

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ВЫСШАЯ ШКОЛА ЭКОНОМИКИ

Гленн П. Дженкинс, Чун-Ян Куо

**ИНФОРМАЦИЯ, КОРРУПЦИЯ И МЕРЫ
ПО СОДЕЙСТВИЮ ЭКСПОРТУ
ПРОДУКЦИИ ОБРАБАТЫВАЮЩЕЙ
ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Препринт WP1/2005/08

Серия WP1

Институциональные проблемы
российской экономики

Москва
ГУ ВШЭ
2005

УДК 336.2
ББК 65.261.4
Д 40

Д 40 **Дженкинс Г.П., Куо Ч.-Я.** Информация, коррупция и меры по содействию экспорту продукции обрабатывающей промышленности. Препринт WP1/2005/08. — М.: ГУ ВШЭ, 2005. — 36 с.

Настоящий доклад был представлен профессором Г.П. Дженкинсом на семинаре в ВШЭ в 2004 г. Публикация этого доклада в серии «Институциональные проблемы российской экономики» обусловлена большим интересом к проблеме возмещения НДС на экспортируемые товары. При этом весьма важным представляется анализ опыта решения этой проблемы не только в развитых, но и в развивающихся странах, что является одной из основных тем доклада.

В последнее время основной акцент в политике многих развивающихся стран был сделан на содействии экспорту, что привлекло как внутренних, так и зарубежных инвесторов к деятельности по расширению производства товаров для экспорта. Но довольно часто фактический результат проводимой политики отличался от ожидаемого. Среди прочих препятствий для деятельности, инвесторы часто сталкиваются с жесткими мерами валютного контроля, пошлинами на импортные товары и затратной системой освобождения от уплаты или возмещения налога на добавленную стоимость, а также ввозных пошлин на товары, которые впоследствии использовались для производства товаров на экспорт. Все эти факторы довольно часто препятствуют поступлению зарубежных инвестиций, увеличению объемов экспорта и способствуют росту коррупции. В докладе рассматриваются две проблемы, связанные с организационными и информационными требованиями к созданию фискальных условий, влияющих на конкурентоспособность страны при производстве товаров для экспорта.

Первая проблема — как спроектировать такую систему, которая бы позволила экспортерам продавать продукцию, освобожденную от местных налогов с продаж и акцизов.

Вторая проблема — как освободить экспортеров от бремени налогов, взимаемых при импорте товаров, используемых впоследствии для производства товаров для экспорта.

В докладе сообщается о некоторых инновациях, применяемых развивающимися странами при разрешении названных проблем. Целью настоящей работы является определение основных элементов информации и основных стимулов для эффективного снижения бремени налога с продаж и импортных пошлин по отношению к товарам, используемым для производства продукции на экспорт.

Ключевые слова: содействие расширению экспорта; льготы по налогам, уплачиваемым при пересечении границы; коррупция; информационные требования; налог на добавленную стоимость; возврат пошлины; освобождение от уплаты пошлины; зоны обработки продукции, предназначенной для экспорта.

УДК 336.2
ББК 65.261.4

Glenn P. Jenkins (Glenn P. Jenkins) — Профессор департамента экономики Королевского Университета (Queen's University), Канада и профессор департамента экономики Восточного Средиземноморского Университета (Eastern Mediterranean University), Газимагуза (Gazimagusa), Северный Кипр. Адрес электронной почты: Jenkins@qed.econ.queensu.ca.

Чун-Ян Куо (Chun-Yan Kuo) — Старший исследователь в Институте Джона Дойча (John Deutsch Institute), Королевский Университет (Queen's University), Канада. Адрес электронной почты: gkuo@usa.net .

Препринты ГУ ВШЭ размещаются на сайте: <http://www.hse.ru/science/preprint>

© Г.П. Дженкинс, 2005
© Ч.-Я. Куо, 2005
© Перевод: Лавренкова М.О.
© Оформление. ГУ ВШЭ, 2005

Glenn P. Jenkins and Chun-Yan Kuo. Information, Corruption, and Measures for the Promotion of Manufactured Exports. Working paper WP1/2005/08/ — Moscow: State University — Higher School of Economics, 2005. — 36 p. (in Russian).

There has been a growing emphasis in many developing countries on export-led growth policies that attract both domestic and foreign investment into activities for the expansion of manufacturing exports. Often the actual outcome of the policies has been very different than the intention. Among the impediments, investors often face foreign exchange controls, tariffs on imported inputs, and a costly system for the exemption or refund of sales taxes and tariffs on inputs used to produce exports. These factors have frequently discouraged foreign investment, hindered export growth and bred corruption. This paper addresses two issues related to the design and the information requirements for the administration of some of the fiscal provisions that affect the competitiveness of a country in the production of manufactured exports.

The first issue is how to design a system that allows exporters to sell their output free of domestic sales and excise taxes. Under a system of VAT taxation, in order for exports to be sold free of tax, they should be taxed at a zero rate and the exporters be given a refund by the government for any tax paid on input purchases. Usually in developing countries such refunds are either not paid in a timely fashion, or have been fraudulently overstated in the claims made by exporters. In short, the procedures seldom function, as they should.

The second issue is how to relieve exporters from the burden of taxes levied on imported inputs used in the production of exports. The mechanisms to remove this export impediment include tax free zones, duty drawback systems, duty exemption systems, bonded warehouses, and duty free factory systems. All these systems have limitations and some provide fertile ground for administrative corruption, yet they are critical for the development of manufactured exports. Empirically, these indirect tax burden border adjustments are usually several times as important as income tax holidays and accelerated depreciation allowances for the promotion of industrial exports.

In this paper, we report on some innovations that developed countries have devised when addressing these issues. Our goal is to identify the primary elements of information and incentives to efficiently eliminate the burden of sales taxes and import duties on inputs used to produce exports.

Key words: export promotion, border tax adjustments, corruption, information requirements, value added taxation, duty drawback, duty exemption, export processing zones

Glenn P. Jenkins is a Professor, Department of Economics, Queen's University, Canada, and a Professor, Department of Economics, Eastern Mediterranean University, Gazimagusa, North Cyprus. e-mail: Jenkins@qed.econ.queensu.ca.

Chun-Yan Kuo is a Senior Fellow at the John Deutsch Institute, Queen's University, Canada. e-mail: gkuo@usa.net

ВВЕДЕНИЕ¹

В последнее время основной акцент в политике многих развивающихся стран был сделан на стимулировании экспорта, что стало привлекать как внутренних, так и зарубежных инвесторов в деятельность, ведущую к увеличению объемов экспорта. Многие страны, однако, не добились ожидаемого результата. Помимо прочих проблем инвесторы часто сталкиваются с жесткими мерами валютного контроля, пошлинами на импортируемые товары и затратной системой освобождения от уплаты или возмещения налога с продаж на товары, используемые для производства продукции на экспорт². Эти факторы часто препятствуют привлечению зарубежных инвестиций и расширению производства и поставок товаров на экспорт³. В данной работе рассматриваются две проблемы, связанные с организационными и информационными требованиями по созданию фискальных условий, влияющих на конкурентоспособность страны при производстве товаров для экспорта.

Первая проблема — как спроектировать такую систему, которая бы позволила освободить продукцию экспортеров от бремени местных налогов с продаж. Вторая проблема — как освободить экспортеров от уплаты ввозных пошлин на товары, используемые для производства продукции на экспорт.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — наиболее распространенная форма общего налога с продаж, применяемая более чем в 120 странах⁴. В условиях действия НДС для освобождения от налого-

¹ Авторы выражают благодарность за сотрудничество в проведении данного исследования Даниэлю Альваресу (Daniel Alvarez), Альберто Баррексу (Alberto Barreix), Хосе Кампанелла-Амента (Jose Campanella-Amenta), Фрэнку Флэттерсу (Frank Flatters), Грэму Глендэю (Graham Glenday), Рупу Кхадка (Rup Khadka) и Сету Теркперу (Seth Terkper). Комментарии дискуссионтов на конференции Villa Colombella Group в Бонне (Beaune), Франция, 5—7 сентября 2002 г. были очень полезны и приняты с благодарностью.

² Авторы используют в данном случае термин «inputs used to produce exports». Далее для упрощения восприятия текста этот термин переводится как «товары, используемые для производства продукции на экспорт», если специально не оговорено иное. — *Прим. перев.*

³ Эффективность институциональных мер по стимулированию экспорта также важна для инвестиций и экономического роста. См. Rodrick, Dani, *The New Global Economy and Developing Countries: Making Openness Work*, published by the Overseas Development Council, Washington, D.C. (1999).

