Организация Объединенных Наций E/C.18/2006/5

Экономический и Социальный Совет

Distr.: General
17 October 2006

Russian
Original: English

Комитет экспертов по международному сотрудничеству в вопросах налогообложения
Вторая сессия
Женева, 30 октября – 3 ноября 2006 года

Налогообложение проектов, финансируемых донорами*

Резюме

Проекты, в рамках которых предусматривается оказание помощи на цели развития, гуманитарной или иной помощи со стороны правительств или общественных международных организаций, нередко освобождаются от налогов. Освобождение от налогов может распространяться на импорт и закупки товаров и услуг и включать как прямые, так и косвенные налоги (включая таможенные пошлины). В ходе дискуссий, состоявшихся между донорами и странами-получателями, удалось выявить проблемы, существующие в нынешней практике. Это обстоятельство, а также снижение налоговых ставок и улучшения в сфере управления, произошедшие во многих странах – потенциальных получателях помощи, в ряде случаев привели к пересмотру политики. Главная цель настоящего документа заключается в том, чтобы стимулировать обсуждение этих важных проблем, обобщить полученный опыт и разработать меры, которые следует предложить для рассмотрения донорам и странам, получающим помощь. В документе нашла отражение тенденция, четко обозначившаяся в последнее время в странах-получателях – участившаяся практика налогообложения деятельности, связанной с проектами в области развития, в соответствии с общим налоговым законодательством. В связи с этим группе доноров и получателям помощи, а также организациям – членам Международного диалога по налогообложению (МДН) предлагается изучить эти вопросы и по возможности сформулировать руководящие принципы, позволяющие разработать более скоординированный подход, который эти страны могли бы применять по своему усмотрению. Учитывая значимость данной проблемы для бюджета, выделяемого донорами на помощь, чрезвычайно важно обеспечить тесное взаимодействие и привлечение доноров к любой работе в этой сфере.

* Настоящий документ подготовлен Международным диалогом по налогообложению (Координатор: г-н Виктор Туроний). Взгляды и мнения, высказанные в документе, отражают позицию автора и не обязательно соответствуют точке зрения Организации Объединенных Наций.

06-57715 (R)

Содержание

		Пункты	*Стр.*
I.	Предисловие	1–4	3
II.	Современная практика	5–10	4
III.	Почему доноры не стремятся финансировать расходы по уплате налогов?	11–16	7
IV.	Причины изменений	17–35	9
V.	Варианты	36–44	17
VI.	Выводы	45–55	20

I. Предисловие

1. В настоящем документе рассматривается проблема налогообложения международных проектов по оказанию помощи. В подготовке документа принимали участие члены Руководящей группы Международного диалога по налогообложению[1], и в ходе работы были также использованы материалы дискуссий, состоявшихся на первой сессии Комитета экспертов Организации Объединенных Наций в декабре 2005 года, а также информация, представленная заинтересованными сторонами в течение этого года при содействии Международного диалога по налогообложению (МДН). Между тем мнения, высказанные в настоящем документе, отражают исключительно позицию авторов и не должны восприниматься как мнение любой организации – члена МДН или входящих в эту организацию стран.

2. Помощь в рамках международных проектов может предоставляться правительствами, агентствами, контролируемыми правительством, международными организациями, неправительственными организациями, компаниями или отдельными лицами. Помощь может выделяться на поддержку развития или реформ, на преодоление стихийных бедствий или других гуманитарных кризисов, принимать форму операций по поддержанию мира или направляться на иные цели. Она может поступать в виде грантов, в неденежной форме или в виде льготного кредитования. Освобождение от налогообложения[2] различных операций, осуществляемых в рамках международных проектов по оказанию помощи, практикуется во многих странах, зачастую по настоянию доноров.

3. В документе рассматривается режим налогообложения помощи, предоставляемой напрямую или от имени правительств и международных организаций, при этом основное внимание уделяется результатам и обоснованию осуществления политики льготного налогообложения. Многие доводы, сформулированные здесь, в равной степени можно отнести и к помощи, поступающей от частных благотворительных организаций. Борьба с перекосами, злоупотреблениями, стремление сдержать рост административных расходов потребуют выработки схожего режима оказания помощи применительно к средствам, предоставляемым по государственной и частной линиям (например, чтобы согласовать последовательность операций между двумя участниками в том случае, если доноры используют НПО в качестве организации, выполняющей проект). Между тем существует целый ряд проблем, связанных с помощью, поступающей по частным каналам, однако в настоящем документе они рассматриваться не будут[3]. Аналогичным образом

---

[1] Организация Международный диалог по налогообложению (МДН) была создана по инициативе Межамериканского банка развития, Международного валютного фонда, Организации экономического сотрудничества и развития, Всемирного банка и Организации Объединенных Наций с целью поддержки и развития дискуссии по вопросам налогообложения между представителями национальных налоговых органов и международными организациями. См. www.itdweb.org.

[2] Термин "налог" и связанная с ним терминология по всему тексту означает как внутренние налоги, так и таможенные пошлины.

[3] Например, определение понятия "благотворительность", различий между благотворительностью и коммерческой деятельностью, а также сферы применения налоговых льгот, установленной в соответствии с внутренним законодательством.

не будут затрагиваться вопросы, касающиеся освобождения от налогообложения дипломатов, посольств, правительственных чиновников, правительств и международных организаций в целом[4].

4. В следующем разделе дается краткая характеристика существующей практики в области налогообложения проектов иностранной помощи. В разделе III рассматривается вопрос о том, почему доноры стремятся освободить от налогообложения проекты, которые они финансируют в странах-получателях. В разделе IV утверждается, что пришло время пересмотреть позицию в отношении освобождения от налогов таких проектов. В разделе V предлагаются для рассмотрения несколько вариантов внесения изменений в сложившуюся практику, а в разделе VI подводятся итоги.

II. Современная практика

5. Анализируя проблему налогообложения помощи, следует помнить о том, что речь идет о весьма значительных суммах. Так, в Нигере налоговые выплаты по ордерам – один из способов, с помощью которых может осуществляться режим освобождения от налогов (см. ниже пункт 21) – в 2002 году составляли приблизительно 18 процентов от суммы финансирования проекта и 10 процентов от общих налоговых поступлений. В Танзании сумма таможенных пошлин, от которых были освобождены доноры, составляла в 2005 году примерно 17 процентов от валовой стоимости импорта. По мере увеличения масштабов помощи количественные показатели и значимость этой проблемы будут только возрастать.

6. Существуют различные формы освобождения международной помощи от налогообложения. Импорт товаров может не облагаться таможенными пошлинами, НДС (или иными общими налогами с продаж), акцизами и другими косвенными налогами. Закупки товаров и услуг, производимых на местах, могут быть освобождены от НДС или налога с продаж. Лица, работающие по контракту (например, работники или предприниматели) могут освобождаться от подоходного налога. Возможны также и иные налоговые льготы.

