискальным возможностям экологического налогообложения. Такой подход привел к оформлению экологической функции как функции с обязательным рециклингом поступающих доходов внутри государственного бюджета с целью получения более существенных экономических эффектов для домохозяйств и/или бизнеса. Практически все страны, реализовавшие такой подход к доходам от экологических налогов, смогли обеспечить долгосрочные эффекты снижения избыточного налогового бремени, повышения занятости,

¹ Ballard C., Shoven J., Whalley J. General equilibrium computations of marginal welfare costs of taxes in the United States. *American Economic Review*. 1985. Vol. 75(1). Pp. 128—138.

² Terkla D. The efficiency value of effluent tax revenues. *Journal of Environmental Economics and Management*. 1984. Vol. 11(2). Pp. 107—123. [https://doi.org/10.1016/0095—0696\(84\)90010-X](https://doi.org/10.1016/0095—0696(84)90010-X).

снижения налогов на оплату труда и в итоге повысить в долгосрочном периоде перспективы устойчивого экономического роста.

1.4. Соотношение фискальной, регулирующей и экологической функций в налоговой политике, ориентированной на устойчивое развитие

Лучше быть здоровым, но богатым,
чем бедным, но больным.
Даниил Хармс

Задачи устойчивого развития имеют свое преломление в рамках проведения налоговой политики, формирующей источники финансирования этих задач, и одновременно способствующей их достижению. По аналогии с выстраиванием оптимального соотношения между экономическим, социальными и экологическим аспектами устойчивого развития, необходим поиск баланса между фискальной, регулирующей и экологическими функциями налоговой политики, с учетом того, что «входные» параметры для этого баланса значительно различаются между странами, подвержены влиянию глобальных вызовов, а также экономических и социальных реалий, и потому непостоянны в динамике.

Цели устойчивого развития и фискальные возможности их реализации. Повесткой дня в области устойчивого развития на период до 2030 г.¹, принятой на Генеральной Ассамблее ООН в 2015 г., предусмотрены семнадцать амбиционных целей в сфере устойчивого развития. Для поддержки реализации этой Повестки дня в 2015 г. правительствами Великобритании, Германии, Нидерландов и США была предусмотрена Аддис-Абебская налоговая инициатива (Addis Tax Initiative), ориентированная на выстраивание сотрудничества для мобилизации источников финансирования целей устойчивого развития (ЦУР), кооперации в сфере фискальной политики, выстраивание эффективных процедур сбора налогов.

Налоговой политике предписана ключевая роль в достижении ЦУР: фискальная (именно налоговые поступления являются необходимым источником средств для финансирования мероприятий по достижению целей устойчивого развития) и регулирующая (использование налоговых инструментов для сокра-

¹ Transforming our World: the 2030 Agenda for Sustainable Development. URL: <https://sdgs.un.org/2030agenda>

щения неравенства и выравнивания возможностей, продвижение позитивных моделей устойчивого развития)¹.

В части отдельных аспектов налогового регулирования возникает понятие «устойчивых налогов», т.е. налогов, соответствующих обеспечению устойчивого развития².

В частности, гибкая налоговая политика, позволяющая мобилизовать ресурсы, является залогом достижения 1-й цели устойчивого развития по ликвидации нищеты (конкретизированной в инклюзивном характере экономического роста для создания рабочих мест и равенства), 2-й цели по ликвидации голода, 3-й цели, ориентированной на здоровье и благополучие, 4-й цели по предоставлению возможности получения качественного образования, 5-й цели по гендерному равенству, 6-й цели по обеспечению чистой воды и санитарии, 7-й цели по предоставлению доступа к недорогостоящей и не вредящей окружающей среде энергии, 8-й цели по созданию условий для экономического роста и достойной работы, 9-й цели по поддержке инноваций, инвестиций в инфраструктуру и индустриализации, 10-й цели по уменьшению неравенства, 11-й цели по обеспечении устойчивости городов, двенадцатой цели по ответственному производству, ориентированному на сокращение потребляемых ресурсов, 13-й цели по борьбе с изменением климата, 14-й и 15-й целям по сохранению морских экосистем и экосистем суши соответственно, 16-й цели по внедрению эффективных институтов открытого общества и 17-й цели по партнерству для устойчивого развития.

Отдельное внимание уделяется повышению фискальной значимости налогов. На наращивание доходов направлены расширение налоговой базы, интеграция неформального сектора в систему налогообложения, ликвидация незаконных финансовых потоков и снижение возможностей уклонения от уплаты налогов³. В рамках регулярного мониторинга реализации Аддис-Абебской налоговой инициативы, отмечается рост соотношения налогов и ВВП, преобладание в доходах стран-партнеров АТИ косвенных налогов, активизация процессов цифровизации налогообложения, совершенствование налогового законодательства, внедрение межгосударственных налоговых инициатив, в частности автоматического обмена информацией и Плана BEPS для препятствования размыванию налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения⁴.

¹ United Nations Tax Committee. The Role of Taxation and Domestic Resource Mobilization in the Implementation of the Sustainable Development Goals. 2018. 16 p. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/taxation-and-sdgs>

² Tax Sustainability in an EU and International Context / Brokelind C., Van Thiel S. eds. IFBD, 2020.

³ United Nations. Financing for Sustainable Development Report 2022. URL: <https://developmentfinance.un.org/fsdr2022>

⁴ 2017 ATI Monitoring Report. July 2019. URL: <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/2017-ATI-Monitoring-Report.pdf>

Важное значение отдано мониторингу процессов налогового администрирования в рамках TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool), включающему девять ключевых направлений, тридцать два индикатора и пятьдесят пять параметров измерения: процедуры регистрации налогоплательщиков, риск-менеджмент, содействие исполнению налоговых обязательств добросовестных налогоплательщиков, контроль за своевременностью и точностью заполнения налоговых деклараций, а так же своевременной уплатой налогов, разрешение налоговых споров, эффективное управление доходами, прозрачность и открытость процедур налогового администрирования.

Перечисленные меры соответствуют 16-й и 17-й целям устойчивого развития. Обеспечение партнерства для устойчивого развития включает в себя международную налоговую кооперацию, внедрение прозрачных правил, нахождение баланса интересов в рамках налоговой системы для поддержки экономического роста и мобилизации доходов, выработку единых принципов международного регулирования для избежания двойного налогообложения и неналогообложения. Возникающие вследствие этого доверие к правительству и налоговым ведомствам¹ являются составляющей целевых институтов открытого общества.

Налоговое регулирование для достижения целей устойчивого развития.

Комитетом экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах Организации объединенных наций подчеркивается, что помимо фискального значения, налогообложение также должно быть ориентировано на стимулирование инклюзивного и устойчивого развития, на одновременную мобилизацию ресурсов, уменьшение неравенства и способствование внедрению устойчивых моделей потребления и производства².

Таким образом, регулирующая функция налоговой политики направлена как на реализацию конкретных целей устойчивого развития, так и на создание исходных предпосылок для их достижения. Она может, в частности, проявляться в стимулировании продовольственного и сельскохозяйственного секторов для ликвидации голода, налоговой поддержке медицинской сферы и образования, малого бизнеса (для обеспечения гендерного равенства ввиду более активного вовлечения женщин), введения акцизов на товары, не способствующие здоровому образу жизни и т.д.

Важно учитывать комплексное влияние налогообложение на различные сферы экономики и общества, а также последствия налоговых решений, в т.ч. достаточно отдаленные.

¹ Покровская Н.В., Теляк О.А. Влияние доверия на отношение к налоговой дисциплине в контексте развития экономики в странах Союзного государства // Экономика Профессия Бизнес. 2002. №2. С. 70—77. <https://doi.org/10.14258/epb202224>

² United Nations. Taxation and the SDGs URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/taxation-and-sdgs>

В случае налоговой поддержки отдельных направлений деятельности и категорий лиц зачастую регулирующая функция имеет следствием снижение налоговых поступлений, т.е. противоречие фискальной цели. Это противоречие не столько очевидно на первых этапах введения повышенного налогообложения операций, противоречащих целям устойчивого развития. В частности, Комитетом экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах ООН отмечается, что налогообложение алкогольных напитков, табачных изделий и сахара одновременно способствуют достижению цели мобилизации ресурсов и цели поощрения положительных моделей поведения¹.

Однако последовательное ограничение нежелательной деятельности, т.е. достижение результата регулирующей функции, неизбежно сопровождается снижением налоговых поступлений, т.е. обратным эффектом для фискальной функции. С ограничением нежелательного поведения лучше справляются штрафы и иные меры наказания и принуждения. Налоги в этом смысле являются достаточно неточным средством. Вместе с тем архитектура налогообложения может служить ускорению желаемого поведения в том случае, если существует явная альтернатива облагаемых налогами поступков².

Налоговая политика признается ООН как соответствующая устойчивому развитию, если она помогает реализовать одну или несколько ЦУР, не ставя под угрозу другие. Например, налоговые льготы для транснациональных компаний могут увеличить инвестиции в национальную инфраструктуру (что соответствует девятой цели), однако они так же приведут к недополучению налоговых поступлений. Эти потери часто компенсируются за счет повышения налогов на товары и услуги, имеющие регрессивный эффект. Снижение прогрессивности налоговой системы затронет маргинализированные группы населения и усилит неравенство (препятствуя достижению десятой ЦУР), а также может вызвать ряд дополнительных последствий для устойчивого развития.³

При этом оценки эффективности налоговых льгот зачастую дают противоречивые результаты⁴. По сравнению с прямой государственной под-

¹ Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах ООН. Последующая записка по вопросу о роли налогообложения и мобилизации национальных ресурсов в достижении целей в области устойчивого развития. E/C.18/2019/2

² Thiel v. S. Sustainable Taxes for Sustainable Development / in Tax Sustainability in an EU and International Context / Brokelind C., Van Thiel S. eds. IFBD, 2020.

³ United Nations Tax Committee. The Role of Taxation and Domestic Resource Mobilization in the Implementation of the Sustainable Development Goals. 2018. 16 p. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/taxation-and-sdgs>

⁴ См. на примере налогового стимулирования инвестиционной активности: Покровская Н.В., Разуваева А.А. Востребованность налоговых инструментов стимулирования капитальных вложений у российских организаций // Финансы и кредит. 2020. № 8. С. 1846—1869.

держкой, налоговые льготы менее прозрачны, менее адресны и сопряжены с более высокими издержками¹.

Отметим так же критику различных направления налогового регулирования, которые или напрямую противоречат, или, по меньшей мере, не способствуют достижению целей устойчивого развития².

Перечисленные соображения могут иметь следствием ориентир на минимизацию использования регулирующего потенциала налогообложения в пользу обеспечения наилучших условий для реализации фискальной функции. Вместе с тем существует общий консенсус по поводу важности экологической функции налогов.

Реализация экологической функции налоговой политики, ориентированной на устойчивое развитие. Экологические аспекты представлены, прежде всего, в 7-й ЦУР по предоставлению доступа к недорогостоящей и не вредящей окружающей среде энергии, 12-й, 13-й, 14-й и 15-й ЦУР, посвященных ответственному производству, ориентированному на сокращение потребляемых ресурсов, борьбе с изменением климата, сохранению морских экосистем и экосистем суши. Однако они не исчерпываются этими целями.

В частности, налоги на топливо или выбросы углекислого газа в атмосферу снижают загрязненность воздуха, способствуя достижению 3-й и 15-й ЦУР по обеспечению здоровья и сохранения экосистем, сдерживают рост автомобильного транспорта, уменьшают загруженность дорог и частоту дорожно-транспортных происшествий, способствуя устойчивости городов в рамках одиннадцатой ЦУР. Есть оценки положительного влияния экологических налогов на сокращение теневой экономики и поддержание официальной занятости в соответствии с 8-й ЦУР по экономическому росту³; на ликвидацию нищеты и обеспечение равенства (1-я и 10-я ЦУР). Это связано, с одной стороны, с тем, что более богатые городские домохозяйства, как правило, ведут более энергоемкий образ жизни⁴, с другой стороны, обусловлено прогрессивностью экологических налогов⁵.

¹ Redonda A. Tax Expenditures and Inequality. Discussion Note 2020/5. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2020/06/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Inequality.pdf>

² Tax Sustainability in an EU and International Context / Brokelind C., Van Thiel S. eds. IFBD, 2020. P. 17—21.

³ Heine D., Black S. Benefits beyond Climate: Environmental Tax Reform. World Bank, 2018. https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1358-0_ch1.

⁴ Dorband I., Jakob M., Kalkuhl M., Steckel J. Poverty and Distributional Effects of Carbon Pricing in Low- and Middle-Income Countries – A Global Comparative Analysis // World Development. 2019. Vol. 115. P. 246—257 DOI: 10.1016/j.worlddev.2018.11.015.

⁵ Goulder L., Hafstead M., Kim G., Long X. Impacts of a Carbon Tax across US Household Income Groups: What are the Equity-Efficiency Trade-offs? // Journal of Public Economics. 2019. Vol. 175. P. 44—64. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2019.04.002.

Преимуществами экологических налогов являются мобилизация доходов на достаточно высоком уровне, в том числе в среднесрочной перспективе. По оценкам для 75 стран за период с 1994 по 2018 гг.¹, экологические налоги сокращают производство и занятость в меньшей степени, чем подоходные налоги.

Вместе с тем, ограничениями экологических налогов является меньший по сравнению с подоходными налогами фискальный потенциал, особенно в странах, которые только начинают свои усилия по декарбонизации. Поступления по экологическим налогам не превышают 5% ВВП, при этом в развивающихся странах это значение преимущественно до 1,5% ВВП (табл. 1.4). Соответственно, доля в налоговых поступлениях почти не превосходит 10%. Значимого роста экологических с 2015 г. после принятия Повестки дня в области устойчивого развития на период до 2030 г. не наблюдается, однако тренды изменения подходов к экологическому налогообложению имеют отражение и на налоговых поступлениях.

Глобальные вызовы, в частности пандемия Covid-19, продемонстрировали нестабильность поступлений по экологическим налогам и важность дополнения их традиционными налогами, генерирующим более неизменные доходы в кризисные периоды.

Экологические налоги дают важные ориентиры, помогающие развивающимся странам более эффективно осуществить низкоуглеродную трансформацию в рамках инклюзивного экономического роста для устойчивого развития. По существующим оценкам, экологическое налогообложение имеет существенный потенциал для расширения своих регулирующих возможностей².

Возрастание значимости фискальной функции налоговой политики, ориентированной на устойчивое развитие, в связи с глобальными вызовами. Следствиями пандемии Covid-19 являются значимый рост государственных расходов³ на фоне сокращения фискальных возможностей налогов (рис. 1.4). Достижение целей устойчивого развития необходимо соотносить с иными возникающими задачами. В таких условиях фискальная функция налогов с очевидностью выходит на первый план.

¹ Schoder Ch. Regime-Dependent Environmental Tax Multipliers: Evidence from 75 Countries // Journal of Environmental Economics and Policy. 2022. DOI: 10.1080/21606544.2022.2089238

² World Bank. State and Trends of Carbon Pricing 2022. URL: <http://hdl.handle.net/10986/37455>; United Nations Handbook on Carbon Taxation for Developing Countries 2021. URL: <https://desapublications.un.org/file/918/download>

³ Погорлецкий А.И., Покровская Н.В. Сравнительный анализ мер фискального регулирования стран G20 в эпоху коронакризиса и в посткоронавирусной перспективе // Journal of Applied Economic Research. 2021. Vol. 20, Iss. 1. С. 31—61.

Таблица 1.4. Значимость экологических налогов в 2014, 2019—2020 гг.

Страна	Экологические налоги к ВВП				рост 2019 к 2014	Экологические налоги в налоговых поступлениях		
	2014, %	2019, %	2020, %	рост 2020 к 2019		2014, %	2019, %	2020, %
Австралия	1,78	0,62	0,56	90%	35%	6,55	2,24	2,12
Аргентина	2,22	1,82	1,75	96%	82%	7,14	6,33	5,84
Бангладеш	0,06	0,04	0,01	25%	67%	0,53	0,38	0,11
Боливия	1,32	0,93	0,99	106%	70%	4,74	3,78	4,43
Бразилия	0,77	0,75	0,72	96%	97%	2,43	2,31	2,28
Великобритания	2,42	2,28	2,03	89%	94%	7,7	7,09	6,29
Венгрия	2,37	2,45	2,46	100%	103%	6,17	6,71	6,92
Вьетнам	0,31	1,04	0,96	92%	335%	1,38	4,32	4,25
Германия	1,99	1,76	1,71	97%	88%	5,41	4,56	4,45
Дания	4,01	3,29	3,17	96%	82%	8,12	6,98	6,72
Испания	1,88	1,77	1,75	99%	94%	5,54	5,11	4,77
Италия	3,6	3,29	3,08	94%	91%	8,3	7,78	7,2
Казахстан	0,73	0,88	0,86	98%	121%	3,46	5,27	6,1
Киргизия	0,17	0,14	0,13	93%	82%	0,82	0,7	0,75
КНР	1,08	0,87	0,84	97%	81%	5,82	3,98	4,2
Колумбия	0,81	0,61	0,56	92%	75%	4,16	3,11	2,99
Мексика	0,1	1,3	1,43	110%	1300%	0,73	7,95	8,03
Нидерланды	3,41	3,68	3,55	96%	108%	9,19	9,36	8,96
Никарагуа	1,29	1,35	1,3	96%	105%	5,93	5,26	5,11
Норвегия	2,27	2,05	1,98	97%	90%	5,86	5,12	5,13

Пакистан	0,91	0,88	1,2	136%	97%	7,63	7,08	8,65
Панама	0,62	0,5	0,37	74%	81%	3,94	3,56	2,79
Перу	0,47	0,52	0,5	96%	111%	2,44	3,1	3,2
Польша	2,48	2,48	2,41	97%	100%	7,69	7,04	6,71
Португалия	2,28	2,53	2,38	94%	111%	6,67	7,34	6,77
Сингапур	0,17	0,28	0,25	89%	165%	1,24	2,1	1,88
Словения	4,44	4,01	3,61	90%	90%	11,94	10,78	9,8
США	0,75	0,72	0,66	92%	96%	2,91	2,9	2,58
Турция	3,25	2,09	2,63	126%	64%	13,3	9,04	11,01
Уругвай	1,67	1,67	1,75	105%	100%	6,08	6,29	6,59
Филиппины	0,43	1	0,96	96%	233%	2,68	5,55	5,39
Финляндия	2,93	2,81	2,73	97%	96%	6,74	6,63	6,52
Франция	2,3	2,46	2,38	97%	107%	5,04	5,47	5,18
Чили	1,23	1,38	1,35	98%	112%	6,26	6,6	7
Швеция	2,17	2,06	2,07	100%	95%	5,15	4,81	4,87
Эквадор	0,48	0,41	0,27	66%	85%	2,51	2,05	1,43
Япония	1,39	1,28	1,25	98%	92%	4,61	4,08	6,2

Источник: OECD 2023. Environmental tax (indicator). DOI: 10.1787/5a287eac-en

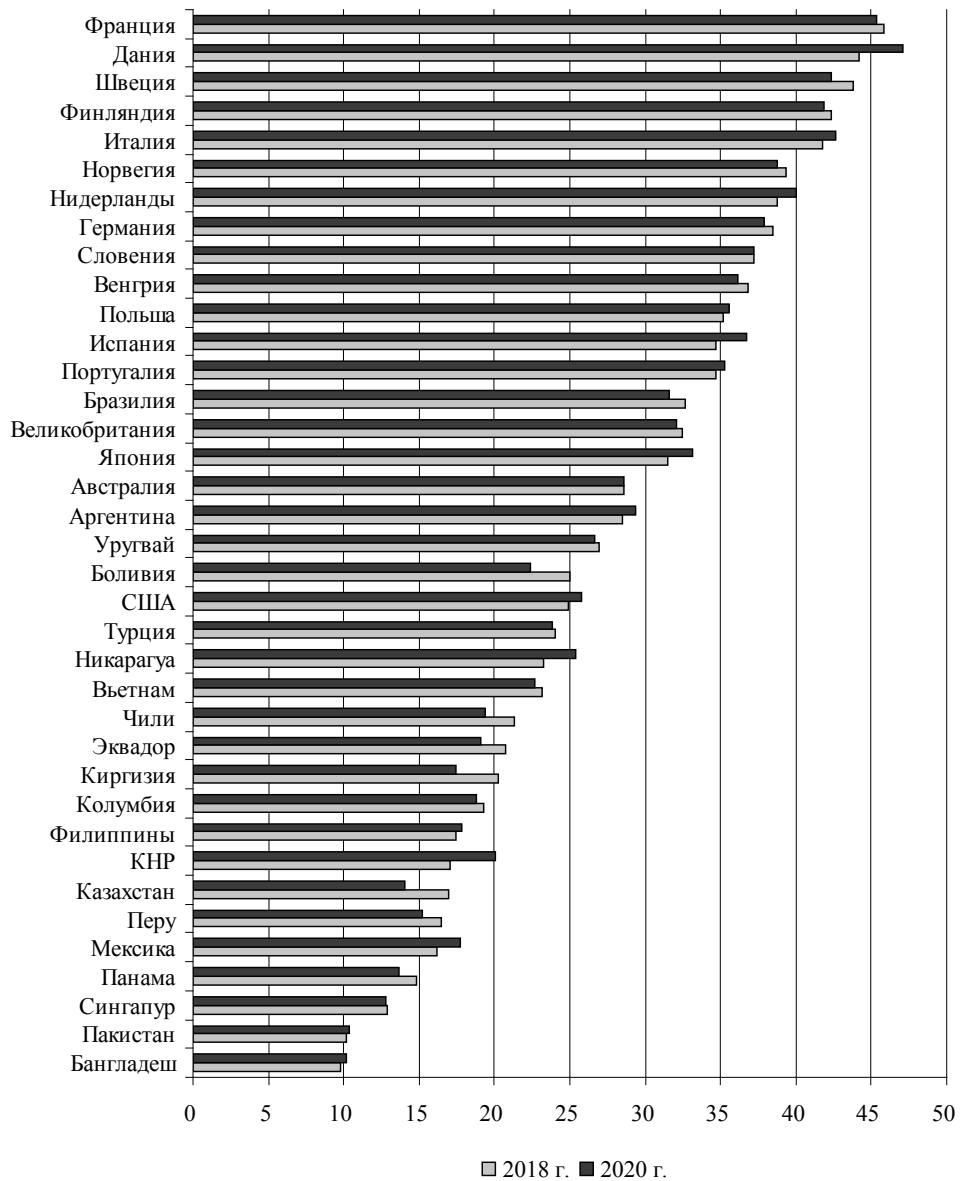


Рис. 1.4. Налоговые доходы государственных бюджетов в 2018 и 2020 гг., в % ВВП¹

¹ OECD Statistics. URL: <https://stats.oecd.org/>

В краткосрочной перспективе важно обеспечить защиту налогоплательщиков от тяжелых экономических и социальных последствий глобальных вызовов. В то же время отмечается важность усиления вклада налогообложения для устойчивого развития в долгосрочной перспективе¹. Налоговая политика адаптируется в соответствии с национальными условиями и приоритетами устойчивого развития.

Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах ООН выделяет три направления комплексного ответа на глобальные вызовы, а также раскрывает их отражение на фискальной политике и целях устойчивого развития². Прежде всего, это ответ в рамках здравоохранения (3-я ЦУР), финансовому обеспечению которого соответствуют налоги, ограничивающие потребление сахара, алкогольной продукции и табака, а также расширение государственных расходов на здравоохранения.

Для второго направления ответа по поддержке домохозяйств по 1-й, 2-й, 8-й и 10-й ЦУР, предусмотрены повышение прогрессивности для искоренения неравенства, борьба с уклонением от уплаты налогов, фискальная поддержка экономического роста, повышение государственных расходов для обеспечения социальной защиты, усиление фискальной функции налогов в рамках налогообложения богатства для обеспечения финансовой устойчивости.

Третьим ответом является обеспечение условий для пост-ковидного мира. Ключевыми для него являются 4-я, 5-я, 10-я, 13-я, 14-я и 15-я ЦУР, для реализации которых предусмотрены экологические налоги³, а также фискальная политика, ориентированная на гендерное равенство и искоренение иных аспектов неравенства, государственные расходы для повышения готовности к иным глобальным заболеваниям, укрепление технических предпосылок устойчивой и эффективной налоговой системы, наращивание внедрения международных налоговых норм.

Выводы. Задача построения налоговой политики, ориентированной на устойчивое развитие, является комплексной. Она включает в себя фискальную, регулирующую и экологические составляющие. При использовании налогового

¹ Keynote address on Taxation and SDGs by FSDO Director (June 2022) URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-06/G20%20Policy%20Lever_NH_tax%20and%20SDGs.pdf

² Statement at 24th Session on the Tax Committee (April 2022). URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/22ndSession_TaxSDGs_Draft_04.27_FINAL.pdf

³ Heine D., Schoder Ch. The Role of Environmental Tax Reform in Responding to the COVID-19 Crisis. Washington, D.C.: World Bank Group. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/976651637125708871/The-Role-of-Environmental-Tax-Reform-in-Responding-to-the-COVID-19-Crisis>

регулирования для достижения устойчивого развития важно четко определять направленность соответствующих мер, оптимальные инструменты и методы, а также учитывать их объективные ограничения. Отдельное внимание уделяется ограничению налоговых льгот, не способствующих достижению целей устойчивого развития. Экологические налоги подтвердили свою фискальную и регулируемую эффективность, они являются важными сигналами для построения устойчивых фискальных систем в развивающихся странах.

Фискальная функция налогов остается ключевой для достижения целей устойчивого развития, ее роль в периоды глобальной нестабильности возрастает. Вместе с тем оценки соответствия фискальных систем, ограниченные только налоговой политикой, ориентированной на устойчивое развитие, являются неполными. Важно учитывать направления расходования налоговых поступлений.

1.5. Значимость налоговой политики для достижения целей устойчивого развития

Все играет на руку пессимисту,
тем не менее пессимист всегда проигрывает.
Жак Шардон

В современном мировом развитии отчетливо прослеживается вектор устойчивости как приоритет государственной экономической политики, охватывающий вопросы социального и экологического характера во взаимосвязи. Парадигма мирового устойчивого развития, которая выражена в документах, принятых в рамках конференций ООН, разработанная в конце прошлого века и поддержанная большинством стран мира, считается основой общего будущего планеты.

Цели устойчивого развития (далее ЦУР) — результат многолетнего открытого процесса, учитывающего мнения разных заинтересованных сторон и свидетельствующего о согласии между 193 государствами — членами ООН в отношении приоритетов.

Анализ показывает, что налогообложение является важным фактором обеспечения институциональных условий реализации большинства ЦУР.

Крупнейшие международные организации, в том числе МВФ, ОЭСР, ООН и Группа Всемирного банка рассматривают укрепление и повышение эффективности налоговых систем как необходимое условие для создания внутренних ресурсов обеспечения достижения ЦУР и содействия инклюзивному экономическому росту.

От достаточности ресурсов бюджетного финансирования во многом зависит возможность ликвидации нищеты и голода в развивающихся странах, снижение уровня неравенства внутри стран и между ними, преодоления последствий изменений климата.

Наличием в налоговом законодательстве специальных положений, направленных на привлечение инвестиции в конкретные отрасли и кластеры экономики, предопределяется возможность устойчивого развития сельского хозяйства,

Отдельные льготы, преференции, а также анти-стимулы могут содействовать устойчивому экономическому росту, рациональным моделям потребления и производства, обеспечению здорового образа жизни, всеобщего и качественного образования, гендерного равенства, рациональному использованию природными ресурсами, доступу к недорогостоящим, надёжным и современным источникам энергии для всех, индустриализации и внедрению инноваций.

Развитие местного самоуправления, обеспечение открытости, безопасности, жизнестойкости и устойчивости городов и населённых пунктов зависит от наличия достаточных источников финансирования у местных бюджетов.

Налоги как источник финансирования ЦУР. Соответственно достижение прогресса в налогообложении жизненно важно для достижения ЦУР. Связь между налогами и ЦУР обеспечивается четырьмя комплексами возможностей. Первая из них это то, что налоги генерируют средства, которые финансируют деятельность правительства в поддержку ЦУР.

Статистические данные свидетельствуют отставание доли налогов от ВВП в развивающихся странах по сравнению с относительно развитыми¹ (рис 1.5).

Являясь наиболее значимым источником формирования государственных бюджетов подавляющего большинства стран, налогообложение играет фундаментальную роль в эффективном привлечении ресурсов правительствами для предоставления основных государственных услуг и достижения ЦУР. Сбор достаточного объема ресурсов за счет налогов (отдельные исследователи оценивают минимум в размере не менее чем 15 % ВВП) имеет решающее значение для любой страны, стремящейся предоставлять базовый набор социальных услуг своим гражданам².

¹ *Genschel, P., Seelkopf, L.* (2016). Did they learn to tax? Taxation trends outside the OECD. Review of International Political Economy. 23(2), 2016, 316—344. <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09692290.2016.1174723?journalCode=rrip20>

² *Miller, M., Long, C.* Taxation and the Sustainable Development Goals: Do good things come to those who tax more? Overseas Development Institute 2017. <https://odi.org/en/publications/taxation-and-the-sustainable-development-goals-do-good-things-come-to-those-who-tax-more/>

Total Taxes in 2020

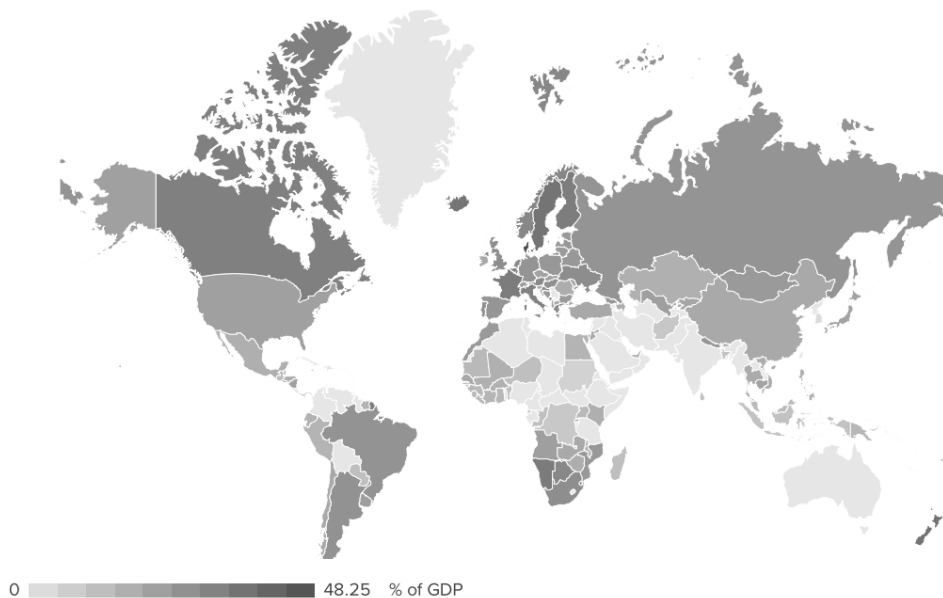


Рис. 1.5. Доля налогов в ВВП, %

Источник: графика автора на основании статистики ООН.¹

Показатели налоговой нагрузки в странах достаточно отчетливо показывают наличие проблем с обеспечением возможности реализации ЦУР в африканских странах, в юго-восточной Азии, центральной Америке. Соответственно для них интерес к мобилизации внутренних ресурсов является ключевым в решении проблем выбора устойчивого пути развития².

В одиночку развивающиеся страны не могут решить вопрос получения дополнительных ресурсов без поддержки стран-доноров. Это явилось причиной учреждения специальной инициативы по оказанию поддержки развивающимся странам-партнерам в укреплении их налоговых систем во время конференции в Аддис-Абебе³.

¹ <https://www5.wider.unu.edu/#/?graph=map&indicators=8&activeIndicators=8&activeYear=2020&mapType=countries>

² UN (2015a) Addis Ababa Action Agenda. Third International Conference on Financing for Development, Outcome Document. New York, NY: United Nations. Available at: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf

³ World Bank and IMF (2015) From Billions to Trillions: Transforming Development Finance, Post-2015 Financing for Development: Multilateral Development Finance, DC2015—0002. Washington, D. C.: World Bank and International Monetary Fund. Available at: [http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/23659446/DC2015—0002\(E\)FinancingforDevelopment.pdf](http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/23659446/DC2015—0002(E)FinancingforDevelopment.pdf)

Вопросы финансирования мероприятий в направлении реализации целей ЦУР являются предметом анализа МВФ и Всемирного банка, которые настаивают на поиске внутренних ресурсов, коим в первую очередь являются налоги и сборы¹, а также рассматривают такие ресурсы как крупнейший неиспользованный источник финансирования национальных планов развития. Идея наличия таких дополнительных источников кроме прочего обосновывается данными о различиях в уровне неналоговых доходов в бюджетных поступлениях по странам, (рис. 1.6).

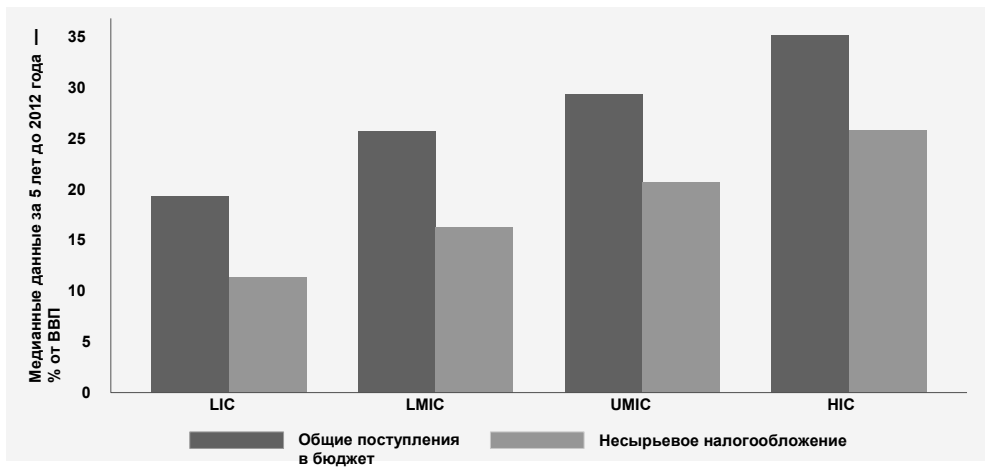


Рис. 1.6. Сбор налогов по группам стран в ВВП, %

Источник: статистика ICTD².

Примечание. Категории стран соответствуют классификации доходов Всемирного банка для стран с низким уровнем дохода (LIC), стран с уровнем дохода ниже среднего (LMIC), стран с уровнем дохода выше среднего (UMIC) и стран с высоким уровнем дохода (HIC).

Результатом низкой доли ВВП, собираемой от домохозяйств и фирм в форме налогов, является отставание бедных стран с точки зрения объема социальных расходов (рис. 1.7).

¹ International Monetary Fund and World Bank. Available at: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/01/Domestic-resource-mobilization-and-taxation_IMF-and-World-Bank_IATF-Issue-Brief.pdf

² <https://www.ictd.ac/about-us/> Цитируется по Miller, M., Long, C. Taxation and the Sustainable Development Goals: Do good things come to those who tax more? Overseas Development Institute 2017 <https://odi.org/en/publications/taxation-and-the-sustainable-development-goals-do-good-things-come-to-those-who-tax-more/>

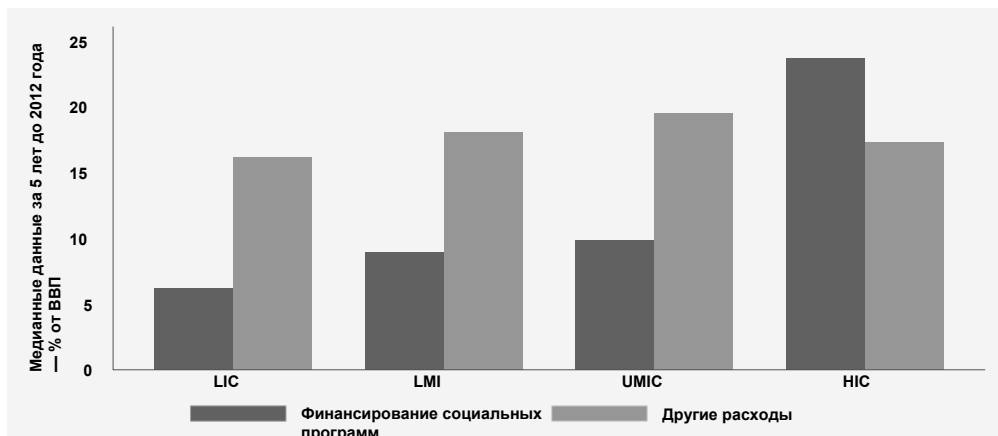


Рис. 1.7. Финансирование социальных программ в ВВП, %

Источник: статистика ICTD¹.

Примечание. База данных IPFRI SPEED; Социальные расходы определяются как сумма расходов на здравоохранение, образование и социальную защиту.

Ученые обоснованно рассматривают нехватку налоговых ресурсов как основное препятствие для увеличения расходов на такие области, как здравоохранение, образование и социальная защита, являющихся условием достижения ЦУР².

Наряду с объемом ресурсов качество их распределения и использования имеют также принципиальное значение. Недавнее исследование USAID, например, оценивает, что увеличение налогообложения на 10% приводит к увеличению государственных расходов на здравоохранение на 17%, 4% и 3% в странах с низким уровнем дохода, странах с уровнем дохода ниже среднего, и странах с доходом выше среднего, соответственно³.

Вместе с тем для развивающихся стран, перед которыми задачи достижения ЦУР стоят особенно актуально, увеличение налоговой нагрузки всегда является достаточно серьезной дилеммой, поскольку приток инвестиций предполагает льготы и освобождения, гарантирующие инвесторам дополнительный доход.

¹ <https://www.ictd.ac/about-us/> Цитируется по Miller, M., Long, C. Taxation and the Sustainable Development Goals: Do good things come to those who tax more? Overseas Development Institute 2017 <https://odi.org/en/publications/taxation-and-the-sustainable-development-goals-do-good-things-come-to-those-who-tax-more/>

² Kaldor, N. (1963). Will Underdeveloped Countries Learn to Tax? *Foreign Affairs*. 41(2): 410—419.

³ Tamarappoo, R., Pokhrel, P., Raman, M., Francis, J. (2016). Analysis of the Linkage Between Domestic Revenue Mobilisation and Social Sector Spending. Washington, DC: USAID. Available at: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PBAAE640.pdf

Соответственно, повышение налоговых ставок может препятствовать частным инвестициям, тормозить экономический рост, тем самым сдерживая рост благосостояния населения¹.

Повышение прямых налогов, как правило, рассматривается международным сообществом как потенциальное препятствие для привлечения инвестиций. Несмотря на то, что отдельные исследования на базе статистической информации свидетельствуют о наличии корреляции между финансированием государственных расходов и дополнительными поступлениями прямых налогов², большинство сходится в том, что косвенные налоги, а в особенности ресурсные (экологические) платежи, должны рассматриваться как способ пополнения бюджета, обеспечивающий рост расходов на социальные программы.

Признавая развитие фискального потенциала как ключевого фактора экономического развития страны, требуется осторожность при принятии решений об увеличении налогов. Исследования Международного валютного фонда показывают, что минимальное отношение налогов к ВВП на уровне 12—13% связано со значительным ускорением роста и развития³. Но нередко можно увидеть рекомендации, подталкивающие бедные страны к дальнейшему росту налоговых изъятий к ВВП. Так, например, стандартной рекомендацией МВФ для стран с низким уровнем доходов является уровень в 15%⁴.

Вероятно, простое увеличение налоговой нагрузки скорее всего будет иметь неблагоприятные последствия без приоритета поддержки более совершенных налоговых систем, а не увеличения сбора налогов. Однако эти две цели не всегда совместимы.

Достаточно сложно перейти от одного бюджетного равновесия, когда правительство собирает низкие налоги и предоставляет минимальные общественные товары и услуги, к новому равновесию, когда оно собирает более высокие налоги и предоставляет больше общественных товаров и услуг.

¹ *Kaldor, N.* (1963). Will Underdeveloped Countries Learn to Tax? *Foreign Affairs*. 41(2): 410—419.

² *Carter, P. and Cobham, A.* (2016). Are taxes good for your health? WIDER Working Paper 2016/171. Available at: <https://www.wider.unu.edu/publication/are-taxes-good-your-health>

³ *Gaspar, V., Jaramillo, L. and Wingender, P.* (2016). Tax Capacity and Growth: Is there a Tipping Point? IMF Working Paper, WP/16/234. Washington, DC: International Monetary Fund. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/cat/longres>

⁴ *Gaspar, V., Jaramillo, L. and Wingender, P.* (2016). Tax Capacity and Growth: Is there a Tipping Point? IMF Working Paper, WP/16/234. Washington, DC: International Monetary Fund. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/cat/longres>

Как отмечают Т. Бесли и Т. Персон¹, в странах с низким уровнем налоговых поступлений существует ряд социальных предпосылок, мешающих их увеличивать:

1) экономическая структура. В странах с низким уровнем дохода, как правило, имеется крупный неформальный сектор, который сложно облагать налогом в административном отношении;

2) зависимость от внешней ресурсной помощи. Последствие такой зависимости — недостаточное внимание собственно развитию системы налогообложения в стране;

3) слабая управляемость финансовой системой. В такой ситуации повышение налогов и соответственно доходов не приводит к соответствующему росту финансирования приоритетных программ.

Масштабная коррупция делает достижение ЦУР невозможным. Там, где коррупция распространена, она обычно также подрывает налоговую систему.

Влияние налогообложения на справедливость и экономический рост.

Мобилизация внутренних ресурсов заключается не только в повышении налогов. Речь также идет о лучшем налогообложении за счет расширения налоговой базы, обеспечения надлежащего распределения налогового бремени между налогоплательщиками, упрощения и повышения эффективности налогового администрирования, обновления налогового законодательства и обеспечения налоговые администраторы знают, как проводить аудит местных и транснациональных компаний. Граждане должны рассматривать налоговую систему как справедливую.

При этом развивающимся странам и странам с формирующимся рынком необходим стабильный и всеобъемлющий экономический рост (8-я ЦУР).

Налогообложение может способствовать внутреннему и внешнему прямому инвестированию, которое ориентированно на производственные секторы, оказывая влияние на поведение экономических агентов.

Налоговые системы считаются более эффективными, когда имеют широкую базу с низкими ставками для удовлетворения потребностей в доходах. Хорошо спроектированная система может стимулировать и помогать стабилизировать рост, в то время как плохо спроектированная система может замедлить и увеличить неустойчивость роста (8-я, 11, 12, 13, 14, и 15-я ЦУР).

Некоторые данные также свидетельствуют о том, что увеличение разрыва в доходах может в конечном счете подорвать экономический рост. Таким образом справедливая налоговая система имеет жизненно важное значение. Расту-

¹ *Besley, T. and Person, T. (2014). Why do developing countries tax so little? Journal of Economic Perspectives 28(4): 99120. Available at: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.28.4.99>*

щее неравенство в доходах и богатстве требует изменений в налогово-бюджетной сфере. Программы перераспределения доходов, часто являются ключевым фактором чистой фискальной прогрессивности.

С другой стороны, активное использование НДС и акцизов может сместить налогообложение в сторону обложения потребления — шаг, который может стимулировать инвестиции и экономический рост, однако в целом снижает общую прогрессивность налогообложения.

При этом, если целью налогообложения, стимулирующего экономический рост, является снижение налогов на доход от капитала, становится труднее создать прогрессивный налоговый режим. Одновременно с этим, высокие налоги на потребление также могут увеличить бедность.

Эпоха преодоления финансового кризиса после 2008 г. показала, что развитие внутренних рынков и выстраивание экономически выгодных отношений с соседями являются предпосылкой долгосрочного роста и снижения зависимости от ситуаций на глобальных рынках. Следовательно, налоговая система должна способствовать внутренним и иностранным прямым инвестициям, направленным в производственные секторы. А простые и хорошо структурированные внутренние налоговые режимы могут помочь избежать этой чрезмерной зависимости от внешних условий, в то же время обеспечивая стимулирование роста.

Влияние налогов на поведение и выбор людей, который имеет последствия для здоровья, гендерного равенства и окружающей среды. Поскольку в последние десятилетия преобладает стремление расширить базы налогообложения, политический фокус акцизного налогообложения сместился с налогообложения роскоши на сокращение потребления или производства товаров с отрицательными внешними эффектами: алкоголя, табака, автомобильного топлива и др., которые могут оказать важное влияние на здоровье.

Налогообложение табака является мощным инструментом снижения бремени заболеваний, связанных с курением, для общественного здравоохранения. Это также может внести значительный вклад в формирование доходов бюджета.

Гендерный уклон в налогообложении имеет две формы: явную и скрытую. Явная предполагает прямое включение в налоговые нормативные акты, положений, касающиеся гендерной специфики, когда, например, более благоприятные условия или широкий круг предпочтений касается одного из гендеров. Скрытая предвзятость возникает из-за различий в том, как налоговое законодательство и нормативные акты применяются к мужчинам и женщинам в зависимости от их экономического и социального поведения.

Косвенные налоги также могут иметь неявные гендерные предубеждения, поскольку с экономической точки зрения женщины и мужчины, как правило,

ведут себя по-разному. Высокие акцизы на алкогольные напитки или табак могут дискриминировать мужчин, которые потребляют больше этих продуктов, чем женщины.

Чем более регрессивна налоговая система, тем сильнее скрытое предубеждение против женщин, поскольку они, как правило, получают в среднем более низкие доходы, чем мужчины.

При этом гендерные аспекты налогообложения также важны для качественного налогового администрирования, поскольку гендерные предубеждения могут повлиять на то, как люди воспринимают налоговую систему в своих странах и их готовность соблюдать налоговое законодательство.

Деградация окружающей среды представляет собой угрозу всему человечеству, несет угрозу снижения ВВП в средней и долгосрочной перспективе. Адаптация, а также смягчение последствий изменения климата с помощью налогового регулирования приобретает ключевое значение в политике устойчивого экономического развития (6-я, 7, 9, 11, 12, 13, 14, 15, и 17-я ЦУР).

В настоящее время ложилось два широких подхода к решению экологических проблем: (1) командно-контрольная политика, которая использует правила и стандарты, прямо устанавливающие нормы поведения либо запрещающие определенные действия; (2) использование рыночных инструментов, которые включают налоги и сборы.

Оба подхода имеют целью интернализацию внешних факторов путем создания стимулов либо антистимулов для корректировки производственного и бытового поведения, порождающего внешние факторы.

Традиционная политика борьбы с загрязнением опиралась на командно-контрольный подход. Но в последние годы наблюдается рост рыночных подходов, особенно в части контроля выбросов углекислого газа при производстве энергии. Фактически, во многих странах в настоящее время применяется определенная комбинация взаимодополняющих инструментов регулирования.

Повышение доверия налогоплательщиков к правительству и укрепление социальных договоров, лежащих в основе развития справедливого налогообложения, обладающего качествами всеобщности и равенства. Общественное доверие является важным компонентом надлежащего управления и достижения ЦУР (11, 16 и 17-я). Представляя собой один из основных каналов взаимодействия между гражданами и государством¹, налоговая система влияет на степень доверия общества к правительству.

¹ *Bird, R.M., and Zolt, E.M. (2014) Fiscal Contracting in Latin America, World Development Vol. 67, pp. 323—335, 2015. <http://dx.doi.org/10.1016/j.worlddev.2014.10.011>.*

Bird, R.M. (2015) Improving Tax Administration in Developing Countries. Journal of Tax Administration 1(1): 23—45. <http://jota.website/article/view/8>

Качественное налоговое администрирование во многом определяет эффективность взаимодействия этих сторон (табл. 1.5).

Таблица 1.5. **Эффекты влияния качества управления налоговой системой на степень доверия правительству**

<i>Немедленные эффекты</i>	<i>Промежуточные эффекты</i>	<i>Результаты управления</i>
Государство активно использует налоговые регуляторы в проведении своей экономической политики	Государство способствовать экономическому росту предлагая системы льгот и преференций	Фискальная политика становится активным инструментом правительства
	Государство модернизирует систему налогового администрирования	Появляется более широкий круг рычагов и возможностей управления
Налогоплательщики более активно принимают участие в обсуждении налогового законодательства	Повышается уровень налоговой культуры и налоговой грамотности, что требует более оперативной и качественной статистики доходов и расходов бюджета	Рост уровня ответственности правительства за качество управления финансами
Происходит активное взаимодействие между государством и налогоплательщиками (фискальный торг)	Налогообложение становится более приемлемым, предсказуемым и эффективным	Повышение качества государственного управления финансами
	Принимаются обоснованные решения в области фискальной политики, основанные на общественном консенсусе	
	Больше контроля над расходами	Рост ответственности правительства
	Укрепление законодательной власти по отношению к исполнительной	

Источник: авторская разработка на базе исследований Мура ¹

Когда налоговые системы справедливы и эффективны, предоставляемые общественные товары и услуги хорошего качества, а степень и прозрачность

¹ Moore, M. (2007). How Does Taxation Affect the Quality of Governance? IDS Working Paper 280. Brighton: Institute for Development Studies. <http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/Wp280.pdf>

расходования средств бюджета обеспечивается за счет подотчетности обществу — повышается доверие граждан к правительству.

Налоговые системы стран функционируют в рамках международного глобального контекста, что создает определенные проблемы, особенно когда речь идет о налогообложении многонациональных компаний и международных сделок. Международные инициативы, такие как проект BEPS, вносят большой вклад в международное сотрудничество. Укрепление международного налогового сотрудничества, создание институтов с помощью среднесрочных стратегий доходов (MTRS), а также развитие партнерских отношений и взаимодействие с заинтересованными сторонами может повысить качество национальных налоговых систем в направлении обеспечения соответствия ЦУР.

Заключение. Таким образом, эффективное налогообложение, мобилизующее внутренние ресурсы, достаточные для финансирования образования, здравоохранения и других социальных проектов, а также создающее стимулы роста, соответствующего принципам устойчивости, является неопъемлемым условием реализации приоритетных целей современных государств. Стимулы и преференции, закладываемые в налоговое законодательство, позволяют концентрировать усилия общества на преодолении негативных и закреплении позитивных внешних эффектов. Справедливое налогообложение укрепляет социальные договоры, способствует общественному консенсусу, лежащим в основе развития.

1.6. Значимость регулирующей функции в реализации налоговой политики

Любить ближнего было бы куда легче,
если бы этот ближний не был так близок.
Норман Мейлер

Введение. Ситуация в системе мирохозяйственных связей к началу третьего десятилетия XXI в. характеризовалась наличием *глобальной турбулентности*, отличающейся заметной разбалансировкой мировых и национальных рынков, *радикальной неопределенности*, существенно затрудняющей процесс принятия решений на государственном, корпоративном и персональном уровнях, и развитием нарастающего всеохватывающего кризиса, так называемого, *поликризиса*¹.

¹ The Global Risks Report 2023. *World Economic Forum*. Geneva, 2023. URL: https://www3.weforum.org/docs/WEF_Global_Risks_Report_2023.pdf

Термин «глобальная турбулентность» впервые предложил Джеймс Розенау¹. После глобального кризиса 2008—2009 годов данный термин стал широко применяться в экономике, характеризуя растущую волатильность на мировых рынках и в национальных хозяйствах.

«Поликризис» как многомерное сочетание волн разнообразных кризисов — энергетического, финансового, экономического, геополитического и проч. — на базе как известных традиционных рисков и вызовов развитию (таких как, к примеру, инфляция, рост стоимости жизни, торговые войны, геополитические конфронтации), так и принципиально новых (неприемлемый уровень государственного долга, низкие темпы роста, деглобализационные тенденции и др.), терминологически был определен на Всемирном экономическом форуме в Давосе в начале 2023 г.²

Под воздействием данных негативных явлений заметно меняется характер глобальных экономических процессов, лишаящихся признаков устойчивости, определенности и ориентации на сотрудничество стран мира в части реализации целей и задач устойчивого развития.

Какой должна быть налоговая политика периода адаптации мировой экономики к низким темпам роста на фоне *слоубализации*³, разрушения ранее сложившихся внешнеэкономических связей и нарастающего «идеального шторма» во всех сферах деятельности. На этот весьма интересный и непростой вопрос мы постараемся найти ответ в данном параграфе.

Заметим, что хотя геополитические события начала 2020-х гг. отличаются значительной динамикой и малой предсказуемостью по своим последствиям не только в средне- и долгосрочной, но даже и в краткосрочной перспективе. Исторический опыт человечества, пережившего немало войн, эпидемий и кризисов, позволяет строить в том числе и налоговые конструкции, адаптированные к глобальной турбулентности, радикальной неопределенности и поликризису. Оставив за рамками анализа фискальную функцию налогов, мы сфокусируем свое внимание на соответствующей регулирующей роли налоговой политики.

¹ Rosenau J. Turbulence in world politics: a theory of change and continuity. Princeton, N.J.: Princeton University Press, 1990.

² Концепцию «радикальной неопределенности» в экономическом развитии, которую нельзя свести к вероятностным рискам и невозможно просчитать, а конечный исход непредсказуем, разработали Франк Найт (*Knight F. Risk, Uncertainty, and Profit*. Boston: Houghton, Mifflin, 1921) и Джон Мейнард Кейнс.

³ Термин «слоубализация» введен голландским футурологом Аджиджем Бакасом (Bakas A. Capitalism & Slowbalization. The market, the state and the crowd in the 21st century. Dexter, 2016) для подчеркивания замедления динамики развития мировой экономики на фоне деглобализационных процессов. Данный термин популяризирован британским журналом *The Economist* (Slowbalisation: The future of global commerce. *The Economist*. 2019. January 26 — February 1. URL: <https://www.economist.com/weeklyedition/2019-01-26>).

Экономический рост как основа устойчивого развития: роль налогового регулирования в обеспечении. Реализация всех 17 целей устойчивого развития с точки зрения ориентиров и национальной, и международно координируемой налоговой политики, предполагает создание надежной финансовой базы правительств и международных организаций. Как известно, налоги — важнейший фискальный инструмент влияния на характер развития экономических процессов как на уровне национальных хозяйств, так и на межгосударственном уровне.

Принимая во внимание проблему динамики развития мировой экономики — заметное снижение темпов экономического роста¹ (см. рис. 1.8), в особенности после финансового и экономического кризисов 2008—2009 годов, коронакризиса 2020 г. и на фоне глобальной геополитической эскалации из-за «специальной военной операции» России на Украине в 2022—2023 гг. (см. рис. 1.9), задачей регулирующей функции налоговой политики современной эпохи должна стать всемерная поддержка роста налоговой базы путем позитивного косвенного воздействия на нее. Каким же образом этого можно достичь?

Исторический опыт применения косвенного налогового регулирования, особенно в период выхода из рецессии в развитых странах мира в 1970-х гг., поддержания устойчиво высоких темпов роста в 1980-х гг. и второй половине 1990-х гг., а также в первом десятилетии XXI в., говорит в пользу разумности применения хорошо себя зарекомендовавших идей, так называемой, экономики предложения (supply-side economics).

Умеренные налоги на прибыль компаний вкуче с разумной прогрессией индивидуального подоходного налогообложения, как-то и предполагает известная кривая Лаффера, на практике показали хорошие результаты для экономического роста не только ведущих развитых стран мира (прежде всего, США, Великобритании, Канады, Ирландии, Австралии), но и ряда государств с развивающимися рынками, включая Российскую Федерацию.

¹ Международный валютный фонд (МВФ) в своем январском (2023 г.) прогнозе ожидает снижение темпов роста глобального ВВП с 3,4% в 2022 г. до 2,9% в 2023 г. с выходом на показатель 3,1% в 2024 г. При этом темпы роста мирового ВВП в допандемическом 2018 г. составляли 3,5%. (см.: World economic outlook. Inflation Peaking amid Low Growth. Update 2023. January. IMF, 2023. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2023/01/31/world-economic-outlook-update-january-2023>). По январскому (2023 г.) прогнозу Всемирного банка, текущие темпы роста мирового ВВП - одни из самых низких за последние тридцать лет (Global Economic Prospects. January 2023. The World Bank, 2023. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/254aba87-dfeb-5b5c-b00a-727d04ade275/content>). Снижения динамики мировой экономики подчеркнута и в мартовском (2023 г.) прогнозе Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР): A Fragile Recovery. OECD Economic Outlook. Interim Report March 2023. URL: <https://www.oecd.org/economic-outlook/march-2023/>

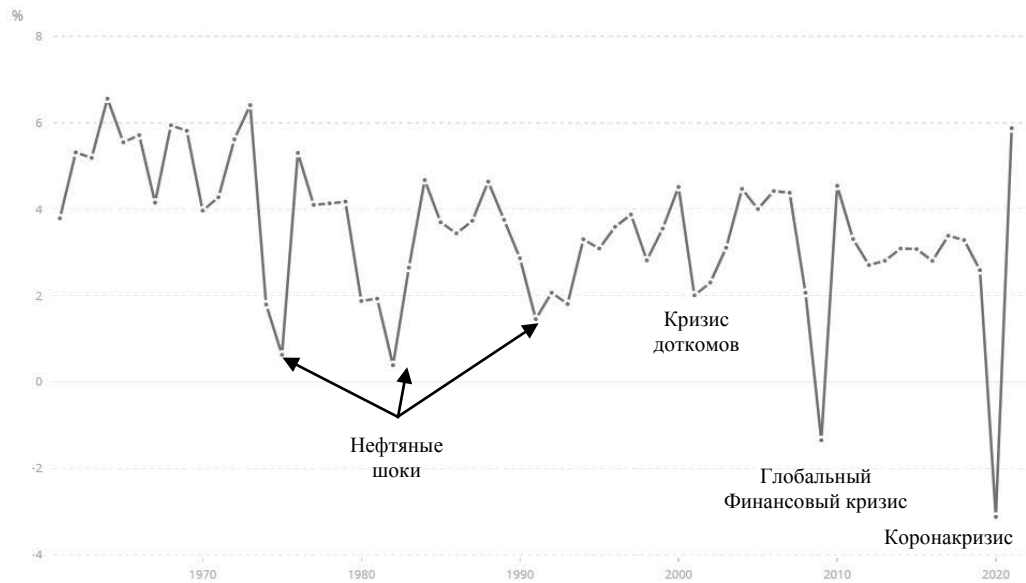


Рис. 1.8. Годовая динамика роста глобального ВВП, 1961—2021 гг. (в %)

Источник: https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.МКТР.KD.ZG?end=2021&most_recent_value_desc=false&start=1961&view=chart

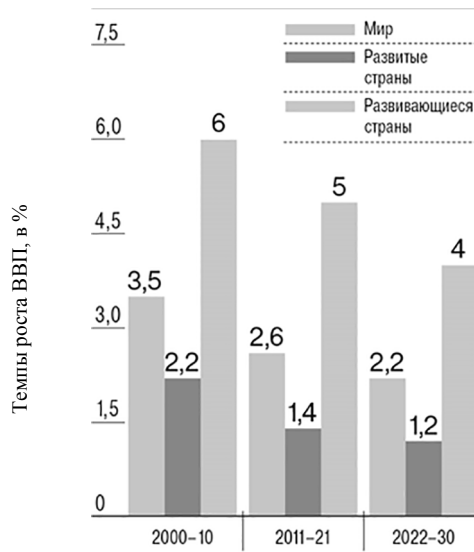


Рис. 1.9. Средние темпы роста ВВП в мире в целом и по группам стран, 2000—2030 гг.

Источник: <https://www.kommersant.ru/doc/5900696>

Именно Россия была одной из немногих стран мира, которая снизила ставку налога на прибыль организаций в ходе мер антикризисной политики 2008—2009 гг., а также придерживалась подобной стратегии (отсутствие намерений радикальной трансформации налоговых ставок для бизнеса) во время коронакризиса 2020 г. и на протяжении всего 2022 г.

Вместе с тем, определенные корректировки регулирующей роли налогов в кризисные периоды развития, такие как повышение ставок налогов в верхних интервалах доходов наиболее обеспеченных индивидуальных налогоплательщиков, возможны для реализации еще одной задачи налогообложения — гарантии социальной справедливости, что также важно для достижения многих целей устойчивого развития.

Такие изменения делались и в развитых странах (к примеру, повышение прогрессии налога на доходы физических лиц — НДФЛ — для нейтрализации финансовых злоупотреблений высшего управленческого звена компаний в ходе кризиса 2008—2009 гг. в Великобритании), и в государствах с развивающимися рынками (введение более высокой ставки НДФЛ в России с 2021 г. для высокого уровня доходов частных лиц).

Наряду с использованием умеренных ставок налогов для позитивного воздействия на экономический рост и предпринимательские способности населения внимания в рамках косвенного налогового регулирования заслуживает возможность применения разнообразных налоговых льгот и стимулов. Хотя сторонники экономики предложения, в целом, отрицательно относились к расширенной практике применения налоговых льгот, предлагая основной фокус в виду эффект масштаба делать на пониженных налоговых ставках для всех, подобные меры реализации налоговой политики в настоящее время широко распространены в налоговой практике.

Более того, использование налоговых льгот и стимулов как инструментов фискальной политики было внесено в список рекомендуемых мер антикризисной поддержки по линии Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в период пандемии Covid-19,¹ а также в пост-коронавирусной перспективе².

В своей оценке перспектив экономического роста на ближайшее десятилетие, сделанной в марте 2023 г.,³ Всемирный банк был достаточно пессимистичен, от-

¹ Tax and fiscal policy in response to the Coronavirus crisis: Strengthening confidence and resilience. OECD. 2020. May 19. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience-60f640a8/>

² Tax and fiscal policies after the COVID-19 crisis. OECD. 2021. October 14. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis-5a8f24c3/>

³ Global Economy's "Speed Limit" Set to Fall to Three-Decade Low. World Bank. 2023. March 23. URL: https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2023/03/27/global-economy-s-speed-limit-set-to-fall-to-three-decade-low?intcid=ecr_hp_sidekick1_en_ext

мечая «предел скорости», достигнутый мировой экономикой. Ожидается, что максимальные долгосрочные темпы, которыми система мирохозяйственных связей сможет расти, не провоцируя инфляцию, к 2030 г. упадет до самого низкого значения за 30 лет. И одни из главных причин такого снижения находятся в области демографии: сокращение численности трудоспособного населения не только в развитых, но теперь уже и в развивающихся странах по мере глобального старения населения планеты.

Как показывает предшествующий опыт, налоговое регулирование малоэффективно для стимулирования повышения рождаемости или удержания стареющих работников на рабочем месте с целью воспрепятствования их более раннего выхода на пенсию, но его можно пробовать применять для поощрения достижения гендерного равенства среди работников (5-я ЦУР). В частности, компании, не допускающие различий в оплате труда мужчин и женщин, могли бы иметь определенные налоговые привилегии (к примеру, сокращенную ставку налога на прибыль или льготы в уплате социальных налогов и сборов с фонда оплаты труда). Это, в свою очередь, задействовало бы один из потенциальных источников экономического роста: по подсчетам Всемирного банка, повышение вовлеченности женщин в экономическую активность смогло бы добавить, как минимум 1,2 процентных пункта (п.п.) к темпам роста ВВП ряда стран Африки, Азии и Ближнего Востока, где гендерное равенство пока еще далеко от уровня развитых стран планеты.

Еще одна возможность ускорения глобального экономического роста находится в области применения современных технологий (9-я ЦУР) для повышения производительности труда.

Интересным примером такого рода является активизация внедрения искусственного интеллекта в хозяйственную активность. По прогнозу банка *Goldman Sachs*, это может вызвать бум производительности, добавит к росту глобального ВВП 1,4 п.п. в течение следующего десятилетия, повысив его на 7 трлн долл.¹ Налоговый инструментарий внедрения таких технологий также хорошо известен со времен масштабного внедрения идей экономики предложения: ускоренная амортизация современного оборудования, налоговые льготы для инвестиций в соответствующие технологии.