⁴ В более сложной ситуации находится Индия. В этой стране с ее системой централизованных акцизов и налогами с продаж, взимаемыми на уровне штатов, практически

обложения товаров, предназначенных для экспорта, используется нулевая налоговая ставка, и экспортеры имеют право требовать возмещения налогов, уплаченных при закупках. Однако, во многих случаях процедуры возмещения НДС не работают. Либо НДС не возмещается правительством своевременно, либо требования по возмещению НДС завышаются экспортерами. Иными словами, установленная процедура возмещения экспортного НДС редко работает должным образом.

Импортные пошлины на сырье и полуфабрикаты могут стать очень серьезным препятствием для изготовления товаров на экспорт, особенно, если тарифные ставки высоки. Механизмы преодоления этого препятствия для экспорта включают зоны, свободные от уплаты налогов, возврат и освобождение от уплаты пошлин, приписные склады (bonded warehouse) и приписные фабрики (duty free — or bonded — factory)⁵. Все эти системы имеют свои ограничения и не одинаково эффективны при реализации поставленных перед ними задач.

Ввиду их важности при реализации налоговой политики по увеличению объемов экспорта, эти две формы льгот по налогам, уплачиваемым при пересечении импортируемыми товарами таможенной границы, обычно так же важны, как и налоговые каникулы или ускоренная амортизация (Jenkins и Куо, 1997), (Le, 2002).

В настоящей работе мы обобщаем опыт некоторых развивающихся стран по решению подобных проблем⁶. Мы бы хотели определить элементы административной системы, необходимые для эффективного снижения налогового бремени при уплате налога на добавленную стоимость и при уплате ввозных пошлин на импортируемые товары. Акцент будет сделан на информационных потребностях для эффективного управления. Результаты предпринятого нами исследования могли бы оказаться полезными для чиновников высокого ранга, которые в своей повседневной деятельности сталкиваются с проблемами развития институтов регулирования таких налоговых льгот.

невозможно определить объем налогов с продаж и акцизов, включенных в стоимость товаров, произведенных на экспорт. См. Maxwell, Thomas, “Making India a World Class Exporter,” published by the World Bank (December 1999), p. 6.

⁵ Приписная фабрика или приписной склад — фабрики и склады, связанные обязательствами с таможенной. — *Прим. перев.*

⁶ В число этих стран входят Гана, Кения, Малави, и ЮАР в Африке; Индонезия, Корея, Малайзия, Шри-Ланка, Пакистан, Тайвань и Таиланд в Азии; Аргентина, Чили, Доминиканская Республика, Мексика и Уругвай в Латинской Америке.

1. ОСВОБОЖДЕНИЕ ЭКСПОРТЕРОВ ОТ НАЛОГА В УСЛОВИЯХ СИСТЕМЫ НДС

1.1. Базисная система предоставления налоговых кредитов

По правилам использования системы предоставления налоговых льгот против предоставленных счетов, все зарегистрированные для уплаты НДС фирмы обязаны платить налог на добавленную стоимость с поставок товаров в том случае, когда такие поставки подлежат налогообложению. Зарегистрированные фирмы имеют право на возмещение налога, уплаченного при закупках. За каждый отчетный период эти фирмы должны вычислить налог, уплаченный за реализацию товаров, и предоставить в налоговый орган сведения о суммах излишне уплаченного налога за прошедший период. Если в результате будет получена отрицательная величина, фирмы могут требовать выплаты разницы в качестве налогового возмещения.

В некоторых ситуациях зарегистрированный продавец может одновременно поставлять товары и оказывать услуги как подлежащие налогообложению, так и освобожденные от него. В этих случаях налоговые кредиты применяются только в той степени, в какой издержки относятся к поставкам, подлежащим налогообложению. Другими словами, когда продавец занимается поставками, облагающимися и не облагающимися налогом, налоговые кредиты доступны лишь в той степени, в которой сделанная покупка была разумна для использования в товаре, подлежащем налогообложению. Чтобы воспользоваться предоставленной возможностью, требуется использовать правила пропорционального распределения налоговых кредитов для распределения этих кредитов по различным поставкам. Если экспортер также занимается поставками, свободными от налога, пропорциональное распределение налоговых кредитов должно применяться в качестве гарантии того, что сумма налоговых кредитов не превысит разумного предела в поставках, освобожденных от налогового бремени.

В теории правильно разработанная и управляемая система НДС полностью исключает включение этого налога в стоимость экспортируемых товаров и таким образом способствует конкурентоспособности экспорта страны.

1.2. Возмещение налога экспортерам

Система НДС не может работать эффективно в отсутствие стабильно функционирующей системы налоговых кредитов на импортируемые

товары и налогового возмещения. В целях оптимизации администрирования системы НДС и защиты государственного дохода, зарегистрированные фирмы обязаны сохранять отчеты, чтобы доказать оплату налогов, уплаченных за закупки. Другими словами, регистранты должны быть готовы предоставить налоговым органам необходимые счета-фактуры или другие документы, содержащие информацию о налогах, уплаченных по сделкам.

Так как НДС на импортируемые товары обычно подлежит уплате в самом процессе импорта, сам НДС рассматривается как право на налоговый кредит для зарегистрированной фирмы. В большинстве стран общая сумма собранного на таможне НДС в целом очень высока. Например, эта доля составляет 50% в Мексике (Куо, 1996), 40% — в Индонезии, 55% — в Северном Кипре (Jenkins, 2001) и 75% — в Канаде. Как только к экспортным операциям начинает применяться нулевая налоговая ставка, экспортеры могут требовать возврата уплаченных ранее налогов в качестве возмещения. Следовательно, большинство экспортеров находится в постоянном ожидании возмещения по причине избытка налоговых кредитов.

Большинство налоговых юрисдикций позволяет налогоплательщикам подавать налоговые декларации по НДС чаще, чем того требует закон. Например, фирма может решить декларировать возврат налогов ежемесячно, в то время как закон требует составления только ежеквартального отчета. Поскольку экспортеры требуют налогового возмещения чаще, чем непосредственно сами уплачивают налоги, у них появляется стимул к более частой подаче налоговых деклараций для скорейшего получения возмещения. Это усиливает проблему административной перегруженности налоговых органов вследствие увеличения количества запросов о возмещении.

Чтобы гарантировать, что товары экспортируются, и для того, чтобы применить к ним нулевую налоговую ставку, экспортеры должны вывезти товары из страны и получить некие доказательства законности экспорта. Если эта информация трудно поддается проверке, время, в течение которого государство выплатит возмещение экспортерам, действующим в рамках закона, будет увеличиваться. Это создает серьезные финансовые проблемы для экспортеров, поскольку они должны связать значительные суммы денежных средств с уплачиваемыми налогами. Очевидно, что они хотели бы получить возмещение как можно быстрее для восстановления движения денежной наличности. В большинстве стран для экспортеров стало обычным делом ждать воз-

мещения НДС почти год. Чрезвычайная ситуация складывается в горнодобывающей промышленности. В этой сфере огромные суммы НДС должны быть уплачены еще до того, как эти шахты начинают функционировать и до того как начинается продажа продукции⁷. В большинстве стран никакие возмещения НДС не выплачиваются «потенциальному» экспортеру до того момента, пока шахта не начнет продавать продукцию.

Трудность в точном возмещении экспортерам излишне уплаченного налога представляет основную брешь в системе по уплате налога на добавленную стоимость. Такие страны, как Канада, Боливия, Корея и Таиланд, подверглись огромному притоку мошеннических требований по возмещению НДС в первые годы после установления в этих странах систем уплаты НДС (Khadka, 1999).

1.3. Проблемы и возможные решения

В случае осуществления поставок для внутреннего рынка, большинство стран устанавливает немедленное применение налоговых кредитов по НДС для возмещения налогов, уплачиваемых при продажах, или если присутствует избыток кредитов, то они должны быть зачтены в сумму будущих налоговых платежей. Если налоговые кредиты все же продолжают превышать сумму налогов, которые должны быть уплачены в течение указанного периода времени, то обычно возможно возмещение сумм деньгами. Для фирм, специализирующихся на продажах на внутреннем рынке, потребность в денежном возмещении возникает довольно редко. Другая ситуация складывается в случае с крупными экспортерами. Например, в Уругвае, у которого очень маленький экспорт продукции обрабатывающих отраслей, возмещения составляли более 80% от всех выплат (Barreix, 1999). Здесь избыток возмещения будет существовать с момента создания новой компании и накапливаться в дальнейшем. Для того чтобы предотвратить снижение конкурентоспособности экспортера, эти страны нуждаются в механизме, позволяющем быстро превращать налоговые кредиты в деньги.