7. В последнее время некоторые доноры изменили свою политику. Ранее Всемирный банк проводил политику, не позволявшую использовать предоставленные им кредиты для финансирования расходов по уплате налогов[5]. Таким образом, странам-получателям предоставлялась возможность

[4] Не всегда удается провести четкую грань между этими видами доноров. Например, благотворительные проекты могут осуществляться посольствами, а в некоторых случаях помощь оказывается в таких формах, что право на освобождение от налогов получают члены правительства, дипломаты и т. п. Однако ввиду того, что подобные налоговые льготы предоставляются в соответствии с рядом договоров, в частности Венскими конвенциями, и международным обычным правом, разработка которых была мотивирована политическими принципами, отличными от принципов, применяемых при предоставлении помощи, в данном документе они рассматриваться не будут.

[5] Общие условия, применимые к соглашениям о займах и гарантиях, раздел 5.08: "Средства Займа не могут сниматься для уплаты налогов, взимаемых Заемщиком или на территории Заемщика… на товары или услуги или на импорт, производство, закупку или поставку данных товаров" (было в силе до 13 апреля 2004 года).

выбора. Они могли освободить от налогов товары и услуги, поставляемые для проектов, финансируемых Всемирным банком, или выделить бюджетные средства на оплату той части проектных затрат, которая приходилась на налоги. 13 апреля 2004 года Всемирный банк внес изменения в свою политику и разрешил финансирование расходов на уплату обоснованных и неизбирательных налогов[6]. То есть в будущем странам-получателям в которых система налогообложения была признана обоснованной с точки зрения целей этой политики, не придется освобождать от налогообложения проекты, финансируемые Всемирным банком. Какие именно налоговые платежи следует считать расходами, которые можно оплачивать из средств займа, Банк будет определять для каждой страны в отдельности в рамках своей общей стратегии по оказанию помощи этой стране. Предыдущий опыт осуществления такой политики свидетельствует о том, что только в редких случаях налоги были признаны необоснованными и, следовательно, не подлежащими финансированию Банком. Можно сказать, что практически все налоги были сочтены отвечающими требованиям и подлежащими оплате (разумеется, если страна устанавливает необоснованно высокий налог, Банк может отнести его к категории не подлежащих оплате). Межамериканский банк развития (МБР) и Азиатский банк развития (АБР) недавно приняли аналогичную установку[7]. Аналогичным образом в последние годы Французское агентство развития (Agence Française de Développement) включило оплату налогов в условия некоторых соглашений по оказанию помощи (Contrat de Désendettement Développement).

8. Методы предоставления налоговых льгот носят комплексный характер и включают различные правовые инструменты и административные меры, применяемые к значительному числу разных операций в контексте общего режима налогообложения каждой страны. Освобождение от уплаты налогов может быть осуществлено в соответствии с общими внутренними налоговыми правилами, общими положениями, предусмотренными договорами об избежании двойного налогообложения, конкретными налоговыми льготами, предусмотренными внутренним законодательством в отношении международной помощи, или быть оговорено в двустороннем соглашении.

9. Льготный режим может применяться к следующим операциям и видам налогов, касающихся:

- Товаров, ввозимым нерезидентом на временной основе (возможно применение режима временного ввоза) (возможно освобождение от уплаты таможенных пошлин, НДС и других косвенных налогов).
- Товаров, ввозимым нерезидентом и не подлежащим реэкспорту (можно применить освобождение от уплаты таможенных пошлин и НДС).

[6] См. BP (Bank Procedure) (Процедура банка) 6.0 (апрель 2004 года); OP 6: "Банк может финансировать обоснованные налоговые платежи и пошлины, связанные с расходами по проекту".

[7] В случае АБР см. веб-сайт по адресу: http://www.adb.org/Documents/Policies/Cost-Sharing-Eligibility-Expenditures/default.asp.

- Товаров, ввозимым резидентом, которые оплачиваются из средств, выделенных на проект (возможно освобождение от уплаты таможенных пошлин и НДС).
- Товаров и услуг, закупаемых у местного поставщика с использованием средств, выделенных на проект (возможно освобождение от НДС).
- Физического лица-нерезидента, приезжающего в страну для оказания услуг, которые оплачиваются с использованием средств, выделенных на проект, и находящегося в стране только ограниченный период времени (можно применить освобождение от подоходного налога для физических лиц и от социальных отчислений в соответствии с общим положением внутреннего законодательства, по условиям договора или в рамках двустороннего соглашения).
- Должностного лица страны-донора, которое приезжает в страну-получатель, для предоставления услуг, связанных с переговорами и осуществлением проекта, и проживает в стране в течение определенного периода времени (возможно освобождение от подоходного налога для физических лиц иногда в соответствии с условиями соглашения о налогообложении).
- Подрядчика-нерезидента, не имеющего постоянно действующего предприятия в данной стране и обеспечивающего поставку услуг в соответствии с контрактом, который финансируется из выделенных на проект средств (возможно освобождение от налога на прибыль в соответствии с общими положениями внутреннего законодательства в соответствии с условиями договора или двустороннего соглашения).
- Компании-резидента (или нерезидента, имеющей постоянно действующее предприятие в стране) нанятой для предоставления услуг, которые оплачиваются с использованием средств, выделенных на проект (возможно освобождение от налога на прибыль).
- Физических лиц-резидентов, нанятых на работу подрядчиком-резидентом или нерезидентом, труд которых оплачивается из средств в рамках проекта (возможно освобождение от подоходного налога для физических лиц и от социальных отчислений).

10. Приведенный в предыдущем пункте перечень не является исчерпывающим. Он был составлен для иллюстрации того, что вопрос о предоставлении налоговых льгот возникает в различных контекстах и на каком-то этапе требует установления некоего предела. Например, далеко не многие страны готовы отказаться от налогообложения доходов местных постоянных резидентов, работающих в компании, которая предоставляет услуги по контракту, финансируемому из фонда помощи. В тех случаях, когда налоговые льготы предусматриваются в общих налоговых правилах, специальных мер по освобождению от налогообложения проектов, реализуемых в рамках программ помощи, не требуется. Например, операции нерезидента, импортирующего товары, которые после использования в целях проекта будут вывезены из страны, могут квалифицироваться в соответствии

с условиями общего таможенного режима для временного ввоза. Предоставляющий услуги нерезидент, не имеющий постоянно действующего предприятия в данной стране, может быть освобожден от уплаты подоходного налога в соответствии с общими правилами (многие страны в таких ситуациях воздерживаются от налогообложения, даже в условиях отсутствия договора об избежании двойного налогообложения). Либо нерезидент, предоставляющий услуги без образования постоянно действующего предприятия, может получить налоговые льготы по условиям договора общего применения об избежании двойного налогообложения; в этом случае не требуется особого упоминания о том, что средства на реализацию проекта предоставлены в форме помощи.

