



ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ  
« И Н Ж Э К »

---

Ministry of education and science of Ukraine  
Kharkov national university of economics

**Yu. B. IVANOV, A. N. TISCHENKO**

**MODERN PROBLEMS  
OF TAXATION POLICY**

Study guide

Kharkov  
«ENGEC» PH  
2006

Министерство образования и науки Украины  
Харьковский национальный экономический университет

**Ю. Б. ИВАНОВ, А. Н.ТИЩЕНКО**

# **СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

Учебное пособие

*Рекомендовано Министерством образования  
и науки Украины как учебное пособие*

Харьков  
ИД «ИНЖЭК»  
2006

ББК 65.9 261.4

И 20

*Гриф видан Министерством образования и науки Украины  
(письмо № 14/18.2-299 от 09.02.2005 г.)*

**Рецензенты:** д-р экон. наук, проф., зав. каф. организации, планирования и регулирования экономики Одесского государственного экономического университета *В. Р. Кучеренко*; д-р экон. наук, проф., зав. каф. финансов Донецкого государственного университета экономики и торговли им. М. Туган-Барановского *Л. А. Омелянович*; докт. экон. наук, профессор, зав. каф. налогообложения Восточноукраинского национального университета им. В. Даля *Т. В. Калинеску*

**Иванов. Ю. Б., Тищенко А. Н.**

**И 20    Современные проблемы налоговой политики:** Учебное пособие.–  
Х: ИД «ИНЖЭК», 2006.– 328 с. Русск. яз.

**ISBN 966-392-041-6**

**Авторский коллектив:** Иванов. Ю. Б., д-р экон. наук, профессор (общая редакция, введение, гл. 5, 6); Тищенко А. Н., д-р экон., профессор (гл. 1 – 5).

В пособии рассмотрены теоретические и методические основы налоговой политики. Определены место и роль налоговой политики в государственном регулировании экономики, основное внимание уделено макроэкономическим аспектам налоговой политики и проблемам развития фискальных систем в транзитивной экономике. Рассмотрены проблемы налогового регулирования экономического роста и перспективы развития налоговой политики Украины в контексте интеграционных процессов.

Рекомендовано для использования в учебном процессе и самостоятельной подготовки студентов специальности «Налогообложение», специальностей направления «Экономика и предпринимательство». Издание предназначено также для преподавателей, аспирантов, научных работников, слушателей системы последипломного образования, а также для специалистов-практиков, работников налоговых органов, аудиторов, налоговых консультантов.

ББК 65.9 261.4

У посібнику розглянуті теоретичні й методичні основи податкової політики. Визначено місце й роль податкової політики в державному регулюванні економіки, основна увага приділена макроекономічним аспектам податкової політики й проблемам розвитку фискальних систем у транзитивній економіці. Розглянуто проблеми податкового регулювання економічного зростання й перспективи розвитку податкової політики України в контексті інтеграційних процесів.

Рекомендовано для використання в навчальному процесі й самостійній підготовці студентів спеціальності «Оподаткування», спеціальностей напрямку «Економіка й підприємство». Видання призначене також для викладачів, аспірантів, науковців, слухачів системи післядипломної освіти, а також для фахівців-практиків, працівників податкових органів, аудиторів, податкових консультантів.

© Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н., 2006

© ИД «ИНЖЭК», 2006

**ISBN 966-392-041-6**

# СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
<b>Раздел 1. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА.....</b>	<b>11</b>
1.1. Налоговая политика на макро- и микроэкономическом уровнях, ее сущность и принципы разработки .....	11
1.2. Налоговая политика в системе государственного управления экономикой. Исторический аспект .....	19
1.3. Цели и задачи налоговой политики .....	28
1.4. Эволюция теории налогов .....	31
<b>Раздел 2. МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ .....</b>	<b>49</b>
2.1. Валовой внутренний продукт как сумма добавленных стоимостей .....	49
2.2. ВВП и национальный доход в кругообороте доходов и расходов.....	54
2.2.1. Закрытая экономика без участия государства .....	54
2.2.2. Налоги как основной элемент формирования бюджета в кругообороте доходов и расходов в модели ВВП.....	60
2.3. Валовой внутренний продукт в полной модели открытой экономики с участием государства .....	72
2.4. Факторы макроэкономической нестабильности и их взаимосвязь с налоговой политикой .....	81
<b>Раздел 3. ФИСКАЛЬНЫЙ МЕХАНИЗМ МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ.....</b>	<b>98</b>
3.1. Бюджетно-налоговая политика как составляющая макроэкономической политики. Цели, средства, факторы применения .....	98
3.2. Дискреционная и недискреционная фискальная политика .....	113
3.3. Бюджетная система, ее сущность и принципы устройства.....	116
3.3.1. Сущность государственного бюджета, его структура .....	116
3.3.2. Бюджетный баланс, дефицит и методы его покрытия.....	131
3.4. Эффект «вытеснения».....	138

<b>Раздел 4. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ФИСКАЛЬНЫХ СИСТЕМ В ТРАНЗИТИВНОЙ ЭКОНОМИКЕ.....</b>	<b>144</b>
4.1. Фискально-экономические системы и их место в механизме финансового регулирования экономики .....	144
4.2. Влияние фискальной политики на экономику транзитивного типа .....	161
4.3. Методы совершенствования фискально-экономической системы в экономике переходного типа.....	196
<b>Раздел 5. ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА.....</b>	<b>230</b>
5.1. Налогообложение как составляющая экономической политики государства.....	230
5.2. Инструменты налогового регулирования.....	247
5.3. Налоговые рычаги активизации инновационных и инвестиционных процессов .....	261
<b>Раздел 6. ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В КОНТЕКСТЕ МИРОВОГО РАЗВИТИЯ .....</b>	<b>289</b>
6.1. Необходимость и сущность интеграции налоговых систем. Мировой налоговый кодекс.....	289
6.2. Формирование современного состояния налоговых систем зарубежных стран .....	295
6.2.1. Реформирование налоговых систем .....	295
6.2.2. Основные направления гармонизации и унификации налоговых систем стран в рамках ЕС.....	298
6.3. Адаптация налоговой системы Украины к требованиям Евросоюза .....	312
Литература.....	321

## ВВЕДЕНИЕ

Налоги, налоговая политика, налоговая система, налогообложение постоянно находятся в центре внимания всего общества в любом государстве. Налоговая политика является важнейшим государственным инструментом регулирования экономики и возникающих в ней тенденций. Налоги – необходимое звено экономических отношений в обществе с момента возникновения государственности. Изменение государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы. Налоги, сборы и обязательные платежи являются основным источником формирования бюджета. Из этих средств финансируются государственные и социальные программы, содержатся структуры, обеспечивающие существование и функционирование самого государства. Помимо чисто фискальной функции налоговая политика используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, состояние и направление научно-технического прогресса, объемы и качество потребления и в значительной степени взаимодействует с социальной политикой государства.

Определение и реализация стратегии налоговой политики относится к числу сложных и трудоемких работ, которые, в силу объективных исторических причин, не всегда выполняются на должном уровне. В современных условиях часты смены задач, приоритетов деятельности, решений, следствием чего является несовершенство налоговой политики. Развитие рыночных отношений вызывает необходимость изменения сложившихся стереотипов в налогообложении.

Можно выделить четыре уровня знаний, составляющих методологию налоговой политики.

*Первый уровень* – общеполитологический, представляющий собой совокупность взглядов, знаний о явлениях окружающего мира; его образуют такие науки, как политология, философия, футурология, математика, теория информации и др.

*Второй уровень* – общенаучный, дающий понимание общих подходов, принципов, форм организации налоговых систем; его образуют науки: теория налогообложения, теория систем, кибернетика, теория организации систем и др.

*Третий уровень* – конкретная методология наук, образующих совокупность знаний о формировании налоговой политики государства: экономическая теория, макроэкономика, микроэкономика, теория управления, налоговое право, социология, налоговый менеджмент, основы налогообложения, статистика, эконометрика и др.

*Четвертый уровень* – методология, методика и технология налоговой политики с учетом протекающих в Европе и во всем мире процессов глобализации, интернационализации и интеграции, а также адаптации и унификации систем налогообложения. Предметом рассмотрения данного курса будут третий и четвертый уровни.

Современные проблемы налоговой политики наиболее приближены к теоретической и практической деятельности и призваны реализовать достижения других наук. Поэтому уровень развития налоговой политики зависит, во-первых, от научно-технического прогресса, во-вторых, от требований практики. Имеется и обратная связь: налоговая политика может ускорить развитие других сфер научной деятельности, появление новых методов и инструментов исследования. В частности, под ее влиянием развивается такая область знаний, как технология принятия решений в условиях слабо структурированных и неструктурированных задач управления.

*Цель курса* заключается в овладении теоретическими знаниями по вопросам налоговой политики, инструментарием, методиками разработки стратегии налоговой политики и приобретении практических умений и навыков использования полученных знаний в профессиональной деятельности.

*Задачами курса* являются осмысление современных проблем налоговой политики, методов и подходов к налоговой политике государства, макроэкономическим аспектам и фискальному механизму налоговой политики, теоретическим основам регулирования фискальных систем, проблемам налогового регулирования экономического роста, а также налоговой политике государства в контексте мирового развития.

Курс «Современные проблемы налоговой политики» относится к специальным учебным дисциплинам, призванным обеспечить подготовку специалистов образовательного уровня «бакалавр». Базой дисциплины являются знания, полученные студентами при изучении фундаментальных экономических дисциплин «Макроэкономика», «Микроэкономика», «Экономика предприятия», «Менеджмент», «Финансы и кредит», «Государственное регулирование экономики» и др. Кроме того, эта дисциплина связана с другими дисциплинами финансового направления, такими, как: «Бюджетная система», «Налоговая система Украины» и др.

Дисциплина «Современные проблемы налоговой политики» имеет теоретико-прикладной характер. В теоретическом аспекте она дает студентам возможность овладеть знаниями о фискальной и налоговой политике государства, в прикладном – освоить базовые положения и методики бюджетной и налоговой работы, сформировать навыки проведения расчетов. Дисциплина ориентирует студентов на практическую деятельность в бюджетно-налоговой сфере государственного управления, что должно способствовать формированию новой генерации экономистов-специалистов, способных разрешать сложные макроэкономические проблемы в трансформационной экономике Украины.

Необходимым условием успешного изучения курса является самостоятельная работа студентов со специальной литературой, законами и другими нормативными актами Украины, регламентирующими сферу налогообложения. Дисциплина «Современные проблемы налоговой политики» входит в состав вариативной компоненты подготовки магистров и специалистов по специальности «Налогообложение».

В учебном пособии комплексно изложены важнейшие проблемы налоговой политики государства. При написании пособия использованы работы известных зарубежных ученых: Т. А. Агаповой, Ж.-П. Бодена, С. Л. Брю, О. В. Врублевской, Э. Дж. Долана, С. Н. Ивашковского, Дж. М. Кейнса, М. Кина, А. М. Ковалевой, Д. Е. Линдсея, Ю. А. Львова, К. Р. Макконнелла, Н. К. Манкива, В. П. Морозова, В. П. Орешина, А. Н. Петрова, А. И. Попова, В. М. Пушкаревой, М. В. Романовского, В. Саммерс, П. Самуэльсона, С. Ф. Серегинной, И. И. Стоярова, А. Г. Худокормова, Д. Г. Черника, Л. Эбрилла, Т. Ф. Юткиной и др. Нашли

свое отражение теоретические и практические разработки отечественных ученых: О. Д. Василица, В. П. Вишневого, А. Д. Данилова, О. В. Грициной, О. М. Десятнюк, А. Г. Загородного, Г. Ю. Исаншиной, С. В. Каламбет, А. И. Крысоватого, Т. Ф. Куценко, Н. П. Кучерявенко, Я. В. Литвиненко, П. В. Мельника, И. Р. Михасюка, С. М. Онисько, Ю. А. Самуры, А. Г. Савченко, А. М. Соколовской, Л. Л. Тарангул, И. М. Тофан, В. М. Федосова и др.

Учебное пособие предназначено для студентов экономических специальностей вузов, аспирантов, магистров и преподавателей, работников органов государственного управления, а также лиц, интересующихся проблемами налогообложения и налоговой политики.

# Раздел 1. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

## 1.1. Налоговая политика на макро- и микроэкономическом уровнях, ее сущность и принципы разработки

Макроэкономическая политика – это срез экономической политики, объектом которого является экономика страны в целом. Поэтому под *макроэкономической политикой* следует понимать деятельность государства относительно определения конечных целей макроэкономического развития страны и средств (инструментов) их достижения [83].

Составными частями и инструментами макроэкономической политики являются, в частности, *финансовая* и *налоговая (бюджетно-фискальная) политика*. Государство реализует свою макроэкономическую политику посредством этих инструментов. В стране с социально ориентированной экономикой стратегической целью макроэкономической политики, как и экономической политики вообще, является достижение максимально высокого уровня жизни населения. Однако на пути к этой цели национальная экономика может находиться в различных условиях, которые влияют на целевую направленность макроэкономической политики и ее составляющих.

Стратегическая направленность макроэкономической политики раскрывается через ее конечные цели. Последние определяются посредством таких показателей, которые служат индикаторами общего экономического положения страны. К ним, как правило, относят реальный валовой внутренний продукт (ВВП), уровень безработицы и инфляции.

Следует учитывать, что движение экономики в направлении достижения поставленных целей происходит на основе постоянно-

го нарушения и возобновления экономического равновесия. Такой динамизм развития осуществляется с помощью финансовой и налоговой политики государства, которые, в комплексе с другими методами, являются средствами регулирования экономики.

Категория «налоговая политика» трактуется по-разному. С. И. Юрий и Й. М. Бескид характеризуют ее как «деятельность государства в сфере учреждения, правового регламентирования и организации взыскания налогов и налоговых платежей в централизованные фонды денежных ресурсов» [113]. В. П. Орешин предлагает такое определение: «Налоговая политика государства – инструмент экономической политики, используемый в качестве средства воздействия на экономику. В качестве основных средств налоговой политики выступают: порядок налогообложения агентов воспроизводства, уровень налоговых ставок по отдельным налогоплательщикам, налоговые льготы для отдельных групп населения, налоговые отсрочки при получении государственных кредитов и пр.» [71]. Л. М. Шаблиста определяет налоговую политику как «деятельность государства в сфере установления и взыскания налогов» [108]. В финансовом словаре данное понятие трактуется как «...государственная политика налогообложения юридических, физических лиц. Ее цель – формирование государственного бюджета и одновременного стимулирования деловой активности предприятий» [39]. А. Соколовская утверждает, что «современная налоговая политика состоит в установлении и смене элементов налоговой системы (разновидностей налогов, ставок, структуры налоговой системы, субъектов, объектов налогообложения, налоговой базы, льгот и пр.) для обеспечения поступлений в бюджет, достаточных для исполнения государством возложенных на него функций и стимулирования экономического роста» [91]. Л. А. Зазвонова и Ф. Ф. Фомин определяют налоговую политику «в виде системы актов и мероприятий, проводимых государством в области налогов и направленных на реализацию тех или иных задач, стоящих перед обществом». [41]. А. И. Крысоватый [52] трактует налоговую политику как «деятельность государства в сфере установления, правового регламентирования и организации сбора налогов и налоговых платежей в централизованные фонды денежных ресурсов государства». О. Д. Василик [27] формулирует

понятие налоговой политики государства как «совокупность действий государства в сфере построения налоговой системы и мобилизации налогов в бюджет».

Таким образом, на основе приведенных определений можно утверждать, что авторы выделяют две характерные особенности налоговой политики, которые, собственно, определяют ее роль в системе управления: обеспечение необходимых поступлений в бюджет и стимулирование экономического роста. Остальное определяется выбранной моделью экономического развития [57, 95].

*Налоговая (бюджетно-фискальная) политика* – это система отношений, которые складываются между плательщиками налогов и государством, а также стратегия их действий в различных условиях ведения хозяйства и разных экономических системах.

В зависимости от организационной структуры управления выделяют налоговую политику на макроэкономическом (государственную налоговую политику) и микроэкономическом уровне (налоговую политику субъектов налогообложения – юридических и физических лиц). Каждый уровень имеет свои особенности, миссию, цели, задачи и методы их реализации.

Налоговая политика на макроэкономическом уровне является системой отношений между государством и плательщиками, формирующихся в результате процесса уплаты и дальнейшего распределения налогов и других обязательных платежей. Основная цель государственной налоговой политики заключается в организации наполнения доходной части бюджета государства для покрытия расходов, связанных с выполнением им своих функций. При разработке и реализации налоговой политики на макроэкономическом уровне необходимо учитывать основные функции налогов: *фискальную и регулирующую*.

*Фискальная* функция имеет два аспекта: с одной стороны, увеличение суммы налогов с растущих доходов, с другой – рост налогов в результате увеличения объемов реализации товаров и услуг. Поэтому выполнение фискальной функции требует гибкой политики в отношении размеров налогов, взыскиваемых в бюджет из разных источников [57].

Фискальная функция обеспечивает: достижение максимально возможного баланса между доходами и расходами бюджета; равно-

мерное распределение сумм налоговых поступлений между сферами бюджетной системы; достижение высокого уровня социальной инфраструктуры в государстве и уровня социальных гарантий в отдельном регионе и их стабилизацию; обеспечение потребностей науки, образования, здравоохранения, обороны и управления [69]. Эффективность фискальной функции зависит от того, насколько гибкой она может быть в зависимости от конкретной ситуации и состояния развития экономики государства. Основное требование при исполнении фискальной функции – полнота сбора налогов в соответствии со сроками, определенными действующим законодательством. В некоторых случаях с целью развития каких-то направлений деятельности (например, инвестирования отдельных видов бизнеса), временной поддержки производства товаров и услуг (например, отечественных лекарственных препаратов) или отечественных производителей государство может предоставить налоговый кредит или установить специальные сроки уплаты налогов. Если для этих акций используются экономически обоснованные расчеты, то в будущем возможно получение существенного экономического эффекта и увеличения поступлений налогов в бюджет [57].

Сущность другой функции – *регулирующей* – заключается в том, что с помощью налогов происходит перераспределение стоимости ВВП между государством и его субъектами, и, применяя элементы налоговой системы, государство в состоянии регулировать стоимостные пропорции такого распределения. Изменяя пропорции функционирования ресурсов в экономике, налогообложение существенно влияет на процесс производства, накопление капитала, инвестирование, платежеспособный спрос и предложение. Благодаря налогам, государство получает возможность регулировать различные аспекты социально-экономической жизни на макро- и микроуровне и влиять на поведение конкретного плательщика налогов. Манипулируя пропорциями и режимами налогообложения, государство может соответственно менять направления деятельности хозяйствующих субъектов.

Из приведенного следует, что применение термина «регулирующая функция» является наиболее целесообразным, поскольку именно он раскрывает содержание этой функции, ее механизм и

проявление, подчеркивает регулирующее влияние налогообложения. Кроме того, амортизируя кризисные явления, устраняя диспропорции в рыночной экономике и способствуя рациональному использованию производственных факторов, эта функция стабилизирует и расширяет налоговую базу и соответственно обеспечивает успешное осуществление фискальной функции. Исходя из указанных свойств и возможностей регулирующей функции, совершенно ясен смысл содержащихся в ней подфункций, важнейшими из которых являются *экономическая* (в свою очередь, делимая на стимулирующую и сдерживающую) и *социальная* [52].

*Экономическая* составляющая выражается в регулировании государством экономической деятельности. С учетом особенностей развития экономики регионов или освоения новых территорий (а также привлечения для этого инвестиционных средств) государство может создавать свободные экономические зоны, на которых действуют самые благоприятные для развития предпринимательства условия. Системой налогообложения должны учитываться условия деятельности налогоплательщиков всех уровней, как физических и юридических лиц, так и отдельных территориальных образований. При определении налоговой политики региона особого внимания требует присущая ему промышленная структура, доля производства определенных или приоритетных групп продукции. Например, наибольшие налоги должны платить те из них, где монопольно выпускается высокорентабельная продукция (ликероводочная и табачная), и наименьшие – производящие в основном товары первой необходимости или продовольственные. Развитое промышленное производство способствует увеличению общей суммы налогов в целом (например, промышленный северо-восточный регион в сравнении с сельскохозяйственными территориями южной и западной Украины). Особое значение приобретают уровни занятости работоспособного населения и среднедушевого дохода.

Содержание *социальной* составляющей заключается в структуре распределения налоговых и других обязательных платежей между государственным бюджетом и бюджетами местных уровней. Но для этого необходимо четкое определение общих расходов государства, их структуры и путей экономии (при выполнении функций

государства в полном объеме). Рассматривая социальную составляющую в аспекте достижения социальных целей общества методами налоговой политики, необходимо отметить прогрессивное налогообложение, льготы, стимулирование социально неблагополучных территорий, обеспечение мер для формирования среднего класса.

Фискальная функция имеет два аспекта: с одной стороны, увеличение суммы налогов с растущих доходов, и с другой – рост налогов в результате увеличения объемов реализации товаров и услуг. Поэтому выполнение фискальной функции требует гибкой политики в отношении размеров налогов, взыскиваемых в бюджет из разных источников [57].

С учетом особенностей финансовой политики, а также структуры и характера источников наполнения государственного бюджета, налоговую политику можно рассматривать в широком и узком смыслах.

В *широком смысле* сущность налоговой политики заключается в формировании государственного бюджета за счет различных источников, которые можно разделить на два блока:

- ✦ налоговые и неналоговые поступления (обязательные платежи) от юридических и физических лиц;
- ✦ другие источники, к которым относятся внутренние государственные ссуды. Они могут быть в виде эмиссии ценных бумаг и др. Сущность внутренней ссуды заключается в том, что государство временно берет средства у населения (иногда у предприятий) и обязывается их вернуть с процентами. В любом случае эти средства подлежат возвращению из бюджета. Однако главным источником поступлений в бюджет остаются налоги.

В *узком смысле* под государственной налоговой политикой понимают систему налогообложения, состоящую из налогов и их элементов, механизма и сроков уплаты и др.

Эволюция принципов и систем налогообложения происходит перманентно. Построение концепции налоговой системы государства, ориентированной на предельно допустимую величину налогового изъятия, требует, согласно методологии налогообложения, знаний фундаментальных принципов продуктивного (эластично-

го) налогообложения. Такие принципы названы еще Ф. Кенэ в XVII веке, позже они систематизированы А. Смитом и Н. И. Тургеневым [100], а еще спустя почти столетие развиты и дополнены А. Вагнером [119]. В настоящее время эти принципы (справедливость, равнонапряженность, прозрачность, экономическая эффективность и др.) получили название «золотых правил» налогообложения. На их фундаменте современные зарубежные и отечественные ученые разработали систему принципов, в соответствии с которыми формируются и совершенствуются национальные налоговые системы разных государств. Они нацеливают все элементы налоговой среды на максимально продуктивный результат, который может быть принят обеими сторонами налогового процесса: субъектами сфер «бизнес» и «бюджет» и служат ориентиром для совершенствования налоговой практики.