В то же самое время некоторые используют систему возмещения для мошенничества. Например, фирмы, называющие себя экспорте-

⁷ Этот вопрос был поднят налоговиками в отношении канадских горнодобывающих компаний, участвующих во многих горнодобывающих проектах в Латинской Америке.

рами, могут требовать чрезмерного возмещения на основе поддельных счетов-фактур и фальсифицировать документацию экспортной продажи, включая таможенную проверку экспорта. Это создало серьезную проблему для управления системой уплаты НДС в Таиланде. О случаях такого же мошенничества стало известно в Уругвае, Мексике и Индонезии (Flatters, 1996). Административные проблемы становятся даже более сложными, а совершение мошенничества все более облегчается в региональных зонах беспошлинной торговли, типа общего рынка для Восточной и Южной Африки (Glenday, 1996), и Меркосур (Barreix, 1999).

Большинство экспортеров хотело бы получить возмещение от государства как можно быстрее, чтобы уменьшить отток чистой наличности и снизить стоимость ведения торговли. Государство может также вести политику поддержки бизнеса в ускорении выплаты возмещений. В такой ситуации налоговые администраторы, производящие возмещение, сталкиваются с дилеммой. Не будут ли они способствовать мошенническим действиям, быстро производя возмещение? Или они должны проверять каждое требование и в результате задерживать оплату по каждому из них?

Компьютеризированная информационная система администрирования НДС с данными по уплаченным налогам и данными об объеме импортной и экспортной продажи необходима для создания администраторам по налоговому возмещению уверенности, что они не посылают чек кому-либо, замешанному в мошенничестве. Во многих развивающихся странах такой информационной системы не существует или она используется для учета объема собранных налогов, а не для учета заявленных к возмещению требований. В результате приходим к наихудшему из всех возможных сценариев. Вследствие недостатка информации администраторы, занимающиеся возмещением налога, колеблются, стоит ли вообще выплачивать возмещение. В итоге процесс возмещения затягивается и законные экспортеры начинают подкупать должностных лиц налоговых органов для того, чтобы получить возмещение. Если должностные лица берут взятки для ускорения обработки запроса о выплате возмещения истинным экспортерам, в данном случае налоговый администратор сталкивается с невысоким риском упрека. Однако если он обрабатывает мошенническое требование, то присутствует риск, что, в конечном счете, это станет известным. Например, в случае Таиланда количество ставших известными экспортных операций не совпадало с валютным балансом государства.

Однако подкуп для ускорения процесса администрирования привлекает нечестного бюрократа, который также хочет получить взятку за обработку мошеннического требования. Из-за проведения подобных прибыльных операций при администрировании большое число налоговых аудиторов обычно стремится к назначению и/или уже вовлечены в систему налогового возмещения. В итоге налоговые администраторы получают существенные денежные суммы со стороны, выплачивают больше возмещений по мошенническим требованиям, а законные экспортеры получают гораздо меньше той суммы возмещения, на которую они имеют право. В этом случае недостаток информации в налоговом администрировании создает условия для инкубации взяточничества и коррупции. И законный экспортер, и истец-мошенник имеют стимул подкупить и честных и нечестных налоговых администраторов, чтобы получить платежи от государства. Наше исследование изучает текущую практику по возмещению НДС и направлено на обобщение путей разрешения данной проблемы. Мы обнаружили три многообещающих «новшества», и еще, по крайней мере, одно, которое, кажется, никогда не будет действовать.

Новшество системы, которое вряд ли когда-нибудь будет введено, — это создание нового агентства, отдельного от НДС и таможенных администраций, типа агентства содействия расширению экспорта для налоговых возмещений. Крупное мошенничество — это обычный результат. С подобной ситуацией столкнулись недавно на Филиппинах; и Индонезия с ее В4КРМ офисом испытала подобные трудности в начале 1990-х. Эти агентства никогда не обладали необходимой информацией или техническими навыками, чтобы определить, было ли требование законным или мошенническим. Кроме того, такие агентства не обладают достаточными средствами для обеспечения надежности финансовой системы; их деятельность, в первую очередь, нацелена на увеличение экспорта. Даже экспортная документация, полученная в результате мошеннических действий, часто улучшает официальную статистику по росту экспорта.

Напротив, наши исследования показали, что требование фискальных бондов⁸ от тех, кто просил возмещения по экспортному НДС, ускорило выплату подобного возмещения. Согласно этому нововведению, правительство требует от налогоплательщиков, просящих воз-

⁸ В оригинальном тексте авторы употребляют термин «bond», который мы будем также переводить как бонд, подразумевая под этим понятием некое долговое обязательство, при условии получения которого экспортеру возмещают НДС. — *Прим. перев.*

местить НДС, получить бонд, выпущенный таможенной службой, или депонировать некий процент на специальный банковский счет, пока налоговые органы не решат, будут ли они проверять требование о возмещении. Требования, однако, оплачиваются немедленно после того, как сделан запрос. Налоговым органам требуется дать конечное одобрение или провести проверку в рамках установленного срока.

Эта схема может применяться к экспортерам так же, как и к местным фирмам, требующим возмещения. Фирмам, которые оправдали доверие, можно было бы позволить иметь некую банковскую гарантию на маленький процент неудовлетворенных требований. Это новшество позволяет осуществлять более строгий контроль за превышением сумм налоговых кредитов по НДС. Такая система с большим успехом была внедрена на Тайване в первые годы увеличения объемов экспорта (Куо, 1998). Правительство Мексики ввело подобную схему с 1999 г., однако она была не совсем четкой (Куо, 1999). В то время как результатом применения этой системы стало намного более быстрое возмещение НДС, для экспортера эта система послужила поводом к дополнительным затратам на получение либо банковской гарантии, либо приобретение бонда. Эти затраты минимизируют некоторые выгоды от ускорения в получении возмещения и от уменьшения количества административных проволочек.

Другое новшество, позволяющее успешно бороться за ускорение выплат — требования о налоговом возмещении, заверенные уполномоченными аудиторскими фирмами или сертифицированными аудиторами. Это позволило бы налогоплательщикам использовать известные аудиторские фирмы для проверки финансовой отчетности и требований в получении налоговых кредитов на импортируемые товары, таким образом возлагая ответственность и на налогоплательщика, и на бухгалтера. Такая схема должна устранить подачу большинства мошеннических требований и, следовательно, уменьшить административные издержки правительства. После того, как Кения представила эту систему, количество выплат по возмещению НДС сократилось более чем на 40% (Теркер, 1999b). Ясно, что многие фирмы подавали требования о возмещении НДС, которые не выдерживали впоследствии проверок финансовых аудиторов. Такая система также освобождает иностранные фирмы от разбирательств с местными налоговыми органами⁹, таким

⁹ Например, некоторые иностранные фирмы в Китае испытали на опыте сложности получения налоговых кредитов. Эти фирмы часто обращались к местным властям, которые по-разному интерпретировали букву закона.

образом сокращая затраты на согласительные процедуры. Хотя местные аудиторские фирмы берут хорошую плату за свои услуги, оказываемые услуги стоят того, чтобы за них хорошо платили, особенно когда речь идет о крупных суммах, требуемых к возмещению. Для того чтобы не отягощать в финансовом плане мелкие требования о возмещении, порог для размера требований нужно определить таким образом, чтобы позволить маленьким требованиям обойтись без сертификации от аудиторской фирмы.

Третье альтернативное новшество для ускорения выплаты сумм возмещения — это отказ от обложения НДС товаров, предназначенных для использования в производственном процессе, в момент их ввоза в страну. Эту практику применили на Тайване¹⁰. Раньше вариант такого подхода также был введен в Сингапуре (Jenkins и Khadka, 1998). Уплата налога автоматически отсрочивается до того момента, пока импортируемые товары не будут перепроданы или пока товары, произведенные с использованием импортированных товаров, не будут проданы. Поскольку НДС не взимается при импорте товаров по их прибытии в страну (Куо, 1998), налоговые возмещения для товара, произведенного на экспорт, будут сокращены. Следовательно, вводя освобождение от уплаты НДС импортируемых товаров, предназначенных для производства товаров на экспорт, или облагая их налогом по более низкой ставке при ввозе в страну, государство может существенно уменьшить налоговые кредиты и требования экспортеров о выплате возмещения. В Мексике правительство облагает налогом импортные операции по более низкой ставке, когда они предназначены для доставки в индустриальные зоны на границе Мексики и США. Такая схема позволяет снизить финансовое бремя накопленного избытка налоговых кредитов (Куо, 1999b).

Подобная схема, однако, может также создавать другие проблемы. В случае если импортеры прекращают операции или больше не сдают налоговые декларации после поставки товаров в страну, в этом случае государство может никогда не собрать налоги на товары, предназначенные для продажи внутри страны. Это может быть существенно для менее развитых стран, где неформальный сектор относительно широк. Это может также увеличивать затраты государства на админис-

¹⁰ В случае импорта товаров физическими лицами или незарегистрированными фирмами, НДС взимается в Тайване на таможе (Куо, 1998).