Глобальная рефляция как проблема устойчивого развития: возможности нейтрализации инфляционных факторов инструментами налогового регулирования. Одной из ключевых проблем современной мировой экономики, отрицательно сказывающейся на реализации всех целей устойчивого развития, является инфляция, по сути даже — *Великая (или глобальная) рефляция* как

¹ Surrender your desk job to the AI productivity miracle, says Goldman Sachs. Financial Times. 2023. March 27. URL: <https://www.ft.com/content/50b15701—855a-4788—9a4b-5a0a9ee10561>

осознанное увеличение темпов инфляции ради форсированного экономического развития¹.

Данное явление как новая фаза посткризисного развития стало болезненной темой экономической повестки в мире после активного монетарного и фискального антикризисного стимулирования национальных экономик в период 2020—2021 гг., предпринятого для быстрого снятия негативных эффектов от локдаунов начального этапа пандемии Covid-19. Итогом раздачи, так называемых, «вертолетных денег», а также повсеместного применения антикризисных налоговых льгот и субсидий бизнесу и гражданам наряду с последующим повсеместным повышением ключевых ставок центральных банков стал существенный рост цен на энергоносители и продовольствие, что вызвало и рост цен в других областях и сферах экономической активности. Динамика общего уровня инфляции в ведущих экономических группировках мира показана на рис. 1.10.

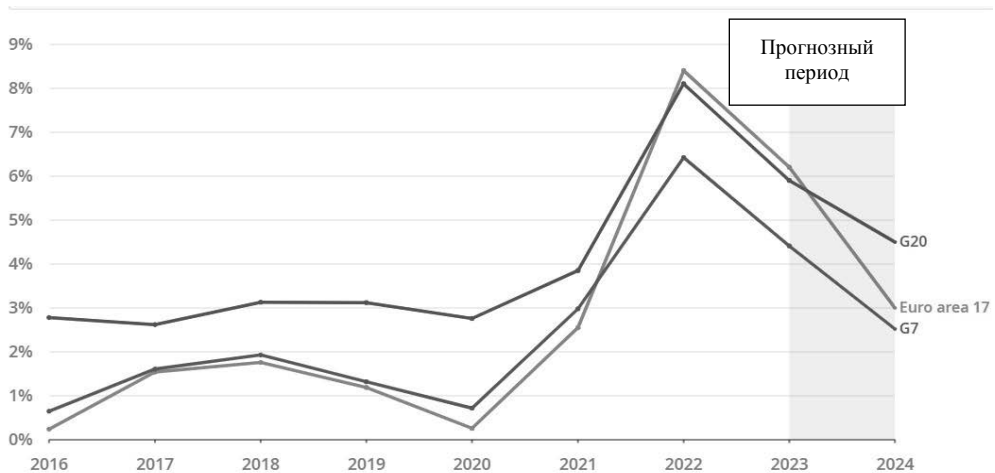


Рис. 1.10. Динамика общего уровня инфляции в годовом сравнении в странах Большой двадцатки, Группы семи и в Еврозоне, 2016—2024 гг.

Источник: <https://www.oecd.org/economic-outlook/march-2023/>

Низкий уровень инфляции в предшествующий пандемии Covid-19 период роста мировой экономики гарантировал процесс глобализации, когда путем создания

¹ См. *Boeckh J.A.* The Great Reflation: How Investors Can Profit From the New World of Money. Wiley, 2010; *Budianto F., Lombardo G., Mojon B., Rees D.* Global reflation? BIS Bulletin. №43. 2021. July 15. URL: <https://www.bis.org/publ/bisbull43.pdf>; В Credit Suisse ожидают конца эпохи низкой инфляции и начала «Великой рефляции» // Ведомости. 2022. 2 сентября. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/09/02/938810-credit-suisse-ozhidayut-reflyatsii>

глобальных производственных систем в условиях последовательного снижения торговых барьеров произошло активное вовлечение в систему мирохозяйственных связей финансового, интеллектуального и технологического потенциала развитых экономик, а также дешевых трудовых ресурсов и сырья государств с развивающимися рынками. Итогом стало не только заметное снижение мировых цен на разнообразные товары и услуги, но и установление центральными банками целевых показателей инфляции для национальных экономик (на уровне, к примеру, 2% в год для США и стран Евросоюза и 4% в год для России).

Нарушение глобальных производственных систем в период пандемии Covid-19¹, а также по причине эскалации с 2014 г. политического, торгового и технологического противостояния стран Запада / Севера (во главе с США и ЕС) и Востока / Юга (во главе с Китаем и Россией) способствовало началу переформатирования мировой экономики, сопровождаемому глобальной рефляцией. Чем может оказаться полезной для снижения темпов инфляции в мире регуляторная роль налоговой политики?

Во-первых, умеренное налогообложение фонда оплаты труда (как доходов от трудовой занятости по найму, так и обязательных социальных выплат работодателей в государственные фонды) способствовало бы снижению стоимости рабочей силы. Минимизация налоговой составляющей трудовых издержек производства, как очевидно, уменьшает отпускные цены производимых товаров и услуг, сокращая общий уровень инфляции.

Во-вторых, желательно снизить налоговую нагрузку на оборот товаров и услуг, что также повлечет за собой замедление темпов инфляции. В данном контексте объектами соответствующего налогового регулирования служат как косвенные — НДС, акцизы, таможенные пошлины, так и прямые налоги (ставки налога на прибыль либо применение специальных налоговых льгот предприятиям сферы торговли).

В-третьих, создание особых (льготных) режимов налогообложения в регионах, специализирующихся на экспортоориентированном производстве, логистике, научно-исследовательской деятельности, добыче и переработке сырья, также способствовало бы снижению соответствующих цен товаров, услуг и технологий как для внутреннего, так и для внешнего потребления.

В-четвертых, принимая во внимание процесс цифровой трансформации в современном мире, сопровождающийся разработкой и внедрением мер налогового регулирования в область электронной торговли, нужно не переусердствовать в задействовании фискальной функции таких налогов. В частности, налог на цифровые услуги (digital service tax, DST), внедрение которого началось

¹ Seric A., Görg H., Möslle S., Windisch M. Managing COVID-19: How the pandemic disrupts global value chains. World Economic Forum. 2020. April 27. URL: <https://www.weforum.org/agenda/2020/04/covid-19-pandemic-disrupts-global-value-chains/>

сравнительно недавно, должен в первую очередь быть адекватен реализации целей устойчивого развития на национальном и глобальном уровнях, а не служить источником дополнительных бюджетных доходов национальных правительств. Умеренность DST позволит не делать стоимость цифровых продуктов завышенной, сокращая инфляционный пресс.

Глобальная долговая проблема и возможности налоговой политики. Глобальный рост долгов — как государственных, так и частных — типичная ситуация для мировой экономики, а равно и для национальных хозяйств эпохи посткризисного восстановления, отягощенной последствиями пандемий и военных противостояний. Действительно, возросшие из-за фискальных антикризисных мер воздействия на экономику расходы государства в период острой фазы пандемии Covid-19 привели к существенному увеличению государственного долга в мире¹.

Преуспели в накоплении своих долгов наряду с государством также домохозяйства и нефинансовые корпорации (рис. 1.11), получившие доступ к льготному финансированию в период мягкой монетарной политики государства (применение низких процентных ставок для стимулирования экономической и потребительской активности населения и бизнеса).

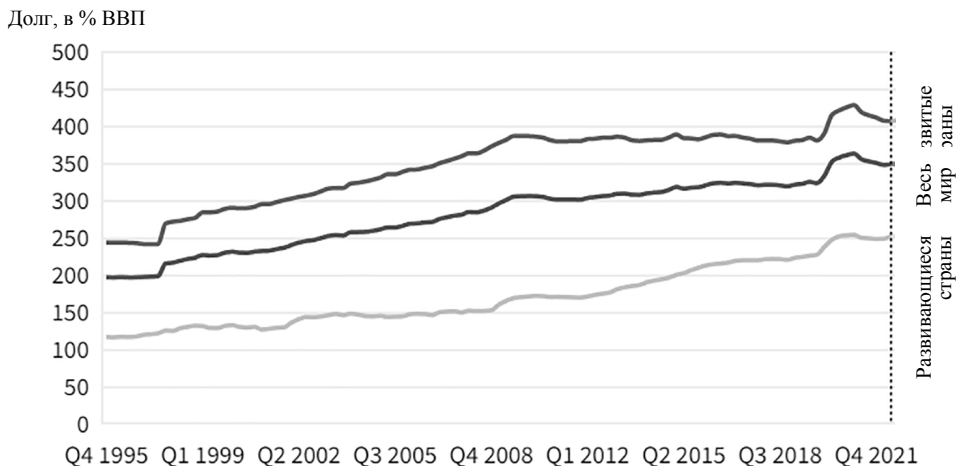


Рис. 1.11. Динамика совокупного глобального долга (долги правительственного сектора, домохозяйств и нефинансовых корпораций, в % к ВВП), 4 кв. 1995 г. — 4 кв. 2021 г.

Источник: <https://www.spglobal.com/en/research-insights/featured/special-editorial/look-forward/global-debt-leverage-is-a-great-reset-coming>

¹ Погорлецкий А.И., Покровская Н.В. Сравнительный анализ мер фискального регулирования стран G20 в эпоху коронакризиса и в посткоронавирусной перспективе. Journal of Applied Economic Research. 2021. Т. 20, № 1. С. 31—61. DOI: 10.15826/vestnik.2021.20.1.002

В итоге сложившуюся на мировом долговом рынке к началу 2020-х гг. ситуацию можно сопоставить только с периодом масштабных войн¹ и эпидемий² прошлого. Стоит отметить и глобальный финансовый и экономический кризис 2008—2009 гг., запустивший эскалацию долговой проблемы в мире, что затем усугубилось коронакризисом и ростом военных расходов в мире на фоне конфликта на Украине. Несомненно, что накопленные миром долги препятствуют реализации целей глобального устойчивого развития.

Чем же может помочь в части избавления мировой экономики от накопленного бремени долгов налоговая политика? В данном контексте в первую очередь стоит обратить внимание на идею, так называемого, *инфляционного налога*, который с успехом использовался в аналогичных исторических обстоятельствах для быстрого снижения долгового бремени.

Еще со времен жизни авторов концепции инфляционного налога — Николая Орема (Орезмского), Николая Коперника и Томаса Грешема³ — инфляция является самым простым и эффективным способом понижения долговой нагрузки. В частности, согласно современным расчетам, ее ускорение с 2 до 3,5% годовых на десятилетнем горизонте дает снижение уровня долга в реальном выражении примерно на четверть⁴. Принимая во внимание данный факт, борьба с инфляцией в странах с высоким уровнем публичного долга представляется все же менее перспективной, чем четкое следование национальными правительствами курсом рефляции для списания задолженности путем «порчи монет», сопровождаемой сокращением покупательной способности бизнеса и населения.

Для реализации целей глобального устойчивого развития накопление долгов деструктивно, поскольку их выплата отвлекает финансовые ресурсы от соответствующих приоритетных программ на межгосударственном, национальном и корпоративном уровнях. Более того, рост долговой нагрузки отрицательно сказывается на налоговом бремени, т.к. государства и международные организации-кредиторы могут прибегать к фискальным налоговым инструментам с целью решения проблем с задолженностью. В свою очередь регуляторная функция налоговой политики в деле решения проблем долговой нагрузки на

¹ Eichengreen B., El-Ganainy A., Esteves R.P., Mitchener K.J. Public Debt through the Ages. IMF. 2018. September.

² Погорлецкий А.И. Историческая реконструкция влияния пандемий на развитие косвенного налогообложения // Journal of Applied Economic Research. 2020. Т. 19, № 2. С. 180—207. DOI: 10.15826/vestnik.2020.19.2.010.

³ Pogorletskiy A.I., Söllner F. Pandemics and Tax Innovations: What Can We Learn from History? Journal of Tax Reform. 2020. Vol. 6, No. 3. P. 256—297. DOI: 10.15826/jtr.2020.6.3.086

⁴ В Credit Suisse ожидают конца эпохи низкой инфляции и начала «Великой рефляции» // Ведомости. 2022. 2 сентября. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/09/02/938810-credit-suisse-ozhidayut-reflyatsii>

государство, домохозяйства и компании может задействовать следующие механизмы.

Во-первых, при распространении государственных долговых обязательств проценты по ним могут быть освобождены от налогообложения, что делает облигации государственного сектора налогово привлекательными для частных инвесторов (как индивидуальных, так и корпоративных). Часть привлекаемых таким образом средств государство обязано направлять на решение неотложных задач устойчивого развития.

Во-вторых, на государственном уровне, путем применения различных налоговых льгот (вплоть до освобождений от налогообложения доходов), должны быть созданы стимулы для масштабного внедрения инструментов, так называемого, «зелёного» финансирования (в частности, «зелёные» облигации для развития общественно значимых инфраструктурных проектов, в особенности энергетической и эколого-ориентированной направленности) корпоративным сектором.

В-третьих, некоммерческим структурам с соблюдением всех установленных законом ограничений, должна быть дана возможность привлечения новых финансовых ресурсов не путем выпуска очередных долговых обязательств, а на принципах краудфандинга, осуществляемого в интересах общества и для содействия решению глобальных задач устойчивого развития. Налоговые последствия задействования таких финансовых инструментов должны быть минимизированы. Примером такого рода могут послужить невзаимозаменяемые токены (non-fungible token, NFT)¹.

Межгосударственное налоговое регулирование: роль в решении глобальных задач устойчивого развития. Межгосударственное налоговое регулирование в деле реализации глобальных целей устойчивого развития следует рассматривать прежде всего в контексте функционирования соответствующих эффективных международных институциональных структур (16-я ЦУР), а также развития международного партнерства (17-я ЦУР).

К настоящему времени на глобальном уровне достаточно результативно действует важнейшая международная организация налогового регулирования — ОЭСР. Среди важнейших проблем, которые она решает, используя налоговый инструментарий — проблемы развития (включая «зеленый» рост и устойчивое развитие), прозрачность управления на государственном и корпоративном уровнях, поддержка инноваций и технологий (с акцентом на процесс цифровизации), охрана здоровья человека и окружающей среды. Все это соответствует глобальным целям устойчивого развития.

¹ Тимченко Е.Н., Погорлецкий А.И. Имущественное налогообложение: трансформационные изменения в эпоху цифровизации и влияние пандемии COVID-19 // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 3. С. 28—43. DOI: 10.31107/2075-1990-2022-3-28-43

Из наиболее значимых проектов ОЭСР в части межгосударственного налогового регулирования — глобальная реформа налогообложения прибыли транснациональных корпораций (внедрение в рамках Плана противодействия размыванию налоговой базы и перевода прибыли в низконалоговые юрисдикции, так называемого, Плана BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) — обязательного минимального лимита ставки налога на прибыль ТНК в размере 15%¹).

Кроме того, в рамках Плана BEPS осуществляется адаптация национальных налоговых систем к вызовам цифровизации, в том числе создание четких общепризнанных в мире правил распределения доходов от цифровой активности ТНК с их последующим налогообложением² и координация внедрения налога на цифровые услуги (DST). В настоящее время к реализации данных инициатив подключено уже около 150 стран мира.

В период наиболее острой фазы пандемии Covid-19 весной и летом 2020 г. ОЭСР предложила всем заинтересованным странам мира общее руководство по антикризисному регулированию, частью которого стал налоговый инструментарий.³ Данная инициатива свидетельствует о ценности институционального межгосударственного партнерства в решении глобальных задач устойчивого развития, особенно в сложные моменты.

К сожалению, геэкономические факторы сыграли деструктивную роль в дальнейшем развитии межгосударственного налогового регулирования по мере растущей фрагментации мировой экономики. Так, в начале 2023 г. Россия была включена в список некооперативных налоговых юрисдикций Евросоюза⁴, что сводит на нет достигнутые результаты партнерства ЕС и РФ в налоговой сфере в предшествующий период. Своим ответным шагом Министерство финансов РФ совместно с Министерством иностранных дел России выступили с инициативой приостановки действия международных соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения в отношении недружествен-

¹ International tax reform: OECD releases technical guidance for implementation of the global minimum tax. OECD. 2023. February 2. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm>

² BEPS Action 1. Tax Challenges Arising from Digitalisation. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

³ Tax and fiscal policy in response to the Coronavirus crisis: Strengthening confidence and resilience. OECD. 2020. May 19. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience-60f640a8/>

⁴ Taxation: British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands and Russia added to EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. European Council. 2023. February 14. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/02/14/taxation-british-virgin-islands-costa-rica-marshall-islands-and-russia-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/>

ных ей юрисдикций.¹ Это ставит на паузу налоговое партнерство между Россией и странами Запада (как минимум, с 39-ю из них²) в интересах устойчивого развития, а также участие РФ в деятельности ОЭСР как наиболее эффективной до недавнего времени институциональной структуры международного налогового регулирования.

Тем не менее, у России сохраняется заинтересованность в решении задач глобального устойчивого развития с применением механизмов межгосударственного взаимодействия в налоговой сфере. В частности, намечено дальнейшее развитие сотрудничества с налоговыми администрациями дружественных РФ государств, которое должно способствовать совершенствованию двухсторонних соглашений об избежании двойного налогообложения с такими странами как Турция, Малайзия и Объединенные Арабские Эмираты³, задействованными в торговых и инвестиционных схемах, способствующих поддержанию экономической активности в РФ в условиях санкций стран Запада.

Выводы. Подведем итоги изложенному в данном параграфе.

1. Для поддержания устойчивого экономического роста в условиях современных вызовов функционированию системы мирохозяйственных связей налоговая политика должна быть ориентирована на поддержку факторов предложения, т.е. иметь стимулирующий характер в отношении увеличения налоговой базы (применение умеренных ставок налогов на прибыль бизнеса и доходы населения, а также на фонд оплаты труда).

2. Учитывая «предел скорости» роста мировой экономики на ближайшую перспективу, желательно путем налоговых инструментов регулирования задействовать потенциальные механизмы повышения динамики экономического развития, такие, к примеру, как фокусировка на создании налоговых стимулов для гендерного равенства доходов и поддержка применения современных технологий, повышающих производительность труда (налоговые вычеты при ускоренной амортизации высокотехнологичного оборудования, инвестициях в научные исследования и разработки и проч.).

3. Ввиду инфляционной проблемы в современном мире желательно адаптировать налоговый инструментарий регулирования к борьбе с увеличением цен,

¹ МИД России и Минфин России выступают с инициативой приостановить действие соглашений об избежании двойного налогообложения с недружественными странами. Министерство иностранных дел Российской Федерации. 2023. 15 марта. URL: https://www.mid.ru/ru/foreign_policy/news/1858072/

² Деготькова И. Как отмена налоговых соглашений с Западом скажется на бизнесе и гражданах. РБК. 2023. 16 марта. URL: <https://www.rbc.ru/economics/16/03/2023/6411a7929a79470600aba3ce>

³ Минфин предложил изменить налоговые соглашения с Турцией, Малайзией и ОАЭ. РБК. 2022. 3 ноября. URL: <https://www.rbc.ru/rbcfreenews/6363416e9a79470433ad1713>

точечно воздействуя на сокращение трудовых издержек и расходов, связанных с оборотом товаров и услуг, а также применять льготные режимы налогообложения в регионах, специализирующихся на производстве и распределении товаров и услуг наиболее эффективным с точки зрения сокращения транзакционных и трудовых издержек образом.

4. Для решения глобальной долговой проблемы, препятствующей устойчивому развитию планеты, возможно использование концепции «инфляционного налога» (но с осмотрительностью, не подрывая потребительскую основу экономического роста), а также задействование налоговых стимулов инвестирования в государственные облигации и «зеленые» инструменты долгового финансирования, равно как и имплементация механизмов краутфандинга (к примеру, эмиссия невзаимозаменяемых токенов, выгодных с налоговой точки зрения).

5. Следует опираться на эффективные институциональные структуры межгосударственного налогового регулирования, содействующие реализации цели глобального партнерства в интересах устойчивого развития (в особенности учитывать позитивную роль ОЭСР как ведущей международной организации такого рода).

Глава 2

Мировой арсенал налоговой поддержки достижения целей ликвидации нищеты, голода, неравенства

Глобальные проблемы усложнились настолько,
что за их решение не берутся даже подростки.
Роберт Орбен

Мудрец стыдится своих недостатков,
но не стыдится исправить их.
Конфуций

2.1. Налоговый инструментарий ликвидации нищеты во всех ее формах

Чем дольше ты стоишь в очереди, тем больше вероятность того,
что ты стоишь не в той очереди.
Артур Блох

Ликвидация нищеты — это 1-я цель ООН в обеспечении устойчивого развития, исходящая от всех стран: богатых, бедных, среднеразвитых, направленная на улучшение благосостояния и защиту планеты. В период с 1990 г. по 2015 г. число людей, живущих в условиях крайней нищеты, сократилось с 36 до 10%. Однако последствия, вызванные пандемией COVID-19 могут увеличить глобальный уровень нищеты еще на полмиллиарда человек, или на 8% от общей численности населения мира¹.

Повсеместная ликвидация нищеты во всех ее формах как цель ООН. Бедность и нищета — это недоедание, социальная изоляция и дискриминация, ограниченный доступ к образованию и к другим основным социальным услугам, а также невозможность участия в принятии решений.

¹ Исследования, опубликованное Всемирным научно-исследовательским институтом экономики развития ООН

783 млн чел. (без учета данных 2022 г.) живут в крайней нищете и испытывают трудности в удовлетворении самых базовых потребностей — в здравоохранении, образовании и доступе к водным ресурсам и санитарии. В основном это представители Южной Азии и стран Африки к югу от Сахары, которые зарабатывают менее 1,9 долл. США в день. На каждые 100 мужчин в возрасте от 25 до 34 лет, живущих в бедности, приходится 122 женщины той же возрастной категории.

Однако это явление затрагивает и развитые страны. В развитых странах бедным считается человек с доходом меньше 50—60% от среднего дохода по стране. По официальной статистике в 2020 г. более 20% жителей Евросоюза и около 10% жителей США жили за чертой бедности. В развитых странах есть прямая зависимость бедности от уровня безработицы. В настоящий момент в богатейших странах мира более 30 млн детей живут за чертой бедности. Существует большая вероятность того, что к 2030 г. порядка 160 млн детей будут жить в условиях крайней нищеты.

В 2015 г. государствами — членами ООН в рамках Повестки дня в области устойчивого развития на период до 2030 г. сформулированы 17 целей (ЦУР), направленных на искоренение нищеты, обеспечение защиты нашей планеты, повышение качества жизни и улучшение перспектив для всех людей во всем мире, а также разработан 15-летний план по их достижению. Основные задачи и индикаторы представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1. **Задачи и индикаторы ЦУР до 2030 г.**

<i>Задачи</i>	<i>Индикаторы</i>
К 2030 г. ликвидировать крайнюю нищету для всех людей во всем мире (в настоящее время крайняя нищета определяется как проживание на сумму менее чем 1,25 долл. в день)	1. Доля населения, проживающего ниже международной черты бедности по полу, возрасту, статусу занятости и географическому расположению (городские/сельские)
К 2030 г. сократить долю мужчин, женщин и детей всех возрастов, живущих в нищете во всех ее проявлениях, согласно национальным определениям, по крайней мере наполовину	1. Доля населения, живущего ниже национальной черты бедности, по полу и возрасту. 2. Доля мужчин, женщин и детей всех возрастов, живущих в нищете во всех её измерениях в соответствии с национальными определениями
К 2030 г. обеспечить, чтобы все мужчины и женщины, особенно малоимущие и уязвимые, имели равные права на экономические ресурсы, а также доступ к базовым услугам, владению и распоряжению землей и другими формами собственности, наследуемому имуществу, природным ресурсам, соответствующим новым технологиям и финансовым услугам, включая микрофинансирование	1. Доля населения, проживающего в домохозяйствах с доступом к основным услугам 2. Доля общего взрослого населения с гарантированными правами владения землей

Продолжение табл. 2.1

<i>Задачи</i>	<i>Индикаторы</i>
Внедрить на национальном уровне надлежащие системы и меры социальной защиты для всех, включая установление минимальных уровней, и к 2030 г. достичь существенного охвата бедных и уязвимых слоев населения	1. Доля населения, охваченного системной социальной защитой, с разбивкой по демографическим показателям
К 2030 г. повысить жизнестойкость малоимущих и лиц, находящихся в уязвимом положении, и уменьшить их незащищенность и уязвимость перед вызванными изменением климата экстремальными явлениями и другими экономическими, социальными и экологическими потрясениями и бедствиями	1. Число погибших, пропавших без вести лиц и лиц, пострадавших от стихийных бедствий, на 100 тыс. чел. 2. Прямые экономические потери от бедствий в отношении глобального ВВП 3. Число стран с национальными и местными стратегиями снижения риска бедствий
Обеспечить мобилизацию значительных ресурсов из самых разных источников, в том числе на основе активизации сотрудничества в целях развития, с тем чтобы предоставить развивающимся странам, особенно наименее развитым странам, достаточные и предсказуемые средства для осуществления программ и стратегий по ликвидации нищеты во всех ее формах	1. Доля ресурсов, выделяемых правительством на программы борьбы с нищетой 2. Доля общих государственных расходов на социальные услуги (образование, здравоохранение и социальная защита)
Создать на национальном, региональном и международном уровнях надежные стратегические механизмы, в основе которых лежали бы стратегии развития, учитывающие интересы бедноты и гендерные аспекты, для содействия ускоренному инвестированию в мероприятия по ликвидации нищеты	Доля государственных расходов направленных в основном на благополучие женщин, бедных и уязвимых групп

Ликвидация нищеты в разрезе международного опыта: анализ факторов влияния. В международной статистической практике существуют различные подходы к определению понятий «бедность» и «нищета», которые во многом зависят от уровня экономического развития страны. Для оценки бедности используются различные концепции: абсолютная, относительная, субъективная.

Абсолютная монетарная бедность основана на соответствии доходов или расходов населения установленному минимуму средств существования (черта бедности, принятая на национальном уровне). В международной статистической практике широко используется относительная концепция бедности, осно-

ванная на соответствии доходов или расходов населения их медианным значениям, а также субъективная концепция, основанная на мнении населения относительно оценки достигнутого уровня благосостояния.

Нужно учитывать, что оценка бедности по абсолютной концепции учитывает только уровень дохода и потребления. Такие лишения, которые проявляются в повседневной жизни людей и выходят за рамки возможности покупать товары (услуги) остаются вне рассмотрения этой концепции, но очевидно, что данные вещи необходимо учитывать.

Для преодоления данного разрыва необходимо использовать комплексные индикаторы и критерии, что было предложено в оценке многомерной бедности (*Индекс многомерной бедности — ИМБ*) по методу Алкире-Фостера. ИМБ учитывает такие факторы как образование, здравоохранение, уровень жизни. Например, семья может не выходить за черту бедности в абсолютной оценке, то есть иметь средний доход, но не иметь доступа к чистой питьевой воде, личной безопасности, электричеству и т.д. (рис. 2.1).

		Показатель	Лишения, если...	вес
Здоровье	}	Питание	Любой взрослый в возрасте до 70 лет или любой ребенок, для которого имеется информация о питании, недоедают.	1/6
		Детская смертность	Любой ребенок в возрасте до 18 лет умер в семье за пятилетний период, предшествующий обследованию.	1/6
		Годы обучения	Ни один из отвечающих критериям членов домохозяйства не закончил шесть лет школьного образования.	1/6
Образование	}	Посещаемость занятий	Любой ребенок школьного возраста + не посещает школу до того возраста, в котором он / она закончит 8-й класс.	1/6
		Топливо для приготовления пищи	В доме для приготовления пищи используются навоз, дрова, древесный уголь или уголь.	1/18
		Санитария	Санитарно-технические сооружения в домохозяйстве не улучшаются (согласно руководящим принципам ЦУР) или улучшаются, но используются совместно с другими домохозяйствами.**	1/18
Уровень жизни	}	Питьевая вода	Домохозяйство не имеет доступа к улучшенной питьевой воде (согласно руководящим принципам ЦУР), или безопасная питьевая вода находится по крайней мере в 30 минутах ходьбы от дома туда и обратно.***	1/18
		Электропитание	В доме нет электричества.	1/18
		Жилье	По крайней мере, один из трех материалов для крыши, стен и пола является неадекватным: пол из натуральных материалов и / или крыши и / или стены из натуральных или элементарных материалов.****	1/18
		Активы	Домохозяйство не владеет более чем одним из этих активов: радио, телевизором, телефоном, компьютером, тележкой для животных, велосипедом, мотоциклом или холодильником, а также не владеет автомобилем или грузовиком.	1/18

Рис. 2.1. Показатели многомерной бедности по ИМБ

Данные показывают, что даже без учета пандемии COVID-19 и нынешнего геополитического кризиса стоимости жизни 1,2 млрд чел. в 111 развивающихся странах живут в острой многомерной бедности. Это почти в *два раза* больше, чем число тех, кто считается бедным, когда бедность определяется как жизнь, менее чем на 1,90 долл. в день.

Основываясь на последних доступных данных, собранных в основном до начала пандемии COVID-19¹ подчеркивается необходимость преодоления слюев лишений, которые часто взаимосвязаны между собой, в том числе:

- более 50% бедных людей (593 млн чел.) не имеют ни электричества, ни чистого топлива для приготовления пищи;
- почти 40% бедных людей (437 млн чел.) не имеют доступа как к питьевой воде, так и к санитарии;
- более 30% бедняков (374 млн чел.) одновременно лишены питания, топлива для приготовления пищи, санитарии и жилья.

ИМБ также предлагает углубленный анализ бедности по регионам. Большинство многомерно бедных людей (83%) проживает в странах Африки к югу от Сахары (почти 579 млн чел.) и Южной Азии (385 млн чел.). Две трети бедных проживают в странах со средним уровнем дохода, а 83% — в сельской местности. И, несмотря на прогресс до пандемии, в Индии по-прежнему проживало 229 млн чел. Следующим по величине показателем была Нигерия с 97 млн бедняков.

Что касается России, то специалистами отмечено, что отличительной чертой бедности является высокий уровень бедности в семьях с высокой иждивенческой нагрузкой. Поэтому за чертой бедности, прежде всего, оказываются семьи с детьми. По данным Росстата доля населения, живущего за национальной чертой бедности в России 2021 г. 11%. Доля домохозяйств, указавших при оценке своего материального положения на нехватку денег на еду в 2021 г. — 0,1%. Совокупный показатель уровня безработицы и потенциальной рабочей силы населения в возрасте 15 лет и старше за 2021 г. — 6,4%. Доля занятых с низким уровнем заработной платы (ниже 2/3 медианы почасового заработка) — 25,4%. Располагаемый денежный доход самый низкий у семей с количеством детей 5 и более лиц — 7964,3 руб. в месяц в среднем на одного члена семьи.

На рис. 2.2 представлена диаграмма Исикавы — графический способ исследования и определения наиболее существенных причинно-следственных взаимосвязей между факторами и последствиями в проблеме бедности населения.

¹ Addressing the Cost-Of-Living Crisis in Developing Countries: Poverty and vulnerability projections and policy responses HLPF 2022

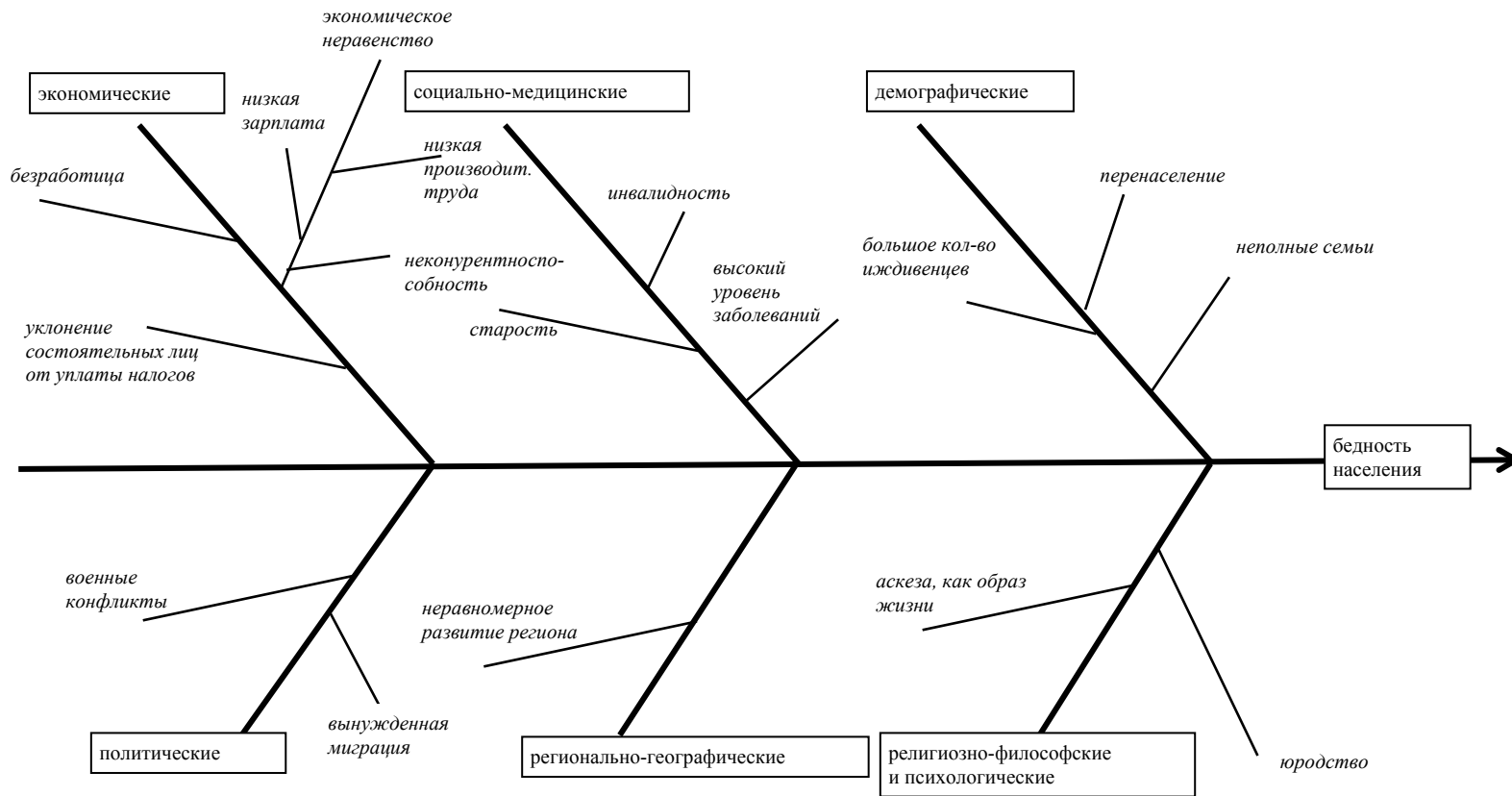


Рис. 2.2. Причинно-следственная связь проблемы бедности населения по методу Исикавы

Налоговые стимулы обеспечения ликвидации нищеты во всех ее формах. Следует отметить, что налоговые стимулы, способствующие ликвидации нищеты можно разделить на два вида.

Во-первых, непосредственно влияющие на доходы населения. Это пониженные налоговые ставки по налогам, плательщиками которых являются физические лица, налоговые вычеты и другие налоговые преференции для малоимущих граждан.

Во-вторых, факультативно влияющие на население. К ним относятся налоговые преференции для бизнеса, способствующие более быстрому его развитию. А это, в свою очередь приводит к увеличению рабочих мест (отсюда снижение уровня безработицы), рост заработной платы и т.д.

Стимулирование общего роста реальных доходов населения в настоящее время может достигаться следующими мерами:

1. Регулирование подоходного налогообложения. Оно возможно с использованием следующих преференций:

1.1. Повышение налоговых вычетов либо частично возмещаемых кредитов (tax credit):

✓ на детей (Болгария, США, Франция, Германия, Мексика, Россия и др.) Так, в США действует федеральный налоговый кредит на детей. Он представляет собой частично возмещаемый кредит в счет обязательств по подоходному налогу для семей с детьми в возрасте до 17 лет. Семьи с доходом до 400 тыс. долл. могут получать максимальный налоговый кредит в размере 2 тыс. долл. на ребенка. Семьи с доходом выше этого уровня либо попадают в диапазон поэтапного отказа и получают частичный кредит, либо вообще не получают кредита. Временное расширение налоговых льгот на детей в соответствии с Законом об Американском плане спасения (ARPA) в 2021 г. состояло из трех основных элементов. Это:

- увеличена общая сумма кредита до 3600 долл. на ребенка в возрасте до 6 лет и до 3000 долл. на ребенка в возрасте от 6 до 17 лет для семей с доходом до 150 тыс. долл.;
- отменено требование о зарботке и ликвидировано поэтапное получение кредита, что сделало кредит «полностью возмещаемым» и расширило полное право на получение одной трети детей, ранее не имевших права на получение полного кредита; и
- выплата половины годового кредита в виде шести ежемесячных платежей в размере до 300 долл. на ребенка младшего возраста и 250 долл. на ребенка старшего возраста.

✓ на сумму личного налогового вычета (personal allowances) (США, Исландия, Германия и др.), который в разных странах определяется по-разному. Например, в Исландии вычет составлял 50792 ISK в месяц в 2021 г. «Если вы-

чет выше, чем национальный подоходный налог, избыток компенсируется за счет муниципального налога к уплате. А если вычет не может быть полностью использован физическим лицом, состоящим в браке (или совместно проживающим и уплачивающим с другим лицом налоги), неиспользованный вычет может быть применен супругом (совместно проживающим)»¹. В Германии же необлагаемый минимум составляет: 8820 евро в год — для отдельных налогоплательщиков и 17640 евро — для супружеских пар, подающих общую налоговую декларацию, в год.

✓ для отдельных категорий людей (например, налогоплательщики с инвалидностью). Для таких категорий налогоплательщиков могут быть предусмотрены дополнительные вычеты. Так, в Чехии они могут применять дополнительный вычет в зависимости от степени инвалидности. в сумме от 2 520 до 16 140 чешских крон

✓ на дорогостоящее лечение, которое для малоимущего населения является неподъемной ношей (Россия, США, Мексика). Например, в России «социальный налоговый вычет в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет (до 24 лет, если дети (в том числе усыновленные) являются обучающимися по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность), подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством Российской Федерации), а также в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств»².

1.2. Снижение налоговой ставки для бедных слоев населения (прогрессивное налогообложение). Используется в США, Австрии, Израиле, Нидерландах, Франции, Германии, Греции и др. Следует отметить, что данный вид подоходного налогообложения свойственен большинству стран. Однако страны различаются по размерам минимальных максимальных налоговых ставок и количеством шагов прогрессии. Например, в Исландии используется 2 ступени прогрессии (ставки — 22,5 и 31,8%); во Франции используется 5 ступеней прогрессии (ставки — от 0 до 45%).

1.3. Введение налоговой консолидации на уровне семьи, когда налогом облагается совокупный налоговый доход семьи (Франция, Германия, США). Для

¹ Малкова Ю.В. Зарубежный опыт подоходного налогообложения физических лиц и возможность его имплементации в России // *Налоги и налогообложение*. 2018. № 10. С. 49—66.

² «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 19.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 21.12.2022).

малоимущего населения, имеющего детей при неработающем взрослом члене семьи (ввиду необходимости заниматься домашним хозяйством), такая консолидация будет способствовать росту реальных доходов семьи.

2. *Налоговые льготы и преференции хозяйствующим субъектам*, то есть предоставление государством льгот и приоритетов тем или иным предприятиям и организациям в целях создания благоприятных условий их деятельности. Таким образом появляется возможность не только создания благоприятных условий для деятельности организаций, но и создание новых рабочих мест, повышение оплаты труда в целях стимулирования качества и эффективности работы. А это, в свою очередь, способствует снижению уровня безработицы и снижению уровня бедности в стране.

Налоговые стимулы в этом блоке мер носят опосредованный характер. Они все в конечном счете направлены и на улучшение финансового климата хозяйствующих субъектов, что в свою очередь способствует росту налогов, которые являются источником доходной части бюджета. А чем выше бюджетные доходы, тем больше денег государство может потратить на всевозможные дотации для бедного населения.

Классификация налоговых льгот и преференций представлена на рис. 2.3.

Настоящая пандемия стала исторической точкой, с которой эпоха глобального сближения доходов повернула к глобальному их расхождению, поскольку больше всего пострадали самые бедные люди в мире. Эти расходящиеся состояние между богатыми и бедными во всем мире положило начало первому за десятилетия росту глобального неравенства.

COVID-19, наряду с резким относительным ростом цен на продукты питания и энергоносители, затронул все экономики мира. Тем не менее, воздействие не было одинаковым в разных странах. Это зависело от принимаемых политических решений, в том числе налогово-бюджетной политики.

Налогово-бюджетная политика является основным инструментом, используемым правительствами для удовлетворения неотложных потребностей и содействия долгосрочному росту, оказывая широкомасштабное воздействие на бедность и неравенство. Во многих странах налогово-бюджетная политика в настоящее время находится под значительным давлением. Бюджетные требования, связанные с реагированием на устойчивый кризис, оставили мало финансового потенциала для дополнительных расходов, поскольку многие страны в начале пандемии уже имели мало возможностей для маневра в бюджетной сфере (результат многолетнего снижения темпов роста и большой задолженности).



Рис. 2.3. Классификация налоговых льгот и преференций

История показывает, что фискальный выбор, который делают правительства в такие моменты, может служить спасательным кругом для бедных и уязвимых домохозяйств, или же они могут привести к дальнейшему обнищанию и увеличению неравенства.

Анализ¹ показывает, что способность фискальной политики защищать благосостояние во время кризисов ограничена в более бедных странах. Фискальная политика полностью компенсирует влияние COVID-19 на бедность в странах с высоким уровнем дохода стран (HICs), но они компенсируют едва ли четверть воздействия в странах с низким уровнем дохода (LICs) и страны с уровнем дохода ниже среднего (СНСД). Усиление поддержки домохозяйств в условиях продолжающегося кризиса потребует переориентации расходов на защиту от в целом регрессивных и неэффективных субсидий на систему прямой трансфертной поддержки - первый ключевой приоритет. Переориентация бюджетных расходов на поддержку роста должна стать вторым ключевым приоритетом.

Следует отметить, что из наиболее важных государственных расходов — такие как, например, инвестиции в человеческий капитал молодых граждан или инвестиции в инфраструктуру и научные исследования и разработки (НИОКР) часто окупаются спустя десятилетия. В условиях кризиса трудно защитить такие инвестиции, но сделать это необходимо. Наконец, не так просто разумно расходовать средства, когда необходимо мобилизовать дополнительные доходы, — это должно быть сделано таким образом, чтобы свести к минимуму сокращение доходов бедных слоев населения. Изучение малоиспользуемых форм прогрессивного налогообложения (таких как имущество, здоровье, или налоги на выбросы углерода) и повышение эффективности сбора налогов может помочь в этом отношении.

Фискальный выбор влияет на рост занятости и заработной платы, а также доступные услуги, и доходы, которые остались у населения после уплаты налогов и получения субсидий.

Во многих странах налогово-бюджетная политика в настоящее время находится под значительным давлением. Даже когда правительства решают, какая налогово-бюджетная политика является наиболее подходящей для достижения экономического восстановления и долгосрочного роста, они должны иметь дело с растущим бюджетным дефицитом и долговым бременем. При этом у бюджетной политики мало возможностей для поддержки восстановления и подготовки к текущим и будущим кризисам. Например, когда доходы стран снизились из-за кризиса COVID-19, им пришлось в целях смягчения последствий

¹ Poverty and Shared Prosperity 2022. <https://www.worldbank.org/en/publication/poverty-and-shared-prosperity>

экономического спада проводить экспансионистскую налогово-бюджетную политику.

Исторически сложилось так, что такие решения в области фискальной политики часто наносят ущерб бедным не только в краткосрочной перспективе, но и ограничивают имеющиеся у них долгосрочные возможности. Лица, определяющие политику, должны решать текущие проблемы таким образом, чтобы не привести к дальнейшему обнищанию бедных сегодня и не уменьшить возможности, которыми они могли бы воспользоваться завтра.

В итоге обоснованными будут следующие обобщения:

1. В странах с низким и средним уровнями дохода фискальная политика может сохранить благосостояние населения в условиях кризиса, но с некоторыми ограничениями.

2. В более бедных странах бедные домохозяйства часто имеют меньший доход после уплаты налогов и полученных трансфертов.

3. Определение приоритетов эффективных бюджетных расходов, особенно в условиях финансовых ограничений, является крайне сложной задачей.

Три набора политических приоритетов, направленных на надежное и инклюзивное восстановление: (1) Расходы на сегодняшний день: переориентация расходов с субсидий на обеспечение поддержки доходов и стимулирования роста; (2) Расходы на завтра: приоритезация расходов в долгосрочной перспективе воздействия (даже в кризисные времена); (3) При необходимости повышать доход, не ухудшая положение бедных.

Финансовое положение окружающих важно для каждого, так как благополучие всех людей взаимосвязано. Рост бедного населения наносит ущерб экономическому росту — теряется покупательская способность, подрывается сплоченность общества, усиливая политические и социальные трения, а в некоторых случаях и становясь причиной высокого уровня преступности, политической нестабильности и возникновения вооружённых конфликтов.

Выработка предложений по совершенствованию налоговых стимулов обеспечения ликвидации нищеты во всех ее формах. Безусловно, решение глобальной проблемы ликвидации нищеты носит системный характер, и ее решение находится в острой взаимосвязи с другими целями в области устойчивого развития, сформулированными ООН, а именно ликвидации голода, здоровье и благополучии населения, качественном образовании, доступе к чистой воде и санитарии, гендерном равенстве, достойной заработной плате, недорогостоящей и чистой энергии, достойной работе, уменьшении неравенства, устойчивым городам и населенным пунктам, ответственном потреблении и производстве, борьбе с изменением климата, сохранением морских экосистем и суши, правосудия, партнерства в целях устойчивого развития. Обозначенные цели находятся в экономической, социальной и экологических сферах.

Очевидно, что в сегодняшнем мире стандартный подход решения проблемы бедности не работает и необходим целостный подход, главным образом основанный на умении на рациональном и чувственном уровне видеть проблему их понимания и слышания людей, находящихся в состоянии многомерной бедности на уровне мира, страны, бизнеса и каждого индивида.

В разрезе налогового инструментария на уровне индивида решение видится в следующих шагах: изучение причин бедности в своей стране и за границей; своевременное выполнение обязательств налогоплательщика; легальная занятость; покупки товаров и услуг у компаний, которые оплачивают труд сотрудников «белой заработной платой» и имеют прозрачную налоговую историю.

В разрезе налогового инструментария на уровне бизнеса — это сотрудничество с добросовестными контрагентами, ведение бизнеса с допустимым налоговым законодательством оптимизацией налогообложения. Кроме того, необходимо выделить отдельно социальное предпринимательство, направленное на производства продукции или предоставлении услуг в интересах социально уязвимых и малоимущих групп граждан или создающих рабочие места для них, обеспечение занятости и поддержку инвалидам, пожилым и лицам в трудной жизненной ситуации, улучшение условий жизнедеятельности граждан, расширение возможностей граждан по обеспечению своих основных жизненных потребностей.

Например, в Италии социальные кооперативы освобождены от уплаты корпоративного налога на нераспределенную прибыль, с них взимается нулевой НДС либо пятипроцентный (другие предприятия платят НДС в размере 22%), также такие кооператив освобождены от уплаты взносов страхования¹.

Особое законодательство США для социальных предприятий касается налогообложения организаций, учредители которых не получают дивидендов, а прибыль предприятия используется исключительно на заработную плату сотрудникам или расширение социальной деятельности организации. Социальное предприятие может рассчитывать на льготы исключительно в том случае, если оно получило статус некоммерческой организации. Для того, чтобы получить статус некоммерческой организации и быть освобожденной от налогов, организация должна предоставить доказательства, что никакие активы не используются для личной выгоды учредителей, директоров, менеджеров и т.д.

Отдельно необходимо выделить благотворительную помощь как физических, так и юридических лиц, которую можно стимулировать на государственном уровне с помощью налоговых льгот.

В США статус IRS 5501(c)3 присваивается Внутренней налоговой службой США (*IRS — Internal Revenue Service*) некоммерческим организациям. Данный статус предусматривает возможность исключения некоторых издержек при

¹ Carini C., Borzaga C., Chiomento S., et al. Social enterprises and their ecosystems in Europe: comparative synthesis report. Socialenterprisebr.net

уплате налогов или полное освобождение от налогов. Для получения статуса организация должна пользоваться поддержкой населения и доказать, что как минимум третья часть получаемых пожертвований исходит из разных источников, при этом величина пожертвований из каждого такого источника не должна превышать двух процентов от общей суммы пожертвований. Так как требования к НКО могут различаться у штата и федерального правительства, возникают случаи, когда организация является некоммерческой для штата, но на федеральном уровне идентифицируется как коммерческое социальное предприятие.

В таком случае организация будет освобождена от налогов штата, но не освобождена от налогов государства. Также пожертвования для НКО могут быть вычтены из налогооблагаемой базы предприятия — донора. Физические и юридические лица, осуществляющие пожертвования в пользу организаций, имеющих статус благотворительных, обычно имеют право на вычет суммы пожертвования из налоговой базы по федеральному налогу на доходы. Налоговое законодательство каждого Штата может отличаться от федерального. Налоговое законодательством штата Нью-Йорк, по общему правилу, также предоставляет право на вычет суммы, потраченной на пожертвования, из налоговой базы по налогу на доходы.

Также стоит уделить внимание такой налоговой мере на государственном уровне как необлагаемый налоговый минимум и прогрессивная шкала налогообложения, используемая во многих странах. Необлагаемый налоговый минимум может быть рассчитан исходя из прожиточного минимума или минимального размера оплаты труда, а прогрессивная шкала может быть построена по принципу возможности дальнейшего прямого финансирования для решения проблем бедных слоев населения.

В Германии, например, используют категорию семьи, как налоговой единицы при налогообложении физических лиц. Можно отметить логичность данного подхода, с точки зрения зависимости увеличения количества членов семьи и уменьшения налоговой ставки.

В странах Северной Европы наблюдается четкое разделение функций: государство отвечает за повышение благосостояния общества, бизнес обеспечивает производство и дает рабочие места, общество формирует общественные программы.

Кроме того, в свете актуальной экологической повестки стоит обратить внимание на возможность прогрессивного налогообложения на выбросы CO₂. Большинство исследований на сегодняшний день показывает, что более половины всех выбросов приходится на верхние 10% доходных групп населения. Может быть рассмотрен углеродный налог или «углеродная» надбавка на налог с продаж (НДС) с налоговыми вычетами для низкодоходных групп населения; акцизы и/или углеродные таможенные пошлины на товары, потребляемые верхними доходными группами; непосредственно прогрессивный подоходный

налог и т.д. — меры могут варьировать в зависимости от распределения доходов, особенностей фискальной системы, соотношения с другими налогами и сборами в каждой конкретной стране.

Интересным в рамках реализации взаимодействия бизнеса-общества-государства представляется проект ЭКГ-рейтинг — комплексная оценка «здоровья» компаний, направленная на определение уровня их благонадёжности, социальной и экологической ответственности. Данный рейтинг был спроектирован из ESG-концепции, в основе которой показатели устойчивого развития в области экологии, социальной интеграции и корпоративного управления, по ним оценивается управление компанией на предмет участия в решении соответствующих вопросов и проблем.

Рейтинг позволяет выстраивать компании относительно налоговой истории, деловой репутации, социального инвестирования в регионах присутствия; степени воздействия на окружающую среду, использование наилучших доступных технологий и реализация экологических проектов; уровня оплаты труда, собственных социальных и демографических программ, благотворительных проектов.

Заключение. Государства признают, что меры по ликвидации бедности должны приниматься параллельно усилиям по наращиванию экономического роста и решению целого ряда вопросов в области образования, здравоохранения, социальной защиты и трудоустройства, а также борьбе с изменением климата и защите окружающей среды. До того, как разразилась пандемия, бедность значительно сократилась в 72 странах. Тем не менее, очевидно, что некоторые усилия по искоренению бедности в соответствии с Целями в области устойчивого развития, вероятно, потерпят неудачу в результате недавних накладывающихся друг на друга кризисов. Налоговая система — это один из эффективных инструментов, направленных на борьбу с бедностью, однако, очевидно, что требуется комплексный подход, открытость к диалогу субъектов всего мирового сообщества и консолидация с другими целями устойчивого развития.

2.2. Роль налоговой политики в обеспечении гендерного и возрастного равенства

Не ошибается только тот, кто ничего не делает.
Но и нечего не делать — ошибка.
Эмиль Кроткий

На современном этапе правительства разных стран при разработке стратегий государственного развития все чаще обращают внимание на вопросы формирования гендерного равенства граждан в экономических возможностях и

результатах. Сокращение гендерного разрыва способствует созданию более диверсифицированной экономики, повышению уровня производительности труда, повышению экономической производительности, сокращению общего неравенства доходов¹ и лучшим перспективам для следующего поколения.

Кроме того, для женщин выше отдача от образования, поскольку они с большей вероятностью вкладывают свои ресурсы в образование и здоровье своих детей, укрепляя человеческий капитал для будущего экономического роста²³ Макроэкономическая значимость гендерного равенства становится особенно очевидной, когда страны сталкиваются с последствиями финансово-экономических⁴ или пандемических кризисов, экономические последствия которых особенно негативно отражаются на женщинах⁵.

По оценкам специалистов Международного валютного фонда за последние 50 лет был достигнут значительный прогресс в вопросах гендерных прав. Однако в глобальном масштабе гендерные разрывы остаются значительными по причине как правовых ограничений, так и неправовых барьеров на пути доступа женщин к образованию, здравоохранению, финансовым услугам и рабочим местам⁶.

Следует отметить, что до недавнего времени при формировании инструментария гендерно-равной и гендерно-справедливой экономики, достаточно мало внимания было уделено вопросам налогообложения, а именно тому, как налоги и налоговая политика могут влиять на гендерный характер экономической и социальной жизни, т.е. как налоговая политика и налоговые реформы могут взаимодействовать с гендерными социальными нормами. Хотя налогово-бюджетная политика посредством формирования различного рода стимулов (например, перераспределения ресурсов, переоценке значимости действий) может быть активным инструментом для устранения гендерного социального и экономического неравенства.

¹ Hsieh, C.-T., E. Hurst, C.I. Jones, and P.J. Klenow (2019). The Allocation of Talent and U.S. Economic Growth. *Econometrica*, 87: 1439—1474. <https://doi.org/10.3982/ECTA11427>

² Schultz, Paul (2002). Why Governments Should Invest More to Educate Girls. *World Development* 30(2): 207—25.

³ Patrinos, Harry, and Claudio E. Montenegro (2014). Comparable Estimates of Returns to Schooling Around the World. World Bank Policy Research Working Paper 7020, Washington: World Bank.

⁴ Grown, C., & Valodia, I. (Eds.). (2010). *Taxation and Gender Equity: A Comparative Analysis of Direct and Indirect Taxes in Developing and Developed Countries* (1st ed.). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203852958>

⁵ International Monetary Fund (2021). *Gender Equality and COVID-19: Policies and Institutions for Mitigating the Crisis*, Special Series on COVID-19, Washington, DC.

⁶ Coelho, Maria, Aishwarya Davis, Alexander Klemm, and Carolina Osorio Buitron (2022). *Gendered Taxes: The Interaction of Tax Policy with Gender Equality*. IMF Working Paper No. 22/26. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2022/02/04/Gendered-Taxes-The-Interaction-of-Tax-Policy-with-Gender-Equality-512231>

Изначально гендерная предвзятость в налогово-бюджетных системах складывалась по причине более прерывистого участия женщин на рынке труда по сравнению с мужчинами. Меньшее присутствие женщин на рынке труда имеет следующие распространённые следствия¹.

Во-первых, женщины чаще заняты оказываются заняты на сезонных работах и работах неполный рабочий день.

Во-вторых, уровень оплаты труда женщин зачастую ниже уровня заработной платы мужчин, так как женщины и мужчины, как правило, работают в разных секторах (оплата, так называемой, «женской» работы оказывается ниже)².

В-третьих, женщины чаще работают неофициально, а, следовательно, имеют слабую правовую защиту.

В-четвертых, большая часть работы по дому, а также участие в натуральном производстве или семейном бизнесе является для женщин не только не оплачиваемой, но и официально не учитываемой³. Но вместе с тем подобного рода занятость женщин вносит немаловажный вклад в функционирование оплачиваемой экономики⁴.

На сегодняшний день можно выделить две концепции проявления гендерных предубеждений, вшитых во многие налогово-бюджетные политики стран мира.

Явные гендерные предубеждения. Это налоговые положения в нормативно-правовых и законодательных актах, а также в практике их применения, которые носят явно дискриминационный характер⁵ (табл. 2.2). Явные предубеждения чаще всего связаны с особенностями взимания налога на доходы физических лиц (например, дифференциация в предоставлении льгот, вычетов и налоговых преференций в отношении супругов).

¹ Gender and Taxes: The gendered nature of fiscal systems and the Fair Tax Monitor. DOI 10.21201/2019.5020 <https://policy-practice.oxfam.org/resources/gender-and-taxes-the-gendered-nature-of-fiscal-systems-and-the-fair-tax-monitor-620868/>

² Global wage report 2018/19: What lies behind gender pay gaps. Geneva: International Labour Office, and ILO (2018). Women and men in the informal economy: a statistical picture. Geneva, Switzerland: International Labour Office.

³ Care work and care jobs for the future of decent work / International Labour Office – Geneva: ILO, 2018 https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_633135.pdf

⁴ Public Good or Private Wealth? Universal health, education and other public services reduce the gap between rich and poor, and between women and men. Fairer taxation of the wealthiest can help pay for them. <https://policy-practice.oxfam.org.uk/publications/public-good-or-private-wealth-universal-health-education-and-other-public-servi-620599> DOI: <http://dx.doi.org/10.21201/2019.3651>

⁵ Стоцкий, Джанет Г. Гендерная предвзятость в налоговых системах (сентябрь 1996 г.). Рабочий документ МВФ № 96/99. <https://ssrn.com/abstract=882995>

**Таблица 2.2. Примеры явных гендерных предубеждений
в налоговых системах разных стран**

<i>Проявление предубеждения</i>	<i>Страна</i>
До 2015 г. активы супружеской пары относились к мужу, за некоторыми исключениями, что делало женщин невидимыми в качестве налогоплательщиков в отношении этих активов. Гонорар директоров имеет более высокий порог налогообложения, если получатель гонорара — женщина (и еще более высокий, если налогоплательщик — трансгендер)	Аргентина
С 2020 г. матери с четырьмя и более детьми получают специальное пособие НДФЛ. Это пособие предоставляется только матерям, тогда как общее семейное налоговое пособие доступно для обоих родителей.	Венгрия
Отсрочка налоговых кредитов и предложение дополнительных кредитных баллов женщинам	Израиль
Вычет по беременности и родам для детей в возрасте до трех лет в размере до 1 200 евро в год на каждого ребенка, рожденного или усыновленного в Испании. Самозанятые женщины имеют право на получение помощи одиноким беременным женщинам и одиноким женщинам с ребенком, а также 16 недель отпуска по беременности и родам — с размером субсидии, эквивалентной 100% базы взносов. Женщины, ставшие жертвами гендерного насилия и вынужденные приостановить свою профессиональную деятельность, чтобы защитить себя, могут получить 100% премию в виде «гонорара внештатных сотрудников»	Испания
Объектом налогообложения доходов является домашнее хозяйство (только если пара состоит в браке). Налогообложение домохозяйств в сочетании с прогрессивной шкалой ставок приводит к тому, что у второго кормильца, которым часто является партнерша, мало стимулов к поиску работы. Домашнее хозяйство регистрируется на имя мужа как главы домашнего хозяйства, независимо от того, кто является основным кормильцем.	Швейцария
Нулевая или сниженная ставка НДС в отношении средств женской гигиены	Великобритания, ЮАР, Кения, Бельгия, Исландия, Мексика
Для женщин-налогоплательщиков старше 60 лет предусмотрена дополнительная надбавка, а для мужчин-налогоплательщиков возрастной ценз составляет 65 лет.	Гибралтар
Если жена получает доход и домохозяйство выбирает совместное налогообложение, муж имеет право на дополнительное пособие на свою работающую жену сверх супружеского пособия	Индонезия

Продолжение табл. 2.2

<i>Проявление предубеждения</i>	<i>Страна</i>
Специальное пособие для главы семьи, которым по закону является мужчина	Тунис
Одинокие женщины, имеющие более 3 иждивенцев в возрасте до 18 лет, освобождаются от индивидуального налога	Экваториальная Гвинея
Муниципальный личный налог взимается с лиц-резидентов в возрасте от 18 до 60 лет, но женщины, работающие в качестве домашней прислуги, от него освобождены.	Мозамбик

Источник: составлено автором по материалам Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches и Gendered Taxes: The Interaction of Tax Policy with Gender Equality

Неявные гендерные предубеждения. Это отсутствие положений гендерно-дискриминационного характера на уровне законодательства, но неравное практическое воздействие этих норм из-за различий в доходах или структурах собственности между мужчинами и женщинами¹.

К примеру, Кэтлин Барнетт и Карен Гроун² выделяют четыре группы гендерных различий экономической деятельности:

- 1) гендерные различия в оплачиваемой занятости;
- 2) неоплачиваемая работа женщин;
- 3) гендерные различия в потребительских расходах;
- 4) гендерные различия в правах собственности и владении активами.

В таблице 2.3 представлены основные варианты проявления неявных гендерных предубеждений в разных странах.

Таблица 2.3. **Проявление неявных гендерных предубеждения в налоговых системах разных стран**

<i>Проблема</i>	<i>Проявление гендерных предубеждения</i>	<i>Пример налога</i>	<i>Пример стран</i>
Доступ к различным правам и преимуществам, связанным с официальной занятостью ³	Ограничение доступа к медицинским услугам, снижение уровня пенсионных выплат, неполучение пособия по безработице	Налог на доходы физических лиц	Великобритания, Марокко, ЮАР

¹ Gunnarsson, Å., U. Spangenberg and M. Schratzenstaller (2017). Gender equality and taxation in the European Union, <http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses>

² Barnett, Grown (2004). Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation, <https://gsdrc.org/document-library/gender-impacts-of-government-revenue-collection-the-case-of-taxation/>

³ ActionAid (2019). Personal Income Tax. Progressive taxation briefing. ActionAid International. July 2019. <https://actionaid.org/publications/2018/progressive-taxation-briefings>

Продолжение табл. 2.3

<i>Проблема</i>	<i>Проявление гендерных предубеждения</i>	<i>Пример налога</i>	<i>Пример стран</i>
Налоговые надбавки и налоговые вычеты ¹	Запрет на определение супругов-мужчин как иждивенцев своих партнеров, предоставление налогового вычета на детей работающей матери	Налог на доходы физических лиц	Марокко
Профессиональная сегрегация ²	Налоговые льготы, как правило, приносят больше пользы мужчинам, чем женщинам (например, предоставление налоговых льгот только пенитенциарным служащим, только военным, только парламентариям, руководителям и акционерам крупных компаний и т.д.)	Налог на доходы физических лиц, корпоративный подоходный налог	Уганда, Нигерия, Страны Европейского союза
Уклонение от уплаты налогов транснациональными корпорациями ³	Сокращение ресурсов, доступных для предоставления государственных услуг (доступ к бесплатному образованию, медицинским услугам, ограничение возможности официального трудоустройства женщин)	Корпоративный подоходный налог	Страны Европейского союза

¹ Taxation and Gender Equity [https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/Taxation%20and%20Gender%20Equity_Grown%20and%20Valodia%20\(2010\).pdf](https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/Taxation%20and%20Gender%20Equity_Grown%20and%20Valodia%20(2010).pdf)

² Taxation and Gender Equity [https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/Taxation%20and%20Gender%20Equity_Grown%20and%20Valodia%20\(2010\).pdf](https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/Taxation%20and%20Gender%20Equity_Grown%20and%20Valodia%20(2010).pdf)

³ EU Parliament's report on gender equality and taxation policies in the EU (2018/2095(INI). P.6f.