Современная налоговая наука и практика руководствуются двумя группами принципов налогообложения:

- 1) организационно-этические, или классические, «золотые правила» налогообложения;
- 2) экономико-функциональные (правовые), в соответствии с которыми развивается налоговое производство в конкретном пространстве и времени.

Исходя из общей финансовой политики государства, целей и задач налоговой политики, можно дать определение главных принципов ее организации. К ним относятся:

**1. Обеспечение реализации главных направлений государственной финансовой политики** на основе эффективного осуществления государственной налоговой политики.

**2. Стабильность нормативно-правового обеспечения**, регулирующего налоговую систему государства и сокращение числа подзаконных актов, которые не должны противоречить актам законодательства.

**3. Экономическая заинтересованность.** В уплате налогов должны быть заинтересованы как плательщики (юридические и физические лица), так и государство, которое должно заботиться о росте благосостояния населения, и выполнении в полном объеме социальных и иных функций.

**4. Социальная справедливость** в равной мере относительно юридических и физических лиц. Например, ставки налогов, тарифов или других обязательных платежей должны быть одинаковы для всех плательщиков.

**5. Равнонапряженность налоговой нагрузки** относительно всех плательщиков налогов и других обязательных платежей. Соблюдение этого принципа связано с существенным уменьшением льгот.

**6. Принцип выгоды.** Сущность этого принципа заключается в том, что плательщик налога должен получить от общества такую часть благ или услуг, которая, на его взгляд, была бы адекватной их стоимости. Под общим благом понимают те финансируемые за счет бюджета выгоды, которые может получить налогоплательщик. Таким образом, налоги можно рассматривать как цену услуги государства. Позитивно то, что размеры налогов связываются с расходами бюджета. Этот принцип имеет место при установлении таможенных тарифов, государственной пошлины, уплаты в социальные фонды (социального страхования, обязательного пенсионного страхования и т. п.).

**7. Экономическая эффективность.** Расходы, связанные с организацией налоговой деятельности и сбором налогов, должны быть значительно меньшими, чем результаты этой работы. В первую очередь это зависит от отношения налогоплательщика к выполнению своих налоговых обязательств, а также от эффективности планирования и организации труда работников налоговых служб, их мотивации, контроля, оценки результативности и степени технического оснащения.

**8. Гибкость.** Государственная налоговая политика должна приспособливаться к действующей экономической системе, отражать изменения, происходящие в стране. С другой стороны, это не должно противоречить принципу стабильности нормативно-правовой базы. Поэтому особое значение при осуществлении этого принципа приобретает определение оптимума при внесении любых изменений в существующую систему. Плательщик налога должен быть уверен, что деятельность, которую он ведет или начинает и находит эффективной, не станет для него убыточной впоследствии [57].

На разных уровнях экономического развития общества применяются разные подходы к осуществлению государственной налоговой политики, которые в основном базируются на таких экономических теориях: классическая, теория Дж. Кейнса «эффективный спрос» и неоклассическая теория «экономика предложения».

## **1.2. Налоговая политика в системе государственного управления экономикой. Исторический аспект**

Для обоснования рациональности той или иной налоговой концепции и проверки ее на соответствие реальной экономической практике (свойство адекватности) используются уже упомянутые классические принципы налогообложения: справедливость, равнонапряженность, прозрачность и экономическая эффективность и т. д. Эти принципы во многом отражают этическую сторону налога, его философский смысл. Для практики они являются своего рода ориентиром, к которому должна стремиться любая цивилизованная налоговая система.

Выбор стратегии построения и развития государственной налоговой системы обязательно должен опираться на «золотые правила» налогообложения, принципиальные подходы к сущности организации налогового производства. Согласно теории трансформативности налоговых категорий и форм выбор и развитие принципиальных основ государственной налоговой системы в  $t$ -тый период времени, не основывающихся на «золотых правилах» налогообложения, развивают императивный абсолютизм и подрывают демократические основы налога как такового. Напротив, долгий путь, который прошли страны с рыночной экономикой, подтверждает, что даже такой противоречивый процесс, как согласование налоговых интересов разных собственников, можно проводить на демократической основе. Этот опыт свидетельствует о том, что для создания эластичной налоговой системы необходимы постепенные и длительные преобразования, прежде всего институтов собственности и власти [114].

В последние десятилетия идет активное переосмысление роли государства в экономическом развитии и выявлении тех тенденций, которые будут определять место налоговой политики в экономической жизни общества. Следует отметить, что во все этапы развития общества государство активно вмешивалось в действия субъектов экономической жизни и обеспечивало устойчивость политической власти. Это вмешательство в разные периоды существенно различалось, что позволяет говорить об этапах эволюции экономических функций государства. Эти этапы необходимо рассматривать с позиций диалектики экономики и политики и той роли, которую играет государство в качестве органа, обеспечивающего баланс интересов, представленных в обществе. В соответствии с этим различают такие этапы изменения роли государства в развитии экономики [31]:

- ✦ **институт политической власти.** Характерен для начальных периодов развития общества, когда формируются общественное разделение труда, частная собственность и классы. Подтверждается длительным опытом большинства стран, прошедших путь формирования рыночного хозяйства и реформирования экономики;
- ✦ **государство как «ночной сторож».** Характерен для периода с середины XVII до середины XIX вв. Роль государства ограничивалась выполнением функций, связанных с обеспечением безопасности граждан, защитой прав собственности, созданием необходимой правовой базы для взаимоотношений хозяйствующих субъектов. Однако в этот период происходило активное становление гражданского общества, позволившее перейти к следующему этапу;
- ✦ **институт макроэкономического регулирования.** Отличается расширением экономических функций государства (с конца XIX в.) под воздействием изменений, которые произошли в материальном производстве и обществе (усиление концентрации и централизации производства, усложнение экономических связей и обострение социальных проблем). Имеет три периода. *Первый* продолжался с начала первой мировой войны до Великой депрессии (1933 г.). Он характерен ростом вмешательства государ-

ства в регулирование экономических процессов, ограничением монополистических тенденций, созданием государственного сектора в экономике. *Второй период* длился с 1933 г. до второй мировой войны и характеризовался постоянным и активным участием государства в управлении рыночным хозяйством, антициклическим регулированием экономики и бюджетно-налоговым регулированием макроэкономических пропорций с использованием денежно-кредитной политики. *Третий период* начался после второй мировой войны и длился до середины 50-х гг. XX века. Он характерен еще более активным участием государства, системой мер по стимулированию экономического роста, созданием экономической и социальной инфраструктуры;

- ✦ **«социальное государство».** Государственная политика на этом этапе (середина 50-х – середина 70-х гг. XX века) исходит из таких посылок, обусловленных специфическими особенностями рынка: экономика должна быть смешанной, а не только частнокапиталистической; необходима скоординированная макроэкономическая политика в связи с неспособностью рынка к стабильным макроэкономическим результатам; необходимо государственное регулирование распределения доходов;
- ✦ **«эффективное государство».** Сущность политики эффективного государства можно кратко охарактеризовать как замену роли государства – источника экономического роста ролью «катализатора», партнера и помощника общества в организации его экономического развития и преуспевания. Отличается передачей хозяйствующим субъектам ряда функций и обязанностей государства.

Настоящее время характеризуется развитием процессов, которые свидетельствуют о возникновении нового и чрезвычайно важного явления в экономической и гражданской жизни общества. Это явление – глобализация, новая форма или этап в развитии современного мирового хозяйства. Основа глобализации – интернационализация производства и торговли, выходящая за национальные

рамки. Глобализация сопровождается ростом сферы финансовых рынков и приобретением ими самостоятельного, независимого от сферы производства значения; регионализацией экономики и возникновением широких замкнутых экономических пространств со специальными условиями для ведения бизнеса и жизни; появлением новых общественных институтов; изменением культуры, искусства, морали, жизненных ценностей.

Все приведенные выше этапы характеризовались соответствующей налоговой политикой, отражающей изменения и развитие роли государства в жизни отдельных стран и мирового сообщества. Текущий период в развитии мировой системы налогообложения отмечен процессами глобализации. Глобализация мирохозяйственных связей, интеграционные процессы, создание международных корпораций требуют определенной гармонизации налоговых систем различных стран. Проведение налоговых реформ и налогового регулирования должно осуществляться с учетом мирового теоретического и практического опыта, сложившихся международных связей, поскольку налоги представляют для предпринимателей «специфические издержки производства», в значительной степени влияющие на формирование отпускных цен на продукцию и услуги и соответственно их конкурентоспособность [63].

Налоговая политика в общей системе государственного управления может быть представлена таким образом (*рис. 1.1*).

Для обеспечения процесса постоянного поступательного экономического развития и успешного преодоления кризисных явлений правительство каждой страны использует арсенал методов, имеющихся в системе государственного воздействия на экономику, в соответствии с принятой теоретической концепцией регулирования экономики и выбранной моделью экономического развития.

После второй мировой войны действовали три основные модели экономического развития, каждая из которых отводила свое место системе государственного регулирования экономики и роли налогов и налоговой политики в этом процессе.

*Первая из них – «либеральная» модель.* Наиболее последовательно либеральная стратегия развития национальной экономики реализовывалась правительствами таких государств, как США и

Великобритания. Правительства этих стран влияют на субъектов экономики в пределах, минимально необходимых для поддержания социального и экономического порядка, а в остальном полагаются на законы рынка. Объем налоговых изъятий устанавливается на том минимальном уровне, который способен обеспечить государство финансовыми ресурсами, достаточными для выполнения при- сущих ему функций.



**Рис. 1.1. Налоговая политика в общей системе государственного управления [63]**

*Вторая модель – «планово-административная экономика».* Ее важнейшая черта – высокий уровень государственного регулирования, когда практически все предприятия принадлежат государству и управляются органами власти директивным методом. В данной модели экономического развития значение налоговой политики минимально, поскольку государство не решало вопрос распределения прибыли предприятия между собой, с одной стороны, и собственниками (акционерами) предприятия, управляющими (высшими менеджерами) и работниками предприятия – с другой. Государство изымало в бюджет основную часть прибыли юридического лица,

за исключением той ее индивидуально установленной для каждого предприятия части, которая считалась нормативно необходимой для развития субъекта хозяйствования согласно утвержденному государственному плану.

*Третья модель* – условно называется моделью «*стратегии ускоренного развития*». Считается, что конструирование этой модели началось в Японии после Второй мировой войны. В ее рамках широко распространились методы, предполагавшие руководящую роль правительства в определении отраслей, имеющих наиболее высокий потенциал роста. Для налоговой политики, которую применяют страны, исповедующие стратегию ускоренного развития, характерно большое количество целевых налоговых льгот, которые призваны повысить эффективность политики государственного влияния на экономику. Кроме того, основная тяжесть налогового бремени перенесена посредством прогрессивной шкалы подоходного налога с корпораций на физических лиц. Очевидно, что роль налоговой политики в государственном регулировании экономики в странах модели «ускоренного экономического развития» достаточно высока.

Все три модели сходны в одном – даже в странах, экономическая политика которых исповедует либерализм, существуют государственное регулирование экономики и налоговая политика как его составная часть.

Государственное регулирование экономики связано с выполнением государством комплекса присущих ему экономических функций, важнейшими из которых являются:

- ✦ обеспечение законодательной базы и общественной атмосферы, способствующей эффективному функционированию экономики;
- ✦ обеспечение конкурентоспособности экономики и защита национального производства;
- ✦ обеспечение процесса социально справедливого перераспределения доходов и национального богатства;
- ✦ оптимизация структуры национальной экономики посредством перераспределения ресурсов сообразно целям, обозначенным в долгосрочной стратегии развития;

- ✦ сглаживание влияния экономических циклов на национальную экономику, стимулирование экономического роста.

Все вышеперечисленные функции государства в большей или меньшей степени отражаются в налоговой политике, реализуемой властями с помощью системы целенаправленных мероприятий, проводимых в области налогов и налогообложения.

Смена пришедших к власти политических партий, имеющих различные взгляды на налогообложение и государственное вмешательство в управление экономикой, может повлиять на ход экономического развития либо путем предоставления частному бизнесу больших свобод, нежели ранее, либо посредством интенсификации государственных интервенций. Даже в наиболее либеральной экономике США правительство играет важную роль в установлении законодательных границ экономической жизни, оказывает услуги по поддержанию правопорядка, контролирует уровень загрязнения окружающей среды и регулирует предпринимательскую деятельность.

Методы государственного регулирования условно подразделяются на прямые и косвенные. Прямые основываются на властно-распорядительных, административных отношениях, а косвенные, к которым относится и политика в сфере налогообложения, предполагают создание экономической заинтересованности или незаинтересованности в определенных действиях. Как правило, косвенные экономические методы государственного регулирования более удачно вписываются в существующую реальность, и поэтому в рамках рыночной системы они получили наиболее широкое распространение.

Ученые, исследовавшие проблемы налогообложения и налогового регулирования в системе государственного регулирования, давали налогам различные определения. Но все они подчеркивают такие особенности [63]:

- ✦ тесную связь налогов с государственной властью, для которой они являются важнейшим источником доходов;
- ✦ принудительный, законодательно установленный характер платежей;
- ✦ влияние налогов на экономические процессы.

Анализируя бюджеты промышленно развитых стран, нельзя не отметить тот факт, что в настоящее время на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства, приходится от 70 до 90% всех бюджетных поступлений. Таким образом, мировая практика доказала, что главным источником мобилизации средств в казну являются именно налоги. Конечно, государство может использовать для покрытия расходов государственные займы, но их необходимо возвращать и выплачивать проценты, что также требует дополнительных налоговых поступлений. Кроме того, государство может прибегнуть к выпуску денег в обращение, однако это может привести к инфляции и черевато тяжелыми экономическими последствиями. В результате остается главный источник государственных доходов – налоги.

Налоговая политика является одной из наиболее острых проблем современного государства, а ее разработка требует решения все более сложных задач. Одна из основных причин этого – интеграция национальных экономик и всемирная конкуренция за инвестиции. В таких условиях, при прочих равных факторах, некоторое увеличение налогового бремени по сравнению с государствами-конкурентами порождает бегство инвестиций, соответствующее уменьшение налогооблагаемой базы и конечное снижение объема средств, мобилизуемых в бюджеты различных уровней. Следовательно, одним из факторов конкурентной борьбы за перераспределение инвестиционных потоков является государственное регулирование экономики и продуманная налоговая политика как его составляющий элемент [63].

Эта проблема касается не только инвестиций, но и конкурентоспособности национальных производителей, поскольку налоги (как косвенные, так и прямые) являются ценообразующим фактором. Это означает, что при прочих равных условиях конкурентные преимущества обретает национальное производство страны, налоговое бремя в которой ниже, чем у соперничающих государств. Например, предполагаемое снижение налогов в Германии в 2000 г. заставило в условиях интеграции стран ЕС предпринимать адекватные меры для поддержания конкурентоспособности национального производства правительств Франции и Испании. Можно говорить о том, что в усло-

виях глобализации мировой экономики возникает эффект «налогового домино». Это подтверждает ранее сделанный вывод, важный для формирования национальной налоговой политики: налоговая политика любого государства должна строиться во взаимосвязи и под определенным влиянием налоговых реформ, проведенных странами – крупными экономическими партнерами данного государства. Этот вывод имеет особое значение, поскольку международные организации иногда практикуют применение различных санкций к товарам из стран, налоговая система которых противоречит стандартам, принятым данными организациями. Отсюда очевидно, что ориентация на нестандартную налоговую систему обречена на неудачу даже в тех случаях, когда она представляется весьма привлекательной для достижения текущих экономических и политических целей.

Следует учитывать и тот факт, что сущность налоговой политики каждой страны определяется различными факторами, такими, как общенациональные цели государства, соотношение между различными формами собственности, политический строй. Концепцию построения национальной экономики и национальную налоговую политику разрабатывают государственные органы власти и управления, то есть стоящие в настоящее время у власти политические силы [63]. Степень трансформации концептуальных основ и принципов налогообложения (глубину их искажений и допущений) всегда определяют сложившиеся условия конкретной налоговой среды. В результате в законодательных нормах появляются налоговые концепции, которые могут как противоречить сущности объективного, общественно необходимого и демократичного по своей природе явления «налог», так и соответствовать ей.

Налоговые системы большинства стран с развитым рынком формируются с расчетом на потребность стимулирования компонентов реальной экономики, регулирования спроса и предложения. В данных условиях теоретически определяемая регулирующая и фискальная способность системы налогообложения трансформируется на практике в эффективный налоговый механизм управления экономикой (конвергенция функций). Исходя из этого оценивается и новая роль налогообложения в современной экономической жизни государств с развитыми рынками.

### 1.3. Цели и задачи налоговой политики

*Налоговая политика государства* отражает тип, степень и цель государственного вмешательства в экономику и изменяется в зависимости от ситуации в ней. Как уже отмечалось, она представляет собой систему мероприятий государства в области налогов и является составной частью финансовой политики. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества, социальными группами, стоящими у власти, стратегическими целями, определяющими развитие национальной экономики, и международными обязательствами в сфере государственных финансов [63].

*Задачи налоговой политики* сводятся к обеспечению государства финансовыми ресурсами, созданию условий для регулирования хозяйства страны в целом, сглаживанию возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения. Всю совокупность задач налоговой политики можно условно разделить на три основные группы: фискальную (соответствующую составляющую налоговой политики принято называть *фискальной политикой*), регулирующую (экономическую) и контролирующую.

Одна из основных задач государственной налоговой политики на современном этапе – создание благоприятных условий для активной финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономики и стимулирование экономического роста посредством достижения оптимального сочетания личных и общественных интересов, то есть оптимального соотношения между средствами, остающимися в распоряжении налогоплательщика, и средствами, перераспределяемыми через налоговый и бюджетный механизмы [53, 63].

Условно выделяют три возможных типа налоговой политики:

Первый тип – *высокий уровень налогообложения*, то есть политика, характеризующаяся максимальным увеличением налогового бремени. При выборе этого пути неизбежно возникновение ситуации, когда повышение уровня налогообложения не сопровождается приростом поступлений в бюджеты различных уровней.

Второй тип налоговой политики – *низкое налоговое бремя*, когда государство максимально учитывает не только собственные

фискальные интересы, но и интересы налогоплательщика. Такая политика способствует скорейшему развитию экономики, особенно ее реального сектора, поскольку обеспечивает наиболее благоприятный налоговый и инвестиционный климат (уровень налогообложения ниже, чем в других странах, идет широкий приток иностранных инвестиций, в том числе экспортно ориентированных, и соответственно возрастает уровень конкурентоспособности национальной экономики). Налоговое бремя на субъекты предпринимательства существенно снижено, но государственные социальные программы значительно урезаны, так как бюджетные доходы сокращаются.

Третий тип – *налоговая политика с достаточно существенным уровнем налогообложения* как для юридических, так и для физических лиц, который компенсируется для граждан страны высоким уровнем социальной защиты, существованием множества государственных социальных гарантий и программ [63].

Для налоговой политики стран, которые имеют долгосрочную концепцию построения национальной экономики, характерны такие черты:

- ✦ определение проблем, стоящих перед экономикой страны; ранжирование целей по степени их важности и концентрация усилий на достижении наиболее важных из них;
- ✦ проведение аналитической работы и изучение зарубежного опыта налоговых реформ, четкое представление об экономических результатах, выгодах и потерях при осуществлении каждой из программ реформирования;
- ✦ оценка эффективности реализации подобных программ в прошлом;
- ✦ анализ имеющихся в распоряжении инструментов;
- ✦ анализ исходных условий;
- ✦ корректировка политики с учетом национальной специфики и специфики момента времени.

На практике налоговая политика осуществляется через налоговый механизм, представляющий собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением [53]. Государство придает этому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства. Для поддержания высокой

эффективности государственной налоговой политики необходимо поддерживать определенные пропорции между прямыми и косвенными налогами с учетом специфики конкретной страны.

К проблеме ориентирования налоговой системы страны на прямые или косвенные налоги существуют два подхода. В основе первого подхода лежит положение о том, что те физические и юридические лица, которые имеют более высокие доходы, должны платить и более высокие налоги по сравнению с теми, кто не располагает ни высокими доходами, ни дорогостоящей собственностью (*принцип платежеспособности*).

Второй подход основан на том, что более высокие налоги должен платить тот, кто получает большую выгоду от предоставляемых обществом услуг, что рассматривается как *реализация принципа справедливости*, поскольку именно эти категории населения и должны оплатить услуги, предоставляемые обществом за счет бюджетных средств. Основной недостаток обеих концепций заключается в том, что точно определить сумму тех благ, которые отдельные налогоплательщики получают от существования армии, органов охраны правопорядка и т. п., не представляется возможным.

Для достижения целей, стоящих перед налоговой политикой, устранения возникающих диспропорций функционирования налогового механизма государство использует различные *инструменты* и, в частности, такие, как конкретные виды налогов и их элементы, объекты, субъекты, льготы, сроки уплаты, ставки, санкции.

При разработке налоговой политики необходимо учитывать мнение всех сторон налоговых отношений. С одной стороны, это стремление субъектов экономики к минимизации налогов, а с другой – интересы государства, которое исходит из необходимости полной реализации своих функций. Для продуманной налоговой политики одним из самых важных моментов является правильное определение оптимального размера налогового бремени. Для этого необходима аналитическая работа по достижению компромисса между государством и налогоплательщиками [63]. Отсюда векторами макроэкономической эффективности налоговой политики являются:

- ✦ *возможности налоговой политики увеличить источники доходов*. Увеличение суммы поступлений может

происходить за счет автоматических или дискреционных изменений. К автоматическим относят увеличение сумм поступлений, вызванные расширением налоговой базы. Дискреционный рост поступлений является результатом изменений в налоговой системе, таких, как пересмотр налоговых ставок, введение новых налогов и т. д.;

- ✦ ***способность налоговой политики определять обособленную налоговую базу.*** Широкая налоговая база дает возможность обеспечить налоговые поступления при относительно низких налоговых ставках. При значительном сужении налоговой базы необходимы более высокие ставки, чтобы обеспечить соответствующие налоговые поступления. В результате возрастает возможность уклонения от налогов;
- ✦ ***направленность налоговой политики на минимизацию затрат на ее результативность.*** Для того чтобы не было задержек по уплате налогов, необходимы штрафные санкции при задолженностях, а механизм администрирования не должен быть затратным;
- ✦ ***нейтральность налоговой политики относительно стимулов.*** Налоговая система должна обеспечивать финансирование государственной деятельности при минимальных затратах плательщиков, а также при минимальных нарушениях характера производства [52].