III. Почему доноры не стремятся финансировать расходы по уплате налогов?

11. Анализ данной проблемы уместно начать с общего положения большинства учебных пособий по теории государственного финансирования: если единственной целью помощи является благополучие одного получателя, то предпочтительно делать подарки в виде денег, а не натурой – тогда получатель, лучше всех знающий собственные вкусы и потребности, может использовать эти деньги так, как сочтет нужным, и ему не придется потреблять те товары и услуги, которые были выбраны для него поставщиком. Если применить это правило к условиям международной помощи, то подобное обоснование предполагает, что донор не должен возражать против уплаты налогов на предоставляемую помощь, поскольку такие операции схожи с простым денежным переводом. Однако очевидно, что это нечастое явление, и, следовательно, в содержащихся в учебниках выводах упускается из вида ряд ключевых, по крайней мере с точки зрения некоторых доноров, аспектов предоставления помощи. Важно понять, каковы эти аспекты. Почему доноры традиционно неохотно соглашались, а в некоторых случаях продолжают неодобрительно смотреть на то, что страна-получатель облагает налогами их международную помощь?

12. Одна из причин – хотя нет сомнений, что таких причин несколько[8], – по-видимому, заключается в том, что чувство удовлетворения, которое испытывает донор от своей щедрости, зависит не от суммы в денежных единицах или от пользы, извлеченной получателем, а от конкретных товаров и услуг, поставляемых донором. (Это соответствует концепции "радости дарения" в качестве мотивационной модели, лежащей в основе филантропической деятельности). Представим, например, что доноров интересует только количество школ, строительство которых они финансируют. Если при освобождении от налогов на импортируемые материалы стоимость строительства одной школы равна 100 тыс. долл. США, и эти затраты возрастают до 125 тыс. долл. при уплате пошлины на импорт, получается, что при бюджете в 1 млн. долл. США в условиях освобождения от налога на импортные материалы можно построить 10 школ, и только 8 школ – при уплате

[8] Например, помощь на осуществление проекта предпочтительнее бюджетной поддержки ввиду облегченного механизма прямого или косвенного согласования и/или возможности налогообложения сопутствующих доходов, полученных резидентами страны-донора.

налога на импорт. По всей видимости, проще мобилизовать политическую поддержку для реализации подобных проектов целевой помощи (строительство школ, вакцинация детей и т. д.), чем обеспечить средства на нецелевую бюджетную поддержку: донорам, возможно, будет казаться, что их бюджетная поддержка не оценивается так высоко, как помощь в реализации проектов[9]. В этих обстоятельствах доноры открыто заявляют о своем нежелании платить налоги даже в том случае, если сумма налоговых платежей не влияет на общую стоимость помощи. (Но существует и оборотная сторона: если целевая помощь оказывается бесполезной тратой средств или не приносит результатов, то она становится весьма уязвимой для политической критики.)

13. Однако все вышесказанное не в полной мере объясняет суть происходящего. Предположим, что донор не столько обеспокоен общим количеством школ, строительство которых он финансирует, сколько общим количеством школ в стране-получателе. Тогда донору до известной степени безразлично, платить или не платить налог, так как возможность перевода средств между статьями бюджета означает, что получатель может просто компенсировать недостающие суммы путем использования собственных ресурсов. Продолжая пример, приведенный в предыдущем пункте, предположим, что получатель хочет построить 11 школ. Если помощь освобождена от налогов, ему придется выделить 100 тыс. долл. США из своих собственных ресурсов на строительство еще одной школы, в дополнение к тем, что сооружены на деньги донора. Если же помощь облагается налогом, то получателю придется дополнительно построить две школы, чтобы компенсировать сокращение иностранной помощи. Но дополнительные налоговые поступления в размере 200 тыс. долл. США, которые он получит (по 25 тыс. долл. США с каждой из восьми школ, строительство которых финансировал донор) дадут ему требуемую сумму (хотя, возможно, он предпочтет не расходовать все денежные поступления именно таким образом). Следовательно, реальный результат будет одинаковым, независимо от уплаты налогов. Хотя эмпирические данные в отношении того, насколько взаимозаменяемыми в действительности могут быть средства, полученные в виде помощи, весьма разнородны[10], все указывает на то, что если доноры заботятся не столько о "радости дарения", сколько о реальных продуктах и услугах, которыми может пользоваться получатель, то настаивать на налоговых льготах в конечном счете представляется нецелесообразным.

14. В некоторых случаях, безусловно, донор может активно противодействовать предоставлению помощи правительству, которое способно использовать ее на общие цели бюджета. Например, в случае гуманитарного кризиса донор может оказать помощь непосредственно беженцам, при этом не желая оказывать помощь правительству. Подобное нежелание выделять средства на общую бюджетную поддержку получателя может объясняться рядом причин внешнеполитического характера, или, например, оно может быть обусловлено тем, что донор считает систему управления государственными расходами страны-получателя неэффективной (то есть в значительной степени

[9] Налоги, выплаченные в связи с помощью, оказанной в рамках проекта, необходимо включать в расчеты по ОПР и таким образом помочь донорам достичь своих целей в этой области.

[10] См. Shanta Devarajan and Vinaya Swoop (1998), "The Implications of Foreign Aid Fungibility for Development Assistance" World Bank Policy Research Working paper No. 2022.

подверженной коррупции), что существует риск либо растраты большей части прямой помощи, предоставляемой на цели бюджета, либо направления ее на осуществление других задач. Многие доноры, весьма обеспокоенные этой проблемой, считают, что при ограниченности бюджетных средств, направляемых на цели развития, важно обеспечить, чтобы все выделенные средства пошли на осуществление выбранных ими проектов, особенно в тех случаях, когда указанные проекты требуют передачи значительного объема технологий и ноу-хау, которые будут использоваться страной-получателем для дальнейшего развития.

15. Доноры могут также не одобрять того, что сумма денежных средств, выделенных напрямую на осуществление финансируемых проектов, сокращается из-за расходов на уплату налогов, и практические результаты, полученные от реализации бюджета, направляемого на цели развития, станут менее ощутимыми. Это может отрицательно сказаться на общественной поддержке мероприятий, осуществляемых в области развития. Подобное негативное воздействие усиливается, если налоги, выплаченные из бюджетных средств, предназначенных для целей развития, в стране-получателе, по общему мнению, растрачиваются или направляются на другие цели. Это особенно важно в то время, когда предпринимаются усилия по повышению эффективности использования иностранной помощи, предоставленной для достижения целей в области развития, в частности ЦРДТ. Такое негативное воздействие на общественное мнение способно привести к сокращению бюджета, направляемого на развитие. Сознавая трудности, связанные с соблюдением баланса между этими соображениями, некоторые доноры считают целесообразным использовать в качестве дополнения другие виды помощи.

16. Последней причиной, по которой доноры не стремятся финансировать налоговые сборы, являются опасения по поводу необоснованной налоговой политики получателя и/или ее реализации. Такая обеспокоенность может быть обусловлена: i) уровнем налогообложения; ii) установлением налоговой юрисдикции методами, которые представляются излишне агрессивными; либо iii) практикой налогообложения, которая ставит проекты, реализуемые на средства, полученные в качестве помощи, или отдельные страны в невыгодное положение. Еще большие опасения внушают ситуации, когда между страной-донором и страной-получателем нет соглашения об избежании двойного налогообложения. В этих условиях взимание таможенных сборов представляется неразумным, поскольку пошлины вводятся для защиты отечественной промышленности, а в случае помощи такая политическая задача не ставится. Необоснованными могут считаться и косвенные налоги, такие как НДС, поскольку налог будет взиматься либо с получателя помощи, либо с донора, хотя ни одного из них нельзя рассматривать в качестве объекта, подлежащего налогообложению.