Продолжение табл. 2.3

<i>Проблема</i>	<i>Проявление гендерных предубеждения</i>	<i>Пример налога</i>	<i>Пример стран</i>
Гендерные различия в потребительских расходах ¹	Женщины, как правило, тратят более высокую долю своего дохода на товары первой необходимости, следовательно, в большей степени испытывают воздействие при изменении ставок косвенных налогов	НДС, акцизы, налог с продаж	Все страны мира

Источник: составлено автором

Каждая из приведенных в таблице проблем в той или иной степени заставляет проявляться неявные гендерные предубеждения, заложенные в налоговых системах государств мира. Однако в силах правительств создать условия для обеспечения гендерно-чувствительного учета налоговых систем (отсутствие явной или скрытой негативной предвзятости); удовлетворения гендерных потребностей и приоритетов способствовать трансформации гендерных ролей и динамики власти². В свою очередь налоговая политика может способствовать обеспечению гендерного и возрастного равенства.

Проявление неявных гендерных предубеждений в подоходном налогообложении. Основное внимание теоретиков и практиков налогообложения сконцентрировано именно на различных аспектах налога на доходы физических лиц (табл. 2.4).

Таблица 2.4. **Исследования аспектов проявления неявных гендерных предубеждений в налогообложении доходов**

<i>Аспекты проявления</i>	<i>Исследование</i>
Модель налогообложения заработной платы	Налогообложение заработной платы в 2021 г. ОЭСР ³

¹ Taxation and Gender Equity [https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/Taxation%20and%20Gender%20Equity_Grown%20and%20Valodia%20\(2010\).pdf](https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/Taxation%20and%20Gender%20Equity_Grown%20and%20Valodia%20(2010).pdf)

² Gender and Development Network (2019). How social protection, public services and infrastructure impact on women's rights. GADN. January 2019. <https://static1.squarespace.com/static/536c4ee8e4b0b60bc6ca7c74/t/5c34c34cb8a04568549dc77d/1546961742579/How+social+protection%2C+public+services%2C+infrastructure+impact+women%27s+rights.pdf>

³ ОЭСР (2021). Налогообложение заработной платы в 2021 г., Издательство ОЭСР, Париж, <https://doi.org/10.1787/83a87978-en>

Продолжение табл. 2.3

<i>Аспекты проявления</i>	<i>Исследование</i>
Налоговые льготы	Влияние систем налогообложения и льгот на стимулирование участия женщин в рабочей силе ¹
Необходимость учета гендерного равенства при разработке механизмов налогов на доход	Налоговый дизайн для инклюзивного экономического роста ² Фискальный подход к инклюзивному росту в странах G7 ³
Борьба с мошенничеством в области налогообложения	Беспрецедентная несправедливость ⁴

Источник: составлено автором по материалам Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches.

Налогообложение доходов физических лиц может быть представлено в трех основных форматах:

1. Индивидуальное налогообложение — сумма налога для каждого человека определяется на базе его собственного дохода, вне зависимости от семейного положения. Любой совместный доход должен быть разделён между супругами.

2. Налогообложение домохозяйств — сумма налога определяется на базе агрегированных доходов домохозяйства.

3. Смешанное налогообложение — сочетание аспектов индивидуального налогообложения и налогообложения домашних хозяйств. Например, пособия на детей могут предоставляться на уровне домохозяйства или могут быть решены по выбору между супругами.

Следует отметить, что с точки зрения гендерного равенства нельзя определить какой формат является более предпочтительным.

С одной стороны, налогообложение домохозяйств обеспечивает равный режим для всех домохозяйств, независимо от того, как распределяются доходы между супругами.

¹ Томас А. и П. О'Рейли (2016). Влияние систем налогообложения и льгот на стимулирование участия женщин в рабочей силе. Рабочий документ ОЭСР по налогообложению, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-impact-of-tax-and-benefit-systems-on-the-workforce-participation-incentives-of-women_d950acfc-en

² Брис Б. и соавт. (2016). Налоговый дизайн для инклюзивного экономического роста, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-design-for-inclusive-economic-growth_5jlv74ggk0g7-en

³ ОЭСР (2017). Фискальный подход к инклюзивному росту в странах G7, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/a-fiscal-approach-for-inclusive-growth-in-g7-country.htm>

⁴ Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (2020), Ongekend Onrecht, https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/20201217_eindverslag_parlementaire_ondervragingscommissie_kinderopvangtoeslag.pdf

С другой стороны, если налоговая шкала не является единой, налогообложение на уровне домохозяйств создает неравенство среди лиц с одинаковым уровнем доходов, поскольку их налоговые обязательства также зависят от того, состоят ли они в браке, и от дохода их супруга.

Исторически, когда презумпцией семьи был работающий муж с женой-домохозяйкой и несколькими детьми, налогообложение домашних хозяйств рассматривалось как способ принести пользу семьям, чтобы поощрить брак и рождаемость¹.

Действующая в стране модель налога на доходы может потенциально влиять на принятие налогоплательщиками ряда неналоговых решений, которые в последствии приведут к проявлению неявных гендерных предубеждений².

Во-первых, это решение об официальном вступлении в брак, поскольку сумма налоговых обязательств супругов может отличаться от суммы их налоговых обязательств до регистрации брака.

Во-вторых, это решение о числе кормильцев в семье. То есть имеет ли экономический смысл официальное трудоустройство обоих супругов (будут ли получаемые доходы покрывать затраты на содержание семьи, в том числе оплату услуг по присмотру и уходу за детьми) или имеет смысл создание семьи с единственным кормильцем.

В-третьих, это решение, которое в некоторой степени связано со вторым, относительно определения количества рабочих часов каждого из членов брачного союза.

В-четвёртых, это решение о наличии и количестве детей в семье, поскольку налоговые последствия рождения детей могут иметь существенное значение в системах налогообложения домохозяйств.

В-пятых, это решение о работе в формальном или неформальном секторе экономики, которое особенно актуально в развивающихся странах, поскольку налоговые последствия официального трудоустройства достаточно высоки.

Модель гендерно-ориентированного налогообложения доходов. Для устранения явных и неявных гендерных предубеждений, создаваемых в рамках взимания налога на доходы, ряд ученых приводит аргументы за переход к модели гендерного налогообложения доходов.

В первую очередь гендерно-ориентированная модель налогообложения способна сгладить налоговые последствия неодинакового поведения мужчин и женщин на рынке труда. Предложение труда женщин (особенно замужних) бо-

¹ Alstott, Anne L. Tax Policy and Feminism: Competing Goals and Institutional Choices. Columbia Law Review 96, no. 8 (1996): 2001—82. <https://doi.org/10.2307/1123417>

² Gender and Tax Policies in the Global South. https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15450/817_Gender_and_Tax.pdf

лее эластично, чем предложение мужчин, поэтому налоговые ставки для женщин должны быть ниже¹. В данном случае будут устранены искажения в процессе внутрисемейных переговоров, которые благоприятствуют мужу и побуждают женщин выполнять домашние обязанности по сравнению с мужчинами, тем самым, уменьшая горизонтальное гендерное неравенство²³. Также могут быть смягчены неблагоприятные последствия финансовых кризисов и мировых пандемий.

Для женщин должны быть установлены более низкие предельные ставки налогов на доход. Работодатели зачастую предвзято относятся к сотрудникам-женщинам, так как ожидают, что в перспективе женщина с большей вероятностью прервёт свою карьеру для полного или частичного ухода за детьми после того, как станет матерью⁴. Поэтому работодатели намеренно не принимают женщин на высокооплачиваемые должности, требующие относительной трудовой стабильности.

Вместе с тем внедрение гендерно-ориентированной налоговой модели может столкнуться с определёнными трудностями. Подобные модели основаны на четком разделении ролей муж — жена и предусматривают сниженные ставки налогов именно для женщин. В такой модели не рассматривается уровень доходов каждого из супругов.

Таким образом, когда люди различаются по производительности и семейному положению, оптимальное налогообложение должно сопоставлять последствия перераспределения между домохозяйствами с последствиями перераспределения внутри домохозяйств, в результате ставится очевидно, что не оптимально облагать женщин налогом меньше, чем мужчин⁵.

Кроме того, применение более низких ставок для женщин создает возможности для уклонения от уплаты налогов, поскольку семьи могут перераспределять доход в пользу супруга, платящего налог по более низкой ставке⁶⁷.

¹ *John Pencavel*, Chapter 1. Labor supply of men: A survey, *Handbook of Labor Economics*, Elsevier, Volume 1, 1986, Pages 3—102, [https://doi.org/10.1016/S1573-4463\(86\)01004-0](https://doi.org/10.1016/S1573-4463(86)01004-0)

² *Alesina, Alberto, Andrea Ichino, and Loukas Karabarbounis* (2011). Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores. *American Economic Journal: Economic Policy* 3(2): 1—40.

³ *Apps, Patricia and Ray Rees* (2011). Optimal Taxation and Tax Reform for Two-Earner Households. *CESifo Economic Studies* 57(2): 283—304.

⁴ *Cremer, Helmuth and Kerstin Roeder* (2019). Income Taxation of Couples, Spouses. *Labor Supplies and the Gender Wage Gap*. *Economics Letters* 175: 71—75.

⁵ *Bastani, S.* (2013). Gender-Based and Couple-Based Taxation. *International Tax and Public Finance* 20(4): 653—686.

⁶ *Grown, Caren and Imraan Valodia*, eds. (2010). *Taxation and Gender Equity: A Comparative Analysis of Direct and Indirect Taxes in Developing and Developed Countries*. International Development Research Centre. Routledge.

⁷ *Stotsky, Janet* (1997). Gender Bias in Tax Systems. *Tax Notes International*. June 9, 1913—23.

Учет аспектов гендерного равенства при проектировании налоговой политики. В 2021 г. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) провела исследование по вопросам гендерного равенства в налогообложении в 43 странах мира. Сокращение гендерного разрыва является 5-й целью в области устойчивого развития и является международным приоритетом. Инструментарий налоговой политики может способствовать достижению этой цели, а различные конструктивные особенности налоговых систем могут повысить гендерное равенство.

Из стран-участников исследования 74% признали важным учет аспектов гендерного равенства при проектировании налоговой политики (рис. 2.4).

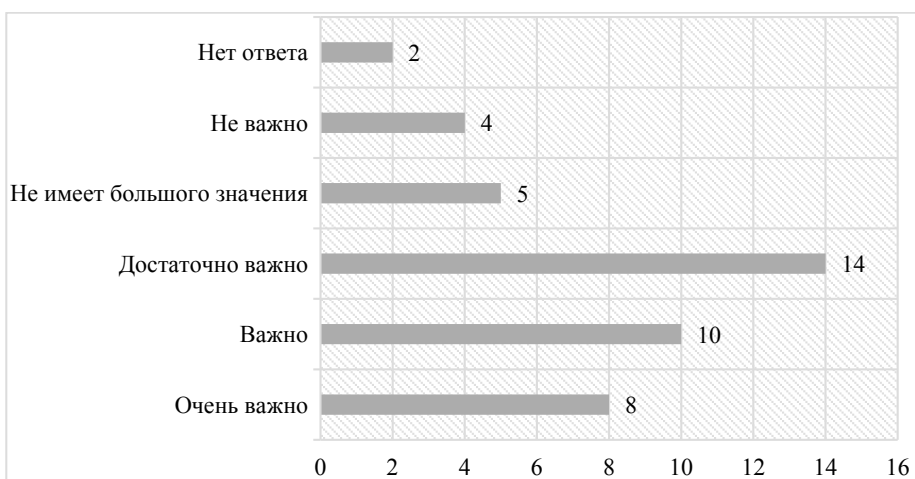


Рис. 2.4. Отношение к гендерной проблематике в налогообложении в странах-респондентах

Источник: OECD Tax & Gender Stocktaking Questionnaire 2021.

При этом страны-участники исследования по-разному определяют видение учета гендерных особенностей в рамках налоговой политики страны. С одной стороны, ряд стран заявляет о необходимости установления гендерного равенства на государственном уровне во всех сферах общественной жизни. С другой, страны рассматривают налоговую политику как самостоятельную сферу для регулирования без обязательной привязки к окружающей среде (табл. 2.5).

**Таблица 2.5. Подходы разных стран
к формированию гендерно-нейтральной налоговой политики**

<i>Подход</i>	<i>Страны</i>
Гендерная нейтральность должна быть улучшена не только в налоговой политике, но и в других сферах общественной жизни	Эстония, Финляндия, Индонезия, Новая Зеландия, Саудовская Аравия, ЮАР и Уругвай
Трансформация в области налогообложения физических лиц с целью перераспределения ресурсов и уменьшения существующих искажений	Франция
Устранение отрицательных стимулов к работе вторых кормильцев и лиц, осуществляющих уход	США
Налоговая система должна быть направлена на сокращение или сглаживание существующих отклонений	Аргентина, Австрия, Бельгия, Коста-Рика, Кения
Политические стратегии и цели должны быть направлены на уменьшение гендерного разрыва, а налоговая система является одним из компонентов	Австрия, Бельгия
Обеспечение в рамках налоговой системы и гендерного нейтралитета и уменьшения предубеждений	Исландия, Португалия, Испания и Швейцария
Налогово-бюджетные меры должны быть нейтральными и направлены на устранение неравенства там, где имеет место дискриминация	Испания

Источник: составлено автором по материалам OECD Tax & Gender Stocktaking Questionnaire 2021.

Также разнятся взгляды на влияние существующей в стране налоговой структуры на гендерное равенство (табл. 2.6).

Таблица 2.6. Влияние налоговой структуры на гендерное равенство

<i>Тезис</i>	<i>Страны</i>
Основное влияние налоговой системы на гендерные результаты обусловлено структурой налогов, а не сочетанием налогов	Германия и Италия
Различные виды налогов могут оказывать различное воздействие, они обусловлены главным образом различиями в основополагающих факторах, например в доходах	Финляндия
Распределение экономических активов, в первую очередь материальных ценностей, имеет гендерную асимметрию, что может привести к неявной предвзятости, поскольку изменения в налоге на чистое имущество могут по-разному влиять на мужчин и женщин	Норвегия
Гендерное равенство в налогообложении нельзя отделять от других социальных целей (например, борьбы с нищетой)	Португалия

Продолжение табл. 2.6

<i>Тезис</i>	<i>Страны</i>
Система индивидуального подоходного налога последовательно рассматривает мужчин и женщин в одинаковых обстоятельствах с одним и тем же налогооблагаемым доходом	Австралия
Структура налоговой системы не предусматривает разного отношения к женщинам и мужчинам, она может влиять на гендерное равенство за счет взаимодействия с гендерными различиями в доходах, структуре семьи и неоплачиваемой работе	США
НДС относительно больше ложится на женщин, которые преобладают в децилях с более низкими доходами	Аргентина
Точное влияние сочетания налогов неясно, вполне вероятно, что преобладание мужчин, владеющих бизнесом и инвестиционными активами, в самой богатой группе распределения доходов может привести к тому, что эти мужчины получают налоговое преимущество, учитывая, что доход от владения бизнесом, а инвестиции несут относительно меньшее налоговое бремя по сравнению с трудом	Эстония
Налоговая политика может повлиять на гендерное равенство посредством участия в трудовой деятельности, поскольку налогообложение на уровне домохозяйства может снизить стимулы к работе для вторых кормильцев, отметив, что в разнополых парах, состоящих в браке или в гражданском браке, хотя это влияние налоговой системы нельзя рассматривать в отрыве от социальных и семейных пособий и пособий, применяемых на домохозяйствах, а также других политических мер	Франция
Сочетание индивидуальных налогов и налогов на домохозяйства может повлиять на разделение труда в домашнем хозяйстве	Нидерланды
Структура косвенных налогов явно нейтральна в законодательстве, освобождение или снижение налоговых ставок для определенных товаров и услуг могут взаимодействовать с различными моделями потребления между мужчинами и женщинами таким образом, что это может исказить гендерно-нейтральный набор налогов	Уругвай

Источник: составлено автором по материалам OECD Tax & Gender Stocktaking Questionnaire 2021.

На основе сформулированных мнений правительства могут модернизировать существующие модели налогообложения и внедрять новые инструменты для повышения уровня гендерного равенства внутри страны. При этом понимание самого термина «гендерное равенство» может отличаться в разных странах. Например, в Аргентине при разработке налоговой политики учитываются права не только мужчин и женщин, но и бинарных людей. В других

странах на законодательном уровне могут быть определены иные категории налогоплательщиков.

Проблемы исследования гендерных проблем в налогообложении. Разработка любых мероприятий по сокращению гендерного разрыва невозможна без предварительного изучения проблем. Исследование гендерных аспектов налогообложения в разных странах сталкиваются с практически одинаковыми сложностями.

Наиболее значимой проблемой является отсутствие в статистических данных, публикуемых официальными источниками, разбивки по полу и возрасту. Включение гендерных показателей в административные данные позволит исследователям проводить более тщательные исследования гендерного воздействия налоговой политики и администрирования, в том числе позволит проводить более масштабные межстрановые и межотраслевые сравнения¹.

Также нет разработанных показателей оценки результативности внедрения гендерно-ориентированных налогов. Например, при снижении ставки НДС на товары для женщин практически невозможно выявить реальный эффект на данной меры на практике. Отсутствие показателей не позволяет дать форматизированный ответ на вопрос о гендерной нейтральности того или иного налога.

Вывод. Влияние налогообложения на гендерное равенство признаётся во многих странах мира. Налоговая политика не всегда может быть лучшим инструментом для устранения источников гендерного неравенства, но, налоговая политика может иметь первостепенное воздействие на важные аспекты неравенства. Поэтому крайне важно, чтобы анализ гендерного воздействия был включен в разработку оптимальной политики государства. Должна проводиться оценка потенциального воздействия по полу, доходу и другим группам, чтобы иметь возможность определить прямое и косвенное влияние налогов на гендерное равенство. Разработка и реализация налоговой политики, учитывающей гендерные аспекты будет способствовать формированию гендерно нейтральной налоговой системы в стране. Так, исследователи Рой Бахл и Ричард Берд писали, что «налоговая политика обычно в значительной степени определяется прошлыми решениями и часто уступает место текущим событиям. Экономические, административные, политические и социальные реалии всегда определяли решения в области налоговой политики и ограничивали возможные действия».²

¹ https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15450/817_Gender_and_Tax.pdf

² *Bahl, R.W. and Bird, R.M. (2008). Tax Policy in Developing Countries: Looking Back and Forward. National Tax Journal. LXI (2), June, 279—301.*

2.3. Налоговый арсенал уменьшения неравенства внутри стран и между ними

Каждый имеет право на ошибку,
но не каждому позволено вовремя заметить ее.
Юзеф Йотем

Неравенство граждан как одна из ключевых угроз развития человечества.

Проблема неравенства граждан сегодня остро стоит во многих странах мирах. Нелучайно сокращение неравенства как между странами, так и внутри них является одной из 17 целей в области устойчивого развития. Усугубление неравенства как глобальная проблема и ключевой риск устойчивого развития отмечается и в докладе Всемирного экономического форума¹. Неравенство в развитых странах ОЭСР находится на самом высоком уровне за последние полвека.

Динамика показателей неравенства в отдельных странах по данным Всемирного банка приведена в табл. 2.7.

Для сопоставления с уровнем неравенства приведена также информация об уровне бедности в этих странах. В качестве показателей неравенства выбран универсальный показатель дифференциации — индекс Джини (Всемирный банк приводит по нему данные как по индексу, а не как по коэффициенту), а также показатель концентрации — доля 10-й децильной группы (наиболее богатых граждан) в общих доходах населения. Поскольку проблема неравенства неразрывно связана с проблемой бедности справочно приведены также данные об уровне бедности.

Уровень бедность проиллюстрирован в рамках показателя крайней нищеты, определяемой для всех стран по единой методологии, исходя из \$2,15 по ППС в день на человека. Поскольку во многих странах крайняя бедность преодолена к настоящему времени или незначительна, приведен также уровень бедности по национальной черте, определяемой каждым государством индивидуально. Данные по последнему показателю по ряду стран отсутствуют.

По данным Всемирного банка, максимальный уровень неравенства по индексу Джини в 2020 г. наблюдается в таких странах как ЮАР — 63, Бразилия — 48,9, Мексика — 45,4, Аргентина — 42,3, Турция — 41,9, США — 41,5, Иран — 40,9. В России, Китае и Индии он несколько ниже: 36—38.

По показателю доли доходов 10-й децильной группы ситуация аналогичная в указанных странах он также находится на наиболее высоком уровне: ЮАР — 50,5%, Бразилия — 39,4%, Мексика — 35,5%, Иран — 31,7%, Турция — 31,6%, США — 30,8%, Индия — 30,6%, Аргентина — 30,3%, Китай — 29,5%, Россия — 29%.

¹ The Global Risks Report 2020. https://www3.weforum.org/docs/WEF_Global_Risk_Report_2020.pdf

Таблица 2.7. Динамика показателей неравенства и бедности в странах мира 2000—2020 гг. по данным Всемирного банка, % (Δ — п.п.)¹

Страны	Индекс Джини		Доля доходов 10 децильной группы в общих доходах населения			Уровень крайней нищеты (менее \$2,15 в день по ППС)			Доля населения за национальной чертой бедности			
	2000 ²	2020	Δ	2000	2020	Δ	2000	2020	Δ	2000	2020	Δ
	Австралия	32,6	34,3	1,7	24,6	26,6	2,0	0,7	0,5	-0,2	Н/Д	Н/Д
Австрия	28,8	30,2	1,4	22,7	23,2	0,5	0,2	0,6	0,4	13,2	14,7	1,5
Аргентина	51,1	42,3	-8,8	37,7	30,3	-7,4	5,0	1,1	-3,9	Н/Д	42,0	
Армения	36,2	25,2	-11,0	29,6	21,5	-8,1	11,9	0,4	-11,5	Н/Д	27,0	
Бангладеш	33,4	32,4	-1,0	27,9	26,8	-1,1	33,3	0,0	-33,3	48,9	24,3	-24,6
Белоруссии	31,2	24,4	-6,8	24,0	20,7	-3,3	13,6	0,0	-13,6	41,9	4,8	-37,1
Бельгия	33,1	27,2	-5,9	28,3	22,3	-6,0	0,3	0,1	-0,2	Н/Д	13,1	
Бразилия	59,0	48,9	-10,1	47,0	39,4	-7,6	15,0	1,9	-13,1	Н/Д	Н/Д	
Великобритания	39,6	35,1	-4,5	31,9	26,7	-5,2	0,2	0,3	0,1	Н/Д	18,6	
Вьетнам	37,0	35,7	-1,3	29,1	27,5	-1,6	24,4	1,2	-23,2	28,9	6,7	-22,2
Германия	28,9	31,7	2,8	23,0	25,1	2,1	0,0	0,0	0,0	Н/Д	15,8	
Грузия	40,5	34,5	-6,0	30,3	26,2	-4,1	22,9	5,8	-17,1	Н/Д	21,3	
Израиль	38,1	38,6	0,5	28,2	27,6	-0,6	0,2	0,5	0,3	Н/Д	Н/Д	
Индия	31,7	35,7	4,0	26,7	30,6	3,9	36,0	10,0	-26,0	Н/Д	Н/Д	

¹ Составлено по: Gini index // The World Bank Data. <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?end=2021&start=2000&view=chart>; Income share held by highest 10% // The World Bank Data. <https://data.worldbank.org/indicator/SI.DST.10TH.10?end=2021&start=2000&view=chart>; Poverty headcount ratio at \$2.15 a day (2017 PPP) (% of population) // The World Bank Data. Режим доступа: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.DDAY?end=2021&start=2000&view=chart>; Poverty headcount ratio at national poverty lines (% of population) // The World Bank Data. <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.NAHC?end=2021&locations=CH&start=2000&view=chart>

² Здесь и далее в таблице при отсутствии по стране данных за 2000 и 2020 г. приведены данные за последний доступный год соответственно.

Продолжение табл. 2.7

Страны	Индекс Джини		Доля доходов 10 децильной группы в общих доходах населения		Уровень крайней нищеты (менее \$2,15 в день по ППС)		Доля населения за национальную чертой бедности	
	2000 ¹	2020	2000	2020	2000	2020	2000	2020
Иран	44,1	40,9	33,7	31,7	-2,0	1,1	Н/Д	Н/Д
Испания	34,3	34,3	26,3	24,9	-1,4	0,8	20,1	21,7
Италия	35,3	35,2	26,4	25,9	-0,5	1,2	18,9	20,1
Казахстан	35,4	27,8	26,3	23,4	-2,9	0,0	Н/Д	5,3
Канада	33,3	33,3	25,5	25,3	-0,2	0,2	Н/Д	Н/Д
Киргизия	31,0	29,0	24,0	24,8	0,8	1,3	Н/Д	25,3
Китай	38,7	38,2	29,4	29,5	0,1	0,1	49,8	0,0
Люксембург	30,4	34,2	23,9	25,8	1,9	0,1	Н/Д	17,4
Малайзия	49,1	41,1	38,4	31,3	-7,1	0,0	Н/Д	8,4
Мексика	52,6	45,4	42,0	35,5	-6,5	3,1	Н/Д	43,9
Молдавия	36,4	26,0	28,5	22,0	-6,5	0,0	Н/Д	26,8
Нидерланды	28,1	29,2	21,8	23,9	2,1	0,1	Н/Д	14,4
РФ	37,1	36,0	27,6	29,0	1,4	0,0	29,0	12,1
США	40,1	41,5	30,3	30,8	0,5	0,7	Н/Д	Н/Д
Таджикистан	29,5	34,0	23,3	26,4	3,1	62,0	72,4	26,3
Турция	41,3	41,9	32,0	31,6	-0,4	3,0	25,0	15,0
Украина	35,2	25,6	27,6	21,8	-5,8	7,2	Н/Д	1,4
Финляндия	27,2	27,7	22,7	23,0	0,3	0,0	Н/Д	10,8
Франция	31,1	32,4	24,4	26,7	2,3	0,0	Н/Д	13,8
Швейцария	33,4	33,1	25,9	25,8	-0,1	0,0	Н/Д	15,5
Швеция	27,2	29,3	22,1	22,7	0,6	0,0	Н/Д	15,7
ЮАР	57,8	63,0	44,9	50,5	5,6	20,5	38,0	55,5

¹ Здесь и далее в таблице при отсутствии по стране данных за 2000 и 2020 г. приведены данные за последний доступный год соответственно.

Минимальным среди группы стран уровень неравенства в 2020 г. является в постсоветских странах Белоруссии, Армении, Украине, Молдавии, а также в развитых странах Западной Европы — Бельгии, Швеции, Финляндии. Индекс Джини в них не превышает 24—27, а доля доходов наиболее обеспеченных 10% граждан не превышает 23%.

Для бывших стран СССР относительно низкие уровни неравенства являются следствием экономического роста в них после кризиса и всплеска неравенства в 1990-х гг. после перехода к рыночной экономике¹.

Для Швеции, Финляндии и Бельгии важно подчеркнуть, что неравенство текущих доходов в этих странах может быть существенно меньше, чем более сложно измеримое и, возможно, более критичное неравенство в распределении богатства².

За 20 лет с 2000 по 2020 гг. существенно сократить неравенство в распределении текущих доходов удалось развивающимся странам и странам с переходной экономикой. Так, индекс Джини сократился за 20 лет в Армении (на 11 п.), Молдавии (на 10,4 п.), Бразилии (на 10,1 п.), Украине (на 9,6 п.), Аргентине (на 8,8 п.), Малайзии (на 8 п.), Казахстане (на 7,6 п.), Мексике (на 7,2 п.), Белоруссии (на 6,8 п.), Грузии (на 6 п.). При этом, в отличие от постсоветских государств, в Бразилии, Аргентине и Мексике уровень неравенства остается предельно высоким по индексу Джини — 48,9, 42,3 и 45,4 соответственно. В указанных 10 странах, а также Бельгии и Великобритании сократилась и доля доходов 10-й децильной группы — от 3 до 8 п.п., что также подтверждает одностороннюю направленность динамики неравенства по двум различным показателям.

Таких темпов нарастания неравенства (как и снижения) в исследуемой группе стран не наблюдалось. При этом наиболее критичная ситуация сложилась в ЮАР, где индекс Джини вырос на 5,2 п. до 63, как и доля доходов десятого дециля — на 5,6 п.п. до 50,5%. Также индекс Джини вырос на 4—4,5 п.п. в Индии, Таджикистане и Люксембурге, где он составляет 34—36, но пока в этих странах он не достиг максимальных значений. В Индии и Таджикистане также значительно выросла и доля десятого дециля в доходах населения на 3—4 п.п. до 30,6% и 26,4% соответственно, однако в Таджикистане уровень не является критичным, а Индия вошла в группу стран с существенно высоким значением более 30%.

Интерес представляет соотношение динамики неравенства и бедности. Несмотря на серьезное сокращение бедности в мире за последние 20 лет, неравенство не имело ярко выраженной аналогичной позитивной тенденции. Усилия

¹ Григорьев, Л.М. Павлюшкина, В.А. Социальное неравенство в мире: тенденции 2000—2016 гг. // Вопросы экономики. 2018. №10. С.43.

² Berman, Y., Ben-Jacob, E., Shapira, Y. The Dynamics of Wealth Inequality and the Effect of Income Distribution. PLoS ONE. 2016; 11(4). e0154196. doi: 10.1371/journal.pone.0154196.

правительств и международных организаций способствовали сокращению крайней нищеты (доходы менее \$2,15 по ППС в день на чел.) с 29,1% в 2000 г. до 8,4% в 2019 г.¹

Тенденция неравенства в странах в этот же период была весьма разнородной. Так, по исследуемой выборке как в странах с нарастающим неравенством, так и со снижающимся, уровень крайней бедности и уровень бедности по национальным подходам сокращался.

Таким образом, неравенство и бедность хоть и являются взаимосвязанными проблемами, но динамика неравенства и бедности может быть разнонаправленной. На исследуемом интервале 2000—2020 гг. это характерно для большинства стран.

Межстрановое неравенство: распространение и текущее состояние. Неравенство по доходам граждан проявляется в глобальном мире не только в отдельно взятых государствах, но и между странами. На длительных временных отрезках доходы жителей беднейшего и богатейшего государства в 1820 г. различались в 3 раза, в 1913 г. — в 11 раз, в 1950 г. — в 35 раз, в 1973 г. — в 44 раза, в 1992 г. — в 72 раза. В начале XXI века разница в доходах жителей 20 богатейших и беднейших государств составила 37 раз.²

Традиционным ярко выраженным является межстрановое неравенство «север-юг» — неравенство развитых северных и развивающихся южных государств. Среди ключевых его факторов исследователи отмечают такие как:

- экономико-географическое положение (изначально умеренные широты более приспособлены для жизни людей, растениеводства и животноводства по сравнению с экваториальными территориями);
- колониализм (страны Западной Европы на длительное время повысили уровень экономического развития за счет колоний, где уровень жизни людей оставался на очень низком уровне);
- демографический фактор (высокая рождаемость при низкой продолжительности жизни в развивающихся африканских, азиатских и латиноамериканских странах не способствовали их опережающему развитию по сравнению с европейскими странами и США);
- социально-ориентированную политику правительств (развитые страны имеют более высокие расходы на образование, здравоохранение и социальную поддержку по сравнению с развивающимися);
- институциональные факторы (устоявшиеся институты в государстве способны поддерживать систему распределения доходов, как способствующую неравенству, так и сглаживающую его; в развивающихся

¹ Poverty headcount ratio at \$2.15 a day (2017 PPP) (% of population) // The World Bank Data. Режим доступа: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.DDAY?end=2021&start=2000&view=chart>

² *Payne, R.* Global Issues: Politics, Economics, and Culture. 5th Edition. L.: Pearson PLC, 2016. P. 115.

странах широкие слои населения исключены из управления государством, распределения национального дохода, который аккумулируется ограниченным кругом элит¹).

Неравенство проявляется также на наднациональном уровне в объединениях стран, где оно может быть более существенным препятствием развития и интеграции, с одной стороны, и импульсом «подтягивания» уровня благосостояния в наименее развитых странах к наиболее развитым. Рассмотрим проявления межстранового неравенства в наднациональных объединениях на примере ЕС и ЕАЭС.

Рассчитанные показатели неравенств и экономического развития для ЕС с момента расширения 2004—2007 гг. (табл. 2.8) демонстрируют, что к этому моменту показатели новых стран-членов были менее однородны, чем старых стран-членов.

Таблица 2.8. Показатели неравенства и экономического развития в ЕС в 2004—2020 гг.²

Показатели	ВВП на душу населения			Коэффициент Джини		
	2004	2020	Δ	2004	2019 ³	Δ
ЕС-15						
Среднее значение, \$ по ППС	33 293	56 368	23 075	0,310	0,311	0,001
Размах вариации, \$ по ППС	43 215	89 897	46 683	0,140	0,080	–0,059
Коэффициент вариации, %	28%	39%	11	11,5%	8,6%	77,7%
ЕС-12						
Среднее значение, \$ по ППС	16 058	35 122	19 064	0,323	0,308	–0,015
Размах вариации, \$ по ППС	16 955	18 679	1 724	0,148	0,171	0,023
Коэффициент вариации, %	31	15	–16	14,2%	14,9%	71,5%
ЕС-27						
Среднее значение, \$ по ППС	25 247	46 153	20 906	0,318	0,311	–0,07
Размах вариации, \$ по ППС	55 702	93 282	37 580	0,148	0,171	0,023
Коэффициент вариации, %	46	42	–4	12,9	11,9	–1

За прошедшие годы координации экономического развития показатели сблизилась, что иллюстрирует сокращение коэффициента вариации, при этом новые стра-

¹ Концепция нового институционализма в части взгляда на глобальное неравенство: *Аджемоглу, Д., Робинсон Дж.А.* Почему одни страны богатые, а другие бедные. Происхождение власти, процветания и нищеты. М.: АСТ, 2015. 693 с.

² Рассчитано по: Gini index // The World Bank Data. <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?end=2021&start=2000&view=chart> ; GDP per capita, PPP (current international \$) // The World Bank Data. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?end=2021&start=2000&view=chart>

³ Или последний доступный год.

ны более сблизились между собой по показателям экономического развития, а сближение в старых странах-членах более выражено по уровню неравенства, в то время как по экономическому развитию в этой группе стран нарастала дивергенция.

В целом страны ЕС более однородны по уровню неравенства (коэффициент вариации 12—13%), чем по экономическому развитию (42—46%). Абсолютный разрыв в ВВП на душу населения между ЕС-15 и ЕС-12, тем не менее достаточно высокий — \$21,2 тыс. в год на чел., но он сократился с 2004 по 2020 г. с 2,1 до 1,6 раза.

ЕАЭС создано в 2015 г. и включает 5 бывших государств СССР. ЕАЭС также экономически неоднороден, уровни развития и неравенства стран-участниц существенно различаются, как это показано в табл. 2.9.

Таблица 2.9. Показатели неравенства и экономического развития в ЕАЭС в 2015—2021 гг.¹

Страны	ВВП на душу населения, \$ по ППС				Коэффициент Джини		
	2015	2021	Δ	Темп прироста, %	2015	2021	Δ
Армения	9 699	14 661	4 962	51,2	0,374	0,363	-0,011
Белоруссия	18 956	21 690	2 734	14,4	0,276	0,276	0
Казахстан	24 725	28 414	3 689	14,9	0,278	0,294	0,016
Киргизия	4 477	5 298	821	18,3	0,408	0,372	-0,036
Россия	25 771	30 876	5 105	19,8	0,41	0,408	-0,002
Размах вариации	21 294	25 578	4 284	36,7	0,134	0,132	0,002

В России и Киргизии коэффициент Джини находится на максимальном уровне — 0,37—0,41, и для России он существенно не снижается. Примечательно, что на столь высокий уровень социального неравенства в обеих странах, ВВП на душу населения в России и Киргизии по ППС различается в 5,8 раз — это максимальное и минимальное значение в ЕАЭС соответственно. В Белоруссии коэффициент Джини иллюстрирует минимальный и стабильный уровень неравенства — 0,276. На рассматриваемом временном интервале сложно говорить о сближении стран участниц по уровню экономического развития или неравенства (как мы это сделали для ЕС), но при усилении интеграционных процессов, конвергенция должна последовать.

Межстрановое неравенство является существенным фактором миграции. Миграционные потоки устремляются с севера на юг, активными центрами притяжения мигрантов являются сегодня США, Канада, Австралия, ЕС, Россия для бывших со-

¹ Составлено по: Мониторинг показателей качества жизни населения в странах Содружества Независимых Государств // Межгосударственный статистический комитет СНГ. <http://www.cisstat.com/>

циалистических стран средней Азии. Такая миграция с учетом ремиттансов (переводов мигрантов из страны пребывания или трудоустройства родственникам на родину) может быть фактором сглаживания неравенства в странах-донорах мигрантов.

Налоговые инструменты сглаживания межстранового неравенства. Межстрановое неравенство может оказывать негативное воздействие на показатели развития государств, их социально-экономическое разобщение. В связи с этим интерес представляет опыт наднационального объединения в области сглаживания межстранового неравенства — ЕС. Рассмотрим динамику максимальных и средних ставок подоходного налога в странах ЕС (рис. 2.5). Сплошными линиями показана динамика средних максимальных ставок в разрезе ЕС-27, ЕС-15, ЕС-12, определенных как средние арифметические простые, пунктирными — средних ставок, также определенных как средние арифметические простые.

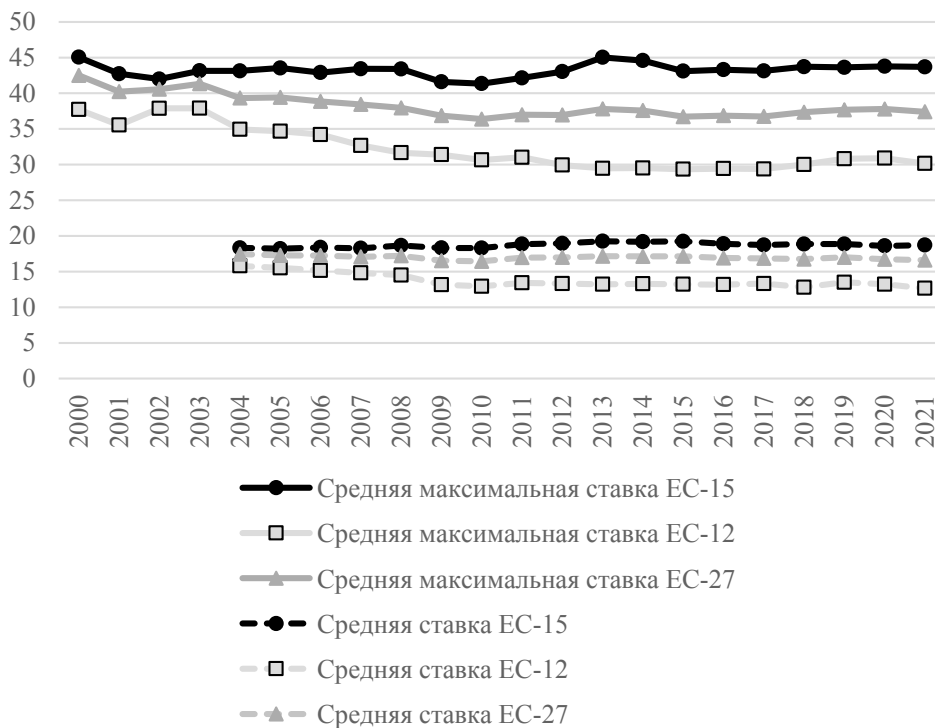


Рис. 2.5. Динамика максимальных и средних ставок подоходного налога в ЕС, 2000—2021 гг.¹

¹ Рассчитано по: Taxing Wages — Comparative tables // OECD.Stat. <https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=AWCOMP&lang=en> ; Tax Rates Online // KPMG. <https://home.kpmg/it/it/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html>

С момента образования ЕС не произошло сближения ставок в старых и новых-странах членах, напротив, различия усилились. Средняя ставка в ЕС-15 оставалась стабильной — 18,7% в 2021 г., в то время как в ЕС-12 она снизилась с 2004 по 2021 г. с 15,8 до 12,7%, то есть в новых-странах членах сократилась налоговая нагрузка на граждан по подоходному налогу при ее стабильности в старых странах-членах. По средней максимальной ставке также разница между старыми и новыми странами-членами возросла. В ЕС-15 она оставалась стабильной — 43,4% в 2021 г., а в новых странах-членах она снизилась с 34,5% до 30,2%.

Такая динамика налоговых ставок в целом соотносится с динамикой показателей неравенства в ЕС, представленной выше. Ни новым, ни старым странам-членам не удалось сократить неравенство граждан по доходам. В ЕС-12 коэффициент Джини существенно не сократился (с 0,323 до 0,308) в условиях тенденции к снижению как средних, так и максимальных ставок подоходного налога даже на фоне более интенсивного экономического роста, чем в ЕС-15.

Объяснением такой динамики ставок подоходного налога является общая экономическая политика ЕС. В условиях экономических союзов и наличия общей политики при возможности реализации суверенитета страны-члены руководствуются национальными приоритетами. В ЕС функционируют общая денежно-кредитная и валютная политика. Налоговое регулирование до настоящего времени осуществляется на национальном уровне. Гармонизация налогообложения в ЕС идет медленно, успехи достигнуты только по НДС.

Денежно-кредитная политика ЕЦБ гармонизирована в гораздо большей степени, поэтому страны-члены не спешат отдавать налоговое регулирование в управление единому правительству, пока могут использовать этот мощный рычаг регулирования экономики. Налоговая политика становится еще более привлекательным инструментом государственного регулирования экономики в условиях финансовой либерализации и координации денежно-кредитной политики на наднациональном уровне. Налоги остаются инструментом адаптации экономик отдельных стран к единой политике ЕС. Именно поэтому подоходное налогообложение в новых странах членах ЕС применялось как инструмент стимулирования роста в части снижения ставок, а не как инструмент сглаживания неравенства граждан.

Это проявление межстрановой налоговой конкуренции за мобильные налоговые базы, когда страны ЕС-12 снижали ставки для привлечения и удержания налогоплательщиков в качестве инструмента адаптации к новым условиям для компенсации более слабых факторов экономического развития по сравнению с ЕС-15 за счет формирования более привлекательных условий налогообложения.

Налоговые инструменты сглаживания неравенства на национальном уровне. На национальном уровне налоговые инструменты сглаживания неравенства используются достаточно активно, они входят в группу государствен-

ных финансовых инструментов. Условно финансовые инструменты можно разделить на распределительные и перераспределительные. Распределительные — это первичные инструменты — налоговые, а перераспределительные — вторичные — государственные социальные трансферты наименее обеспеченным гражданам, то есть их прямое финансирование.

В настоящее время оно выражается не только в форме пенсий и пособий, но и различных государственных программах, которые направлены на выделение адресной помощи нуждающимся гражданам. Государственные социальные трансферты сокращают неравенство за счет предоставления помощи наименее обеспеченным гражданам, то есть повышения уровня их дохода.

К налоговым инструментам сглаживания неравенства относятся меры в области подоходного, имущественного и косвенного налогообложения граждан. Прогрессивная шкала подоходного налога применяется в большинстве стран. Она сглаживает «шпиль» доходов наиболее обеспеченных граждан при снижении налоговой нагрузки на наименее обеспеченные слои населения. Однако, применение только лишь прогрессивной шкалы подоходного налога не всегда будет приводить к снижению уровня неравенства по доходам. Этим в том числе обусловлена разнонаправленная динамика показателей неравенства по странам мира.

Кроме того, и по применению плоской шкалы не все однозначно. Так, например, в двух схожих странах, использующих плоскую шкалу — Болгарии и Румынии, с 2006 по 2019 г. (доступный период данных на портале Всемирного банка) имела место разнонаправленная динамика коэффициента Джини. В Болгарии он вырос с 0,357 до 0,403, в то время как в Румынии почти аналогично снизился с 0,396 до 0,348¹.

Косвенное налогообложение, исходя из различий структуры потребления богатых и бедных граждан, может быть направлено на сокращение неравенства посредством дифференцированных налоговых ставок. Целесообразно установление пониженных ставок для товаров повседневного спроса и первой необходимости (товары Гиффена, которые составляют существенную долю в потребительской корзине граждан с низким уровнем дохода) и повышенных ставок для дорогостоящих благ (товары Веблена).

Имущественные налоги также позволяют государству воздействовать на уровень неравенства за счет повышенного налогообложения предметов роскоши, таких как дорогостоящая недвижимость и транспортные средства, а также за счет повышенного налогообложения имущества, полученного в рамках наследства и дарения, а также налогообложения капитала.

¹ Gini index // The World Bank Data. <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?end=2021&start=2000&view=chart>

Три указанных направления налогообложения граждан призваны воздействовать в комплексе на соответствующие проявления неравенства граждан. Подходное налогообложение — на неравенство текущих доходов, косвенное налогообложение — на неравенство потребления, а имущественное — на неравенство накопленного капитала граждан. Только комплексное воздействие на неравенство по всем направлениям налогообложения способно оказывать эффективное воздействие.

Классификация и характеристика налоговых инструментов сглаживания неравенства граждан обобщена в табл. 2.10.

Таблица 2.10. Характеристика налоговых инструментов сглаживания неравенства граждан, применяемых во многих странах¹

<i>Проявление неравенства граждан</i>	<i>Направления налогообложения</i>	<i>Налоговые инструменты</i>	<i>Характеристика воздействия</i>
Неравенство текущих доходов	Подходное налогообложение	Прогрессивная шкала, необлагаемый минимум, налоговые вычеты, налоговые льготы	Изъятие части сверхдоходов и высоких доходов для сглаживания «шпиля» доходов наиболее богатых граждан при снижении налоговой нагрузки на бедные слои населения, что в целом приводит к сближению располагаемых доходов граждан после налогообложения, то есть сглаживает неравенство
Неравенство накопленного капитала	Имущественное налогообложение	Повышенные ставки для товаров роскоши, для владельцев многих объектов недвижимости, транспортных средств, земельных участков, налоги на капитал, налоги на наследство и дарение, налоговые льготы и освобождение от налогов для малоимущих граждан	Изъятие части стоимости капитала и имущества наиболее обеспеченных граждан при снижении налоговой нагрузки на наименее обеспеченных граждан приводит к сокращению разрыва стоимости накопленного богатства богатых и бедных

¹ Составлено автором.

Продолжение 2.10

<i>Проявление неравенства граждан</i>	<i>Направления налогообложения</i>	<i>Налоговые инструменты</i>	<i>Характеристика воздействия</i>
Неравенство потребления	Косвенное налогообложение	Дифференцированные ставки, повышенные ставки для товаров роскоши, пониженные ставки для предметов первой необходимости, освобождение отдельных категорий товаров	Повышение цены за счет НДС дорогих товаров роскоши и снижение цены товаров первой необходимости сокращает спрос и потребление наиболее обеспеченных граждан и повышает потребление наименее обеспеченных граждан

Рассмотрим подробнее практики применения налоговых инструментов сглаживания неравенства в странах, которым удалось снизить чрезмерное неравенство в последние годы на примере Юго-Восточной Азии, а также опыт страны, где неравенство не удалось сократить на фоне ликвидации нищеты и опережающего экономического роста — Китая.

В Китае за последние 20 лет удалось ликвидировать бедность, но уровень неравенства существенно не изменился: коэффициент Джини снизился на 0,5 п. с 0,0387 в 2000 г. до 0,382 в 2020 г. Среди налоговых инструментов в Китае для преодоления бедности были внедрены:

- прогрессивная шкала подоходного налога с максимальной ставкой 45%;
- необлагаемый минимум — 5 тыс. юаней ежемесячно (45,55 тыс. руб.) от заработной платы по найму;
- отмена сельскохозяйственного налога, ранее обязательного для крестьян на протяжении двух тыс. лет, для повышения достатка сельских бедняков.

Применяемые меры поспособствовали преодолению бедности, но не смогли обеспечить сглаживание неравенства, несмотря на существенный экономический рост Китая в этот период. В связи с этим, руководством КНР анонсирована налоговая реформа в целях перераспределения доходов, в частности планируется повышение налогов на имущество для богатых граждан и освобождение от них наименее обеспеченных, а также введение налога на наследство¹.

¹ Великая налоговая реформа: Си Цзиньпин обещает брать у богатых и давать бедным // Новые известия. Режим доступа: <https://newizv.ru/article/general/20—08—2021/velikaya-nalogovaya-reforma-si-tszinpin-obeschaet-brat-u-bogatyh-i-davat-bednym>

Для стран Юго-Восточной Азии также характерно сглаживание неравенства в последние годы. Для преодоления неравенства были применены в том числе инструменты подоходного налогообложения.

1. Регулирование налоговых ставок. Во всех странах применяется прогрессивная шкалы подоходного налога. При этом налоговые ставки в странах Юго-Восточной Азии ниже, чем в развитых странах: предельные ставки составляет 25—35% и имеют тенденцию к снижению. Так, во Вьетнаме максимальная ставка с 2010 г. составляет 35% (ранее 40%). В Индонезии максимальная ставка — 30% с 2010 г. (ранее 35%). Однако, в Сингапуре — 22% с 2020 г. (ранее 20%), в Малайзии — 30% с 2020 г. (ранее 25%).¹

2. Необлагаемый минимум. Применяется в Сингапуре, Малайзии, Таиланде, Камбодже, Лаосе, Мьянме, но отсутствует во Вьетнаме и Филиппинах.

3. Налоговые льготы. Логика применения налоговых льгот весьма интересна. Например, на Филиппинах освобождаются от налогообложения стимулирующие выплаты к заработной плате, а во Вьетнаме ремиттансы от работающих зарубежом граждан Вьетнама.

4. Применение социальных налоговых вычетов. Во Вьетнаме, Индонезии, Камбодже и Мьянме вычеты применяются как для самого налогоплательщика, так и для находящихся на его иждивении детей, родителей и неработающей супруги. В Сингапуре, Малайзии и Таиланде такие социальные вычеты предоставляются в больших объемах и с учётом состояния здоровья иждивенцев. В отдельных странах применяются также вычеты по расходам на лечение, на добровольное страхование жизни и здоровья, на благотворительность².

Таким образом, в быстроразвивающихся странах Юго-Восточной Азии в настоящее время имеет место социальный уклон системы налогообложения, способствующий сглаживанию неравенства граждан на этапе опережающего экономического роста этих стран по сравнению с мировой экономикой в целом. В странах Юго-Восточной Азии удалось сократить неравенство, но оно остается достаточно высоким, а в Китае несмотря на то, что применялись в том числе сходные налоговые меры, неравенство не сократилось на фоне ликвидации нищеты и преодоления бедности. Это подтверждает наш тезис о целесообразности комплексного налогового воздействия на неравенство во всех его проявлениях — неравенство текущих доходов, неравенство потребления и накопленного капитала с помощью подоходного, косвенного и имущественного налогообложения граждан.

¹ Taxing Wages — Comparative tables // OECD.Stat. Режим доступа: <https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=AWCOMP&lang=en>

² Муранова А.П. Неравенство доходов и налоговые инструменты его снижения в странах Юго-Восточной Азии // Юго-Восточная Азия: актуальные проблемы развития. 2021. Т. 1. №1 (50). С. 55—65. DOI: 10.31696/2072-8271-2021-1-1-50-055-065.

Заключение. Налоговые инструменты сглаживания неравенства активно применяются на национальном уровне. Комплексное воздействие подоходного, имущественного и косвенного налогообложения граждан призвано эффективно воздействовать на неравенство. Фрагментарное использование отдельных налоговых инструментов может не приводить к снижению уровня неравенства, как это произошло в Китае или европейских странах с начала XXI века. Налогообложение граждан на наднациональном уровне не используется сегодня для сглаживания межстранового неравенства, что проиллюстрировал опыт ЕС или характеристика ситуации в ЕАЭС на начальном этапе интеграции. Налоговое регулирование для национальных правительств является прежде всего инструментом адаптации и компенсации в формировании благоприятных условий по сравнению со странами-союзниками, а не инструмент выравнивания уровня благосостояния.

2.4. Налоговые катализаторы повышения доступности правосудия и создания эффективных институтов

Мы легко забываем свои ошибки,
когда они известны лишь нам одним.
Франсуа Ларошфуко

Доступность правосудия и право на доступ к суду. В научной литературе используются два близких по смыслу понятия: «доступность правосудия» и «право на доступ к суду». Ядром обеих категорий является потребность в системе разрешения споров, которая обусловлена самим существованием прав и обязанностей индивидов, и которая возрастает с расширением прав и обязанностей.

Известные исследователи доступности правосудия Мауро Каппеллетти (Mauro Cappelletti) и Брайн Гарт (Brian Garth) писали, что «обладание правами бессмысленно без механизмов их эффективной защиты»¹. Как указывал Ричард Клауд (Richard Claude), обеспечение процесса является другой стороной содержания права². Право на доступ к суду связывается с обращением индивида непосредственно в судебные органы для защиты своих прав.

¹ *Cappelletti M., Garth B.* Access to justice: The newest wave in the worldwide movement to make rights effective. Buffalo Law Review. 1978. № 27 Pp. 181—292. https://www.researchgate.net/publication/288028298_Access_to_justice_The_newest_wave_in_the_worldwide_movement_to_make_rights_effective

² *Claude, Richard P.* Comparative Rights Research: Some Intersections between Law and the Social Sciences in Claude, ed., Comparative Human Rights (Baltimore: Johns Hopkins Press, 1976), p. 382, 395.

Доступность правосудия понимается, зачастую, более широко, как возможность не только самостоятельно инициировать судебное разбирательство, но и право получить профессиональную юридическую помощь для разрешения спора, обратиться к общественным институтам, уполномоченным выступать в защиту неопределенного круга лиц по некоторым категориям дел, возможность разрешить спор с использованием примирительных и альтернативных процедур (третейские суды, медиативные процедуры и пр.).

В настоящем параграфе основное внимание будет сосредоточено на экономических, в первую очередь налоговых факторах обеспечения доступности именно судебных органов, а понятия «доступность правосудия» и «право на доступ к суду» будут использоваться как равнозначные. Такой подход обусловлен сложившейся практикой государств, которые финансируют деятельность судов и в некоторых случаях оказывают профессиональную юридическую помощь, а также устанавливают необходимость несения индивидами судебных расходов как условие доступа к суду.

Доступность правосудия и устойчивое развитие. Одной из целей устойчивого развития является содействие построению миролюбивого и открытого общества в интересах устойчивого развития, обеспечение доступа к правосудию для всех и создание эффективных, подотчетных и основанных на широком участии учреждений на всех уровнях (цель 16). Таким образом признается, что обеспечение доступа к правосудию является одним из условий поддержания мира и безопасности, их гарантией. Решение проблем доступности правосудия, находится, прежде всего, в правовом поле, но не менее значимыми оказываются социальные, политические и экономические аспекты, а в последнее время все более существенную роль играют информационные факторы.

Право на справедливое судебное разбирательство относится к основным правам и свободам человека, признаваемым многими ключевыми документами международного права, конституциями и другими основными законами государств. Так, во Всеобщей декларации прав человека указывается, что «каждый человек для определения его прав и обязанностей и для установления обоснованности предъявленного ему уголовного обвинения имеет право, на основе полного равенства, на то, чтобы его дело было рассмотрено гласно и с соблюдением всех требований справедливости независимым и беспристрастным судом»¹. Схожие положения содержатся в Международном пакте о гражданских и политических правах², в Конвенции о защите прав человека и основных свобод¹. Указанные акты не упоминают прямо о праве доступа к суду или к правосудию.

¹ Всеобщая декларация прав человека (принята Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948) // РГ. 10.12.1998.

² Международный пакт о гражданских и политических правах (Принят 16.12.1966 Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Ведомости Верховного Совета СССР. 1976. № 17. Ст. 291.

Европейский суд по правам человека сделал вывод, что право доступа к правосудию, которое должно пониматься как возможность индивида инициировать судебное разбирательство для защиты своих прав и интересов, является одним из неотъемлемых составляющих права на справедливое судебное разбирательство наравне с гарантиями, относящимися к организации и составу суда и к движению процесса (Голдер) против Соединенного Королевства²). Однако, право доступа к правосудию не является абсолютным, остается «молчаливо допускаемая возможность ограничения этого права, но не затрагивающая его основного содержания»³.

Налоговые факторы обеспечения доступности правосудия. Государства самостоятельно несут ответственность за свое собственное экономическое и социальное развитие, обеспечение общественных благ, определяя, в частности, порядок и условия доступа к правосудию, систему и основы функционирования институтов, обеспечивающих доступность правосудия, порядок и источники финансирования деятельности таких институтов. Фактическая реализация идеи доступности правосудия и его эффективности во многом зависит от финансового положения как самого государства, так и его граждан, участников гражданского оборота.

Экономические факторы доступности правосудия могут быть рассмотрены в двух плоскостях: финансовое обеспечение государством судебной системы, с одной стороны, и судебные расходы лиц, заинтересованных в судебной защите — с другой. Данные факторы, взятые в совокупности, определяют цену правосудия.

Европейские страны в 2020 г. потратили в среднем почти 1,1 млрд евро на свои судебные системы, что равняется 79€ в расчете на одного жителя. Страны с более высоким ВВП на душу населения расходуют на судебную систему в расчете на одного жителя больше, чем страны с низким ВВП. Менее богатые страны выделяют больше бюджетных средств на судебную систему в процентах от ВВП, что свидетельствует о более значительных бюджетных усилиях для их судебных систем⁴.

Соотношение в цене правосудия расходов государства на судебную систему и судебных расходов индивидов различно и обусловлено историческими, социально-экономическими, политическими и другими факторами. Точно так-

¹ Конвенция о защите прав человека и основных свобод (Заключена в г. Риме 04.11.1950) // СЗ РФ. 2001. № 2. Ст. 163.

² Голдер (Golder) против Соединенного Королевства. Решение Европейского Суда по правам человека от 21 февраля 1975 г. // Европейский Суд по правам человека. Избранные решения: В 2 т. - М.: Издательство НОРМА, 2000.

³ Там же.

⁴ European judicial systems CEPEJ Evaluation Report 2022 Evaluation cycle (2020 data). <https://rm.coe.int/cepej-report-2020—22-e-web/1680a86279>

же состав судебных расходов индивидов в государствах неоднороден. К ним могут относиться:

а) собственно судебные пошлины и сборы, которые уплачиваются в связи с разрешением дел в судах, а также за отдельные действия суда;

б) расходы на оказание профессиональной юридической помощи;

в) расходы на выплаты гонораров переводчикам, специалистам, экспертам, свидетелям и другим лицам, содействующим правосудию;

г) расходы на изготовление копий судебных документов, обеспечение доказательств и пр.

Только судебные пошлины и сборы, как правило, уплачиваются в бюджеты публично-правовых образований и являются в силу этого налоговыми платежами. Другие расходы уплачиваются в пользу частных лиц и организаций (например, гонорары адвокатам, переводчикам, экспертам и пр.). Государство может отчасти влиять на величину судебных расходов путем установления нормативными правовыми актами тарифов.

Государственному тарифному регулированию помимо судебных пошлин и сборов могут подвергаться расходы на переводчиков, изготовление копий документов и некоторые др. Величина других судебных расходов индивидов устанавливается на основе рыночных механизмов, а для исключения злоупотреблений в процессуальном законодательстве многих стран закреплено требование о разумности таких расходов и гарантии реализации данного требования.

Таким образом, налоговыми факторами обеспечения доступности правосудия являются пошлины и сборы, обязанность уплаты которых возникает в связи с обращением в суд за защитой прав и законных интересов.

Судебные пошлины и сборы. А. Смит в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» отмечал, что правосудие как благо всего народа должно исключительно на средства этого народа и обеспечиваться¹. Реализация подобного подхода с необходимостью вела бы к полной отмене пошлин и сборов, взимаемых с участников судебного процесса. С недавних пор в некоторых европейских странах реализован такой подход полностью или в части. Во Франции, например, доступ к правосудию является бесплатным. В Испании физические лица освобождаются от уплаты судебных сборов, но компании обязаны их уплачивать.

И.Е. Энгельман, в свою очередь, писал, что справедливость пошлин и сборов «платимых» в судебных учреждениях «следует из того, что без них вся сумма, необходимая для содержания судебных мест и лиц, пала бы равным образом как на тех, которые пользуются содействием этих мест и лиц, так и на

¹ *Смит Адам.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо. 2009. С. 871.

тех, которые обходятся без этого содействия»¹. Исследование организации финансирования правосудия в зарубежных странах показывает, что в большинстве стран реализован именно такой подход². Судебные пошлины должны быть уплачены за рассмотрение дела в суде или за отдельные действия, совершаемые судами. Лица, обращающиеся за защитой в суд, должны частично участвовать в финансировании судебной системы.

И. Бентам полагал, что уплата судебных пошлин до начала судебного разбирательства является несправедливой: «Первый коренной порок налогов на процессы заключается в том, что они падают на индивидуума в тот именно момент, когда более всего вероятно, что он не в состоянии их уплатить. Все налоги должны падать на изобилие или уже, во всяком случае, на благосостояние; сущность же тех налогов, о которых мы здесь говорим, заключается в том, что они падают на бедствие...»³. В большинстве европейских стран требуется произвести платеж судебных налогов для возбуждения гражданского производства. В Боснии и Герцеговине, в Финляндии возбуждение гражданского процесса не обусловлено уплатой судебных пошлин, они взимаются на более поздних стадиях процесса. В Бельгии судебные сборы оплачиваются уже по итогам судебного разбирательства проигравшей стороной⁴.

В 2019 г. независимой организацией Всемирный проект в области правосудия (World Justice Project) был проведен опрос более 100 тыс. чел. в 101 стране о правовых потребностях населения и доступе к правосудию по гражданским делам⁵. По результатам исследования было выявлено, что одной из наиболее распространенных проблем является финансирование судебных расходов, включая оплату профессиональной юридической помощи. Почти каждый шестой опрошенный (16%) сообщил, что было трудно или почти невозможно найти необходимые деньги для оплаты судебного процесса. Процент лиц, указавших финансовые причины, ограничивающие доступ к правосудию различен в разных странах: наименьшей процент в Гонконге (2%), Дании и Чили (5%), наибольший в Греции и Индии (35%). В России 14% опрошенных указали на финансовые сложности при обращении за защитой своих прав в суд.

Сопоставление данных, приведенных в названных выше докладах, приводит к неожиданным выводам: во Франции, где обращение в суд не оплачивает-

¹ *Энгельман И.Е.* Курс русского гражданского судопроизводства. Юрьев, 1912. С. 176.

² European judicial systems CEPEJ Evaluation Report 2022 Evaluation cycle (2020 data). <https://rm.coe.int/cepej-report-2020—22-e-web/1680a86279>

³ Бентам И. Сочинения. Санкт-Петербург. В типографии Правительствующего Сената. 1860. С. 3.

⁴ European judicial systems CEPEJ Evaluation Report 2022 Evaluation cycle (2020 data). <https://rm.coe.int/cepej-report-2020—22-e-web/1680a86279>

⁵ Global Insights on Access to Justice 2019. <https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-A2J-2019.pdf>

ся судебной пошлиной, 13% опрошенных тем не менее указывают на финансовые сложности с оплатой судебных процессов. В Испании 19% опрошенных указали на финансовые препятствия для судебной защиты. В Бельгии 18% опрошенных указывают на финансовые трудности, связанные с доступом к правосудию, при этом судебная пошлина уплачивается проигравшей стороной по итогам рассмотрения спора. Очевидно, эти сложности вызваны не размерами судебных пошлин, а высокой стоимостью профессиональной юридической помощи и иных расходов, связанных с рассмотрением дел в судах (вызов специалистов, экспертов, переводчиков и пр.).