## 1.4. Эволюция теории налогов

Налог – одно из основных понятий финансовой науки. Проблемы правильного понимания его природы обусловлены тем, что налог – понятие не только экономическое, но и правовое, социальное, философское. Налогообложение как элемент экономического строя общества присуще всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. Процесс взимания налогов осуществляется государством и, более того, является его функцией. Понятие «налог» тесно связано с категорией «государство». Оно существенно зависит от уровня развития самого государства,

состояния его экономики (базиса) и социально-политических отношений. Знакомства с налоговой системой достаточно, чтобы судить о том, на какой ступени развития находится государство.

На каждом этапе развития общества, наряду с развитием понятия «налог», формировались и теоретические воззрения на государство, основные цели его функционирования, формы существования и методы управления обществом. Налоги выступают необходимым звеном экономических отношений, в силу этого во всех экономических теориях прошлого рассматриваются проблемы налоговой политики, места налогов в экономике государства, варианты построения налоговой системы. Для понимания причин возникновения и развития современных налоговых теорий необходимо обозначить основные исторические вехи теоретических исследований в области налогообложения.

Негативное отношение к налогам у населения и ученых Древнего мира и эпохи феодализма основывалось на объективном экономическом фундаменте. В классическом Древнем мире государство не имело оплачиваемого аппарата управления, понятие «налог» еще не существовало. Налоги взимались с побежденных народов и иноземцев и воспринимались как выражение зависимости. Кроме войны, основным источником доходов, и государственных в том числе, являлась земля. Производственная мотивация была ориентирована на потребление, государство не выполняло ни хозяйственных, ни регулирующих функций, но уже при феодализме нуждалось в стабильно оплачиваемом аппарате управления. Низкий уровень развития товарно-денежных отношений не позволял соизмерять эффективность различных экономических процессов в стоимостной форме. Эти факторы определяли произвол в сборе налоговых платежей (откупа), бессистемность и отсутствие правовой регламентации (естественно, несовместимой с абсолютными монархиями), произвол власти в расходовании собранных средств и беззащитность всех основных плательщиков. Такая налоговая политика справедливо воспринималась и населением, и учеными как форма узаконенного грабежа. Если вспомнить о налоговом иммунитете дворянства, духовенства и августейших фамилий, то становится понятным нежелание властей обеспечить хотя бы видимость налоговой справедливости.

По мере продвижения буржуазных революций в Старом и Новом Свете (XVII-XIX вв.) экономический базис общества принципиально изменяется, побеждает новая экономическая формация, новая модель воспроизводства и государственного управления, а значит, формируется новое отношение общества к налогам. Известна фраза Б. Франклина о том, что «платить налоги и умереть должен каждый», во время Великой Французской революции М. Робеспьер предлагает как доказательство гражданства Франции «лепту вдовы» и т. д. В основе приведенных изречений – четкое понимание новой роли налогов [63]. Буржуазные государства практически не имели какой-либо приносящей доходы собственности. В то же время им необходимо было создавать и содержать достаточно громоздкий аппарат управления. Новый правящий класс – буржуазия – организовывал производство уже не ради потребления, а ради максимизации прибыли и не имел ни желания, ни возможности бесконечно делиться с государством своими доходами. Поэтому возникла потребность в регламентации государством налоговых платежей и контроле над действиями правительства со стороны общества в лице его представителей в парламенте.

Начиная с А. Смита, многочисленные теоретики уже не отрицают налоги как форму изъятия, а, наоборот, признают ее как одну из самых приемлемых для капиталистической системы. И на протяжении почти 150 лет (конец XVIII – первая треть XX в.) проблемы налоговой политики находятся в центре внимания крупнейших ученых-экономистов и налоговедов. В их трудах прослеживается подход к экономической сущности налога как к естественному регулятору, поскольку любая величина налогового изъятия не могла быть нейтральной, она ослабляла либо увеличивала воспроизводственные функции частных хозяйств. Поэтому так важно было теоретически обосновать объемы и сроки налогообложения, сферы изъятия (доходы, рента, потребление), подсчитать издержки, правильно выбрать объекты обложения, оценить их и установить ставки налогов, то есть сформировать налоговую политику.

К концу первой половины XIX века на основе трудов известных экономистов Ж. Б. Сэя, Т. Мальтуса, Н. Сениора, Дж. Ст. Милля, А. Маршалла, Ф. Эджуорта, А. Пигу и др. была сформирована *клас-*

*сическая модель макроэкономического равновесия*, согласно которой наилучшей экономической политикой является политика невмешательства государства, а нормой рыночной экономики – полная занятость [36, 59]. Ее выражением является *закон Сэя* (французский экономист XIX в.), в основе которого простая идея о том, что сам процесс производства товаров создает доход, в точности равный стоимости произведенных товаров. Это значит, что производство любого объема продукции автоматически обеспечивает доход, необходимый для закупки всей продукции на рынке. Предложение порождает свой собственный спрос. Ученые-классики считали, что такие рычаги рыночного регулирования, как колебания ставки процента, с одной стороны, и эластичность соотношения цен и заработной платы – с другой, способны поддержать полную занятость в капиталистической экономике. Экономисты-классики полагали, что, действуя совместно, эти два механизма регулирования превращают полную занятость в неизбежность. Они стали воспринимать капитализм как саморегулирующуюся экономику. Капитализм, по их мнению, «способен развиваться сам по себе». Помощь государства считалась излишней, и более того, вредной [59].

Однако налоговая политика и налоговая практика капитализма свободной конкуренции не всегда базировались на рассуждениях теоретиков. Правительствам почти всегда необходимы были денежные средства в значительно больших размерах, чем те, которые они могли получить у населения, не обременяя экономику. Сосредоточив в своих руках всю полноту юридической власти, правительства часто не могли устоять перед соблазном изменения налоговой политики для увеличения доходов. Следствием такого рода решений часто становилось снижение темпов экономического роста, изменение позиций в международной иерархии и серьезные социальные конфликты, вплоть до революций.

Глобальные изменения в мировой экономике, связанные с научно-техническим прогрессом, заставили ученых искать принципиально новые концепции налоговой политики. Такой поворотной точкой принято считать кризис мировой капиталистической системы 1930-х гг. и появление теории Дж. Кейнса, которая дополняла «классиков» новыми знаниям об экономическом мире [48]. Обо-

снование необходимости создания системы государственного регулирования экономики не могло не внести серьезные коррективы в отношении такой существенной стороны экономической действительности, как налоговая политика. Впервые налогообложение рассматривалось не только как надежный канал доставки денежных средств от населения в бюджетные фонды, но и как сознательно используемый регулятор нормы потребления, накопления и формирования оптимальной структуры воспроизводства. Эти взгляды нашли свое отражение в разработке основ фискальной политики как самим Дж. Кейнсом, так и его многочисленными последователями (А. Лернером, Э. Хансеном и др.) [36, 48, 59, 63].

*Кейнсианская теория занятости* резко отличается от классического подхода. Основной вывод этой теории состоит в том, что при капитализме не существует никакого механизма, гарантирующего полную занятость. Утверждается, что экономика может быть сбалансированной, то есть может достичь равновесия совокупного объема производства, но при значительном уровне безработицы и при существенной инфляции. Полную занятость считали скорее случайной, нежели закономерной. Капитализм, по мнению кейнсианской теории, не является саморегулирующейся системой, способной к бесконечному процветанию; нельзя полагаться на то, что капитализм «развивается сам по себе». Более того, нельзя связывать экономические колебания исключительно с внешними факторами, такими, как войны, засуха и другие аномалии. Наоборот, причины безработицы и инфляции кроются в отсутствии синхронности в принятии основных экономических решений, в частности решений о сбережениях и инвестициях. Приверженцы кейнсианской теории предлагали «жесткую налоговую политику», предусматривавшую «систему повышенного налогообложения крупных доходов; наследства и льготного обложения низких доходов, стимулируя склонность к сбережениям». Дж. Кейнс считал, что именно такая политика отвечает одновременно двум основным требованиям: экономической целесообразности и социальной справедливости, так как сглаживает несправедливое распределение богатства и доходов и одновременно благоприятствует росту капитала. «Если налоговая политика преднамеренно используется в качестве инструмента, с помощью

которого должно быть достигнуто более справедливое распределение доходов, она будет, конечно, оказывать еще более сильное влияние на увеличение склонности к потреблению».

В истории экономических учений этап с 1940 г. до первой половины 1970-х гг. принято именовать «веком кейнсианства», поскольку данное направление играло доминирующую роль в академических и правительственных кругах экономически развитых капиталистических стран. Но кейнсианская теория могла возникнуть и совершить переворот только при определенных исторических условиях. В частности, условием, составляющим исходную посылку экономической модели в теории Дж. Кейнса, выступала депрессивная ситуация в производстве, когда имеющиеся ресурсы не использовались и существовала возможность для искусственного увеличения совокупного спроса. На первом плане тогда стояла проблема занятости и недогрузки мощностей. Поэтому для основной модели Дж. Кейнса характерна статичность, при которой все экономические процессы рассматриваются в рамках краткосрочного периода, а размеры производства не изменяются во времени.

С середины 1970-х гг. инфляция, спровоцированная наряду с другими причинами повышенным вниманием правительств к увеличению совокупного спроса через непроизводительные бюджетные расходы, стала постоянным параметром макроэкономической динамики. По мере стабилизации экономики кардинальным образом изменяются и задачи ее развития – на передний план выдвигаются проблемы экономического роста, экономическая реальность требует новых концепций макрорегулирования. Эти проблемы выдвинули альтернативную кейнсианской макроэкономическую концепцию, получившую название *монетаристской*.

Исследования М. Фридмена, лидера этой школы, показали, что деньги играют гораздо более важную роль в определении уровня экономической активности, чем предполагали кейнсианцы. Монетаристы являются сторонниками свободного рынка, который, по их мнению, способен сам обеспечить макроэкономическую стабильность [36, 59].

Монетаристский подход состоит в том, что рынки в достаточной мере конкурентны и что система рыночной конкуренции обе-

спечивает высокую степень макроэкономической стабильности. Идеи корни монетаризма уходят в классическую экономическую теорию, согласно которой рыночная система, если она не подвергается государственному вмешательству в функционирование экономики, способна обеспечить экономическую стабильность. Проблема, с точки зрения монетаристов, кроется в том, что закон о минимальной ставке заработной платы, законодательная деятельность в интересах профсоюзов, поддержание цен на сельскохозяйственную продукцию, законодательство о монополиях в интересах бизнеса и другие мероприятия государства поощряют и усиливают негибкость в плане понижения цен и заработной платы. Как уже было сказано, система свободного рынка способна обеспечить значительную макроэкономическую стабильность, но государственное вмешательство, вопреки своим благим намерениям, подрывает эту способность. Кроме того, монетаристы считают, что государство своими неуклюжими и непродуманными попытками стабилизировать экономику с помощью дискретной фискальной и кредитно-денежной политики способствует нестабильности системы и усиливает циклические колебания.

Учитывая сказанное, неудивительно, что монетаристы являются приверженцами свободного рынка. Государственное управление считается ими бюрократическим, неэффективным, вредным для индивидуальной инициативы и содержащим нередко политические ошибки, которые дестабилизируют экономику. Кроме того, по их мнению, централизованное государственное управление неизбежно подавляет свободу человека. Государственный сектор должен быть как можно меньше. Таким образом, взгляды кейнсианцев и монетаристов на частный и государственный секторы почти диаметрально противоположны. С точки зрения кейнсианцев, нестабильность частных инвестиций обуславливает нестабильность экономики. Государство играет положительную роль, применяя соответствующее стабилизационное средство. С точки зрения монетаристов, государство оказывает вредное влияние на экономику, создает негибкость, ослабляющую способность рыночной системы обеспечивать значительную стабильность; оно проводит фискальные и кредитно-денежные мероприятия, которые, хотя и имеют благую цель, вы-

зывают ту самую нестабильность, для борьбы с которой они предназначены. Монетаризм, как следует из его названия, делает упор на деньги. Основопологающим уравнением монетаризма является **уравнение обмена**  $MV = PQ$ , где  $M$  – предложение денег;  $V$  – скорость обращения денег в кругообороте доходов;  $P$  – уровень цен или, точнее, средняя цена, по которой продается каждая единица физического объема производства;  $Q$  – физический объем произведенных товаров и услуг. Монетаристы убеждены, что кредитно-денежная политика определяет уровень экономической активности в гораздо большей степени, чем считают кейнсианцы, и что изменения денежного предложения влияют на все компоненты совокупного спроса. Кроме того, с точки зрения монетаристов, изменение совокупного спроса влияет на номинальный ЧВП в длительной перспективе преимущественно через изменение уровня цен, а не через изменение реального уровня производства [59].

В соответствии со своими взглядами кейнсианцы и монетаристы отводят фискальной политике различную по значимости роль в стабилизации экономики. Хотя кейнсианцы признают важность кредитно-денежной политики, они считают, что фискальная политика гораздо более мощное и надежное стабилизационное средство, поскольку, по их мнению, воздействие изменения системы налогообложения на потребление и инвестиции надежно и предсказуемо. Монетаристы же отвергают фискальную политику как средство перераспределения ресурсов и стабилизации.

Общая схема расположения школ экономической мысли Запада (с 1940 г. до первой половины 1970-х гг.) была следующей: впереди – доминирующий кейнсианский центр, определяющий политику всех американских президентов от Г. Трумэна до Дж. Картера, разделившийся на две неравные группировки – ортодоксальных, хрестоматийных кейнсианцев (Э. Хансен, Д. Хикс, П. Самуэльсон и др.), и «левых» кейнсианцев, или неокейнсианцев (Дж. Робинсон, П. Срафф, Н. Калдор и др). В США сформировалась прогрессивная оппозиция в лице неоклассиков, лидером которой являлся М. Фридмен, а также представителей экономической теории предложения М. Фелдстайна и А. Лаффера, выступающих за свободу предпринимательства и невмешательство государства в экономику. Спра-

ва находилась «умеренная оппозиция» в лице западногерманских неолибералов В. Ойкена, А. Мюллер-Армака, Л. Эрхарда и др., занимающая промежуточное положение между неоклассикой и кейнсианством. Кроме того, появляются концепции институционально-социологического направления, доводящие идею государственного регулирования до требований целенаправленной социальной политики и индикативного планирования (Дж. К. Гэлбрэйт, Ф. Перру, Дж. М. Кларк, Г. Мюрдаль и др.) [36, 59].

Период 1970-х гг. явился временем «второго кризиса экономической теории» Запада XX в., под которым прежде всего подразумевают кризис кейнсианства как генеральной концепции государственного воздействия на экономику через совокупный спрос и приоритет налогово-бюджетной политики с акцентом на политику дефицитного финансирования [27, 29, 30]. Выдвигаются требования сбалансированности бюджета путем резкого сокращения социальных программ, доли ВВП, перераспределяемой через бюджет, умеренных налогов. На этой волне, усилиями главным образом экономистов США, формируется теория *экономики предложения*.

Ее сторонники, так называемые «сэплайсайдеры», представляют неоклассическую экономическую теорию на базе идейного наследия Ф. фон Хайека, теории предельной эффективности факторов производства и современного монетаризма. Приверженцы экономики предложения выступают за самостоятельную, независимую от денежной, налогово-бюджетную политику, так как твердо уверены в высокой эффективности налогового регулирования экономики. Авторы этой концепции отстаивают тезис о необходимости перехода к долгосрочному государственному регулированию предложения факторов производства. 1970-1980-е годы отмечены усилением влияния сэплайсайдеров как на развитие мировой экономической мысли, так и на принципы формирования экономической, в том числе и налоговой, политики ряда ведущих западных стран.

После кейнсианских «провалов» ее сторонники сумели достаточно убедительно ответить на поставленные хозяйственной практикой вопросы и предложить конструктивные варианты решения многих проблем западной экономики 1970-х гг. По их мнению, такие формы государственного вмешательства в экономику, как

кейнсианское антициклическое регулирование, бюджетное перераспределение доходов, подавление инфляции и т. д. признаются вредными, расстраивающими механизмы рынка и порождающими хозяйственные трудности. Главным фактором роста безработицы считается система государственного социального обеспечения. Кроме того, государственные затраты на социальные цели изменяют соотношение между расходуемой и сберегательной частями денежных доходов, так как в результате расчета на финансовую помощь государства в пенсионный период увеличивается доля текущего потребления. В результате происходит снижение доли сбережений в совокупном доходе, уменьшаются объемы кредитных ресурсов и источников накопления, что в свою очередь вызывает замедление экономического роста.

В отличие от монетаристов сторонники теории предложения считают главными причинами непредвиденной инфляции высокие налоговые ставки и полностью отвергают бюджетный дефицит. Им удалось разобраться в механизме его отрицательного воздействия на расширенное воспроизводство, особенно при таком методе покрытия, как долговые обязательства. В этом случае государство, стараясь не допустить ускорения инфляции, вынуждено размещать на финансовых рынках основную массу своих ценных бумаг и превращается в конкурента частных фирм, изымая у частного сектора кредитные ресурсы. Последние перенаправляются в сферу государственного потребления, где используются, главным образом, непроизводительно. Приверженцы этой теории советуют государству полностью «перекрыть» бюджетный канал непредвиденной инфляции и изменять предложение денег иными путями, избегая дефицита бюджета. Центральное место в концепции принадлежит проблеме сбережений, недостаток которых обусловлен несовершенством налоговой системы, уменьшением реальных доходов, остающихся после налогообложения, когда начинает действовать механизм сокращения личных сбережений. Если же наряду с непомерно высоким налогообложением прибыли имеет место инфляция, то вероятность снижения дивидендов существенно возрастает, что побуждает акционеров воздержаться от инвестиций. В том же направлении действует и дополнительный инфляционный налог, равный обычному налогу, умноженному на темп инфляции.

Новые концепции безработицы, инфляции и экономической динамики образуют теоретический фундамент, на котором основывается неоконсервативный проект реформы государственного регулирования экономики. В качестве основного ее направления рассматривается радикальная реформа системы налогообложения в сторону значительного уменьшения предельных налоговых ставок. Предусматривается, что это снижение должно быть дифференцированным пропорционально его предельной эффективности. Предлагается в большей степени сократить те виды налогов, которые дают максимально предельную отдачу с точки зрения роста накопления капитала и занятости. В первую очередь это относится к налогам на доходы от капиталовложений. Существенная роль отводилась также реформе налогообложения лиц с высокими доходами, так как их отличает большая склонность к сбережениям.

В снижении налоговых ставок неоконсерваторы видят магистральный путь к решению многих проблем современной экономики. Долгосрочным последствием снижения налоговых ставок должен стать не рост бюджетного дефицита, а его сокращение. Эти закономерности были математически исследованы, и результат известен в мировой экономической науке как эффект А. Лаффера (рис. 1.2) [63].

Кривая отражает взаимосвязь между величиной ставки налогов и объемом поступления их в государственный бюджет. При повышении ставки доходы государства за счет налогов вначале увеличиваются, но только до определенной границы (до точки  $a$ ), после чего повышение налоговой ставки уменьшает налоговые поступления до точки  $b$ .

Высокие налоги снижают стимулы производства и уменьшают налоговые доходы государства. Вместе с тем кривая не дает точного ответа, при какой ставке налогов их поступления максимальны, так как она различна для разных стран и зависит от многих факторов: размера и структуры государственного сектора, налоговой политики и т. д.

В 1980-е гг. ряд принципов теории предложения был положен в основу экономической политики правительств США, Вели-

кобритании и некоторых других экономически развитых стран. Не все практические результаты ее применения доказали бесспорную и однозначную эффективность, но многие положения получили свое подтверждение. Самое главное – неоконсерваторы показали, во-первых, необходимость перестройки системы государственного регулирования, во-вторых, определили главное направление этих изменений – мобилизацию созидательного потенциала рынка для максимального использования его возможностей.

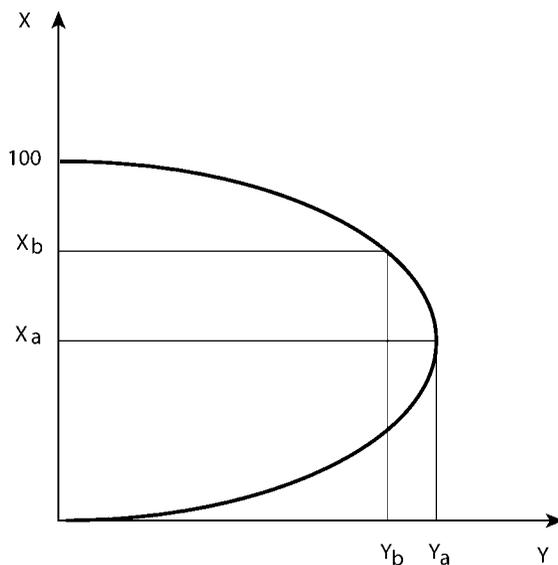


Рис. 1.2. Кривая А. Лаффера

- X – уровень налоговых ставок;
- $X_a$  – оптимальный размер налоговых ставок;
- Y – среднегодовой объем государственных доходов в результате налогообложения;
- $Y_a$  – максимальная величина среднегодового объема государственных доходов;
- $X_b$  – реально существующие налоговые ставки;
- $Y_b$  – налоговые поступления в государственный бюджет.

Современная западная экономическая мысль представлена несколькими крупными школами, каждая из которых имеет ряд направлений. Некоторые из них базируются непосредственно на основных постулатах кейнсианства, другие им противоречат. Но при всей противоположности взглядов практически все представители современных научных школ признают, что развитые государства функционируют в условиях смешанной экономики, требующей государственного регулирования.

В последнее двадцатилетие формируется и развивается относительно новая наука – *экономика общественного сектора*, представляющая несколько иную, чем прежде, систему взглядов на роль государства и теорию государственных финансов. Общественный сектор представляет собой совокупность всех ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства. Под государственными ресурсами подразумевается вся собственность и все денежные (в основном бюджетные) фонды. Но так как любые действия государства в условиях рынка опосредуются финансовыми институтами, то, не умаляя роли государственной собственности, наиболее универсальным инструментом воздействия признается бюджет. Поэтому в центре внимания экономики общественного сектора находятся в первую очередь государственные финансы.