трирование, нарушая цепочку «счет-фактура — налог — кредит» в процессе производства и процессе распределения с учетом НДС. Однако, при четко управляемой системе уплаты НДС, с этого, не облагаемого налогом при импорте, товара должен быть уплачен НДС при первой же операции по продаже в пределах страны.

Чтобы снизить стимул для мошенничества и увеличить возможность применения согласительных процедур при системе удержания налога на доход и налога на социальное страхование, страна могла бы выпустить сертификаты на налоговые кредиты для фирм-экспортеров вместо платы деньгами для покрытия возмещения по НДС. Эта система со значительным успехом используется в Уругвае, хотя случаи мошенничества все еще имеют место (Barreix, 1999). Фактически все фирмы будут иметь обязательства удержания сумм налога, которые являются существенными в области социального обеспечения и в области налогообложения фонда заработной платы. Вероятно, что суммы НДС, подлежащие возмещению экспортерам, будут меньше, чем те обязательства по удержанию, которые эти же самые фирмы должны оплатить. Следовательно, при объединении системы управления по возмещению НДС и системы налогообложения заработной платы и жалованья, контроль за обеими системами должен быть усилен.

Конечно, ничто в налоговом администрировании не происходит автоматически. Государство должно проверить сертификаты, предоставляющие право на налоговые кредиты, чтобы определить, являются ли они законными. Однако, по крайней мере, заявитель-мошенник, вероятно, будет ограничен в своих действиях, поскольку сертификат на право налогового кредита имеет силу только тогда, когда фирма также имеет обязательства по служащим и заработной плате. Могут быть случаи, когда вышеперечисленные обязательства фирмы меньше, чем ожидаемое возмещение по НДС. Тогда необходимо постановление для уплаты наличными в таких случаях; однако, число таких дел будет небольшим по сравнению с общим количеством, которое существовало бы, если бы система сертификатов не использовалась.

Сертификаты не должны торговаться (по крайней мере, первоначально) между предприятиями, чтобы избежать подделок. Если торговля налоговыми сертификатами будет разрешена, то покупатель налогового кредита должен быть привлечен к ответственности, если налоговый сертификат не законен. В этом случае, скорее всего, основными покупателями сертификатов станут крупные фирмы, которые обладают техническими возможностями с минимальными издержками

ми определить действительность сертификата (Barreix, 1999b). Приобретатель налогового сертификата отразит стоимость проверки налогового сертификата в итоговой сумме при обесценивании сертификатов в процессе торгов.

Три из четырех новшеств администрирования, описанных выше, используют больше рыночный механизм, нежели информационный механизм, поддерживаемый налоговой администрацией, чтобы отделить законных заявителей, требующих возмещение, от мошенников. По сравнению с добросовестными экспортирующими фирмами, это относительно дорогостоящее предприятие для мошенников — заставить крупную аудиторскую фирму удостоверить законность их требований, особенно если аудиторская фирма будет также привлечена к ответственности в случае обнаружения мошенничества. Получение банковской гарантии тоже будет связано с большими издержками, особенно, если большинство транзакций будет мошенническим. Точно так же налоговые сертификаты не будут иметь большого значения для них, поскольку они вряд ли оплатят существенные суммы других налогов. Если они попытаются продать налоговые сертификаты, которые были получены мошенническим путем, еще менее вероятно, что у них это получится, поскольку сертификаты будут проверены покупателями с должной заботливостью.

Предложенные институциональные изменения существующей сегодня формы администрирования уплаты и возмещения НДС могут увеличить эффективность систем НДС, но они не предлагают окончательного решения. Хотя аудиторские требования сильно сокращены, аудиторскую функцию налоговой администрации необходимо формировать и поддерживать должным образом. Когда эта составляющая системы налогового администрирования оказывается ненадежна, тогда вряд ли будет возможным обеспечение функционирования даже ее частных составляющих. Например, Уругвай, который обладает довольно хорошей системой администрирования НДС, имеет приблизительно 50 тыс. плательщиков НДС и 70 аудиторов, работающих на полную ставку. Для сравнения в Шри-Ланка, насчитывающей 15 тыс. плательщиков НДС, имеется только 12 аудиторов (Barreix, 1999a). Возможность провести проверку на Шри-Ланке составляет примерно 60% к уровню Уругвая. Следовательно, мы не должны удивляться, когда обнаруживаем, что в Шри-Ланке одновременно наблюдаются задержки с выплатами и мошенничество в системе возмещения НДС (Barreix, 1999a).

2. ОСВОБОЖДЕНИЕ ЭКСПОРТЕРОВ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ С ПРОДАЖ

2.1. Основная концепция

Опыт показал, что расширение производства товаров на экспорт является одним из наиболее важных двигателей экономического роста в развивающихся странах. Чтобы быть успешными на международных рынках, экспортируемые товары должны быть конкурентоспособны одновременно и по качеству и по цене. Для достижения этой цели государства должны следовать общей политике гарантий освобождения экспортируемых товаров и услуг от внутренних косвенных и косвенных торговых налогов. Как уже было отмечено выше, если товары, подготовленные для экспорта, облагаются по нулевой налоговой ставке НДС, то, теоретически, все экспортируемые товары или услуги могут быть проданы без уплаты внутренних налогов на добавленную стоимость.

Чтобы получить тот же самый результат по торговым налогам, правительство должно или освободить от их уплаты, или возместить уплаченные ввозные пошлины. Подобный подход в действительности искоренил бы налоговое бремя, которое включено в стоимость товаров, используемых для производства экспортной продукции. Для того, чтобы это произошло, государство должно не только отменить ввозные пошлины на товары, непосредственно импортированные и используемые в производстве экспортируемых в дальнейшем товаров, но также изъять их из стоимости местных товаров, в производстве которых используются экспортируемые товары (Maxwell, 1998; Glenday, Ndi, 1999). Государство должно кредитовать или возмещать ввозные пошлины, включенные в стоимость товаров, производимых на территории данного государства для того, чтобы не ущемлять экспортируемые товары, при производстве которых используются подобные товары¹¹. К сожалению, для возмещения косвенных налогов администрация должна выполнить ряд вычислений, которые включают обратное рассмотрение этапов производственного процесса, что с трудом поддается оценке в порядке администрирования.

¹¹ Как продемонстрировал Максвелл, всегда существуют некоторые скрытые налоги на экспорт, так же как есть ввозные пошлины, используемые в целях защиты. См. Maxwell, Thomas, "Modernizing Pakistan's Export Policies", paper prepared for the World Bank (July, 1998).

Теоретически, импортированные машины и оборудование, если они предназначены для использования в производстве товаров на экспорт, также должны ввозиться в страну беспошлинно и тем же самым способом, что и сырье. Так как инвестиционное сырье часто используется для производства продукции как подлежащей налогообложению (включая экспортируемые и произведенные на территории государства товары, подлежащие налогообложению), так и освобожденной от налогового бремени, государство может опять же решить, что в порядке администрирования сложно разделить два варианта использования товаров для правильной оценки сумм необходимых налоговых кредитов. Кроме того, производители используют инвестиционные товары в течение долгого периода времени и очень трудно предсказать, продолжат ли фирмы использовать их для будущего производства товаров на экспорт. И опять же часто возникает сложность с расчетами доли ввозных пошлин, которые налагаются на инвестиционные товары, используемые исключительно при производстве экспортируемых товаров.

Весь процесс исчисления и проверки суммы ввозных пошлин, которые не должны взиматься вовсе или должны быть возмещены, облегчен установлением простой тарифной сетки импортных пошлин. Идеальным для этой цели было бы установление единой тарифной ставки. Чили стала первой страной, применившей подобную единую тарифную сетку. Это единственная страна в нашем исследовании, в которой мы нашли систему возврата пошлины, работающую настолько хорошо. В Чили большая часть национального экспорта имеет сельскохозяйственный характер, так что проблема тарифных выплат на импортируемые товары стоит перед экспортерами не так остро, как проблема с ориентированными на экспорт произведенными товарами.

2.2. Альтернативные схемы и операции

Если цель государства — обеспечить освобождение импортируемых товаров от таможенных пошлин, предназначенных для использования в производстве экспортируемых товаров, тогда возможны несколько альтернативных подходов для решения этой задачи. Эти подходы включают в себя систему освобождения от уплаты (или приостановку уплаты) пошлины и возврат ввозных пошлин, а также создание экспортно-ориентированных промышленных зон (export-processing zones).