Как видно, судебные пошлины в настоящее время в странах Европы не оказывают существенного влияния на доступ индивидов к правосудию. Сложившаяся практика соответствует Рекомендациям Комитета Министров Совета Европы относительно судебных издержек: «11. Принятие к судопроизводству не должно оговариваться уплатой стороной государству какой-либо денежной суммы, размеры которой неразумны применительно к рассматриваемому делу. 12. В той степени, в которой судебные издержки явно препятствуют доступу к правосудию, их следует, по возможности, сократить или аннулировать. Следует пересмотреть систему судебных расходов с точки зрения ее упрощения»¹.

Интересные данные для анализа предоставляет Европейская комиссия по эффективности правосудия (СЕПЕJ), учрежденная в 2002 г. Комитетом Министров Совета Европы. Начиная с 2004 г. с периодичностью в два года, СЕПЕJ проводит оценку судебных систем государств - членов Совета Европы². Отдельный раздел доклада посвящен бюджетам судебной системы государств. Следует отметить, что в докладе бюджет судебной системы включает в себя не только расходы на содержание собственно судов, но и расходы на содержание прокуратуры и оказание правовой помощи. Доклад содержит сведения о доходах государств от судебных пошлин и сборов и о соотношении данных доходов с расходами государств на судебную систему.

Среднее значение доходов от судебных пошлин и сборов по отношению к бюджету судебной системы в государстве составляет всего 8%. При этом, в некоторых государствах доходы от судебных пошлин и сборов составляют менее 5% бюджета судебной системы (Азербайджан, Бельгия, Франция, Венгрия, Монако, Черногория, Испания и Швеция), в других более чем 40% (Германия, Турция). Только в Австрии судебные пошлины и сборы могут профинансировать практически полностью весь бюджет судебной системы (97%). Однако,

¹ Рекомендация № R (81) 7 Комитета министров Совета Европы «О способах облегчения доступа к правосудию» // Совет Европы и Россия. Сборник документов. М.: Юридическая литература, 2004. С. 676—679.

² European judicial systems CEPEJ Evaluation Report 2022 Evaluation cycle (2020 data). <https://rm.coe.int/cepej-report-2020—22-e-web/1680a86279>

такой высокий показатель доходов объясняется тем, что суды в Австрии взимают также сборы за оказание услуг, предоставляемых автоматизированными реестрами (главным образом земельные и коммерческие). Данных о том, сколько в общем объеме доходов от судебных пошлин и сборов в Австрии составляют именно доходы от судебных пошлин и сборов, связанных с рассмотрением споров, не приводится.

Доходы государств от судебных пошлин и сборов не покрывают даже расходы на собственно суды. Среднее значение этого показателя составляет 13,6%, но все равно является не достаточным, чтобы сделать вывод о значительной фискальной роли судебных пошлин и сборов.

Приведенные данные показывают, что в европейских государствах судебные пошлины и сборы не являются существенным препятствием на пути доступа к правосудию, но и доходы от них не являются значимыми. Для государства и общества, таким образом, ценность представляет само правосудие, а не доход, получаемый в связи с ним. На этом основании все чаще высказываются предложения об отмене судебных пошлин и сборов. Дополнительным аргументом в пользу этого является возможность в случае отмены пошлин «сэкономить» на материальных и организационных затратах на контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты судебных пошлин и сборов, на их взыскание в случае просрочки.

Судебные пошлины и сборы могут рассматриваться как своеобразный барьер, который, существенно не затрудняя доступ к правосудию, направлен на повышение сознательности плательщиков при обращении за судебной защитой, а в ряде случаев предотвращает злоупотребление плательщиками своими правами, снижая, например, такое явление как сутяжничество. Как следствие, снижается нагрузка на судебную систему. Вопрос о том, насколько этот барьер выполняет свою роль и как изменится нагрузка на судебную систему в случае отмены пошлин, требует дополнительного исследования. В силу изложенного поспешно рекомендовать государствам вовсе отказаться от взимания судебных пошлин и сборов.

Размеры судебных пошлин и сборов. Ставки судебных пошлин и сборов могут быть фиксированными, пропорциональными или комбинированными.

Фиксированные пошлины устанавливаются в твердой сумме в отношении требований о защите прав и законных интересов, не подлежащих оценке, требований неимущественного характера.

Наиболее распространенными являются пропорциональные ставки, которые устанавливаются в зависимости от размера требований (цены иска). Пропорциональная ставка кажется, на первый взгляд, справедливой, поскольку сумма судебной пошлины соразмеряется таким образом с выгодами, которые ожидает получить инициатор спора по итогам его разрешения судом. Однако

суммы пошлины, рассчитанной по таким ставкам, могут превосходить затраты государства на рассмотрение данного спора, что делает пошлины экономически необоснованной. Исключить такой эффект позволяет установление регрессивных ставок, то есть ставка пошлины будет уменьшаться с увеличением размера материальных требований.

Например, в Чехии, если сумма требований не превышает 20 000 крон, то взимается фиксированный сбор в размере 1 000 крон. Если сумма требований находится в диапазоне от 20 000 крон до 40 000 000 крон, сбор составляет 5% от суммы. Для сумм, превышающих 40 000 000 крон, комиссия составляет 2 000 000 крон плюс 1% от суммы свыше 40 000 000 крон. Для сумм требований, превышающих 250 000 000 крон, ставка сбора перестает увеличиваться¹. Большинство стран, взимающих судебные пошлины и сборы, идет по пути установления регрессивных ставок (Бельгия, Германия, Хорватия, Кипр, Нидерланды и многие др.).

Государства применяют также комбинированные судебные пошлины и сборы, которые сочетают в себе твердые и пропорциональные ставки.

В Португалии применяются регрессивные ставки судебной пошлины, которые могут быть увеличены судом в соответствии с установленными законом тарифами в зависимости от сложности дела. Особо сложными для целей уплаты судебного сбора признаются, в частности, иски, если они: содержат многословные заявления или претензии; связаны с узкоспециализированными юридическими или техническими вопросами, или требуют комбинированного анализа юридических вопросов из очень разных контекстов; предполагают заслушивание большого числа свидетелей, исследование сложных доказательств или проведение нескольких длительных процедур по сбору доказательств и некоторые др.

М. Каппеллетти и Б. Гарт отмечали, что претензии, связанные с относительно небольшими денежными суммами, больше всего страдают от ценового барьера. Авторы даже приводили пример, когда стоимость рассмотрения спора может превысить истребуемую в споре сумму. При применении регрессивных ставок отношение суммы судебных пошлин к размеру материальных требований неуклонно увеличивается по мере снижения размера требований. Авторы заключают, что особое внимание при обеспечении доступа к правосудию следует уделять небольшим по суммам претензиям².

¹ https://e-justice.europa.eu/305/EN/court_fees_concerning_european_payment_order_procedure?CZECH_REPUBLIC&member=1

² *Cappellert M., Garth B.* Access to justice: The newest wave in the worldwide movement to make rights effective // *Buffalo Law Review*. 1978. № 27 P. 189. https://www.researchgate.net/publication/288028298_Access_to_justice_The_newest_wave_in_the_worldwide_movement_to_make_rights_effective

Европейский суд указывал, что право на справедливое судебное разбирательство, закрепленное ст. 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод, требует от государств не формального обеспечения доступа к правосудию, а обеспечение возможности каждому лицу реально пользоваться своим правом доступа к правосудию¹.

Для реального обеспечения этого права государства устанавливают льготы по уплате судебных пошлин и сборов, основания отсрочки и рассрочки по их уплате. Законодательство многих стран предусматривает льготы для отдельных категорий плательщиков (например, Хорватия, Латвия). Физические лица в силу имущественного положения могут быть полностью или частично освобождены судом от уплаты судебных расходов, или уплата судебных расходов может быть отложена на определенный срок или разделена на части по периодам (Латвия, Австрия и др.).

Налоговое законодательство РФ позволяет судам изменять при наличии достаточных оснований, свидетельствующих о невозможности единовременной уплаты пошлины, срок уплаты государственной пошлины (предоставлять отсрочку или рассрочку), а также уменьшать размер пошлины, исходя из имущественного положения плательщика. Полное освобождение от уплаты пошлины действующим российским законодательством не предусмотрено. Конституционный Суд РФ, рассматривая приведенные нормы в контексте обеспечения доступности правосудия, пришел к выводу, что суды вправе принимать по ходатайству физических лиц решения о полном освобождении от уплаты судебной пошлины, если иное уменьшение ее размера (предоставление отсрочки или рассрочки уплаты) не обеспечивает беспрепятственный доступ к правосудию². Данный пример иллюстрирует, что даже небольшие размеры судебных пошлины и сборов иногда все же могут составлять препятствие для доступа к правосудию.

Заключение. Доступность правосудия является необходимым условием для стабильного развития социальных и экономических отношений в современном обществе. Проведенный анализ показал, что к налоговым факторам обеспечения доступности правосудия могут быть отнесены пошлины и сборы, обязанность уплаты которых возникает в связи с обращением в суд за защитой прав и законных интересов. В ходе исследования судебных пошлин и сборов в зарубежных странах, соотношения доходов от них с расходами

¹ Голдер (Golder) против Соединенного Королевства. Решение Европейского Суда по правам человека от 21 февраля 1975 г. // Европейский Суд по правам человека. Избранные решения: В 2 т. М.: Издательство НОРМА, 2000.

² Определение Конституционного Суда РФ от 13 июня 2006 г. № 272-О // СЗ РФ. 2006. № 45. Ст. 4738.

государств на судебную систему было установлено, что государствам удалось нивелировать влияние налоговых факторов на доступность правосудия. Следующим шагом государств на пути преодоления налоговых барьеров для доступа к суду может быть отмена пошлин и сборов, связанных с разбирательством дел в судах.

2.5. Система инструментов и методов налогового регулирования социально-экономического неравенства домохозяйств

Закройте дверь перед всеми ошибками,
и истина не сможет войти.
Рабиндранат Тагор

В мировом масштабе налоговая политика любого государства направлена на достижение целей устойчивого развития, используя при этом различный арсенал достижения целей ликвидации негативных последствий кризисных явлений, в том числе ликвидации социально-экономического неравенства домохозяйств.

Научные дискуссии о необходимости государственного вмешательства в экономику идут уже несколько сотен лет, с момента зарождения экономической теории, в том числе и в трудах А. Смита. Содержание понятия регулирование заключается «в приведении определенного процесса, механизма или явления в порядок»¹.

В контексте экономической деятельности государственное регулирование «приобретает значение управляющего воздействия со стороны регуляторов на функционирование всей экономики, отдельных ее элементов и процессов социально-экономического развития»². Самуэльсон П.³ отразил важные функции государства: прямой контроль экономики корпораций и домохозяйств; стимулирование экономического роста и компенсация недостающего спроса за счет государственных расходов; обеспечение производства ряда общественно важных товаров и услуг; финансирование социального обеспечения и проведение социально-экономической политики.

Эффективное решение перечисленных задач государственного регулирования способствует развитию экономики по траектории устойчивого роста и является определяющим фактором увеличения уровня благосостояния всех ее

¹ Энциклопедия социологии. 2009. <http://dic.academic.ru/dic.nsf/socio/1516>

² Мокина Л.С., Никитина Э.Г. Необходимость государственного регулирования экономики // Вестник СамГУ. 2015. №2 (124).

³ Самуэльсон П.А., Нордхаус В.Д. Экономика. М.: 1997. 800 с.

участников¹². Рассматривая налоговое регулирование в контексте бюджетно-налоговой политики государства, важная роль отводится финансовым органам, налоговым службам и структурам, казначейским органам государственного управления финансами. При этом инструментарий, применяемый для хозяйствующих субъектов и для домохозяйств, может быть разнообразен.

Выбор оптимального подхода к финансовому регулированию на различных стадиях циклического развития экономики связан с решением дилеммы выбора между темпами экономического роста, с одной стороны, и финансовой стабильностью, с другой.

Можно выделить различные методы и инструменты налогового регулирования:

- регулирование экономики через системы налогов, сборов, прочих поступлений в бюджет, а также налоговых льгот и вычетов (формирование доходной части бюджета через администрирование налогов);
- пересмотр налоговой нагрузки: изменение налоговых ставок налогов, прогрессия налогов на доходы, управление особыми условиями налогообложения, например, специальными режимами;
- неналоговая нагрузка на экономику со стороны фискальной системы через сборы, пошлины, штрафы, пени³.

Вехи эволюции налогового регулирования. Освещая вопросы эволюции налогового регулирования социально-экономического неравенства домохозяйств в период меркантилизма, следует отметить, что государство как орган регулирования экономики придерживалось принципов протекционизма и всеми возможными методами, старалось добиться положительного сальдо торгового баланса, чтобы максимизировать приток золота и серебра в экономику. Приветствовался и поддерживался экспорт готовой продукции, для чего государства старались обеспечить импорт дешевого сырья из других стран. При этом, для защиты национальных производителей практиковалось введение высоких импортных пошлин на ввозимые иностранные товары.

Еще одним важным фактором идеологии процветания государства в теории меркантилизма того времени является рост населения как фактор, позволяю-

¹ *Мау В.А.* Национальные цели и модель экономического роста: новое в социально-экономической политике России в 2018—2019 гг. // Вопросы экономики. 2019. (3):5—28. <https://doi.org/10.32609/0042-8736-2019-3-5-28>

² *Воробьев Ю.Н.* Теоретико-методологические основы финансовых методов регулирования и стимулирования экономики страны и ее регионов. // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2016. №3 (36).

³ *Дорофеев М.Л.* Современные особенности государственной политики стабилизации экономики в условиях кризиса // Банковское дело. 2020. № 8. С. 33—40.

щий повысить предложение трудовых ресурсов и снижать стоимость рабочей силы для местных производителей и торговцев.

Условия, в которых произошло становление классической школы политической экономии, связаны с завершением эпохи первоначального накопления капитала и охватом капиталистическими отношениями сферы производства и обращения.

А. Смит сделал огромный вклад в развитие экономической науки, сформулировав его в «Исследование о природе и причинах богатства народов»¹. В тот же период (конец XVIII — первая половина XIX вв.) существовали альтернативные точки зрения на роль государственного регулирования экономики, которых придерживались противники классической школы политической экономии. Так, экономисты-романтики (С. Сисмонди, П. Прудон, Ф. Лист и др.), социалисты-утописты (Р. Оуэн, К. Сен-Симон, Ш. Фурье и др.) и представители немецкой экономической школы (А. Мюллер, Ф. Лист и др.) критиковали идею частной собственности, ничем неограниченной конкуренции и призывали усилить степень государственного регулирования экономики²³.

К примеру, С. Сисмонди первым выступал с резкой критикой классической экономической школы. Он иначе формулировал предмет экономической науки и настаивал на том, что это «моральная наука», а не просто руководство по расчетам экономической эффективности. Истинным предметом политической экономии является человек и его благополучие. По его мнению, из-за невмешательства государства переговорные силы между трудом и капиталом слишком сильно сместились в сторону капитала, в результате чего трудовые доходы сокращались и распределялись неравномерно. С. Сисмонди связывает успехи общества в ускорении экономического роста за счет внедрения новых технологий в промышленном производстве с ростом экономического неравенства между трудящимися: «одни больше трудятся в то время, как другие больше роскошествуют»

По мнению кейнсианцев экономическое неравенство и бедность, возникающее в результате существования монополии или олигополии, распространяется на узкий круг бенефициаров и может быть устранено за счет вмешательства государства путем регулирования параметров налоговой системы, управления государственными расходами, другими способами. Кейнс считал, что уровень неравенства, наблюдавшийся на момент подготовки его главного труда, выше, чем он должен быть. Не оправдывая высокое экономическое неравенство по уровню богатства, он также был очень осторожен при формулировке рецептов по регу-

¹ *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2007. 960 с.

² *Ядгаров Я.С.* История экономических учений: учебник. М.: ИНФРА-М, 2009. 480 с. С. 64—68.

³ *Холопов А.В.* История экономических учений: учеб. пос. М.: КНОРУС, 2020. 384 с. С. 105—106.

лированию проблемы экономического неравенства, призывая учитывать вероятные негативные побочные экономические эффекты от повышения прямых налогов, особенно в части введения прогрессивных налогов на наследство. Главным образом он писал про снижение стимулов к принятию риска, уклонение от налогов и проблемы с достижением полной занятости в экономике¹.

Высокий уровень внутривостранового экономического неравенства и рост нищеты среди значительной части населения сильно контрастировали с постулатами классической экономической теории и ее обещаниями о «росте богатства народов». Данный этап эволюции экономической мысли оказал огромное влияние на последующее развитие экономической науки и заставил переосмыслить социальную роль государства.

Развитие идей неоклассической экономической школы в направлении усиления государственного и социального контроля над рынком с несовершенной конкуренцией в начале XX вв. произошло в трудах таких ученых как А. Пигу, И. Шумпетер, Л. Мизес, К. Виксель, Дж. Робинсон и др. А. Пигу исследовал препятствия и факторы, стоящие на пути у рыночной экономики для достижения общественного благосостояния. К таковым отнесены неравенство в корпоративном секторе² и в секторе домохозяйств (неравенство распределения доходов). Для их решения он предлагал практиковать соответствующие меры государственного регулирования.

Отметим, что за последние два столетия проделана огромная работа по формированию мировой экономики, которая позволила радикально решить проблему бедности, что безусловно является большим достижением человечества. Вместе с тем нельзя недооценивать изменения, произошедшие в реальной экономической политике государства, по борьбе с бедностью. После завершения Второй мировой войны и кейнсианской революции в экономической политике произошла трансформация условий общественного договора и переход в эпоху регулируемых рыночных отношений, в которых государственный бюджет и фискальная политика стали играть гораздо более важную роль в регулировании финансовой системы.

Отказ от радикального повышения налогов и сокращения государственных расходов в новой монетарной теории обоснован тем, что в научной литературе на сегодняшний день продолжают исследования по вопросам возможного долгосрочного экономического эффекта от таких мер бюджетной консолидации.

Неравенство и бедность. Социально-экономическое неравенство является более широкой экономической категорией, чем бедность, Теория функциона-

¹ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Эксмо, 2007. 960 с.

² Неравенством в корпоративном секторе можно назвать монополии и олигополии, а также различные секторальные перекося в работе экономики, которые ограничивают развитие страны за счет возникновения неравенства возможностей для бизнеса.

лизма, предложенная Э. Дюркгеймом¹, рассматривает «неравенство как важный аспект мотивации наиболее успешных и одаренных членов общества, позволяющий стимулировать его экономическое развитие и обеспечивать экономическое выживание человечества». В теории Вебера² выделяется три основных составляющих социально-экономического неравенства: имущественное неравенство (уровень доходов и богатства); социальный статус (престиж и деловая репутация); власть (политическое влияние в обществе).

Социально-экономическое неравенство домохозяйств представляет собой уровень дифференциации между различными домохозяйствами по доходам, богатству и прочим социально-экономическим показателям. Неравенство на основе семейной группировки населения будет отличаться от неравенства домохозяйств, поскольку семья обладает рядом дополнительных отличительных признаков, среди которых имеется условие заключения брака и стремление к воспитанию и социализации детей.

Очень важна сама оценка благосостояния домохозяйства, а далее социально-экономического неравенства. Существуют разные подходы к методологической оценке бедности и неравенства³⁴⁵⁶, в иностранных источниках можно увидеть три основных метрики оценки социально-экономического неравенства: доходы наиболее обеспеченных домохозяйств; масштабы неравенства и их динамика; неравенство, обусловленное бедностью⁷. Говоря об измерении социально-экономического неравенства, можно сделать вывод о комплексности содержания этого явления, на которое одновременно оказывает влияние большое количество различных факторов.

Регулирование уровня социально-экономического неравенства по доходам является более мягкой формой государственного воздействия, чем регулирование по богатству и наследству, поскольку оно затрагивает будущие денежные потоки, а не накопленное ранее богатство. В этой связи выстраивание эффективной системы государственного регулирования следует начинать именно с регулирования социально-экономического неравенства по доходам, и, если это не дает необходимого экономического эффекта, следует также фокусироваться на богатстве и наследстве. Однако, крайне важно делать это очень осторожно, с

¹ Эмиль Дюркгейм. О разделении общественного труда. М.: Канон, 1996. 430 с.

² Смелзер, Н. Социология. М.: Феникс, 1994. 688 с.

³ The World Inequality Database (WID.world). Data. <https://wid.world/data/>

⁴ Росстат. Неравенство и бедность. <https://rosstat.gov.ru/folder/13723>

⁵ Eurostat. Income and living conditions – methodology. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/income-and-living-conditions/methodology>

⁶ OECD Income (IDD) and Wealth (WDD) Distribution Databases. <https://www.oecd.org/social/income-distribution-database.html>

⁷ Малкина М.Ю. Институциональные основы неравенства доходов в современной экономике // Журнал институциональных исследований. 2016. Т. 8. № 1. С. 100—120.

учетом того, что чрезмерное регулирования и фискальное давление может негативно сказаться на мотивации к экономической активности домохозяйств и различным девиациям в экономическом поведении, типа попыток ухода в теневую экономику или миграции.

Инструменты налогового регулирования. Говоря об инструментах налогового регулирования, применяемых в мировой практике, речь идет именно про те инструменты, которые непосредственно влияют на уровень доходов. А это, в первую очередь подоходный налог, далее налоги на имущество, в том числе связанные с наследованием и дарением. Во-вторую очередь — это те налоги, которые включены в конечное потребление товаров и услуг, соответственно налог на добавленную стоимость, акцизы на подакцизные товары, налог с продаж. Кроме этого, на уровень доходов домохозяйства влияют различные налоговые льготы, вычеты, освобождения и т.п., снижающие величину налоговой нагрузки.

Реализация в мировой практике арсенала инструментов налогового регулирования социально-экономического неравенства домохозяйств многогранна, однако могут возникнуть так называемые «ловушки» их использования. К примеру, применение плоской шкалы налогообложения для домохозяйств, здесь имеются два абсолютно противоположных направления:

а) теоретически плоская ставка подоходного налога физических лиц будет ускорять повышение благосостояния, экономический рост. Кроме этого, сторонники данной ставки придерживаются аргументов в части исключения социального взрыва;

б) применение прогрессивных ставок особенно значимо с позиции дифференцированной налоговой нагрузки на домохозяйства, соответствующей уровню их доходов.

Если же вести речь о том, что прогрессия в налогах минимизирует степень социально-экономического неравенства домохозяйств, то: (1) во многом перераспределение доходов в экономике и созданием равных возможностей для всех направлено на борьбу с нищетой и бедностью; (2) на практике есть много примеров, что налоговые системы с высокой прогрессией не всегда действенны, остается вероятность уклонения от налогов; (3) есть примеры стран с низкой прогрессией в налоговой системе¹, уровень социально-экономического неравенства в которых сравнительно низкий, это означает, что данный инструмент не обязательно является самым главным в системе регулирования социально-экономического неравенства.

В рамках исследования проведена оценка инструментов государственного финансового регулирования социально-экономического неравенства домохо-

¹ OECD. Central government personal income tax rates and thresholds. <https://stats.oecd.org/#>

зайств по различным группам стран (группировка стран проведена на основе методологии МВФ¹):

- а) развивающиеся страны с низким уровнем дохода на душу населения;
- б) развивающиеся страны со средним уровнем дохода на душу населения;
- в) развитые страны с высоким уровнем дохода на душу населения.

Соответственно арсенал инструментов налогового регулирования социально-экономического неравенства различен. Развивающиеся страны с низким уровнем дохода на душу населения для нижних 50% домохозяйств по доходам и богатству применяют механизм условного базового дохода, как альтернатива в виде необлагаемых минимумов без налоговых вычетов; для средних 40% домохозяйств по доходам и богатству используют специальные налоговые режимы и преференции; для верхних 10% домохозяйств по доходам и богатству значимо применение налогов на наследство, налогов на недвижимость.

Развивающиеся страны со средним уровнем дохода на душу населения для нижних 50% домохозяйств по доходам и богатству также применяют механизм условного базового дохода, пониженную, нулевую или негативную ставку налога на доходы физлиц для малоимущих категорий домохозяйств; для средних 40% домохозяйств по доходам и богатству используют специальные налоговые режимы и преференции, систему налоговых вычетов с верхним пределом по размеру вычета; для верхних 10% домохозяйств по доходам и богатству значимо применение налогов на труд и рабочую силу.

Развитые страны с высоким уровнем дохода на душу населения для нижних 50% домохозяйств по доходам и богатству также применяют механизм условного базового дохода и систему налоговых льгот и вычетов, снижение или обнуление нагрузки косвенных налогов на товары первой необходимости для повышения их доступности для малоимущих; для средних 40% домохозяйств по доходам и богатству используют льготное косвенное налогообложение; для верхних 10% домохозяйств по доходам и богатству значимо применение налогов на богатство, налогов на нетрудовые (рентные) доходы, использование прогрессивных систем налогообложения для контроля за темпами роста домохозяйств с различным уровнем доходов и богатства, а также создания равных стартовых возможностей для новых поколений².

В предлагаемой системе инструментов показаны как простые, так более сложные и дорогие с точки зрения нагрузки на бюджетную систему виды инструментов государственного финансового регулирования, которые были бы

¹ Nielsen L. (2011). Classifications of Countries Based on Their Level of Development: How it is Done and How it Could be Done. IMF Working Paper WP/11/31. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2011/wp1131.pdf>

² Peterson Institute for International Economics Conference. Combating Inequality: Rethinking Policies to Reduce Inequality in Advanced Economies (Oct. 18, 2019) <https://www.youtube.com/watch?v=AbRSNO3—0Ik&t=29610s>; <https://www.piie.com/microsites/how-fix-economic-inequality#group-7-Policy-recommendations-1kShPOsCcN>

более эффективны в развитых странах с высоким уровнем дохода и не очень эффективны или совсем недоступны к применению в развивающихся. Ключевую роль в финансовом регулировании безусловно играют инструменты бюджетно-налогового регулирования, на основе которых органы государственной власти проводят изъятие части сверхвысоких доходов у наиболее богатых домохозяйств и перераспределение доходов для социальной поддержки бедных домохозяйств, а также на улучшение условий для трудовой и предпринимательской деятельности среднего класса.

Данные глобального отчета о неравенстве¹ показывает, что решение проблемы экономического неравенства домохозяйств сталкивается с огромным количеством различных сложностей, мешающих органам государственного регулирования достичь в этом процессе значительного прогресса.

Заключение. К числу наиболее значимых методологических проблем регулирования социально-экономического неравенства домохозяйств отнесены:

во-первых, методологические проблемы самого анализа неравенства (сбор данных и формирование качественной информационной базы для исследования и принятия управленческих решений; выбор методологии и показателей анализа экономического неравенства; обоснование оптимального уровня экономического неравенства для разработки эффективной политики по его государственному регулированию);

во-вторых, проблема избегания налогов и неоптимальное государственное и наднациональное регулирование (высокая доля офшоров в мировой экономике, позволяющая наиболее богатым людям «оптимизировать» их налоговые платежи и избегать уплаты налогов, недостаточное регулирование финансовых рынков и контроля над доходами наиболее богатых людей, имеющих возможности скрывать информацию о конечных бенефициарах и владельцах финансовых активов, неэффективное и неоптимальное фискальное регулирование в ряде стран (высокая доля теневой экономики, низкое качество государственного управления и фискальной службы, высокий уровень коррупции и т.п.).

Все это приводит к более быстрым темпам роста доходов наиболее богатых и осведомленных групп населения; концентрация регуляторов на решении текущих экономических трудностей и задач любыми доступными методами, что потенциально накапливает и ухудшает ряд долгосрочных экономических проблем, среди которых проблема роста социально-экономического неравенства. Кроме заявленных целей, отсутствуют проработанные стратегии и «дорожные карты» по решению проблемы роста экономического неравенства домохозяйств.

¹ World inequality report, 2018

Глава 3

Мировой опыт налоговой поддержки достижения целей улучшения условия жизни для всех

Некоторые книги были бы гораздо более ясными, если бы их не старались делать столь ясными.

Иммануил Кант

3.1. Налоговая поддержка здорового образа жизни и достижения благополучия населения

Настоящие писатели встречают своих героев лишь после того, как те уже созданы.

Элиас Канетти

Одним из основных инструментов реализации социально-экономической стратегии государства является налоговая политика. При этом регулирующая роль налоговой политики, характер и степень влияния выражается в способах и приемах настройки элементов налогов через изменение нагрузки на носителей налогов или отдельные группы налогоплательщиков. Инструменты налоговой политики индивидуальны для каждой страны и зависят от особенностей климата, традиций, рисков нездорового поведения.¹ Универсальной схемы и единой программы для снижения рисков для здоровья, которые подходили бы всем странам одновременно, не существует.

Налоговая политика и здоровой образ жизни. Традиционным элементом государственной политики в области здорового образа жизни являются меры по снижению употребления алкогольных напитков и табачной продукции. Для этого используются такие меры, как усиление нагрузки на вредные для здоровья товары через акцизы, НДС, налог с продаж, лицензирование и т.д.

В 2016 г. европейские страны были лидерами по потреблению алкогольной продукции в мире. Основные негативные последствия потребления и злоупотребления алкоголя — цирроз печени, рак, дорожно-транспортные происше-

¹ Макарова Н.В. Роль налоговой политики в решении задачи стимулирования здорового образа жизни населения // *Налоги и налогообложение*. 2021. № 3. DOI: 10.7256/2454—065X.2021.3.35421

ствия, убийства и разбои, распад семей и проблема брошенных детей. Данные последствия актуальны как для Европы, так и для других стран мира с высокими показателями потребления алкогольных напитков, и правительства пытались налоговой политикой с одной стороны, снизить негативные последствия для здоровья населения, с другой — получить преимущества в виде повышения собираемости налогов в бюджет.

Политика в отношении алкоголя. В настоящее время наблюдается постоянный рост ставок и повышение цен на алкоголь. Поступления от акцизов формируют существенную долю поступлений в бюджет во всех странах: в Великобритании доля акциза в размере цены реализации алкогольной продукции составляет до 77%, во Франции — до 86%, в России — от 45 до 65%, а самые высокие ставки косвенных налогов на крепкий алкоголь действуют в скандинавских странах.

За 2014—2018 гг. Великобритания являлась страной с наибольшей собираемостью акцизов на всю алкогольную продукцию в Европе. Так, в 2018 г. суммарная сумма акцизов от реализации алкоголя составила 13,297 млрд евро (37% от суммарных доходов в Европе).¹ Интересна ситуация с собираемостью акцизов в Германии: в структуре налоговых поступлений от акцизов наибольший доход обеспечивает минеральное топливо и табак (2,8—3,0% от налоговых поступлений). Поддержкой легального производства спирта в Германии является государственная монополия на оборот этилового спирта, при которой Федеральное монопольное управление за оборотом спирта закупает спирт у мелких производителей по фиксированной цене, что одновременно является инструментом господдержки сельхозпроизводителей.²

Однако постоянное повышение акцизов не всегда эффективно: многие европейские страны столкнулись с тем, что при достижении критической точки увеличение налоговых ставок уже не приводят к увеличению поступающих сумм в бюджет. Так, в Португалии за период 2001—2004 г. поступления от акцизов в бюджет снизились на 32% при увеличении ставок акцизов на алкоголь на 46%, а в Греции за период 2009—2015г. продажи алкоголя снизились почти в 2 раза, поступления в бюджет снизились с 289 до 272 млн евро, при том, что ставки акциза за этот период выросли на 125%.³

¹ Соловьев А.М. Анализ сбора акцизов на алкогольную продукцию в Европе // Проблемы прогнозирования, 2021. № 2.

² Ложникова А.В., Розмаинский И.В., Пчелинцев Е.А. Логистика вместо размещения производительных сил на национальном рынке алкогольной продукции? // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2018. № 44. С. 123–144.

³ SpiritsEUROPE-Taxation & Economy-High tax, incentive for illicit alcohol <https://spirits.eu/issues/taxation-economy/high-tax-incentive-for-illicit-alcohol>

Стоит отметить, что страны-производители вина, такие как Греция, Кипр, Италия, Португалия, Словения, имеют относительно низкий уровень контроля над алкоголем. В этих странах натуральные вина не облагаются акцизами. Страны Центральной Европы и страны-члены Евросоюза из Восточной Европы имеют средний уровень контроля над алкоголем.¹ А тотальный контроль через государственную монополию, будучи наиболее жесткой формой регулирования, действует в Финляндии, Норвегии, Швеции, Исландии.

Помимо акцизов, на цену продажи алкогольной продукции влияет НДС. В 2019 году максимальная ставка НДС была в Дании, Швеции, Хорватии и составляла 25%, а наименьшая — в Люксембурге со ставкой 17%.

В современных условиях зарубежными странами зачастую применяется лицензирование (продажа в частную собственность право производства алкогольных напитков) или полная государственная монополия на производство спиртных напитков.² Так, страны Европы чаще используют выдачу лицензий на производство и реализацию алкогольной продукции, а в Америке действует государственная монополия на ее продажу, что повышает эффективность администрирования и борьбы с алкоголизмом.³ Государственный контроль в части продажи включает в себя ограничения по дням и месту продажи, ограничения на рекламу, по возрасту покупателя. В Финляндии так же действует «государственная монополия на продажу алкоголя, ограничение рекламы, налогообложение алкогольной продукции по высоким ставкам, а также всевозможные запреты и ограничения на распространение и потребления в общественных местах».⁴

Политика в отношении табака. Налоговая политика в области регулирования потребления табака так же действует во всех странах мира ввиду большой смертности населения, связанной с последствиями курения. Одной из таких мер является принятие антитабачных концепций, которые затрагивают не только повышение акцизов, но и в целом дестимулирующие меры на сигареты, вейпы и системы нагревания табака.

При этом с ростом акцизов и цен реализации растет черный рынок, следствием которого является уклонение от уплаты налогов, укрепление теневой

¹ Мусаева Х.М., Керимова З.А. Регулирующий потенциал акцизного налогообложения: опыт зарубежных стран и возможности его использования в условиях Российской Федерации // Региональные проблемы преобразования экономики. № 12, 2019. С. 343—351.

² Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Europe- an Union. 2016. № 370.

³ Мусаева, Х. М. Сбалансирование ставок акцизов в контексте повышения эффективности налогообложения алкогольной продукции // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. Т. 2. № 10. С. 96–100.

⁴ Арановская М. 5 развитых стран с самой строгой алкогольной политикой. <https://republic.ru/posts/1/778696>

экономики, рост производства контрафактной и поддельной продукции, что в свою очередь еще более пагубно влияет на здоровье населения. Эффективным средством против табачной контрабанды неожиданно стали закрытые границы, самоизоляция и другие последствия борьбы с COVID19. Согласно исследованию Nielsen, в 3 квартале 2020 г. произошло двукратное снижение доли нелегальных сигарет и достигло 7%.¹

В рамках политики в отношении регулирования табачной продукции стоит отметить подписанное ЕАЭС Соглашение о принципах налоговой политики в области табачной продукции, согласно которому страны до 2024 г. гармонизируют ставки акцизов на табак и налог на сигареты будет варьироваться в пределах 20% от индикативной ставки 35 евро за 1000 сигарет.

В конце 2022 года Еврокомиссия предложила увеличить акцизы на сигареты и внедрить налоги на вейпы и системы нагревания табака.² Акциз на сигареты в Евросоюзе может быть увеличен с 1,8 до 3,6 евро за пачку, что приведет к значительному увеличению цены в странах Восточной Европы, где цена реализации может быть менее 3 евро. Такая мера может сильно повлиять на страны с низкой стоимостью на сигареты (Болгария, Словакия, Польша, Венгрия, Австрия) и способна увеличить собираемость налогов на 9,3 млрд евро. Более того, предложено ввести налог на вейпы и системы нагревания табака: на вейпы предложено ввести акциз в размере 20—40% в зависимости от его крепости, а на системы нагревания табака — в размере 55%. Для вступления данных мер в силу требуется согласие всех стран ЕС, и в случае одобрения начнется длительный законодательный процесс.

Помимо налогового регулирования, стоит отметить такую меру, как полный запрет продажи сигарет. В конце 2022 г. этой мерой воспользовалась Новая Зеландия, которая приняла закон, запрещающий курение будущим поколениям — людям, рожденным после 1 января 2009 г.³ Антитабачный закон вступит в силу в 2023 г. Помимо возрастных ограничений, новый закон сокращает разрешенную дозу никотина в табачных изделиях, а также количество точек по продаже табака в 10 раз (с 6000 до 600 точек по стране). Предполагается, что данная мера позволит сделать страну «некурящей» к 2025 г.

Политика в отношении сладких напитков. Другая сфера воздействия налоговой политики на ЗОЖ связана с проблемой ожирения ввиду неправильного питания и чрезмерного количества употребляемого сахара, которое ведет к развитию хронических заболеваний. Согласно прогнозам, ежегодные затраты

¹ <https://www.vedomosti.ru/partner/articles/2020/12/17/851098-pandemiya-pomogla>

² <https://www.forbes.ru/society/481668-evrokomissia-predlozit-uvelicit-akcizy-na-sigarety-i-vvesti-nalogi-na-vejpy>

³ <https://ria.ru/20221213/tabak-1838334554.html>

на борьбу с ожирением составляют 2 трлн долл. только за счет оказания медицинских услуг без учета потерь экономической производительности. Экономический ущерб — 2,8% от мирового валового внутреннего продукта. Более того, ожидается, что к 2025 г. около 268 млн детей и подростков в 200 странах мира будут иметь избыточный вес, 164 млн будут страдать ожирением, а 72,3% заболеваний и смертей будут следствием неинфекционных заболеваний, в первую очередь, ожирения.¹ Ввиду этого, многие страны озабочены регулированием потребления вредных продуктов питания через различные инструменты. Один из них — так называемый «налог на сахар».

Налог на сладкие напитки в последние годы внедрили более 35 стран мира². При этом применяется несколько подходов.

Во-первых, использование объема сладкого напитка в качестве налоговой базы. Во Франции это 1 цент с банки, в Норвегии — 4,65 кроны за 1 литр, а в США налог *soda tax* устанавливается каждым штатом индивидуально. В Мексике ставка составляет 1 песо за 1 литр. Данная мера введена в Мексике с 2014 года и привела к увеличению розничной цены на газировки на 10%.³ Согласно исследованию мексиканского Национального института общественного здоровья, за 2 года действия налога потребление сладких напитков снизилось в среднем на 7,6%, а в домохозяйствах с низким доходом еще сильнее — на 11,7%.

Во-вторых, применение установленной процентной ставки. Ставка 50% действует в Саудовской Аравии, 40% — в Индии, 10% — в Барбадосе.

В-третьих, расчет ставки в зависимости от содержания сахара в напитке с использованием прогрессивной шкалы ставок. Такая система действует в Ирландии, Чили, Тайланде, Венгрии.

Более того, в Венгрии действует *a public health product tax*, регулирующий не только концентрацию сахара в напитках, но и содержание сахара, соли и метилксантинов в продуктах питания в целом, таких как шоколад, сладости, кондитерские изделия, соленья, закуски и т.д. Внедрение данного налога привело к снижению объема продаж у 26—32% покупателей.

В 2018 г., когда Великобритания готовилась к введению акциза на напитки с высоким содержанием сахара, *The Guardian* проанализировали собираемость налога в странах, где налог был уже введен. Так, в Мексике доходность составляла £880 млн ежегодно, Франция — 263 млн фунтов, Бельгия — 87 млн, Финляндия — 79 млн, а Великобритания планировала получать 863 млн ежегодно.

¹ Afshin A, Forouzanfar M.H., Reitsma M.B. et al. The GBD 2015 Obesity Collaborators Health effects of overweight and obesity in 195 countries over 25 years.// N Engl J Med. 2017; 377: 13—27

² Afshin A, Forouzanfar M.H., Reitsma M.B. et al. The GBD 2015 Obesity Collaborators Health effects of overweight and obesity in 195 countries over 25 years.// N Engl J Med. 2017; 377: 13—27.

³ <https://www.vedomosti.ru/partner/articles/2020/12/17/851121-vvodyat-ogranicheniya>

Налог на сахарные продукты имеет сомнительную и неоднозначную эффективность. Предполагалось, что его внедрение снизит процент людей с избыточным весом. Однако В США, например, введение «сахарного» налога спровоцировало спрос на более дешевые, но также бесполезные товары.¹ А в Дании вместо увеличения собираемости акцизов за счет сахара увеличился ввоз подакцизной продукции других стран, где такой налог отсутствовал. Введение налога в Мексике привело к негативным последствиям для бедных слоев населения, закрылись более 30 тыс. магазинов, половина ассортимента которых попадали под акциз, и правительство в итоге было вынуждено отменить акциз на безалкогольные сладкие напитки.

В России при введении налога на сладкие газировки могут вырасти цены реализации, сокращение рабочих мест на заводах, и как следствие снижение производства, продажи продуктов, снижение поступлений НДС в бюджет. Более того, юридически пока неясно, что понимать под безалкогольными газированными напитками — в ГОСТе данное определение слишком широкое.

Политика в отношении соли. Следующим объектом обложения является соль. В России ежедневное употребление соли на человека определено в количестве 12 граммов вместо 5 граммов, рекомендуемых ВОЗом.² Налог на соль существовал во многих странах. В России еще в XVII веке солевые варницы облагались пошлиной, в дальнейшем же плата взималась и с продавца, и с покупателя, а постоянное повышение ставок вело к бунтам и восстаниям. Отмена акциза на соль привело к ее удешевлению и росту потребления. Ввиду потенциальной сложности введения данной меры из-за потребления соли не в чистом виде, а в продуктах, то возможны только пересмотр сертификации и стандартов производства и общественного питания.

Политика в отношении жиров. Помимо налогов на сахар и соль, некоторые страны ввели налог на продукты питания с высоким содержанием насыщенных жиров. Мексика внедрила налог в размере 8% на товары с количеством калорий более 275 на 100 граммов, например, на кондитерские изделия и мороженое. А в Финляндии продовольственные товары с долей жира более 2,3% облагаются налогом³.

В Европе первый акциз на жирные продукты ввела Дания в 2011 году в размере 2,15 евро на 1 кг масла, жирного мяса и пиццы. Налог действовал

¹ Рукина С.Н., Шабанова О.А. Акцизы на новые «вредные» товары: за и против // Актуальные вопросы экономических наук. 2017. № 57. С. 291.

² Плюсы и минусы поваренной соли: <https://gnicpm.ru/articles/czentr-i-smi/2069.html>

³ Leicester A, Windmeijer F. The «Fat Tax»: Economic Incentives to Reduce Obesity. The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note N. 49. <https://www.ifs.org.uk/bns/bn49.pdf> Accessed 18.01.2021.

2 года и затем был отменен ввиду негативного влияния на рынок труда и сокращение потребления таких продуктов¹.

Политика в отношении физической активности. Другим способом ведения здорового образа жизни помимо питания является физическая активность. В экономически развитых странах занятия спортом являются важным социальным явлением с высокой потребностью у населения.²

Физическая активность и здоровый образ жизни в целом напрямую связаны с эффективностью работы компании. Первая оздоровительная программа на производственном предприятии была введена еще в 1894 г. в «Нэшнл Хэш Рэдджистер» через утренние и дневные перерывы на физические упражнения.

Согласно обследованию состояния здоровья населения Канады, проведенному в Buffett & Company Worksite Wellness Inc. в 2009 г., компании считают оздоровительные инициативы хорошим бизнес-решением и ставят в приоритет здоровье сотрудников. Основной мотивацией для внедрения таких программ являются улучшение морального духа сотрудников и повышение корпоративной культуры (75 и 70% соответственно).³

Результаты исследования SHRM⁴ доказывают, что от состояния здоровья сотрудников зависит качество выполняемой работы и производительность труда: более 75% успешных компаний считают одним из компонентов общей стратегии управления рисками такой элемент как оценка состояния здоровья сотрудников.

По этой причине компании стараются создавать благоприятные условия работы, в особенности на производстве. Данные условия включают не только инициативы, связанные со спортом (например, пешеходные дорожки, корпоративные спортивные залы и тренажеры, перерывы на физическую активность на рабочем месте, скидки в фитнес-клуб или компенсация его стоимости), но и свободу от табачного дыма, здоровые варианты питания на территории рабочего места, технику безопасности, требования по шуму, освещению, воздуху и др.

Рассматривая зарубежные страны, отдельного внимания заслуживает Швеция. Шведские компании все больше склоняют сотрудников к здоровому обра-

¹ <https://www.rbc.ru/economics/04/10/2021/615706d99a794785fb80544e>

² Барковский Е.С., Фисенко Ю.А. Зарубежный опыт повышения двигательной активности и влияния физической культуры на производительность труда // Ученые записки университета имени П.Ф. Лесгафта. 2018. № 10 (164). С.34—38.

³ Jones, H., Millward, P., Babatunde B. Research and analysis. Adult participation in sport: analysis of the Taking Part survey, Department for Digital, Culture, Media & Sport. 2011. URL: www.gov.uk/government/publications/adult-participation-in-sport-analysis-of-the-taking-part-survey

⁴ L.E. May, R.R. Suminski, M.D Lan-gaker., H.W. Yeh, K.M. Gustafson. Regular maternal exercise dose and fetal heart outcome. Med. sci. sports exerc. 2012. №. 44. P. 1252.

зу жизни.¹ Например, двери офиса компании *Bjorn Borg* в Стокгольме по пятницам в 11:00 закрываются — все сотрудники уходят на занятия спортом. Более того, в компании проводятся лекции по таким темам как сон, питание, управление стрессом, профилактика травм. Такая политика заботы о сотрудниках имеет свои предпосылки — государство Швеции берет на себя выплату заработной платы при наличии больничного листа с 15 дня болезни, а до этого выплаты производит работодатель, соответственно, компания выгодно, чтобы персонал был здоров.

Одна из тенденций корпоративного спорта зарубежья — это активное внедрение корпоративных спортивных программ на обязательном уровне для предприятий, которое основано на повышении сплочения сотрудников и привития им ценностей здорового образа жизни.² В США сегодня распространены чемпионаты и лиги по корпоративным видам спорта, которые организованы по классическим стандартам большого профессионального спорта с использованием объектов спортивной инфраструктуры, квалифицированных судей, болельщиками, календарным планом игр. Корпоративные сборные и команды в вечернее время используют школьные и университетские спортивные залы, стадионы и площадки для подготовки к таким турнирам. Один из популярных форм корпоративного спорта являются беговые дисциплины. Корпоративные эстафеты впервые появились в Японии, а затем обрели популярность по всему миру. Ежегодно тысячи участников в таких странах как Австралия, Новая Зеландия, Канада, Испания, Нидерланды, Китай, Германия и другие, выходят на старт для участия в корпоративной эстафете.

Помимо положительного влияния на здоровье, участие сотрудников в корпоративном спорте имеет следующие преимущества:

- установление дружеских отношений вне рабочего времени за счет общих интересов и ценностей;
- выявление неформальных лидеров, укреплений позиции управленческого персонала;
- упоминания компании в СМИ вне основной рекламной кампании как социально-ответственной компании, которая заботится о сотрудниках.³

Международной корпоративной спортивной деятельностью занимаются специально созданные организации. Одна из них — это всемирная федерация корпоративного спорта (WFCS, World Federation for Company Sport), являющая-

¹ <https://russian.rt.com/inotv/2021-05-21/NZZ-shvedskie-kompanii-vvodyat-obyazatelnie>

² Волкова М.А., Иванова Ю.О. Актуальные тенденции развития корпоративного спорта за рубежом и их внедрение в Российской Федерации // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2022. № 5—2. С. 183—189.

³ Колтан С.В., Конеева Е.В. Корпоративный спорт и его миссия в развитии международной компании // Вестник Балтийского государственного университета им. И. Канта. 2014. № 5.

яся добровольной некоммерческой организацией, объединяющей национальные спортивные компании или другие спортивные федерации со всех континентов, руководящие корпоративным спортом. WFCS занимается организацией всемирных корпоративных игр, спортивных мероприятий, образовательных конференций и обучающих семинаров по темам корпоративного спорта, здоровья и благополучия в коллективе, обмена информацией об инициативах и передовых методах корпоративного спорта между государствами.

Многие работодатели принимают решение о компенсации затрат сотрудников на спортивные центры, фитнес-клубы, бассейны. При этом данные меры — зачастую исключительно инициатива компаний и все расходы на покупку оборудования, его эксплуатацию, оборудование спортивных залов, компенсацию абонементов в фитнес-клубы никак не компенсируются государством и не уменьшают налоговую нагрузку. А следовательно, дополнительным стимулированием для работодателей в части вовлечения сотрудников в здоровый образ жизни и спорт может стать возможность учитывать расходы по развитию корпоративной физической культуры в составе расходов при налогообложении прибыли.

Более того, для физических лиц стимулом к занятию спортом может служить социальный налоговый вычет по НДФЛ в размере затрат, произведенных на занятия физкультурой. Несмотря на то, что лечебная физкультура может быть учтена как социальный вычет, а занятия детей в спортивных школах с соответствующей лицензией — как дополнительное образование, также попадающее под вычет, перечень может быть расширен. Использование данных налоговых инструментов будет проявлением экономически подкрепленного государственного интереса.

Заключение. Таким образом, многие страны мира формируют налоговую политику с учетом стимулирования к здоровому образу жизни и достижения благополучия. Основными мерами в области ограничения потребления вредных товаров являются акцизы на вредные для здоровья товары, ограничения на продажу товара и его рекламу, однако данные меры могут носить неоднозначный характер, так как провоцируют развитие теневой экономики, уклонение от уплаты налогов, рост производства контрафакта и контрабанды алкогольной и табачной продукции в частности, что несет серьезную угрозу для здоровья.

Другой мерой является внедрение физической активности на рабочем месте и полная или частичная компенсация расходов сотрудника на занятия спортом в надежде, что данные затраты приведут к повышению продуктивности рабочих и сократит количество больничных и соответствующих выплат. Многие меры носят экспериментальный характер, вводятся на определенный период, а затем вынужденно отменяются, так как ожидаемый эффект не получен.

3.2. Налоговые стимулы обеспечения и получения качественного образования на протяжении всей жизни

Бросая в воду камешки, смотри на круги, ими образуемые:
иначе такое бросание будет пустой забавой.

Козьма Прутков

Глобальные процессы, происходящие в мире, требуют от современных государств обеспечения устойчивости в условиях экономических и социальных трансформаций. Важнейшим институтом генерирования новых технологий и знаний, базой для развития инновационной экономики, является система образования.

Образование в интересах устойчивого развития представляет с одной стороны самостоятельную цель, а с другой непосредственно инструмент для достижения всех определенных целей устойчивого развития (далее ЦУР).

4-я ЦУР — это обеспечение всеохватного и справедливого качественного образования и поощрение возможности обучения на протяжении всей жизни для всех.

Образование определяет уровень условий жизни людей и играет ключевую роль в обеспечении выхода из бедности и улучшения качества жизни. Результаты экономического развития имеют непосредственно высокую корреляцию от уровня развития человеческого капитала, что позволяет определить образование в качестве основного, определяющего и неисчерпаемого фактора экономического роста.

Налоговая политика и образование. Государственная политика в области образования наряду с решением основных задач создания и функционирования института образовательных учреждений, который обеспечивает качество и преемственность всех звеньев образования, обязана предусмотреть возможности стимулирования инвестиций в человеческий капитал. И здесь огромная роль возложена на налогообложение. Многочисленные исследования в этой области подтверждают несомненное влияние налоговой политики на инвестиции в образование и обучение.

На современную налоговую политику существенно влияет волатильность мировых экономических систем. Исследование механизма налогового стимулирования обеспечения и получения качественного образования на протяжении всей жизни и особенностей налогообложения в сфере образования в зарубежных государствах позволяет выделить наиболее приемлемый фискальный инструментарий для совершенствования национальных налоговых систем.

Типология налоговых льгот. На рис. 3.1. представлена типология налоговых льгот для учреждений образования и физических лиц.

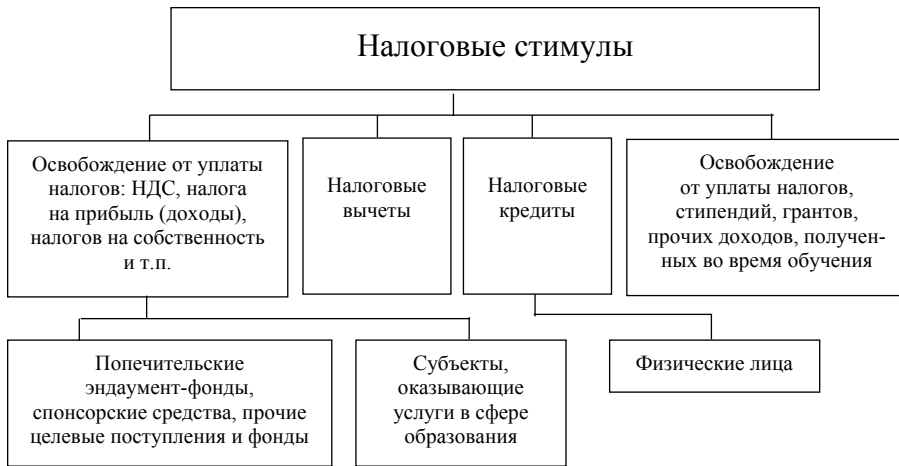


Рис. 3.1. Типология налоговых льгот для учреждений образования и физических лиц

Основные налоговые стимулы в образовании можно достаточно условно разделить на: льготы, предоставляемые субъектам, оказывающим услуги в сфере образовательной деятельности, и льготы для инвестиций физических лиц в свое образование. Субъекты в свою очередь представлены двумя основными группами: создаваемые (финансируемые) государством для обеспечения социально-необходимых потребностей в образовательной сфере и частные учреждения образования. В целом мировая практика предусматривает различные подходы к налогообложению таких субъектов.

Государственные образовательные учреждения в основном освобождены от уплаты налогов или уплачивают налоговые платежи при оказании определенных услуг, непосредственно не связанных с образовательным процессом, например, от коммерциализации научных разработок, продажи или аренды имущества и т.п., также существуют различные подходы в отношении налогообложения дополнительных образовательных услуг. Зачастую объектом налогообложения становятся услуги в сфере дополнительного образования взрослых: курсы, повышение квалификации, переподготовка и др.

Субъекты хозяйствования, общественные и иные организации организующих образовательную деятельность, обычно освобождены от налогообложения, либо имеют право на различные фискальные вычеты и преференции по налогам — налогу на доходы корпораций, налогам на собственность (земельному и налогу на недвижимость), налогу на добавленную стоимость и т.п.

Отдельно следует отметить предоставление налоговых льгот организациям и физическим лицам на спонсирование или оказание благотворительности ор-

ганизациям образования. Налоговые льготы уменьшают налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль (доход) спонсоров в полном или ограниченном размере. Также полученные средства образовательными организациями могут не учитываться как доходы для налогообложения.

Налоговая политика в отношении эндаумент-фондов. В зарубежной практике в системе образования активно используется механизм формирования фондов, полученных за счет целевых средств, так называемых, фондов целевого капитала или эндаумент — фондов.

Формируются целевые фонды преимущественно за счет благотворительных поступлений и направляются на деятельность образовательной организации. Эндаументы впервые возникли в США и использовались, прежде всего, для негосударственной поддержки образовательных учреждений. Такие фонды могут приносить доходы, порядок их налогообложения достаточно разнообразен.

В международной практике, как правило, используются налоговые меры поощрения деятельности эндаумент-фондов. Находясь в управлении некоммерческой организации, они освобождаются от уплаты налогов (США, Канада, Великобритания)¹. Кроме того, применяются налоговые поощрения доноров эндаумент-фондов, в основном в форме налогового вычета. В США налоговые льготы установлены как на федеральном, так и на региональном уровне в определенном размере. Для пожертвователя в Великобритании может быть уменьшена ставка подоходного налога с полученных им в целом доходов и компенсирован налог на прирост капитала.

Во Франции целевые фонды (*fonds de dotation*) облагаются как некоммерческие организации. Они не уплачивают НДС и налог на прибыль, если их деятельность носит преимущественно некоммерческий характер и полностью освобождаются от налога в отношении прироста капитала эндаумента (*capital gains tax*). Физические лица и субъекты хозяйствования уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в определенном размере, а также имеют право перенести предоставленные льготы на последующие пять лет.

Спектр налоговых стимулов для физических лиц, осуществляющих расходы в свое образование достаточно обширен. Это и налоговые вычеты, налоговые кредиты, освобождения от налогов выплаченных стипендий, грантов, других доходов, полученных во время обучения.

Кроме социальной функции — обеспечения доступным образованием, образовательные учреждения формируют профессиональные навыки и умения. В свою очередь, более высокий уровень квалификации приводит к возрастанию заработной платы и улучшению перспектив трудоустройства для отдельных

¹ Гаджиев Н.Г., Алиев О.М. Опыт налогообложения и проблемы развития эндаумент-фондов // Вестник Дагестанского государственного университета. 2011. Вып. 5.

лиц, повышению производительности и прибыли для предприятий, а также более высоким темпам экономического роста и, как следствие, увеличению налоговых поступлений.

Профессиональное образование окупается с точки зрения будущего ожидаемого дохода. Поэтому для типичного 17-летнего человека в странах ОЭСР высшее образование является одной из лучших доступных инвестиций. Исходя из проведенных расчетов, приведенных в последнем издании ОЭСР, посвященном проблематике налоговой политики и инвестициям в образование «*Taxation and Skills*»¹ в среднем, заработок студента после обучения должен вырасти на 15%, чтобы инвестиции в образование окупались. Фактически, доходы квалифицированных специалистов вырастают в среднем на 48%.

Таким образом государство как правило, окупает расходы на инвестиции в высшее образование за счет более высоких поступлений от подоходного налога. Анализ показал, что в среднем дополнительные поступления от подоходного налога, полученные от вложений в обучение среднестатистического студента на уровне высшего образования, составляют 118% государственных расходов на образование в ОЭСР.

Создание налоговых стимулов для инвестирования в образование является ключевым компонентом повышения уровня заработной платы и производительности в странах ОЭСР, а также обеспечения того, чтобы рост национальных экономик был инклюзивным и устойчивым. Налоговая и бюджетная политика должны быть разработаны и согласованы таким образом, чтобы активизировать направление инвестиций в образование.

Налоговые льготы, стимулирующие инвестиции в профессиональную подготовку, существуют во многих странах ОЭСР.

Как уже отмечалось они предоставляются по двум основным получателям:

- субъектам, осуществляющим образовательную деятельность и (или) субъектам, инвестирующим в образование (попечители, управляющие эндаумент фондами и др.);
- физическими лицами, получающими образование.

Обзор международного опыта применения налоговых льгот для физических лиц демонстрирует, с одной стороны, единообразие в подходах к применению общих инструментов налоговых льгот: налоговые вычеты (скидки), налоговые кредиты, налоговые освобождения стипендий и грантов, применение особых налоговых режимов для студенческих заработков (табл. 3.1).

¹ OECD (2017), *Taxation and Skills*, OECD Tax Policy Studies, No. 24, OECD Publishing, Paris <http://dx.doi.org/10.1787/9789264269385-en>

Таблица 3.1. **Общая информация о предоставляемых налоговых льготах на обучение по странам ОЭСР**

	<i>Налоговые вычеты</i>	<i>Налоговый кредит</i>	<i>Налоговый вычет процентов по кредитам на обучение</i>	<i>Налоговые освобождения доходов студентов (заработков во время обучения)</i>	<i>Налоговые освобождения стипендий</i>
Австралия	Есть	Нет	Есть	Нет	Есть
Австрия	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Бельгия	Есть	Нет	Нет	Есть	Есть
Великобритания	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Венгрия	Нет	Нет	Нет	Есть	Есть
Греция	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Дания	Есть	Нет	Есть	Нет	Нет
Израиль	Есть	Есть	Нет	Нет	Есть
Ирландия	Нет	Есть	Нет	Нет	Есть
Исландия	Есть	Нет	Нет	Нет	Нет
Испания	Нет	Нет	Нет	Нет	Есть
Италия	Нет	Есть	Нет	Нет	Есть
Канада	Есть	Есть	Есть	Нет	Есть
Люксембург	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Мексика	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Нидерланды	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Новая Зеландия	Нет	Нет	Нет	Нет	Есть
Норвегия	Есть	Нет	Есть	Нет	Есть
Польша	Нет	Нет	Нет	Есть	Есть
Португалия	Есть	Есть	Нет	Нет	Есть
Словакия	Нет	Нет	Нет	Нет	Есть
Словения	Нет	Нет	Нет	Нет	Есть
США	Есть	Есть	Есть	Нет	Есть
Турция	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Финляндия	Есть	Нет	Есть	Нет	Есть
Чехия	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Чили	Нет	Нет	Нет	Нет	Есть
Швейцария	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Швеция	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Эстония	Есть	Нет	Нет	Нет	Есть
Количество стран	21	6	6	3	28

Источник: National delegates. Результаты по состоянию на 2016 г.

С другой стороны, этот обзор отражает существенные различия в их предоставлении с учетом национальных особенностей, объема бюджетного финансирования и выделения государственных грантов на эти цели, уровня оказываемых образовательных услуг, среднедушевых доходов и т.п.

Налоговые вычеты. В некоторых странах налоговые вычеты предоставляются только на обучение «связанное» с текущей работой. В 7 из анализируемых стран ОЭСР при предоставлении налоговых льгот на инвестиции в образование существуют ограничения на величину понесенных на эти цели расходов, которые могут быть вычтены из налогооблагаемого дохода.

Так, например, в Эстонии, верхний предел установлен на уровне 1 920 евро. В Греции вычет ограничен 100 евро. В Мексике размер вычета зависит от вида обучения. Предельная сумма для технического профессионального образования установлена на уровне 17 100 млн песо (немногим больше 2000 долларов США). В Нидерландах вычет расходов на образовательные программы не может превышать 15 000 евро. В Португалии верхний предел установлен на уровне 3% от 12-кратной индексированной минимальной заработной платы. В Турции максимальная сумма составляет 10% от задекларированного дохода налогоплательщика. Наконец, для США максимальный вычет составляет 4 000 долл., при наличии у налогоплательщика полученного за год дохода не более 65 000 долл. А если доход не превышает 80 000 долл., порог составит 2 000 долл.

Другие ограничения на использование налоговых вычетов также существуют в некоторых странах ОЭСР. Как в Чехии, так и в Эстонии вычет доступен только для налогоплательщиков в возрасте 26 лет и моложе. В Швеции обучающийся должен официально работать, чтобы иметь право на вычет расходов на профессиональное обучение.

Налоговые кредиты. Они представляют собой второй инструмент, с помощью которого расходы на обучение могут быть использованы для уменьшения налоговых обязательств (табл. 3.2).

Налоговыми кредитами пользуются обучающиеся в Канаде, Ирландии, Израиле, Италии, Португалии и США. Эти налоговые инструменты различаются по своей направленности и, как правило, используются для компенсации расходов на обучение в университете или при получении базового образования.

Основное различие между налоговыми кредитами и налоговыми вычетами заключается в том, что налоговый вычет фактически уменьшает общий доход обучающегося, тогда как налоговый кредит снижает общую налоговую нагрузку.