Особенность этой системы взглядов состоит в том, что она рассматривает государство даже не в качестве регулирующей структуры, а в общем ряду субъектов экономической деятельности, которые должны поставлять обществу конкретные экономические блага с необходимой эффективностью. Экономика общественного сектора призвана также объяснить, как государство изыскивает средства для достижения этих целей, как расходуются полученные ресурсы, определить рациональные принципы его деятельности. Однако, помещая государство в общий ряд участников экономической деятельности, учитывается его принципиальное отличие от других субъектов рыночного хозяйства, заключающих свои сделки добровольно, – государство и его органы всегда обладают правом принуждения в рамках и на основе законов.

В основе всех прежних взглядов на роль государства и систему его денежных фондов лежала необходимость целесообразного пе-

перераспределения доходов, ресурсов и имущества в соответствии с принципами социальной справедливости. Но природа перераспределительных процессов такова, что очень часто их результатом становится конфликт интересов, так как улучшение положения одной группы индивидов происходит за счет ухудшения другой. Согласно новой системе взглядов реальное улучшение условий существования возможно лишь тогда, когда то или иное мероприятия повышает благосостояние всех или же когда благосостояние одних улучшается, а других – не изменяется (Парето-оптимум). Оптимальность по Парето – теоретический образ прагматически-правовых предпринимательств: живи и давай жить другим.

По мнению многих экономистов, современный свободный рынок в любом государстве вследствие ограниченной (а потому и несовершенной) конкуренции, внешнего воздействия и неполноты информации обязательно имеет серьезные изъяны («провалы рынка», «ошибки рынка»), то есть попадает в ситуации, когда свободное действие рыночных сил не обеспечивает Парето-оптимального использования ресурсов. В этих зонах должен функционировать общественный сектор (желательно на принципах Парето-оптимизации).

Поскольку отличительной чертой государства является законное право принуждения, имеет смысл использование потенциала общественного сектора в тех случаях, когда издержки и негативные последствия принуждения как минимум уравниваются его позитивными последствиями, то есть потери для каждого индивида в отдельности, а не только для общества в целом должны быть сбалансированы приобретениями. Прежде всего, государство призвано обеспечить экономически эффективное удовлетворение потребностей своих граждан в общественных благах в таких отраслях, как образование, здравоохранение, культура, транспорт и связь, энергетика, коммунальное хозяйство (на уровне социальной достаточности, а не минимального потребления). Выполнение этих функций на соответствующем уровне в основном и определяет масштабы общественного сектора в каждом государстве на определенном временном отрезке.

Какими бы принципами не руководствовалось государство в своем отношении к формированию денежных фондов, из которых финансируется производство общественных благ (перераспреде-

ние или «парето»), перед правительством всегда будет стоять проблема выбора между справедливостью в распределении и эффективностью в производстве. Например, согласно и «классическим», и «кейнсианским» понятиям налоговой справедливости, налоговая политика должна предусматривать высокие налоги на «богатых» и низкие на «бедных», так как только таким образом, по их мнению, может быть создан финансовый источник будущей социальной поддержки. В свою очередь представители «экономики предложения», наоборот, считают регрессивные налоговые ставки наиболее предпочтительными для обложения именно крупных капиталов, единственно способных обеспечивать экономический рост. Оба этих экономических направления, как известно, аргументированы на высоком научном уровне. Однако единая и абсолютная «налоговая правда» неосуществима, и «каждый социум должен искать свой оптимум» в соответствии с экономическим базисом и национальным менталитетом в отношении принципов общественной справедливости [63].

Поиск такого оптимума – технически очень сложная и не всегда выполнимая задача, ибо, с одной стороны, имеются высокие объективные потребности в государственном финансировании, а с другой – ограниченность реальных источников доходов. Даже в высокоразвитых странах поиск ведется в надежде хотя бы частичного разрешения данного противоречия. В частности, соответствующая, обеспеченная обстоятельной математической аргументацией, система была разработана некейнсианцами Н. Калдором и Дж. Р. Хиксом [115].

В теории экономики общественного сектора в ее понимании роли и назначения государства соответственно серьезно скорректированы взгляды на роль конкретных финансовых институтов. В этой связи, например, налоги рассматриваются не как способ мобилизации средств на содержание неких неэкономических структур, а скорее, в качестве формы, которую приобретают затраты на производство разнообразных общественных благ, поставляемых государством своим гражданам. Предполагается, что государство и его органы, подобно другим производителям товаров и услуг, должны получать ресурсы лишь постольку, поскольку им удастся продемонстрировать потребителям (налогоплательщикам) свою способность удовлетворять их запросы лучше потенциальных конкурентов.

Кроме того, за потребителями остается бесспорное право добиваться минимизации своих затрат (налогов), то есть наличие требование ощутимой возвратности налогов как в масштабах общества, так и для каждого налогоплательщика. И единственным смыслом и оправданием налогов в демократическом обществе считаются максимальное удовлетворение спроса налогоплательщиков на общественные блага и признание его гражданами принципов перераспределения доходов. Выделяют два основных принципа дифференциации налогов: принцип получаемых выгод и принцип платежеспособности. Первому отвечают различия в величине налогового бремени в соответствии с различиями в полезности действий государства для разных налогоплательщиков. Второй принцип предполагает соразмерность налогообложения, но не субъективной данности, а объективной способности отдельных плательщиков нести налоговое бремя.

Но, какой бы конкретный принцип ни был положен в основу относительного равенства налоговых обязательств, «демократическое» налогообложение предусматривает, во-первых, равенство по горизонтали и, во-вторых, равенство по вертикали. *Первое* – это непосредственное равенство обязательств для всех лиц, находящихся в одинаковом положении с точки зрения принятых принципов; *второе* – соответствие дифференциации налоговых обязательств различиям в их положении. Оба принципа по сути выражают идею запрета на дискриминацию в налогообложении.

После выбора принципов налогообложения в целом и расчета необходимой суммы следует сформировать общую структуру системы, то есть выбрать конкретные виды налогов и рассчитать их ставки. Такие расчеты осуществляются на базе анализа воздействия налогов на рыночное поведение производителей и потребителей, что позволяет определить искажающее влияние налогов и, правильно подбирая их характеристики, добиваться относительно уменьшения нежелательных изменений (под искажением обычно подразумевается их воздействие на эффективность).

Приверженцы теории экономики общественного сектора большое внимание уделяют обеспечению возможности общественного контроля за формированием и результатами действия налого-

вой системы, анализируют различные варианты как перемещения налогов, так и экономические результаты избыточного налогового бремени. Последние представляют собой денежный эквивалент потерь полезности, которые вызываются эффектом замещения, обусловленным налогообложением. Эффект замещения выражает деформирующее воздействие налога, отрицательным результатом которого является искажение соотношения цен, на основе которых осуществляется перераспределение ресурсов.

В настоящее время в связи с активно протекающими процессами глобализации мировой экономики внимание к вопросам теории и практики налогообложения неуклонно возрастает, возникает настоятельная потребность в новых разработках.

Вышеизложенное позволяет сформулировать такие выводы:

- ✦ по мере возрастания роли налоговых отношений в XVII в. в Европе возникают первые научные налоговые теории и концепции налоговой политики;
- ✦ на протяжении почти трех веков «налоговедение» активно развивается в рамках науки о государственных финансах;
- ✦ предметом исследования науки о налогах и налоговой политике в период «классического» капитализма являются сущность налога как новой экономической (финансовой) категории, правила его взимания, методика выбора объектов, определение тяжести налогового бремени, расчет экономических последствий и т. д.;
- ✦ налогообложение как объективный экономический процесс не может рассматриваться изолированно от роли государства в экономике в целом и общих задач финансовой и налоговой политики в частности, что обуславливает особое внимание к проблемам прагматического использования финансовых (налоговых) рычагов в системе государственного регулирования;
- ✦ вторая «революция» в истории экономической мысли Запада в середине 1970-х гг. вносит существенные коррективы во взгляды на значимость фискальной политики, появляется теория «экономики предложения», в которой ведущая роль отводится налогообложению;

- ✦ в рамках теории экономики общественного сектора рассматриваются вопросы, связанные с новыми взглядами на налоговую политику и налогообложение (усиление акцента на возвратность налогов).

В современных условиях налогообложение, помимо того, что оно представляет собой главный фискальный канал, превращается в мощнейший регулятор финансовых и денежных потоков как в рамках национальной экономики, так и в системе движения международного капитала. Последнее обстоятельство и определяет постоянный интерес представителей экономических наук именно к этой сфере финансовых отношений. Изменения теоретических подходов к налоговой политике, естественно, не остаются в рамках только самой теории. Они активно и непосредственно влияют и на развитие налоговых систем практически всех развитых стран.

### Контрольные вопросы

1. Какова сущность и основные задачи налоговой политики?
2. Как формулируются «золотые правила» налогообложения?
3. Каковы современные подходы и принципы организации налоговой политики?
4. Объясните различия трех основных моделей экономического развития государства и налоговой политики.
5. Место налоговой политики в общей системе государственного управления экономикой.
6. В чем смысл и каковы подходы ориентации налоговой системы страны на различные типы налогов? Их преимущества и недостатки.
7. В чем сущность кейнсианской теории и в чем состоит ее отличие от классической и монетаристской моделей?
8. Объясните закономерности, выражаемые эффектом А. Лаффера.

## **Раздел 2. МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

### **2.1. Валовой внутренний продукт как сумма добавленных стоимостей**

Налоговая политика, будучи частью макроэкономической политики, зависит от макроэкономических параметров, и следовательно, стадий развития национальной экономики, которые влияют на целевую направленность налоговой и финансовой политики. В условиях спада производства или финансового кризиса задачей макроэкономической политики является достижение экономической стабильности, функционирование экономики в стабильном режиме выдвигает на первый план другое задание – обеспечение желаемых темпов экономического роста. Выполнение любой из этих задач требует включения механизмов налоговой политики.

Цели макроэкономической политики определяются с помощью показателей, которые служат индикаторами общего экономического положения страны (реальный ВВП, безработица и инфляция).

Поскольку среди конечных целей макроэкономической политики наивысшей целью должен быть рост реальных объемов производства, необходимо рассмотреть сущность ВВП [16, 23, 36, 58 – 60, 75, 87].

Макроэкономический анализ предполагает использование множества экономических показателей, которые предоставляются статистикой и, в частности, системой национальных счетов (СНС). В рамках СНС определяются некоторые основные статистические агрегаты, которые широко применяются как показатели экономической активности на уровне экономики в целом.

Одним из основных макроэкономических показателей, оценивающих результаты экономической деятельности, является валовой внутренний продукт. Его динамика используется для оценки общей

эффективности функционирования экономики и, следовательно, определения относительного успеха или несостоятельности мер экономической, финансовой и налоговой политики, проводимой правительством.

ВВП измеряет стоимость конечной продукции, произведенной резидентами данной страны за определенный период времени. Конечными товарами и услугами являются те из них, которые используются на конечное потребление, накопление и экспорт. Стоимость промежуточных товаров и услуг, израсходованных в процессе производства (сырье, материалы, топливо, энергия, инструменты, семена, услуги грузового транспорта, оптовой торговли, рекламных агентств, платежи за аренду помещений и др.), не включаются в ВВП. В противном случае имел бы место повторный счет, так как стоимость промежуточных продуктов входит в состав стоимости конечных товаров и услуг.

Термин «*валовой*» в определении ВВП означает, что при его исчислении из стоимости не вычитается потребление основного капитала (амортизация).

ВВП является внутренним продуктом, поскольку производится резидентами данной страны. Резидентами считаются все экономические единицы (предприятия, домашние хозяйства) независимо от их национальной принадлежности и гражданства, имеющие центр экономического интереса на экономической территории данной страны (занимаются производственной деятельностью или проживают в стране не менее года).

Существуют три способа измерения ВВП: по добавленной стоимости (производственный метод); по расходам (метод конечного использования); по доходам (распределительный метод).

ВВП является прежде всего показателем производства, он представляет собой конечный результат производственной деятельности производителей-резидентов.

При подсчете ВВП производственным методом суммируется стоимость, добавленная на каждой стадии производства конечного продукта. Добавленная стоимость – это разность между стоимостью произведенных товаров и услуг (выпуском) и стоимостью товаров и услуг, полностью потребленных в процессе производства

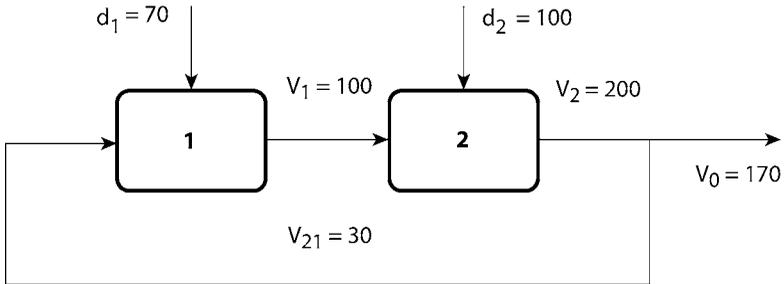
(промежуточным потреблением). ВВП, по сути, является понятием добавленной стоимости. Это сумма валовой добавленной стоимости всех производителей-резидентов плюс та часть (а возможно, и вся сумма) налогов, за вычетом субсидий на продукты, которая не включена в добавленную стоимость. В целях упрощения в макроэкономике ВВП определяют как сумму добавленной стоимости всех производителей.

Так, если стоимость ткани, производимой ткацкой фабрикой, составляет 100 грн, а стоимость готовой одежды, произведенной из этой ткани швейной фабрикой, составляет 150 грн, то добавленная стоимость  $d$ , произведенная при пошиве одежды, составляет  $d = 150 - 100 = 50$  грн. Действительно, к стоимости продукции ткацкой фабрики, составляющей в данном случае 100 грн, швейная фабрика добавила 50 грн и тем самым произвела конечную продукцию полной стоимостью 150 грн. Но стоимость ткани, в свою очередь, включает в себя некоторую стоимость исходного сырья, например, шерсти, стоимостью 50 грн и добавленной к ней стоимости, созданной самой ткацкой фабрикой, – 50 грн. Таким образом, стоимость готовой одежды включает в себя добавленную стоимость, созданную обеими фабриками. Очевидно, что полная стоимость готовой продукции определяется суммой добавленных стоимостей, созданных всеми предприятиями, участвующими в ее производстве.

В реальной экономике существуют многообразные технологические связи между предприятиями, перерабатывающими продукцию друг друга в процессе производства конечного продукта. Так, например, газодобывающее предприятие поставляет топливо электростанциям, но, в свою очередь, потребляет часть произведенной электроэнергии. Электростанции обеспечивают энергией потребителей, например, автомобильный завод. Следовательно, в стоимость автомобилей включена стоимость электроэнергии, в которую, в свою очередь, включена стоимость газового топлива. Но поскольку для добычи и транспортировки газа также используется электроэнергия, его стоимость включает в себя и стоимость потребленной электроэнергии. В данном случае имеет место поставляемая друг другу промежуточная продукция в одной технологической цепи получения конечного продукта. Для исключения двойного сче-

та стоимости промежуточной продукции по встречным поставкам взаимно исключаются, и стоимость конечной продукции включает в себя только сумму добавленных стоимостей, созданных на всех предприятиях, связанных последовательностью ее изготовления.

На *рис. 2.1* представлена простейшая модель из двух предприятий, связанных взаимными поставками в процессе производства продукции конечного потребления.



**Рис. 2.1. Схема формирования стоимости конечной продукции как суммы добавленных стоимостей взаимосвязанных предприятий**

Пусть предприятие 1 (газодобывающее предприятие) потребляет от предприятия 2 (электростанция) продукцию в количестве  $V_{21} = 30$  и, создавая добавленную стоимость  $d_1 = 70$ , производит продукцию (газовое топливо) стоимостью  $V_1 = V_{21} + d_1 = 30 + 70 = 100$ . Эта продукция потребляется предприятием 2 (электростанцией), которое добавляет к ее стоимости собственную добавленную стоимость  $d_2 = 100$  и производит готовую продукцию (электроэнергию) общей стоимостью  $V_2 = V_1 + d_2 = 100 + 100 = 200$ . Поскольку часть этой продукции  $V_{21}$  возвращается на предприятие 1, конечным потребителям будет поставлена продукция предприятия 2 стоимостью  $V_0 = V_2 - V_{21} = 200 - 30 = 170$ . В общем виде  $V_0 = V_2 - V_{21}$ , но  $V_2 = V_1 + d_2$ , а  $V_1 = V_{21} + d_1$ , следовательно,  $V_0 = V_1 + d_2 - V_{21} = V_{21} + d_1 + d_2 - V_{21} = d_1 + d_2$  (в данном примере  $V_0 = V_2 - V_{21} = 200 - 30 = 170$ ).

Таким образом, стоимость конечной продукции, произведенной технологически связанными между собой предприятиями, равна сумме добавленных стоимостей, созданных этими предприятиями.

Поскольку экономика страны включает в себя все предприятия, то полная стоимость произведенной ими конечной продукции равна сумме всех добавленных стоимостей, созданных в экономике. ВВП – это сумма всех добавленных стоимостей, созданных в данном году экономикой страны, и определяется стоимостью всей продукции конечного потребления, поскольку для каждого предприятия добавленная стоимость исключает стоимость промежуточной продукции.

Поскольку речь идет о фактической рыночной стоимости продукции – стоимости, оплаченной покупателями, ВВП можно определить также как суммарные затраты всех покупателей, приобретших произведенную продукцию конечного потребления.

В рыночной экономике расходы покупателей означают одновременно доходы предприятий, которые несут затраты на приобретение экономических ресурсов и тем самым создают доходы владельцам этих ресурсов. В масштабах всей экономики покупатели, оплачивающие стоимость ВВП, одновременно являются и получателями доходов от его реализации. Следовательно, ВВП является одновременно суммой затрат на приобретение всей произведенной продукции конечного потребления и суммой доходов, полученных ее производителями. Для того чтобы убедиться в этом, достаточно вернуться к определению ВВП как сумме добавленных стоимостей. Стоимость всякой продукции включает в себя затраты на приобретенные у поставщиков сырье, полуфабрикаты, энергию, комплектующие изделия, то есть промежуточную продукцию ( $m$ ); затраты на оплату труда, то есть заработную плату ( $Z$ ); амортизационные отчисления ( $A$ ) и прибыль ( $P$ ). В данном случае имеется в виду вся прибыль, созданная предприятием, включающая в себя как проценты и рентные платежи за использование заемного капитала и природных ресурсов, так и собственную прибыль. Таким образом, общая рыночная стоимость продукции, равная ее цене и, следовательно, вырубке от реализации, составляет  $V = m + Z + A + P$ .

Поскольку добавленная стоимость – это стоимость за вычетом затрат на приобретение промежуточной продукции, то она определяется как  $d = V - m = Z + A + P$ . Иными словами, добавленная стоимость – это сумма доходов, полученных работниками ( $Z$ ),

доходов владельцев капиталов ( $P$ ), а также доходов предприятия, используемых для возмещения амортизируемого капитала ( $A$ ). Следовательно, ВВП как сумма всех добавленных стоимостей является ничем иным, как суммой всех доходов, созданных в экономике, то есть: суммой выплаченной заработной платы, суммарной прибыли и суммой амортизационных отчислений всех предприятий страны.

Тот факт, что ВВП является суммой всех доходов, созданных экономикой, и одновременно суммой затрат на его приобретение, отражает центральную идею макроэкономического кругооборота и составляет главный стержень макроэкономического анализа.

Данный метод подсчета ВВП позволяет учесть вклад различных предприятий и отраслей в его создание. Исключение промежуточной продукции позволяет решить проблему двойного счета [16].

Для экономики в целом сумма всей добавленной стоимости должна быть равна стоимости конечных товаров и услуг. В Украине в настоящее время наиболее доступной и оперативной информацией являются данные о производстве товаров и услуг на базе статистической отчетности предприятий, поэтому основным методом расчета ВВП является производственный метод.

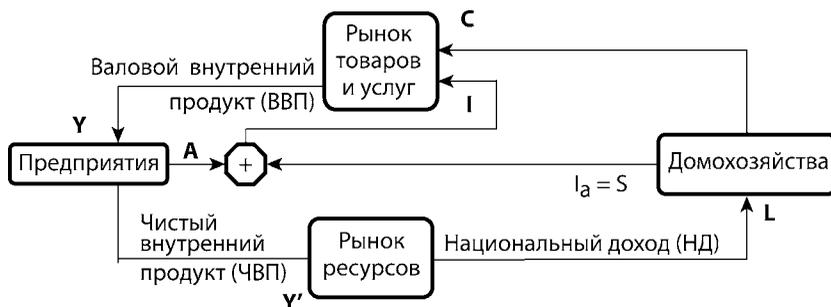
## **2.2. ВВП и национальный доход в кругообороте доходов и расходов**

### **2.2.1. Закрытая экономика без участия государства**

Сумму всех доходов, создаваемых в экономике, называют национальным доходом (НД). Наличие кругооборота доходов и расходов в принципе указывает на необходимость равенства ВВП и национального дохода, то есть на преобразование ВВП в национальный доход и обратно. Однако в реальном ВВП присутствуют существенные компоненты, нарушающие тождественность этих понятий.

Для лучшего понимания состава ВВП по доходам и расходам целесообразно рассмотреть простейшую модель макроэкономического кругооборота без участия государства и без внешнеэкономических связей, а затем приблизить ее к реальной экономике.

Закрытая экономика без участия государства означает, что в создании национального продукта участвуют только частные лица и предприятия, которые одновременно являются получателями всех создаваемых при этом доходов, причем внешнеэкономические связи отсутствуют, то есть все закупки осуществляются только на внутреннем рынке (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Модель закрытой экономики без участия государства**

Как показано на рис. 2.2, продукция, составляющая стоимость ВВП, реализуется на рынке товаров и услуг, на котором получателями доходов являются предприятия, поставляющие готовую продукцию как потребительского, так и производственного назначения. Следовательно, первичным получателем доходов от реализации ВВП являются производители.

Как известно, на рынке ресурсов предприятия расходуют средства, вырученные от реализации своей продукции, на оплату привлекаемых ресурсов, труда, капитала и природных ресурсов, то есть выплачивают владельцам доходы в форме заработной платы, процента, ренты и прибыли. Именно эти доходы образуют суммарный национальный доход общества. Если бы вся стоимость ВВП направлялась в доходы владельцев ресурсов, то есть домохозяйств, то справедливым было бы тождество ВВП = НД. Однако предприятия должны направить часть выручки от реализации продукции в амортизационный фонд, и эти отчисления не создают новых доходов, а расходуются на восстановление потребленного основного капитала.