IV. Причины изменений

17. В целом можно выделить две причины, которые заставляют доноров пересматривать свою политику в отношении освобождения от уплаты налогов.

i) Первая причина состоит в том, что освобождение от налогообложения, по общему признанию, чревато целым рядом проблем: оно вызывает рост операционных издержек, связанных с международной помощью, создает возможности для налогового мошенничества и приводит к экономическим перекосам. Применение положений, предусмотренных в двусторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения также способно усложнить систему налогов и усилить неопределенность в вопросах, связанных с тем, как определять предприятия, товары и услуги, на которые распространяется действие соглашения или каким образом следует предоставлять льготы (путем прямого освобождения от уплаты налогов или через механизмы возмещения).

ii) Вторая причина связана с развитием событий в некоторых странах-получателях, в результате которых аргументы в пользу освобождения от уплаты налогов стали терять свою актуальность. При отсутствии серьезных обоснований для отстаивания политики налоговых льгот стало очевидно, что проекты, финансируемые из фондов помощи, должны подчиняться общим налоговым правилам[11].

18. Необходимо отметить, что между двумя указанными причинами есть важное различие. Чтобы решить практические проблемы, связанные с первой причиной, достаточно отменить налоговые льготы: в данном случае не имеет значения, кто несет ответственность за уплату налога, – донор или страна-получатель. Вторая группа проблем, напротив, непосредственно связана с вопросом о целесообразности уплаты налога донором[12] (разумеется, с учетом того, что по меньшей мере в первом приближении[13] общая стоимость бюджетного пакета для доноров не изменится: путем налоговых платежей равный объем будет выведен из непосредственного бюджета проекта). В следующих подразделах эти два аспекта будут рассмотрены более подробно.

---

[11] Общую информацию по этому вопросу см. Gerard Chambas "Foreign Financed Projects in Developing Countries and VAT Exemptions" (презентация состоялась в марте 2005 года, текст доступен на веб-сайте по адресу: www.itdweb.org); Operations Policy and Country Services, World Bank, "Eligibility of Expenditures in World Bank Lending: A New Policy Framework" (26 марта 2004 года, текст доступен на веб-сайте по адресу: http://www1.worldbank.org/operations/eligibility).

[12] Основным принципом построения государственного бюджета служит положение о том, что реальный экономический эффект, получаемый от налога, не зависит от того, кто из участников сделки формально должен его платить. Однако в данном контексте этот принцип неприменим, поскольку только один участник сделки, а именно получатель, получит от нее весь доход.

[13] Каким образом изменения в режиме налогообложения скажутся на размере и характере помощи, зависит от политических процессов и (как будет рассмотрено ниже) предпочтений, благодаря которым мобилизуется поддержка идее оказания помощи в странах-донорах, – о чем (в частности, о втором факторе) известно сравнительно мало.

A. Трудности, проистекающие из предоставления налоговых льгот

19. Предоставление налоговых льгот – в зависимости от того, как организована система освобождения от налогов, – может привести к существенным операционным издержкам. Поскольку режим освобождения от налогов означает отход от повсеместно применяемых налоговых льгот, подрядчики будут стремиться получить особые льготы. В условиях, когда различные доноры проводят разную политику, пытаясь избежать налогообложения, официальным лицам стран-получателей приходится иметь дело с различными требованиями, зачастую весьма сложными и вводящими в заблуждение, что вызывает затруднения в странах, где система управления налогообложением развита слабо. Поскольку такая политика доноров накладывается на существующую правовую структуру, возникают новые вопросы юридического характера (например, доступно ли считать некий сбор "налогом", от уплаты которого можно освободить плательщика, или же данный сбор представляет собой платеж или сбор с пользователя, на которого льготы не распространяются). Освобождение от уплаты НДС не дает хороших результатов, поскольку эта операция требует сложных расчетов, связанных с вычленением входящих налогов (этого можно избежать, если операция осуществляется путем установления нулевой налоговой ставки, однако в этом случае появляется новая проблема – требования о возмещении платежей по НДС со стороны поставщиков, что создаст трудности для налоговых ведомств, не обладающих достаточным опытом). Кроме того, донорам приходится тратить значительные средства на покрытие административных накладных расходов, связанных с юридическими процедурами, мониторингом и бюджетными мероприятиями (финансирование налоговых выплат может быть запрещено в соответствии с бюджетными правилами донора, в этом случае потребуется проверка возмещаемых затрат на предмет выявления налогов, учтенных в этих суммах; необходимо также разрабатывать соглашения и пересматривать контракты). В случае возникновения проблем для их решения приходится выделять людские ресурсы. Иными словами, работа в условиях особого режима делает стоимость контракта более высокой по сравнению с контрактами, в отношении которых применяется общий режим налогообложения.

20. Нельзя не учитывать тот факт, что при предоставлении налоговых льгот в странах – получателях помощи, не имеющих развитой системы налогообложения и эффективных таможенных служб, открываются возможности для мошенничества. Освобождение от уплаты налогов и таможенных пошлин повышает вероятность злоупотреблений, связанных с этими льготами. Причем такие злоупотребления особенно серьезны в области косвенных налогов. В случае прямого налогообложения проблема состоит в том, платит или не платит подрядчик налог с дохода, получаемого от проекта. Размер налога, о котором идет речь, относительно ограничен. Но в случае с косвенными налогами освобожденные от налога товары, поступающие в страну, могут оказаться на внутреннем рынке. Если злоупотребления происходят в таможенной службе, на внутренний рынок будут поступать самые разные товары, с которых не взимается НДС или таможенная пошлина, хотя эти товары на самом деле не подлежат освобождению от налогов. Объем таких товаров может в несколько раз превышать размеры оказываемой помощи. В зависимости от того, каким образом осуществляется предоставление льгот,

мошеннические операции могут практиковаться и при освобождении от НДС товаров, приобретаемых на местном рынке. Если подрядчику разрешено приобретать товары без уплаты НДС путем предъявления документа, подтверждающего право на освобождение от налога, следует ожидать, что он будет злоупотреблять таким правом. (Злоупотребления, порождаемые освобождением от уплаты подоходного налога, не достигают таких масштабов, поскольку сумма подоходного налога, подлежащая уплате данным лицом, ограничена его доходами.) С учетом того, что объемы иностранной помощи весьма внушительны, негативное воздействие таких налоговых махинаций на внутреннюю систему налогообложения страны может оказаться весьма значительным.