Таблица 3.2. Налоговые кредиты на высшее образование в странах ОЭСР

	Сумма (для одного домохозяйства)	Минимальная стоимость кредита	Максимальная стоимость кредита	Возвращаемая стоимость кредита	Перенос стоимости кредита
Израиль	2508 ILS	— (фиксированная стоимость)	— (фиксированная стоимость)	Нет	Есть
Ирландия	20 % от соответствующих расходов	2000 EUR (в 2016 году — 3000 EUR)	7000 EUR	Нет	Нет
Италия	19 % от соответствующих расходов	Отсутствует	Отсутствует	Нет	Нет
Канада	15 % от соответствующих расходов	Отсутствует	Отсутствует	Нет	Есть
Португалия	30 % от соответствующих расходов	Отсутствует	475 EUR	Нет	Нет
США	100 % от суммы первых 2000 USD расходов за вычетом соответствующих стипендий и 25 % от суммы последующих 2000 USD расходов за вычетом соответствующих стипендий	Отсутствует	2500 USD	Есть	Нет

Освобождение от налогообложения доходов от стипендий и грантов. В большинстве стран ОЭСР доходы от стипендий и грантов налогами не облагаются. Исключениями являются Дания и Исландия, где этот доход считается обычным доходом. Как правило, налоговые льготы по доходам от стипендий и грантам предоставляются в форме прямого освобождения от налогообложения с учетом различных ограничений. Например, в Италии стипендиальный доход освобождается от подоходного налога, но на него начисляются социальные платежи по уменьшенным ставкам.

Многие страны ОЭСР не применяют ограничения по сумме стипендиального дохода от налогообложения. Однако, в некоторых странах сумма дохода, которая может быть освобождена, существует. Например, в Финляндии предусмотрена налоговая льгота на студенческие гранты, но эта льгота предоставляется на сумму, не превышающую 2 600 евро. В Израиле предельная сумма освобождения полученной стипендий и грантов составляет 92 000 шекелей (около 25 000 долл. США). В Мексике существует предел в размере 148 344 млн песо (около 12000 долл. США) для суммы стипендиального дохода, который освобождается от налогообложения. В Словении доход от стипендии не облагается налогом в пределах минимальной заработной платы. В Испании максимальная сумма необлагаемая налогом составляет 3 000 евро.

Налоговый вычет процентов по кредитам на обучение. Наиболее распространенным механизмом в национальных налоговых системах в отношении студенческого долга является налоговый вычет процентов по кредитам на обучение. Это похоже на налоговый вычет доходов от процентов по потребительским и коммерческим кредитам.

Вычет процентов по студенческим кредитам доступен в пяти рассматриваемых странах ОЭСР: Бельгия, Дания, Финляндия, Норвегия и США.

В США существует ограничение на вычет процентов в размере 2 500 долл. в год. Процентный вычет не применяется, когда годовой доход налогоплательщика превышает определенный порог.

Две страны предлагают механизм погашения студенческого долга, который отличается от налоговых вычетов. Например, в Канаде студенты, получившие кредит на обучение, имеют право на 15% невозвратный налоговый кредит. В Австралии существует система кредитов, зависящих от дохода. Студенты могут брать кредит для покрытия расходов на свое образование. Студенты, имеющие доход на определенную в национальном законодательстве сумму около 50 000 долл. США не должны погашать остаток своего кредита или платить какие-либо проценты.

Налоговый режим налогообложения доходов студентов. В некоторых странах студентам разрешается уменьшать упущенный заработок во время

учебы. Из рассматриваемых стран ОЭСР три страны предоставляют такие налоговые режимы. В Бельгии студенты, которые работают менее 23 дней в году, освобождены от налогообложения полученных доходов. В Венгрии ставки социальных налогов для работодателей снижаются, если доход выплачивается работнику, не достигшему 25-летнего возраста. В Польше доходы от полученных заработков, которыми обычно получают студенты, освобождены от социальных отчислений, если возраст студента меньше 26 лет.

Налоговые стимулы обеспечения и получения качественного образования на протяжении всей жизни. Как было отмечено ранее, инвестиции в обучение приносят свои результаты в качестве как роста доходов у лиц их осуществивших, так и доходов государства. Бурный рост технологических процессов и происходящих изменений в социально-экономической сфере остро обозначили проблему непрерывного образования (*lifelong learning*).

Непрерывное образование или образование в течение всей жизни — это процесс роста образовательного (общего и профессионального) потенциала индивидуума в течение всей жизни в соответствии с потребностями личности и общества на основе использования системы государственных и общественных институтов.

Потребность инвестирования в образование на протяжении всей жизни поставило перед государством задачу развития образовательных институтов, обеспечивающих переподготовку и дополнительное образование взрослых, а также необходимость пересмотра подходов к стимулированию таких инвестиций в повышение квалификации и профессионального роста.

Мировая практика демонстрирует различные налоговые преференции для субъектов, активно финансирующих обучение, переобучение или повышение квалификации своих работников.

В большинстве национальных законодательств к расходам на обучение относят непосредственно стоимость программ обучения, оплату услуг обучающего персонала, оплату расходных материалов, аренду помещений для обучения и специального оборудования. Наиболее распространенный инструмент стимулирования — полное списание расходов на себестоимость. Несмотря на то, что результативность от обучения носит долгосрочный эффект, 17 стран ОЭСР применяют процедуру единовременное отнесение расходов на обучение в текущем периоде для расчета налога на прибыль или доход.

В странах ОЭСР (Австрия, Испания, Корея, Франция, Япония) используется механизм льготирования налогооблагаемой прибыли. В Нидерландах льготируется фонд оплаты труда. В Мексике) отдельные виды расходов на обучение персонала относят к инвестиционным вложениям, и потому они также могут подпадать под налоговые льготы. В США налоговые льготы по расходам на обучение взрослых не предусмотрены на федеральном уровне, однако на региональном уровне в некоторых штатах: Алабама, Аризона, Колорадо, Кентукки,

Миссисипи, Огайо, Южная Каролина и Вирджиния применяются льготы по налогообложению¹.

В Европе за последние несколько лет национальные и региональные правительства стран ЕС выдвинули несколько инициатив по изменению налогообложения образования для взрослых.

В соответствии с действующими национальными налоговыми законодательствами, некоммерческая образовательная деятельность освобождена от НДС в большинстве стран Европы, в том числе в странах, не входящих в ЕС. В большинстве стран некоммерческие поставщики образовательных услуг не обязаны платить НДС с оказываемых услуг по обучению. В некоторых странах, таких как Бельгия и Каталония, освобождение от уплаты НДС зависит от юридического статуса организации, предоставляющей такие услуги. Если провайдер образования для взрослых работает как некоммерческая организация, образовательная деятельность обычно считается также некоммерческой и, как следствие, освобождается от НДС. Образование для взрослых, предлагаемое государственными организациями освобождено от НДС во всех странах.

Однако в других странах, например, в Дании и Словакии не только юридический статус организации, но и характер осуществляемой деятельности определяет необходимость уплаты НДС. С практической точки зрения это означает, что поставщик образовательных услуг для взрослых должен будет подтверждать для каждого курса и учебного мероприятия, служат ли они коммерческим или некоммерческим целям. Таким образом, НДС может взиматься или освобождаться с определенных видов деятельности.

Есть также страны, такие как Швеция, где освобождение от НДС предоставляется по оборотам от образовательной деятельности, осуществляемую по заказу местных или региональных властей, независимо от того, является ли организация, оказывающая эти услуги коммерческой или некоммерческой. В Австрии как профессиональное, так и дополнительное образование для взрослых освобождаются от НДС, если предложения по обучению сертифицированы национальным органом по сертификации, который определяет качество обучения для взрослых. В Словацкой Республике НДС не взимается с образовательных курсов, организованных некоммерческими организациями, если годовой оборот организации не превышает установленного законодательством порога.

В последние годы прослеживается тенденция применения налоговых льгот для так называемого неформального дополнительного образования взрослых. Неформальное образование включает альтернативные или дополнительные по отношению к системе формального образования обучающие курсы, программы, тренинги, другие виды образовательных программ. Европейская ассоциация образования взрослых (ЕАЕА), активно участвующая в развитии программ

¹ Засимова Л.С. и др.. Внедрение новых технологий в медицинских организациях: зарубежный опыт и российская практика. М.: ВШЭ, 2013.

неформального обучения, выступает с инициативой применения единых подходов к налогообложению образовательных услуг, мотивируя необходимостью обучения в течение всей жизни и повышения заинтересованности как провайдеров этого обучения, так и инвестирующих в себя физических лиц.

Выводы. Обоснованными можно считать следующие положения.

Во-первых, образование в силу своей значимости и необходимости общественного развития представляет с одной стороны самостоятельную цель, а с другой инструмент для достижения всех целей устойчивого развития.

Во-вторых, образование представляет собой целостный процесс, состоящий из последовательно этапов организованной учебной деятельности, обеспечивающие качество и уровень жизни в целом и каждого индивидуума. Целостность и необходимость образования определяет комплексность и непрерывность стимулирования инвестиционных вложений на каждом этапе: формальном и неформальном.

В-третьих, современная налоговая политика активно применяется с целью стимулирования инвестиций в образовательные технологии и институты, как необходимая компонента социального и экономического развития государства и повышения его конкурентоспособности в мировом пространстве.

В-четвертых, налоговые стимулы обеспечения и получения качественного непрерывного образования в мировой практике достаточно разнообразны, однако практически всеми странами предлагаются разные льготы субъектам, заинтересованным в обучении и пере обучении своих работников, поскольку образовательные инвестиции оказывают существенное влияние на развитие компаний и как следствие, экономический рост.

В-пятых, стимулирование инвестиций в образование физическими лицами активно применяется в национальных налоговых системах как механизм, обеспечивающий социальное и инклюзивное развитие всего общества и каждого индивидуума, так и форма долгосрочных государственных вложений, приносящая в перспективе увеличение налоговых поступлений от подоходного налога и прочих налогов с возрастающих доходов граждан.

3.3. Налоговая поддержка повышения доступности чистой воды и санитарии для всех

Летние лагеря для детей —
лучший отдых для матери.
Элизабет Клингер

По данным Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ) около 2 млрд чел. по всему миру употребляют питьевую воду, загрязнённую фекалиями.

Микробиологическое заражение питьевой воды в результате загрязнения фекалиями представляет наибольший риск для безопасности питьевого водоснабжения и является фактором распространения таких заболеваний, как диарея, холера, дизентерия, брюшной тиф и полиомиелит. По оценкам исследователей, в мире ежегодно происходит от 1,3 до 4,0 млн случаев заболевания одной только холерой, что приводит к смерти от 21 000 до 143 000 человек, преимущественно на территории развивающихся стран¹.

Проблема доступности чистой воды. В наибольшей степени распространению болезней «нечистой» воды подвержены территории стран Африки и Латинской Америки, то есть развивающиеся и наименее развитые страны². Правительства этих стран как правило сконцентрированы на решении экономических и социально-политических проблем. При распределении финансирования чаще всего им приходится отдавать предпочтение другим основным социальным услугам, таким как образование и здравоохранение, а не водоснабжению и санитарии.

В целом развивающиеся страны тратят всего от 1 до 3% государственного бюджета на недорогую воду и санитарии³. Однако вода является особенно острой проблемой не только для большинства развивающихся стран, но и для стран развитых, которым водные ресурсы необходимы для поддержания качества жизни в мегаполисах и обеспечения бесперебойного функционирования промышленных предприятий.

По оценкам Всемирного банка, к 2025 г. 52 страны будут испытывать нехватку воды или водный стресс⁴. Вода считается дефицитной, когда запасов меньше, чем 1000 кубометров в год на душу населения. Водный стресс возникает, когда запасы падают ниже 1700 кубических метров, но превышают 1000 кубических метров на человека в год⁵.

Институт мировых ресурсов ранжировал страны по уровню водного стресса и разделил их на пять различных уровней: чрезвычайно высокий, высокий, средневысокий, низкий-средний и низкий базовый уровень водного стресса (рис. 3.2).

¹ Ali M, Nelson A.R., Lopez A.L., Sack D.A. Updated global burden of cholera in endemic countries. PLoS Negl Trop Dis. 2015 Jun 4;9(6):e0003832. doi: 10.1371/journal.pntd.0003832.

² <https://extranet.who.int/iris/restricted/bitstream/handle/10665/330003/WER9448-eng-fre.pdf?ua=1>

³ Financing water and sanitation Key issues in increasing resources to the sector A Water Aid briefing paper written by A Water Aid briefing paper written by S. Annamraju, B. Calaguas & E. Gutierrez S. Annamraju, B. Calaguas & E. Gutierrez. November 2001. <https://www.oecd.org/sweden/2552051.pdf>

⁴ Serageldin I. Toward sustainable management of water resources. Washington, DC: World Bank, 1995.

⁵ Biswas M.R. (1999). Nutrition, food, and water security. Food and Nutrition Bulletin, 20(4), 454—457.

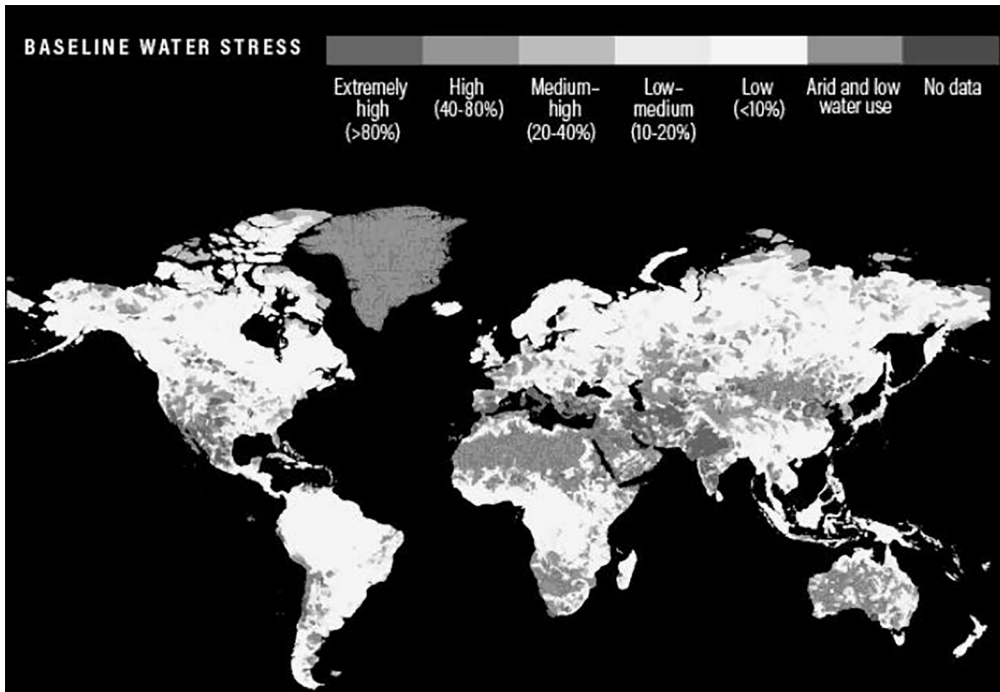


Рис. 3.2. Дифференциация стран мира по уровню водного стресса

Источник: wri.org/aqueduct

Неблагоприятные экономические условия в развивающихся странах актуализируют необходимость более тщательного и эффективного распределения финансовых потоков для достижения целей в области водоснабжения и санитарии. В этой связи для привлечения дополнительных денежных ресурсов для решения проблем водообеспечения должен быть использован инструментарий экологического налогообложения¹.

Экологические налоги. Впервые идея об использовании налогов в экологических целях была предложена в первой четверти XX века британским экономистом, основателем экономики благосостояния Артуром Пигу².

Пигу, размышляя о знаменитом лондонском тумане и экономических издержках, понесенных городом из-за уменьшения солнечного света, связанных с этим болезней и других серьезных повреждений, нашел веские дово-

¹ Braathen N.A.; Greene J. Environmental Taxation. A guide for Policy Makers. From Taxation, Innovation and the Environment. 2011. www.oecd.org/env/taxes/innovation

² Pigou A.C. (1920) The Economics of Welfare, London: Macmillan.

ды в пользу налогообложения внешних факторов загрязнения воздуха¹. Идея Пигу заключалась в том, добавляя налог к загрязнению, можно (по крайней мере теоретически), приравнять чистые предельные частные издержки к чистым предельным общественным издержкам и, таким образом, гарантировать, что рыночные сделки приводят к оптимальным по Парето результатам. В случае, когда загрязнение остается не оцениваемым внешним эффектом по отношению к рыночным сделкам, это приводит к менее оптимальному распределению ресурсов, чем если бы загрязнение оценивалось должным образом.

Однако его предложение о налоге на загрязнение, изложенное в труде «Экономика благосостояния», не находит единогласной поддержки исследователей². К примеру, Рональд Коуз утверждал, не был выбран правильный принцип налогообложения для устранения внешних эффектов, а также не выбраны и правильные объекты налогообложения³. Виктор Флейшер также отмечает данную проблему «пиговианских» налогов, отмечая, что плата за загрязнение не стимулирует экологичное поведение налогоплательщиков⁴. Также сомнению подвергалась возможность применения «экологических» налогов различных типах рыночных структур. В условия монополии по утверждению Джеймса Бьюкенена рекомендуемые Пигу налоги и субсидии могут скорее увеличить нерациональное использование ресурсов⁵. Отто Дэвис и Эндрю Уинстон поставили под сомнение применимость таких налогов в условиях олигополии⁶.

К началу 1970-х гг. стали очевидны экологические последствия бурного промышленного роста начала XX века, загрязнение окружающей среды стало главной проблемой правительств. К тому моменту действовало большое число административных норм, устанавливающих подробные правила контроля загрязнения. Эти нормы, как правило, предписывали всем предприятиям следо-

¹ Economic Instruments and Clean Water: Why Institutions and Policy Design Matter. <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/1910825.pdf>

² Collard, David (1981). A. C. Pigou, 1877—1959', in D. P. O'Brien and J. R. Presley, eds., *Pioneers of Modern Economics in Britain*, London: Macmillan.

³ Coase R.H. (1960). The Problem of Social Cost. *The Journal of Law & Economics*, 3, 1—44. <http://www.jstor.org/stable/724810>

⁴ Victor Fleischer. (2019). Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes, 68 *Vanderbilt Law Review* 1673. <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/vlr/vol68/iss6/4>

⁵ Buchanan J.M. (1969). External Diseconomies, Corrective Taxes, and Market Structure. *The American Economic Review*, 59(1), 174—177. <http://www.jstor.org/stable/1811104>

⁶ Davis O.A., & Whinston A. (1962). Externalities, Welfare, and the Theory of Games. *Journal of Political Economy*, 70, 241—262. <https://www.cmu.edu/dietrich/sds/docs/davis/Externalities,%20Welfare,%20and%20the%20Theory%20of%20Games.pdf>

вать одинаковым мерам и методам борьбы с загрязнением, то есть брать на себя одинаковые доли бремени борьбы с загрязнением, независимо от их относительных затрат и воздействия¹.

Несмотря на значительный прогресс в экологическом регулировании со времени первого предложения Пигу, экономическая теория долгое время рассматривала экономические (в том числе и налоговые) инструменты не как дополнение к другим правилам контроля, а как полную замену всем другим правилам².

На современном этапе налоговые инструменты в области поддержания качества воды являются не только одним из элементов системы экологических налогов, но и используются наряду с другими экономическими инструментами, обеспечивающими основу для построения экономики замкнутого цикла (рис. 3.3).

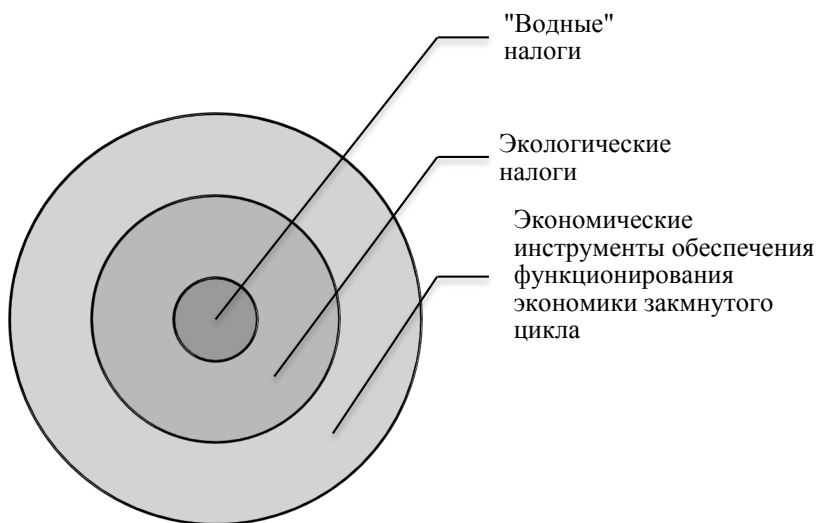


Рис. 3.3. «Водные» налоги в системе экономики замкнутого цикла

Источник: составлено автором

«Водные» налоги. В данном случае под «водными» налогами будут пониматься налоговые инструменты, используемые для обеспечения качества и

¹ Economic Instruments and Clean Water: Why Institutions and Policy Design Matter. <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/1910825.pdf>

² Baumol W.J. and Wallace E. OATES, 1988, The Theory of Environmental Policy, Cambridge: Cambridge University Press.

доступности чистой воды. Здесь можно выделить следующие налоговые инструменты:

1. *Прямые налоги за загрязнение.* Налагаются на деятельность, вызывающую загрязнение воды. Введены, как правило, в промышленно-развитых странах. Данные налоги имеют две основные формы:

- налог на объем сброса сточных вод. Ставка определяется на основе объема сброса. Для промышленных предприятий ставка налога выше, чем для домохозяйств;
- налог на содержание загрязняющих веществ в сточных водах. Ставка определяется на основе «единиц загрязняющих веществ» в сточных водах (например, концентрация вредных веществ, содержание тяжелых металлов и т.д.).

2. *Косвенные налоги на загрязнение.* Данные налоги часто выступают в форме налогов на продукцию.

3. *Налоговая политика, направленная на поощрение экологичного поведения.* В данном случае речь идет о выстраивании комплексной системы взаимосвязанных налоговых инструментов, внедрение которых призвано стимулировать экологичное поведение налогоплательщиков (например, сниженный или дисконтированный подоходный налог, налог на добавленную стоимость и/или налог на потребление).

Перечисленные инструменты «водных» налогов в свою очередь должны быть интегрированы в систему экологических налогов. На сегодняшний день Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) выделяет четыре категории экологических налогов¹:

1. Налоги на добычу природных ресурсов (например, на рыболовство, на вырубку леса, добычу полезных ископаемых и т.д.).

2. Сборы, связанные с выбросами загрязняющих веществ.

3. Косвенные налоги, направленные на предотвращение использования экологически вредных продуктов (например, на отдельные виды продуктов, производство или использование которых особенно загрязняет окружающую среду).

4. Сборы пользователей за на предоставление определенных услуг (например, предоставление разрешений на охоту).

Экономические инструменты. Налоговые инструменты в целом являются звеном системы экономических инструментов, призванных обеспечивать функционирование экономики замкнутого цикла. В таблице 3.3 представлены

¹ OECD (2005), *Environmental Fiscal Reform for Poverty Reduction*, DAC Guidelines and Reference Series, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264008700-en>.

экономические инструменты, которые помимо налогов могут быть задействованы в системе обеспечения качества воды.

Таблица 3.3. Экономические инструменты обеспечения качества воды

<i>Инструмент</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Примеры стран-пользователей</i>
Торговля качеством воды ¹	Подход к контролю загрязняющих веществ из нескольких источников, которые в совокупности влияют на качество воды. Позволяет одному источнику загрязнения контролировать уровень загрязнителя на уровне, превышающем требуемый, и продавать «кредиты» другому источнику, который использует кредиты для дополнения своего уровня очистки, чтобы соответствовать нормативным требованиям. Сокращение выбросов загрязняющих веществ, достигаемое за счет торговли качеством воды, должно привести к тому, что качество воды будет таким же или лучше, чем то, которое было бы достигнуто за счет очистки, и не должно создавать «горячие точки» загрязнения. Для успешного внедрения требуется разработка правил контроля качества воды, включая стандарты качества воды, требования к общей нагрузке на водную систему и научное понимание водной системы и динамики водоразделов.	США, Австралия, Новая Зеландия, Канада
Плата за очистку сточных вод ²	Водохозяйственные предприятия обязаны предоставлять специализированному надзорному органу информацию о корпоративной деятельности, предоставляемых услугах и финансовой отчетности. На основе предоставленных данных для каждого предприятия устанавливается и публикуется потолок тарифов для каждого предприятия сроком на 5 лет. Тарифный потолок предполагает разумную отдачу для предприятия, обеспечивающую возможности для инвестиций, поддержания и модернизации водной инфраструктуры, улучшению качества воды и окружающей среды.	Великобритания

¹ Water Quality Trading Programs: An International Overview http://pdf.wri.org/water_trading_quality_programs_international_overview.pdf

² <https://www.thameswater.o.uk/about-us/regulation/our-regulators>

Продолжение табл. 3.3

<i>Инструмент</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Примеры стран-пользователей</i>
Государственно-частное партнерство (ГЧП) ¹	Частный и государственный секторы устанавливают долгосрочные контрактные отношения по производству и предоставлению общественных услуг. Каждая сторона берет на себя определенные обязанности, а ресурсы обоих секторов реорганизуются в соответствии с поставленными задачами и рисками. Государственный сектор сталкивается со многими проблемами, связанными со строительством и эксплуатацией объектов городской экологической инфраструктуры. Предоставление государственных услуг является привлекательным для инвесторов из частного сектора с точки зрения рынка и потенциальных выгод, если соответствующая политика верно выстроена.	Великобритания, США, ЕС, Австралия, Китай

Источник: составлено автором

Обращение к проблеме всеобщего доступа к качественной и чистой воде в рамках функционирования системы экономики замкнутого цикла является достаточно инновационным². Так, определение экономики замкнутого цикла (циркуляционной экономики) в исследованиях теоретиков^{3 4} и практиков⁵ зачастую даётся без учета влияния воды и функционирования водной экосистемы.

Страны мира также находятся неодинаковы в построении политики в отношении водных ресурсов. Если в развитых странах правительства обсуждают и внедряют практики построения экономики замкнутого цикла, то страны развивающиеся находятся в стадии переходного периода и рассматривают, в лучшем случае, систему налоговых инструментов в рамках обеспечения надлежащего качества для водных ресурсов. Рассмотрим опыт разных стран более детально.

¹ *Sónia Lima, Ana Brochado, Rui Cunha Marques.* Public-private partnerships in the water sector: A review, *Utilities Policy*, Volume 69, 2021. <https://doi.org/10.1016/j.jup.2021.101182>

² *J. Salminen, K. Määtä, H. Haimi, M. Maidell, A. Karjalainen, K. Noro, J. Koskiahio, S. Tikkanen, J. Pohjola.* Water-smart circular economy — Conceptualisation, transitional policy instruments and stakeholder perception. *Journal of Cleaner Production*, Volume 334, 2022. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.130065>.

³ *J. Korhonen, A. Honkasalo, J. Seppälä.* Circular Economy: The Concept and its Limitations. *Ecological Economics*, Vol. 143, 2018, Pp. 37—46. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2017.06.041>.

⁴ *H. Desing, D., Brunner, F., Takacs S., Nahrath K., Frankenberger R., Hischier A.* Circular economy within the planetary boundaries: Towards a resource-based, systemic approach. *Resources, Conservation and Recycling*, Vol. 155, 2020. <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2019.104673>.

⁵ Ellen MacArthur Foundation. (2015). *Delivering the circular economy: A toolkit for policymakers.* Ellen MacArthur Foundation.

Страны Европейского союза. Одной из первых стран, разработавших национальную дорожную карту на пути к экономике замкнутого цикла, стала Финляндия¹. Опыт Финляндии также интересен, поскольку страна является членом Европейского союза (ЕС), что означает наличие общих законодательных актов с другими европейскими странами (например, рамочная водная директива²). Следовательно, в перспективе опыт Финляндии может быть успешно применён и в других европейских государствах.

В таблице 3.4 представлены действующие на сегодняшний день в стране законодательные инструменты, действие которых затрагивает регулирование качества и доступности водных ресурсов («водные» инструменты). Большинство «водных» инструментов, связанных с водоснабжением и сточными водами, применяемых в Финляндии широко применяются и в других странах ЕС. В связи с чем рассмотрение налоговых инструментов, связанных с водными и сточными водами, которые можно было бы использовать для содействия переходу к рациональному использованию водных ресурсов в Финляндии, актуально, по крайней мере, в контексте ЕС.

Таблица 3.4. «Водные» законодательные инструменты Финляндии

<i>Сфера регулирования</i>	<i>Нормативно-правовые акты</i>
Жилищно-коммунальное хозяйство	Закон о жилищных компаниях с ограниченной ответственностью
Налоговый учёт водопотребления	Закон о налоге на добавленную стоимость (НДС)
Экологически мотивированные налоговые субсидии	Закон о подоходном налоге с предприятий
Регулирование подачи воды	Закон о водоснабжении Закон о поддержке водоснабжения
Водопользование и сброс сточных вод	Закон об охране окружающей среды Закон о воде Закон о землепользовании и строительстве Закон об измерительных приборах Закон об организации управления речными бассейнами и морской стратегии Декрет об организации управления речными бассейнами Декрет о морской стратегии Закон о защите прав потребителей Закон о конкуренции Закон о местном самоуправлении

Источник: составлено автором по материалам³

¹ Leading the cycle Finnish road map to a circular economy 2016—2025. Sitra Studies, 121. 2017.

² https://ec.europa.eu/environment/water/water-framework/index_en.html

³ J. Salminen, K. Määttä, H. Haimi, M. Maidell, A. Karjalainen, K. Noro, J. Koskiahio, S. Tikkanen, J. Pohjola. Water-smart circular economy — Conceptualisation, transitional policy instruments and stakeholder perception. Journal of Cleaner Production, Vol. 334, 2022. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.130065>

В Финляндии всего 6% от общего объёма потребления пресной воды приходится на домохозяйства¹. Основными же потребителями являются предприятия аквакультуры, целлюлозно-бумажной промышленности, нефтехимической и химической промышленности, металлургии, производства энергии². Расширение сферы применения налоговых инструментов для обеспечения качества воды предполагается в следующих направлениях.

1. Введение налога на водозабор и водоснабжение, который прежде всего будет нацелен на основные отрасли-потребители водных ресурсов. Для поощрения эффективного водопользования в рамках рационального использования воды ставки такого налога не должны быть низкими³.

2. Введение налога на сброс сточных вод. Доход от налога должен быть направлен на реализацию мероприятий по улучшению качества воды.

3. Введение стимулирующих экологических налогов в отношении оборотной воды⁴. Логика в данном случае такова, что ресурсные налоги на первичные материалы и сниженные налоги на вторичные материалы повысят рыночную конкурентоспособность последних. Примером стимулирующего экологического налога в Финляндии является невзимание налога с нефтепродуктов, произведенных из отработанных масел, так как налог за такие товары сбор уже уплачен один раз.

Применение налоговых инструментов в странах еврозоны сконцентрировано, с одной стороны, на снижении потребления воды как домохозяйствами, так и предприятиями, а с другой стороны, на стимулировании более экологичного поведения (например, предприятия стремятся снизить объем сточных вод) (табл. 3.5).

Обоснование налогов, а также размеры варьируются от страны к стране. Многие исследователи отмечают, что, например, в Германии ставки налога достаточно низки, чтобы быть эффективными⁵, в то же время в Дании ставки

¹ *J.M. Salminen, P.J. Veiste, J.T. Koskiahho, S. Tikkanen.* Improving data quality, applicability and transparency of national water accounts — A case study for Finland. *Water Resources and Economics*, Vol. 24, 2018, Pp. 25—39. <https://doi.org/10.1016/j.wre.2018.05.001>.

² *J.M. Salminen, P.J. Veiste, J.T. Koskiahho, S. Tikkanen.* Improving data quality, applicability and transparency of national water accounts — A case study for Finland. *Water Resources and Economics*, Vol. 24, 2018, Pp. 25—39, <https://doi.org/10.1016/j.wre.2018.05.001>

³ *Pedersen A.B., & Andersen M.S.* (2017). Denmark: Water Pricing and the Green Tax Reform: Demand Management with Revenue Raising. Power point-esitys Water supply and water stress—what roles for Economic Instruments.

⁴ *Määttä K.* (2006). Environmental taxes: an introductory analysis. Edward Elgar Publishing.

⁵ *Möller-Gulland J., Lago M., McGlade K., & Anzaldúa, G.* (2015). Effluent tax in Germany. In *Use of Economic Instruments in Water Policy* (pp. 21—38). Springer, Cham.

налога являются высокими и могут влиять на экологическое поведение плательщиков¹.

Таблица 3.5. **Примеры применения налоговых инструментов для регулирования качества воды в странах Европы**

<i>Страна</i>	<i>Год введения</i>	<i>Налог</i>	<i>Результат введения</i>
Дания	1994	Налог на водопроводную воду	Сокращение потребления воды. Уже к 1995 году подача питьевой воды сократилась на 6,5% (с 513 до 480 миллионов кубометров). Ставка водного налога постепенно увеличивается и в настоящее время составляет 5 датских крон за м ³ (0,67 евро) ² .
Нидерланды	1971	Налог на сточные воды	Сокращение объема сточных вод. Содержание органических веществ сократилось на 80% ³
Франция	1968	Налог на загрязнение воды	Не оказал существенного влияния на объемы сбрасываемых сточных вод ⁴
Германия	1976	Налог на сточные воды	Способствует развитию технологий очистки промышленных сточных вод ⁵

Источник: составлено автором

Китай. КНР, в особенности северные провинции, сталкиваются со все более острой нехваткой воды. Дефицит воды проявляется нехваткой местных водных ресурсов, а также снижением качества воды из-за растущего загрязнения. Проблемы отчасти обусловлены совокупностью факторов. Это и неравномерное пространственное распределение водных ресурсов; и быстрое экономическое развитие и урбанизация⁶; и плохое управление водными ресурсами¹.

¹ Pedersen A. B., & Andersen M. S. (2017). Denmark: Water Pricing and the Green Tax Reform: Demand Management with Revenue Raising. Power point-esitys Water supply and water stress—what roles for Economic Instruments.

² https://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/ch6water_abstraction.pdf

³ Bressers H.T.A. (1988). A comparison of the effectiveness of incentives and directives: the case of Dutch water quality policy. Review of Policy Research, 7(3), 500—518.

⁴ Andersen M.S. (1994). Governance by green taxes: Making pollution prevention pay. Manchester University Press.

⁵ Möller-Gulland J., Lago M., McGlade, K., Anzaldúa, G. (2015). Effluent Tax in Germany. In: Lago, M., Mysiak, J., Gómez, C., Delacámara, G., Maziotis, A. (eds) Use of Economic Instruments in Water Policy. Global Issues in Water Policy, vol 14. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-18287-2_3

⁶ A. Ertug Arcin, Arjen Y. Hoekstra, Water footprint scenarios for 2050: A global analysis, Environment International, Volume 64, 2014, Pages 71—82, <https://doi.org/10.1016/j.envint.2013.11.019>.

Плата за пользование водными ресурсами взимается в Китае с 80-х гг. XX в. Однако правила взимания платы в разных провинциях неодинаковы, поскольку нет единого подхода к нормативному регулированию вопроса². Особенно негативными являются последствия разрозненных правил для провинций с развитым промышленным производством, в которых местные власти освобождают крупнейших производителей от налогов для стимулирования экономического роста.

С 2016 г. в стране реализуется реформа налога на водные ресурсы. На первом этапе предполагается перейти от различных форм платы за пользование ресурсами единым налогом на водные ресурсы. В таблице 3.6 представлены основные характеристики сборов за пользование водными ресурсами, ранее действовавшими в провинциях Китая и налога на водные ресурсы, к которому планируется перейти.

Таблица 3.6. Сравнение основных аспектов сборов за водные ресурсы и налога на водные ресурсы

<i>Характеристики</i>	<i>Плата за водные ресурсы</i>	<i>Налог на водные ресурсы</i>
Объект	Различны в разных отраслях и регионах	Четко определены для разных отраслей
Ответственный орган	Местные административные отделы водного хозяйства на уровне муниципалитета или выше	Государственные налоговые органы
Плата за сверхрасход	Перерасход <20% → более чем в 1,5 раза повышает стандартную ставку; перерасход от 20% до 40% → более чем в 2 раза повышает стандартную ставку; перерасход >40% → более чем в 3 раза повышает стандартную ставку	Перерасход <20% → более чем в 2 раза повышает стандартную ставку; перерасход от 20% до 40% → более чем в 2,5 раза повышает стандартную ставку; перерасход >40% → более чем в 3 раза повышает стандартную ставку
Тарифы на поверхностные воды	Стоимость водных ресурсов 0,2—0,4 CNY/м ³ ; ставка для отрасли водоснабжения то же, что 0,2—0,4 CNY/м ³ ; сельскохозяйственное производство освобождено от платы за пользование водными ресурсами.	Минимальный налог для сельскохозяйственных предприятий составляет 0,1 %; Водные ресурсы выделенных отраслей промышленности облагаются по ставке 2—4 юаня/м ³ , прочие предприятий 0,3—0,5 юаня/м ³

¹ *Yong Jiang*. China's water scarcity. *Journal of Environmental Management*, Vol. 90, Issue 11, 2009, Pp. 3185—3196. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2009.04.016>.

² *He L.; Chen K.* Can China's "Tax-for-Fee" Reform Improve Water Performance—Evidence from Hebei Province. *Sustainability* 2021, 13, 13854. <https://doi.org/10.3390/su132413854>

Продолжение табл. 3.6

<i>Характеристики</i>	<i>Плата за водные ресурсы</i>	<i>Налог на водные ресурсы</i>
Тарифы на грунтовые воды	Стандартная ставка для отрасли водоснабжения 0,4—0,6 юаней/м ³ . Сельскохозяйственные предприятия не облагаются платой за пользование водными ресурсами. Стандартная ставка 0,8—1,3 юаня/м ³ .	Минимальный налог для сельскохозяйственных предприятий составляет 0,2 %. Водные ресурсы выделенных отраслей промышленности облагаются по ставке 20—40 юаней/м ³ , для других отраслей 1,4—6 юаней/м ³

Источник: составлено автором по материалам¹

Пилотным регионом для реформы была выбрана провинция Хэбэй. Выбор провинции обоснован её крайне скудными водными ресурсами — здесь не протекают крупные реки, всё водообеспечение поддерживается только за счёт подземных вод. На одного жителя провинции приходится 283 м³ воды, в то время как международно признанный «стандарт крайней нехватки воды» составляет 500 м³ на душу населения.

В провинции изначально были установлены дифференцированные отраслевые ставки налога на различные способы забора воды. Например, повышенные ставки применяются к предприятиям, использующих подземные воды в зонах сверхизвлечения или для специальных производств. Предполагается, что подобный подход ограничит эксплуатацию подземных вод и снизит общий уровень потребления воды. По сути, это первая масштабная попытка Китая использовать налогообложение для регулирования использования водных ресурсов.

Отрицательное влияние налогов. Положительный опыт применения налоговых инструментов подтверждает, что они должны быть неотъемлемой частью государственной политики в рамках повышения доступности чистой воды и санитарии для всех. Однако в некоторых ситуациях применение налоговых инструментов может привести к обратному эффекту.

Как известно, развивающиеся страны часто сталкиваются с бременем болезней, сочетающим в себе острые и хронические состояния. Поэтому для них особенно важно с одной стороны обеспечивать население качественной питьевой водой², а с другой не создавать условия для развития болезней и роста числа людей с избыточной массой тела.

¹ He L.; Chen K. Can China's "Tax-for-Fee" Reform Improve Water Performance—Evidence from Hebei Province. *Sustainability* 2021, 13, 13854. <https://doi.org/10.3390/su132413854>

² Dupas P. and E. Miguel (2017). Impacts and determinants of health levels in low-income countries. *Handbook of Economic Field Experiments* 2, 3 {93}.

Одним из популярных налоговых инструментов в данном случае является введение налога на сахаросодержащие напитки¹. На сегодняшний день порядка 39 стран ввели налоги на сахаросодержащие напитки и 22 из них относятся к развивающимся². В 2014 г. в Мексике был введен акциз на сахаросодержащие напитки и газированную воду. И в 2014 г. в стране наблюдалось значительное увеличение уровня желудочно-кишечных заболеваний (на 6,6%), в особенности в районах, где отсутствует доступ к безопасной питьевой воде. В дальнейшем показатели роста заболеваемости постепенно снижались.

В исследовании Эмилио Гутьеррес и Адриана Рубли³ устанавливается корреляция между ростом цен на сахаросодержащие напитки и газированную воду и ростом диарейных заболеваний в районах, где нет доступа к чистой питьевой воде. Ученые отмечают, что полученные выводы не являются аргументом против введения подобных налогов, но свидетельствует о необходимости сопровождать их целенаправленной политикой, гарантирующей безопасную питьевую воду для уязвимых групп населения.

Заключение. В 1997 г. в Рио-де-Жанейро на конференции Организации объединенных наций по окружающей среде и развитию проблема нехватки воды осталась без внимания. Однако на сегодняшний день, проблема доступа к качественной воде не только актуальна и для развивающихся, и для развитых стран, но и широко освещается на международном уровне. В данном случае развитые страны демонстрируют большой опыт внедрения различных инструментов экономического арсенала.

Развитые страны при решении водных проблем идут по пути разработки и внедрения новых технологий и пропаганде экологичного поведения среди населения и бизнеса. Активно применяются различные виды налогов как для домохозяйств, так и для бизнеса. Развивающиеся страны с одной стороны, находятся в роли «догоняющих», стремясь привести нормы национального водного законодательства в соответствие с международными стандартами, а с другой стороны, вынуждены непрерывно решать сопутствующие проблемы, возникающие в области водоснабжения при попытке регулировать иные сферы общественной жизни (как в случае с введением акцизного налога на сладкие газированные напитки). Следует отметить, что опыт развитых стран должен

¹ Allcott, H., B.B. Lockwood, and D. Taubinsky (2019). Should we tax soda? An overview of theory and evidence. *Journal of Economic Perspectives* 33 (2).

² Emilio Gutierrez, Adrian Rubli. Local Water Quality, Diarrheal Disease, and the Unintended Consequences of Soda Taxes. *The World Bank Economic Review*, Vol. 36, Issue 1, February 2022, Pp. 1—18. <https://doi.org/10.1093/wber/lhab008>

³ Emilio Gutierrez, Adrian Rubli. Local Water Quality, Diarrheal Disease, and the Unintended Consequences of Soda Taxes. *The World Bank Economic Review*, Vol. 36, Issue 1, February 2022, Pp. 1—18. <https://doi.org/10.1093/wber/lhab008>

быть использован в рамках разработки на национальном уровне различных, в том числе и налоговых, инструментов поддержки повышения доступности чистой воды и санитарии.

3.4. Налоговые стимулы обеспечения экономического роста и достойной работы для всех

Критиковать — значит доказывать автору, что он не сделал это так, как сделал бы я, если бы умел.
Карел Чапек

Содействие поступательному, всеохватному и устойчивому экономическому росту, полной и производительной занятости и достойной работе для всех является 8-й целью устойчивого развития.

Актуальность проблемы. Экономический рост является важнейшим условием устойчивого развития любой страны. Устойчивый и всеохватный экономический рост может способствовать прогрессу, создавать достойные рабочие места для всех и улучшать уровень жизни населения. Однако сегодня на международном уровне высказывается особая обеспокоенность по поводу влияния глобального экономического спада на дефицит достойной работы и качество занятости, а также неравенство в области труда, угрожающими прогрессу в направлении социальной справедливости и достойной работы для всех.

Следует отметить, что в настоящее время глобальные рынки труда сталкиваются с серьезными взаимосвязанными проблемами. Так, по данным МОТ во всем мире в 2022 г.:

- 473 млн чел. не имели рабочих мест, из них 205 млн чел. являлись безработными (то есть активно искали работу);
- имел место огромный гендерный разрыв — вдвое больше женщин, чем мужчин, были не заняты на рынке труда;
- почти четверть (23,5%) молодых людей нигде не учились и не работали;
- 2 млрд чел. работали в неформальном секторе экономики с ограниченными правами на работе и/или доступом к социальной защите;
- 214 млн чел. жили в условиях крайней нищеты — 1,9 долл. США по ППС в день — «работающая бедность»;
- лишь 47% населения были охвачены социальной защитой (хотя бы одной формой);
- половина всех работников зарабатывали лишь 8% мирового трудового дохода;

- уровень производительности труда в странах с высоким уровнем дохода был в 18 раз выше, чем уровень производительности труда в странах с низким уровнем дохода (колоссальный разрыв!);
- 160 млн детей были заняты трудом и 28 млн работников занимались принудительным трудом¹.

Кроме того, во многих странах мира можно отметить и такие проблемы, как снижение роста уровня занятости, отрицательное влияние инфляции на величину заработной платы и покупательную способность населения, рост занятости в неформальном секторе экономики, а наблюдаемое при этом во всем мире замедление роста производительности труда может еще больше усугубить обозначенные проблемы и сделать их решение еще более трудным. Так, из-за высоких темпов роста населения трудоспособного возраста для новых участников рынка труда в современном мире необходимо ежегодное пополнение на 30 млн (!) рабочих мест.

В контексте вышеобозначенных проблем вопросы налогового стимулирования экономического роста и достойной работы для всех имеют сегодня особую актуальность.

Налоговые стимулы обеспечения экономического роста. Под экономическим ростом традиционно понимают процесс, характеризующийся увеличением производства товаров и услуг, и измеряющийся либо объемом ВВП, либо ВВП на душу населения.

Проблема налогового стимулирования экономического роста, как необходимо условия устойчивого развития, в любой стране сегодня имеет приоритетное значение — это можно сказать даже о 10 мировых лидерах по объему ВВП (топ-10 по уровню ВВП-2021), среди которых в авангарде: США и Китай (рис. 3.4), применяющих инструменты стимулирования экономического роста, в числе которых и налоговые, которые вполне могут служить образцом для других стран мира.

Кроме того, следует помнить, что в 2020—2022 гг. одной из основных и первоочередных задач налоговой политики большинства стран в мире в результате накопленных негативных эффектов из-за пандемии новой коронавирусной инфекции COVID-19 было создание условий для восстановления национальных экономик.

По результатам анализа налоговых стимулов обеспечения экономического роста, применяемых в мире, можно выделить налоговые стимулы, осуществляющие влияние непосредственно на производство, инвестиции и платежеспособный спрос населения. Снижение налогов ведет к увеличению чистой прибыли фирм, стимулирует предпринимательскую активность, инвестиции и занятость населения.

В качестве инструментов стимулирующего воздействия налогов обеспечения экономического роста можно выделить систему льгот и специальных условий

¹ Доклад МОТ. World Employment and Social Outlook. Trends 2023 (Занятость и социальные перспективы в мире. Тенденции 2023 года). https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---inst/documents/publication/wcms_865332.pdf, с. 21.

налогообложения, которые применяются под контролем государства, способствуя развитию значимых для экономического роста направлений деятельности.

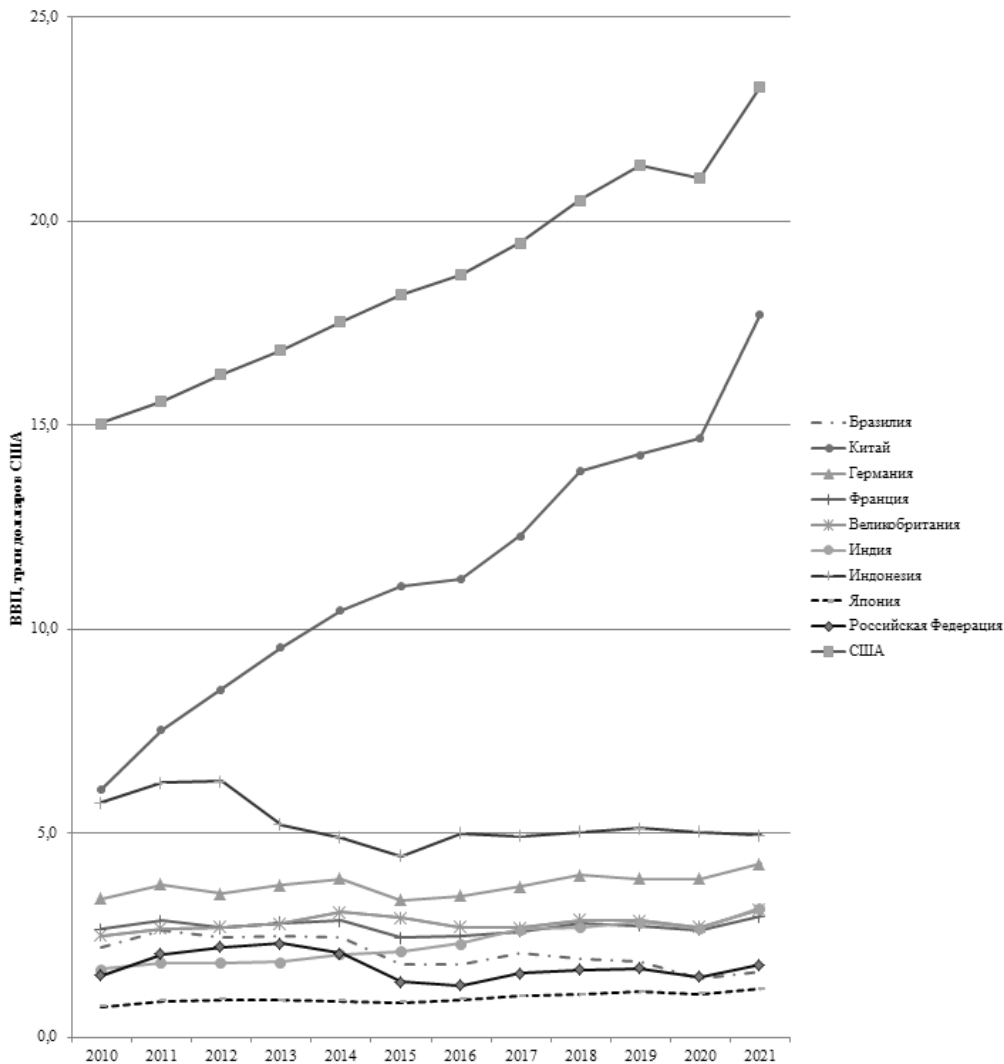


Рис. 3.4. Динамика объема ВВП 10 мировых лидеров (ВВП-2021) с 2010 по 2021 гг., трлн долл. США

Источник: построено автором на основании данных^{1,1}.

¹ World Development Indicators. Last Updated Date 22.12.2022. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=RU>.

Налоговые льготы являются популярным инструментом стимулирования экономического роста и предлагают снизить налоговую нагрузку в зависимости от объема или увеличения расходов фирмы. Высокую популярность этот инструмент приобрел во многих странах мира вследствие довольно несложной реализации, низких административных расходов, как со стороны фирм, так и со стороны государства.

Налоговые льготы, применяемые для стимулирования экономического роста, разнообразны по многим признакам: по объекту (могут применяться к налогоплательщикам, осуществляющим определенные виды деятельности); по размеру фирм (региона или сектора экономики); по разным видам расходов (в разных условиях функционирования фирм); по возможности применения различных вариантов переадресации или возврата денежных средств; по налоговым ставкам и применяемым освобождениям и др.

Анализ применения налоговых льгот с целью стимулирования экономического роста в различных странах мира позволяет выделить наиболее востребованные виды:

- налоговые кредиты, разрешающие вычет установленной доли расходов на развитие корпоративных налоговых обязательств;
- исключения в отношении заработной платы и/или социальных налогов для работников в различных областях экономики (например, в высокотехнологичном производстве, в области возобновляемой и экологически чистой энергии, включая солнечную и геотермальную энергию, устранения выбросов углеродов);
- ускоренные схемы амортизации для инвестиций, применяемых для установленных видов экономической деятельности;
- специальные налоговые режимы;
- введение налоговых каникул;
- пониженные ставки налогов.

Так, в США одним из наиболее важных механизмов федеральной политики являются инвестиционные налоговые кредиты, позволяющие фирмам получать возврат после уплаты налогов в первый год почти 100% инвестированного капитала; федеральный инвестиционный налоговый кредит может компенсировать до 75% налоговых обязательств за текущий год².

В Китае применяется налоговый вычет на НИОКР в размере 75% для фирм (100% — для производственных предприятий), и ускоренная амортизация материальных активов, используемых для НИОКР, льготы ограничены до 80% сумм затрат на проект³.

¹ Топ 10 стран мира по уровню ВВП-2021. <https://nonews.co/directory/lists/countries/gdp-ppp>.

² ESG Investment Types. Federal Tax Credits. <https://www.monarchprivate.com/esg-investment-types/federal-tax-credits/>

³ R&D Tax Incentives: China, 2021. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-china.pdf>.

В Великобритании предусмотрены две ускоренные схемы амортизации для инвестиций в НИОКР: 130% — для крупных фирм и 175% — для малого и среднего бизнеса¹.

В Нидерландах не облагаются социальными налогами затраты на рабочую силу при научных разработках².

В Люксембурге введен режим освобождения 80% доходов, полученных от интеллектуальной собственности и от ее продажи; предусмотрен вычет для патентов, разработанных собственными силами; режим доступен как корпорациям, так и физическим лицам³.

Следует отметить, что величина налоговых льгот может варьировать в зависимости от страны, рассматриваемого временного периода и размера бизнеса. В разных странах принципиально различно определение возможных операций для налоговых вычетов, проценту компенсации налоговым кредитом налоговых обязательств, расчете накладных расходов.

Таким образом, из-за огромного многообразия налогового законодательства разных стран сильно варьируют даже наиболее важные элементы налоговых льгот стимулирования экономического роста в мире.

Налоговые льготы, как инструменты стимулирования экономического роста, применяемые на протяжении довольно длительного времени, в большинстве стран имеют значимые положительные эффекты в краткосрочной перспективе. В то же время налоговые льготы во многих странах являются также важной инвестицией для долгосрочного экономического роста и национальной конкурентоспособности.

Налоговые стимулы экономического роста в виде налоговых льгот, в отличие от прямого государственного финансирования бизнеса, можно охарактеризовать как косвенные средства поддержки, объем которых является значительным и может достигать или превышать размер прямого финансирования.

Так, в Австралии, Австрии, Бельгии, Великобритании, Ирландии, Италии, Канаде, Китае, Мальте, Нидерландах, Португалии, Словацкой республике, Турции, Франции, Японии и некоторых других странах размер налоговых стимулов превышает прямое государственное финансирование бизнеса⁴.

В России, Корее, Венгрии, Исландии, США, Норвегии, Словении, Польше, Чешской Республике, Швеции, Бразилии, Новой Зеландии, Испании, Израиле, Дании, Германии, Эстонии, Финляндии, Греции, Румынии, Люксембурге,

¹ R&D Tax Incentives: United Kingdom, 2021. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-united-kingdom.pdf>.

² R&D Tax Incentives: Netherlands, 2021. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-netherlands.pdf>.

³ Luxembourg, an attractive place for your IP assets. <https://logistics.public.lu/dam-assets/publications/luxembourg/intellectual%20properties.pdf>

⁴ Measuring Tax Support for R&D and Innovation. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>.

Швейцарии и ряде других стран, наоборот, обеспечен превалирующий уровень прямой государственной финансовой поддержки бизнеса по сравнению с размером налогового стимулирования экономического роста¹.

Налоговые стимулы обеспечения достойной работы для всех. «Достойная работа» подразумевает возможность для каждого человека найти производительную работу, приносящую достаточный доход, на которой обеспечивается безопасность на рабочем месте и гарантируется социальная защита семей, а также предоставляются лучшие перспективы личного развития и социальной интеграции»².

Нарастание негативного влияния следующих в последнее время друг за другом экономических кризисов и связанных с ними неопределенностей только подпитывает имеющиеся множественные проблемы в области труда во всем мире. Огромный дефицит достойной работы и трудовое неравенство между странами, а также внутри стран, во всем мире усугубились пандемией COVID-19, хотя существовали и до нее.

Характеризуя в целом изменения в мире в обеспечении достойной работы для всех, следует отметить, что сегодня большинство стран еще не вернулись к допандемийному уровню занятости, а восстановление показателей, характеризующих достойную работу для всех, особенно отстает в странах с низким доходом и доходом ниже среднего (рис. 3.5).

Налоговые стимулы обеспечения достойной работы для всех во всем мире довольно разнообразны, поскольку такие детерминанты, как динамика предложения рабочей силы, демографические изменения, структура рынков труда, создание и ликвидация рабочих мест различаются в разных странах мира и имеют неодинаковые тенденции.

Так, в последнее время население трудоспособного возраста довольно сильно сокращается в ряде стран с высоким уровнем дохода. Эта тенденция приобретает характерные черты и в других странах. Например, в Китае происходит сокращение населения трудоспособного возраста, и по прогнозам, это сокращение в ближайшей перспективе будет ускоряться³.

В странах с низким уровнем дохода и доходом ниже среднего уровень занятости незначительно меняется (по причине занятости большого количества работников в неформальном секторе экономики). Нехватка рабочей силы, обусловленная демографическими причинами, усугубляется ростом уровня неак-

¹ Measuring Tax Support for R&D and Innovation. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>.

² Достойная работа и экономический рост: почему это важно. https://www.un.org/ru/development/devagenda/pdf/Russian_Why_it_matters_Goal_8_Work&Growth.pdf.

³ Китайские власти спрогнозировали сокращение населения страны с 2025 года. <https://www.rbc.ru/economics/25/07/2022/62de3ae09a7947c774e7c27a>

тивности, в том числе связанного со здоровьем (включая долгосрочные последствия от COVID-19) и снижением уровня производительности труда.

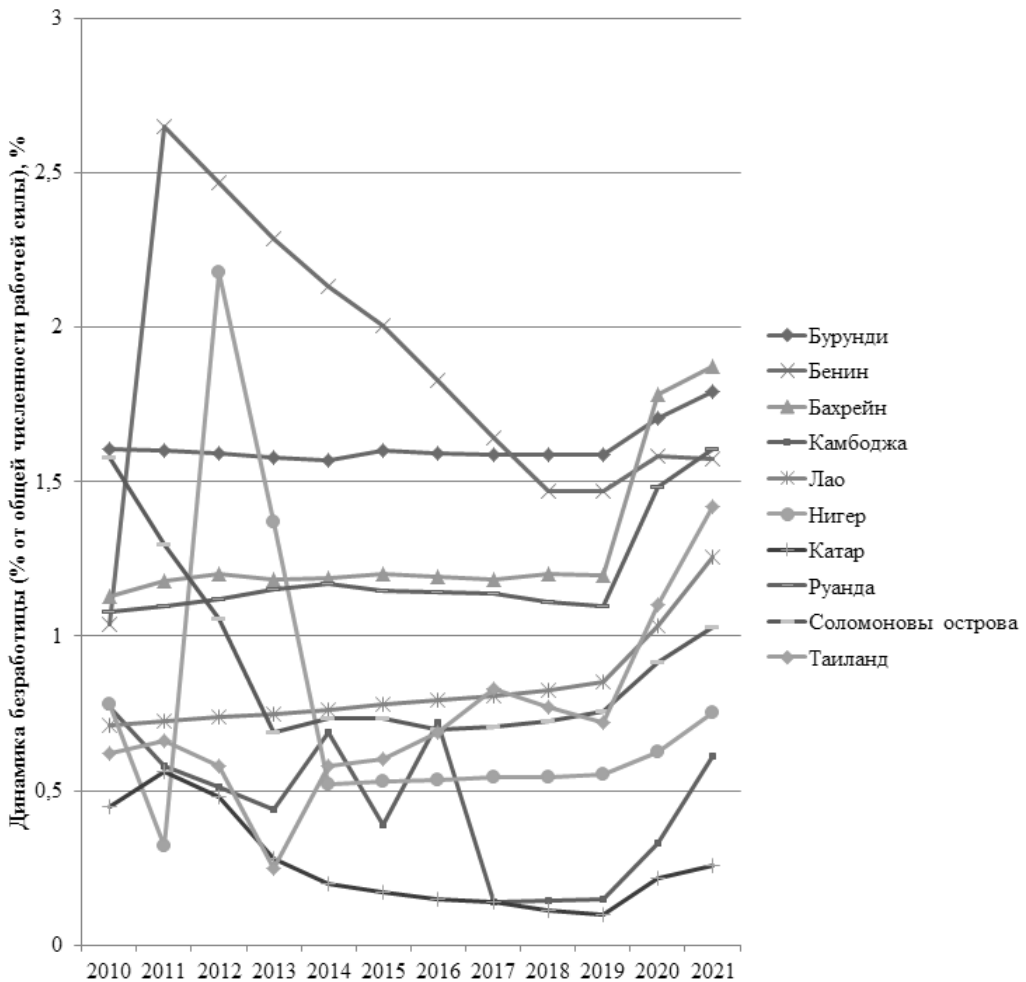


Рис. 3.5. Динамика безработицы (% от общей численности рабочей силы) 10 стран с наименьшей безработицей в мире (по уровню 2021 г.) с 2010 по 2021 гг., %

Источник: построено автором на основании данных¹.

¹ World Development Indicators. Last Updated Date 22.12.2022. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=RU>.

Анализ практики налогового законодательства разных стран мира позволяет сделать вывод об использовании большого множества различных налоговых стимулов обеспечения достойной работы для всех, среди которых основными налоговыми инструментами стимулирования обеспечения достойной работы для всех выступают: налоговый кредит по корпоративному подоходному налогу (рассчитывается как процент расходов работодателя на заработную плату, включая обязательные начисления, или как процент от уплаченных работодателем социальных налогов и сборов) и возврат части уплаченных работником из своего дохода налогов и сборов.

При этом в разных странах применяются также разнообразные варианты инструментов налогового стимулирования достойной работы для всех в зависимости от конкретной направленности такого стимулирования.

Так, в США налоговые кредиты предоставляются на двух уровнях: федеральном и региональном. Федеральные налоговые кредиты стимулируют работодателей к найму работников среди слоев населения, имеющего более высокие, чем в среднем по стране, показатели уровня безработицы (молодежь, инвалиды, получатели продовольственных талонов и др.), к найму коренных жителей индейской резервации; предоставляются малым фирмам, занимающимся научно-исследовательской деятельностью (путем вычета в размере до 250 тыс. долл. взносов на социальное страхование); в рамках зон расширения прав и возможностей на депрессивных (проблемных) территориях с высоким уровнем безработицы (начисляется в виде 20% расходов работодателя на заработную плату)¹. Во Франции налоговый кредит составляет 7% от заработной платы каждой фирмы (за исключением заработной платы, превышающей в 2,5 раза минимальную заработную плату) и может быть вычтен из корпоративного подоходного налога.

В российском налоговом законодательстве установлены разнообразные налоговые льготы, направленные на стимулирование достойной работы для всех. Одними из наиболее важных налоговых стимулов обеспечения достойной работы для всех, оказывающими прямое влияние, являются пониженные тарифы страховых взносов для определенных категорий налогоплательщиков, в числе которых резиденты промышленно-производственных, технико-внедренческих и туристско-рекреационных особых экономических зон, территорий опережающего развития и др.

Возврат части уплаченных работником из своего дохода налогов и сборов еще более специфичен в каждой стране: например, налоги в США для физических лиц предусматривают безусловный необлагаемый минимум дохода, с суммы которого не оплачивается налог. Размер этого минимума зависит от множества разнообразных социальных факторов: семейный статус, наличие детей и внуков и др. Кроме того, в США предоставляется налоговый кредит

¹ R&D Tax Incentives: United States, 2021. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-united-states.pdf>.

для работающих семей, по программе которого (*Working Families Tax Credit, WFTC*) предоставляются выплаты в размере от \$300 до \$1200 (в зависимости от количества детей) лицам с низким и умеренным уровнем дохода, соответствующим установленным требованиям¹.

В качестве еще одного яркого примера можно привести налоговые льготы и налоговые освобождения физических лиц в Германии: налогом облагается доход, превышающий 9984 евро в год. Кроме того, работники имеют право на получение налоговых льгот в размере 1000 евро в год на расходы, связанные с работой (транспорт до работы и обратно, приобретение оборудования для работы и т. д.), льгот на расходы по уходу за детьми (до 4000 евро в год на ребёнка), на образование (до 30% от стоимости обучения), благотворительные взносы (до 20%), алименты (до 13805 евро) при условии соответствия установленным критериям; на налоговые вычеты в размере до 5 евро за рабочий день (максимум до 600 евро в год) (для лиц, работающих из дома, для компенсации дополнительных расходов на работу из домашнего офиса)².