В масштабах всей экономики амортизационные отчисления, создаваемые всеми предприятиями (на рис. 2.2 обозначены буквой А), составляют затраты на возмещение всего потребленного в данном году основного капитала и расходуются на его восстановление путем инвестиций, то есть для закупок и ввода в действие средств производства. Так, если в данном году экономика страны произвела продукцию стоимостью 500 млн грн, а амортизационные отчисления в составе этой стоимости составили 50 млн грн, это означает, что стоимость «чистого» созданного в данном году внутреннего продукта составила лишь 450 млн грн, а остальные 50 млн, включенные в стоимость готовой продукции, израсходованы на восстановление ранее созданной стоимости действовавшего основного капитала. Стоимость вновь созданного внутреннего продукта называется чистым внутренним продуктом (ЧВП), который по определению есть ВВП за вычетом амортизационных отчислений. Итак,  $ЧВП = ВВП - А$ . В рассматриваемой упрощенной модели ЧВП одновременно является и национальным доходом, то есть доход, полученный участниками экономики, составляет всю стоимость ВВП за вычетом той его части, которую нельзя обратить в доходы, так как она расходуется самими предприятиями на восстановление ранее созданного капитала.

Национальный доход включает в себя и заработную плату рабочих и служащих, и рентные платежи за использование природных ресурсов, и прибыль, полученную предприятиями, включающую как проценты владельцам капитала, так и предпринимательскую прибыль.

Величины ВВП и ЧВП можно обозначить соответственно  $Y$  и  $Y'$ , а суммарные доходы домохозяйств, которые в данном случае равны национальному доходу НД, через  $L$ . В принятых обозначениях для рассматриваемой модели справедливо равенство  $Y = A + Y' = A + L$ . Правая часть этого равенства говорит о том, что выручка от реализации ВВП превратилась в амортизационные отчисления и доходы домохозяйств, в данном случае – национальный доход. Но одновременно она означает, что для создания данного ВВП, на приобретение всей созданной продукции необходимо израсходовать ту же величину средств  $Y$ , то есть превратить сумму доходов  $Y = A + L$  в соответствующие расходы.

Составляющая  $A$  в этой сумме, как известно, расходуется в форме инвестиций, то есть в виде затрат на приобретение продукции, составляющей основные производственные фонды предприятий. Характер остальных расходов зависит от того, как домохозяйства распорядятся полученным ими национальным доходом  $L$ . Большая часть этих доходов расходуется на потребление (закупку всевозможных товаров потребительского назначения и оплату потребительских услуг). Величина потребительских расходов (прямых расходов домохозяйств) обозначается буквой  $C$ .

Если бы весь национальный доход расходовался только на потребление, это означало бы, что общество вкладывает в инвестиции только амортизационные отчисления, экономика не увеличивает свой основной капитал, а лишь поддерживает его на достигнутом уровне за счет амортизационных отчислений. Иными словами, имеет место «застывшая», а не развивающаяся, экономика. Разумеется, состояние экономического застоя говорит о явном неблагополучии в экономике и обществе.

Еще более неблагополучная ситуация возникает в том случае, когда экономика не в состоянии поддерживать даже стоимость действующего капитала, то есть амортизационные отчисления оказываются недостаточными для восстановления потребленного основного капитала. В этом случае экономика «проедает» не только все вновь созданные ЧВП и НД, но и существующий основной капитал. Столь критическое состояние экономики может возникнуть при чрезвычайных обстоятельствах, таких как разрушительные войны или крупномасштабные стихийные бедствия. Однако нормально функционирующая экономика – это экономика развивающаяся, систематически наращивающая свой производственный потенциал: общество достигло достаточно высокого уровня производства и может позволить себе не тратить весь создаваемый национальный доход на потребление, а создавать накопления и вкладывать их в дальнейшее развитие производства. Это означает, что  $C < L$ . Следовательно,  $L - C = S$ , где  $S$  – общее определение сбережений (накоплений), той части национального дохода, которая не расходуется на потребление. При этом должно иметь место равенство  $Y = A + Y' = A + L = A + C + S$ , означающее, что за счет доходов, со-

зданных при реализации ВВП, экономика оплачивает потребительские товары на сумму  $C$ , направляет в инвестиции амортизационные отчисления  $A$  на восстановление основного капитала, а также накапливает свободные средства  $S$ .

Для обеспечения баланса доходов и расходов необходимо, чтобы все накопленные свободные средства  $S$  были израсходованы, то есть вложены в инвестиции. Тогда все инвестиционные расходы экономики, которые называются валовыми частными (не государственными) инвестициями и обозначаются буквой  $I$ , включают в себя как амортизационные отчисления, обеспечивающие восстановление уже существовавшего основного капитала, так и дополнительные «чистые» инвестиции  $I_0 = S$ , вкладываемые в расширение производства за счет свободных средств, созданных в результате сбережения (накопления) части национального дохода. Итак,  $I = A + I_0$ .

Пусть стоимость основных производственных фондов (основного капитала) экономики составляет 500 млн грн при среднем сроке амортизации 10 лет, а ВВП, созданный этой экономикой, составляет  $Y = 600$  млн грн, причем на потребление расходуется 90% национального дохода, а оставшаяся (накопленная) часть направляется в инвестиции. Это означает, что амортизационные отчисления в составе ВВП составляют  $A = 500 : 10 = 50$  млн грн, ЧВП и национальный доход составляют  $Y' = L = Y - A = 600 - 50 = 550$  млн грн, а расходы на потребление  $C = 0,9L = 0,9 \times 550 = 495$  млн грн. Одновременно в экономике созданы накопления и направлены в чистые инвестиции на сумму  $S = I_0 = 55$  млн грн ( $S = L - C = 0,1L$ ).

Следовательно, все инвестиционные расходы экономики в данном году составят  $I = A + I_0 = 50 + 55 = 105$  млн грн, из которых 50 млн грн восстановят первоначальную стоимость основных производственных фондов, а 55 млн грн создадут их прирост, в результате чего основной капитал экономики увеличится до  $500 + 55 = 555$  млн грн.

Поскольку в рассматриваемой модели расходы, составляющие стоимость ВВП, включают потребительские расходы и валовые частные инвестиции, а стоимость ВВП по доходам равна его стоимости по расходам, то  $Y = C + I$  и одновременно  $Y = A + C + S$ . Следовательно,  $I = A + I_0 = A + S$ , то есть для обеспечения баланса доходов и расходов необходимо равенство  $I_0 = S$ . Иными словами, баланс

доходов и расходов, определяющих величину ВВП, обеспечивается в той мере, в какой все сбережения окажутся израсходованными на инвестиции.

Превращение сбережений (неизрасходованной части национального дохода) в инвестиции происходит по различным каналам. Часть доходов, получаемых владельцами предприятий в виде прибыли, оставляется ими в распоряжении предприятий, например, в форме нераспределенной корпоративной прибыли. На рис. 2.2 эта часть доходов включена в общий поток  $I_0 = S$ , исходящий от домохозяйств. По сути дело обстоит действительно так, поскольку корпоративная прибыль изначально является доходом конкретных владельцев и уже от их имени используется предприятиями. В реальных финансовых потоках эта часть национального дохода исходит непосредственно от предприятий, не попадая предварительно к домохозяйствам.

Другая часть накоплений – это средства, находящиеся непосредственно в распоряжении домохозяйств на их банковских счетах и вкладываемые ими в инвестиционные фонды, в приобретение ценных бумаг и т. п. (в те или иные формы инвестиций). Если обозначить нераспределенную корпоративную прибыль предприятий через  $P_k$ , а остальные инвестиционные вложения домохозяйств, осуществляемые ими непосредственно за счет сбережений через  $I_s$ , то  $I_0 = P_k + I_s$ . Условие  $I_0 = S$  требует одновременного выполнения равенства  $S = P_k + I_s$ , то есть того, чтобы все доходы, не израсходованные на потребление, полностью превратились в те или иные формы инвестиций.

Это условие выполняется далеко не всегда. Равенство  $I_0 = S$  является условием сбалансированности доходов и расходов, но не тождеством. На практике часть сбережений по разным причинам не превращается в инвестиции и выводится из производственного оборота, например, в форме наличных сбережений «на черный день» или какие-либо будущие расходы. Именно это обстоятельство приводит к возникновению фактического неравенства  $I_0 \neq S$  и оказывается одним из важнейших дестабилизирующих факторов в макроэкономике, что станет предметом специального рассмотрения. Однако это не меняет основ макроэкономического кругооборота и его принципиальной схемы, показанной на рис. 2.2.

### **2.2.2. Налоги как основной элемент формирования бюджета в кругообороте доходов и расходов в модели ВВП**

Первым шагом в приближении рассмотренной модели макроэкономического кругооборота доходов и расходов к реальным условиям является включение в нее государства. Основная роль государства в макроэкономических процессах состоит в перераспределении национального дохода. Собирая налоги с граждан и предприятий, государство превращает часть национального дохода в свои доходы. Иными словами, если в предыдущей модели получателями национального дохода были только домохозяйства и предприятия, то теперь часть доходов они передают в виде налогов третьему участнику – государству. Естественно, что сам по себе этот факт не изменяет величину национального дохода, а лишь перераспределяет его, уменьшая долю домохозяйств и предприятий в пользу государства.

Налоги как экономическая категория означают принудительное взыскание государством с физических и юридических лиц части необходимого и прибавочного продукта согласно действующим законам [65]. Категорию налогов характеризуют еще и таким образом: это отношения по поводу обязательных платежей, которые взимаются центральными и местными органами государственной власти с юридических и физических лиц в связи с получением ими доходов, осуществлением хозяйственных операций, наличием и использованием имущества, в целях пополнения средств государственного и местных бюджетов [79].

Взыскание государством в интересах общества определенной части стоимости ВВП в виде обязательного взноса и составляет сущность налога. Экономическое содержание налогов отображается взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства – с другой, при формировании государственных финансов [28]. Независимо от объекта налогообложения общим источником налоговых поступлений является ВВП. Он формирует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и государства как организатора хозяйственной деятельности в национальном масштабе. Процесс

стоимостного распределения валового продукта не ограничивается образованием первичных денежных доходов. Он продолжается в распределении денежных доходов основных участников общественного производства в интересах государства: от работников – в форме подоходного налога и отчислений в пенсионный фонд, а от хозяйствующих субъектов – в форме налога на прибыль и других налоговых платежей и сборов. То есть по своему экономическому содержанию налоги являются основным инструментом государственного перераспределения доходов и финансовых ресурсов. Налоги как часть ВВП государства приобретают самостоятельное движение. Они отображают роль государства, степень его вмешательства в процесс перераспределения новой стоимости. Налоги как часть распределительных отношений участвуют также в процессе перераспределения национального дохода [61].

Источником налогов является новая стоимость национального дохода. Налоги мобилизуют значительную часть стоимости дополнительного продукта и часть стоимости необходимого продукта, которая предназначена на воспроизводство рабочей силы. Государственная часть национального дохода превращается в фонд денежных средств государства, который используется не только для достижения общегосударственной цели, но и для поддержки частного сектора. Эта мобилизация национального дохода через налоги осуществляется в сфере перераспределения и обмена. Присвоение государством части новой стоимости осуществляется не на основе объективно действующих экономических законов, а на основе юридических законов, путем принуждения. Государство становится владельцем части национального дохода не как участник процесса производства, а как орган, который владеет политической властью. Общественное содержание налогов дает политической власти возможность влияния на сферу экономических отношений общества [61].

Экономическая сущность налогов нашла соответствующее отображение в их определениях. Так, сегодня достаточно распространены такие: «налог – обязательный денежный сбор, который взимается органами власти с физических и юридических лиц» [22], «налог – обязательный взнос плательщика денежных средств в бюджетную систему в определенных законом размерах и в установлен-

ные сроки» [104], «налог – обязательный сбор, который взимается государством с хозяйствующих субъектов и граждан по ставке, установленной в законодательном порядке» [64]. Нетрудно заметить, что в этих определениях подчеркиваются принудительность и безэквивалентность налогов. Следует отметить, что подобному пониманию в известной мере было положено начало классической школой в лице А. Смита и Д. Рикардо. Последний считал, что «налоги – та часть продукта земли и труда, который поступает в распоряжение правительства» [81]. А. Смит, придерживаясь теории о непродуктивности государственных услуг, одновременно считал налог справедливой ценой за оплату услуг государства [78].

Собирая налоги, государство использует их в двух основных направлениях. Одно из них состоит в различных социальных выплатах населению в виде пенсий, стипендий, пособий и др. Иными словами, государство не расходует эту часть национального дохода, а лишь перераспределяет ее в пользу социально защищаемых слоев населения. Такое перераспределение называется *трансфертом* (в общем случае объектом трансфертного перераспределения могут быть и предприятия, которым государство оказывает помощь в виде субсидий). Государственные трансферты – это выплаты государственных органов, не связанные с движением товаров и услуг. Трансферты перераспределяют доходы государства, полученные от налогоплательщиков, через пособия, пенсии, выплаты по социальному страхованию и т. д. Существуют также трансферты бизнеса, например, в форме благотворительных взносов и др.

Вторая основная часть собранных налогов расходуется непосредственно самим государством путем осуществления государственных расходов на оборону, социальные цели (здравоохранение, образование и др.), обеспечение правопорядка, содержание органов управления и прочие общегосударственные нужды.

Таким образом, государство оказывается как получателем части национального дохода, так и участником потребления внутреннего продукта. Это означает, что если в предыдущей модели ВВП создавался только за счет расходов на потребление домохозяйств и инвестиционных расходов, то есть имело место только  $Y = C + I$ , то при участии государства

$$Y = C + I + G, \quad (2.1)$$

где  $G$  – государственные расходы.

Если обозначить все собираемые государством налоги как  $T$ , а сумму трансфертных платежей –  $\tau$ , тогда часть налогов, которая расходуется непосредственно государством, составит  $T_0 = T - \tau$  и является **чистыми налогами**.

С другой стороны, распределение ВВП при участии государства можно выразить формулой

$$Y = A + T_0 + \bar{L}, \quad (2.2)$$

где  $\bar{L}$  – часть национального дохода, получаемая гражданами после уплаты налогов и получения трансфертных платежей ( $\bar{L} = L - T_0$ ).

Более детальное распределение ВВП по доходам может быть представлено следующим образом:

$$Y = A + T_0 + P_k + L_0, \quad (2.3)$$

где  $P_k$  – часть доходов граждан, остающаяся в распоряжении предприятий в виде нераспределенной прибыли;

$L_0$  – личные доходы домохозяйств, остающиеся в их непосредственном распоряжении после уплаты налогов и получения трансфертных платежей ( $P_k + L_0 = \bar{L}$ ).

Поскольку амортизационные отчисления и нераспределенная прибыль – это часть ВВП, «оседающая» в распоряжении предприятий, то доходы, создаваемые реализацией ВВП, в конечном счете, распределяются между тремя «адресатами» – предприятиями, домохозяйствами и государством:

$$Y = A_{\Pi} + L_0 + T_0, \quad (2.4)$$

где  $A_{\Pi} = A + P_k$  – доходы предприятий.

Для построения полной модели открытой экономики с участием государства необходимо более детально остановиться на характере и основных типах налогов, формировании государственного бюджета и управлении государственным долгом, внешнеэкономических составляющих ВВП и влиянии этих категорий на макроэкономические показатели.

При всем разнообразии конкретных налогов и налоговых систем, определяемых законодательствами тех или иных государств, все они включают налоги двух типов: **прямые** и **косвенные**.

**Прямые** – это налоги, уплачиваемые гражданами и предприятиями из реально полученных ими доходов. Граждане уплачивают прямой налог в форме подоходного налога, то есть части тех доходов, которые они получают в виде заработной платы, дивидендов, доходов от личного бизнеса, доходов в виде ренты и процента. Предприятия уплачивают налог с прибыли, так как именно прибыль составляет ту часть национального дохода, которая остается в распоряжении предприятий. Во многих странах подоходный налог с граждан является прогрессивным, то есть по мере роста дохода его доля, уплачиваемого в форме налога, увеличивается. В среднем этот налог (в том числе в Украине) составляет 10 – 15% личных доходов граждан. Налог на прибыль предприятий составляет в Украине 25% от чистой прибыли.

Своеобразным прямым налогом, уплачиваемым предприятиями, являются также отчисления от заработной платы. Этот платеж определяется в процентах от суммы выплачиваемой заработной платы и включается в структуру затрат предприятия, его можно назвать социальным, поскольку он направляется в пенсионные и социальные страховые фонды, то есть является источником трансфертных платежей.

Таким образом, общим признаком всех прямых налогов является то, что они составляют часть национального дохода, то есть реально созданных доходов, фактически заработанных в виде оплаты труда или части прибыли.

Следовательно, прямые налоги – это часть полученных в уплату за использование ресурсов реальных доходов, которыми их владельцы «поделились» с государством.

**Косвенные налоги**, в отличие от прямых, не являются частью реально заработанных доходов, а создаются путем искусственного завышения цены продукции с изъятием этой надбавки в пользу государства.

В цену продукции, формируемую рынком, входит стоимость сырья и материалов (доходы их поставщиков), стоимость рабочей силы (доходы рабочих и служащих), стоимость потребленного капитала (возмещаемая предприятиями в виде амортизационных отчислений) и прибыль, создающая доходы владельцам использу-

емого капитала и предпринимателям. Иначе говоря, все составляющие рыночной стоимости представляют собой чей-то реально заработанный доход. Именно из этих доходов уплачиваются рассмотренные выше прямые налоги. Государство, стремясь увеличить налоговые поступления в бюджет, включает в цену продукции чисто административным путем дополнительную сумму, которую вынуждены оплатить покупатели, но которая не создает дополнительного дохода ни домохозяйствам, ни предприятиям и полностью адресуется государству. Именно такую надбавку к цене представляют собой все косвенные налоги.

Существуют различные формы косвенных налогов. Одним из наиболее характерных является налог на добавленную стоимость (НДС), который рассчитывается в виде установленного процента от величины созданной добавленной стоимости. Такой налог взимается при каждом акте купли-продажи, в том числе промежуточной продукции, а так как стоимость всей готовой продукции, составляющей ВВП, является суммой всех добавленных стоимостей, то в конечном счете потребители оплатят сверх его рыночной стоимости надбавку на всю стоимость конечной продукции. Это означает, что если ставка НДС установлена на уровне 20%, то потребители оплатят 120% цены конечной продукции, то есть величина ВВП искусственно возрастет на 20%, причем эта надбавка поступает в доход государства, не увеличивая реальных доходов ни граждан, ни предприятий. В некоторых странах косвенное налогообложение базируется не на НДС, а на применении налога с продаж только конечной продукции, что не меняет его смысла [61].

Косвенными налогами являются также прямые надбавки к ценам в форме **акцизных сборов** на определенные виды товаров. Аналогичный смысл имеют также **таможенные пошлины**, которые вынуждают продавца увеличивать цену импортных товаров.

Существуют налоги, вообще не связанные непосредственно со стоимостью продукции, например, налог с предприятий на недвижимость. Такой налог является имущественным и должен быть отнесен к прямым. Однако взимаемый не с физического лица, а с предприятия, этот платеж приобретает характер косвенного, так как предприятие оплачивает его за счет стоимости продукции.

Таким образом, общим для всех косвенных налогов является то, что они искусственно увеличивают стоимость национального продукта, заставляя потребителей оплачивать их, но при этом не создают никому из участников производства новых доходов, а следовательно, не увеличивают национального дохода

Из этого следует, что при наличии косвенных налогов национальный доход уже не равен ЧВП, как это имело место в модели, проиллюстрированной рис. 2.2. Если обозначить косвенные налоги  $T_k$ , то справедливо определить национальный доход как  $НД = ЧВП - T_k$ .

Таким образом, в стоимость ЧВП входит как реально созданный национальный доход, так и надбавка в виде косвенных налогов.

В настоящее время основу украинской системы налогообложения составляют прямые и косвенные налоги. Динамика, характеризующая структуру налоговых поступлений в Украине по характеру взыскания, представлена в *табл. 2.1* [61].

**Таблица 2.1**

**Структура налоговых поступлений по характеру взыскания  
(% к общей сумме доходов сводного бюджета)**

	Годы										
	1992	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Прямые налоги	36,2	34,6	31,2	29,5	35,9	36,2	36,8	31,5	31,0	32,6	35,7
Косвенные налоги и сборы	52,0	52,4	51,1	52,7	44,8	48,7	46,2	36,5	23,7	28,4	23,7
Другие поступления	11,8	13,0	17,7	17,8	19,3	15,1	17,0	32,0	45,3	39,0	40,6
Всего	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Анализ данных таблицы свидетельствует, что в Украине предпочтение отдается косвенным налогам как основному источнику налоговых поступлений в бюджет, хотя их относительная доля имеет тенденцию к снижению. На протяжении 1992 – 2000 гг. эта доля находилась в диапазоне 36,5 – 52,7% налоговых поступлений, в то время как доля прямых налогов не превышала 36,8%. Такое соотношение отвечает фискальной направленности налоговой политики

в ущерб регулирующей функции, которая должна способствовать экономическому развитию.

Метод формирования доходов бюджета с помощью косвенного налогообложения и с социальных позиций является не вполне справедливым. Однако этот метод распространен в ряде стран по причине простоты его применения и независимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности. Кроме того, косвенные налоги являются крайне перелажаемыми, и поэтому несправедливы по отношению к потребителю товаров, работ и услуг. Косвенные налоги, как прямые надбавки к потребительским ценам, способны существенно снизить покупательный спрос и затормозить предложение товаров из-за отвлечения из оборота финансовых ресурсов.

Целесообразность деления налогов на прямые и косвенные, установление пропорций между ними являются сегодня важными методологическими проблемами налоговой политики [44]. Знакомства с налоговой системой достаточно, чтобы судить о том, на какой ступени развития находится государство. Если в налоговой системе сделан акцент на косвенное налогообложение, то, вероятнее всего, речь идет о слабо развитой в промышленном отношении стране. Если же в структуре налогов преобладают прямые налоги, объектом которых выступают доходы граждан, юридических лиц, их имущество, то это свидетельствует о высоком уровне экономического развития.

Свод всех доходов и расходов государства называется **государственным бюджетом**, который утверждается ежегодно высшим законодательным органом страны в качестве специального закона. Законом о бюджете определяются как все источники доходов, так и направления расходов бюджета [1, 4].

Доходы государственного бюджета преимущественно определяются суммарными налогами  $T = T_k + T_{np}$ , где  $T_{np}$  – прямые налоги, то есть часть реально созданного национального дохода, а  $T_k$  – косвенные налоги. В свою очередь прямые налоги в обобщенном виде могут быть представлены как  $T_{np} = T_{np.n} + T_c + T_L$ , где  $T_{np.n}$  – налог на прибыль предприятий;  $T_c$  – социальные налоги с предприятий (отчисления в социальные фонды);  $T_L$  – подоходный налог.

Расходы бюджета, как было показано, включают в себя трансфертные платежи  $t$  и непосредственные государственные расходы  $G$ .