21. Освобождение от уплаты налогов требует от налоговой службы стран-получателей выделения средств для осуществления контроля за предоставлением льгот и пользованием ими. Разнообразие применяемых практических методов и ожидания многочисленных доноров, с которыми приходится иметь дело стране-получателю, усугубляют проблему. Нагрузка, которую испытывает система управления, и опасность мошенничества варьируются и зависят от методов предоставления налоговых льгот. Например:

i) Если речь идет об НДС на товары, произведенные на внутреннем рынке, такие товары могут быть освобождены от налога либо в качестве альтернативы выплаченные суммы могут быть возвращены покупателю. Последний вариант предусматривает совершенствование механизма контроля за пользованием льготой.

ii) Вместо освобождения от уплаты налогов правительство страны-получателя может предоставлять подрядчику, выполняющему работы в рамках проекта, финансируемого из фондов помощи, ваучеры на сумму, равную предполагаемым косвенным налогам[14]. С помощью этих ваучеров подрядчики могут впоследствии оплатить налоги. Преимущество системы ваучеров заключается в том, что она позволяет правительству страны-получателя заранее определить точную сумму бюджетных затрат. Однако с другой стороны, управление системой ваучеров (или системой освобождения от налогов) требует административных затрат, к тому же существует риск, что ваучеры будут подделывать. Кроме того, опыт показывает, что необходим строгий централизованный контроль в тех случаях, когда выдачей ваучеров занимаются несколько организаций: были случаи, когда выпуск неожиданно большого количества ваучеров приводил к значительным проблемам с ликвидностью.

iii) Правительство может принять на себя ответственность по выплате налогов с проектов, реализуемых на средства иностранной помощи. Однако на практике оно может столкнуться с проблемой нехватки ресурсов и не выполнить вовремя свои обязательства, что задержит осуществление проекта и затруднит работу и без того перегруженной налоговой службы.

[14] Система ваучеров применяется в ряде стран в частности в Бенине, Буркина Фасо, Камеруне, Кот-д'Ивуаре, Мали, Нигере, Сенегале и Того.

22. В числе факторов, заставивших доноров пересмотреть свою политику, следует отметить и стремление снизить операционные издержки, которые возникают для страны-получателя в результате применения таких схем. При этом следует отметить, что некоторые доноры могут помочь странам-получателям преодолеть трудности, с которыми им приходится сталкиваться в ходе освобождения предоставляемой помощи от налогов, путем укрепления технического сотрудничества в области управления налогообложением. Таким донорам нужно подумать над тем, что, оказывая помощь в преодолении этих трудностей, они повышают способность страны-получателя более эффективно осуществлять управление проектами.

23. Предоставление льгот может, помимо прочего, привести к диспропорциям. Например, если импортируемые товары, которые используются в работе над проектом, освобождены от налогов, а для товаров, приобретаемых на внутреннем рынке, освобождение не предусмотрено, это может нарушить баланс в сторону импорта. Поставщики из частного сектора, не пользующиеся налоговыми льготами на вводимые ресурсы, могут оказаться в невыгодном положении в попытке конкурировать с проектами, которые предоставляют такие льготы. Освобождения от уплаты налогов могут привести к искажению структуры вводимых ресурсов проекта и сместить центр тяжести в сторону (выведенного из налогообложения) капитала и других материальных средств в ущерб использованию (налогооблагаемой) рабочей силы.

24. Налоговые льготы могут быть сопряжены с проблемами юридического характера. В некоторых странах нет надлежащей правовой базы для предоставления льгот, то есть такие действия могут основываться на договоренностях, не имеющих силу закона. Даже если предоставление льгот предусмотрено в надлежащим образом ратифицированном договоре или установлено законом, существуют трудности с толкованием[15], зачастую возникающие в результате неясных формулировок, особенно когда льготный режим предусмотрен законами, не относящимися к налоговому законодательству, и не интегрирован в него. Подобные трудности усугубляются, если перед тем, как предоставить налоговые льготы, не проводились консультации с министерством финансов и налоговыми службами и эти ведомства не привлекались к выработке соответствующих юридических положений.

25. Не менее важным является тот факт, что льготное налогообложение одного из участников рынка всегда сопряжено с риском выдвижения дальнейших требований по предоставлению льгот, иногда в прямой форме, в качестве средства по устранению перекосов, возникающих в области конкуренции в результате первичного освобождения от налогообложения, иногда в косвенной, – поскольку создан прецедент, который могут использовать другие. Действительно, многие доноры весьма настойчиво требуют от развивающихся стран сократить количество льгот в своих налоговых системах в целом. Другие же понимают, что такие требования не вполне согласуются с нажимом, который они продолжают оказывать, пытаясь обеспечить себе льготный режим.

[15] Например, с этой серьезной проблемой столкнулся Тимор-Лешти; кроме того, такие вопросы могут возникнуть при проведении разграничений между дипломатическими и другими целями.

26. Тем не менее следует признать, что операция по отмене налоговых льгот сама по себе может создать определенные сложности. Например, если допустить, что доноры не безразличны к тому, какой реальный объем товаров и услуг они финансируют, то введение налога может внести диспропорции в распределение их ресурсов между странами из-за разных налоговых ставок. Более того, можно предположить, что по мере того, как развивающиеся страны в целях привлечения доноров станут снижать ставки налогообложения, возникнет конкуренция, которая пагубно отразится на участниках. Вместе с тем на уровне "разумного" (в том смысле, который будет обсуждаться ниже) налогообложения подобные перекосы вряд ли будут ощутимыми. Кроме того, так как потоки помощи, как правило, отличаются большей волатильностью, по сравнению с внутренними налоговыми поступлениями, отмена налоговых льгот может усугубить трудности бюджетного регулирования. Однако благоприятный эффект от повышения среднего уровня налоговых поступлений, по всей видимости, полностью компенсирует эти трудности; более радикальный метод решения подобных проблем состоит в преодолении волатильности в поступлениях помощи. И наконец, следует помнить о том, что отмена льгот в некоторых случаях не требует возобновления переговоров по существующим двусторонним соглашениям. Расходы по проведению таких переговоров также следует учитывать, принимая решение о том, насколько целесообразна отмена налоговых льгот в том или ином случае.

27. В целом, не вызывает сомнений тот факт, что диспропорции и практические трудности, возникающие в странах-получателях в процессе отмены льгот, становятся своего рода тормозом на пути к достижению целей в области развития, которым и призвана служить оказываемая помощь. И любое увеличение масштабов помощи может только увеличить эти трудности.