В практике налогового законодательства существуют и другие налоговые стимулы обеспечения достойной работы для всех. В качестве примера лучших практик применения иных налоговых стимулов обеспечения достойной работы для всех можно привести следующий: в отдельных субъектах РФ предоставляются льготы по налогу на имущество организаций и налогу на прибыль организаций в зависимости от количества вновь созданных мест, а также освобождение от уплаты транспортного налога³.

Перспективы развития налоговых стимулов. К концу 2022 г. восстановление экономик стран после экономического кризиса, связанного с COVID-19, остается все еще неполным и неравномерным по всему миру. По прогнозам^{4, 5}, рост мировой экономики в 2023 г. составит всего 2,7%, что существенно ниже среднегодового увеличения мировой экономики за период с 2000 по 2021 гг. (3,6%). Тем не менее следует отметить, что прогнозируемый глобальный эко-

¹ Налоговый кредит для работающих семей. <https://workingfamiliescredit.wa.gov/nalogovyy-kredit-dlya-rabotayuschikh-semey>.

² Федеральное центральное налоговое управление Германии. https://www.bzst.de/EN/Home/home_node.html.

³ Обзор законодательства субъектов Российской Федерации в сфере установления налоговых ставок налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, а также налоговых ставок и льгот по налогу на имущество организаций. http://www.uirz.ru/Obzor/obzor13.html#Punkt3_text.

⁴ МВФ ухудшил прогноз роста мировой экономики в 2023 году. <https://www.forbes.ru/finansy/479537-mvf-uhudsil-prognoz-rosta-mirovoj-ekonomiki-v-2023-godu>.

⁵ Мировая экономика в 2023 году: три болевые точки. <https://econs.online/articles/ekonomika/mirovaya-ekonomika-v-2023-godu-tri-bolevye-tochki/>.

номический рост в 2023 г. все же превышает темпы роста мировой экономики, зафиксированные во время финансового кризиса 2008 г. Прогнозируется также, что страны с низким доходом на душу населения добьются значительно более высоких темпов роста ВВП на душу населения, чем в предыдущее десятилетие.

Координация мер налогового стимулирования экономического роста и достойной работы для всех на международном уровне осуществляется рядом международных организаций, которыми сделаны прогнозы замедления, не только экономического роста, но и роста занятости на мировом уровне в 2023 г., вызывающие особую обеспокоенность сегодня: большинство стран не сможет полностью восстановить свои показатели в этой сфере до допандемийного уровня в ближайшей перспективе. Ожидается также, что прогресс на рынках труда будет слишком замедленным и не позволит сократить огромный дефицит достойной работы.

Глобальный рынок труда в ближайшей перспективе будет подвержен дальнейшим структурным преобразованиям: вместе с ростом спроса на высококвалифицированный персонал будет происходить массовое высвобождение работников с низкой квалификацией, вероятен рост безработицы среди социально незащищенных слоев населения (молодежь, инвалиды и др.). В этой связи остается наиболее актуальным налоговое стимулирование работодателей к расширению спроса на труд незащищенных слоев населения, инвестированию средств в создание высокотехнологичных, «зеленых» рабочих мест и обучение работников.

В настоящее время имеется дальнейшая необходимость в дифференциации налоговых стимулов экономического роста и достойной работы для всех в зависимости от размера бизнеса или объема расходов (в виде ограничения, при превышении которого налогоплательщики могут воспользоваться правом на применение налоговой льготы или установления различных налоговых ставок по разным масштабам деятельности фирм).

Таким образом, накопление различных факторов риска за последние десятилетия привело к сложной макроэкономической обстановке в мире и крайне неопределенным перспективам на рынках труда, в этой связи налоговые стимулы для обеспечения экономического роста и достойной работы для всех в контексте целей устойчивого развития имеют широкие и многообещающие перспективы, хотя возможности налоговой политики по стимуляции экономического роста и достойной работы для всех в этих условиях во многих странах являются довольно ограниченными.

В результате, все чаще некоторые меры поддержки налогоплательщиков в разных странах вынужденно и постепенно сворачиваются. Представляется, что в таких условиях целенаправленные меры налогового стимулирования должны стать более ориентированными на домохозяйства с низким уровнем дохода, наиболее уязвимых работников, а также испытывающих большие трудности малых и средних предприятий.

Выводы. Потенциал налоговых стимулов для обеспечения экономического роста и достойной работы для всех в контексте целей устойчивого развития в ряде стран используется довольно успешно. Многие страны, применяя разнообразные налоговые стимулы для обеспечения экономического роста и достойной работы для всех, достигают довольно высоких результатов, значительно стимулируя экономический рост и создавая новые рабочие места для реализации цели устойчивого развития: обеспечения экономического роста и воплощению в жизнь принципа достойной работы для всех.

Однако в ряде других стран (к которым, в основном, можно отнести страны с низкими и ниже средних доходами на душу населения) возможности налоговых стимулов для обеспечения экономического роста и достойной работы для всех в должной мере не используются. Вследствие этого существует необходимость и возможность установления ряда дополнительных налоговых стимулов для обеспечения экономического роста и достойной работы для всех, особенно в странах с низкими и ниже средних доходами на душу населения. Во многих странах является остро необходимой активизация мер налогового стимулирования адресного характера, а также налоговой политики стимулирования перехода от «коричневых» к «зеленым» рабочим местам.

Резюмируя, можно отметить, что на сегодняшний день все еще злободневными являются не только усиление роли налогообложения (активизации мер налоговой политики) стимулирования экономического роста и создания рабочих мест в контексте устойчивого развития, но и дальнейшая координация разработанных мер налогового стимулирования экономического роста и достойной работы для всех на международном уровне. Передовой опыт стран-мировых лидеров по налоговому стимулированию экономического роста и достойной работы для всех целесообразно использовать в других странах с учетом национальной специфики.

3.5. Налоговые преференции для развития здравоохранения, сохранения населения, его здоровья и благополучия: опыт Индии

Врачу не обязательно верить в медицину —
больной верит в нее за двоих.
Жорж Элгози

Здравоохранение в контексте сохранения нации является основополагающей составляющей жизнедеятельности человека для государственной концепции развития каждой страны в мире и заключается в доступности и своевременности

менности получения медицинской помощи каждому. Начиная с XX века, в развитых странах был достигнут значительный прогресс в области питания, санитарии, жилья, снижения уровня бедности и т.д.

Мировое сообщество в Алма-Атинской декларации (принята Международной конференцией по первичной медико-санитарной помощи, Алма-Ата, 12 сентября 1978 г.) при совместном содействии ВОЗ и ЮНИСЕФ, ПМСП определяется как "важнейшее медицинское обслуживание, основанное на практических, научно-обоснованных и социально приемлемых методах и технологиях, которые становятся общедоступными для отдельных лиц и семей в обществе благодаря их всестороннему участию и по цене, которую сообщество и страна могут позволить себе поддерживать на каждом этапе"¹.

Отчёт о развитии Всемирного банка (1993) под названием "Инвестиции в здравоохранение» предложил трехсторонний подход для достижения «Здоровье для всех» к 2000 г.:

1) способствовать созданию экономических условий, позволяющих домохозяйствам улучшать свое здоровье;

2) перенаправить государственные расходы на здравоохранение на более экономичные программы (т.е. перейти от специализированных услуг третичного звена к пакетам мероприятий общественного здравоохранения и основным клиническим услугам на первичном уровне);

3) содействовать большему разнообразию и конкуренции в финансировании и предоставлении медицинских услуг.

Те же аспекты были отражены в докладе группы по макроэкономике и здравоохранению, созданной по заказу ВОЗ (2001), в котором была предложена система «близкого контакта с клиентом» для проведения конкретных мероприятий (Sachs, 2001).

Бюджет общественного здравоохранения Индии. Этот бюджет в большинстве штатов по-прежнему остаются крайне низкими. Бюджетная смета на 2017—2018 гг. показывает, что Центр и правительства штатов выделили 1538 рупий на душу населения, что составляет всего 1.18 % от ВВП и что меньше запланированных 2.5% от ВВП в национальной политике здравоохранения. 14 штатов, которые тратят меньше в среднем по стране, но на них приходится 84% населения и включают такие крупные штаты, как Уттар-Прадеш, Махараштра, Бихар, Мадхья-Прадеш, Раджастхан и Западная Бенгалия, среди прочих. Есть 17 штатов, тратят больше, чем в среднем по стране, но среди них только семь тратят более 2592 рупий на душу населения, что эквивалентно 2.5% ВВП. Это Аруначал-Прадеш, Сикким, Гоа, Мизорам, Пудучерри, Джамму

¹ https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/almaata78.shtml

и Кашмир, и Харьяна. В большинстве этих штатов демонстрируются высокие показатели здоровья и развиты службы первичной медико-санитарной помощи.

Индустрия здравоохранения в Индии включает больницы, медицинское оборудование, клинические испытания, аутсорсинг, телемедицину, медицинский туризм, медицинское страхование и медицинское оборудование. Отрасль растет быстрыми темпами благодаря расширению охвата услуг и увеличению расходов как государственных, так и частных инвесторов.

Растущая заболеваемость, связанными с образом жизни, растущий спрос на доступные системы оказания медицинской помощи из-за роста затрат на здравоохранение, технологические достижения, появление телемедицины, быстрое проникновение медицинского страхования и правительственные инициативы, такие как электронное здравоохранение, вместе с налоговыми льготами и стимулами стимулируют рынок здравоохранения в Индии, что подтверждается следующими показателями¹:

1. Индустрия медицинских технологий оценивается в 1,9 млрд долл. США в 2020 г. Ожидается, что к 2023 году она достигнет 5 млрд долл.

2. Рынок цифрового здравоохранения в Индии оценивался в 116,61 млрд индийских рупий в 2018 г. и по оценкам достигнет 485,43 млрд индийских рупий к 2024 г.

3. Ожидается, что к 2022 г. рынок диагностических средств вырастет в среднем на 20,4% и достигнет 32 млрд долл. с 5 млрд в 2012 г.

4. Рынок телемедицины является максимальным потенциальным сегментом электронного здравоохранения в Индии, который, как ожидается, достигнет 5,4 млрд долл. к 2025 г., а совокупный годовой темп роста (CAGR) составит 31%.

5. В течение следующих 10 лет Национальный план цифрового здравоохранения (National Digital Health Blueprint) может раскрыть дополнительную экономическую ценность более 200 млрд долл. для отрасли здравоохранения в Индии.

6. В Индии действует крупнейшая в мире схема медицинского страхования — действуют 70 тыс. центров Ayushman Bharat (Аюшман Бхарат), поддерживаемые правительством. Рост с 3 млрд долл. в 2014 г. до 18 млрд долл. в 2022 г.

Ожидается, что в 2022 г. индустрия здравоохранения в Индии достигнет 372 млрд долл. В 2020 г. рынок медицинского туризма Индии оценивался в 5—6 млрд долл., и ожидается, что к 2026 г. он вырастет до 13 млрд долл. Индия является предпочтительным направлением для медицинских поездок (MVT), куда пациенты со всего мира приезжают, чтобы «вылечиться в Индии», и эта область становится огромной областью возможностей на рынке здравоохранения.

¹ <https://www.investindia.gov.in/ru-ru/sector/healthcare>

Здравоохранение стало одним из крупнейших секторов Индии как с точки зрения доходов, так и с точки зрения занятости. Ожидаемая продолжительность жизни к 2022 г. превысит 70 лет, поэтому потребуются больше медицинских услуг.

Наряду с этим появление телемедицины и государственных инициатив, таких как электронное здравоохранение в сочетании с налоговыми льготами и льготами, стимулирует рынок здравоохранения в Индии.

Частный сектор здравоохранения. Этот сектор набирает обороты, увеличивая свою долю до 65% с 59% в 2004 г., возможно, благодаря государственным программам медицинского страхования. Движущие силы этого роста частного сектора здравоохранения, помимо несостоятельности системы общественного здравоохранения являются:

- частное медицинское образование, при этом достаточно дорогостоящее и это приводит в итоге к тому, что выпускникам намерены быстро окупить свои инвестиции;
- быстрое увеличение доли медицинского страхования более чем на 25% в год, что помогает больницам частного сектора увеличить его заполняемость;
- доминирующие частные фармацевтические компании, которые исторически выросли за счёт государственных субсидий, за счёт недорогих оптовых лекарств от компаний государственного сектора.

На индийский фармацевтический сектор приходится 10% мирового рынка лекарств, производство по объёму на уровне 30 млрд долл., из которых 17 млрд — это экспорт. Это один из самых прибыльных секторов в Индии.

Пандемия усилила потребность в надёжной системе государственного здравоохранения в Индии больше, чем когда-либо прежде. Несмотря на ограничения, с которыми он столкнулся из-за пренебрежительного отношения к государственным больницам и отхода государства от прямого предоставления услуг, именно государственный сектор оказался на высоте во времена большой неопределённости и высокого риска.

Во время пандемии участвующие в сфере здравоохранения жаловались, что, хотя они пострадали в финансовом отношении и призвали к увеличению льгот. Президент Конфедерации индийской промышленности заявил: «Мы должны стремиться тратить не менее 5% нашего ВВП на здравоохранение. У нас сейчас 1,3%. Мы можем сказать, что не можем сразу сделать 5%, но мы должны постепенно двигаться вверх. Я считаю, что пришло время вернуть частные инвестиции и дух предпринимательства»¹.

¹ Roy B. (2021) Commercialization of Healthcare in India: COVID 19 and Beyond. Indian Journal of Medical Ethics. Published online first on June 5, 2021. DOI: <https://doi.org/10.20529/IJME.2021.044>

Это лоббирование частных инвестиций в медицинские услуги продолжается во время кризиса Covid-19 с целью реализации инфраструктурных проектов государственно-частного партнерства (ГЧП) для медицинских колледжей, финансируемых из частных источников, и вторичной больничной инфраструктуры в ответ на нехватку государственных учреждений. Эта политическая приверженность рыночной модели сохраняется, хотя хорошо известно, что сильно нерегулируемая частная система здравоохранения Индии не является ни более эффективной, ни более «эффективной с медицинской точки зрения», чем государственный сектор.

Государственно-частное партнёрство даёт мало гарантий в обеспечении интегрированного и всеобщего здравоохранения и служат средством расширения частного сектора. Сотрудничество или государственно-частное партнёрство (ГЧП) становятся нормой в секторе здравоохранения Индии. Новая национальная политика в области здравоохранения (NHP) ориентирована на повышение роли частного сектора. Он усиливает свою поддержку ГЧП с некоммерческими организациями и организациями частного сектора посредством заключения контрактов и стратегических закупок услуг в качестве краткосрочной меры для заполнения критических пробелов в системе здравоохранения.

Государственная и частная инфраструктура здравоохранения. В период с 1991 по 2001 год Центральное правительство сократило капитальные вложения в государственные больницы с 25 до 6%, вынудив правительства штатов, и без того испытывающие финансовые затруднения, самостоятельно финансировать эти больницы. Крайне низкие бюджетные ассигнования, растущие расходы и нехватка медицинского персонала разных категорий повлияло на качество обслуживания, предоставляемого этими больницами.

По данным Национального бюро выборочных обследований (NSSO) в 2014 г. на консультации в сельских и городских государственных больницах приходилось почти 17% лечения. Доля стационарного лечения в государственном секторе варьировалась от 29 до 58% в сельской местности и от 19 до 48% в городской местности. В 2017—2018 гг. доля людей, зарегистрированных в рамках, финансируемых государством медицинского страхования, увеличилась. Это способствовало более широкому использованию государственных медицинских учреждений как в сельских, так и в городских районах. Эта тенденция требует увеличения инвестиций в укрепление государственных учреждений здравоохранения.

За тот же период доля частных инвесторов значительно расширилась за счёт венчурного капитала, фондов прямых инвестиций, внешних коммерческих займов и инвестиций состоятельных частных лиц, что повысило роль частных финансовых рынков в здравоохранении¹.

¹ *Chakravarthi I, Roy B, Mukhopadhyay I, Barria S. Investing in Health – Healthcare Industry in India. Econ Pol Wkly. 2017; 52(45):50—56.*

В Индии насчитывается около 19 тысяч больничных коек, 95 000 коек в отделениях интенсивной терапии и 48 000 аппаратов ИВЛ. Однако большая часть этих услуг сосредоточена в частном секторе и в семи штатах. Это несправедливое распределение объектов в государственном и частном секторах искажает доступ к услугам и их доступность (табл. 3.7).

Таблица 3.7. Государственная и частная инфраструктура здравоохранения в Индии, 2020 г.¹

	<i>Государственный сектор</i>	<i>Частный сектор</i>	<i>Общее количество</i>
Количество больниц	25 778	43 487	69 265
Количество больничных коек	7 13 986	11 85 242	18 99 228
Кровати интенсивной терапии	35 699	59 262	94 961
Вентиляторы	17 850	29 631	47 481

Реформы здравоохранения в Индии изменили организационную структуру государственных больниц за счет квазирыночных вмешательств, таких как аутсорсинг и диагностические и вспомогательные услуги на основе ГЧП. Благодаря этим мероприятиям государственные больницы стали доступны для частных инвесторов. С расширением этих вмешательств и программ государственного медицинского страхования государственное финансирование направляется частным поставщикам, что препятствует росту и расширению инфраструктуры здравоохранения государственного сектора.

Существует множество сообщений СМИ о том, что частные больницы отказывают в помощи пациентам с Covid, завышают цены за предоставляемые услуги и требуют залога, тем самым увеличивая нагрузку на физических лиц, истощая их финансовые ресурсы. Госпитализированным пациентам с Covid-19 с пакетами частного медицинского страхования не были выставлены счета в соответствии с тарифами, установленными в соответствии с государственными распоряжениями, и пациенты были вынуждены платить по рыночным ставкам. Во многих случаях частные медицинские страховые компании прекратили предоставлять страховое покрытие. Вопиющий отказ в доступном медицинском обслуживании сейчас более заметен, чем когда-либо прежде. Это усугубило неравенство в доступе и доступности медицинской помощи.

¹ https://cddep.org/wp-content/uploads/2020/04/State-wise-estimates-of-current-beds-and-ventilators_24Apr2020.pdf

Помимо усилий правительств штатов по регулированию деятельности частных поставщиков, Федерация торгово-промышленных палат Индии (FICCI) выпустила руководство по ценообразованию на услуги в связи с Covid-19, чтобы обеспечить рациональное использование и определение стоимости комплектов СИЗ и других услуг для лечения Covid-19. В целом усилия были направлены не на то, чтобы частный сектор предоставлял бесплатную помощь пациентам с Covid-19, а на расширение рынка для пациентов с низким доходом посредством регулирования цен. Частный сектор здравоохранения поставил под сомнение осуществимость государственных постановлений, ниспроверг их и потребовал пересмотра. Частные больницы оправдывают более высокие тарифы на предоставление комплектов средств индивидуальной защиты персоналу больниц, поскольку ни один член семьи не может посещать пациентов в палатах Covid, на выплату персоналу двойной заработной платы, транспортировку пациентов и так далее. Несмотря на то, что Национальное управление здравоохранения заявило, что Covid-19 будет покрываться PMJAY, некоторые частные больницы подали мошеннические заявления с целью получения прибыли.

В целом частный сектор здравоохранения не смог должным образом дополнить государственную систему здравоохранения, а это также подрывает легитимность государства. В приоритете компаний является прибыль, что лишает людей возможности из-за завышенных счетов получение медицинской помощи, затрудняет доступ и игнорирует медицинские потребности тех, кто пострадал от Covid-19. Система, отдающая предпочтение рыночным ценностям, неоднократно игнорировала здоровье населения во время этого кризиса.

В режиме реального времени ГЧП быстро развиваются, поскольку правительство поощряет частные инвестиции в инфраструктуру общественного здравоохранения и сопутствующие услуги через консорциум поставщиков услуг, банков и строителей, которые привлекают финансирование, проектируют, строят и эксплуатируют медицинские учреждения. Это делается через проектную компанию, которая называется специальной целевой структурой органов государственного сектора.

Целевая группа по разработке национальной инфраструктуры на 2019—2025 годы и Финансовая комиссия продолжают содействовать более широкому участию частного сектора в рамках государственно-частного партнерства для инфраструктуры здравоохранения. Вовлечение частного сектора в партнёрские отношения с учреждениями государственного сектора прогнозируется как беспроектная политика, не основанная на фактических данных и способствующая фрагментации услуг. Эти партнерства вызвали многочисленные опасения по поводу доступа, финансовой устойчивости, функционирования, подотчетности и прозрачности.

Безопасность и качество контрактных медицинских услуг зависят от того, насколько хорошо можно контролировать сложные контракты на разных этапах закупок и предоставления. Информационная асимметрия в проектах ГЧП затрудняет для властей обеспечение соблюдения договорных норм, поскольку доступ к информации не всегда прост, а работа подрядчиков недостаточно прозрачна. Исследования показывают, что в проектах ГЧП частный сектор действует по логике получения прибыли. Пока проекты ГЧП не приносят прибыли частному сектору, они не будут их реализовывать, как это видно на примере двух специализированных больниц в Дели (в Тахирपुरе и Джанакпури).

Государство не в состоянии регулировать частный сектор здравоохранения и упускает из виду его неэффективность. Более того, действия частного сектора прямо противоречат принципам равенства, достоинства пациентов, социальной справедливости и комплексного медицинского обслуживания. Необходимость регулирования частного сектора здравоохранения, в том числе регулирования ценообразования, выходит за рамки пандемии.

Налоговые преференции развития здравоохранения. Налоговые преференции, предусмотренные для развития здравоохранения действующим налоговым законодательством¹.

Выплата премии по полису страхования жизни и полису медицинского страхования не только обеспечивает страховую защиту налогоплательщику, но и предлагает определенные налоговые льготы — вычеты доступные налогоплательщику в связи с выплатой страхового взноса по страхованию жизни, выплатой страхового взноса по медицинскому страхованию и расходами на лечение.

Общий доход по всем разделам доходов называется «Валовой совокупный доход» (GTI). Чтобы получить налогооблагаемый доход, необходимо вычесть из GTI вычеты, допустимые в соответствии с главой VIA (т.е. в соответствии с разделами 80C-80U).

В данном случае не уменьшается доход от краткосрочного и долгосрочного прироста капитала, премий, выигрышей. Для физического лица вычет возможен в отношении полиса, оформленного на имя налогоплательщика, его/ее супруга или его/ее детей. Общий разрешенный вычет составляет до 1 50 000 рупий.

Ограничение на размер вычета в отношении гарантированной суммы капитала. Вычет ограничен 20% от гарантированной суммы капитала в отношении полисов, выданных 31.03.2012 или ранее, и 10% в случае полисов, выданных 01.04.2012 или позже. В случае оформления полиса 01.04.2013 или позже на

¹ Tax benefits due to life insurance policy, health insurance policy and expenditure on medical treatment. URL.: <https://incometaxindia.gov.in/Tutorials/20.%20Tax%20benefits%20due%20to%20health%20insurance.pdf>

имя любого лица, страдающего инвалидностью или тяжелой формой инвалидности или страдающего болезнью — лимит составит 15% от гарантированной суммы капитала.

Вычет в отношении страховой премии по медицинскому страхованию. Согласно разделу 80D, физическое лицо может претендовать на вычет в отношении следующих платежей:

1) Страховая премия по медицинскому страхованию, уплаченная оценщиком, являющимся физическим лицом, любым способом, кроме наличных.

2) Любой вклад, внесенный оценщиком, являющимся физическим лицом, в Программу здравоохранения Центрального правительства или такую другую схему, о которой может быть уведомлено Центральное правительство.

3) Сумма, уплаченная оценщиком, являющимся физическим лицом, в счет профилактического медицинского осмотра.

4) Медицинские расходы, понесенные оценщиком, являющимся физическим лицом на здоровье пожилого гражданина, при условии, что никакая сумма не была выплачена для осуществления или поддержания в силе страхования здоровья такого лица

В случае физического лица вычет предоставляется в отношении полиса медицинского страхования, оформленного на его собственное имя или на имя его/ее супруга, его/ее родителей и его/ее детей, находящихся на иждивении.

Вычет в счет медицинских расходов допускается только в том случае, если он связан со здоровьем вышеупомянутых лиц, являющихся гражданами пожилого возраста. «Пожилой гражданин» означает физическое лицо, проживающее в Индии, которому в любое время в течение соответствующего предыдущего года было шестьдесят лет или более.

Сумма вычета. В случае физического лица сумма вычета не может превышать:

а. 25 000 рупий, в совокупности, в отношении страховой премии по медицинскому страхованию или любого платежа, произведенного за профилактический медицинский осмотр. Этот вычет доступен, если платеж производится в пользу оценщика, его самого или его/ее супруга или детей, находящихся на иждивении.

б. 25 000 рупий, в совокупности, в отношении страховой премии по медицинскому страхованию или любого платежа, произведенного за профилактический медицинский осмотр. Этот вычет доступен, если оплата производится в пользу родителей оцениваемого лица.

с. 50 000 рупий в совокупности в отношении медицинских расходов, понесенных в связи со здоровьем оцениваемого, его самого, его/ее супруга или находящихся на иждивении детей или родителей. Этот вычет доступен, если сумма выплачивается в пользу пожилой гражданин, и никакая сумма не была

выплачена для осуществления или поддержания в силе страхования здоровья такого лица.

d. 50 000 рупий в совокупности в отношении медицинских расходов, понесенных в связи со здоровьем любого родителя оцениваемого.

Общая сумма вычета за расходы, понесенные на профилактическое медицинское обследование оцениваемого, его семьи и родителей, не может превышать 5000 рупий.

Примечание: В вышеупомянутых пунктах а и б предоставляется дополнительный вычет в размере 25 000 рупий при получении медицинской страховки на жизнь пожилого гражданина.

Пример: Г-н Раджа (возраст 40 лет) произвел следующие платежи в течение 2022—23 финансового года:

- 1) Выплата страхового взноса по его полису в размере 15 000 рупий.
- 2) Выплата страхового взноса по медицинскому полису его супруги в размере 4000 рупий.
- 3) Выплата страхового взноса по медицинскому страхованию его младшей дочери, находящейся на его иждивении, 3000 рупий.
- 4) Выплата страхового взноса по медицинскому страхованию его старшей дочери, которая работает не по найму и не зависит от него, 5000 рупий.
- 5) Выплата страховой премии по медицинскому страхованию по полису его родителей (постоянно проживающих и в возрасте 68 лет), 18 000 рупий по полису его отца и 18 000 рупий по полису его матери. Оба зависят от брата мистера Раджи.
- 6) Выплата 3000 рупий в счет расходов на профилактический медицинский осмотр (для его собственного осмотра и осмотра его жены).

Учитывая вышеуказанные положения, вычет в случае г-на Раджи будет следующим:

- 1) Медицинская страховая премия по его полису в размере 15 000 рупий будет иметь право на вычет.
- 2) Медицинская страховая премия по полису его супруги в размере 4000 рупий будет иметь право на вычет.
- 3) Медицинская страховая премия по полису в размере 3000 рупий его младшей дочери, которая находится на его иждивении, будет иметь право на вычет. Однако премия в размере 5000 рупий по полису старшей дочери, которая не находится на его иждивении, не будет подлежать вычету.
- 4) Медицинская страховая премия по полису его родителей в размере 36 000 рупий будет иметь право на вычет (будучи гражданами пожилого возраста).
- 5) Расходы на профилактическое медицинское обследование также будут подлежать вычету, но они будут ограничены только 3000 рупий (поскольку общий предел вычета в соответствии с разделом 80D в отношении оцениваемого и его семьи не может превышать 25 000 рупий).

Таким образом, общий вычет по разделу 80D составит 22 000 рупий в счет расходов на премию, выплаченную в отношении его собственного здоровья, здоровья его супруги и находящейся на иждивении дочери, и 36 000 рупий в отношении премии, выплаченной по полису его родителей. Вычет в счет расходов на профилактический медицинский осмотр составит 3000 рупий, общий вычет по разделу 80D составит 61 000 рупий (22 000 рупий + 36 000 рупий + 3000 рупий).

Вычет в отношении расходов на обучение/медицинское лечение иждивенца, являющегося инвалидом. Физическое лицо-резидент, несущее расходы на содержание родственника-иждивенца, являющегося инвалидом, может претендовать на вычет в соответствии с разделом 80DD. Вычет возможен в отношении любого из следующих: (а) расходы, понесенные на медицинское лечение (включая уход за больными), обучение, реабилитацию иждивенца с инвалидностью; (б) сумма, выплаченная или депонированная по схеме LIC или любого другого страховщика или UTI или указанной компании, должным образом одобренной Правлением, для содержания иждивенца с инвалидностью.

Заключение. Пандемия подчеркнула необходимость инвестировать в инфраструктуру государственного здравоохранения и укреплять ее. Для стран с низким и средним уровнем доходов (LMIC), таких как Индия, важно помнить, что ГЧП — это дорогостоящий механизм закупок, и обеспечение жизнеспособности таких проектов создает дополнительную нагрузку на государственный сектор. Более того, долгосрочные контракты с больницами могут быть неполными, а регулирование деятельности частного поставщика медицинских услуг в соответствии с приоритетами общественного здравоохранения может быть затруднено. Этот процесс может способствовать возникновению рисков, когда целью контрактов является «управление рисками».

Пандемия показала, что здоровье — это общественное благо, а не товар. Covid-19 подчеркнул необходимость политики в области здравоохранения и службы здравоохранения, которые признают основное право на жизнь, здоровье и достоинство.

В этих условиях считается, что необходимо выйти за рамки коммерциализации и призвать к увеличению прямых инвестиций в учреждения здравоохранения государственного сектора. Необходимы реформы в обновлении инфраструктуры и механизмов закупки услуг, а также в найме персонала на разных уровнях ухода, а также в сельском и городском секторах.

В Индии в числе налоговых преференций стимулирования здравоохранения наибольшее распространение получили вычеты в отношении страховой премии по медицинскому страхованию.

Глава 4

Мировая практика налоговой поддержки достижения целей устойчивого развития экосистем

Живи по средствам,
даже если для этого необходимо залезть в долги.
Генри Уилер Шоу

4.1. Налоговые катализаторы создания инновационной инфраструктуры и обеспечения устойчивой индустриализации

Ничто так не деморализует,
как скромный, но постоянный доход.
Эдмунд Уилсон

Концепция устойчивого развития не ограничивается вопросами социальной и экологической устойчивости. Не менее важными в ней являются экономические цели, направленные на укрепление необходимого для устойчивости материального базиса. Среди них ключевой является 9-я ЦУР: создание стойкой инфраструктуры, содействие всеобъемлющей и устойчивой индустриализации и инновациям. Акцент на инфраструктуре, инновациях и индустриализации на фоне преобладания целей социального и экологического характера свидетельствует о признании важности индустриального экономического развития, наукоемкого и инновационного, на новой технологической основе, экологически чистого и социально ответственного.

Актуальность проблемы. Всеобъемлющая и устойчивая индустриализация наряду с инновациями и инфраструктурой может высвободить динамичные и конкурентоспособные экономические силы, которые создают занятость и доход. Они играют ключевую роль во внедрении и продвижении новых технологий, содействии международной торговле и обеспечении эффективного использования ресурсов. Важность и рациональность постановки такой цели в

рамках концепции устойчивого развития подтвердила пандемия COVID-19, преодоление которой потребовало ускоренного развития коммуникационной инфраструктуры для ликвидации цифрового разрыва, цифровой трансформации и цифровизации традиционных отраслей индустрии, а также формирования новых рынков, основанных на использовании информационных и коммуникационных технологий.

Сложность достижения 9-й цели устойчивого развития обусловлена тем, что инфраструктура и индустрия, с одной стороны, являются источником негативного влияния на окружающую среду и общество, с другой — двигателем экономического прогресса и способом достижения устойчивого развития. Обязательства по сокращению выбросов углерода в рамках международных соглашений по устойчивому развитию могут идти вразрез с национальными интересами ряда стран, развитие инфраструктуры и индустрии для которых является важнейшим приоритетом для приумножения национальной мощи и достижения высокого качества жизни населения. Поэтому обязательным условием устойчивого развития является не просто расширение инфраструктуры и развитие индустрии, но и повышение их надежности и безопасности, способности адаптироваться к меняющимся условиям и способствовать решению глобальных проблем.

Устойчивая инфраструктура — это инфраструктура, которая спланирована, спроектирована, построена, эксплуатируется или выведена из эксплуатации таким образом, чтобы обеспечить экономическую, социальную, экологическую и институциональную устойчивость на протяжении всего жизненного цикла¹.

Под *устойчивой и всеобъемлющей индустриализацией*, в узком смысле, подразумевается модернизация действующих и развитие новых индустрий, в том числе в сфере «зеленой» экономики, в соответствии с новым технологическим укладом и принципами экологической и социальной устойчивости, «дивиденды» от которой будут распределены между всеми слоями общества.

Для трансформации действующей инфраструктуры в соответствии с принципами устойчивого развития, а также перехода к всеобъемлющей и устойчивой индустриализации необходимы огромные инвестиции на основе консолидации государственных и частных финансовых ресурсов. В связи с этим основным предметом исследования в данной главе будут именно инвестиционные налоговые льготы, в том числе в НИОКР и инновации.

Инвестиционные налоговые стимулы. Они подразделяются на основанные на корпоративном подоходном налоге и на другие налогах. Наиболее рас-

¹ Устойчивое развитие и инфраструктура: обзор трендов в России и мире / Национальный центр государственно-частного партнерства, ВЭБ РФ. 2021 г. 52 с. https://вэб.рф/downloads/spief_sd_short_final_02.05.2021_1.pdf

пространены в мире стимулы, основанные на корпоративном налоге. К ним относят два вида:

1) основанные на прибыли, т.е. те, которые определяются в процентах от прибыли, включая налоговые каникулы, сниженный налог или перенос убытков на будущее или возврат, подлежащий списанию в счет прибыли, полученной позже;

2) основанные на расходах (или на капитальных вложениях), т.е. те, которые снижают стоимость капитальных вложений после уплаты налогов, включая инвестиционные надбавки, ускоренную амортизацию, налоговые кредиты и другие.

Первая группа стимулов наиболее привлекательна для мобильных инвестиций. Стимулы, основанные на расходах, напротив, как правило, способствуют реинвестированию и, следовательно, дальнейшей интеграции в местную экономику. Кроме того стимулы, основанные на расходах, обычно нацелены на конкретные виды капиталовложений или виды деятельности, которые могут быть связаны с целями устойчивого развития стран, такими как развитие навыков и переход к низкоуглеродной экономике.

Вторая группа стимулов, основанных на других налогах, включает сниженные ставки косвенных налогов (например, налога на добавленную стоимость (НДС), пошлин и тарифов), налогов на труд и землю, взносов на социальное обеспечение и других платежей.

Как развитые, так и развивающиеся страны интенсивно полагаются на налоговые стимулы для инвестиций, а стимулы, основанные на прибыли, являются одними из наиболее распространенных и часто применяемых. Согласно данным Конференции ООН по торговле и развитию, во всем мире с января с 2011 г. по декабрь 2021 г. продолжалось широкое использование схем налоговых льгот в качестве инструмента поощрения и привлечения прямых иностранных инвестиций. За этот период из 100 стран, принявших меры, связанные с налогообложением, 90 снизили налоги, ввели новые налоговые льготы или сделали существующие льготы более щедрыми. Из всех принятых налоговых мер только 17% были конкретно направлены на иностранных инвесторов, а 83% были направлены как на отечественных, так и на иностранных инвесторов.

Налоговые меры, связанные с инвестициями, принятые во всем мире за последнее десятилетие, в подавляющем большинстве случаев были более благоприятными для инвестиций: 83% ввели новые стимулы или сделали существующие стимулы более щедрыми по всей экономике или в отдельных секторах.

Эта тенденция характерна для всех уровней развития (84% в развивающихся странах, 82 % в наименее развитых странах и 81 % в развитых странах) и во всех регионах, но особенно сильна в Азии. Менее благоприятными для инве-

стиций являются повышение налоговых ставок (налога на прибыль или НДС) или введение новых налогов (например, роялти за добычу полезных ископаемых или других отраслевых налогов). Почти половина неблагоприятных для инвестиций налоговых мер была принята в Африке (19 мер), треть — в Латинской Америке и Карибском бассейне (12 мер), а оставшаяся часть была разделена между Европой, Северной Америкой и Азией.

В 2011—2021 гг. наиболее распространенной формой инвестиционного стимулирования являлись налоговые стимулы по корпоративному подоходному налогу, основанные на прибыли (49 % всех новых стимулов). При этом наибольшее количество стран использовали налоговые каникулы (55), которые составили 22%, 19% и 17% от всех фискальных стимулов, принятых соответственно наименее развитыми, развивающимися и развитыми странами.

Налоговые каникулы являются основным стимулом, используемым в странах Африки и Азии, в то время как сниженный корпоративный подоходный налог — наиболее частым стимулом в странах Латинской Америки и Карибского бассейна, Европы и Северной Америки. Снижение ставки корпоративного налога (во всех секторах или в отдельных секторах) составило 16% от всех налоговых льгот, введенных с 2011 г. (42 страны). Их вес в общей структуре стимулов выше в развитых странах (21%), чем в развивающихся (16%) и наименее развитых (14%). Менее распространенным стимулом являлось использование резервов на перенос убытков (3% всех новых налоговых льгот). Почти 30% резервов на перенос убытков включены в пакеты поощрений для особых экономических зон (ОЭЗ).

Стимулы, основанные на расходах, составляют всего 13% всех налоговых льгот для инвестиций, введенных за последнее десятилетие. В основном они состоят из схем ускоренной амортизации основных средств, инвестиционных вычетов и/или механизмов налоговых кредитов. Более 55 % инструментов, основанных на расходах, были приняты в сочетании с налоговыми каникулами или снижением налога на прибыль корпораций.

Кроме того, инвестиционные налоговые стимулы, основанные как на расходах, так и на прибыли, часто сочетаются с дополнительными фискальными льготами по косвенным налогам и сборам. На их долю приходилось около 30% всех налоговых льгот, введенных в Азии, Латинской Америке и Карибском бассейне. Они чаще использовались в Африке (24% всех налоговых льгот) и гораздо реже в Европе и Северной Америке (13%). Стимулы по косвенным налогам применялись практически в каждой налоговой схеме создания ОЭЗ во всех регионах мира.

Кроме того, довольно широко в качестве налоговых стимулов для инвестиций в мире использовались вычеты и освобождения от налогов на труд, земельные налоги и других платежей. На их долю приходилось более четверти

всех налоговых льгот в Африке, Европе и Северной Америке и пятая часть — в Азии, Латинской Америке и Карибском бассейне.

Отраслевая структура инвестиционных налоговых стимулов. Очевидна отраслевая ориентация инвестиционных налоговых стимулов. В глобальном масштабе 57 % всех налоговых мер инвестиционной политики, более благоприятных для инвестиций, относятся к конкретным секторам.

В частности, развивающиеся страны (70%) и наименее развитые (55%) часто применяют льготы по снижению корпоративного подоходного налога, которые основаны исключительно на отраслевых требованиях.

Напротив, почти две трети льгот по снижению налога на прибыль, принятых в странах Европы и Северной Америки, предоставляются полностью или частично на основе минимальных пороговых значений инвестиций.

Большинство отраслевых налоговых стимулов для инвестиций, введенных в последнее десятилетие, нацелены на производство и услуги (рис. 4.1).

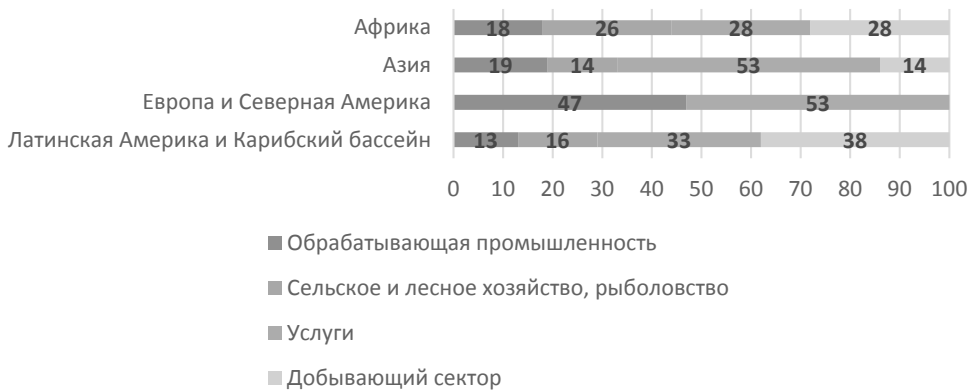


Рис. 4.1. Отраслевая структура инвестиционных налоговых стимулов в мире за 2011—2021 гг., % от общего количества

Налоговые стимулы, специально предназначенные для обрабатывающей промышленности, по большей части, предназначены для горизонтального применения ко всем видам производственной деятельности (79%). Баланс показывает значительную долю стимулов, направленных на производство транспортного оборудования (44%), производство компьютерного и электронного оборудования (33%) и производство фармацевтических препаратов (22%). Что касается налоговых льгот, специально предназначенных для услуг, то 73% из них распространяются на весь сектор. Остальные отражают направленность политики на информационные технологии (32%), туризм (27%) и транспорт (22%).

За анализируемый период 2011—2021 гг. в мире более 60% инвестиционных налоговых стимулов были связаны с достижением одной или нескольких целей политики, таких как развитие конкретных регионов страны (24%), сокращение безработицы или повышение квалификации (23%), поощрение исследований, разработок и передача инновационных технологий (19%), поощрение экспорта (12%), другие (22%). Наиболее распространенными были стимулы по развитию территорий, в том числе свободных экономических зон, а также по содействию занятости.

В рамках промышленной политики стран одна треть налоговых льгот во всем мире не преследует никакой другой политической цели, кроме поощрения инвестиций за счет снижения затрат на ведение бизнеса. Остальные нацелены на одну или несколько целей развития. Главными среди них являются содействие НИОКР и инновациям (24%), продвижение местного производства (19%), а также содействие малому и среднему бизнесу, стартапам, что также часто считается средством поощрения инноваций (13%), экспорту (13%) и занятости (9%).

Кроме того, в ряде стран преследуются разнообразные цели, среди которых предотвращение оттока капитала, содействие цифровизации, развитие электронной коммерции, увеличение внутренних сбережений или повышение производительности, создание стоимости, обновление оборудования, принятие контрциклических мер, поощрение миграции из неформального сектора в формальный сектор и борьба с изменением климата.¹

Виды используемых инвестиционных льгот. Наиболее полная база данных по инвестиционным налоговым льготам в развивающихся странах собрана ОЭСР и фокусируется на четырех широко используемых видах инвестиционных налоговых льгот: (1) налоговые освобождения и вычеты; (2) льготные ставки; (3) налоговые пособия (надбавки, скидки, необлагаемые минимумы); (4) налоговые кредиты.

В 2022 г. в базу данных ОЭСР были включены сведения по 52 развивающимся странам мира, анализ которых позволил получить ряд выводов относительно применения инвестиционных налоговых льгот.

1. Наиболее широко используемым инструментом являются освобождения по корпоративному подоходному налогу (90% стран используют по крайней мере одно освобождение). Высоко востребованы сниженные ставки (69%) и налоговые пособия (65%). Налоговые кредиты в развивающихся странах, как уже отмечалось выше, используются реже (23%).

¹ United nations conference on trade and development (UNCTAD) International tax reforms and sustainable investment. World investment report. 2022, pp. 219. https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf

2. Размер, сроки и гибкость налоговой поддержки посредством налоговых стимулов зависит от ряда дополнительных функций. Например, налоговые освобождения чаще предоставляются на временной основе (80% всех льгот), на пять (33%) или десять лет (20%). Сниженные ставки корпоративного подоходного налога так же часто являются постоянными, как и временными. Налоговые пособия чаще применяются к капитальным затратам (62%), чем к текущим расходам (38%). При применении к капитальным затратам льготы чаще ускоряют их возмещение (79%), а не увеличивают вычет свыше 100% от фактических затрат (21%).

3. Уровень доходов стран влияет на выбор видов налоговых льгот. Пониженные ставки корпоративного подоходного налога более широко используются в странах с низким уровнем дохода, в то время как налоговые кредиты чаще наблюдаются в странах с доходом выше среднего. Налоговые пособия на капитальные затраты используются в одинаковой степени в странах с низким и средним уровнем дохода, но пособия на текущие расходы более широко используются странами с доходом выше среднего.

4. Право на применение льгот часто зависит от сектора или местоположения деятельности. Большинство экономик используют секторальные (96%) или географические условия (83%), такие как ОЭЗ, для создания инвестиционных налоговых стимулов. За ними следуют условия приемлемости, которые предполагают связь с конкретными результатами инвестиций, такими как создание минимального количества новых рабочих мест или экспорт минимальной доли продаж (75%). Почти половина стран имеют инвестиционные стимулы по корпоративному подоходному налогу, которые требуют минимальной инвестиционной стоимости.

5. ОЭЗ используют налоговые освобождения чаще, чем какой-либо другой инструмент. За пределами ОЭЗ различные инструменты налогового стимулирования распределены более равномерно.

6. Половина всех инвестиционных налоговых стимулов в базе данных ОЭСР сочетают в себе несколько условий применения, что способствует более точной ориентации проекта, но может привести к сложному дизайну и снижению прозрачности для инвесторов и других заинтересованных лиц.

7. Управление инвестиционными налоговыми стимулами является сложным. В большинстве стран (58%) стимулы по корпоративному подоходному налогу регулируются несколькими законами и нормативным актам, что снижает их прозрачность для инвесторов, усложняет мониторинг и оценку. Только 42% стран объединяют нормы о стимулировании в рамках корпоративного подоходного налога в единый законодательный акт, как правило, закон о подоходном налоге (31%) или специальные инвестиционные законы (10%). В двух третях стран предоставляют и администрируют инвестиционные налоговые стимулы многочисленные органы власти

8. Более трети стимулов могут быть связаны с целями устойчивого развития. Стимулы, направленные на улучшение воздействия инвестиций на окружающую среду, действуют в 48% стран. Налоговые льготы также широко ис-

пользуются для поддержки занятости и создания рабочих мест (40% стран). Другие области ЦУР, продвигаемые с помощью стимулов, связаны с социальной интеграцией и экономическим развитием.¹

Одним из ключевых факторов, которые в ближайшем будущем изменит рельеф инвестиционных налоговых льгот по странам, является международное налоговое соглашение, направленное на ограничение налоговой конкуренции посредством расточительных стимулов в условиях цифровой экономики. Глобальные правила противодействия эрозии налоговой базы устанавливают глобальную минимальную эффективную ставку корпоративного налога в размере 15% для крупных многонациональных предприятий. Хотя эти правила по-прежнему позволят юрисдикциям применять налоговые стимулы, они ослабят давление на них, вынуждающее участвовать в «гонке на дно»².

Налоговые инструменты стимулирования НИОКР. Инвестиции в исследования и разработки являются ключевым фактором, стимулирующим инновации и экономический рост. Налоговые инструменты стимулирования НИОКР не только не теряют актуальности, но и расширяют масштабы применения в мире. При этом определения расходов на НИОКР или других видов расходов, подпадающих под налоговые льготы, хотя и различаются в разных юрисдикциях, но в целом соответствуют рекомендациям ОЭСР³. Лишь несколько стран распространяют налоговые льготы не только на НИОКР, но и на другие виды инновационной деятельности, как правило, на гораздо более строгих и менее щедрых условиях, поэтому в данной главе акцентируем внимание на налоговом стимулировании именно НИОКР.

В зарубежных странах налоговое стимулирование НИОКР осуществляется с применением общеизвестного инструментария в рамках корпоративного подоходного налога или НДС, описанного во многих ученых и научных изданиях⁴.

Налоговые льготы могут быть предоставлены в виде налогового пособия (надбавки), освобождения, вычета, которые уменьшают налоговую базу до рас-

¹ OECD (2022), «OECD Investment Tax Incentives Database – 2022 Update: Tax incentives for sustainable development» (brochure), OECD, Paris. www.oecd.org/investment/investment-policy/oecdinvestment-tax-incentives-database-2022-update-brochure.pdf.

² OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

³ OECD (2015a), Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, 7th edition, OECD Publishing, Paris. <http://oe.cd/frascati>

⁴ Налоговые льготы. теория и практика применения: монография / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов и др. М.: ЮРИТИ-ДАНА, 2014. 488 с.

чета налогового оклада, или кредита, который уменьшает непосредственно сам исчисленный налоговый оклад, то есть сумму налога к уплате. Налоговые кредиты могут предоставляться на полную величину расходов (объемные¹) или только на сумму их прироста за определенный период (приростные²). Кроме того, в зарубежных странах активно используется ускоренная амортизация научно-исследовательских активов, льготы по удержанию подоходного налога, сокращение взносов на социальное обеспечение, стимулы в отношении доходов от интеллектуальной собственности, сниженные или предпочтительные налоговые ставки, налоговые каникулы, возмещение НДС.

Наиболее распространены в развитых зарубежных странах налоговые льготы в отношении НИОКР, основанные на расходах. В 2021 г. 34 из 38 стран ОЭСР, 22 из 27 стран ЕС и ряд стран, не входящих в указанные объединения (Аргентина, Бразилия, Китай, Российская Федерация, Южная Африка и Таиланд) применяли налоговые льготы для расходов на НИОКР на государственном или территориальном уровне. По сравнению с 2000 г. число стран ОЭСР, осуществляющих налоговое стимулирование НИОКР, увеличилось более чем на 50%. Кроме того, наблюдается устойчивая тенденция роста доли налоговых льгот в общей государственной поддержке НИОКР. В странах ОЭСР она увеличилась в среднем с 36% в 2006 г. до 57% в 2019 г., в Европейском союзе (ЕС-27) — с 27% в 2006 г. до 58% в 2019 г.³

Ключевые конструктивные особенности налоговых стимулов по НИОКР, основанных на расходах, определяются рядом критериев:

- порядок определения и перечень НИОКР, приемлемые виды деятельности;
- тип инструмента;
- резервы для покрытия НИОКР при недостаточных налоговых обязательствах;
- целевые налоговые льготы для отдельных плательщиков (стартапы, малый и средний бизнес и др.);
- ограничения налоговых льгот на НИОКР.

В таблице 4.1 представлено распределение стран ОЭСР, ЕС и ряда других стран в зависимости от применяемых ими конструктивных особенностей налоговых льгот по НИОКР, основанных на расходах.

¹ Королева Л.П., Кандрашкіна М.А. Налоговый кредит как инструмент стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок: зарубежный и отечественный опыт // Финансы и кредит. 2015. № 30 (654). С. 29—39.

² Дюмина В.Е. Приростной налоговый кредит на инновационные разработки (законодательные предложения) // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2019. Т. 23. № 3. С. 429—447.

³ Report on the OECD R&D Tax Incentives Database (2021 edition, December 2021; updated February 2022). <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>

Таблица 4.1. Особенности налоговых льгот по НИОКР, основанных на расходах, в зарубежных странах в 2021 г.

<i>Налоговые льготы, подлежащие погашению за счет корпоративного подоходного налога</i>			<i>Налоговые освобождения, подлежащие погашению в счет удерживаемого налога на заработную плату или взносов на социальное обеспечение</i>
<i>Налоговый кредит</i>		<i>Налоговая скидка (вычет из налоговой базы)</i>	
<i>Объемный</i>	<i>приростной / гибридный</i>		
Канада, Чили, Великобритания (крупные фирмы). Австрия, Бельгия (несовместим со скидкой), Колумбия (общие налоговые льготы и налоговые льготы только для малого и среднего бизнеса), Дания (только дефицитный), Франция, Германия, Венгрия, Исландия, Ирландия, Италия, Япония (объемные и специальные НИОКР), Корея (инвестиции), Мальта, Новая Зеландия (общий и дефицитный налоговый кредит), Норвегия	Австралия, США (кредит на фиксированной, индексированной основе и поэтапный). Япония (высокая интенсивность НИОКР), Корея, Мексика, Португалия, Испания	Бельгия, Бразилия, Китай, Хорватия, Чехия (гибрид), Дания, Финляндия, Греция, Венгрия, Латвия, Литва, Польша, Румыния, РФ, Словакия, Словения, ЮАР, Швейцария, Таиланд, Турция, Великобритания (малый и средний бизнес)	Бельгия, Финляндия (освобождение и кредит несовместимы в применении), Нидерланды, Испания, Швеция, Турция
Варианты обращения с неиспользованными суммами (обязательствами)			
<i>✓ возврат</i>			
Австралия (малый и средний бизнес), Австрия, Бельгия (через 5 лет), Канада (частные контролируемые корпорации), Колумбия (малый и средний бизнес), Дания, Франция, Германия, Исландия, Ирландия, Италия, Новая Зеландия (общий и дефицитный налоговый кредит), Норвегия, Великобритания (крупные компании)	Испания (сниженный, оплачиваемый кредит необязательно), США (зачет налога на заработную плату для некоторых стартапов)	Польша (налоговый вычет на НИОКР-стартапы), Великобритания (малый и средний бизнес)	Автоматический возврат через систему заработной платы (ограничено налогом на заработную плату и страховыми взносами)

Продолжение табл. 4.1

<i>Налоговые льготы, подлежащие погашению за счет корпоративного подоходного налога</i>			<i>Налоговые освобождения, подлежащие погашению в счет удерживаемого налога на заработную плату или взносов на социальное обеспечение</i>
<i>Налоговый кредит</i>			
<i>Объемный</i>	<i>приростной / гибридный</i>	<i>Налоговая скидка (вычет из налоговой базы)</i>	
<i>✓ перенос вперед</i>			
Австралия, Бельгия, Канада, Чили, Колумбия, Франция, Венгрия, Ирландия, Мальта, Новая Зеландия (общий налоговый вычет), Великобритания	Корея, Португалия, Испания (не сниженный, не подлежащий оплате кредит), США	Бельгия, Китай, Хорватия, Чехия, Дания, Греция, Венгрия, Латвия, Литва, Польша, Румыния, РФ, Словакия, Словения, ЮАР, Турция, Великобритания	Не пригоден
Целевые налоговые льготы или более выгодные условия			
<i>✓ малому и среднему бизнесу</i>			
Австралия, Канада (контролируемые частные корпорации), Колумбия, Франция, Исландия, Япония, Мальта	Корея, Португалия (стартапы), США (подходящие малый бизнес, некоторые стартапы)	Бельгия, Хорватия, Польша (налоговые льготы на НИОКР - стартапы), Великобритания	Бельгия (молодые инновационные фирмы), Франция, Нидерланды (стартапы), Испания (инновационный малый и средний бизнес)
<i>✓ сотрудничество</i>			
Франция	Исландия, Япония	Венгрия	Бельгия
Ограничение налоговых льгот на НИОКР			
<i>✓ кредитные ставки, зависящие от порога</i>			
Канада (контролируемые частные корпорации), Франция			Нидерланды

<i>✓ верхние пределы суммы приемлемых расходов на НИОКР или суммы налоговых льгот на НИОКР</i>			
Расходы на НИОКР: Австралия, Австрия (субподрядные НИОКР), Чили, Колумбия, Дания, Франция (субподрядные НИОКР), Германия, Исландия, Ирландия (субподрядные НИОКР), Норвегия. Налоговые льготы на НИОКР: Колумбия, Венгрия, Италия, Япония, Мальта, Новая Зеландия	Расходы на НИОКР: Португалия. Налоговые льготы на НИОКР: Япония (длительные и высоко интенсивные НИОКР), Корея (крупные фирмы), Испания, США	Расходы на НИОКР: Китай и Турция (субподрядные НИОКР), Хорватия, Швейцария. Налоговые льготы на НИОКР: Венгрия (сотрудничество в области НИОКР), Великобритания (малый и средний бизнес). Расходы на НИОКР и налоговые льготы: Финляндия, Словакия	Бельгия, Франция, Венгрия (освобождение и кредит не совместимы в использовании), Швеция, Турция
Резервы по ускоренной амортизации для капитала НИОКР			
Бельгия, Бразилия, Чили, Китай, Дания, Франция, Ирландия, Израиль (не связанные с НИОКР), Литва, Польша, Румыния, РФ, Испания, Таиланд, Турция, Великобритания			
Отсутствие налоговых льгот для НИОКР, основанных на расходах			
Болгария, Кипр, Коста-Рика, Эстония, Латвия, Люксембург			

Общие черты налоговых стимулов НИОКР. В результате исследования налоговых стимулов НИОКР, основанных на расходах, в зарубежных странах можно выделить некоторые общие (наиболее распространенные) их характеристики.

1. Налоговые льготы чаще всего направлены на расширение расходов фирмы на НИОКР, независимо от того, кто их финансирует; под действие льгот попадают как НИОКР, выполняемые внутри компании за свой счет, так и расходы на НИОКР, переданные по субподряду сторонним консультантам, подрядчикам и третьим сторонам.

2. В рамках допустимых расходов на НИОКР предпочтение отдается расходам на персонал, которые составляют наибольшую долю внутренних расходов на НИОКР, и другим текущим расходам. Приобретение основных средств для НИОКР поддерживается реже, поскольку активы могут быть впоследствии утилизированы или использованы для других целей.

3. Независимо от выбора вида налоговой преференции их задача заключается в том, чтобы позволить не только полностью вычесть расходы на НИОКР, но и сформировать резервы за счет вычета более чем на 100% сверх фактической величины расходов.

4. Наиболее распространены стимулы в рамках корпоративного подоходного налога, льготы по налогу на заработную плату и взносам на социальное обеспечение используются редко.

5. В большинстве стран предоставляются так называемые объемные стимулы (на весь объем расходов на НИОКР или доходов), однако растет число стран, переходящих на приростные или гибридные (смешанные) стимулы, когда вычет, к примеру, предоставляют только на расходы по НИОКР сверх заранее определенной базовой суммы.

6. Для снижения неопределенности более эффективны налоговые стимулы по НИОКР, введенные на постоянной основе. Однако большинство из них вводились как временные и в настоящее время действуют на временной (долгосрочной) основе при возможности продления государством, хотя есть и примеры перевода налогового стимула на постоянную основу после многократных временных продлений, например, в США.

7. Для фирм с недостаточными налоговыми обязательствами (маленькой прибылью или убытком) проблема ограниченного стимулирующего эффекта стандартных видов налоговых стимулов решается путем переноса льгот на будущие периоды или даже взаимозачета платежей (возврат фирме налогов) за соответствующий период. Срок переноса существенно варьирует по странам: 3 года в Чешской Республике, 6 лет в Польше, 8 лет в Португалии, 18 лет в Испании, 20 лет в США, вплоть до неограниченного в ряде стран (Австралия, Чи-

ли, Дания, Латвия, Литва, Турция, Аргентина, Южная Африка). Для разных схем внутри страны также могут действовать разные положения.

8. Стимулы, подлежащие погашению за счет налога на заработную плату или социальных взносов, как правило, являются альтернативным средством решения проблемы ограниченных обязательств по подоходному налогу.

9. Ряд стран вводят различные типы пороговых минимальных или верхних пределов для расходов по НИОКР или налоговых льгот. Предельные значения могут быть определены в абсолютном или относительном выражении (в процентах от расходов на НИОКР или обязательств по корпоративному налогу). Например, минимальный уровень расходов на НИОКР в качестве средства определения права на налоговые льготы. Некоторые страны предлагают дополнительные налоговые льготы с определенным базовым уровнем расходов на НИОКР, который определяется как функция прошлых расходов на НИОКР (скользящее среднее значение за предыдущие n лет). Ставки, зависящие от порога, подразумевают дискретное уменьшение размера налогового кредита или процента надбавки на НИОКР, как только квалифицированные расходы превысят определенную пороговую сумму.

10. В ряде стран для малых, средних и молодых фирм устанавливают более щедрые меры поддержки или возмещения. При наличии разного порядка применения льгот для фирм с разным масштабом деятельности важное значение имеют правила агрегирования для взаимозависимых компаний, которые вводятся как гарантия получения поддержки предполагаемым бенефициаром.

В 2021 г. практически все реформы налоговых стимулов, основанных на расходах, были направлены на повышение их щедрости за счет:

- расширения доступности налоговых льгот на НИОКР;
- изменений в налоговых льготах на НИОКР / повышенные ставки налоговых льгот на НИОКР;
- увеличения порогового / верхнего предела суммы допустимых расходов на НИОКР или стоимости налоговых льгот на НИОКР;
- изменений в администрировании схем налогового стимулирования НИОКР для ускорения процесса получения льгот.

В свете пандемии COVID-19 девять стран внесли изменения в разработку или администрирование схем налогового стимулирования НИОКР, включая досрочную / ускоренную выплату денежных возмещений (Франция и Ирландия) и продление срока подачи заявок (Бразилия и Норвегия).). Эти изменения свидетельствуют о том, что за последний год страны во всем мире предприняли усилия по повышению щедрости своих мер по освобождению от налогов на

НИОКР, и около трети этих изменений были реализованы как прямой результат кризиса COVID-19.¹

Налоговое стимулирование НИОКР и инноваций со стороны доходов чаще всего реализуется посредством преференций или особого режима обложения доходов от интеллектуальной собственности, применяющегося на практике под разными названиями *Patent Box*, *Intellectual Property (IP) Box*, *Innovation-Box*, *Intellectual Property Regimes*². Фактически этот режим предполагает очень низкие ставки (в том числе нулевые) по корпоративному подоходному налогу в отношении доходов от интеллектуальной собственности, патентов и ряда других нематериальных активов.

Активное распространение данного режима отмечено с начала 2000-х гг. В рамках борьбы с эрозией налоговой базы и с вредоносной практикой налоговой конкуренции режимы налогообложения доходов от интеллектуальной собственности были проанализированы на предмет их соответствия требованиям Кодекса поведения по налогообложению бизнеса. В 2014 г. Великобритания и Германия представили Модифицированный подход к ним, устанавливающий связь между суммой преференций и расходами налогоплательщика на НИОКР, понесенными в процессе работы над объектом IP (*Modified Nexus Approach*). В феврале 2015 г. все страны-члены ОЭСР и G20 одобрили предложение, выдвинутое Великобританией и Германией, чем и взяли на себя обязательства модифицировать действующие на их территории режимы налогообложения IP³.

В 2022 г. свыше 40 зарубежных стран применяли налоговые стимулы, связанные с доходом от интеллектуальной собственности, в том числе особый режим налогообложения, не наносящие вреда и соответствующие требованиям модифицированного подхода. В частности, 14 из 27 государств-членов ЕС (табл. 4.2), а также ряд других зарубежных стран (Австралия, Индия, Сингапур, Словакия, Испания, Южная Корея, Швейцария, Великобритания, Канада (провинции Саскачеван и Квебек), Бразилия, Кюрасао, Сан-Марино, Турция, Израиль и др.). Применяемые в некоторых странах режимы налогообложения интеллектуальной собственности до сих пор оцениваются как вредоносные (Армения, Бруней, Пакистан) или находятся на этапе оценки и внесения поправок⁴.

¹ Report on the OECD R&D Tax Incentives Database (2021 edition, December 2021; updated February 2022). <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>

² Королева Л.П. Налоговый режим IP-BOX: основные элементы и тенденции трансформации в зарубежных странах // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2016. № 5. С. 152—164.

³ Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>

⁴ OECD Intellectual Property Regimes <https://qdd.oecd.org/Home/ApplyFilter>

Таблица 4.2. Квалифицируемые активы и эффективные ставки корпоративного подоходного налога при применении режима IP-Vox в странах ЕС в 2022 г.