С точки зрения макроэкономического баланса доходов и расходов, эти две группы бюджетных расходов принципиально отличаются друг от друга. Действительно, трансфертные платежи сами по себе не являются расходами, а лишь пополняют доходы части населения, то есть вливаются в доходы домохозяйств и уже ими расходуются на потребление, сберегаются или направляются в инвестиции. Остающаяся же часть бюджетных доходов, то есть чистые налоги  $T_0 = T - \tau$ , составляет непосредственный доход государства, который используется им для финансирования своих расходов. Иными словами, необходимо различать полные доходы бюджета ( $T$ ) и в их составе чистые налоги ( $T_0$ ) как источник непосредственных государственных расходов.

Итак, государство получает чистые доходы  $T_0$  и осуществляет государственные расходы  $G$ . Однако строгого равенства между этими величинами не существует, так как государство может тратить больше или меньше средств, чем получает доходов, поэтому в общем случае  $G \neq T_0$ . Положительная разница между государственными расходами и доходами  $\Delta = G - T$  называется **дефицитом бюджета** (или бюджетным дефицитом).

Если, напротив, государство тратит на свои нужды меньше, чем получает доходов,  $G < T_0$ , положительная разница между ними  $\Delta' = T - G$  образует **избыток бюджета**. В современной экономической практике большинства стран преобладает ситуация, когда государственный бюджет сводится с дефицитом, то есть государства тратят больше, чем получают доходов.

Факт возникновения бюджетного дефицита и его величина имеют существенное значение для всех экономических процессов и являются одним из важнейших факторов макроэкономической и налоговой политики государства. Однако, независимо от мотивов и обстоятельств появления бюджетного дефицита, перед государством всегда стоит проблема поиска источников его финансирования. Действительно, тратить больше, чем получать доходов, можно только путем создания долга. Государство, как и всякий другой участник экономической деятельности, создавая долги, должно найти источники их покрытия.

Существуют три основных источника покрытия бюджетного дефицита, которыми может воспользоваться государство. Во-первых, это внутренние займы в виде кредитов, которые предоставляет Центральный (Национальный) банк страны, или в виде продажи государственных облигаций. Покупая такие облигации, юридические и физические лица предоставляют государству соответствующие средства в долг, под обязательства вернуть этот долг с процентами в обусловленные сроки.

Вторым источником покрытия бюджетного дефицита являются внешние займы (или иностранные кредиты).

И наконец, у государства есть третья возможность покрыть бюджетный дефицит – осуществить дополнительную денежную эмиссию. Как известно, деньги – это своеобразные долговые обязательства, поэтому дополнительная денежная эмиссия эквивалентна размещению нового долга.

Чрезмерные долги чреваты последующим истощением экономики, а выпуск новых денег связан с опасностью их обесценивания, то есть с инфляцией. Поэтому вопрос о бюджетном дефиците и способах его покрытия имеет столь большое значение в экономической практике. Естественно, что существенна не только и не столько абсолютная величина бюджетного дефицита, сколько ее относительное значение по отношению к ВВП. Абсолютная и относительная величина бюджетного дефицита и источники его покрытия утверждаются ежегодно в законе о бюджете в качестве его основного показателя одновременно с утверждением бюджетных доходов и расходов [4].

Для построения полной модели открытой экономики с участием государства необходимо также учесть **внешнеэкономические составляющие ВВП**, прежде всего экспорт и импорт.

*Экспортом* называется продажа отечественных товаров и предоставление услуг отечественными предприятиями зарубежным потребителям. *Импортом* называется покупка иностранных товаров отечественными потребителями и использование ими услуг, предоставляемых зарубежными предприятиями.

В закрытой экономике все расходы, создающие стоимость ВВП, осуществляются на внутреннем рынке и только отечественными потребителями, то есть  $Y = C + I + G$ . В открытой экономике часть этих

расходов относится не к отечественным, а к импортным товарам, следовательно, стоимость ВВП уменьшается на величину импорта  $X_i$ . Вместе с тем часть отечественной продукции экспортируется, то есть оплачивается зарубежными потребителями. Естественно, расходы зарубежных потребителей на оплату отечественного экспорта  $X_e$  являются дополнительными доходами для отечественной экономики и увеличивают ВВП на величину  $X_e$ .

Итак, при прочих равных условиях экспорт увеличивает отечественный ВВП, а следовательно, и национальный доход, то есть доходы домохозяйств, предприятий и государственного бюджета. Иными словами, экспорт делает страну более богатой. Импорт, напротив, означает утечку части доходов экономики за рубеж. Однако из этого не следует, что можно произвольно увеличивать экспорт и снижать импорт. Такая политика и неразумна, и невозможна. Ведь для того чтобы экспортировать продукцию, нужно, чтобы иностранные покупатели могли оплачивать ее в валюте страны-экспортера, а для этого они должны иметь возможность осуществлять встречную продажу своих товаров. Продажа отечественных товаров на внутренних рынках иностранных государств, то есть за зарубежную валюту, имеет смысл лишь постольку, поскольку полученные доходы можно израсходовать на приобретение импортной продукции. Так что экспорт и импорт – это взаимосвязанные и взаимообусловленные процессы. Необходимо также сознавать позитивную роль импорта в более полном удовлетворении потребностей отечественных потребителей, поскольку он создает конкуренцию отечественным предприятиям и тем самым стимулирует их технический прогресс, рост качества товаров и снижение цен на внутреннем рынке.

Таким образом, результирующее влияние внешней торговли на величину ВВП определяется соотношением доходов от экспорта ( $X_e$ ) и расходов на импорт ( $X_i$ ). Разница между этими величинами называется внешнеторговым сальдо и в стоимость ВВП входит как величина чистого экспорта  $X_n = X_e - X_i$ .

Естественно, величина чистого экспорта может быть как положительной при положительном внешнеторговом сальдо ( $X_e > X_i$ ), так и отрицательной при отрицательном внешнеторговом сальдо ( $X_e < X_i$ ).

Следовательно, полное уравнение совокупных расходов с учетом и государственных расходов и внешней торговли, то есть полная стоимость ВВП, представляется таким образом:

$$Y = C + I + G + X_n, \quad (2.5)$$

где  $C$  – личные потребительские расходы, включающие расходы домашних хозяйств на товары длительного пользования и текущего потребления, на услуги, но не включающие расходы на покупку жилья;

$I$  – валовые инвестиции, включающие производственные капиталовложения или инвестиции в основные производственные фонды (затраты фирм на приобретение новых производственных предприятий и оборудования); инвестиции в жилищное строительство; инвестиции в запасы (рост запасов учитывается со знаком «+», уменьшение – со знаком «-»). Валовые инвестиции можно также представить как сумму чистых инвестиций и амортизации. Чистые инвестиции увеличивают запас капитала в экономике. (Термин «инвестиции» употребляется в макроэкономике в строго определенном смысле: он означает затраты на новое строительство или покупку нового оборудования. Приобретение ценных бумаг также часто называют инвестированием средств. Однако, хотя финансовые активы и обеспечивают их владельцам денежный доход, с точки зрения макроэкономики, затраты на них не относятся к инвестициям, так как здесь речь идет не о создании новых, а о перераспределении уже существующих активов, переходе их от одного владельца к другому.);

$G$  – государственные закупки товаров и услуг – (например, расходы на строительство и содержание школ, дорог, содержание армии и государственного аппарата управления и пр.). Однако это лишь часть государственных расходов, которые включаются в государственный бюджет. Сюда не входят, например, трансфертные платежи;

$X_n$  – чистый экспорт товаров и услуг за рубеж, рассчитываемый как разность экспорта и импорта. При подсчете ВВП необходимо учесть все расходы, связанные с покупками конечных товаров и услуг, произведенных в данной стране, в том числе и расходов иностранцев, то есть стоимость экспорта данной страны. Одновременно необходимо исключить из покупок экономических агентов данной страны те товары и услуги, которые были произведены за рубежом, то есть стоимость импорта.

Приведенное уравнение ВВП (2.5) часто называют **основным макроэкономическим тождеством**. Различие между составляющими  $ВВП - C, I, G, X_n$  – базируется главным образом на различии между типами покупателей, осуществляющих эти затраты (домашние хозяйства, фирмы, государство, иностранцы), а не на характере покупаемых благ и услуг. Так, автомобиль, купленный домашним хозяйством, включается в компонент  $C$ ; если же он приобретен фирмой – это часть инвестиций в основные фонды и т. д. Исключения составляют инвестиции в жилищное строительство, которые включаются в ВВП без деления на составляющие, вне зависимости от того, кто осуществил эти инвестиции – домашние хозяйства, бизнес или государство.

### 2.3. Валовой внутренний продукт в полной модели открытой экономики с участием государства

Модель, представленная на *рис. 2.3*, позволяет проанализировать структуру ВВП по доходам и расходам и определить важные соотношения, характеризующие условия макроэкономического баланса.

Стоимость ВВП определяется на рынке товаров и услуг суммой расходов на потребление  $C$ , инвестиций  $I$ , государственных расходов  $G$  и чистого экспорта  $X_n = X_e - X_i$ . Как известно, в стоимость ВВП включена стоимость потребленного в данном году основного капитала, которая в виде амортизационных отчислений направляется предприятиями в инвестиции. ВВП, за вычетом амортизации, образует ЧВП. Поскольку в стоимости ЧВП присутствует величина косвенных налогов, которые направляются непосредственно в доход государства, то национальный доход, то есть реальные доходы, получаемые в экономике за использование экономических ресурсов, определяются так:  $НД = ЧНП - \text{косвенные налоги}$ .

На *рис. 2.3* приняты такие обозначения:

$C$  – личные потребительские расходы;

$I$  – валовые инвестиции;

$I_0$  – чистые инвестиции, включающие корпоративную (нераспределенную) прибыль предприятий  $P_k$  и личные вклады населения

$I_s$  в банковские счета, приобретение ценных бумаг и другие формы инвестирования;

$G$  – государственные закупки товаров и услуг;

$X_n, X_e, X_i$  – соответственно чистый экспорт товаров и услуг за рубеж, экспорт, импорт продукции;

$A$  – амортизационные отчисления;

$L, L_0$  – соответственно часть национального дохода, принадлежащая домохозяйствам, и чистые доходы населения;

$S$  – «пассивные» сбережения населения, выводимые из кругооборота;

$T_0$  – чистые налоги;

$\Delta$  – дефицит бюджета, определяемый как разность  $\Delta = G - T_0$ ;

$\tau$  – трансферты.

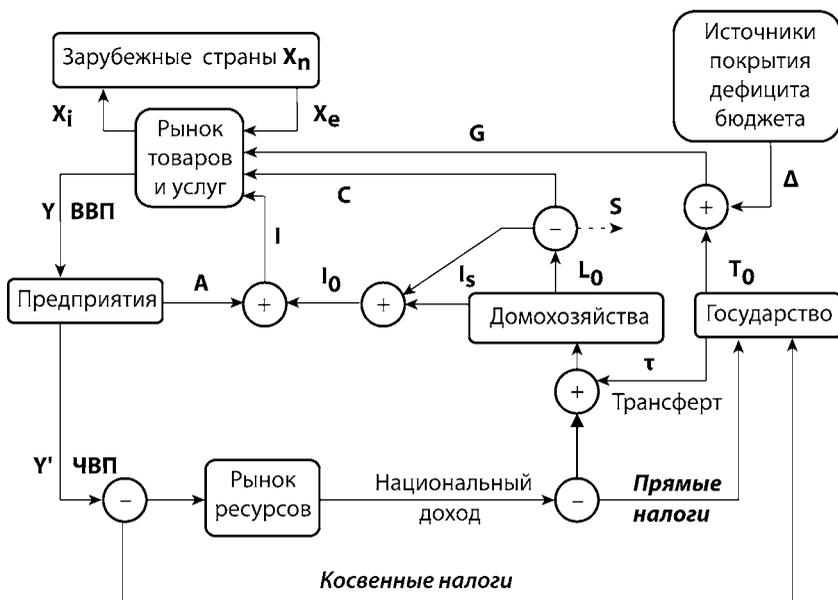


Рис. 2.3. Полная схема получения и распределения ВВП

На рис. 2.3 национальный доход представлен потоком, исходящим из рынка ресурсов, и отличается от ВВП на величину амортиза-

ции и косвенных налогов. Часть национального дохода отбирает государство в форме прямых налогов, которые вместе с косвенными налогами составляют доходы государственного бюджета. Получателями остальной части национального дохода являются домохозяйства как первоначальные владельцы экономических ресурсов. Часть собранных государством налогов возвращается домохозяйствам в форме трансфертных платежей  $\tau$ . В итоге в государственной казне остаются только чистые налоги  $T_0 = T_k + T_{np} - \tau$ , где  $T_k$  – косвенные налоги;  $T_{np}$  – прямые налоги;  $\tau$  – трансфертные платежи. Доходы домохозяйств составляют всю оставшуюся часть ЧВП, то есть

$$L = \text{ЧВП} - T_k - T_{np} + \tau = \text{ЧВП} - T_0. \quad (2.6)$$

Итак, ЧВП распределяется между двумя получателями: домохозяйствами ( $L$ ) и государством ( $T_0$ ), то есть  $\text{ЧВП} = L + T_0$ .

Домохозяйства распределяют весь полученный ими доход между потреблением и накоплением, причем часть своего дохода они накапливают путем прямой передачи его в распоряжение тех предприятий, чьими владельцами являются, в форме нераспределенной корпоративной прибыли  $P_k$ . В непосредственном распоряжении населения остаются доходы на сумму  $L_0 = L - P_k$ , которые расходуются им по своему усмотрению. Как правило, не вся эта сумма расходуеться на потребление. Часть ее, которая на рис. 2.3 изображена как  $I_s$ , также представляет собой накопления, но создаваемые в форме индивидуальных банковских счетов или приобретения ценных бумаг. Эти средства, как и нераспределенная прибыль предприятий, не выходят из кругооборота доходов и расходов, а пополняют инвестиционный потенциал экономики.

На рис. 2.3 эти накопления, то есть нераспределенная прибыль  $P_k$  и инвестиционные накопления домохозяйств  $I_s$ , создают поток чистых инвестиций  $I_0 = P_k + I_s$ , которые, присоединяясь к амортизационным отчислениям  $A$ , образуют валовые внутренние частные инвестиции  $I = A + I_0$ , возвращающиеся в ВВП в качестве полных расходов на инвестиции. Внутренними эти инвестиции называют потому, что они созданы за счет собственного, то есть отечественного, капитала экономики, а частными потому, что принадлежат частным лицам и предприятиям, а не государству.

Таким образом, валовые инвестиции, вложенные в экономику в текущем году, включают в себя амортизационные отчисления, которые восстанавливают стоимость ранее созданного капитала, и дополнительные чистые инвестиции  $I_0 = P_{\kappa} + I_s$ , которые увеличивают действующий основной капитал экономики.

В общем случае часть накоплений, созданных домохозяйствами, выводится из кругооборота доходов и расходов в форме так называемых пассивных сбережений, которые на рис. 2.3 обозначены пунктиром **S**. На практике часть доходов выводится из легального кругооборота в «теневую», то есть нелегальную экономику, но, с точки зрения баланса доходов и расходов легальной экономики, этот процесс имеет тот же смысл, что и «пассивные сбережения», так как представляют собой «утечки» из макроэкономического кругооборота.

Оставшаяся, большая, часть доходов, полученная домохозяйствами и не направленная в различные формы накоплений (сбережений), расходуется на потребление, этот процесс на рис. 2.3 изображен потоком расходов **C**.

Часть чистого внутреннего продукта, которая составляет доходы государственного бюджета, поступает в виде чистых налогов  $T_0$ . Это средства, которые государство может потратить в качестве государственных расходов. На практике величина государственных расходов, как правило, отличается от доходов  $T_0$ . Если  $G > T_0$ , возникает дефицит бюджета  $\Delta = G - T_0$ , и на рис. 2.3 этот факт иллюстрируется появлением некоего источника покрытия этого дефицита, а результирующий поток государственных расходов равен  $G = T_0 + \Delta$ . В общем случае возможен и «бюджетный избыток», то есть возникает ситуация, при которой государство расходует меньше, чем собирает налогов ( $G < T_0$ ). В этом случае источник покрытия бюджетного дефицита трансформируется в канал изъятия бюджетного избытка  $\Delta' = T_0 - G$ .

И наконец, взаимосвязь экономики с внешним миром учитывается в рассматриваемой модели путем дополнительного притока в ВВП доходов от экспорта  $X_e$  и «утечек» из ВВП в виде расходов на импорт  $X_i$ .

Рассмотренная полная модель макроэкономического оборота позволяет лучше понять основные балансовые соотношения, харак-

теризующие экономику конкретной страны. Как неоднократно указывалось, ВВП создается суммой расходов  $Y = C + I + G + X_n$ .

Среди компонентов ВВП самыми большими обычно бывают потребительские расходы  $C$ , а самыми изменчивыми – инвестиционные расходы  $I$  (табл. 2.2) [16].

**Таблица 2.2**

**Структура ВВП (в процентах) по разным странам\***

<b>Страны</b>	<b>Потребление частного сектора (C)</b>	<b>Государственное потребление (G)</b>	<b>Валовые внутренние инвестиции (I)</b>	<b>Чистый экспорт товаров и услуг (X<sub>n</sub>)</b>
Россия	63	11	22	3
Польша	64	18	22	-4
Венгрия	64	10	27	-1
Южная Корея	65	11	35	-1
Гонконг	61	9	34	-4
Сингапур	39	9	37	14
Чили	65	9	28	-2
Израиль	58	29	24	-10
Австрия	61	18	21	0
США	68	16	18	-2
Япония	60	10	29	1

\* World Development Report 1998 – 1999, p. 214 – 215.

Знак (-) означает превышение импорта над экспортом.

Распределение ВВП между различными участниками экономики, то есть получателями созданных ими доходов, может быть представлено рядом балансовых уравнений в зависимости от того, какие именно стороны макроэкономического кругооборота рассматриваются.

С помощью рис. 2.3 можно сформулировать наиболее характерные и значимые соотношения. Общеизвестно, что в экономике

существуют три группы получателей доходов и источников расходов – предприятия, домохозяйства и государство – именно между ними распределяется вся стоимость ВВП. На долю предприятий приходятся амортизационные отчисления, которые по определению не могут быть ничьими другими доходами. Однако часть доходов, которые в принципе принадлежат домохозяйствам, также закрепляется за предприятиями в виде нераспределенной корпоративной прибыли  $P_k$ . Таким образом, та часть стоимости ВВП, которую можно определить как доход предприятий, составляет  $Дп = A + P_k$ . Доход государства равен чистым налогам  $T_0$ . Вся оставшаяся часть стоимости ВВП остается в распоряжении домохозяйств и составляет их чистый доход  $L_0$ . Уравнение распределения ВВП по доходам имеет вид:

$$Y = A_n + L_0 + T_0, \quad (2.7)$$

где  $A_n$  – доходы предприятий ( $A_n = A + P_k$ );

$L_0$  – доходы населения;

$T_0$  – доходы государства.

Представляет интерес характер использования созданного экономикой ВВП с точки зрения его распределения между потреблением и накоплением. Поскольку амортизационные отчисления в принципе не могут расходоваться на потребление и воспроизводят уже созданный основной капитал, то есть являются результатом прошлых накоплений, в данном случае целесообразно рассматривать распределение не ВВП, а ЧВП, то есть без учета амортизационных отчислений. Обозначив ЧВП через  $Y'$ , можно записать  $Y' = L + T_0$ , причем именно величина доходов домохозяйств  $L$  представляет интерес с точки зрения их использования на потребление и накопление.

Как известно, на потребление из этих доходов расходуются сумма  $C$ , а с точки зрения макроэкономического баланса домохозяйства сберегают все, что не потребляют, т. е.  $\bar{S} = L - C$ , где  $\bar{S}$  – совокупные сбережения (все, что не потребляется) или  $L = C + \bar{S}$ . Но из рис. 2.3 видно, что в действительности включает в себя весьма различные по характеру дальнейшего использования сбережения. Часть их в виде нераспределенной прибыли  $P_k$  сразу же направляется в распоряжение предприятий, а остальная часть становится ис-

точником индивидуальных инвестиций  $I_s$  (осуществляемых за счет сбережений) и пассивных сбережений  $S$ .

Итак, один и тот же процесс распределения доходов домохозяйств, равных  $L = Y' - T_0$ , между потреблением и накоплением, может быть охарактеризован различными связанными между собой уравнениями. С одной стороны, если рассматривать чистые личные доходы домохозяйств  $L_0$ , то под сбережениями следует понимать то, что не потребляется, то есть личные сбережения  $S_0 = L_0 - C$ . Но «то, что не потребляется» в свою очередь включает инвестиционные накопления  $I_s$ , и «пассивные сбережения»  $S$ , то есть  $L_0 = C + I_s + S$ , причем именно  $S$  – те «чистые сбережения», которые выводятся из производственного кругооборота доходов и расходов. С другой стороны, весь доход домохозяйств  $L$  расходуется на потребление  $C$  и некие совокупные сбережения, включающие в себя все инвестиционные накопления в виде чистых инвестиций  $I_0 = P_k + I_s$  и «пассивные сбережения»  $S$ :

$$L = P_k + L_0 = P_k + I_s + C + S = I_0 + C + S. \quad (2.8)$$

Балансовые соотношения, характеризующие распределение ВВП по доходам и «адресам» их получателей, целесообразно рассмотреть совместно (формулы (2.7), (2.8)). Часть их в виде нераспределенной прибыли  $P_k$  сразу же направляется в распоряжение предприятий, а остальная часть становится источником индивидуальных инвестиций (инвестиций за счет сбережений) и пассивных сбережений  $S$ :  $Y = L_0 + T_0$ , но  $A_n = A + P_k$ , а  $L_0 = I_s + S + C$ , следовательно  $Y = A + P_k + I_s + S + C + T_0$ , но  $A + P_k + I_s = A + I_0 = I$ , следовательно

$$Y = I + S + C + T_0. \quad (2.9)$$

Сопоставление этого уравнения с уравнением (2.5) показывает, что все доходы, созданные при производстве ВВП, в конечном итоге расходуются на потребление и инвестиции, а также на создание доходов государственного бюджета и, в общем случае, на «пассивные сбережения», итак:

$$Y = C + I + G + X_n = I + S + C + T_0, \text{ откуда } G + X_n = S + T_0, \\ \text{или} \quad G + X_e = S + T_0 + X_f. \quad (2.10)$$

Это уравнение не содержит потребительских расходов  $C$  и инвестиций  $I$ , которые «взаимоисключились» при сопоставлении уравнений (2.5) и (2.9).