B. Изменение условий оказания помощи

28. Проблемы, связанные с "неразумной" налоговой политикой стран-получателей (см. пункт 16) в известной мере были сняты с повестки дня самим ходом развития ситуации в развивающихся странах и странах с переходной экономикой. В целом уровень налоговых ставок снизился. Ставка подоходного налога практически во всех развивающихся странах в настоящее время ниже, чем, например, 30 лет назад. Либерализация торговли аналогичным образом повлияла на тарифы, что, в свою очередь, привело к уменьшению количества случаев применения высоких налоговых ставок. Что же касается установления налоговой юрисдикции, то многие развивающиеся страны в одностороннем порядке сократили свою налоговую юрисдикцию до масштабов, которые предусматриваются в большинстве договоров об избежании двойного налогообложения. Так, нерезиденты, предоставляющие услуги внутри данной юрисдикции, обычно облагаются налогами только в тех странах, где они имеют действующее предприятие. Конечно, существуют случаи, когда действие налоговой юрисдикции распространяется за пределы, предусмотренные обычными условиями договоров. Однако общая тенденция состоит в том, что все большее число развивающихся стран заключают договоры об избежании двойного налогообложения. Полная отмена налогов на операции, финансируемые из средств донорской помощи, вряд ли решит существующие проблемы; более продуктивным может быть предоставление ограниченного числа льгот, которые предусматриваются в типичных договорах об избежании двойного налогообложения (например, освобождение от уплаты подоходного

налога нерезидентов, не имеющих в данной стране постоянно действующих предприятий).

29. Управление государственными расходами (см. пункт 14) продолжает оставаться серьезной проблемой в целом ряде стран, но есть и другие примеры, свидетельствующие о том, что в этой области наблюдается значительный прогресс. Отсюда можно сделать вывод, что в тех случаях, когда донора главным образом беспокоит неэффективность управления государственными расходами, эту проблему следует решать изолированно, изучая ситуацию в каждой из тех стран, куда донор направляет свою помощь. Анализ системы управления государственными расходами может убедить доноров в том, что некоторые получатели урегулировали проблемы, вызывавшие их опасения. Подобные обзоры могут проводиться в настоящее время в рамках инициативы, связанной с управлением государственными расходами, которая реализуется в ряде стран при участии МВФ, Всемирного банка и других учреждений.

30. Обеспокоенность в отношении состояния системы управления государственными расходами предполагает, что любые средства, направляемые непосредственно на поддержку бюджета, уязвимы для коррупции и могут быть использованы не по назначению. При этом важно помнить, что и при осуществлении проекта возможны коррупция, ненадлежащее управление и неэффективное использование средств (хотя доноры, видимо, полагают, что в этом отношении они подвергаются меньшему риску, так как контролировать выполнение проекта легче, чем всю систему управления государственными расходами).

31. И наконец, донору, который одновременно оказывает и целевую поддержку, и общую бюджетную поддержку, нелегко найти убедительные доводы в пользу освобождения от уплаты налогов, поскольку и без налоговых льгот он может сохранить в неприкосновенности схему финансирования, уменьшив сумму, предназначенную для общей поддержки бюджета[16]. В широком смысле взаимозаменяемость финансовых инструментов предполагает фактическое отсутствие различий между предоставленной целевой помощью и средствами, поступившими в качестве общей бюджетной поддержки. Поскольку целевая помощь позволяет получателю сократить расходы из общего бюджета в той области, куда поступает целевая поддержка, то целевая помощь может, по меньшей мере отчасти, дать тот же результат, что и общая бюджетная поддержка.

32. На протяжении последних лет доля бюджетной поддержки в общих потоках помощи неуклонно возрастает – ее объем увеличился с 10 процентов в 2000 году до 20 процентов в 2005 году[17]. Эта тенденция обусловлена мерами по списанию задолженности и, в более широком плане, повышением

[16] Предположим, например, что донор финансирует проекты на сумму 10 млн. долл. США, а также обеспечивает общую бюджетную поддержку в размере 5 млн. долл. США. Предположим, что отмена налоговых льгот повышает стоимость проектов до 12 млн. долл. США. В этом случае, если сократить общую бюджетную поддержку до 3 млн. долл. США, результат будет тот же самый, с освобождением от уплаты налогов или без него.

[17] См. Sanjeev Gupta, Catherine Pattillo and Smita Wagh (2006) "Are Donor Countries Giving More or Less Aid?" IMF Working Paper WP/06/01. Работа будет опубликована в *Review of Development Economics*.

осведомленности в отношении взаимозаменяемости финансовых инструментов возможного неэффективного использования помощи, предоставляемой в рамках реализации проектов, так как получатели, как правило, лучше информированы о своих нуждах[18]. Учитывая возросшее стремление доноров к оказанию общей бюджетной поддержки, одновременная борьба за налоговые льготы представляется нелогичной.

33. Вместе с тем если донор ограничен в средствах и путем предоставления помощи пытается достичь определенных целей, для реализации этого стремления есть целый ряд средств, помимо налоговых льгот. Предположим, например, что донора интересует проблема борьбы с малярией в стране-получателе. Путем переговоров с правительством этой страны донор может настоять на том, чтобы и это правительство выделило государственные средства для финансирования мер по ликвидации малярии (не обязательно в рамках того же проекта). Подобный гибкий подход может помочь донору решить проблему, не прибегая к налоговым льготам как политическому инструменту.

34. Несмотря на указанные тенденции и соображения различного рода, в отдельных случаях настойчивость доноров, пытающихся получить налоговые льготы, представляется обоснованной. То есть вряд ли можно найти приемлемый вариант, если донор по принципиальным соображениям не желает предоставлять общую бюджетную помощь получателю (пункт 14), остается ждать, когда условия, породившие это настроение, изменятся к лучшему. Действительно, в подобной ситуации – как, например, в случае с донором, для которого главное – чувство удовлетворения, которое он испытывает, финансируя строительство некоторого количества школ, – взимание с помощи налогов может оказаться контрпродуктивным, в том смысле, что проиграют обе стороны – и получатель, и донор[19].

35. Очевидно, что на вопрос, должен ли донор настаивать на освобождении от налогообложения, нет единого правильного ответа, который устраивал бы всех доноров, всех получателей и подходил для всех проектов. Может оказаться, что доноры придают существенное значение не только реальным объектам и услугам, которые они предоставляют, но и налоговым поступлениям, которые получает правительство страны-получателя. ("Разумный" уровень налогообложения в их представлении может в известной мере отражать относительную значимость этих двух факторов.) В такой ситуации решающее значение приобретает удовлетворенность доноров в отношении того, как используется их помощь. Очевидную пользу обеим сторонам могла бы принести выработка общего широкого подхода к проблеме. Опыт, приобретенный в ходе предоставления помощи в других областях, показывает, что без совместных усилий, направленных на координацию

[18] Общие соображения того же характера лежат в основе тенденции предоставлять необусловленную помощь.

[19] В качестве простого примера предположим, что какому-либо донору, предоставившему помощь, важно только количество построенных на его средства реальных объектов (скажем, школ), а получателю все равно, будут это школы или их денежный эквивалент. В этой ситуации, если ценовая эластичность спроса на школы для донора превысит единицу, от налогообложения средств, предназначенных для строительства школ, обе стороны окажутся в проигрыше, потому что уменьшится и количество построенных школ, и денежное выражение стоимости помощи.

действий в области налогообложения, реального упрощения в этой сфере добиться не удастся.