2.2.1. Система возврата пошлины

Система возврата пошлины является классической и представляет собой самый обычный метод освобождения от уплаты ввозных пошлин на товары, используемые для производства экспортной продукции. Фактически, все страны, которые создают стимулы для функционирования фирм, ориентированных на экспорт, имеют систему возврата пошлины. Поскольку пошлины оплачиваются после импорта товаров, импортеры, экспортеры или изготовители экспортируемых товаров могут потребовать возмещения. Но фирмы должны выполнить некоторые условия, прежде чем государство сможет возместить уплаченную пошлину. Сначала фирма должна уплатить ввозную пошлину. Затем она обязана экспортировать конечные продукты. Наконец, должна быть произведена оценка суммы пошлины, подлежащей возврату, которая была уплачена при импорте товаров, предназначенных для производства экспортной продукции. Импортированные товары, по которым возможен возврат пошлины, обычно представляют собой только сырье. Иногда список таких товаров может быть расширен и в него включаются: топливо, упаковочные материалы, машины и оборудование.

Точно так же изготовители-резиденты, производящие товары и услуги, используемые экспортерами, должны иметь право на возврат пошлины по тарифам, по которым они оплачивают импортированный товар. Эти производители — косвенные экспортеры. Трудности возникают при определении числа предшествующих конечному экспорту стадий изготовления товара¹². Корея, Тайвань, Мексика и Кения — примеры стран, в которых косвенным экспортерам разрешено требовать возврата ввозной пошлины (Kuo, 1998, 1999a, 1999b). Наиболее трудная задача — вычисление сумм, подлежащих возмещению, при возврате ввозных пошлин косвенным экспортерам. Если рассмотреть пример Тайваня, то в этой стране для каждой линии производства был рассчитан свой коэффициент затрат-выпуска. Это позволило определить точную сумму косвенного налога, заложенную в экспортируемые товары, но это было, несомненно, тяжело организовать, и государству потребовалось нанять огромное число служащих, которые бы занимались данной проблемой¹³.

¹² В случае с Кенией обратная связь может распространяться на две стадии производства.

¹³ На Тайване, когда система возврата пошлины включает импортера, экспортера и экспортера-производителя, лицо, требующее возмещения, должно заручиться письмом — согласием других участников, которые участвуют в деле и не требуют возмещения. Это делает процедуру еще более громоздкой.

С другой стороны — Кения, которая ради простоты приняла единый коэффициент для всех товаров. Но разнородность товаров стала очевидной, и это, в конечном счете, вынудило государство изменить систему.

Система возврата пошлины — наиболее интенсивная информационная система, способная обеспечить экспортерам возврат ввозных пошлин. Применение данной системы основывается на наличии факта экспорта, совмещенного с собранной информацией об операциях по производству товара и дальнейших стадиях его продаж. Во-первых, это требует знания технических коэффициентов затрат-выпуска, которые используются при производстве экспортируемых товаров, чтобы определить количество и качество импортируемых товаров. Во-вторых, применение системы требует наличия информации относительно источников, количеств, цен и оплаты импортируемых товаров, используемых для каждого специфического набора экспортируемых товаров или услуг. Наконец, требуется информация о финансовых трансакциях для проверки платежей, произведенных по этой схеме.

Коррупция — универсальная проблема административного аппарата, специализирующегося на возврате пошлин, которая существует практически в каждой стране. Сама проблема коррупции скрыта в природе возврата пошлины и в самих административных процедурах, используемых для этого. Тому есть несколько причин. Сначала, когда товары только что импортированы, нет никакой информации, зарегистрированной таможенной службой, что эти товары будут использоваться для производства экспортных товаров и что в будущем таможенная пошлина будет возвращена. Следовательно, в большинстве стран таможенным службам сложно проследить фактическое использование прибывшего товара, который используется для производства экспортируемых товаров. Вообще, органы, отвечающие за возврат пошлины, должны будут положиться исключительно на таможенные документы, которые будут им только позднее предоставлены экспортером. Следовательно, существует вполне очевидная возможность для экспортера (возможно в сговоре с некоторыми таможенными чиновниками) завязать сумму пошлин, фактически уплаченных при импорте.

Во вторых, только экспортеры обладают знанием относительно реального количества материалов, используемых в процессах производства. Из-за различий в моделях, размерах и качестве производимых товаров, органы по возврату пошлины должны будут или принять за действительные оценки используемых товаров, количество товаров, указанных экспортерами, или же произвольно определять (и, как пра-

вило, неточно) коэффициенты затрат-выпуска за каждую произведенную единицу товара. Эти коэффициенты затрат-выпуска обычно получают на основании специальных переговоров между производителями и должностными лицами таможенной службы в присутствии нескольких инженеров.

В индустриальных странах решением вышеупомянутых проблем является система профессионального аудита отчетности фирмы-экспортера, объединенной со звуковой технической информацией, полученной о производственных процессах. К сожалению, обычные рекомендации, данные советниками из развитых индустриальных стран, по функционированию аудиторской системы для администрирования возврата пошлины в развивающихся странах оказываются фактически неприменимыми. Развивающиеся страны не имеют профессиональных аудиторов, которых можно было бы привлечь к подобной работе, и при этом заработная плата, выплачиваемая государством, не способна конкурировать с частным сектором. Даже если бы они могли привлечь профессиональных аудиторов, наиболее вероятно, что они были бы привлечены в области, обладающие большей приоритетностью. Когда кто-либо находит профессиональных аудиторов, работающих в области возврата пошлин, часто это связано с тем, что они привлечены в эту область объемом ожидаемых взяток.

Третья причина провала систем возврата пошлины — нежелание самой таможенной службы возвращать уплаченные пошлины.

Лица, занимающиеся учетом доходов, и особенно таможенные органы, не имеют никаких стимулов для своевременного возврата пошлин, поскольку возврат этих денег затрудняет для них получение дохода. Как следствие, многие государства не рассматривают возврат пошлины как сокращение дохода, но считают его явной бюджетной статьей расхода. К сожалению, эта процедура оставляет возврат пошлин в ситуации ограничений и неопределенности, в какой оказываются все остальные контролируемые бюджетные расходы.

Дискуссии по вопросу о суммах выплат при возврате пошлин и риск ошибок, допущение которых смущает органы, занимающиеся возвратом пошлин, как правило заканчиваются задержками выплат. Чтобы преодолеть нежелание бюрократии сделать выплаты законными, экспортеры подкупают чиновников, занимающихся возвратом пошлин. Как только дача взяток законными экспортерами становится «нормальной» операционной процедурой для получения налоговых возмещений, администрирование системы возврата пошлины обычно

становится произвольным процессом. Все аспекты системы возмещения сумм пошлины — количество импортируемого товара, пошлины, уплаченные при импорте, количества товаров, фактически экспортируемых, — оказываются в зависимости от взяток и переговоров¹⁴.

2.2.2. Система освобождения от уплаты пошлин

Поскольку стоимость согласительных процедур растет, рано или поздно становится очевидно, что система возврата уплаченной пошлины не является эффективной для освобождения экспортных операций от пошлин, уплаченных при импорте товаров. Как следствие, другие варианты облегчения бремени по уплате пошлины должны заменить систему возврата пошлины. Общая особенность этих альтернативных методов — экспортер ничего не платит на таможне во время ввоза товара на территорию страны (при импорте) и, соответственно, позже не получает никакого возмещения.

По схеме освобождения от уплаты пошлины, правительство открывает счет (выдает идентификационную карточку) так, чтобы ввозные пошлины применялись лишь как задолженность. Задолженность затем исчезает при экспорте товара. Поскольку начисление задолженности происходит индивидуально в отношении каждого импортера, только сам импортер может воспользоваться счетом. Обычно импортер обращается к такому счету, тем самым, связывая свою фирму с таможенным департаментом еще до того, как товар будет импортирован. После экспорта готовых изделий сумма возмещения списывается со счета плательщика. Для точного проведения операции должна быть установлена четкая связь между использованием ввезенных товаров и количеством экспортируемого товара.

И возврат пошлин, и система освобождения от их уплаты использовались на Тайване одновременно, но, начиная с 1970 г., схема освобождения от пошлины приобрела большую значимость. Такая же ситуация сложилась и в Малави, где программа возврата пошлины работала неэффективно, поскольку государство задерживало возме-

¹⁴ Во Вьетнаме было подсчитано, что в настоящий момент объем отсроченных платежей возмещения налогов и пошлин по экспорту обуви составляет 17% первоначальных инвестиций в производственное оборудование. Для отрасли, производящей одежду, этот показатель составил 77% от первоначальных инвестиций. Эти цифры оказались больше любых скрытых издержек по операциям в данной стране (Le, 2002, ch. IX).