Страна	Квалифицируемые активы			Ставка корпоративного подоходного налога, %	
	Патенты	программное обеспечение	другие активы	в рамках режима РВ	базовая
Бельгия	✓	✓		3,75	25
Кипр	✓	✓	✓	2,5	12,5
Франция	✓	✓		10	25,83
Венгрия	✓	✓		4,5	9
Ирландия	✓	✓	✓	6,25	12,5
Литва	✓	✓		5	15
Люксембург	✓	✓		4,99	24,94
Мальта	✓	✓		1,75	35
Нидерланды	✓	✓	✓	9	25,8
Польша	✓	✓		5	19
Португалия	✓	✓		3,15	21
Словакия	✓	✓		10,5	21
Испания	✓	✓		7,2—10	24—28
Италия	✓	✓		12+1,95	24+3,9

Применение модифицированного подхода позволило унифицировать общие подходы к квалификации активов, доходы от которых подлежат льготному налогообложению, к порядку применения режима. Однако, национальные режимы сохранили свои особенности в части конкретного перечня квалифицированных доходов, порядка исчисления налоговой базы, размера налоговых ставок, порядка администрирования и допуска к режиму разных категорий плательщиков. Например, в Ирландии малые и средние предприятия могут получить доступ к режиму в отношении определенной интеллектуальной собственности без необходимости ее патентования при условии соответствия квалификационным критериям и получения соответствующей сертификации.

Современные реформы режимов налогообложения интеллектуальной собственности направлены на повышение эффективности налоговых расходов государства. Так, Италия в 2021 г. реформировала действующий с 2015 г. модифицированный режим, предполагающий освобождение 50% дохода от интеллектуальной собственности, включенной в периметр режима. Вместо него введено стимулирование, основанное на затратах, так называемый супер-вычет расходов (210%), связанных с квалифицированными объектами интеллектуальной собственности. Данная мера направлена на усиление мотивации к повышению расходов на НИОКР внутри страны¹.

¹ Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2022 // file:///C:/Users/User/Downloads/ey-worldwide-r-and-d-incentives-guide-2022.pdf https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide

В Португалии к льготным относятся доходы, полученные по договорам, связанным с передачей или временным использованием имущественных прав на патенты и промышленные образцы. При этом необходимо соблюдать ряд условий для предотвращения вредоносного поведения: покупатель должен использовать права в деятельности коммерческого, промышленного или сельскохозяйственного характера, не должен быть резидентом офшора и др.

Введенный в действие с 1 июля 2018 г. режим налогообложения доходов от интеллектуальной собственности в Сингапуре с пониженной ставкой корпоративного налога в размере 5% или 10% действует только ограниченный период, не превышающий 10 лет, и далее может быть дополнительно продлен на период или периоды, не превышающие 10 лет каждый. Компании, применяющие режим, должны выполнять существенные обязательства в области расходов на бизнес, на основные фонды, создания квалифицированных рабочих мест, содействовать развитию потенциала и других экономических эффектов для экономики Сингапура.

С 1 июля 2022 г. патентный режим применяется в Австралии исключительно в отношении корпоративного дохода, связанного с новыми патентами в медицинском и биотехнологическом секторах:

- эффективная ставка налога для фирм составляет 17% на прибыль от соответствующих патентованных изобретений, при базовой ставке либо 30%, либо 25% (в зависимости от совокупного годового оборота) с 1.07.2021 г.;
- под действие режима попадают только изобретения, заявленные в стандартных патентах, выданных в Австралии после 11 мая 2021 г.;
- льготный налоговый режим будет применяться только к прибыли компании от запатентованных изобретений пропорционально объему связанных с ними НИОКР, которые были проведены компанией в Австралии.

Таким образом, к современным тенденциям трансформации и распространения режима налогообложения доходов от интеллектуальной собственности в мире, следует, по нашему мнению, отнести:

1) отказ от практики недобросовестной конкуренции посредством безусловного предоставления преференций в рамках единого экономического пространства ЕС и ОЭСР при сохранении особого режима налогообложения интеллектуальной собственности в качестве инструмента международной конкуренции за позиции в мировой патентной системе;

2) усиление стимулирующего эффекта режима в отношении НИОКР за счет как освобождения квалификационного *IP* дохода только в той доле, в которой налогоплательщик понес расходы на разработку *IP* объектов собствен-

ными силами и частично силами взаимозависимых организаций, так и перехода от льготирования доходов к льготированию расходов, установлению целевых освобождений (только для определенных сфер или плательщиков);

3) расширение географии применения режима *IP-Vox* как странами-лидерами мировой патентной системы, так и странами, занимающими сравнительно невысокие позиции в мировых рейтингах;

4) расширение сферы воздействия *IP* режима с категории *Intellectual property* до категории *Knowledge-based capital*, с транснациональных компаний на малый и средний бизнес, с коммерциализации исследований и разработок бизнесом на диффузию инноваций, объединение усилий науки и бизнеса.

Кейс налогового стимулирования НИОКР в КНР. Остановимся подробнее на опыте налогового стимулирования НИОКР в Китае, демонстрирующем высокие темпы инновационного развития. В Китае большинство стимулов для НИОКР были доступны в течение многих лет и развивались благодаря постоянно вносимым изменениям.

С 2016 г. ландшафт стимулирования НИОКР был значительно изменен. Многие предварительные условия были смягчены, но сохранилась некоторая неопределенность в толковании налоговых норм и довольно строгий процесс постоянного мониторинга и оценки. Так, для получения налоговых льгот на НИОКР требуется предварительное одобрение. Налогоплательщики обязаны как можно раньше представить всю соответствующую информацию (включая бюджет проекта НИОКР, описания конкретных проектов НИОКР, категории расходов на НИОКР и документы руководства или совета директоров, санкционирующие проект НИОКР), или сохранить ее для потенциальной налоговой оценки в будущем.

Китай предлагает льготы налогоплательщикам, получившим статус технологически продвинутой сервисной компании (TASC) и предприятия высоких и новых технологий (HNTE). TASC и HNTE обладают передовыми технологиями и квалифицированным персоналом для производства продуктов или предоставления услуг (табл. 4.3).

В Китае также действуют вычеты по корпоративному подоходному налогу в размере от 175 до 200% на соответствующие расходы НИОКР, фактически понесенные в течение года. В случае субподрядных НИОКР льготы ограничены 80% допустимых затрат (на проект); ускоренная амортизация машин и оборудования, используемых в НИОКР (немедленное списание до лимита в 1 млн юаней и снижение балансовой амортизации по ставке на 40% выше этого лимита); льготы по таможенным пошлинам и НДС при закупках научно-исследовательского оборудования.

Таблица 4.3. Основные критерии признания статуса HNTE и TASC в Китае

статус HNTE	статус TASC
<ul style="list-style-type: none"> – владение основными правами на интеллектуальную собственность; – требования к продуктам и услугам (попадают под действие каталога ключевых высокотехнологичных территорий); – требования к персоналу (доля персонала для НИОКР не менее 10% от общей численности персонала); – требование к минимальным расходам на НИОКР (от 3% до 5% от расходов на НИОКР сверх оборота за предыдущие три отчетных периода); – требование к минимальному доходу от высокотехнологичных продуктов или услуг (60% от общего годового дохода); – требования к количеству и качеству интеллектуальной собственности, возможности коммерциализации, возможности выполнения и управления НИОКР. 	<ul style="list-style-type: none"> – оказание одной или нескольких квалифицированных технологически продвинутых аутсорсинговых услуг (аутсорсинг информационных технологий, бизнес-процессов, процессов знаний), внедрение передовых технологий или обладание мощным потенциалом в области исследований и разработок; – требования к минимальному уровню образования сотрудников (50% выпускников со степенью младшего специалиста или выше); – требование к минимальному доходу от квалифицированных технологически продвинутых услуг (50% от общего годового дохода); – требование к минимальному доходу от квалифицированных оффшорных аутсорсинговых услуг (35% от общего годового дохода).

Кроме того, Китай предоставляет освобождение от корпоративного подоходного налога и сокращение облагаемых доходов от передачи квалифицированных технологий. Характеристика налоговых стимулов НИОКР представлена в табл. 4.4¹.

Сниженная ставка для доходов от IP высокотехнологичных предприятий (HNTE) в Китае вполне может рассматриваться как режим *IP-Box*, хотя в качестве такового он не закреплен в налоговом законодательстве. Объем квалифицируемого дохода исключает товарные знаки и включает множество патентов на сельскохозяйственные культуры, новые лекарства, эксклюзивные права на разработку интегральных схем, полезные модели и авторские права на программное обеспечение, что соответствует требованиям модифицированного подхода. Стимулы, связанные с квалифицированным доходом от передачи технологии, также ориентированы на интеллектуальную собственность: передача патентных технологий, авторских прав на программное обеспечение для ЭВМ, прав на макеты интегральных схем, биофармацевтических продуктов, перенос новых видов растений и др. технологий.²

¹ EY Global. Worldwide R&D Incentives Reference Guide. China Mainland. 2022, pp. 72—81. https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide

² KPMG. Global R&D Incentives Guide. China. 2021, pp. 31—35 <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2021/global-rd-incentives-guide.pdf?>

Таблица 4.4. Характеристика налоговых стимулов для НИОКР в Китае, 2022 г.

Название	Тип /применимость	Преимущества	Требуются:
Стимулы для получения статуса технологически продвинутой сервисной компании (TASK)	Сниженные налоговые ставки / текущие инвестиции	Сниженная ставка корпоративного подоходного налога 15%. Нулевая ставка налога на добавленную стоимость для дохода от квалифицированных аутсорсинговых услуг.	предварительное одобрение — да; ежегодное соблюдение требований — да; сертификация — да.
Стимулы для получения статуса предприятия с высокими и новыми технологиями (HNTE)	Сниженные налоговые ставки, налоговые каникулы / текущие инвестиции	Сниженная ставка корпоративного подоходного налога 15%. Для квалифицированных HNTE, недавно созданных в одной из пяти особых экономических зон или Новом районе Шанхай Пудун с 1 января 2008 г., право на налоговые каникулы в виде двухлетнего освобождения и трехлетнего вычета 50% с первого года, в котором получен производственный или операционный доход. Налоговые убытки могут быть перенесены HNTE на срок до 10 лет (при базовом сроке 5 лет для всех налогоплательщиков).	предварительное одобрение — да; ежегодное соблюдение требований — да; сертификация — да.
Вычет расходов на НИОКР	Супервычет / текущие и ретроактивные инвестиции	С 1 января 2018 г. по 31 декабря 2023 г. предприятия-резидентам разрешается вычитать 175% квалифицированных расходов на НИОКР при исчислении базы корпоративного подоходного налога. Расходы на НИОКР для производственных предприятий должны быть дополнительно увеличены со 175 до 200% (с 1 января 2021 г.).	предварительное одобрение — нет; ежегодное соблюдение требований — да; сертификация — нет.
Стимулы для получения квалифицированного дохода от передачи технологии	Сокращение и освобождение от налогов / текущие инвестиции	Если доход предприятия-резидента особой территории от передачи технологии не превышает 5 млн юаней (около 806 452 долл. США), он может быть освобожден от корпоративного подоходного налога. В части, превышающей 5 млн юаней, корпоративный подоходный налог сокращается на 50%. Для предприятий-резидентов определенной области научного парка Чжунгуаньчунь налог не уплачивается с квалифицированного дохода, не превышающего 20 млн юаней в налоговом периоде, и сокращается на 50% для части, превышающей 20 млн юаней.	предварительное одобрение — да; ежегодное соблюдение требований — да; сертификация — да.

В целом последнее десятилетие в Китае щедрость налоговых льгот по НИОКР росла. Были увеличены размеры налоговых вычетов, усилена налоговая поддержка малого и среднего бизнеса, выросла как общая сумма государственных налоговых льгот на НИОКР, так и доля налоговых льгот на НИОКР в общей государственной поддержке¹.

Заключение. Таким образом, инновации, инфраструктура и индустриализация — движущие силы устойчивого развития, инвестиции — необходимые для движения ресурсы, а инвестиционные налоговые льготы, в том числе в НИОКР и инновации, — важнейший инструмент консолидации ресурсов государства и бизнеса, стимул и источник дополнительной эффективности для бизнеса на этом сложном и долгом пути. И, как показало проведенное исследование, при определенных тенденциях и предпочтениях относительно конструктивных особенностей стимулов на разных континентах и национальных особенностей в различных по уровню развития странах, их роль неуклонно растет во всем мире. Однако доля налоговых стимулов для инвестиций и НИОКР, ориентированных исключительно на проекты, соответствующие ЦУР, невелика. В большинстве стран они носят универсальный характер и нацелены на наращивание индустриальной мощи и темпов научно-технологического развития. Очевидно, что ориентацию на устойчивость должны в большей степени обеспечивать специальные налоговые инструменты экологического и социального характера.

4.2. Поддержка экологической устойчивости городов и населенных пунктов через инструментарий налогообложения²

Бескорыстная дружба возможно только между людьми с одинаковыми доходами.
Пол Гетти

Устойчивые города в Азиатско-Тихоокеанском регионе. Стремительные темпы урбанизации мира становятся новой реальностью: более половины населения — 3,5 млрд чел. живут в городах, общая площадь городов со-

¹ OECD. R&D Tax Incentives: China, 2021 / <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-china.pdf>

² Работа выполнена при поддержке Министерства науки и высшего образования Российской Федерации, проект № FZNS-2023—0016 «Устойчивое развитие региона: эффективные экономические механизмы организации рынков и предпринимательские компетенции населения в условиях неопределенности (баланс безопасности и риска)».

ставляет 3% суши Земли, но при этом на них приходится около 60% глобального ВВП, 60—80% потребления энергии и 75% выбросов углекислого газа. Более половины городского населения мира дышит воздухом в 2,5 раза превышающим нормы ВОЗ.

Сегодня в трущобах, большинство из которых находятся в странах Восточной и Юго-Восточной Азии, проживает 883 млн чел. По прогнозам ООН, к 2030 г. более 60%, а к 2050 г. более 68% мирового населения будут жить в городских районах, при этом 95% роста городов произойдет за счет развивающихся стран.¹

Повышение температуры окружающей среды негативно повлияют на производительность труда в Южной Азии и Западной Африке примерно на 12% к 2050 г., что потенциально может привести к ежегодной потере валового внутреннего продукта (ВВП) до 6%². Загрязнение окружающей среды не только наносит серьезный экономический ущерб³, но и влияет на здоровье населения и общественное производство⁴.

Исследование Cui et al.⁵ выявило положительную связь между загрязнением воздуха и смертностью от атипичной пневмонии 2002—2003 гг. в КНР: среди жителей регионов с умеренным уровнем загрязнения воздуха риск смерти от атипичной пневмонии был на 84% выше, чем у жителей люди из регионов с низким уровнем загрязнения воздуха.

По оценкам ВОЗ⁶, изменение климата ежегодно приносит более 150 тыс. смертей, а в период с 2030 по 2050 гг., станет причиной примерно 250 тыс. дополнительных смертей в год от недоедания, теплового стресса и др.

¹ Цели в области устойчивого развития. Цель 11: Обеспечение открытости, безопасности, жизнестойкости и экологической устойчивости городов и населенных пунктов. ООН. 2022. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/cities/>

² Climate Change Mitigation: Policies and Lessons for Asia. Edited by Dina Azhgaliyeva and Dil B. Rahut. Asian Development Bank Institute. 2022. <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/838246/climate-change-mitigation.pdf>

³ Wei Feng, Hang Yuan. (2021). Haze pollution and economic fluctuations: An empirical analysis of Chinese cities. *Cleaner Environmental Systems*. Vol. 2, June 2021, 100010. <https://doi.org/10.1016/j.cesys.2021.100010>

⁴ Yang Guan, Lei Kang, Yi Wang, Nan-Nan, Zhang, Mei-Ting Ju. (2019) Health loss attributed to PM2.5 pollution in China's cities: Economic impact, annual change and reduction potential. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 217, 20 April 2019, Pp. 284—294. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.01.284>

⁵ Cui Y., Zhang, Z.-F., Froines J., Zhao J., Wang H., Yu S.-Z., & Detels, R. (2003). Air pollution and case fatality of SARS in the People's Republic of China: An ecologic study. *Environmental Health*, 2(15).

⁶ Climate change and health. 30 October 2021. World Health Organization. URL: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/climate-change-and-health>

Более 90% городских районов мира расположены вдоль береговых линий и более 10% материальных активов и населения мира расположены в городских центрах и скоплениях в прибрежных зонах с высотой менее 10 метров над уровнем моря. Повышение уровня моря уже затронуло более 25 мегаполисов и стало одной из причин инициации в 2019 г. президентом Чили Себастьяном Пиньера глобальной компании «Race To Zero», направленной содействии нулевым выбросам углерода.

Достижимость ЦУР в Азиатско-Тихоокеанском регионе. По состоянию на сентябрь 2022 г. более 1000 городов, присоединившихся к программе ООН «Race to Zero», представляют 722 млн человек.¹ Тем не менее, темп продвижения к Целям устойчивого развития (ЦУР) в Азиатско-Тихоокеанском регионе регион замедляется (рис. 4.2).

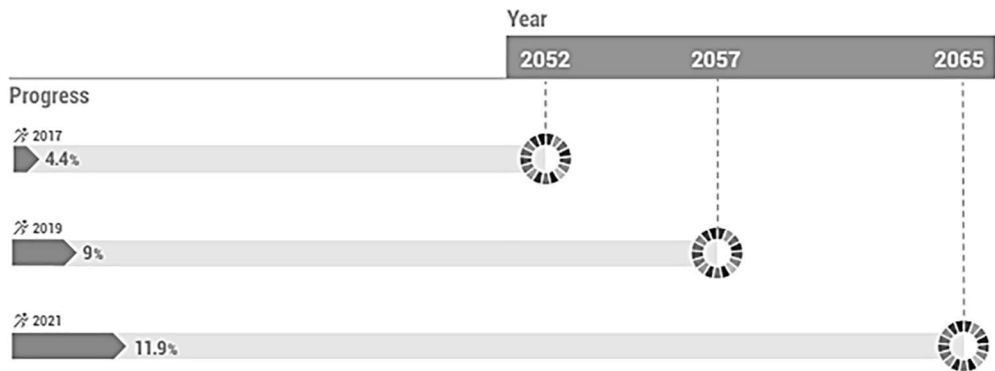


Рис. 4.2. Расчетный год для достижения ЦУР в Азиатско-Тихоокеанском регионе при сохранении темпа 2017—2021 гг. (ESCAP)²

Мониторинг достижения показателей устойчивого развития по Азиатско-Тихоокеанскому региону начался с 2017 г. и, с тех пор количество показателей с достаточным объемом данных почти удвоилось (рис. 4.3). Половина стран и территорий в Азиатско-Тихоокеанском регионе достигли стандарта достаточности данных для оценки достижения ЦУР, при этом еще 83 индикатора не отражаются в полном объеме для ряда стран и территорий.

¹ United Nations Human Settlements Programme. UN-Habitat at COP27. 2012—2022. URL: <https://unhabitat.org/un-habitat-at-cop27>

² Asia and the Pacific SDG Progress Report 2022. Widening disparities amid COVID-19. United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific. https://www.unescap.org/sites/default/d8files/knowledge-products/ESCAP-2022-FG_SDG-Progress-Report.pdf

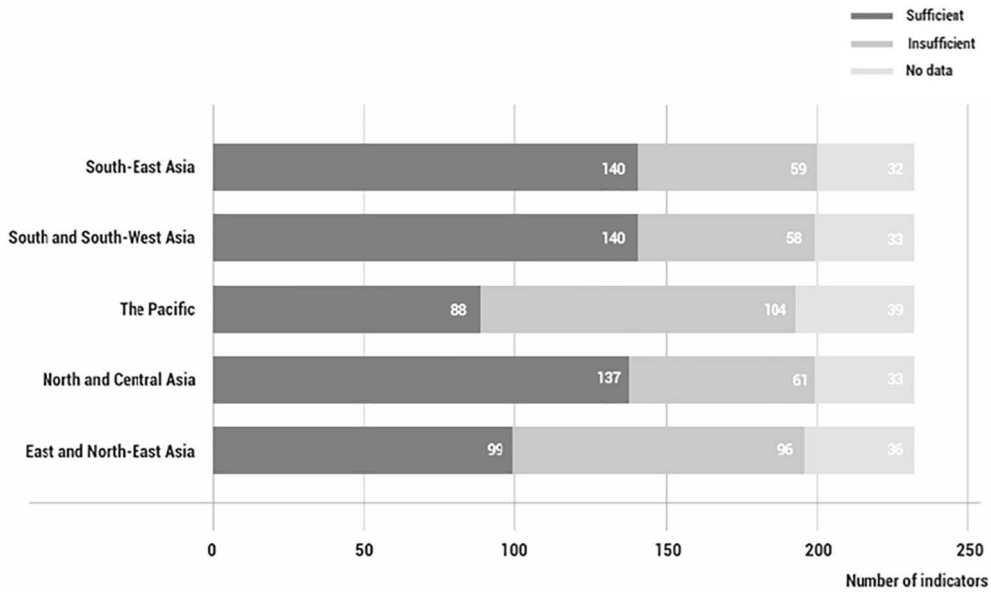


Рис. 4.3. Доступность данных по показателям ЦУР по субрегионам Азиатско-Тихоокеанского региона, 2021 г. (ESCAP)

На рис. 4.4 представлены данные о достижении ЦУР в Азиатско-Тихоокеанском регионе по состоянию на 2021 г., свидетельствующие о том, что только цель 7 (недорогостоящая и чистая энергия) и цель 9 (индустриализация, инновации и инфраструктура) приблизились к запланированным значениям.

Азиатско-Тихоокеанский регион отличается разнообразием, в том числе в оценке достижений ЦУР отдельными городами региона. В рейтинг *IESE Cities in Motion Index (CIMI)*, измеряющий устойчивость 183 ведущих городов мира по 114 показателям, входит 25 городов АТР: 01-Токио, 02-Сингапур, 03-Сеул, 04-Гонконг, 05-Тайбэй, 06-Пекин, 07-Шанхай, 08-Нагоя, 09-Осака, 10-Гуанчжоу, 11-Куала-Лумпур, 12-Шэньчжэнь, 13-Бангкок, 14-Алматы, 15-Хошимин, 16-Тяньцзинь, 17-Нур-Султан, 18-Дели, 19-Джакарта, 20-Мумбаи, 21-Бангалор, 22- Калькутта, 23-Манила, 24-Лахор, 25-Карачи. Эволюция городов-лидеров АТР в рейтинге устойчивого развития CIMI представлена в таблице 4.5.

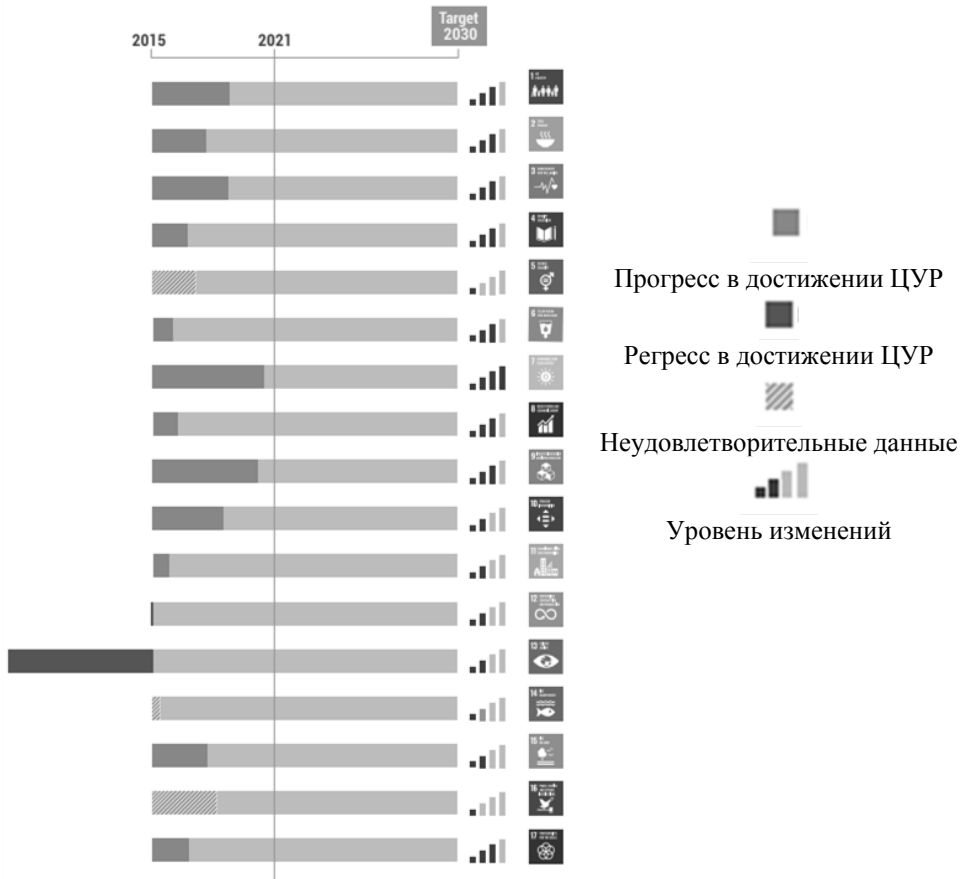


Рис. 4.4. Краткий обзор прогресса в достижении ЦУР в Азиатско-Тихоокеанском регионе, 2021 г.

Таблица 4.5. Рейтинг устойчивого развития городов в Азиатско-Тихоокеанском регионе, СИМІ, 2021 г.¹

Город	Региональный рейтинг	Общий рейтинг		
		2019	2020	2021
Токио	1	4	3	4
Сингапур	2	16	11	7
Сеул	3	8	6	12
Гонконг	4	30	20	26
Тайбэй	5	33	26	34

¹ IESE Cities in Motion Index 2022 / ST-633-E. <https://media.iese.edu/research/pdfs/ST-0633-E.pdf>

Токио, занимая четвертое место в общей рейтинге, лидирует в Азиатско-Тихоокеанском регионе по направлениям экономика, международный профиль, управление и технологии. Второе место в регионе занимает Сингапур. Сеул, Гонконг и Тайбэй входят в региональную пятерку.

Несмотря на то, что страна-лидер в реализации проектов создания эко-городов — Япония, где с 1997 г. осуществляется программа *EcoTown Program*, в рейтинг СИМІ помимо Токио вошли только Нагоя и Осака. На территории Японии при поддержке Министерства окружающей среды развивается 26 проектов Эко-городов, цель которых эффективное землепользование, ликвидация всех углеродных отходов, обеспечение переработки бытовых отходов, энергоэффективность и полное производство энергии из возобновляемых источников, функционирование промышленных предприятий в форме замкнутого цикла, использование экологичного автомобильного транспорта, повышение уровня жизни при содействии промышленному и экономическому развитию¹.

Тем не менее, достижение устойчивого развития предполагает помимо экологических показателей, необходимость оценки человеческого капитала, социальной сплоченности, мобильности и транспорта, развития экономики, технологий и управления, а также анализ показателей международного профиля.

Кейс КНР по устойчивым городам. КНР лидирует в рейтинге устойчивого развития СИМІ по количеству устойчивых городов в АТР. С целью содействия устойчивому развитию городов вокруг ОЭЗ и устранения экологических последствий индустриализации еще в 2005 г. в КНР началась программа трансформации ОЭЗ и создания Замкнутых экономических промышленных парков (*The Circular Economy Demonstration Industrial Parks — CEDIP*).

Цель программы реализация принципа 3R (*Reduce, Reuse and Recycle*) — сокращение, повторное использование и переработка. С 2012 г. CEDIP заменена программой *Circular Transformation of Industrial Parks* (СТІР), в рамках которой сделан акцент на развитие экологичных отраслей с высокой добавленной стоимостью и выполнение обязательств КНР в области изменения климата. Декларируя создание «экологической цивилизации» и переход к экономике замкнутого цикла, КНР параллельно с проектом СТІР с 2013 г. реализует концепцию развития низкоуглеродных промышленных зон *Low-Carbon Industrial Park* (LCIP).

С 2015 г. в КНР действует десятилетний план развития «Сделано в Китае 2025», который представляет собой пакет политик, направленных на превращение страны из мировой фабрики в инновационный центр. В 2019 г. в докладе «О ходе реализации Повестки в области устойчивого развития на период до

¹ Экологическое налогообложение. Теория и мировые тренды: монография / Под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 359 с.

2030 г.» КНР провозгласил продвижение устойчивого развития в трех ключевых областях: искоренение крайней нищеты, построение «экологической цивилизации» и содействие глобальному управлению климатом и устойчивостью.¹

Как указал Си Цзиньпин, в 2021 г. 98,99 млн жителей сельской местности переступили черту бедности, из числа бедных районов было выведено 832 уезда и 128 тыс. деревень. С 2013 г. КНР инвестировала в борьбу с бедностью 1,6 трлн юаней (около \$246 млрд). По данным Всемирного банка, за последние 40 лет Китай вывел из нищеты более 850 млн чел. Пекин планирует построить общество средней зажиточности к 2035 г., а к 2050 г. обещает полное возрождение китайской нации.

По данным Глобального совета по ветроэнергетике, с 2018 г. КНР лидирует в мире по количеству новых морских ветровых установок. С 2012 г. в КНР было засажено лесами почти 70 000 км², а в период с 2000 по 2017 гг. четверть новых лесонасаждений в мире приходилась на Китай. Кроме того, КНР является центром для самого быстрорастущего рынка электромобилей в мире².

Экологическая устойчивость городов в Азиатско-Тихоокеанском регионе: фискальные инструменты. Построение системы экологического налогообложения в АТР началось в 60-х годах прошлого века в странах, которые сегодня являются лидерами по количеству устойчивых городов — в Японии, Сингапуре и с 80-х гг. в КНР (табл. 4.6).

Япония построила систему экологического налогообложения на основе социального видения экономики замкнутого цикла, низкого уровня выбросов углерода, естественного симбиоза и низкой общественной опасности³.

В 1982 г. Китай впервые ввел сборы за выбросы загрязняющих веществ, а в 2003 г. данные сборы были изменены с одного фактора (т.е. концентрации, превышающей государственный стандарт) на многофакторную сумму. В 2018 г. был введен в действие Закон Китайской Народной Республики о налоге на охрану окружающей среды — первый в Китае отдельный экологический налог с целью защиты окружающей среды⁴.

¹ Xiheng Jiang (2020). How China is implementing the 2030 Agenda for Sustainable Development. 2020. <https://gdc.unicef.org/resource/how-china-implementing-2030-agenda-sustainable-development>

² China Planet: Ecological Civilization and Global Climate Governance. Yifei Li, Judith Shapiro. Issues in Science and Technology. Vol. XXXVIII, No. 4, Summer 2022 <https://issues.org/china-planet-ecological-civilization-climate-governance-li-shapiro/>

³ 税制全体のグリーン化に向けた状況. Ministry of the Environment Government of Japan, 2022. URL: <https://www.env.go.jp/policy/tax/conf/conf01—09/mat04.pdf>

⁴ Jian Xue, Di Zhu, Lajun Zhao, Lei Li (2022). Designing tax levy scenarios for environmental taxes in China. Journal of Cleaner Production. Vol. 332, 15 January 2022, 130036. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.130036>

Таблица 4.6. Эволюция регулирования экологического налогообложения в странах-лидерах по уровню развития устойчивых городов в АТР

<i>Япония</i>	<i>КНР</i>	<i>Сингапур</i>
<p>1962—1985 гг. Этап регулирования загрязнения и очистки</p> <p>1962 г. Закон о налоге на вес автомобиля</p> <p>1965 г. Закон о налогах на нефть и газ</p> <p>1970 г. Закон об утилизации и очистке отходов</p> <p>1985—2008 гг. Этап экономики замкнутого цикла, решение экологических проблем</p> <p>1987 г. Закон о налогах на нефть и уголь</p> <p>2008 Инициирование построения устойчивого общества</p> <p>2012 г. Налог на смягчение последствий изменения климата,</p> <p>2012 г. Новый этап реформы налога на выбросы углерода</p> <p>2012 г. Закон о специальных мерах по экологическому налогообложению</p> <p>2019 г. Лесной экологический налог и лесная среда</p> <p>2019 г. Налог на концессию</p>	<p>1979 г. Закон об охране окружающей среды (пилот)</p> <p>1982 г. Введение платы за загрязнение окружающей среды</p> <p>2003—2014 гг. Внедрение Положения об управлении сбором и использованием платы за загрязнение. Оптимизация и корректировка платы за загрязнение при сохранении недостатков</p> <p>2008 г. Временное положение об акцизном сборе КНР</p> <p>2008 г. Временные положения о налоге на владение сельскохозяйственными землями</p> <p>2014 г. Земельное право в городском праве</p> <p>2017 г. Положение о применении Закона о налоге на охрану окружающей среды КНР</p> <p>2018 г. Закон о налогообложении при покупке транспортных средств</p> <p>2018 г. Закон о налогообложении природоохранной деятельности</p> <p>2019 г. Закон о налоге на ресурсы КНР</p> <p>2019 г. Закон о налогообложении транспортных средств и судов</p> <p>2020 г. Закон о налогообложении городского строительства и содержания</p> <p>2021 г. Положение о торговле квотами на выбросы углерода</p>	<p>1965—1971 гг. Основание нации и подготовка к решению экологических проблем.</p> <p>1972 г. создано Министерство окружающей среды и водных ресурсов</p> <p>1987 г. Закон об охране окружающей среды</p> <p>1999 г. Закон об охране окружающей среды и управлении ею</p> <p>2001 г. Закон о коммунальных услугах</p> <p>2012 г. Правило дорожного движения (налог на выбросы углерода)</p> <p>2013 г. Приказ о коммунальных услугах (водной налог)</p> <p>2017 г. Правила дорожного движения (налог на выбросы транспортных средств)</p> <p>2018 г. Закон о ценообразовании на выбросы углерода</p> <p>2018 г. Положение о ценообразовании на выбросы углерода: (измерение, отчетность и проверка; регистрация и общие вопросы; состав правонарушений; начало действия)</p> <p>2019 г. Закон о ценообразовании на выбросы углерода</p>

Результативность реформ экологического налога. Исследование Wang et al.¹ показало, что экологические налоговые поступления, основанные на действующем до 2018 г. механизме взимания платежей в КНР, покрывали лишь одну седьмую часть экономических потерь от преждевременной смертности, вызванной твердыми частицами в окружающей среде (PM2.5). Действующая в КНР система экологического налогообложения предусматривает взимание налога непосредственно с источника загрязнения воздуха, воды, твердых отходов или шума. С момента введения налога на охрану окружающей среды в 2018 г. эквивалент загрязнения на 10 000 юаней ВВП снизился с 1,16 в 2018 г. до 0,86 в 2020 г.²

Согласно данным ОЭСР³, соотношение экологических налоговых поступлений к ВВП в европейских государствах-членах ОЭСР с 2000 по 2020 гг. варьировались от 2,35 до 3,6%, в то время как в АТР данный показатель существенно ниже, например, на Китай приходилось до 1%, в том числе 0,84% в 2020 г.

Важность и вклад экологических налоговых платежей является важным предметом дебатов среди исследователей экологической устойчивости.

Hassan et al.⁴ обосновали по данным исследования 31 страны ОЭСР за период 1994—2013 гг., что экологические налоги могут способствовать темпам экономического роста, когда исходный уровень ВВП на душу населения высок. Чем выше первоначальный уровень ВВП на душу населения, тем больше налоговых поступлений, связанных с окружающей средой, могут способствовать темпам экономического роста.

Анализ выбросов углерода и PM2.5, проведенный по данным с 1990 по 2017 гг. доказал положительное влияние возобновляемых источников энергии, экологических инноваций и экологических налогов на окружающую среду в азиатских странах⁵.

¹ Wang et al. (2019). Environmental taxation and regional inequality in China. *Environmental taxation and regional inequality in China. Science Bulletin*, 64 (22), pp. 1691—1699. <https://doi.org/10.1016/j.scib.2019.09.017>

² Press conference on China's fiscal and taxation reforms and development. Publicity Department of CPC Central Committee. May 20, 2022. http://english.scio.gov.cn/m/pressroom/2022—05/20/content_78229505_9.htm

³ Environmental taxation. 2022. Environmentally related tax revenue. OECD. <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/environmentaltaxation.htm>

⁴ Mahmoud Hassan, Walid Oueslati, Damien Rousselière. (2020). Environmental taxes, reforms and economic growth: an empirical analysis of panel data. *Economic Systems*. Vol. 44, Issue 3, September 2020, 100806. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2020.100806>

⁵ Fengsheng Chien, Muhammad Sadiq, Muhammad Atif Nawaz, Muhammed Sajjad Hussain, Tai Duc Tran, Tiep Le Thanh. (2021). A step toward reducing air pollution in top Asian economies: The role of green energy, eco-innovation, and environmental taxes. *Journal of Environmental Management*. Vol. 297, 1 November 2021, 113420. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2021.113420>

Исследование Zhang et al.¹ влияния налога на охрану окружающей среды на корпоративные инновации в области экологически чистых технологий на примере шанхайских и шэньчжэньских компаний с листингом А-акций за 2013—2020 гг., выявило, что повышение налоговых сборов значительно способствует внедрению компаниями «зеленых» инноваций, при этом эффект стимулирования более значителен на государственных предприятиях, организациях с сильным негативным влиянием на окружающую среду и восточном регионе.

He и Jing² оценивали влияние реформы экологического налога на размер прибыли корпораций (3867 китайских предприятий за период 2015—2020 гг.) в отраслях с сильным загрязнением окружающей среды. Они доказали положительное влияние экологического налога на размер корпоративной прибыли, сдерживая при этом загрязнение окружающей среды. Данный эффект возникает в связи с увеличением инвестиций и экономии, но при этом эффект неоднороден между различными регионами и предприятиями разных форм собственности. При этом «зеленые» инвестиции и технологические достижения часто рассматриваются как эффективные инструменты для нейтрализации выбросов углерода, повышения чистоты производства и энергоэффективности.

Несмотря на то, что введенный в КНР закон о налоге на охрану окружающей среды не предусматривал налогообложение CO₂, в статье Tong et al.³ обосновывается синергетический эффект сокращения выбросов загрязнителей воздуха на сокращение выбросов углерода после введения закона в 107 городах Китая с 2015 г. по 2019 г. В частности, введение закона увеличило степень синергетического сокращения «двуоксида серы (SO₂)-CO₂» на 41% и степень синергетического сокращения «твердых частиц (PM)-CO₂» на 39%. Дискуссия в КНР по поводу введения налога на выбросы углерода и достижения углеродной нейтральности продолжаются. Исследования показывают, что полная зависимость от налогов на выбросы углерода означает установление налоговой ставки, превышающей в четыре раза ограничения, установленные положениями о сокращении выбросов парниковых газов 2019 года, что приведет к увеличению налоговой нагрузки на 0,28%.

¹ Zhang C, Zou CF, Luo W and Liao L (2022) Effect of environmental tax reform on corporate green technology innovation. *Sec. Environmental Economics and Management*. Volume 10 - 2022 <https://doi.org/10.3389/fenvs.2022.1036810>

² He X., Jing Q. (2022). The influence of environmental tax reform on corporate profit margins—based on the empirical research of the enterprises in the heavy pollution industries. *Environ Sci Pollut Res*. <https://doi.org/10.1007/s11356—022—24893—7>

³ Jian Tong, Tong Yue, Jing Xue. (2022) Carbon taxes and a guidance-oriented green finance approach in China: Path to carbon peak. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 367, 20 September 2022, 133050. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.133050>

Анализ влияния экологического налога на выбросы углерода, проведенный Thi et al.¹ во Вьетнаме с использованием многофакторного регрессионного анализа с 2001 по 2018 год показал, что увеличение поступлений по экологическому налогу значительно снижает выбросы углерода.

Проведенное в рамках программы ООН по населенным пунктам исследование 162 стран, имеющих утвержденные городские политики на национальном уровне, подтвердило, что 67% из них способствуют реализации повестки перехода к устойчивому развитию на период до 2030 г. При этом одним из механизмов управления, способствующих переходу к низкоуглеродному режиму, являются фискальные инструменты (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Механизмы управления, способствующие переходу к низкоуглеродному режиму, предусмотренные национальными городскими политиками, 67 стран, 2021 г.²

Экологические налоговые платежи побуждают производителей сосредоточиться на экологически чистых механизмах и продуктах, что приводит к снижению потребления ископаемого топлива и сокращению выбросов CO₂. Кроме того, данные налоги поощряют использование возобновляемых источников в качестве лучшей альтернативы невозобновляемым источникам энергии.

¹ Hoa Dinh Thi, Kim Anh Vu Thi, Duyen Ly Phuong, Van Pham Thu, Chau Hoang Thi Minh. (2020). Impact of Environmental Tax Collection on CO₂ Emission in Vietnam. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 10(6), 299—304. <https://doi.org/10.32479/ijeep.10153>

² GSNUP (2021). *Global State of National Urban Policy. Achieving Sustainable Development Goals and Delivering Climate Action 2021 UN-Habitat*. <https://www.oecd.org/cfe/cities/GSNUP-brochure.pdf>

гии.¹ Развитие экономик мира напрямую влияет на выбросы CO₂. Экологическое налогообложение способствует внедрению экологически чистого механизма, который снижает потребление невозобновляемых энергетических ресурсов².

Исследование влияния эко-инноваций и экологических налогов на достижение углеродной нейтральности в семи странах с формирующимся рынком (E7), было проведено Ran Tao et al.³ за 24 года с 1995 по 2018 гг. Оно подтвердило, что экоинновации и экологические налоги играют важную роль в борьбе с выбросами углерода. Анализ данных стран E7 (Бразилии, Индии, Индонезии, Мексики, Китая, России и Турции), потребляющих более 40% всей мировой энергии и входящих в число 20 крупнейших источников выбросов CO₂ в мире, свидетельствует о том, что экологические налоги эффективно помогают бороться с негативным воздействием внешних факторов на окружающую среду, являясь важным политическим инструментом. Исследование показало, что экологический налог может быть эффективным инструментом для баланса экономического роста и качества окружающей среды, но при этом экологические налоги не вносят существенного вклада в увеличение ВВП.

Заключение. Ускорение внедрения экологического налогообложения в связи с социальным и экономическим развитием становится глобальной тенденцией. В настоящее время страны АТР либо частично ввели экологические платежи и разрешения, либо установили систему экологического налогообложения в отношении компаний, которые производят вредные отходы, воздействуют на окружающую среду и климат, т.е. загрязнители воздуха, воды, твердые отходы, озоноразрушающие химические вещества (ОРХ), углекислый газ и др.

Идея введения экологического налогообложения заключается не только в экономической нейтрализации, но и в поощрении энергосбережения, использовании зеленой энергии и создании экономики замкнутого цикла, основанной на принципе 3R, предоставляющая сокращение, вычеты и освобождения от нало-

¹ Syed Abdul Rehman Khan, Yu Zhang, Anil Kumar, Edmundas Zavadskas, Dalia Streimikiene. (2020). Measuring the impact of renewable energy, public health expenditure, logistics, and environmental performance on sustainable economic growth. *Sustainable Development*. Vol. 28, Issue 4. Pp. 833—843. <https://doi.org/10.1002/sd.2034>

² T. Niu, X. Yao, S. Shao, D. Li, W. (2018). Wang Environmental tax shocks and carbon emissions: an estimated DSGE model Struct. Change Econ. Dynam., 47. Pp. 9—17. <https://doi.org/10.1016/j.strueco.2018.06.005>

³ Ran Tao, Muhammad Umar, Ahsan Naseer, Ummara Razi. (2021). The dynamic effect of eco-innovation and environmental taxes on carbon neutrality target in emerging seven (E7) economies. *Journal of Environmental Management*. Vol. 299, 1, 113525. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2021.113525>

гов для компаний, которые внедряют новые технологии и модернизацию, а также осуществляют экологически безопасную деятельность.

Для развития эффективной системы экологического налогообложения необходимо сохранять налоговый нейтралитет: выявлять наиболее существенные загрязнители и виды деятельности, угрожающие устойчивому развитию экономики и не увеличивая нагрузку налогоплательщиков. Налоговые ставки должны быть предсказуемы и иметь положительную корреляцию с ущербом окружающей среде, дифференцируясь за счет неравномерности спроса и состояния развития в различных регионах¹.

4.3. Налоговые конструкции стимулирования перехода к рациональным моделям потребления и производства

Только ведущий аукциона может беспристрастно и одинаково восхищаться всеми школами искусства.
Оскар Уайльд

Генеральной Ассамблеей ООН установлены 17 целей устойчивого развития. Из них цель устойчивого развития 12-я ЦУР определена как *Responsible Consumption and Production* (рациональное потребление и производство). Рациональные модели потребления и производства предполагают достижение лучших эффектов с наименьшими затратами². 12-я ЦУР рассматривается как необходимое условие устойчивого развития³ и остается актуальной темой исследования.

Актуальность. Постановка 12-й цели обусловлена происходящими процессами в экономике, социальной сфере и экологии национального и наднационального уровней, а также международной повесткой изменения климата. В условиях ограниченных ресурсов Земли решение социально-экономических и экологических проблем лежит в плоскости понимания последствий и выгод

¹ Zhe Tan, Yufeng Wu, Yifan Gu, Tingting Liu, Wei Wang, Xiaomin Liu. (2022). An overview on implementation of environmental tax and related economic instruments in typical countries. Journal of Cleaner Production. Vol. 330, 1, 129688. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.129688>

² Hoballah A., Averous S. (2015). Goal 12—Ensuring Sustainable Consumption and Production Patterns: An Essential Requirement for Sustainable Development. UN Chronicle. No. 4. Vol. LI. <https://www.un.org/en/chronicle/article/goal-12-ensuring-sustainable-consumption-and-production-patterns-essential-requirement-sustainable>

³ 17 Goals to Transform Our World. Goal 12: Ensure sustainable consumption and production patterns. Sustainable Development. Goals. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-consumption-production/>

практики потребления и производства и разработки рациональных моделей, позволяющих создать условия устойчивого развития в будущем.

Этот вопрос обсуждается международным сообществом с 2002 г., нашел отражение в Йоханнесбургском плане. На Конференции ООН «Рио+20» «Будущее, которого мы хотим» в 2012 г. сформулировано, что искоренение нищеты, отказ от нерациональных моделей потребления и производства и поощрение рациональных, а также охрана и рациональное использование природных ресурсов (как базы экономического и социального развития) являются главными задачами и важнейшими предпосылками устойчивого развития.¹

В резолюции ООН отмечается, что стремительный технический прогресс может способствовать ускоренной реализации «зеленой» повестки (до 2030 г.) за счет усилий стран в конкретных областях, включая замену экологически затратных моделей производства на более устойчивые модели.² Однако используемые модели продолжают истощать ресурсы экосистем и природный капитал, приводят к высокому уровню углеродосодержащих выбросов, излишкам продовольственных отходов.

Базовые принципы устойчивого развития. Принципы Преобразование экономик стран требует скорейшего пересмотра практики потребления и производства. Модели потребления и производства должны быть рациональными (более устойчивыми) и справедливыми, усилия стран должны быть совместными (в областях экономики, экологии и социальной сфере). Их применение позволит также сократить бедность.³

Декларацией по окружающей среде и развитию (Конференция ООН в г. Рио-де-Жанейро 3—14 июля 1992 г.) было обозначено 27 базовых принципов устойчивого развития⁴. Из них принципы 2, 3, 4, 7, 8, 9, 15 и 16 являются основой формирования налоговых конструкций 12-й ЦУР (рис. 4.6).

¹ The Future We Want. United Nations General Assembly Resolution (A/RES/66/288), 11 September 2012. https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_66_288.pdf

² Наука, техника и инновации в целях развития. Резолюция экономического и социального совета ООН E/RES/2021/29. 2 августа 2021 г. https://unctad.org/system/files/official-document/ecosoc_res_2021d29_ru.pdf

³ Report of the High-level Panel of Eminent Persons on the Post-2015 Development Agenda. A New Global Partnership: Eradicate Poverty and Transform Economies through Sustainable Development (New York, United Nations Publications, 2013).

⁴ Декларация Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию. Конференция ООН. 14 июля 1992 г.

-
- 2 •В соответствии с Уставом ООН и принципами международного права государства обладают суверенным правом на разработку своих собственных ресурсов в соответствии с их собственной политикой в области окружающей среды и развития, а также несут обязанность обеспечивать деятельность, ведущуюся под их юрисдикцией или контролем, не причиняющей ущерба окружающей среде других государств или районов, находящихся за пределами национальной юрисдикции.
 - 3 •Право на развитие должно соблюдаться таким образом, чтобы адекватно удовлетворять потребности нынешнего и будущих поколений в областях развития и окружающей среды.
 - 4 •Для достижения устойчивого развития защита окружающей среды должна составлять неотъемлемую часть процесса развития и не может рассматриваться в отрыве от него.
 - 7 •Государства сотрудничают в духе глобального партнерства в целях сохранения, защиты и восстановления чистоты и целостности экосистемы Земли. С учетом того, что различные государства в неодинаковой степени способствовали ухудшению состояния окружающей среды планеты, они несут общие, но дифференцированные по своей степени обязанности. Развитые страны признают ответственность, которая лежит на них в контексте международных усилий по обеспечению устойчивого развития, с учетом того бремени, которое налагают на общества по охране окружающей среды планеты, и тех технологий и финансовых ресурсов, которыми они обладают.
 - 8 •Для достижения устойчивого развития и более высокого качества жизни для всех людей государства должны сократить масштабы нерациональной практики производства и потребления и искоренить ее и поощрять соответствующую демографическую политику.
 - 9 •Государства должны сотрудничать в целях укрепления деятельности по наращиванию национального потенциала для обеспечения устойчивого развития за счет углубления научного понимания через посредство обмена научно-техническими знаниями и расширения разработки, адаптации, распространения и передачи технологий, включая новые и передовые технологии.
 - 15 •В целях защиты окружающей среды государства в зависимости от своих возможностей широко применяют принцип принятия мер предосторожности. В тех случаях, когда существует угроза серьезного или необратимого ущерба, отсутствие полной научной уверенности не используется в качестве предлога или отсрочки принятия эффективных с точки зрения затрат мер по предупреждению ухудшения состояния окружающей среды.
 - 16 •Национальные власти должны стремиться обеспечить интернализацию экологических издержек и использование экономических средств, принимая во внимание подход, согласно которому загрязнитель должен нести расходы, связанные с загрязнением, должным образом учитывая общественные интересы и не нарушая международную торговлю и инвестирующие.

Рис. 4.6. Базовые принципы устойчивого развития Декларации по окружающей среде и развитию как основа налоговых конструкций перехода к рациональным моделям потребления и производства

Так, базовый принцип № 8, непосредственно относящийся к 12-й ЦУР, сформулирован так: для достижения устойчивого развития и более высокого качества жизни для всех людей, государства должны сократить масштабы нерациональной практики производства и потребления и искоренить ее и поощрять соответствующую демографическую политику.

Сокращения масштабов нерациональной практики обуславливает трансформацию налоговых конструкций с учетом функциональных назначений налогов.

Задачи достижения 12-й ЦУР как основа налоговых конструкций перехода рациональным моделям потребления и производства. Страны используют различные налоговые конструкции, согласуемые с задачами и индикаторами 12-й ЦУР (табл. 4.7).

Таблица 4.7. Задачи достижения 12-й ЦУР как основы налоговых конструкций перехода рациональным моделям потребления и производства

<i>Задачи</i>	<i>Налоговые конструкции перехода рациональным моделям потребления и производства</i>
12.1 Осуществление десятилетней стратегии действий	Встраивание налогов в национальные программы (региональные и местные программы) (США, Великобритания, Германия, Франция и Россия)
12.2 Рациональное освоение и использование природных ресурсов	Налогообложение природопользования в рамках общей системы налогообложения (Россия, США, Германия). Фискальные платежи (неналоговые) (Россия, США, Германия). Введение новых энергетических налогов как вида экологических налогов: — акцизы на углеводородные масла (Великобритания); — налог на моторное и отопительное топливо (Швеция). Введение налогов на выбросы углерода (США, Канада, Великобритания, Германия, Индия, Колумбия, Китай)
12.3 Сокращение вдвое общемирового количества пищевых отходов	В арсенале фискальных политик представлены неналоговые платежи: сборы за вывоз и сжигание бытовых отходов; сборы за утилизацию мусора, пластиковой и железной упаковки; сборы за вывоз и компостирование отходов — органического (в основном пищевого) мусора; сборы за стеклянные бутылки и банки (Германия, Италия, США, Южная Корея). Местный специальный налог за вывоз и переработку мусора (Бразилия).
12.4 Рациональное использование химических веществ и отходов	Фискальные платежи: — сборы за вывоз мусора, налоги и сборы за полигонное захоронение отходов, сборы за сжигание отходов (Скандинавские страны, Голландия, Франция, Швеция, США); — утилизационные сборы за опасные химикаты (США); — сборы за вывоз строительного мусора (США).
12.5 Уменьшение объема отходов	Меры налогового регулирования (стимулирования и дестимулирования) (Германия, Южная Корея, США).

Продолжение табл. 4.7

<i>Задачи</i>	<i>Налоговые конструкции перехода рациональным моделям потребления и производства</i>
12.6 Рекомендовать применение устойчивых методов производства	Налоги включены в систему индикаторов Стандартов в области устойчивого развития: SASB Standards, GRI Standards. Налоговые индикаторы включены в состав отчетности компаний и используются для оценки уровня их устойчивости (около 100 стран).
12.7 Содействие обеспечению устойчивой практики государственных закупок	Налоговые инструменты, оказывающие косвенное воздействие на производителей товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд, в т.ч. льготное налогообложения «зеленых» технологий и инноваций отечественных производителей (Аргентины, Бразилии, Вьетнама, Колумбии, Коста-Рики, Марокко, Монголии, Перу, Чили и Эквадора).
12.8 Обеспечение повсеместного понимания устойчивого образа жизни	Налогово-бюджетные компетенции в интересах устойчивого развития могут включаться в образовательные программы (семинары, тренинги): формирование налоговой отчетности, участие в программах с льготной налоговой поддержкой и финансовой помощью из средств бюджета (Россия, Китай, США, Великобритания).
12.a Оказание помощи развивающимся странам в переходе к рациональным моделям потребления и производства	Налоговые стимулы НИОКР экологически безопасного производства и технологий (США, Франция, Китай, Малайзия и России).
12.b Разработка и внедрение инструментов мониторинга устойчивого туризма	Концепция устойчивого развития, Национальная стратегия развития туризма могут предусматривать налоговые льготы поставщикам туристических услуг (Монголия); либо встраивание налогов с турсектора в общую систему налогообложения (Россия, Китай, США)
12.c Устранение рыночных диспропорций, ведущих к расточительному потреблению	Рационализация субсидирования использования ископаемого топлива должна осуществляться с учетом национальных условий, в том числе: — путем трансформации налогообложения; — постепенного отказа от «вредных» субсидий (там, где они существуют); — учета экологических последствий. Расширение фискального пространства рассматривается с позиций финансирования социальных проектов; трансформация охватывает: введение акцизов (на определенные виды продукции), повышение налогов на ископаемое топливо, введение налогов за выбросы углекислого газа, торговлю квотами на выбросы, а также отмену неэффективных субсидий.

Источник: составлено авторами

К решению задачи 12.1, очевидно, среди первых должны приступить развитые страны. Для развивающихся стран предполагается учет их развития и потенциала. Для реализации национальных программ рационального потребления и производства может использоваться набор налоговых стимулов как косвенный метод регулирования. На международном уровне формирование налоговых конструкций возможно на основе гармонизации налогообложения и учета интересов стран. Налоговые механизмы воздействия встраиваются в национальные программы (региональные и местные программы) внедрения рационального потребления и производства. Такая практика есть в США, Великобритании, Германии и России.

Экспертами ООН сделан оптимистичный прогноз: рациональное освоение и эффективное использование природных ресурсов — к 2030 г. (задача 12.2). Налоговое регулирование природопользования встраивается в общую систему налогообложения в России, Китае, США, Германии и многих стран. В ряде стран введены специальных экологические налоги.

Так, налоги на выбросы углерода (метана) ввели около 20 стран, в том числе США, Канада, Великобритания, Германия, Индия, Колумбия, Китай, Япония, Сингапур. Введены энергетические налоги как вид экологических налогов: акцизы на углеводородные масла в Великобритании; налог на моторное и отопительное топливо в Швеции. Фискальные (неналоговые) платежи служат весомым дополнением бюджетов многих стран, их состав различен и изменяем.¹

Налоговые конструкции перехода к экологически эффективному питанию и снижению загрязнения окружающей среды. Общемировое количество пищевых отходов (на душу населения) на розничном и потребительском уровнях должно снизиться в два раза (к 2030 г.) (задача 12.3). Налоговые конструкции стран Европы в области рационального потребления и производства охватывают освобождение от налогов на экологически чистые продукты, дифференциацию ставок корпоративного подоходного налога с учетом соблюдения экологических и энергетических стандартов в пищевой промышленности.

Правительства могут корректировать выбор потребителей экологичной продукции (питания), используя налоговые инструменты стимулирования и

¹ 1) *Mejia S.A., Mrkaic M., Novta N., Pugacheva E., Topalova P.* (2018). The Effects of Weather Shocks on Economic Activity: What are the Channels of Impact? International Monetary Fund. No. 18/144. 40 p. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/06/22/The-Effects-of-Weather-Shocks-on-Economic-Activity-What-are-the-Channels-of-Impact-45970>; 2) Seeking Sustainable Growth: Short-Term Recovery, Long-Term Challenges. World Economic Outlook. 2017. <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2017/09/19/world-economic-outlook-october-2017>; 3) How to Mitigate Climate Change // Fiscal Monitor. October 2019: International Monetary Fund (IMF). October 2019. 96 p. <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/10/16/Fiscal-Monitor-October-2019-How-to-Mitigate-Climate-Change-47027>

дестимулирования, субсидии и запреты в случаях нарушения стандартов производства и качества. Страны применяют различные налоговые конструкции. Так, залогово-возвратная система применяется в ряде штатов США и провинций Канады, введен налог на пластиковые пакеты в Нью-Йорке, Торонто.

В арсенале фискальных политик стран в решении этой задачи представлены неналоговые платежи: (1) сборы за вывоз и сжигание бытовых отходов; (2) сборы за утилизацию мусора пластиковой и железной упаковки; (3) сборы за вывоз и компостирование отходов — органического (в основном пищевого) мусора; (4) сборы за стеклянные бутылки и банки. Так, в Германии сформирована сложная система неналоговых платежей, включающая сборы за пищевые отходы и утилизацию мусора.

В Италии решение мусорной проблемы органы власти пытаются решить фискальными мерами, но безуспешно. Мусор из Рима отправляется за рубеж и другие области Италии, затраты городского бюджета составляют 14 млн евро в год. Так, налог на переработку мусорных отходов (состоит из фиксированной части с квадратного метра жилья и переменной части, исходя из числа членов семьи) и штрафы позволили частично эти расходы покрыть. В Италии применяются серьезные штрафные санкции: за не попавшие в урну мелкие предметы — до 150 евро (за окурки — 300 евро), за незаконно выставленную на улице мебель и бытовую технику — 500 евро.

В Южной Корее процесс утилизации мусора максимально оптимизирован, отличается компактностью и экологической чистотой. Система финансирования переработки отходов включает неналоговые платежи: сбор за вывоз мусора, сбор за вывоз крупногабаритного мусора (составляет до 10% общей суммы квартплаты) и солидные штрафы (за нетщательно отсортированный мусор и отходы, за использование для утилизации не специального пакета). Плательщиками являются граждане (жители домов и квартир) и владельцы организаций.

В Бразилии местные органы власти обладают компетенциями установления местного специального налога за вывоз и переработку мусора. Такой налог введен в городе Куритиба, налог дифференцирован и взимается исходя из типа площади и помещения. Так, налог с жилых объектов — 274 реала в год, с коммерческих помещений — 475 реалов; для граждан — собственников имущества с низким уровнем дохода действует налоговая льгота — 50% (если общая площадь объекта — до 70 м²). Штрафы за нарушения норм охраны окружающей среды незначительны.

Налоговые конструкции полигонного захоронения отходов. Решение экологических проблем ряд стран пытаются решить повышением фискальной нагрузки: налоги с полигонного захоронения отходов, налоги за сжигание отходов. Самые высокие налоги этого вида установлены в Скандинавских странах и Голландии (до 150 евро за тонну), минимальные налоги колеблются в

диапазоне 5—20 евро за тонну. Наблюдаются две корреляции: первая, чем выше налоги на полигонное размещение отходов, тем меньше их вывозят на полигон; вторая, чем выше «мусорный» налог, тем больше отходов рециклируется или компостируется.¹

Во Франции ставки налога дифференцированы (и ежегодно увеличиваются) в зависимости от технического уровня полигонов: если отходы направлялись на свалки, не прошедшие специальной сертификации, — 15 евро за тонну; если полигон отвечает всем экологическим стандартам — 10 евро за тонну. Похожая налоговая конструкция применяется в Испании.

В Швеции в целях сокращения мусорных свалок введен налог на полигонное захоронение отходов (2000 г.), позже осуществлен запрет на захоронение взрывоопасных веществ (2002 г.) и органических отходов (2005 г.). В настоящее время взимается налог на сжигание отходов домохозяйств.²

Поставлена задача рационального использования химических веществ и отходов (задача 12.4). Основными неналоговыми платежами стран являются: сборы за вывоз мусора; утилизационные сборы за опасные химикаты; сборы за вывоз строительного мусора.

Так, в США установлены сборы за вывоз мусора, общий тариф не высокий (10—40 долл. в месяц), существенно выше размер утилизационного сбора за опасные химикаты (50—100 долл.) и за вывоз строительного мусора (200 долл.). Рост цен на энергоресурсы (в том числе из-за введения налогов на выбросы углерода), субсидии из бюджета и льготное налогообложение отразились на финансовой привлекательности бизнеса в сфере сжигания мусора (с последующей генерацией энергии), увеличилось строительство таких заводов — в настоящее время их около 90.

Результативностью проводимой налоговой политики в области рационального потребления и производства является изменение структуры использования отходов. Так, в США на свалки — как самым вредным способом утилизации отходов для природы и людей — вывозится около 50% мусора (до 1980 год — 90%), перерабатывается для вторичного использования — 30—35%, остальные отходы сжигаются.

Одна из задач 12-й ЦУР — уменьшение объема отходов (задача 12.5), затрагивает глобальную проблему. Отмечается необходимость предупредительных мер и налоговых стимулов переработки или повторного использования ресурсов. Практика налоговых стимулов есть в США, Германии, Южной Корее.

¹ Economic Instruments for Waste Management – Parliamentary Commission for the Environment. www.pce.parliament.nz/media/pdfs/EI_bkgrd_report.pdf

² Никуличев Ю.В. Управление отходами. Опыт Европейского союза. М., 2017. 55 с.

Налоговые индикаторы в Стандартах отчетности. Публичность применения устойчивых методов производства и потребления может обеспечить отражение информации в отчетности налогоплательщиков (задача 12.6). Такая рекомендация дана экспертами ООН крупным и транснациональным компаниям. Этому способствовала разработка Стандартов в области устойчивого развития:

1) Стандарты Глобальной инициативы по отчетности в области устойчивого развития (*Global Reporting Initiative Standards for Sustainability*) — *GRI Standards* (1997). С 2021 г. вступил в силу новый стандарт по налогам.

2) Стандарты бухгалтерского учета в области устойчивого развития (*Sustainability Accounting Standards*) — *SASB Standards*. Показатели бухгалтерского учета и налоговой отчетности служат информационной базой формирования рейтингов и расчета различных индексов, характеризующих факторы устойчивого развития (экологические, экономические и социальные). Общее число показателей — более 400.¹

Налоговые индикаторы включены в состав отчетности компаний и используются для оценки уровня их (компаний) устойчивости.

Налоги как косвенный метод содействия обеспечения устойчивых государственных закупок. Для решения отдельных задач 12-й ЦУР налоговые инструменты могут оказывать косвенное воздействие. Так косвенное воздействие налогов осуществляется при содействии обеспечения устойчивых государственных закупок (*Sustainable Public Procurement* — *SPP*) (задача 12.7).