V. Варианты

36. Как говорилось выше, существуют две группы аргументов, которые рассматривались в предыдущем разделе, концептуально отличающихся друг от друга. Операционные трудности, связанные с предоставлением налоговых льгот, в принципе разрешимы – для этого существуют конкретные меры, такие как система ваучеров, в рамках которой налоги взимаются, но расходы по налогообложению перекладываются на плечи правительства страны-получателя (которое в результате получает нулевую чистую выручку, если не учитывать такой плюс, как уменьшение злоупотреблений). С другой стороны, вопрос о том, должен ли донор платить налоги, зависит от целого ряда политических и экономических соображений. Вместе с тем современные тенденции – повышение осведомленности в отношении сложностей, возникающих в ходе предоставления налоговых льгот, а также частичное решение проблем, традиционно вызывавших обеспокоенность доноров и являвшихся первопричинной их нежелания уплачивать налоги с предоставляемой помощи – свидетельствуют о том, что аргументы, выдвигаемые с обеих сторон, все чаще подтверждают правильность систематической уплаты налогов с проектов, финансируемых донорами.

37. В отдельных случаях, как подчеркивалось ранее, доноры по-прежнему будут настаивать на отмене налогообложения. В иных обстоятельствах они могут отказаться от таких требований, что будет зависеть от ситуации в стране-получателе, и, не в последнюю очередь, от эффективности и прозрачности управления государственными расходами. Маловероятно, что доноры согласятся на неограниченное налогообложение всей предоставляемой помощи, но вполне возможно и реально, что со временем многие проекты, финансируемые из средств, поступивших в форме помощи, будут подпадать под нормальный режим налогообложения.

38. Некоторым донорам покажется привлекательным подход Всемирного банка, в соответствии с которым в проекты по оказанию помощи включается финансирование затрат на налоги, исключая те случаи, когда налоги существенны по объему, 1) чрезмерны или 2) носят дискриминационный характер[20]. Если доноры осуществляют деятельность во многих странах, такой подход потребует внимательного изучения налогового режима каждой страны. Однако проведение самостоятельного исследования силами каждого донора будет означать дублирование усилий, что ставит вопрос о возможности применения согласованных международных стандартов. К сожалению, решение на международном уровне вопроса о том, является ли данный налоговый режим в конкретной стране "приемлемым", весьма затруднительно, к тому же разработка процедуры для такого определения является не менее трудоемким процессом. Тем не менее принимать решение необходимо, и одна

[20] Необходимо будет определить условия, касающиеся таких возможных изменений налогового режима в течение срока деятельности проекта, которые могли бы изменить оценку организации-донора. Может потребоваться выработка основных принципов по данному вопросу, чтобы обеспечить ясность как для донора, так и для получателя.

из возможностей – просто оставить данное решение не усмотрение каждого заинтересованного донора. Однако, следуя стратегии более широкого участия в улучшении координации деятельности по оказанию помощи, дублирование усилий можно минимизировать, если и доноры, и получатели будут обмениваться информацией. Например, результаты анализа, выполненного сотрудниками Всемирного банка, содержатся в разделе "параметры финансирования страны", которые основываются на "информации о стране"[21]. Если бы такие сведения (вместе с данными других исследований, проведенных донорами, в том случае, если такие данные имеются) находились у доноров в общем пользовании наряду с информацией о любых ответных мерах, которые власти готовы принять в случае признания налогов необоснованными, то польза от такого анализа была бы всеобщей.

39. Подобной анализ не ставит своей задачей оценку качества налоговой системы страны в целом – здесь должна быть полная ясность; цель состоит в том, чтобы дать донору общее представление о том, соответствует ли в широком смысле налогообложение в данной стране принятой международной практике, и выработать определенную стратегию, которую можно применять в ходе осуществления проектов по оказанию помощи. Таким образом, в своей практической деятельности – такой подход уже отчасти применяется в отношении систем управления государственными расходами – доноры могут полагаться на исследования, проведенные другими финансирующими организациями, в той мере, в какой эти исследования подтверждены заслуживающей доверия документацией и серьезным анализом.

40. В качестве альтернативы можно использовать такой путь, как переговоры между донорами и получателями, в ходе которых будут выработаны основные принципы отмены некоторых видов льгот для международной помощи.

41. Эти альтернативные варианты не являются взаимоисключающими. Разные доноры могут отдать предпочтение различным стратегиям. В качестве эксперимента в нескольких странах можно организовать дискуссию, посвященную координации действий донорами.

42. Помимо общей проблемы, связанной с обоснованностью налогового режима в отдельно взятой стране, существуют конкретные случаи, когда обложение налогом помощи со стороны ее получателя не имеет никаких оснований. Примером может служить введение импортных пошлин на импортные материалы, предназначенные для оказания помощи пострадавшим от стихийного бедствия, для чрезвычайных ситуаций в сфере здравоохранения, борьбы с голодом и преодоления последствий других гуманитарных катастроф. Представляется, что доноры скорее откажутся от всех требований в отношении предоставления налоговых льгот, если подобные операции не будут облагаться налогами. Существует несколько вариантов достижения этой цели: 1) страны могут в одностороннем порядке включить положения о налоговых льготах во внутреннее налоговое законодательство, возможно, в соответствии с основными принципами, принятыми на международном уровне, 2) положения, предусматривающие освобождение от уплаты налогов, могут быть предусмотрены в многосторонних договорах. Первый вариант, по всей

[21] См. Operations Policy and Country Services, World Bank, Eligibility of Expenditures in World Bank Financing: RFY05 Report on Implementation Experience (3 октября 2005 года). Доклад доступен на веб-сайте по адресу: http://www1.worldbank.org/operations/eligibility/.

видимости, легче осуществить, поскольку переговоры по заключению договора требуют много времени и усилий. Кроме того, это позволит сформулировать положения, касающиеся условий налоговых льгот, в соответствии с налоговым законодательством каждой страны.

43. Таким образом, необходимо разработать основные принципы, в соответствии с которыми определенные операции будут освобождаться от налогообложения. Представляется, что в их число должны быть включены следующие случаи:

- Импорт товаров, предназначенных для преодоления гуманитарных кризисов, таких как стихийные бедствия, голод или чрезвычайные ситуации в сфере здравоохранения, не следует облагать налогами или пошлинами. Наличие таких кризисных ситуаций должно быть признано соответствующими политическими органами, причем ввоз упомянутых товаров должен производиться правительством иностранного государства или некоммерческой организацией по просьбе страны-получателя. Эти товары должны использоваться в целях преодоления кризиса (и вывозиться после окончания операций) либо предназначаться для бесплатной раздачи жертвам катастрофы.

- Физическое присутствие лица на территории страны – получателя помощи с целью проведения работ по преодолению кризиса (как указано выше) не будет учитываться в плане определения его статуса как резидента с целью взимания с него подоходного налога с физического лица.

- Доход, полученный правительственным служащим страны-донора или сотрудником публичной международной организации в результате работы по найму, как правило, не подлежит налогообложению в стране-получателе до тех пор, пока присутствие в стране этого сотрудника связано с предоставлением помощи по проекту, финансируемому страной-донором или организацией.