ние ввозных пошлин и дополнительно ввело значительный налог на импортированный и приобретенный на территории государства товар, что создало проблему с финансовыми потоками (Gray, 1999).

С системой освобождения от уплаты пошлины административная проблема определения того, что именно было импортировано и какие пошлины были приостановлены к уплате, обычно решается в соответствии со стандартными процедурами прохождения через таможню. Злоупотребления системой происходят, когда экспортеры не экспортируют товары, произведенные из импортируемых материалов, и в то же время добровольно не хотят платить пошлины, уплата которых была приостановлена. В другом случае они могут перепродать товар на внутреннем рынке без уплаты пошлины. Чтобы предотвратить эту форму мошенничества при использовании системы приостановки уплаты пошлин, от импортера обычно требуется предоставить государству гарантию. Обычными формами такой гарантии являются покупка экспортером правительственных облигаций или торгуемых ценных бумаг, одобренных Министерством финансов. Таким образом, правительство получает подтверждение полученным доходам, в то время как фирма получит процент от средств, вложенных в государственные облигации. В альтернативном случае, если фирма часто приобретает банковские гарантии, она будет сталкиваться с издержками, сопоставимыми с процентами по облигациям. Эта система использовалась на Тайване и стала очень популярной, особенно для крупных фирм (Куо, 1998)¹⁵. Тайвань шагнул еще дальше в применении этой системы и принимал простые векселя от компаний с подтвержденным отчетом о прохождении согласительной процедуры. В результате большая часть экспортной продукции Тайваня произведена согласно таким схемам приостановки уплаты пошлины.

В Мексике система приостановки уплаты пошлины или система освобождения от уплаты пошлин были приняты, но ими с самого начала широко злоупотребляли, поскольку не было никакого требования о предоставлении таможенных бондов или банковских гарантий. В результате в 1999 г. правительство Мексики приняло систему таможенных банковских счетов. В соответствии с новой системой прямые

¹⁵ В конце 1970 г. сумма налоговой скидки составляла 80% от всех ввозных пошлин, используемых для товаров, которые применялись при производстве товаров для последующего экспорта на Тайване (Куо, 1998).

и косвенные экспортеры должны были вносить некую сумму, равную сумме налогов при приостановке уплаты пошлин, на банковский депозит, а при одобрении требования по освобождению от налога на ввозимый товар, используемый для производства экспортной продукции, таможенные органы возвращали фирмам депонированные средства.

В Корее схема освобождения от уплаты пошлин использовалась при режиме экспортоориентированной промышленной зоны и при режиме приписных складов или фабрик (Куо, 1999а).

Коррупция гораздо менее распространена при системах освобождения от уплаты ввозных пошлин. Это следствие того, что отчет о проведенной операции учитывается таможней с целью использования системы освобождения от уплаты пошлины прямо с того момента, когда импортируемый товар пересекает границу государства. В этот момент информация может быть получена для будущего использования почти без затрат. Когда бухгалтерская проводка сделана фирмой и таможенной службой в начале процесса еще до передачи денег, цель импорта становится гораздо более прозрачной. Часто освобождение от уплаты пошлины дается только в случае, если фирма уже имеет экспортный заказ на производимые товары. Приносящие проценты банковские депозиты или гарантии уменьшают стимулы и возможности для частных лиц оплачивать взятки представителям администрации, чтобы скрыть мошенничество. В то же время причастность банков, которые часто работают с фирмами в гораздо более важных сферах, таких как финансирование инвестиций фирмы, уменьшает стимулы фирмы и правительственных должностных лиц к участию в коррупционных действиях. Другими словами, система освобождения от уплаты пошлины решительно уменьшает власть государственных чиновников над ресурсами фирмы, и в то же время уменьшает финансовые ставки фирмы и ее стимулы платить за оказание помощи.

2.2.3. Экспортоориентированные промышленные зоны

Использование экспортоориентированных промышленных зон (ЭОЗ) для увеличения объемов экспорта стало достаточно популярным во многих развивающихся странах. В качестве примера можно привести Тайвань, Доминиканскую Республику (Campanella, 1999) и Кению (Glenday, Ndii, 1999). Некоторые страны добились успеха при использовании ЭОЗ, но не все.

ЭОЗ — вид зон свободной торговли, организованных исключительно для обработки товаров, предназначенных для дальнейшего экспорта. Зоны обычно располагаются вблизи гаваней или других пунктов, используемых для международной транспортировки. Эти зоны огорожены стеной для гарантии того, что товары при выходе из зон, освобожденных от уплаты налогов, будут облагаться налогом на товары, предназначенные для внутренней продажи. Действия по администрированию в ЭОЗ теоретически просты, и все прямые операции, связанные с торговлей, могут производиться непосредственно в этих зонах. Кроме того, иностранные инвесторы не обязаны иметь дело со специфической внутренней бюрократией, правилами, валютными операциями, и т.д. и, таким образом, стоимость бизнес-транзакций значительно сокращается.

Если должностные лица таможни пытаются задерживать импорт материалов или экспорт готовых изделий, в обязанности служащего ЭОЗ входит решение возникшей проблемы. В этом случае переговоры должны проходить на более высоком уровне руководителей таможенной службы, где проблема решается намного быстрее, даже если здесь не обошлось без взяток. Поскольку таможня не удерживает никаких денежных средств экспортеров, у нее гораздо меньше рычагов для вымогательства.

Если в государстве существуют ЭОЗ, то никакие ввозные пошлины не уплачиваются за материалы или другие промежуточные единицы так же, как и за оборудование и иные компоненты, используемые для производства экспортных товаров в пределах ЭОЗ. На Тайване и в Доминиканской Республике опыт с ЭОЗ расценивается как успешный и представляет собой важный механизм для увеличения объемов экспорта. Однако важно заметить, что максимальная доля общего объема экспорта из Тайваня, достигнутая 1970-х гг. благодаря ЭОЗ, оценивается только в 9%. Таким образом, другие меры по освобождению от уплаты пошлин в виде счетов для освобождения от пошлин являются более важными для роста экспорта (табл. 1).

Также интересно понаблюдать за тем, что происходило с ЭОЗ в Кении. Хотя их создание было связано с большими затратами, они характеризовались избыточной вместимостью (Glenday, Ndii, 1998). Основные проблемы международной торговли — небольшой размер регионального общего рынка для Восточной и Южной Африки, не совпадающий с инфраструктурой Кении, рост курса местной валюты и стоимости рабочей силы, — оставили международную торговлю на более низком уровне, чем предполагалось ранее.

Таблица 1. *Относительная важность экспорта в экспортно-ориентированных промышленных зонах на Тайване, млн. долл. США*

Год	Гаосюн	Нантзе	Тайчжун	Общий объем экспорта по ЭОЗ	Общий объем национального экспорта	Доля ЭОЗ
1967	7 n/a	n/a	7	641	1,09	
1968	27	n/a	n/a	27	789	3,42
1969	62	n/a	n/a	62	1,049	5,91
1970	109	n/a	n/a	109	1,481	7,36
1971	156 2	5	163	2,060	7,91	
1972	196	16 16	228	2,988	7,63	
1973	282	54	40	376	4,483	8,39
1974	348	92	69	509	5,639	9,03
1975	290	92	71	453	5,309	8,53
1976	393	146	137	676	8,166	8,28
1977	417	166	167	750	9,361	8,01
1978	473	227	206	906	12,687	7,14
1979	602	325	278	1,205	16,103	7,48
1980	685	402	337	1,424	19,811	7,19
1981	821	432	426	1,679	22,611	7,43
1982	724	493	408	1,625	22,204	7,32
1983	750	475	396	1,621	25,123	6,45
1984	938	629	470	2,037	30,456	6,69
1985	872	635	365	1,872	30,726	6,09
1986	949	1,010	444	2,403	39,862	6,03
1987	1,244	1,400	530	3,174	53,679	5,91
1988	1,356	1,773	637	3,766	60,667	6,21
1989	1,397	1,948	664	4,009	66,304	6,05
1990	1,026	1,921	578	3,525	67,214	5,24
1991	1,094	2,198	678	3,970	76,178	5,21
1992	1,217	2,279	674	4,170	81,470	5,12
1993	1,107	2,628	591	4,326	85,092	5,08
1994	1,156	2,956	668	4,780	93,049	5,14
1995	1,447	4,025	800	6,272	111,659	5,62
1996	1,484	4,579	834	6,897	115,942	5,95
1997	1,545	5,421	969	7,935	122,081	6,50
1998	1,280	4,122	692	6,094	110,582	5,51

Источники: Ministry of Economic Affairs, Export Processing Zones, Monthly Statistical Reports, (1998); Council for Economic Planning and Development, Taiwan Statistical Data Book, 1999.