В реальной полной модели участие государства и внешнеторговых связей создает новые каналы потенциальных «утечек» из кругооборота, но одновременно и источники дополнительных расходов, увеличивающих ВВП, или, как принято называть, «инъекций» в кругооборот доходов и расходов. В правой части уравнения (2.10) просуммированы все «утечки» из основного кругооборота, то есть уже упоминавшиеся пассивные сбережения  $S$ , доходы государства  $T_0$  и расходы на импорт  $X_i$ . В левой же части этого уравнения просуммированы все дополнительные «инъекции» в тот же кругооборот, возникающие в связи с участием государства и внешней торговли, а именно, государственные расходы  $G$  и доходы от экспорта  $X_e$ .

Таким образом, уравнение (2.10) по существу является условием баланса доходов и расходов в составе ВВП, состоящим в том, что все «утечки» из кругооборота должны уравновешиваться «инъекциями» в него. Простые преобразования уравнения (2.10) позволяют сформулировать это условие в более наглядной форме:

$$(G - T_0) + (X_e - X_i) = S, \text{ то есть } \Delta + X_n = S. \quad (2.11)$$

Экономический смысл этого условия состоит в том, что «утечки» из кругооборота, вызванные пассивными сбережениями и импортом, должны компенсироваться экспортом и финансированием бюджетного дефицита.

Для лучшего уяснения изложенного материала рекомендуется работа К. Макконелла и С. Брю [59], в которой приведена схема потоков расходов и доходов в кругообороте производства и распределения ВВП (рис. 2.4).

Обозначения на рис. 2.4:

$A$  – амортизационные отчисления;

$T_k$  – косвенные налоги;

$T_{пр.п}$  – прямые налоги с предприятий;

$T_i$  – прямой налог (подходный);

$\tau$  – трансфертные платежи;

$T_0$  – чистые налоги (доходы государственного бюджета);

$P_k$  – корпоративная (нераспределенная) прибыль;

- $\Delta_{\text{п}}$  – доходы предприятий;
- $L_{\text{а}}$  – доходы экономически активного населения (до выплаты личных налогов и получения трансфертных платежей);
- $L_0$  – чистые доходы населения (после уплаты налогов и с учетом трансфертных платежей);
- $I_s$  – личные инвестиционные вложения граждан;
- $S$  – пассивные сбережения;
- $\Delta$  – дефицит бюджета;
- $C$  – расходы на потребление;
- $I$  – валовые инвестиции;
- $G$  – государственные расходы;
- $X_n$  – чистый экспорт.

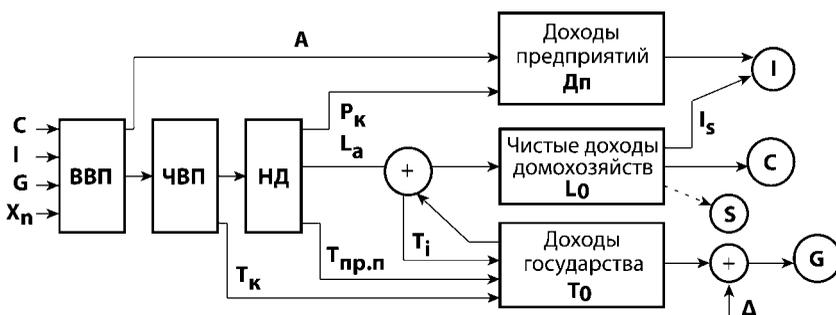


Рис. 2.4. Распределение ВВП по доходам

Приведенная схема полностью соответствует схеме рис. 2.3, если замкнуть ее «исходящие» потоки расходов ( $C, I, G$ ) на «вход», образующий ВВП. Обозначенных в схеме получателей доходов – предприятия ( $\Delta_{\text{п}}$ ), домохозяйства ( $L_0$ ) и государство ( $T_0$ ) – иллюстрирует уравнение (2.7). Для того чтобы выделить в этой схеме все накопления, создаваемые в составе чистого внутреннего продукта (совокупные сбережения), необходимо просуммировать  $\bar{S} = P_{\text{к}} + I_s + S$  или вычесть из ЧВП доходы государства ( $T_0$ ) и расходы домохозяйств на потребление ( $C$ ), то есть  $\bar{S} = \text{ЧВП} - T_0 - C$ .

Все изложенное выше выявляет сущность налоговой политики как системы отношений между государством и плательщиками налогов и подтверждает ее основную цель – формирование доходной

части бюджета государства для выполнения им своих функций. При этом реализуются основные функции налоговой системы: фискальная и регулирующая, что наглядно иллюстрируется в полной модели кругооборота доходов и расходов открытой экономики с участием государства. Налоговая система является мощным инструментом стратегического управления экономикой, что особенно важно для стран, находящихся в переходном периоде. Применяя рычаги налоговой системы, государство в состоянии регулировать процессы формирования бюджета, управлять внешнеэкономической деятельностью и внутренними экономическими параметрами, регулировать различные аспекты социально-экономической жизни.

## **2.4. Факторы макроэкономической нестабильности и их взаимосвязь с налоговой политикой**

Налоги и налоговая политика являются наиболее действенными инструментами государственного регулирования в сфере перераспределения доходов и финансовых ресурсов и, таким образом, могут быть использованы для достижения макроэкономической стабильности и дальнейшего экономического роста. Налоги как часть ВВП государства приобретают самостоятельное движение. Они отражают роль государства, степень его вмешательства в процесс перераспределения новой стоимости, что приводит к изменению основных макроэкономических показателей.

Макроэкономическая политика государства характеризуется рядом параметров, которые свидетельствуют о состоянии экономики государства и взаимобразно связаны с проводимой им налоговой политикой. К ним относят ВВП, уровень занятости (или безработицы) и инфляцию, которые могут значительно меняться в различные периоды экономического развития. Тенденции к росту производства прерываются периодами экономической нестабильности, что дает возможность говорить об экономических циклах [16].

*Экономический цикл* – периодические колебания уровней занятости, производства и инфляции. Причин цикличности может быть много: периодическое истощение автономных инвестиций;

ослабление эффекта мультипликации; колебания объемов денежной массы; обновление «основных капитальных благ» и т. д. В макроэкономике отсутствует интегральная теория экономического цикла и экономисты различных направлений концентрируют свое внимание на разных причинах цикличности. Однако большинство экономистов считает, что уровень совокупных расходов непосредственно определяет уровень занятости и производства.

Основными фазами экономического цикла являются *подъем* и *спад*, в ходе которых происходит отклонение от средних показателей экономической динамики (рис. 2.5).

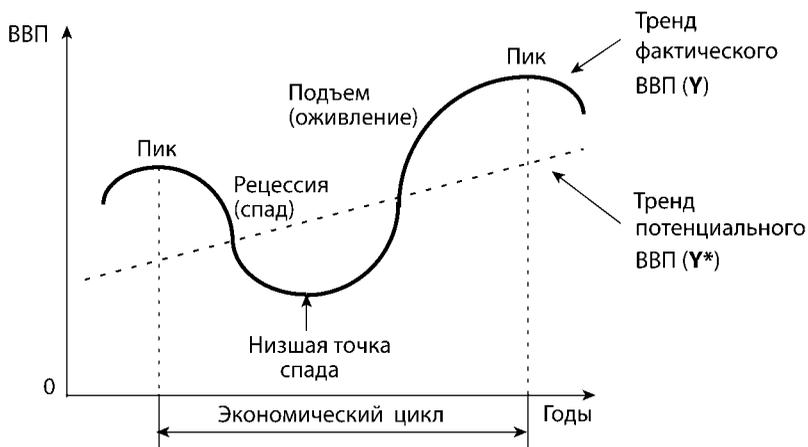


Рис. 2.5. Основные фазы экономического цикла

Отклонения реального ВВП от номинального фиксируются дефлятором ВВП (отношение номинального ВВП к реальному в текущем периоде) и характеризуются показателем

$$gap\ GDR = \frac{Y - Y^*}{Y^*}, \quad (2.12)$$

где  $Y$  – фактический объем производства;  
 $Y^*$  – потенциальный объем производства.

**Потенциальный ВВП** (или **экономический потенциал**) – объем производства при полной занятости ресурсов. Полная занятость ресурсов предполагает поддержание доли незагруженных производственных мощностей на уровне 10 – 20% их общего объема и **естественного уровня безработицы** в размере 6,5 – 7,5% общей численности рабочей силы. Эти показатели могут варьировать в различных странах, но во всех случаях полная занятость ресурсов исключает их стопроцентное использование. Циклически изменяются также уровни инфляции, ставки процента, валютного курса и объем денежной массы. Однако основными индикаторами фазы цикла обычно служат уровни занятости (безработицы) и ВВП, так как динамика уровней инфляции, процентной ставки и валютного курса может быть различной в зависимости от факторов, вызвавших спад.

Объемы производства и занятости наиболее сильно реагируют на смену фаз экономического цикла в отраслях, производящих средства производства и потребительские товары длительного пользования. В отраслях, производящих потребительские товары кратковременного пользования, колебания занятости и выпуска менее значительны. Причины этого связаны с двумя обстоятельствами. *Во-первых*, обновление оборудования и приобретение новых товаров длительного пользования можно отложить на определенный срок. Поэтому в периоды спадов деловой активности спрос на эти товары сокращается особенно значительно: предприятия и домашние хозяйства не спешат приобретать что-то новое, а обходятся накопленным запасом производственных мощностей и потребительских благ. Поэтому занятость в этих отраслях быстро снижается, выпуск падает, а безработица возрастает. *Во-вторых*, именно в этих отраслях производство, как правило, является высококонцентрированным и на рынке господствует небольшое число фирм. Олигополистическая структура рынка позволяет фирмам быстро снижать уровни занятости и выпуска в период спада деловой активности, чтобы относительно стабилизировать уровень цен. В отраслях, производящих товары кратковременного пользования, рынки более конкурентны и поэтому фирмы не могут противодействовать тенденции к снижению цен с помощью сокращения занятости и выпуска. Соответственно в этих отраслях цены колеблются более значительно, чем занятость и выпуск.

Диагностика фазы экономического цикла является одной из наиболее сложных задач макроэкономического прогнозирования, разрешение которой связано с необходимостью совершенствования сбора и обработки статистической информации, построения комплексных индексов, а также с развитием методов экономико-математического моделирования. В переходной экономике эти проблемы приобретают особую актуальность ввиду отсутствия адекватной статистической базы данных и необходимого опыта использования инструментов макроэкономического управления.

Спад занятости и выпуска, вызванный сокращением совокупных расходов, нередко сопровождается снижением среднего уровня цен и уровня инфляции. Наоборот, спад, вызванный сокращением совокупного предложения, нередко сопровождается повышением уровня цен и уровня инфляции. В обоих случаях динамика процентных ставок будет определяться политикой Центрального банка по регулированию денежной массы, что в свою очередь вызовет соответствующие изменения в уровне валютного курса.

Для общей оценки состояния экономики и эффективности экономической политики нередко используется так называемый «*индекс нищеты*», который представляет собой сумму уровней безработицы и инфляции как двух основных показателей макроэкономической нестабильности.

Основными типами безработицы являются фрикционная, структурная и циклическая.

***Фрикционная безработица*** связана с поисками и ожиданием работы. Это безработица среди лиц, для которых поиск места работы, соответствующего их квалификации и индивидуальным предпочтениям, требует определенного времени. Фрикционная безработица имеет преимущественно добровольный и кратковременный характер: у этой категории безработных имеются «готовые» навыки к работе, которые можно продать на рынке труда.

***Структурная безработица*** связана с технологическими сдвигами в производстве, изменяющими структуру спроса на рабочую силу. Это безработица среди лиц, профессии которых оказались «устаревшими» или менее необходимыми экономике вследствие научно-технического прогресса. Структурная безработица имеет

преимущественно вынужденный и более долговременный характер, так как у этой категории безработных нет «готовых» к продаже навыков работы и получение рабочих мест для них связано с профессиональной переподготовкой, нередко сопровождающейся сменой места жительства. Сочетание фрикционной и структурной безработицы образует *естественный уровень безработицы* (или уровень безработицы при полной занятости), соответствующий потенциальному ВВП. Считается, что этот естественный уровень безработицы стабилизирует инфляцию.

*Циклическая безработица* представляет собой отклонение фактического уровня безработицы от естественного. В период спада циклическая безработица дополняет фрикционную и структурную; в периоды подъема циклическая безработица отсутствует.

Главные издержки безработицы – невыпущенная продукция. Если экономика не в состоянии создать достаточное количество рабочих мест, потенциальное производство товаров и услуг, которые могли быть произведены, утеряны безвозвратно [59]. Потерянная продукция обычно определяется как отставание объема ВВП, то есть объема, на который фактический ВВП отстает от потенциального (см. рис. 2.5). Очевидно, что при изменении налоговой политики в сторону снижения налогового бремени тенденция к созданию дополнительных рабочих мест возрастает, что приводит к уменьшению безработицы и росту ВВП.

Следующий важный аспект макроэкономической нестабильности – *инфляция*, которая определяется как повышение общего уровня цен и измеряется с помощью индекса цен. Различают два типа инфляции [59].

**1. Инфляция спроса.** Этот тип инфляции имеет три периода. Первый отличается значительным отставанием реального объема ВВП от номинального. При этом уровень безработицы высок, а большая часть производственных мощностей бездействует. При повышении совокупного спроса происходит рост объема производства и занятости (включаются неиспользованные ресурсы), но уровень цен возрастет незначительно именно ввиду бездействующих ресурсов. Второй период наступает, когда экономика приближается к полной занятости. Некоторые отрасли промышленности уже ис-

пользуют все производственные мощности и не могут наращивать выпуск товаров и услуг в ответ на увеличение спроса, а определенные категории работников полностью заняты. Поэтому цены на данные товары и заработная плата указанных работников повышаются. Инфляцию, возникающую в этом случае, называют «преждевременной», так как она возникает до появления полной занятости. Третий период инфляции спроса наблюдается, когда полная занятость распространяется на все отрасли экономики, а совокупный спрос превышает производственные возможности общества (рис. 2.6).

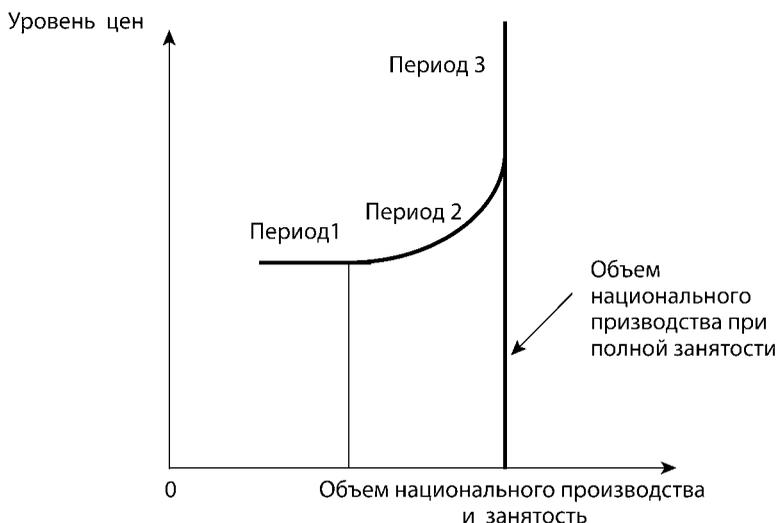


Рис. 2.6. Уровни цен и занятость при инфляции спроса [59]

**2. Инфляция, вызванная ростом издержек производства, или уменьшением совокупного предложения (инфляция издержек).** Является следствием увеличения средних издержек и уменьшения предложения на рынке. Повышение средних издержек относительно сокращает прибыль предприятий, что приводит к спаду производства и сокращению предложения. При прежнем уровне спроса снижение предложения ведет к росту уровня цен и увеличению темпа инфляции. Причинами роста издержек являются по-

вышение номинальной заработной платы, увеличение цен на сырье и энергоресурсы, изменение налоговой политики в сторону увеличения налогового гнета. Сочетание инфляции спроса и инфляции издержек образует *инфляционную спираль*.

На первый взгляд, конечными целями макроэкономической политики должен являться рост реальных объемов производства (реального ВВП) в условиях полной занятости (естественного уровня безработицы) и стабильных цен (нулевой инфляции). Как следует из рассмотренных выше типов инфляции, такое определение конечных целей макроэкономической политики является противоречивым и не отвечает действительности как в краткосрочном, так и долгосрочном периодах. Особенно противоречивой является задача достижения роста реального ВВП при условиях нулевой инфляции. Практика свидетельствует, что политика, направленная на рост реальных объемов производства, как правило, сопровождается ростом цен. И наоборот, политика, направленная на снижение инфляции, требует определенных потерь реального ВВП [83].

Признание нулевой инфляции конечной целью макроэкономической политики основывается на положении, согласно которому в условиях полной занятости обеспечивается равновесие на рынке труда, которому отвечает стабильность заработной платы и цен. В реальности же следует учитывать, что движение экономики происходит на основе постоянного нарушения и возобновления экономического равновесия. Поскольку среди конечных целей макроэкономической политики наивысшей целью должен быть рост реальных объемов производства, то ее конечной целью должна быть не нулевая инфляция, а такой ее темп, который при данных условиях является необходимым для достижения наивысшей цели. Другими словами, определенность инфляции как конечной цели должна быть не жесткой, а гибкой и подчиняться наивысшей цели макроэкономической политики. Таким требованиям отвечает не нулевая, а умеренная инфляция. Кроме того, более гибкого подхода к определению конечных целей макроэкономической политики требует и то обстоятельство, что она может иметь свойства как стабилизационной политики, так и политики экономического роста.

**Стабилизационная политика** – это деятельность государства, направленная на возобновление реальных объемов производства на условиях приближения к полной занятости, то есть к уровню потенциального ВВП, и обеспечение умеренной инфляции. Иногда под стабилизационной политикой понимают мероприятия государства, которые направляются на выравнивание циклических колебаний в экономике, которые образуются из-за отклонения реального ВВП от потенциального уровня и инфляции от нулевого ее уровня. Поэтому достаточно часто стабилизационную политику называют антициклической.

Важным вопросом стабилизационной политики является величина естественной безработицы как индикатора полной занятости и фактора потенциального ВВП. В качестве показателя естественной безработицы обычно используют расчетную величину среднего уровня безработицы в пределах экономического цикла или такой уровень безработицы, который наблюдается в период стабильных темпов инфляции или нулевой инфляции. Для стран с нестабильной экономикой ни один из этих методов не пригоден. Поэтому в Украине естественная безработица не учитывается в процессе эмпирического анализа и обоснования макроэкономических выводов. Решение этой проблемы возможно лишь на основе совершенствования системы статистических наблюдений за безработицей, внедрение модели периодического учета безработных с целью непосредственного вычисления естественной безработицы.

Дискуссионным является также вопрос относительно умеренной инфляции. Мировая практика свидетельствует, что умеренной является такая норма инфляции, которая не препятствует росту объемов производства и является необходимым элементом благоприятной экономической конъюнктуры. В разных условиях она может иметь разную величину: нулевую, положительную и даже отрицательную [83].

Независимо от того, как определяется естественная безработица и умеренная инфляция, они служат конечными ориентирами для макроэкономической политики. Поэтому под **экономической стабилизацией** следует понимать любые сдвиги в экономике, которые приближают реальный ВВП к потенциальной величине, а инфляцию – к умеренному уровню.

Конечные цели макроэкономической политики определяются посредством таких показателей, как реальный ВВП, безработица, инфляция и могут регулироваться при помощи инструментов налоговой политики. Постановка целей зависят от типа политики, проводимой правительством:

- ✦ стимулирующая бюджетно-налоговая политика (фискальная экспансия);
- ✦ сдерживающая бюджетно-налоговая политика (фискальная рестрикция).

Стимулирующая бюджетно-налоговая политика (предполагающая снижение налогов) может привести к расширению предложения факторов производства и росту экономического потенциала. Одной из адекватных реакций правительства на безработицу недостаточного спроса (циклическая безработица в период спада производства) является проведение макроэкономической политики, направленной на повышение совокупного спроса; такая политика связана с увеличением уровня государственных расходов ( $G$ ), снижением налогов ( $T$ ) и увеличением темпа роста денежной массы ( $M$ ). Другой подход заключается в стимулировании рынков труда, направленных на решение проблем безработных (например, налоговые льготы для фирм, создающих временные рабочие места, программы стимулирования занятости в государственном секторе) [112].

Сдерживающая бюджетно-налоговая политика предполагает снижение государственных расходов, увеличение налогов или комбинирование этих мер, позволяя снизить инфляцию спроса ценой роста безработицы и спада производства. В перспективе это может послужить основой для спада совокупного предложения и развертывания механизма *стагфляции* (одновременный рост инфляции и безработицы на фоне спада производства), что нередко встречается в экономиках переходного периода.

В краткосрочной перспективе меры бюджетно-налоговой политики сопровождаются эффектами мультипликаторов государственных расходов, налогов и сбалансированного бюджета.

Естественно, в отдельные промежутки времени конечные показатели экономики могут отклоняться от стабилизационного уровня или приближаться к нему. Отклонение от стабилизацион-

ного уровня является признаком экономической дестабилизации. Она возникает в результате негативных шоков совокупного спроса и/или совокупного предложения, которые порождаются частным сектором или внешним миром. Дестабилизация может вызываться также и ошибками в макроэкономической политике. Напротив, приближение конечных показателей экономики к стабилизационному уровню является признаком экономической стабилизации. Она может быть следствием благоприятных изменений в совокупном спросе и/или совокупном предложении, инициированных частным сектором или вызванных внешнеэкономической конъюнктурой. Экономическая стабилизация может быть также обеспечена благодаря эффективным мероприятиям макроэкономической политики. Экономическая стабилизация включает производственную и финансовую стабилизацию. Под производственной понимают приближение реального ВВП к потенциальной величине. Финансовая стабилизация выявляется через состояние финансовых балансов страны и параметры денежного рынка [83].

*Политика экономического роста* – это деятельность государства, направленная на обеспечение роста объемов производства на условиях увеличения потенциального ВВП и поддержки умеренной инфляции. Такая политика состоит из двух элементов. Первый – стимулирование увеличения потенциального уровня реального ВВП через привлечение в экономическое обращение большего количества факторов производства и обеспечения технологического прогресса, что сопровождается увеличением совокупного предложения. Второй – удерживание таких темпов роста совокупного спроса, которые отвечают темпам роста совокупного предложения и потенциального ВВП. От того, насколько совпадают темпы роста совокупного спроса и совокупного предложения, зависят темпы инфляции.