- Если предприятие-нерезидент (компания или отдельный консультант) занимаются деятельностью в стране-получателе по поручению иностранного правительства в рамках одобренного проекта по предоставлению помощи, доходы, полученные нерезидентом и связанные с этой деятельностью, не облагаются налогами в стране-получателе в том случае, если нерезидент не имеет постоянного предприятия (постоянно действующего предприятия) на территории страны-получателя в течение определенного срока, не превышающего оговоренный период времени (например, шесть или двенадцать месяцев).

- Правила налогообложения, применимые к операциям, связанным с проектами по предоставлению помощи, которые финансируются правительствами иностранных государств или публичными международными организациями, не должны быть дискриминационными или чрезвычайно обременительными по сравнению с обычным налоговым режимом страны-получателя.

44. Некоторые из этих основных принципов совпадают с положениями об освобождении от уплаты налогов, предусмотренными в типичных двусторонних договорах о налогообложении. Если между страной-донором и страной – получателем помощи уже существует подобный договор, необходимость в таких принципах отпадает. Однако существующая сеть договоров далеко не является всеобъемлющей, и в ближайшем будущем вряд ли станет такой. Тем не менее если страны, получающие помощь, пожелают следовать упомянутым основным принципам в своем внутреннем законодательстве, это существенно ускорит процесс их практической реализации.

VI. Выводы

45. Один из выводов, сделанных в данном документе, состоит в том, что все большее распространение получает практика налогообложения проектов, осуществляемых на средства иностранной помощи, в соответствии с общим налоговым законодательством страны-получателя. В данном документе предлагается, чтобы группа доноров и стран-получателей вместе с членами Международного диалога по налогообложению (МДН) в дальнейшем изучила эти вопросы и по возможности разработала основные принципы, направленные на выработку более скоординированного подхода, который могли бы применять эти страны.

46. В документе отмечается, что ряд стран-доноров не готовы признать право стран-получателей облагать налогом деятельность в рамках проектов, осуществляемых на средства донора. Очевидно, что каждая страна-донор должна по своему усмотрению определять условия, на которых она желает оказывать международную помощь. Тем не менее представляется обоснованным – хотя исключения из правил всегда будут существовать – установить ограничения на налоговые льготы. Если управляющие структуры страны-получателя вызывают доверие, в первую очередь в том, что касается управления государственными расходами, страны и международные организации, направляющие помощь, могут принять решение не настаивать на освобождении от налогообложения операций, связанных с реализацией проектов в рамках программы помощи, кроме тех случаев, когда правила страны-получателя, касающиеся налогообложения операций, связанных с проектами предоставления помощи, не соответствуют принятым международным принципам, либо считается, что такие правила приведут к чрезмерному налогообложению.

47. С другой стороны, необходимо оказывать содействие странам-получателям в укреплении систем управления государственными расходами и пересмотре структуры налогообложения/системы тарифов, чтобы дать донорам уверенность в том, что сумма налоговых платежей, выплаченных с предоставленной помощи, не будет превышать разумных пределов и средства будут правильно использованы.

48. При всем различии своих интересов и приоритетов доноры, возможно, сочтут целесообразным продолжить обсуждение проблем, описанных в данном документе, и рассмотреть возможность создания более скоординированной системы, базирующейся на международно-принятых концепциях, критериях и

практике. Координация действий не означает, что все страны-доноры согласятся на отмену налоговых льгот. Возможно, ряд доноров будут по-прежнему настаивать на предоставлении некоторых налоговых льгот во всех случаях либо в каких-то конкретных случаях в зависимости от обстоятельств. Разработка более согласованной системы, таким образом, не обеспечит единообразия в практической деятельности доноров, но до некоторой степени она внесет ясность, установит пределы и создаст стандарты в области предоставления налоговых льгот.

49. Основные принципы, о которых говорится в пунктах 42–44, могут быть расширены и дополнены, что будет содействовать развитию диалога между донорами и странами-получателями. В разработке основных принципов должны принимать участие страны-доноры и получатели помощи. Один из вариантов – предложить МДН учредить рабочую группу, которая позволит заинтересованным сторонам более глубоко изучить проблемы, изложенные в данном документе, и по возможности определить основные принципы разработки более согласованного подхода, который может быть принят этими странами. Учитывая значимость проблемы для бюджета, выделяемого донорами на помощь, чрезвычайно важно привлекать доноров к любой работе в этой сфере.

50. Следует поощрять страны и международные организации, занимающиеся оказанием международной помощи, к широкому обмену между собой и со странами-получателями результатами анализа налоговых правил, применяемых в странах-получателях в отношении операций в рамках международных проектов по оказанию помощи.

51. В тех случаях, когда рассматривается вопрос об освобождении от налогообложения операций, осуществляемых в рамках программ по оказанию помощи, странам следует принять меры к тому, чтобы свести к минимуму административные расходы и возможности для мошенничества. В качестве примеров можно привести прямые платежи со стороны правительства (хотя гарантировать такие платежи бывает сложно), применение схем по возмещению выплаченных сумм, как в случае с НДС (хотя осуществление эффективного контроля за возмещением НДС – это постоянная проблема в развивающихся странах) и использование ваучеров (хотя, как уже отмечалось выше, такие схемы также сопряжены с рядом сложностей). Несмотря на то что в какой-то форме контроль должен осуществляться, все перечисленные варианты имеют серьезные недостатки.

52. В тех случаях, когда рассматривается вопрос об освобождении от налогообложения операций в рамках оказания помощи, сторонам рекомендуется использовать следующие правовые инструменты для укрепления правового режима в стране-получателе:

- Убедиться, что налоговые льготы предоставляются в соответствии с законом, или, если они предоставляются по условиям соглашений, что соглашения санкционированы законом.
- Конкретно определить круг операций, которые не облагаются налогом, применимый режим налогообложения и условия предоставления налоговых льгот.

53. Чтобы обеспечить прозрачность и собрать информацию, необходимую для принятия политических решений и для проведения общественных дискуссий, следует рекомендовать получателям помощи подготавливать и публиковать анализ расходования налоговых поступлений с указанием сумм налоговых средств, которые были упущены в результате налогообложения иностранной помощи.

54. Кроме того, во время обсуждения условий соглашений по предоставлению налоговых льгот донорам следует проявлять гибкость и соглашаться с налогообложением тех операций, которые наиболее часто становятся объектами мошенничества и сопряжены с высокими административными расходами. Иными словами, нет никакого смысла в том, чтобы от уплаты налогов освобождались все операции без ограничений. Льготы нужно применять так, чтобы минимизировать проблемы в области управления.

55. Основной темой данного документа было налогообложение помощи, предоставляемой правительственными учреждениями в целях реализации проектов. Сходные экономические проблемы практического характера возникают и в тех случаях, когда помощь предоставляется неправительственными организациями и частными фондами. Осложнения могут возникнуть, если помощь, предоставляемая из таких источников, будет подлежать другому режиму налогообложения. Можно привести доводы в пользу того, что налоговый режим для всех видов помощи должен быть одинаковым. Между тем в случае частных пожертвований возникает ряд проблем особого рода – не только по определению, но и в силу мотивации, самого акта дарения – эти проблемы требуют отдельного анализа, который будет проведен в будущем.