В ситуации, когда в государстве установлены очень высокие тарифы, когда инфраструктура не подходит для функционирования в современных отраслях промышленности и бюрократия ориентирована исключительно на извлечение ренты, использование ЭОЗ может стать единственно возможным путем для ускорения роста экспорта. Однако, традиционная концепция государственных ЭОЗ с их огромными объемами краденых товаров и таможенниками за рулем грузовиков, постоянно пересекающих границы зоны, — уже пройденный этап. Постройка ЭОЗ — слишком дорогостоящее предприятие и обычно отвечает потребностям только специфических отраслей промышленности, таких как производство предметов одежды и обуви, а также производство некоторых видов электронной техники. Система ЭОЗ дорогостояща и для местных производителей, поскольку для включения в экспортную деятельность местные фирмы должны переместить свое производство в экспортноориентированные промышленные зоны, чтобы освободиться от уплаты косвенных налогов и оградить себя от коррумпированной бюрократии. В связи с быстрым понижением стоимости информационных технологий для получения информации в режиме реального времени относительно импортируемых и экспортируемых товаров в том случае, если операции совершаются на границе, фабрика или склад, не привязанные к определенному месту, считаются наилучшей схемой, объединяющей черты ЭОЗ и черты схем освобождения от уплаты пошлин.

2.2.4. Приписные фабрики и склады

В отличие от ЭОЗ, приписные фабрики или склады, связанные обязательствами с таможенной могут быть открыты в любом месте, удобном для производителя. Их функции, по существу, совпадают с функциями ЭОЗ. Таким образом, приписная фабрика может забирать продукцию, находящуюся в ЭОЗ, что придает некоторую мобильность фирмам, обеспечивая их близость к ресурсам, используемым ими в производстве. Подобно ЭОЗ, фабрике обычно позволяют получить импортированное сырье и полуфабрикаты без уплаты пошлин. Однако государство может вводить пошлины на оборудование или товары, используемые для обслуживания фабрик. Эта ситуация вызвана двойной функцией подобных средств производства¹⁶.

¹⁶ В некоторых странах, таких как Белиз, многие институты, предназначенные для увеличения объема экспорта, называются экспортнообработывающими зонами. Однако они функционируют и администрируются почти так же, как и в других странах функционируют и управляются приписные фабрики.

Для сокращения уровня мошенничества, вызванного продажей беспошлинно импортированного товара с приписного склада, фирмам требуется предъявить некоторую гарантию: либо банковскую гарантию, либо государственные облигации. В некоторых странах, например, на Тайване и в Индонезии, фирмам, представившим отчет о проведении согласительных процедур, позволяется предъявлять только простой вексель, служащий гарантией фирмы.

Хотя фабрики были основаны для целей, связанных с экспортом, изготовленные изделия могут быть также проданы клиентам-резидентам. Когда производится подобная операция, фабрики должны уплатить пошлину только за импортированные материалы, использованные при производстве товара, выпущенного для потребления на внутреннем рынке (Куо, 1998). Это ставит приписные фабрики в равное положение с другими внутренними производителями. Поскольку эти фирмы обладают достаточной конкурентоспособностью, чтобы экспортировать производимые товары, на внутреннем рынке эти товары будут продаваться по мировым ценам, плюс в их стоимость будет включена сумма платежей, уплаченных при импорте использованных в производстве товаров. Следовательно, платежи, связанные с этим экспортным товаром, становятся чистыми фискальными платежами, не влияющими на эффективность производства.

Корейская система и система Кении, применяющиеся для уравнения статуса приписных фабрик и внутренних поставщиков, сильно разнятся. Вместо того, чтобы освободить импортируемые материалы от налогов, они вводят ставки тарифов для любой конечной продукции, проданной на их внутреннем рынке (Куо, 1999а; Терклер 1999b). Это обеспечивает эти фирмы таким же уровнем эффективной защиты, как и поставщиков, торгующих исключительно на внутреннем рынке. Как следствие — издержки экономической эффективности на обеспечение защиты внутреннего рынка в Корее и в Кении намного выше, чем на Тайване.

Приписная фабрика в большинстве стран оказывается в значительной степени самоуправляемой системой. Чтобы функционировать должным образом, каждая фабрика должна отчитываться за импортированные материалы, готовые изделия и обеспечивать передачу информации относительно количества материалов, необходимых для производства каждой единицы конечного продукта. Импортированные материалы, используемые для производственного процесса, дол-

жны быть зарегистрированы. Система работает таким образом, что сохраняется детальный, но простой отчет о количестве импортированных материалов. Когда готовые изделия экспортируются, фирмы уменьшают в счете соответствующие количества импортированных материалов, использованных в производстве.

В дополнение к таможенным бондам и правительственным гарантиям на приписных фабриках и складах существует своего рода неформальный автоматический механизм контроля, который уменьшает стимул для пропуска товаров, освобожденных от ввозной пошлины, без уплаты таможенных платежей. Если все-таки была произведена такая продажа, то она будет немедленно обнаружена конкурирующими поставщиками, уже уплатившими ввозные пошлины, которые сообщают об этом, поскольку под угрозой будет поставлено их собственное существование. Обычно формой санкции, применяемой против оператора приписного склада или фабрики, является отзыв лицензии. Это очень серьезное экономическое наказание, под угрозой которого оператор приписного склада отказывается рисковать из-за боязни потерять лицензию. Кроме того, если фирмы участвуют в производстве товаров на экспорт и на продажу на внутреннем рынке, то они не занимаются контрабандой, поскольку высока вероятность того, что это будет обнаружено конкурентами, чье молчание будет очень сложно купить. Формализованный процесс приобретения статуса приписной фабрики (или склада) при обеспечении государственными бондами или наличии банковской гарантии препятствует тем фирмам, которые планируют воспользоваться мошенническими схемами. Эта неформальная система контроля, без сомнения, помогает понять, почему в таких государствах, как Индонезия, Малайзия, Малави и Гана, мало распространено уклонение от уплаты импортных пошлин, хотя в некоторых из этих стран механизмы контроля или аудита, проводимого таможенными органами, находятся в зачаточном состоянии.

Число приписных фабрик довольно велико в таких странах, как Малайзия, Тайвань, Маврикий (Radelet, 1999), Корея, Кения и Пакистан (Maxwell, 1998). Система приписных фабрик оправдала себя в увеличении объемов экспорта.

Система приписной фабрики была распространена на научные индустриальные парки в странах, подобных Тайваню, чтобы способствовать развитию науки и техники на острове. Налоговые стимулирования, применяемые в случае с парками, подобны стимулам в ЭОЗ,

но здесь внимание было сосредоточено на компьютеризации, автоматизации и научных исследованиях (Кuo, 1998). Фирмы, образованные в парках, похоже, вносят существенный вклад в экономический рост на Тайване, особенно в области электроники и другой высокотехнологичной продукции.

2.3. Институциональные меры

Возврат пошлин на импортируемый товар для последующего его использования в производстве продукции на экспорт очень важен для развивающихся стран, которые стремятся конкурировать в продаже собственных товаров на международных рынках. Фактически, системы освобождения от налога стали наиболее важными политическими мерами для увеличения экспорта в 1970-х и 1980-х гг. на Тайване (Jenkins и Kuo, 1997). Однако для успешного содействия экспорту и для экономического роста столь же важным оказывается развитие механизмов и институциональных мер по проведению такой политики. Без системы администрирования, минимизирующей стимулы и возможности для усиления коррупции, положительных результатов вряд ли стоит ожидать.

Обычным механизмом устранения ввозной пошлины является система возврата пошлины. Сложность в администрировании этого механизма является основным препятствием к его использованию. Это обстоятельство может выводить из-под действия данного механизма ввозные пошлины, включенные в стоимость товара косвенными экспортерами при поставках мелким или нерегулярным экспортерам. Система возврата ввозной пошлины представляет собой необходимый, но далеко не достаточный механизм для того, чтобы снять с экспортеров бремя ввозных пошлин.

При администрировании как освобождения от уплаты пошлин, так и приостановки их выплаты для государства очень важно ввести в использование простые компьютеризированные системы для фиксации импортируемых товаров, освобожденных от пошлин, а также экспортных операций. По этой системе надлежащим образом оформленные счета и отчеты об импорте, о пошлинах, подлежащих оплате, и о реэкспорте должны сохраняться. Кроме того, импортер обязан предоставить государству государственные облигации или ценные бумаги, выпущенные финансовыми институтами в объеме, равном подлежащей оплате пошлине. Ставка процента, связанная с этими облигациями или иными ценными бумагами, должна быть выплачена им-

портерам. Это минимизирует издержки финансовых операций импортерам, а также обеспечивает налоговые поступления государству. Таможенная служба должна управлять системой освобождения от уплаты пошлины, поскольку информация по таможенным операциям может быть получена почти бесплатно в момент ввоза товара в страну. Систему, введенную на Филиппинах, где независимый One Stop Shop уполномочен выпускать сертификаты налогового кредита, вообще не следует использовать. Чрезвычайно трудно проследить путь импортированного товара и путь его реэкспорта — и в результате, использование подобных систем часто оканчивается крупным мошенничеством.