Когда производителям — участникам процесса, посредством которого удовлетворяются потребности государственных организаций в товарах, работах, услугах (в т.ч. и коммунальных услугах), предоставляются налоговые льготы. Государственные расходы (составляют от 12% ВВП в странах ОЭСР до 30% в развивающихся странах) характеризуются большой покупательной способностью.

SPP позволяет обеспечить соотношение цены (с учетом налогов) и качества на основе всего жизненного цикла с позиций выгод и для организации, и для экономики и общества, а также значительно снизить негативное воздействие на окружающую среду. С его (*SPP*) помощью правительства могут своим примером достигать ключевых целей политики, посылать сильные рыночные сигналы. *SPP* позволяют правительствам сокращать выбросы парниковых газов (облагаемых налогами на выбросы углерода), повышать эффективность использования ресурсов и поддерживать переработку за счет налоговых стимулов (налоговые льготы, снижение налоговой ставки).

¹ ESG-трансформация финансового сектора в экономической реальности XXI века / Под ред. Л.С. Кабир, М.В. Сиговой. М., СПб.: МБИ, 2021. 310 с.

Положительные социальные результаты SPP включают сокращение бедности, повышение справедливости и соблюдение основных трудовых норм. SPP могут приносить доход и снижать затраты, поддерживать за счет льготного налогообложения внедрение «зеленых» технологий и инноваций отечественных производителей. ООН координированы крупные проекты в области SPP: проект *Eap Green* (2013—2016 гг.) с участием Молдовы и Беларуси; проект SPPEL, включающий SPP и эко маркировки (2013—2017 гг.) с участием Аргентины, Бразилии, Вьетнама, Колумбии, Коста-Рики, Марокко, Монголии, Перу, Чили и Эквадора.

Налоговые конструкции в достижении определенных задач 12-й ЦУР. Обеспечение повсеместного понимания устойчивого образа жизни — одна из задач 12-й ЦУР (задача 12.8). Налогово-бюджетные компетенции в интересах устойчивого развития могут включаться в образовательные программы (программы дополнительного образования, семинары, тренинги): формирование налоговой отчетности, участие в программах с льготной налоговой поддержкой и финансовой помощью из средств бюджета. Они реализуются в России, Китае, США, Великобритании.

В качестве средств перехода к рациональным моделям потребления и производства предполагается оказание финансовой помощи в наращивании научно-технического потенциала (задача 12.a). Налоговые стимулы НИОКР экологически безопасного производства и технологий установлены в США, Франция, Китай, Малайзия и России.

Отмечается необходимость разработки и внедрения инструментов мониторинга устойчивого туризма (задача 12.b), связанного с развитием местной культуры, занятостью местного населения. Так, Концепция устойчивого развития Монголии до 2030 г. и Национальная стратегия развития туризма Монголии на 2015—2025 гг. предусматривают предоставление налоговых льгот поставщикам туристических услуг.¹

В Резолюции ООН E/RES/2021/29 указывается на необходимость устранения рыночных диспропорций, ведущих расточительному потреблению (задача 12.c). Рационализация субсидирования использования ископаемого топлива должна осуществляться с учетом национальных условий, в том числе: путем трансформации налогообложения; постепенного отказа от, так называемых, «вредных» субсидий (если они есть); учета экологических последствий. Расширение фискального пространства рассматривается с позиций финансирования социальных проектов; трансформация налогообложения охватывает введение акцизов (на отдельные виды товаров, на газированные напитки), повышение налогов на ископаемое топливо, введение налогов за выбросы углекислого газа; реформирование охватывает торговлю квотами на выбросы, отмену неэффективных субсидий.

¹ Стратегия развития туризма Центральноазиатского регионального экономического сотрудничества (ЦАРЭС) до 2030 года.

Налоговые конструкции в обеспечении социального пространства.

Экономические рычаги изменения моделей потребления и производства рассматриваются с позиций ценообразования, влияющего на принятие решений потребителей. Такими экономическими рычагами являются: сборы с потребителей (плата за воду, электроэнергию, вывоз мусора, утилизацию отходов); налоги (налоги на топливо, налоги на выбросы), субсидии; залогово-возвратная система (прием и оплата стеклянных бутылок).

Налоговые конструкции в обеспечении социального пространства будут более эффективными при их комбинации с мерами социальной поддержки. Так рост тарифов на электроэнергию (после введения налогов на выбросы углерода) может быть компенсирован обязательным предоставлением информации об энергоэффективности производимых электрических приборов, увеличение налогов на топливо может быть нивелировано обеспечением дешевым общественным транспортом.

Такие конструкции являются дискуссионными. Так рост цен из-за введения налога на выбросы углерода отражается на снижении налоговой базы налога на прибыль организаций и потерях бюджета. Введение трансграничного углеродного налога как наднациональной меры, предлагаемое международными экспертами, экономически и юридически необоснованно. Финансовые и налоговые взаимоотношения между странами могут осуществляться на основании международного договора (соглашения), сторонами которого выступают конкретные страны, в настоящее время таких (договор, соглашений) о трансграничном налоге нет, финансирование за счет такого налога экономик других стран в ущерб национальной экономике вызывает сомнения в финансовой целесообразности.

Налоговые конструкции перехода к энергоэффективному транспорту.

В настоящее время не существует единого инструмента повышения энергоэффективности производства, перехода к энергоэффективному транспорту. Для достижения лучших результатов страны применяют комплекс мер, включая фискальные меры. В сочетании с увеличением налогов на транспортные средства нормативы по ограничению выбросов отразились на удорожании новых машин и замедлении обновления национального парка автомобилей. Решению проблемы способствовало введение в ряде европейских стран бонусной системы, предусматривающей обмен старых автомобилей на более экологически эффективные модели.

Увеличение эксплуатационных расходов транспортных средств (с учетом налога на топливо и пошлины на автомобили) может ускорить переход на экологически чистый вид транспорта. Так, в Швейцарии взимается сбор с грузовых автомобилей весом свыше 3,5 тонн. Его величина зависит от общего веса автомобиля, уровня выбросов, пройденного расстояния. Пошлины для грузовых автомобилей введены в Германии (2005 г.), Чехии и Словакии.

Страны Западной и Центральной Европы в качестве экономических рычагов воздействия применяют различные налоговые конструкции. Так, дифференцированные налоги на транспортные средства установлены в Австрии, Великобритании, Дании и Франции. Системы бонусов для замены старых транспортных средств на экологически чистые модели транспорта действуют в Бельгии. Схемы утилизации действуют во Франции и Германии. Налоговые льготы для электромобилей установлены в Дании. Взимается сбор за пользование автодорогами в Австрии, Болгарии, Венгрии, Румынии, Словакии и Словении, Чехии. Сбор за скопление автомобилей установлен в Лондоне и Стокгольме. В Хорватии введены пошлины за пользование автомагистралями. В США в рамках программы по утилизации подержанных машин субсидируется замена старых автомобилей на новые, более энергоэффективные модели.¹

ООН при участии Европейской комиссии осуществлено координирование и финансирование инициативы SWITCH, направленной на повышение устойчивости моделей потребления и производства: *Switch-Med*, *Switch-Asia* и *SWITCH-Africa Green*.² Так, в странах Средиземноморья, Азии и Африки предоставлены финансовые и организационные инструменты для социальных и экологических инноваций.

Заключение. Не разработано единого подхода достижения 12-й ЦУР, странами применяются различные налоговые конструкции стимулирования перехода рациональным моделям потребления и производства. Их разнообразие обусловлено особенностями развития страны и экономическим потенциалом.

4.4. Налоговая поддержка борьбы с изменением климата и его последствиями

В науке, как и в спорте,
важно участие, а не результат.
Ратмир Тумановский

Наблюдаемые в последние десятилетия изменения климата с увеличением средней годовой температуры на Земле, с разбалансировкой традиционных природных систем, включая изменения режима выпадения осадков, темпера-

¹ От переходного периода к трансформации: устойчивое и всеобъемлющее развитие в Европе и Центральной Азии. Доклад ООН. Конференция Организации Объединенных Наций по устойчивому развитию. РИО+20. 2012.

² Sustainable consumption and production policies. UN environment programme. <https://www.unep.org/explore-topics/resource-efficiency/what-we-do/sustainable-consumption-and-production-policies>

турные аномалии, рост частоты экстремальных явлений (ураганов, наводнений, засух) актуализировали поиск путей предотвращения существенной деградации среды обитания человечества.

Актуальность. Ряд исследователей полагает, что одной из основных причин климатических изменений является постоянный рост концентрации в атмосфере парниковых газов (ПГ). Основным долгоживущим антропогенным ПГ является углекислый газ (CO_2).

Ежегодный индекс выбросов ПГ, определяемый Национальным управлением океанических и атмосферных исследований США (*National oceanic and atmospheric administration, NOAA*), показывает, что с 1990 по 2021 гг. радиационное воздействие долгоживущих парниковых газов увеличилось более чем на 43%, причем на долю CO_2 приходится около 80% этого увеличения.

Значительная доля выбросов вызвана сжиганием ископаемого топлива, на долю которого в промышленности приходится более 50% выбросов; на технологические процессы, связанные с производством цемента, — около 15%. В сельском хозяйстве примерно равные доли (более 30%) приходятся на удобрения и животноводство. В секторе транспорта около 75% занимают автомобильные выбросы, примерно 12% — авиационные, источником остальных выбросов является железнодорожный и водный транспорт.

Таким образом, человеческая активность при сохраняющихся тенденциях роста объемов производства и потребления природных ресурсов угрожает последующими социальными потрясениями. При этом экологические проблемы в значительном количестве случаев не имеют государственных границ, что и явилось причиной необходимости принятия комплекса мер по защите природы на международном уровне.

Постепенный переход к чистым нулевым выбросам парниковых газов примерно к середине XXI в. имеет важное значение для сдерживания рисков опасного изменения климата. Соответствующие обязательства, принятые группой стран в рамках Парижского соглашения по ограничению глобального потепления до 1,5—2 градуса по Цельсию, требуют от каждого участника соглашения пересмотра своей политики и определения целевых ориентиров, соответствующих стратегии экологической устойчивости.

Инструменты налоговой политики. Для того, чтобы к 2030 г. глобальный уровень выбросов углекислого газа CO_2 и других парниковых газов существенно сократился по сравнению с уровнем 2019 г., а траектория изменения объема выбросов соответствовала целям стабилизации природной среды необходимы комплексные меры как на уровне отдельных государств, так и в глобальном мире.

В качестве рычага воздействия для решения экологических проблем и, в частности, реализации стратегий по сокращению выбросов углерода, прави-

тельствами в структуру регулирующего пакета разрабатываемых политик активно используются налоговые компоненты. Инструменты налоговой политики включают специальное ценообразование на выбросы углерода, стимулы для экологически чистой энергии и налоги на выбросы для поощрения прогресса в выполнении этих обязательств¹.

Кроме разработки системы прямых мер, направленных на сокращение выбросов углерода и иных загрязняющих веществ в форме платежей за выбросы, которые часто называют ценами выбросов, существует также многочисленные косвенные способы налогового регулирования отрицательных внешних эффектов, связанных с нерациональным природопользованием. В частности, акцизы на топливо де-факто приводят к неявной цене на углерод, даже если обоснование этих налогов может быть базово не связано с проблемами климата, а ставка налога не привязана к содержанию углерода в каждом виде топлива.

Кроме экономических мер регулирования, правительствами часто используются административные механизмы влияния. Например, прямые ограничения или специальные стандарты использования энергии, правила, препятствующие выбросам углерода, субсидии для низкоуглеродных или нулевых технологий, продажа квот и другие.

В большинстве юрисдикций используется широкий спектр инструментов регулирования природопользования. Конкретные меры зависят от различных факторов, таких как уровень экономического развития или наличие чистых технологий и доступ к ним.

Ключевая задача на национальном уровне состоит в том, чтобы сбалансировать все доступные инструменты для стимулирования природо-ориентированного поведения как бизнесов, так и домохозяйств.

Применяемые фискальные индикаторы и элементы вовлечения налоговой системы в поддержку борьбы с изменениями климата включают следующие инструменты.

Эффективная углеродная ставка (ECR). Это действующий ценовой сигнал, применимый к выбросам углерода, формируемый совокупностью платежей, включая налог на выбросы углерода, акцизы на топливо, а также стоимость предоставления разрешений на выбросы.

Текущие налоги часто в большинстве юрисдикций слишком низкие и плохо согласуются с содержанием углерода в топливе. Анализ эффективных ставок на выбросы углерода, показывает, что ценообразование на выбросы углерода набирает обороты. Тем не менее, показатели эффективной углеродной ставки по отдельным странам мира остаются низкими (рис. 4.7).

¹ IMF/OECD (2021), Tax Policy and Climate Change: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, September 2021, Italy, www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-g20-report-tax-policy-and-climate-change.htm

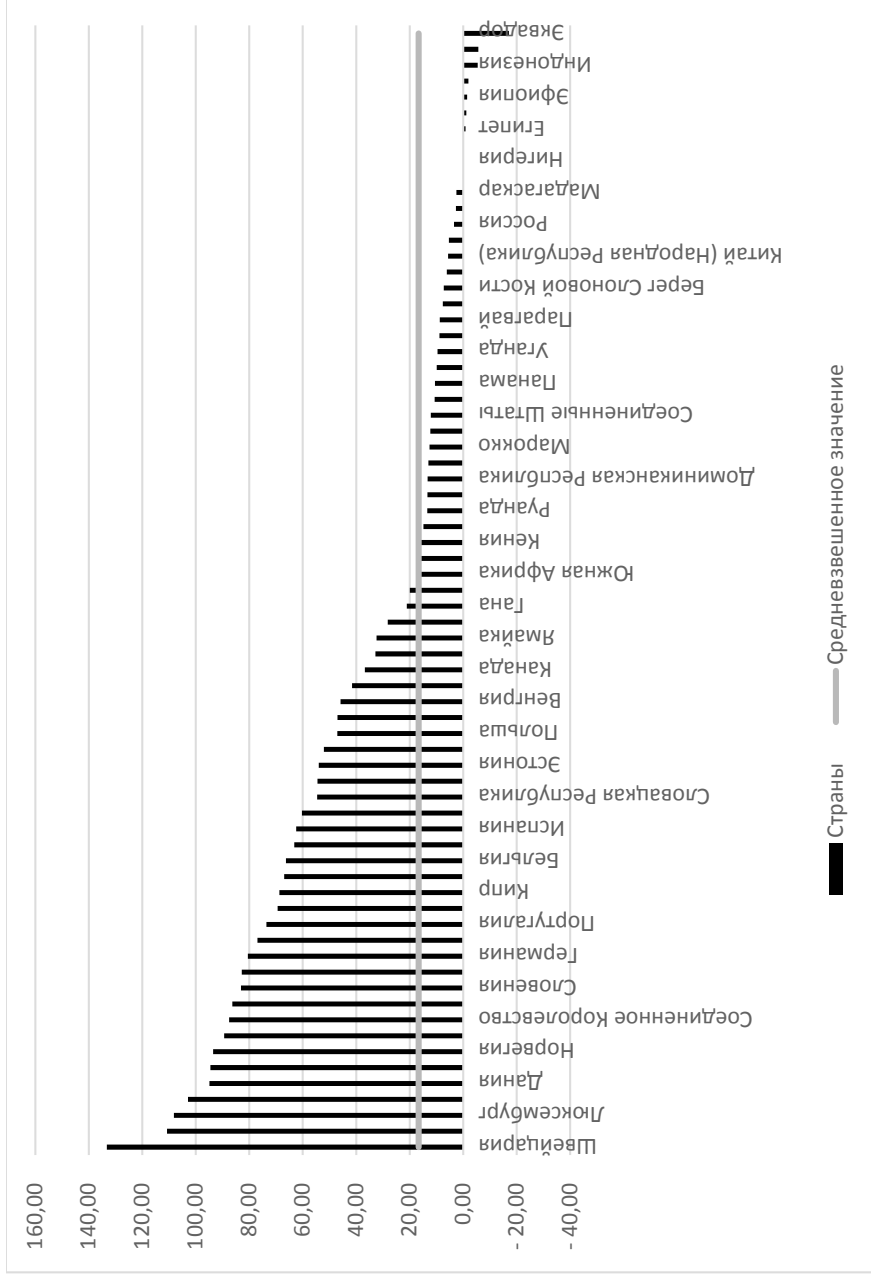


Рис. 4.7. Эффективная углеродная ставка по странам в 2021 г., %

Источник: собственная разработка на основании статистики ОЭСР¹.

¹ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ECR&_ga=2.210449308.885305165.1646569249-1295670724.1646080129#

Также ставки различаются по секторам и видам топлива таким образом, что плохо согласуются с реальными внешними эффектами от выбросов углерода или профилями загрязнения более широким спектром веществ, входящих в выбросы (табл. 4.8). Субсидии на ископаемые виды топлива продолжают искажать ценовые сигналы и ложатся бременем на государственный бюджет. Исследование ставок по отраслям и видам энергии позволяет уточнять направления реформирования экологического налогообложения, поскольку с точки зрения климата за вычетом внутренних экологических выгод эффективные цены на углерод в идеале должны быть одинаковыми на единицу содержания углерода во всех видах топлива во всех секторах, чтобы минимизировать затраты на сокращение выбросов углерода.

Таблица 4.8. Показатели составляющих эффективной углеродной ставки за 2021 г., среднее значение в Евро за 1 тонну CO₂-эквивалента

<i>Страны</i>	<i>Акциз на топливо.</i>	<i>Налог на выбросы углерода</i>	<i>Цена разрешения ETS</i>	<i>Эффективная ставка углеродного налога</i>	<i>Субсидии на ископаемые виды топлива</i>	<i>Чистая эффективная углеродная ставка</i>
Все страны, средневзвешенное значение	13,23	0,71	3,59	17,52	-0,86	16,67
Все страны, простое среднее арифметическое	26,73	3,30	8,36	38,39	-1,17	37,23
ОЭСР, средневзвешенное значение	24,90	1,79	7,81	34,51	-0,14	34,37
ОЭСР, простое среднее арифметическое	41,62	6,12	14,83	62,57	-0,36	62,21
Отдельные страны G20, кроме Саудовской Аравии	12,10	0,56	2,87	15,52	-0,77	14,75
Отдельные страны G20, кроме Саудовской Аравии, простое среднее арифметическое	23,07	1,86	6,21	31,15	-0,58	30,57

Источник: разработка автора на основе¹.

¹ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ECR&_ga=2.210449308.885305165.1646569249-1295670724.1646080129#

Следует отметить, что обложение углеродных выбросов сегодня значительно ниже уровней, которые требуются для стимулирования декарбонизации и достижения целей Парижского соглашения.

Недавний анализ налогов на выбросы углерода и систем торговли квотами на выбросы, налогов на использование энергии показывает, что около 60% выбросов CO₂ от использования энергии в странах ОЭСР и G20 не облагаются ни налогом на выбросы углерода, ни какими-либо другими налогами, например, акцизом. Ставки являются самыми низкими в секторах промышленности и электроэнергетики, и они еще больше снижаются из-за поддержки ископаемого топлива, а также в тех случаях, когда правила бесплатного распределения разрешений дают преимущество углеродоемким технологиям¹.

Показатель CPS (*Carbon Pricing Score*). Это показатель отражающий, насколько страны близки установлению налогов на выбросы углерода, связанных с производством энергии, соответствующих контрольным значениям.

Данный показатель можно сравнить по странам и проанализировать во времени. Соответственно, чем больше показатель платежей за выбросы приближается к определенному эталонному значению, тем выше CPS. Например, в 2018 г. 44 проанализированные страны ОЭСР и G20, на долю которых приходится около 80 % глобальных выбросов CO₂, связанных с энергетикой, имели показатель CPS в размере 19 % при бэнчмарке 60 евро², при этом Страна лидер — Швейцария имеет этот показатель на уровне 69% (рис. 4.8).

Налог на CO₂ (*carbon tax*) и его преимущества. Углеродные налоги остаются в настоящее время одной из самых обсуждаемых и противоречивых конструкций, которые используются в дизайне налоговых систем³.

Преимущества введения налог на CO₂ следующие⁴.

1. Обеспечение стимулов для компаний и домашних хозяйств к сокращению углеродоемкого использования энергии и переходу на более чистые виды топлива. Это происходит, поскольку установление углеродных налогов увеличивает цену на углеродоемкое топливо, электроэнергию и потребительские товары, произведенные с использованием таких видов топлива и электроэнергии.

¹ OECD (2021), *Effective Carbon Rates 2021: Pricing Carbon Emissions through Taxes and Emissions Trading*. OECD Publishing, Paris. <http://oe.cd/ECR2021>.

² OECD *Effective Carbon Rates 2021* <http://www.oecd.org/termsandconditions>

³ IMF (2019). *Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*.

⁴ N. Stern and J. Stiglitz (2017). *Report of the High-Level Commission on Carbon Pricing, Carbon Pricing Leadership Coalition, World Bank Group*.

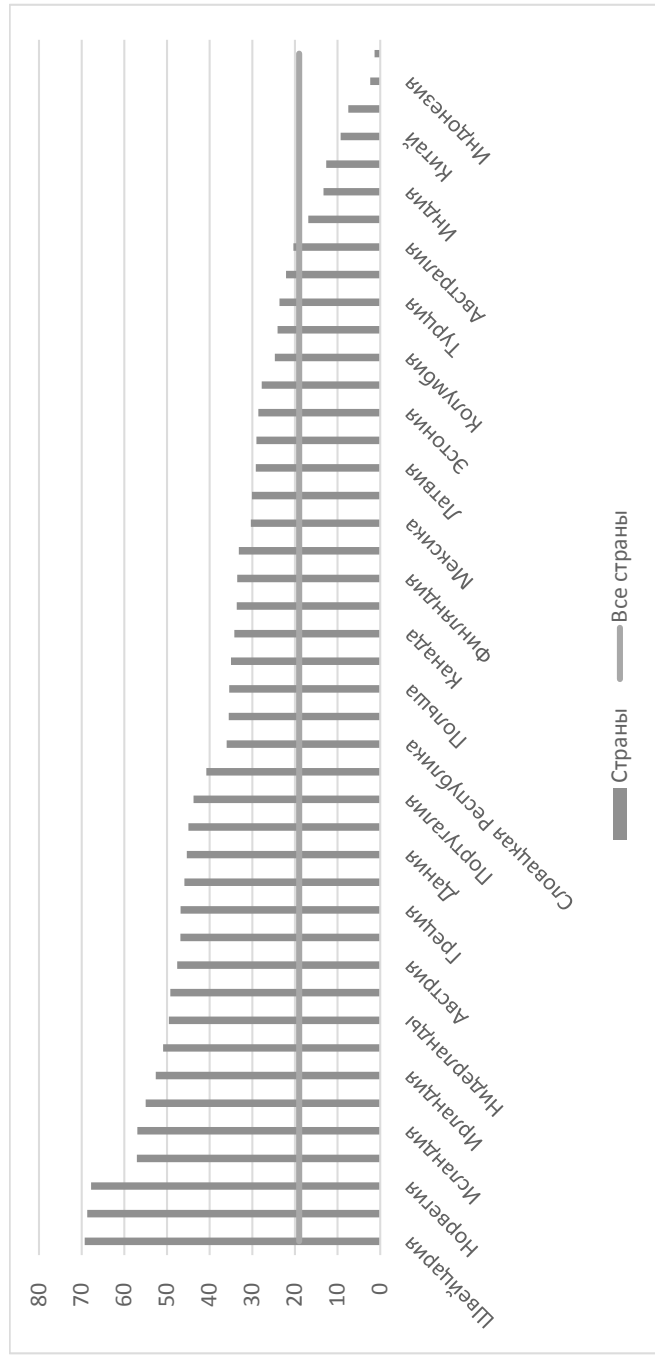


Рис. 4.8. Показатели CPS по странам в 2018 г., %

Источник: собственная разработка на основании статистики ОЭСР¹.

¹ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ECR&_ga=2.210449308.885305165.1646569249-1295670724.1646080129#

2. Важный ценовой сигнал для мобилизации частных инвестиций в чистые технологии. Налог оптимизирует правила игры для технологий, сокращающих выбросы, и ухудшает результативность инвестиций, интенсивно использующих ископаемое топливо (например, угольных электростанций), способствуя сокращению выбросов.

3. Налог является более гибким, чем прямые административные регуляторы. В отличие от стандартов энергоэффективности и других нормативных актов, цены оставляют домохозяйствам и предприятиям широкий выбор способов сокращения выбросов. Эта большая гибкость снижает затраты, поскольку правительство, как правило, менее информировано о вариантах, доступных для эмитентов, особенно в тех случаях, когда разные эмитенты предпочитают разные ответы.

4. Наличие постоянных стимулов для смягчения последствий загрязнения окружающей среды. Административные меры, как правило, имеют тенденцию заканчивать свое воздействие по мере исполнения заложенных в них положений, в то время как углеродный налог продолжает стимулировать усилия по смягчению последствий до тех пор, пока выбросы остаются положительными.

5. Снижение эффекта отскока. Некоторые инструменты, такие как стандарты энергоэффективности, приводят к увеличению потребления энергии. Например, повышение энергоэффективности кондиционера делает его более дешевым в эксплуатации и, следовательно, может привести к тому, что его будут использовать чаще, сводя на нет часть экономии энергии за счет повышения эффективности. Соответственно, цены на энергию должны компенсировать такое потенциальное увеличение.

6. Мобилизация государственных доходов. Установление платы за выбросы углерода в любой налоговой форме увеличивает государственные доходы, а административные расходы на сбор доходов могут быть ниже, чем при использовании многих других фискальных инструментов. Это является важным фактором проводимых налоговых реформ, целью которых является снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда. Экологические налоги позволяют восполнить выпадающие при этом доходы. Например, цена на углерод CO₂ в размере 50 долл. США за тонну в 2030 г. приведет к увеличению доходов примерно на 1% ВВП для многих стран G20, а в некоторых случаях — значительно больше. Оценки ОЭСР¹ предполагают столь же значительный краткосрочный потенциал доходов от налогов цен до 30 евро/т CO₂ в юрисдикциях, где они в настоящее время ниже.

7. Генерирование сопутствующих выгод, таких как снижение смертности от загрязнения воздуха на местном уровне. Установление цен на углерод потен-

¹ Marten M. and K. van Dender (2019). The use of revenues from carbon pricing, OECD Taxation Working Papers, No. 43, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/3cb265e4-en>.

циально позволяют улучшить качество воздуха, что является ощутимой и немедленной выгодой от сокращения сжигания угля и моторного топлива, особенно в городах.

На международном уровне действиям по расширению сферы применения углеродных налогов препятствуют опасения по поводу снижения конкурентоспособности продукции (работ, услуг) из-за увеличения себестоимости. Особенно часто такая риторика имеет место в странах, не отличающихся высоким уровнем развития, а также в странах-поставщиках углеродного сырья, что подчеркивает важность международного сотрудничества.

Потенциальная потеря конкурентоспособности отечественных фирм возникает из-за увеличения затрат по сравнению с иностранными конкурентами в странах, преследующих менее амбициозные экологические цели, а также дополнительные расходы на соблюдение требований, связанные с внутренней политикой в области климата, не позволяют углеродному налогообложению найти достаточную поддержку в бизнес-среде, а также у гражданского общества.

Для нивелирования потенциальных проблем такого рода разрабатываются альтернативные модели воздействия на климатическое равновесие посредством выделения квот и торговли ими.

Системы торговли квотами на выбросы (ETS) предполагают, что фирмы должны приобретать квоты для покрытия своих выбросов. Правительство фиксирует предложение квот, а торговля квотами устанавливает цену выбросов. Хотя торговые системы на сегодняшний день в основном применялись к производителям электроэнергии и крупным промышленным предприятиям, они достаточно легко распространяемы на средние предприятия, включив в них топливо для отопления и транспорта (последнее уже охвачено несколькими системами). Такие механизмы, как установление минимальной цены, могут уменьшить неопределенность цен, а аукционы квот могут генерировать государственные доходы¹.

Субсидии для низкоуглеродных или нулевых выбросов углерода. Субсидии применяются для стимулирования производства «зеленой энергии» и приобретают различные формы в зависимости от особенностей и предпочтений администрирования.

Вследствие того, что субсидии на возобновляемые источники энергии не имеют продолженного воздействия на сокращение выбросов в течение периода времени исследователи говорят о их недостаточной эффективности.

¹ *Flues F. and K. van Dender* (2017). Permit allocation rules and investment incentives in emissions trading systems. OECD Taxation Working Papers. № 33, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/c3acf05e-en>.

Стратегии использования налоговых инструментов могут быть направлены на достижение четырех целей: (1) смягчение экологических последствий экономической жизнедеятельности; (2) адаптация; (3) финансирование; (4) сотрудничество.

Из различных стратегий смягчение последствий выбросов CO₂ представляется наиболее соответствующим возможностям налогообложения. Налоги на парниковые газы, включая углерод, особенно способствует экономически эффективному смягчению последствий изменения климата при условии, что они носят инклюзивный характер и поддерживает экономическое развитие. В настоящее время многие из самых дешевых источников энергии генерируют высокие выбросы углерода, но вред для климата не отражается на их цене. Для достижения максимальной эффективности налогообложение должно полностью охватывать ископаемое топливо и технологические выбросы в энергетике, промышленности, транспорте и строительстве, а также из других источников, где это возможно, включая домохозяйства.

Следует сказать, что выбросы CO₂ являются далеко не единственной причиной роста загрязнения окружающей среды. При этом огромную сложность представляет отсутствие качественного мониторинга выбросов, оценки экологического следа каждого из них для разработки адекватных мер реагирования и формулирования «справедливой» цены внешних эффектов для разработки системы экологических налогов.

Экологические платежи не всегда имеют реальное влияние на поведение экономических агентов. Также существует проблема рационального и прозрачного использования поступлений экологических платежей.

«Озеленение» неэкологических налогов. Кроме непосредственно экологических платежей налоговая система позволяет стимулировать рациональное природопользование путем «озеленения» неэкологических налогов¹. Такой механизм предполагает включение в структуру практически всех налогов, присутствующих в налоговой системе, стимулов рационального природопользования². Это позволяет стимулировать внедрение новых методов производства и технологий, разработку и внедрение новаций, гарантирующих снижение энергопотребления, переход на альтернативные виды топлива и возобновляемые ресурсы. Например, за счет модернизации машин и автопарков, бизнесы становятся более устойчивыми и меньше полагаются на устаревшие процессы и истощающиеся ресурсы. Стимулирование инноваций за счет налоговых льгот

¹ Лукьянова И.А. Экологизация налоговой системы как инструмента реализации стратегии устойчивого развития // Белорус. экон. журн. 2017. № 4. С. 66—78.

² Экологические платежи в реализации регулирующей функции фискальной политики / И.А. Лукьянова, А.Ю. Пекарская, М.А. Шклярова и др. Минск: БГАТУ, 2019. 308 с.

позволяет разделять нагрузку финансирования нововведений с обществом за счет снижения сумм налоговых расходов.

В связи с важностью изменения экономического поведения домохозяйств в структуру подоходных налогов включаются положения, стимулирующие экономии ресурсов, обеспечение переработки вторсырья и использование возобновляемых источников энергии.

Переход к более «зеленой» экономике и управлению рисками, вызванными уже произошедшими изменениями, требует дополнительного финансирования. Специальные налоговые условия для выпуска «зеленых» облигаций позволяют обеспечивать развитие научных исследований в зеленых областях.

«Зеленые инвестиции» обеспечивают развитие новых секторов и технологий, которые становятся сначала одним из источников, а в последствии — основным источником экономического развития, и, как результат, источником прибыли. К числу «зеленых» секторов экономики, потенциально привлекательных для бизнеса, относятся:

- производство энергии из возобновляемых источников;
- ресурсо- и энергоэкономичные здания и оборудования;
- системы общественного транспорта с низким уровнем выбросов углерода;
- инфраструктура для автомобилей с низким потреблением топлива и автомобилей на чистой энергии;
- мощности по утилизации и переработке отходов;
- производство экологически чистых продуктов.

Заинтересованность государства состоит в том, что в долгосрочной перспективе коренным образом изменится структура занятости населения, вырастет уровень благосостояния и снизится уровень импорта. Так, несмотря на ожидаемое падение уровня занятости вследствие поворота экономического развития к «зеленой» экономике, неоспорим факт появления новых, ориентированных на экологически эффективное производство, «зеленых» рабочих мест.

Возможности «озеленения» налоговых систем. Анализ проводимых зарубежными странами реформ в области экологических налогов налогового законодательства показал потенциальные возможности развития моделей «озеленения» налоговых систем. В ряду наиболее актуальных задач в этой области:

- 1) модернизация налогообложения экономической ренты, получаемой за счет использования природных ресурсов в направлении более полного учета рентной составляющей цены реализации природного ресурса;
- 2) налогообложение загрязнения окружающей среды, в частности, за счет переноса центра тяжести на платежи за выброс основных загрязнителей и увеличения ставки платежей, а также исследование возможностей формирования

комбинированного налога на добычу, при оценке внешних эффектов, связанных с загрязнением окружающей среды;

3) инвентаризация и пересмотр налоговых льгот, присутствующих в налоговой системе в направлении концентрации их на приоритетных направлениях экологического развития.

Рентная составляющая ресурсов, направляемых на внутренний рынок, также есть компромисс борьбы за инвестиционные ресурсы, которые в условиях глобализации достаточно легко перетекают из страны в страну в зависимости от тех или иных конкурентных преимуществ, которые предлагают законодательства, в том числе и налоговые, правительствами различных стран.

Это означает, что полный учет рентной составляющей на не уникальные ресурсы также интернационализирован в связи с налоговой конкуренцией.

Заключение. Признавая углеродные налоги, а также налоги на выбросы эффективным инструментом регулирования природопользования, необходимо разрабатывать всеобъемлющий пакет мер для реализации стратегии смягчения последствий выбросов. Ключевые элементы потенциально включают баланс между налогами на выбросы углерода и усилением отраслевых инструментов, таких как льготы и преференции; поддержка инновационной технологической политики; справедливое и прозрачное использование доходов от платы за выбросы углерода; просто помощь в переходный период для уязвимых групп; меры по повышению промышленной конкурентоспособности; регулирование выбросов более широкого круга парниковых газов. Баланс между различными подходами будет зависеть от конкретных исторических условий и способности соединить общие усилия в рамках международного сообщества для решения глобальных проблем.

4.5. Роль налоговой политики в укреплении глобального партнерства

О банкротстве науки чаще всего говорят те,
кто не вложил в это предприятие ни гроша.

Феликс Хвалибу

В иерархии целей устойчивого развития (ЦУР) ООН 17-я цель «Глобальное партнерство в интересах устойчивого развития» занимает наивысшую ступень. Этим особо подчеркивается тот факт, что реализация других поставленных целей без объединения усилий всех государств-членов ООН, невозможна. ЦУР могут быть реализованы только при условии прочных глобальных партнерских

отношений и сотрудничества. Успешная реализация целей устойчивого развития предполагает налаживание на глобальном, региональном и местном уровнях всеохватывающих партнерских отношений, построенных на общих принципах и ценностях, общем видении и целях, ориентированных на удовлетворение интересов людей и планеты¹.

Таким образом, укрепление глобального партнерства имеет сквозной характер, а от его реализации в различных сферах жизнедеятельности человечества во многом зависит успешность достижения всех целей устойчивого развития, функционирования национальных экономик, стабильная работа международного бизнеса.

В этой связи координация действий налоговых администраций государств на двусторонней и многосторонней основе представляется чрезвычайно важной.

Международное сотрудничество в налоговой сфере. Такое сотрудничество осуществляется на протяжении 100 лет с 20-х гг. XX века.

Первый этап сотрудничества охватывает период между окончанием первой и второй мировыми войнами, а координирующим институтом выступала Лига Наций. Начало сотрудничеству положила международная финансовая конференция в Брюсселе (1920 г.). На ней впервые обсуждался вопрос о необходимости стандартизации международных налоговых соглашений. По инициативе Финансового комитета Лиги Наций (действовал до 1945 г.), были разработаны несколько типовых конвенций, в числе которых были соглашения об устранении двойного обложения налогами на доходы и капитал, оказании взаимной административно-правовой помощи.

В 50-е гг. XX века — 80-е гг. XX века функции координирующих институтов международного налогового сотрудничества начинают выполнять Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и ООН. В этот период активно разворачивается интернационализация производства. В целях оптимизации своей деятельности и роста прибыли в стратегиях ТНК все больше внимания уделялось схемам ухода от налогообложения через свои структурные подразделения и механизм трансфертных цен. Их результатом является снижение эффективности национальной бюджетно-налоговой политики, недополучение налоговых поступлений развивающимися странами, на территории которых формируется прибыль международных компаний. По этой причине основные направления деятельности Налогового комитета ОЭСР были сосредоточены на разработке Типовых конвенций: «Об устранении двойного налогообложения доходов и капитала» (1963 г.) и «Типовой конвенции ОЭСР» (1977 г.). Эти документы легли в основу Типовой конвенции ООН, которая была утвер-

¹ <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/globalpartnerships/>

ждена в качестве рекомендательного документа. В этот же период в структуре ООН учреждается Межправительственный Совет по налоговым вопросам (1980 г).

С 90-х г. XX века ведет отсчет третий этап сотрудничества в налоговой сфере, который длится по настоящее время — его основные задачи на данном этапе обусловлены процессом глобализации. С ростом количества международных компаний и их подразделений в странах с различными налоговыми правилами, усложнением форм международной торговли под влиянием цифровых технологий и появлением электронной коммерции и криптовалют изменился ландшафт международного налогового администрирования.

Глобальный характер приобретают проблемы: агрессивного налогового планирования и уклонения от налогообложения участников международных экономических отношений; борьба с юрисдикциями с низким уровнем налогообложения; легализации средств, полученных преступным путём (отмыванием денег); контроля над трансфертным ценообразованием. В современных стратегиях конкурентоспособности международных компаний ключевая роль отводится выбору места локализации бизнеса с учетом налоговой привлекательности страны. В результате конкуренция налоговых юрисдикций благоприятствует определенным категориям налогоплательщиков в ущерб другим.

Широкое распространение в мире IT-технологий актуализировало вопрос о мировом цифровом налоге (*Tax Digital*). Крупнейшие IT-компании и маркетплейсы получают многомиллиардные прибыли за счет пользователей во всех странах, но в целях налоговой оптимизации за счет различий в национальных налоговых правилах, уплачивают налоги по месту регистрации своих штаб-квартир. Так, штаб-квартиры гигантов цифровой индустрии *Google*, *Facebook*, *Microsoft*, находясь в Ирландии, платили налог на прибыль по ставке 12,5%. В этих условиях ключевым трендом для национальных экономик становится поиск инструментов обеспечения глобальной справедливости в сфере налоговой политики, укрепление и защита налогового суверенитета и безопасности государств.

Основываясь на принципе «прибыль должна облагаться налогом там, где создается ценность», важнейшими задачами современного международного налогового сотрудничества выступают: разработка мер по противодействию размывания налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, борьба с офшорами и транзитными юрисдикциями, обмен налоговой информацией, глобальный налог для ТНК и другие.

В связи с ростом теневого сектора мировой экономики и нарастанием угрозы международного терроризма важным направлением глобального партнерства налоговых администраций становится выработка мировых стандартов в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию

терроризма, которое реализуется с 1989 г. Группой разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ). В его работе принимают участие 35 стран и две международные организации, а также 23 организации и 3 страны в статусе наблюдателей. К функциям ФАТФ относится не только обновление 40 рекомендаций с периодичностью в пять лет, но и мониторинг на постоянной основе 228 национальных систем на предмет противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма.

Международное сотрудничество налоговых администраций осуществляется в двух форматах: на двусторонней и многосторонней основе. Наиболее распространенными являются двусторонние соглашения государств. Цель этих соглашений заключается в координации налоговой политики между странами для исключения двойного налогообложения и поощрения международных инвестиций, противодействие терроризму и др.

Реализация многостороннего формата сотрудничества может осуществляться: (1) на уровне международных организаций между странами-участницами; (2) на уровне государств-участниц интеграционных объединений; (3) на уровне институционально оформленных групп стран и международных организаций.

К важнейшим достижениям эволюции международного налогового сотрудничества относятся принятие:

1) Конвенции по взаимной административной помощи по налоговым делам (1988 г., Страсбург). Ее положения позволяют налоговым администрациям 120 государств-участников Конвенции обмениваться информацией, проводить совместные проверки, взимать налоговую задолженность за рубежом и т.д.

2) Плана действий для достижения справедливого налогообложения в странах получения прибыли - «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», сокращенно BEPS (2013 г.), совместно разработанного Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам, странами-участницами ОЭСР и G20.

3) Совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам «Joint Council of Europe/Oecd Convention on mutual administrative assistance in tax matters», направленной на борьбу с налоговыми схемами по уклонению от уплаты налогов.

Сотрудничество в налоговой сфере в интеграционных объединениях стран мира. В рамках межстрановых экономических союзов многостороннее сотрудничество по координации налоговой политики на уровне государств-участниц становятся особенно актуальными на ступени таможенных союзов и зон свободной торговли. Реализация задач по формированию единой таможенной территории, общих отраслевых рынков, свободного движения товаров, услуг, капиталов, рабочей силы, факторов производства неизбежно связана с обеспечением общих условий конкуренции для участников интеграции.

В Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) сотрудничество налоговых администраций России, Республики Беларусь, Казахстана, Кыргызстана, Армении координирует специальный институт при Евразийской экономической комиссии (ЕЭК) — Консультативный комитет по налоговой политике и администрированию. Налогообложение и взимание таможенных пошлин при ввозе товаров из третьих стран, а также налогообложение внешней торговли регулируется Таможенным кодексом ЕАЭС¹, а взимания косвенных налогов внутри Союза — Договором о ЕАЭС².

В ЕАЭС сотрудничество налоговых органов направлено на гармонизацию законодательства в налоговой сфере, которое оказывает влияние на взаимную торговлю стран и внутренний рынок союза. Её цель — устранить налоговые искажения, возникающие за счет разницы ставок налогов для обеспечения равных условий конкуренции и свободного движения товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне ЕАЭС.

Во всех интеграционных объединениях на уровне таможенных союзов, включая ЕАЭС, сохраняется принцип фискального суверенитета в сфере прямого налогообложения (прямые налоги остаются в компетенции национальных государств). В этой связи отметим неудавшийся опыт Европейского экономического сообщества (ЕЭС) — предшественнице ЕС, по реализации Программы гармонизации прямых налогов, принятой Комиссией ЕЭС в 1967 г. В отношении прямых налогов взаимодействие налоговых администраций стран-членов интеграционных объединений направлено на устранение дискриминации, двойного налогообложения и неуплаты налогов.

С созданием единой таможенной территории унификация косвенного налогообложения (НДС и акцизов) становится приоритетной задачей, так как именно косвенные налоги формируют единые условия хозяйствования на внутреннем рынке интеграционных союзов, минимизирует нелегальный трансграничный переток товаров. В качестве результатов гармонизации в сфере косвенного налогообложения в ЕАЭС следует отметить: «отмену таможенного оформления и контроля на внутренних границах стран ЕАЭС; утверждение единого регламента налогового администрирования взаимной торговли; организацию автоматического обмена информацией в электронном виде по НДС и акцизам»³; «разработку меха-

¹ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/

² Договор о Евразийском экономическом союзе" (Подписан 29.05.2014). Раздел XVII «Налоги и налогообложение». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/

³ Протокол от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102837/

низма прослеживаемости товаров, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС и перемещаемых между его государствами-членами».¹

Несмотря на достигнутый прогресс в вопросах унификации подходов к косвенному налогообложению в ЕАЭС, важнейшими направлениями налогового сотрудничества остаются: дальнейшее совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость во взаимной торговле, в том числе с применением цифровых технологий; гармонизация ставок акцизов на отдельные товары; формирование концептуальных подходов налогообложения электронной торговли; обеспечение прослеживаемости товаров, ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС и перемещаемых между его государствами.

Другим примером международного сотрудничества в налоговой сфере на региональном уровне выступает Координационный совет руководителей налоговых служб государств — участников СНГ (КСРНС), учрежденный в 2001 г. Цель этой организации — расширение сотрудничества в области налоговой политики и налогового администрирования стран СНГ. К ее основным направлениям деятельности относятся: «разработка предложений по совершенствованию и гармонизации национальных законодательств, регулирующих налоговую политику и налоговое администрирование; развитие сотрудничества с другими органами отраслевого сотрудничества государств СНГ и национальными структурами по вопросам налоговой политики и налогового администрирования; содействие реализации принятых межгосударственных и межправительственных соглашений и решений в области налоговой политики и налогового администрирования»².

К эффективной форме международного сотрудничества налоговых администраций следует отнести практикуемый между странами БРИКС «Механизм укрепления потенциала налоговых администраций» и «Механизм обмена наилучшими налоговыми практиками».

Современный этап сотрудничества государств в налоговой сфере, как было отмечено выше, развивается под влиянием глобализационного тренда, который с одной стороны усиливает взаимную зависимость государств, а с другой стороны, порождает острую конкуренцию между национально-государственными субъектами и их объединениями за лидерство в мировой экономике. Стремясь закрепить и усилить свои позиции в качестве ведущей экономики мира, Китай,

¹ «Соглашение о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза» (Заклучено 29.05.2019). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325804/3d0cac60971a511280cbba229d9b6329c07731f7/

² Положение о Координационном Совете Руководителей Налоговых Служб государств-участников СНГ (Утверждено Решением Совета глав правительств СНГ от 31 мая 2001 года). URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/international/CСНТА/reshenie-o-sozdanii-CСНТА_i_polozhenie.pdf

инициирует масштабные трансрегиональные проекты, успех которых во многом зависит от международного партнерства юрисдикций в налоговой сфере.

Для реализации китайской инициативы «Один пояс — один путь» в 2018 г. был создан Механизм по налоговому сотрудничеству (*Belt and Road Initiative Tax Cooperation Mechanism*, далее Механизм BRITACOM)¹, между юрисдикциями, которые присоединились к данному некоммерческому проекту. В качестве членов организации в 2019 г. зарегистрировались 34 налоговые администрации (на 2022 г. — 36)², в качестве наблюдателей — 22 участника³ (16 налоговых администраций и 6 международных организаций). РФ в 2020 г. получила статус наблюдателя. При Механизме BRITACOM действует Консультативный совет, состоящий из представителей международных организаций, учебных заведений, бизнеса. Задачи налогового сотрудничества государств заключаются в создании благоприятной налоговой среды для содействия торговле и инвестициям, стимулировании экономического роста и достижению целей устойчивого развития ООН на период до 2030 г. в юрисдикциях, поддерживающих инициативу «Один пояс — один путь».

В рамках конференций BRITACOM⁴, участники обсуждают передовой опыт по соблюдению верховенства закона, повышению налоговой определенности, ускорению разрешения налоговых споров, улучшению обслуживания налогоплательщиков и укреплению налогового потенциала участников инициативы. Анализ состава стран-членов и наблюдателей позволяет заключить, что к проекту присоединились различные по уровню развития государства и территории. Большая часть из них - наименее развитые государства и государства с доходами ниже среднего уровня по версии Всемирного банка. В этой связи опыт более развитых государств, включая Россию, по цифровизации налогового администрирования и другим вопросам может быть полезным для реализации ЦУР ООН в странах с низким уровнем жизни.

¹ Belt and Road Initiative Tax Cooperation Mechanism. URL: http://www.chinatax.gov.cn/eng/n4148238/common_article.html

² Афганистан, Алжир, Ангола, Бангладеш, Камбоджа, Камерун, Китай, Демократическая Республика Конго, Джибути, Габон, Гамбия, Грузия, Гонконг, Индонезия, Казахстан, Кувейт, Макао, Монголия, Непал, Нигерия, Папуа-Новая Гвинея, Руанда, Самоа, Сенегал, Сербия, Сьерра-Леоне, Словакия, Сомали, Южный Судан, Судан, Суринам, Таджикистан, ОАЭ, Уругвай.

³ Армения, Кот Д'Ивуар, Кипр, Греция, Венгрия, Иран, Италия, Марокко, Новая Зеландия, Перу, Катар, Республика Корея, Саудовская Аравия, Сингапур, Восточный Тимор, Украина, 6 международных организаций.

⁴ В сентябре 2022 г. состоялась 3-я конференция.

Современный этап международного сотрудничества налоговых служб мира: обмен налоговой информацией, развитие плана BEPS, борьба с офшорами и транзитными юрисдикциями. Как уже отмечалось выше, международное сотрудничество налоговых служб мира осуществляется через подписание и внедрение в регуляторную практику различных соглашений (конвенций) и совместных проектов (планов действий).

С 2000 г. в структуре Комитета по налоговым вопросам ОЭСР действует Глобальный форум по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговых целях, который осуществляет мониторинг и контроль применения странами стандартов ОЭСР в области транспарентности и обмена налоговой информацией (в 2022 г. включал 165 государств). Положения Типового (модельного) соглашения ОЭСР по обмену информацией по налоговым делам основываются на принципах: «право и доступ к получению достоверной информации о банковских счетах и собственниках, финансовой отчетности; неограниченный обмен информацией, с учетом особенностей локальных требований; предоставление сведений по запросу в случаях, когда необходимо применение местного законодательства страны-партнера в рамках соглашения; секретность информации, подлежащей обмену; уважительное отношение к правам налогоплательщиков»¹. Обмен информацией указан в большинстве Соглашений об избежании двойного налогообложения; регулируются положениями «Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал» и «Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами».

Существуют три варианта обмена информацией: по запросу, на спонтанной основе и автоматический (он признан самым эффективным). Работая через Глобальный форум ОЭСР, страны внедрили надежные стандарты, которые обеспечили беспрецедентный уровень прозрачности в налоговых вопросах - Программы добровольного раскрытия информации, офшорные налоговые расследования и связанные с ними меры принесли 114 млрд евро дополнительных доходов².

Разработанный в 2013 г. план BEPS предусматривал механизм, направленный на решение проблемы размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли в низконалоговые юрисдикции (прибыль должна облагаться налогом там, где осуществляются функции, генерирующие прибыль и где создается стоимость). Итоговый вариант Плана BEPS от 2015 г. включал 15 Мероприятий. Он не являлся юридически обязательным документом, но подготовил нормативную базу для стран, не участвующих в ОЭСР и в G20, его реализовывать.

¹ OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters. OECD, 2002. URL: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_exchange_information_2002.pdf

² OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/>

В соответствии с планом BEPS в 2014 г. был одобрен мировой стандарт для автоматического обмена налоговой информацией — CRS (Common Reporting Standard). В 2022 г. соглашение охватывало «137 юрисдикций, включая те, которые традиционно относились к офшорам и транзитным юрисдикциям»¹. Если с 2009 по 2017 гг. обмен данными происходил в основном в режиме «по запросу», то запуск автоматического обмена данными о финансовых счетах налогоплательщиков радикально сократил возможности для уклонения от уплаты налогов. В 2022 г. страны автоматически обменялись информацией о 111 млн финансовых счетов по всему миру, охватывающих общие активы в размере 11 трлн евро².

Налоговые органы зарубежных стран и ранее иногда «отказывались от автоматического обмена налоговой информацией, и тогда обмен информацией осуществлялся по запросам»³. В 2022 г. формально РФ по-прежнему является участницей автоматического обмена информацией, но фактически он был приостановлен со Швейцарией, Латвией, Германией, США, Украиной и др.

В соответствии с актуальными финансовыми тенденциями в октябре 2022 г. были одобрены модельные правила о предоставлении отчетности в отношении операций с криптоактивами, а также дополнения в Единый стандарт по обмену информацией о финансовых счетах, которые станут составной частью автоматического обмена информацией в налоговых целях⁴.

В 2019 г. ОЭСР и G20 продолжили работу над налогообложением международных корпораций с учётом глобальной цифровизации экономики — разработан «План BEPS 2.0», состоящий из двух направлений (компонентов) Pillar 1 и Pillar 2⁵. Документ был принят в октябре 2021 г., по состоянию на 16 декабря 2022 г. к нему присоединились 138 стран мира, но без обязанности внедрять его в налоговую практику сразу же.

По данным Международного валютного фонда Pillar 1 и Pillar 2 глобально реформируют налогообложение транснациональных корпораций, что позволит

¹ BEPS. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/>

² Global Forum reports significant progress on global transparency and exchange of tax information, while noting further work is needed. URL: www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-reports-significant-progress-on-global-transparency-and-exchange-of-tax-information-while-noting-further-work-is-needed.htm

³ Чамурлиев Г.П. Особенности развития налогообложения офшорной деятельности компаний. Дисс.... канд. эк. наук. М.: РАНХиГС, 2020. С.127.

⁴ Автообмен CBC и CRS. URL: www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/inttax/autoexchange_cbc_crs

⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. URL: www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf

увеличить глобальные поступления от налога на прибыль примерно на 8,1% и поднять среднемировую ставку налога на прибыль с 22,2 до 24,3%.

Pillar 1 регулирует налогообложение крупных международных групп компаний с выручкой более €20 млрд и рентабельностью свыше 10% в странах, где они получают доход, но физически могут не присутствовать (есть исключения по видам деятельности).

Pillar 2 предусматривает введение минимальной налоговой ставки на прибыль корпораций в размере 15% и распространится на компании с мировым оборотом от €750 млн¹. Директива совета ЕС от 15 декабря 2022 г. предусматривает расчет эффективной налоговой ставки (*ETR*) для каждой юрисдикции, где ведет деятельность компания, если она в одной из юрисдикций ниже 15%, в зависимости от обстоятельств применяется один из следующих механизмов:

1) включение дохода (*Income Inclusion Rule (IIR)*). В этом случае недостающая сумма налогов уплачивается в стране расположения конечной или промежуточной материнской компании и рассчитывается путем суммирования разницы между минимальной ставкой налога на прибыль и эффективной налоговой ставкой для каждой юрисдикции, где эффективная ставка налога ниже 15%.

2) необлагаемой прибыли (*Under taxed Profits Rule (UTPR)*). Применяется, когда в юрисдикции местонахождения конечной или любой другой материнской компании не действует положение о минимальном налоге и предусматривает уплату недостающего налога в стране резидентства дочерней компании группы².

Предполагается, что первое правило члены ЕС имплементируют в национальные законодательства до 31 декабря 2023 г., а второе — до 31 декабря 2024 г. Однако участники Евросоюза имеют право ввести квалифицированный внутренний дополнительный налог и отложить применение указанных механизмов до 31 декабря 2029 г., при условии, что конечных материнских компаний в стране не более 12.

Главная цель принятия минимального глобального налога — борьба с агрессивной налоговой оптимизацией, чтобы обеспечить налогообложение по минимальной ставке 15% даже компаний, которые входят в состав международных групп и находятся в офшорах и транзитных юрисдикциях. Предложен-

¹ Налоги корпораций достанутся не всем. URL: www.kommersant.ru/doc/5306960?ysclid=lcakui9cme203563220

² В ЕС вводят глобальный минимальный налог для трансатлантических компаний. URL: internationalwealth.info/offshore-tax/v-es-vvodjat-globalnyj-minimalnyj-nalog-dlja-transatlanticheskikh-kompanij/?ysclid=lcakuczodl642280436

ные ОЭСР меры подразумевают отказ от односторонних страновых цифровых налогов, которые ранее были введены некоторыми странами.

Тренды глобальной налоговой политики. В сфере налоговой политики необходимость укрепления глобального партнерства обусловлена развитием процессов глобализации, интернационализации производства, цифровых технологий и производств. Активное функционирование международных компаний, включение национальных фирм в глобальные цепочки создания стоимости, появление цифровых производств актуализируют для всех государств мира поиски решения таких проблем как двойное налогообложение, уклонение от уплаты налогов, размывание налоговой базы и вывод прибыли, отток капитала в низконалоговые территории и ряд других.

В настоящее время глобальная экономическая система претерпевает серьезные изменения, затрагивающие не только соотношение сил среди крупнейших экономик мира, но и саму суть глобализационных процессов.

Первый тренд глобальной налоговой политики, рассмотренный нами подробно выше — это достижение большинством налоговых юрисдикций договоренности о минимальном корпоративном налоге со ставкой 15%, что позволяет говорить о наступлении глобальной деофшоризации в соответствии с реалиями XXI-го века¹.

Второй тренд глобальной налоговой политики — это деглобализация (регионализация), который оказывает воздействие и на налоговую систему страны. Формирующаяся внешнеэкономическая обстановка содействует смещению центра внимания со сферы интеграции в глобальное налоговое пространство на налоговое регулирование на региональном и национальном уровнях, а также расширение взаимодействия налоговых органов стран Евразийского экономического союза.²

Эта тенденция просматривается также в возражениях проекту Pillar 2 некоторых развивающихся стран Азии и Африки, так как они заинтересованы в налогообложении прибыли, генерируемой на их территории, а не в юрисдикциях нахождения материнских компаний международных групп компаний, в основном находящихся в развитых странах. Экспертами-практиками предлагается альтернативный проект глобальной налоговой реформы, предусматриваю-

¹ Хейфец Б.А. Новый этап деофшоризации глобальной экономики и российские реалии: Научный доклад. М.: Институт экономики РАН, 2022. 64 с. С. 4.

² Вовченко Н.Г. Приоритеты регулирования налоговой политики в условиях деглобализации экономики в целях обеспечения финансового суверенитета страны // Финансовые исследования. № 3 (76). 2022. С. 7—16. С. 8.

щий минимальный налог, взимаемый в большей степени в странах источника дохода, а не в стране резидентства материнских компаний¹.

Третий тренд глобальной налоговой политики — это предложения о перераспределении налоговых доходов для борьбы с неравенством стран по ресурсам и богатству с позиций справедливости.

В российской и зарубежной научной литературе обсуждаются идеи о том, что целью международной налоговой реформы должно быть «снижение абсолютной бедности в развивающихся странах по сравнению с относительной бедностью в развитых странах. Например, через перераспределение дополнительных доходов от глобального минимального налога туда, где потребность в сокращении абсолютной бедности и улучшении уровня жизни наибольшая вне зависимости от источника дохода»².

Четвертый тренд глобальной налоговой политики — это её возросшая роль в борьбе с неблагоприятными экологическими последствиями деятельности человека и в развитии «зелёной экономики» — введение новых экологических налогов, в частности, углеродного налога (трансграничного или национального), налога на пестициды, и наоборот — льготные налоговые ставки на электромобили, стимулирование малоотходных и безотходных технологий³. Сюда же относится активно разрабатываемая в крупных мировых и национальных компаниях ESG-повестка.

Пятый тренд глобальной налоговой политики — это усилившаяся вовлеченность Китая в разработку и имплементацию международных налоговых правил вплоть до превосходства над ОЭСР в этом вопросе⁴. Этот тренд особенно актуализировался в сложных геополитических условиях 2022 г. В этом случае придётся констатировать победу национальных экономических интересов крупнейшей экономики мира над интересами одного из крупнейших экономических межстрановых объединений, в т.ч. в отношении налоговой составляющей.

Выводы. Таким образом, глобальное партнерство в налоговой сфере позволяет оперативно:

¹ *Ненесов К.А.* Глобальная налоговая реформа Pillar 2 продолжается // *Налоговед.* 2022. №10. URL: <https://e.nalogoved.ru/993796>

² *Дёмин А.В.* Международное налогообложение: тренды, оценки, перспективы // *Налоговед.* 2022. №11. URL: <https://e.nalogoved.ru/998483>

³ *Экологическое налогообложение. Теория и мировые тренды: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 359 с. (Серия «Magister»).*

⁴ *Демин А.В.* Глобализация, справедливость, налоги // *Налоговед.* 2022. №4. URL: <https://e.nalogoved.ru/964382>

- реагировать на современные налоговые вызовы;
- противодействовать уклонению от налогообложения на международном уровне, организованной преступности и международному терроризму;
- значительно нарастить внутренние источники финансирования развития развивающимся странам для достижения других целей устойчивого развития;
- обеспечивать защиту прав налогоплательщиков-субъектов международного бизнеса;
- имплементировать лучшие мировые практики в национальное налоговое администрирование.

В последние годы, а особенно начиная с 2022 г., глобальное партнерство стран мира в налоговой сфере претерпевает существенные изменения, причём разнонаправленного характера. Только проактивная национальная налоговая политика государства позволит защитить его налоговый потенциал в ужесточившейся борьбе за ресурсы, технологии, капитал.

Оглавление

Предисловие	3
Авторский коллектив	6
Глава 1. Теоретические аспекты реализации налоговой политики в целях устойчивого развития	9
1.1. Теоретический анализ целей устойчивого развития и их значимости для мирового сообщества	9
1.2. Генезис социальной функции в реализации налоговой политики	20
1.3. Значимость экологической функции в реализации налоговой политики: декомпозиция эффектов	30
1.4. Соотношение фискальной, регулирующей и экологической функций в налоговой политике, ориентированной на устойчивое развитие	41
1.5. Значимость налоговой политики для достижения целей устойчивого развития	51
1.6. Значимость регулирующей функции в реализации налоговой политики	61
Глава 2. Мировой арсенал налоговой поддержки достижения целей ликвидации нищеты, голода, неравенства	75
2.1. Налоговый инструментарий ликвидации нищеты во всех ее формах	75
2.2. Роль налоговой политики в обеспечении гендерного и возрастного равенства	89
2.3. Налоговый арсенал уменьшения неравенства внутри стран и между ними	103
2.4. Налоговые катализаторы повышения доступности правосудия и создания эффективных институтов	116
2.5. Система инструментов и методов налогового регулирования социально-экономического неравенства домохозяйств	125

Глава 3. Мировой опыт налоговой поддержки достижения целей улучшения условия жизни для всех	133
3.1. Налоговая поддержка здорового образа жизни и достижения благополучия населения	133
3.2. Налоговые стимулы обеспечения и получения качественного образования на протяжении всей жизни	142
3.3. Налоговая поддержка повышения доступности чистой воды и санитарии для всех	152
3.4. Налоговые стимулы обеспечения экономического роста и достойной работы для всех	166
3.5. Налоговые преференции для развития здравоохранения, сохранения населения, его здоровья и благополучия: опыт Индии	176
Глава 4. Мировая практика налоговой поддержки достижения целей устойчивого развития экосистем	187
4.1. Налоговые катализаторы создания инновационной инфраструктуры и обеспечения устойчивой индустриализации	187
4.2. Поддержка экологической устойчивости городов и населенных пунктов через инструментарий налогообложения	207
4.3. Налоговые конструкции стимулирования перехода к рациональным моделям потребления и производства	219
4.4. Налоговая поддержка борьбы с изменением климата и его последствиями	230
4.5. Роль налоговой политики в укреплении глобального партнерства	241

Монография

**Налоговая политика
и цели устойчивого развития**
Мировой опыт сопряжения

**Под редакцией
Игоря Анатольевича Майбурова**

Редактор *Л.П. Кравченко*
Оригинал-макет *Н.М. Белоусовой*
Оформление художника *А.П. Яковлева*

Подписано в печать 11.04.2023 (с готовых ps-файлов)
Изд. № 3704 (от 03.04.2023)
Формат 70 × 100 1/16
Бумага офсетная
Гарнитура Microsoft Sans Serif
Усл. печ. л. 20,8. Уч.-изд. л. 18,0
Тираж 1000 экз. (1-й завод – 300)
Заказ

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»
Генеральный директор *В.Н. Закаидзе*

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1
Тел.: 8-499-740-60-15
Тел./факс: 8-499-740-60-14
E-mail: unity@unity-dana.ru
www.unity-dana.ru

Отпечатано в АО «Первая Образцовая типография»
Филиал «Чеховский Печатный Двор»
142300, Московская область, г. Чехов, ул. Полиграфистов, д. 1
www.chpd.ru, E-mail: sales@chpd.ru, тел. 8 (499) 270-73-59