Теоретически, концепция, используемая для создания ЭОЗ, кажется хорошей, но эти зоны оказались дорогими и не пригодными для многих отраслей промышленности, особенно для тех, которые уже работают внутри страны. Приписные фабрики или склады гораздо более эффективны, поскольку они могут быть расположены где угодно в стране, и таможня тщательно прослеживает отчеты о ввозных пошлинах, подлежащих оплате, а также о суммах, требуемых таможенному персоналу для проведения проверок. Система имеет достаточную степень самоконтроля, но система осмотров, проводимых правительственными чиновниками, еще долго будет оставаться неизменной.

3. ВЫВОДЫ

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод о том, что администрирование косвенного налога на ввозимые товары является определяющим показателем способности производителей государства конкурировать на мировом рынке. Примеры успешно функционирующего администрирования систем снижения налогового бремени не многочисленны. Можно с большей уверенностью говорить о том, что не будет работать, чем о том, что будет успешно применено. Мы знаем, что система магазинов One Stop Shops, возмещающая НДС, свободная от администрирования и таможенного контроля, становится стимулом для мошенничества. Кроме того, очевидно, что традиционные системы возврата пошлины почти всегда становятся катализатором для коррупции. Эти системы затратны и неэффективны при освобождении экспортеров от уплаты ввозных пошлин.

Нестандартные творческие подходы к регулированию, которые опираются на систему бондов, банковские гарантии или профессио-

нальную аудиторскую репутацию для того, чтобы обеспечить стимул к применению согласительных процедур и честного налогового администрирования, использовались эффективно во множестве стран. Не существует единого варианта для эффективного и правильного возмещения излишне уплаченных сумм НДС или единого способа освободить экспортеров от уплаты налогов за импортируемые материалы, который бы удовлетворял потребностям всех стран одновременно. Однако мы обнаружили, что системы, которые уменьшают потребность в таких возмещениях или полагаются на легко полученную информацию, которая может использоваться при аудите, гораздо более успешны, чем системы, опирающиеся на проведение процедур, включающих физический осмотр и необходимость одобрения бюрократами.

Ни одно из этих новшеств не гарантирует, что страна будет успешно экспортировать изготовленные товары. Политика и иные факторы, приводящие к подобному результату, выходят за рамки данного исследования. Существование системы администрирования, обеспечивающей эффективное предоставление налоговых льгот при пересечении таможенной границы, должно рассматриваться как необходимое, но не достаточное условие для реализации этой более общей цели.

Литература

Bachracharya, Roshan and Frank Flatters, "Ghana's Trade Policies: Exemptions from Import Duty," paper prepared for Sigma One Corporation (September 1999).

Barreix, Alberto, "Promoting Export-Oriented Foreign Direct Investment: Tax and Customs Issues — The Case of Sri Lanka," background paper prepared for Harvard Institute for International development (August 1999a).

Barreix, Alberto, "Promoting Export-Oriented Foreign Direct Investment: Tax and Customs Issues — The Case of Uruguay," background paper prepared for Harvard Institute for International development, (September 1999b).

Campanella-Amenta, Jose, "Tax Incentives in Developing Countries: Dominican Republic," background paper prepared for Harvard Institute for International development (June 1999).

Flatters, Frank, "Export Facilitation in Malaysia," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (October 1999a).

Flatters, Frank, "Export Facilitation in Indonesia," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (October 1999b).

Glenday, Graham, "Customs and Trade Facilitation: Challenges and Opportunities in Sub-Saharan Africa", paper prepared for the Symposium on "Innovations in Trade Administration: Customs in the 21st Century" held by the Harvard Institute for International Development and the International Tax Program (Nov. 14-15, 1996).

Glenday, Graham and David Ndi, "Export Platforms in Kenya," background paper prepared for the Harvard Institute for International Development (July 21, 1999).

Gray, Clive, "The Effectiveness of Tax Measures to Promote Export Growth in Malawi", paper prepared under the Malawi Economic Management and Reform Project, funded by the USAID (July 1999).

Jenkins, Glenn and Chun-Yan Kuo, "Which Policies are Important for Industrialization: The Case of Taiwan," International Tax Program and Harvard Institute for International Development Discussion Paper No. 594 (July 1997).

Jenkins, Glenn and Khadka, Rup, "Value Added Tax Policy and Implementation in Singapore," International VAT Monitor, Volume 9, No 2, pp. 35-47, IBFD Publication, Amsterdam, Netherlands (March/April, 1998).

Jenkins, Glenn P, "Review of the value added tax in the Turkish Republic of Northern Cyprus," Department of Economics, Eastern Mediterranean University (October, 2001).

Khadka, Rup, "A Survey of the Customs and Tax Facilities in Thailand," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (July 1999).

Kuo, Chun-Yan, "Tax Incentives in Taiwan," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (December 1998).

Kuo, Chun-Yan, "Tax Incentives in Korea," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (February 1999a).

Оглавление

Kuo, Chun-Yan, "Tax Incentives in Mexico," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (May 1999b).

Le, Tuan Minh, Foreign Direct Investment in Vietnam. Ph.D. Dissertation in Public Policy, Harvard University, 2002.

Maxwell, Thomas, "Modernizing Pakistan's Export Policies," paper prepared for the World Bank (July 1998).

Maxwell, Thomas, "Making India a World Class Exporter," paper prepared for the World Bank (December 1999).

Maxwell, Thomas, "Incentive Reform in Sri Lanka," paper prepared for the World Bank (January, 2000).

Radelet, Steven, "Manufactured Export, Export Platforms, and Economic Growth", paper prepared for Harvard Institute for International Development, (August 1999).

Rodrick, Dani, The New Global Economy and Developing Countries: Making Openness Work, published by the Overseas Development Council, Washington, D.C., (1999).

Snodgrass, Don and Rajah Rasiah, "Malaysia's Experience in Promoting Export of Manufactures and Its Potential Relevance to Indonesia," paper prepared for the Ministry of Trade, Indonesia (October 1995).

Terkper, Seth, "Tax Incentives in Ghana," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (March 1999a).

Terkper, Seth, "Tax Incentives in Kenya," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (April 1999b).

Terkper, Seth, "Tax Incentives in South Africa," background paper prepared for Harvard Institute for International Development (April 1999c).

ВВЕДЕНИЕ	4
1. ОСВОБОЖДЕНИЕ ЭКСПОРТЕРОВ ОТ НАЛОГА	
В УСЛОВИЯХ СИСТЕМЫ НДС	6
1.1. Базисная система предоставления налоговых кредитов	6
1.2. Возмещение налога экспортерам	6
1.3. Проблемы и возможные решения	8
2. ОСВОБОЖДЕНИЕ ЭКСПОРТЕРОВ ОТ УПЛАТЫ	
НАЛОГОВ С ПРОДАЖ	15
2.1. Основная концепция	15
2.2. Альтернативные схемы и операции	16
2.2.1. Система возврата пошлины	17
2.2.2. Система освобождения от уплаты пошлин	20
2.2.3. Экспортоориентированные промышленные зоны	22
2.2.4. Приписные фабрики и склады	25
2.3. Институциональные меры	28
3. ВЫВОДЫ	29

Препринт WP1/2005/08
Серия WP1
Институциональные проблемы российской экономики

Редактор серии *А.А. Яковлев*

Гленн П. Дженкинс, Чун-Ян Куо

**Информация, коррупция и меры по содействию экспорту
продукции обрабатывающей промышленности**

Публикуется в авторской редакции

Зав. редакцией *А.В. Заиченко*
Технический редактор *Н.Е. Пузанова*

ЛР № 020832 от 15 октября 1993 г. продлена до 14 октября 2003 г.
Формат 60×84 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная.
Тираж 150 экз. Уч.-изд. л. 1,93. Усл. печ. л. 2,09. Заказ № . Изд. № 499

ГУ ВШЭ. 125319, Москва, Кочновский проезд, 3
Тел.: (095) 134-16-41; 134-08-77
Факс: (095) 134-08-31
Типография ГУ ВШЭ. 125319, Москва, Кочновский проезд, 3