Практически макроэкономическую политику невозможно разжевать на стабилизационную и политику экономического роста. Она является органическим сочетанием обеих ее форм. Так, обеспечение самого полного использования производственных мощностей экономики является главным заданием стабилизационной политики и одновременно одним из необходимых элементов политики экономического роста. Различие между ними заключается лишь в акцентах.

Стабилизационная политика должна сосредоточивать свое внимание на обеспечении краткосрочного увеличения реальных объемов производства за счет приближения совокупного спроса к совокупному предложению. Политика экономического роста призвана обеспечивать увеличение реальных объемов производства в долгосрочном периоде за счет увеличения совокупного предложения.

Чему предоставлять преимущество – росту совокупного спроса или совокупного предложения? Ответ на этот вопрос зависит от фазы экономического цикла. В условиях рецессии производства акценты макроэкономической политики должны смещаться на стимулирование совокупного спроса. Такая макроэкономическая политика является преимущественно стабилизационной. Если происходит замедление темпов экономического роста, главное внимание сосредоточивается на создании благоприятных условий для увеличения совокупного предложения. Такая макроэкономическая политика является преимущественно политикой экономического роста [83].

Первоочередной задачей государства является стабилизация экономики. Такая стабилизация отчасти реализуется средствами фискальной политики. **Дискреционная фискальная политика** – манипулирование государственным бюджетом (правительственными расходами и налогообложением) с целью изменения реального объема национального производства и занятости, контроля над инфляцией и ускорения экономического роста. Фундаментальная цель фискальной политики состоит в том, чтобы ликвидировать безработицу или инфляцию. В период спада на повестке дня возникает вопрос о **стимулирующей** фискальной политике. Она включает: увеличение государственных расходов или снижение налогов, или сочетание этих двух путей. Другими словами, если имеет место сбалансированный бюджет, фискальная политика должна двигаться в направлении правительственного бюджетного дефицита в период спада [59].

И наоборот, если в экономике имеет место вызванная избыточным спросом инфляция, этому соответствует **сдерживающая фискальная политика**, которая включает: уменьшение правительственных расходов или увеличение налогов, или их сочетание. Фискальная политика должна ориентироваться на **положительное сальдо** правительственного бюджета, если перед экономикой сто-

ит проблема контроля над инфляцией. Однако нужно помнить о том, что размеры ЧВП зависят не только от разницы между правительственными расходами ( $G$ ) и налогами ( $T_0$ ), то есть от размеров дефицита ( $\Delta$ ) или положительного сальдо ( $\Delta'$ ), но и от абсолютных размеров бюджета. Причем при дефиците государственного бюджета его стимулирующее воздействие на экономику будет зависеть от методов финансирования, при бюджетном излишке его дефляционное влияние будет зависеть от способа его ликвидации [59].

При рассмотрении проблем налоговой политики возникает вопрос о наиболее предпочтительных действиях для стабилизации экономики в период инфляционных кризисов: правительственные расходы или налоги? Ответ на этот вопрос в значительной степени зависит от индивидуальных взглядов лиц, принимающих решения о размерах участия государственного сектора экономики. С одной стороны, можно рекомендовать расширение совокупных расходов в период спада за счет роста государственных закупок и ограничение совокупных расходов в период роста инфляции за счет увеличения налогов. И наоборот, можно выступать за рост совокупных расходов в период спада за счет сокращения налогов и в период роста инфляции предлагать сокращение совокупных расходов за счет сокращения государственных расходов. Важно, что активная фискальная политика, направленная на стабилизацию экономики, может опираться как на расширяющийся, так и на сокращающийся государственный сектор [59].

В некоторой степени необходимые изменения в относительные уровни государственных расходов и налогов вводятся автоматически. Эта так называемая *автоматическая*, или *встроенная, стабильность* возникает в связи с тем, что в реальности налоговая система обеспечивает изъятие такого чистого налога  $T_0$  (чистый налог равен общей величине налога за вычетом трансфертных платежей и субсидий), который варьирует пропорционально величине ЧВП. Почти все налоги дадут рост налоговых поступлений по мере роста ЧВП. В частности, во многих странах индивидуальный подоходный налог имеет прогрессивные ставки и по мере роста ЧВП дает более чем пропорциональные приросты налоговых поступлений. Более того, по мере роста ЧВП и роста объема закупок това-

ров и услуг будут увеличиваться поступления от налога на доходы предприятий, НДС и акцизов. Аналогично увеличивается величина налогов на заработную плату по мере того, как в ходе экономического подъема создаются новые рабочие места. Напротив, в случае падения ЧВП налоговые поступления от всех этих источников будут падать. Трансфертные платежи имеют прямо противоположное поведение. Выплаты пособий по безработице, субсидий сокращаются во время экономического подъема и возрастают во время спада производства. Если налоговые поступления колеблются в том же направлении, что и ЧВП, дефицит бюджета, который, как правило, автоматически появляется во время спада, помогает преодолеть спад. Напротив, бюджетный излишек, который имеет тенденцию автоматически появляться во время экономических подъемов, будет содействовать преодолению возможной инфляции.

Фискальной политике присущ также проциклический характер, связанный с политическими мотивами. Сокращения налогов очень популярны в политическом плане. Так же популярны простоты государственных расходов. Напротив, увеличение же налогов и сокращение государственных расходов беспокоит избирателей. У экономистов есть мнение о существовании делового цикла, обусловленного политическими мотивами. В соответствии с этими взглядами фискальная политика также может быть причиной экономических колебаний [59].

Налоговые изменения всегда имеют сложный характер с политической, экономической и социальной точек зрения. Это характерно даже для стран, которые длительный период функционируют на рыночных основах. В транзитивных экономиках эта проблема является еще более острой, поскольку в относительно коротком интервале времени протекает динамический процесс формирования и корректировки налоговой системы.

Уровень развития налоговых систем можно выявить при помощи макроэкономических индикаторов групп «А» и «Б» и основных показателей собственно налоговых процессов.

Факторы системы «А» определяются состоянием экономической сферы, движением в ней факторов экономического роста. Это прежде всего ВВП, общий объем промышленного производ-

ства (в том числе на экспорт), объемы производства товаров производственного потребления и личного спроса, определяемые как «группа I», а также золотовалютные запасы Национального банка Украины, индексы потребительских цен, курсы валют, показатели денежного обращения, размеры наличной эмиссии, бюджетный дефицит и пр., определяемые как «группа II». Анализ названных показателей дает представление об общем состоянии налоговой среды. Факторы системы «Б» формируются под воздействием элементов политической структуры.

Главенство факторов в разных общественно-политических системах неоднозначно. В экономически развитых и политически устойчивых общественных системах определяющее значение имеют факторы группы «А», а действие факторов группы «Б» проявляется как «система сдержек и противовесов» и реализуется посредством легитимного механизма разделения властей. В транзитивных общественных системах, к которым принадлежит Украина, действие факторов группы «Б» превалирует над действием факторов группы «А», такое воздействие иногда конструктивное, иногда контрпродуктивное.

В зависимости от доли участия факторов групп «А» и «Б» в налоговой политике осуществляется выбор принципов построения налоговой системы государства для  $t$ -того периода времени.

При разработке направления реформирования налоговой политики необходимо учитывать, что возможности введения новых или видоизмененных элементов налоговой системы зависят от того, насколько государство будет в состоянии их реализовать. Первым шагом в разработке принципов формирования налоговой политики является анализ существующего налогового потенциала с точки зрения определения его сильных и слабых сторон.

Условия внешней нестабильности характеризуются флуктуацией результатов принятия решений в сфере формирования налоговой политики, траектория которой определяется ее жизненным циклом. Это подтверждается данными изменений в жизненном цикле налоговой системы Украины под действием структуры власти и управления (табл. 2.3).

**Таблица 2.3**

**Динамика объекта и базовой ставки налога на прибыль (доход) предприятий Украины за период 1991 – 2004 гг.**

Год	Объект налога	Базовая ставка налога, %
1991	Прибыль	35
1992	Доход	18
01.01.93 – 01.03.93	Прибыль	30
01.04.93 – 31.12.93	Доход	18
1994	Доход	22
01.01.95 – 30.06.97	Прибыль	30
с 01.07.97	Прибыль	30
с 01.01.04	Прибыль	25

Одновременно прослеживается явно выраженная тенденция к увеличению налоговых льгот (*табл. 2.4*) [95].

**Таблица 2.4**

**Показатели налоговых льгот**

Год	Объем предоставленных льгот, тыс. грн	Количество предоставленных льгот	Средняя стоимость льготы, тыс. грн
1997	19 715 432	116 222	169,6
1998	29 783 154	115 966	256,8
1999	39 693 486	187 875	211,3
2000	46 801 626	199 934	234,1
2001	38 340 022	164 193	233,5

В течение анализируемого периода изменения испытали практически все элементы налоговой системы, хотя и в разной степени. Особенно ощутимыми они были для таких структурных элементов, как поступления в Пенсионный фонд, который в отдельные годы входил или не входил в ее состав, платы за землю, налога на доход/прибыль и налога на добавленную стоимость [61].

Вышеприведенные данные подтверждают, что налоговая политика обладает рядом особенностей: стохастичностью поведения; жизненным циклом; способностями изменять направление, адаптироваться к изменяющимся условиям, формировать цели и пр. Об этом свидетельствует также то, что страны, находящиеся на различных стадиях развития экономики и соответственно налоговой системы, имеют разные приоритеты в отношении ее элементов, типов и ставок применяемых налогов. В странах с устоявшейся экономикой в результате протекания жизненных циклов налоговых систем произошла ориентация на некоторые наиболее крупные налоги по объему взыскиваемых средств, такие, как подоходный налог с граждан, налог на социальное страхование и др., хотя диапазон ставок этих налогов в разных странах также достаточно велик. К примеру, ставка подоходного налога с граждан имеет размер от 11,3 (Франция) до 53% (Германия), ставка налога на социальное страхование – от 25 (Япония, Швеция, Канада) до 42% (Франция) [69]. Налоговая политика в разных странах имеет свои особенности и цели, вытекающие из накопленного опыта и приоритетного влияния на нее макроэкономических индикаторов групп «А» и «Б».

### Контрольные вопросы

1. Каковы цели макроэкономической политики? Какие показатели служат индикаторами общего экономического положения страны?
2. Объясните экономическую сущность валового внутреннего продукта.
3. Что такое добавленная стоимость и какова ее связь с ВВП?
4. В чем основное отличие простейшей модели макроэкономического кругооборота без участия государства от модели реальной экономики?
5. Что означают налоги как экономическая категория? Назовите основные типы налогов. В чем их различия?
6. Налоги как основной элемент формирования бюджета в кругообороте доходов и расходов в модели ВВП.

7. Приведите и объясните основное макроэкономическое тождество.

8. Какие экономические явления называют «факторами экономической нестабильности». Почему?

9. В чем причины фрикционной, структурной и циклической безработицы и какова их связь с налоговой политикой?

10. Как рассчитывается «индекс нищеты»?

11. В чем смысл стимулирующей и сдерживающей функций фискальной политики?

12. Как определить уровень развития налоговой системы, используя макроэкономические индикаторы групп «А» и «Б»?

## Раздел 3. ФИСКАЛЬНЫЙ МЕХАНИЗМ МАКРО- ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ

### 3.1. Бюджетно-налоговая политика как составляющая макроэкономической политики. Цели, средства, факторы применения

Макроэкономическая политика – это структурированная система. С точки зрения влияния на экономику ее можно разделить на две составляющие: *монетарную* и *фискальную (бюджетно-налоговую) политику*.

*Монетарная политика* осуществляется Национальным банком, который принимает решения в условиях высокого уровня автономности. *Фискальная (бюджетно-налоговая) политика* находится под контролем парламента, а изменения в этой политике инициируются правительством. Но поскольку экономика является системой, эффективность макроэкономической политики зависит от уровня согласованности между монетарной и фискальной политикой. Это означает, что цели каждой составляющей должны подчиняться ее конечным целям системы.

Все цели макроэкономической, а следовательно, бюджетно-налоговой политики разделяются на конечные и промежуточные, краткосрочные и долгосрочные.

Конечные цели определяются посредством таких показателей, как реальный ВВП, безработица, инфляция. К промежуточным принадлежат цели, способствующие достижению конечных. Они определяются посредством широкого круга показателей. Применение промежуточных целей дает возможность органам, осуществляющим макроэкономическую политику, контролировать свою деятельность не только через конечные, но и через промежуточные

цели. Это дает возможность предварительно определять соответствие применяемых мероприятий конечным целям и при необходимости своевременно вносить необходимые коррективы в свои действия. При определении промежуточных целей возникает вопрос относительно их количества. Чем больше промежуточных целей, тем более контролируемы могут быть последствия проводимой политики. Однако существует и проблема противоречия между ними. Это означает, что проблема выбора между противоречивыми промежуточными целями может решаться лишь в зависимости от приоритетов макроэкономической политики.

Самым показательным примером является использование денежной массы и процентной ставки как промежуточных целей монетарной политики. Допустим, Национальный банк хочет установить определенный целевой уровень процентной ставки. В этом случае он вынужден предложить агентам денежного рынка такой объем денежной массы, который уравнивается спросом на нее при целевой процентной ставке. Это означает, что, контролируя процентную ставку, Национальный банк теряет контроль над денежной массой. Если, напротив, Национальный банк захочет установить денежную массу на определенном целевом уровне, он должен позволить процентной ставке изменяться таким образом, чтобы она уравнивала денежный рынок. В этом случае, удерживая контроль над денежной массой, Национальный банк теряет контроль над процентной ставкой. Следовательно, монетарная политика не может одновременно устанавливать две промежуточные цели: денежную массу и процентную ставку. Она вынуждена выбирать одну из них.

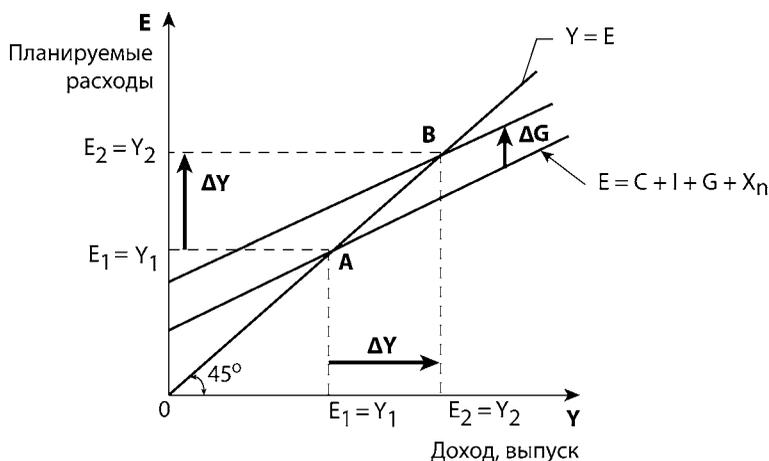
Постановка краткосрочных и долгосрочных целей зависят от типа политики, проводимой правительством в настоящее время. **Стимулирующая бюджетно-налоговая политика (фискальная экспансия)** в краткосрочной перспективе имеет своей целью преодоление циклического спада экономики и предполагает увеличение государственных расходов ( $G$ ), снижение налогов ( $T$ ) или комбинирование этих мер. В более долгосрочной перспективе политика снижения налогов может привести к расширению предложения факторов производства и росту экономического потенциала.

Осуществление этих целей связано с проведением комплексной налоговой реформы, сопровождающейся ограничительной кредитно-денежной политикой Центрального банка и оптимизацией структуры государственных расходов.

**Сдерживающая бюджетно-налоговая политика (фискальная рестрикция)** имеет своей целью ограничение циклического подъема экономики и предполагает снижение государственных расходов ( $G$ ), увеличение налогов ( $T$ ) или комбинирование этих мер. В краткосрочной перспективе эти меры позволяют снизить инфляцию спроса ценой роста безработицы и спада производства. В более долгом периоде растущий налоговый клин может послужить основой для спада совокупного предложения и развертывания механизма **стагфляции** (одновременный рост инфляции и безработицы на фоне спада производства), особенно в том случае, когда сокращение государственных расходов по всем статьям бюджета осуществляется пропорционально и не создается приоритетов в пользу государственных инвестиций в инфраструктуру рынка труда. Затяжная стагфляция на фоне неэффективного управления государственными расходами создает предпосылки для разрушения экономического потенциала, что нередко встречается в экономиках переходного периода.

В краткосрочной перспективе меры бюджетно-налоговой политики сопровождаются эффектами **мультипликаторов государственных расходов, налогов и сбалансированного бюджета** [16]. Здесь необходимо ввести понятие планируемых расходов ( $E$ ), представляющих собой сумму, которую домохозяйства, фирмы, правительство и внешний мир предполагают истратить на товары и услуги. Функция планируемых расходов  $E = C + I + G + X_n$  изображается графически как функция потребления  $C = a + b(Y - T)$ , которая «сдвинута» вверх на величину  $I + G + X_n$ .

Если государственные расходы увеличиваются на  $\Delta G$ , кривая планируемых расходов сдвигается вверх на эту же величину (рис. 3.1), а равновесный объем производства возрастает от  $Y_1$  до  $Y_2$  на величину  $\Delta Y = \Delta G \times m_g$ , где  $m_g$  – **мультипликатор государственных расходов**. Он показывает, насколько возрастает равновесный уровень дохода в закрытой экономике в результате роста не только государственных, но и автономных расходов на единицу.



**Рис. 3.1. Мультипликатор государственных расходов, или простой мультипликатор Кейнса**

Процесс начинается, когда расходы возрастают на  $\Delta G$  и увеличивают доход на ту же величину, что в свою очередь дает прирост потребления на величину  $b \times \Delta G$ . Этот рост потребления вновь увеличивает расходы и доход, что снова приводит к росту потребления на величину  $b^2 \times \Delta G$  и т. д. Совокупный эффект равен  $\Delta Y = \Delta G (1 + b + b^2 + \dots)$ , где  $b, b^2$  – изменение потребления. Основным фактором, определяющим величину мультипликатора, является предельная склонность к потреблению  $b$  (отношение величины изменения в потреблении к изменению величины дохода после уплаты налогов). Отсюда мультипликатор государственных расходов в закрытой экономике  $\frac{\Delta Y}{\Delta G} = \frac{1}{1-b}$ . Эта элементарная модель получила название простого мультипликатора Кейнса.

Модель мультипликатора изменится с учетом **налогообложения дохода**  $Y$  и соответственно потребительской функции. С учетом этих изменений мультипликатор расходов в закрытой экономике может быть представлен в таком виде:  $\frac{1}{1-b(1-t)}$ , где

$t$  – предельная налоговая ставка (соотношение между приростом суммы вносимого налога  $\Delta T$  и приростом дохода  $\Delta Y$ ). Прогрессивная система налогообложения является фактором, способствующим ослаблению эффекта мультипликатора и стабилизации уровней занятости и выпуска. Чем ниже ставки налогообложения, тем, при прочих равных условиях, более значителен эффект мультипликатора.

Следует отметить, что эффект мультипликатора государственных расходов в открытой экономике относительно ниже, чем в закрытой. В открытой экономике величина мультипликатора государственных расходов определяется по формуле

$$\frac{1}{1 - b(1 - t) + m'}, \text{ где } m'$$

– предельная склонность к импортированию.

Аналогичное мультипликативное воздействие на равновесный уровень дохода оказывает и снижение налогов  $T$ . Если налоговые отчисления снижаются на  $\Delta T$ , располагаемый доход  $Y_{rd} = Y - T$  возрастает на величину  $\Delta T$  (рис. 3.2).

Потребительские расходы соответственно увеличиваются на величину  $\Delta T \times b$ , что сдвигает вверх кривую планируемых расходов и увеличивает равновесный объем производства с  $Y_1$  до  $Y_2$  на величину  $\Delta Y = -\Delta T$ , где

$$\frac{\Delta Y}{\Delta T} = \frac{-b}{1 - b} - \text{мультипликатор налогов.}$$

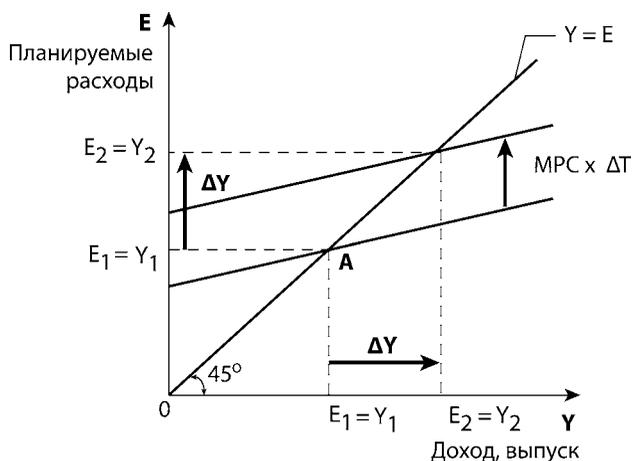
В зависимости от предельной налоговой ставки ( $t$ ) мультипликатор налогов

$$\text{в закрытой экономике принимает такой вид } m_t = \frac{-b}{1 - b(1 - t)}.$$

Соответственно мультипликатор налогов в открытой экономике имеет

$$\text{вид } m_t = \frac{-b}{1 - b(1 - t) + m'}.$$

Если государственные расходы и автономные налоговые отчисления (независящие от величины текущего дохода  $Y$ , например, налог на недвижимость, наследство и т. д.) возрастают на одну и ту же величину, равновесный объем производства возрастает. В этом случае говорят о **мультипликаторе сбалансированного бюджета**, который всегда равен или меньше единицы.



**Рис. 3.2. Мультипликатор налогов**

Мультипликативный эффект от снижения налогов слабее, чем от увеличения государственных расходов, что выражается в превышении мультипликатора расходов над налоговым. Данное различие является определяющим при выборе инструментов фискальной политики. Если она нацелена на расширение государственного сектора экономики, то для преодоления циклического спада увеличиваются государственные расходы (что дает сильный стимулирующий эффект), а для сдерживания инфляции увеличиваются налоги.

Если фискальная политика нацелена на ограничение государственного сектора, то в фазе циклического спада снижаются налоги, а в фазе циклического подъема снижаются государственные расходы, что позволяет относительно быстро снизить уровень инфляции [16].

В процессе достижения поставленных целей макроэкономическая политика применяет комплекс средств (инструментов), главными среди которых являются монетарные и фискальные средства, а также методы, то есть количественно определенные способы применения средств. Например, методами является снижение налога на прибыль предприятий или уменьшение нормы обязательного резервирования.

Эффективность макроэкономической политики зависит не только от правильного выбора целей и средств их достижения. Она также связана со многими трудностями практического характера и зависит от факторов, которые отображают условия применения макроэкономической политики. К основным факторам такого типа можно отнести:

- а) временные лаги фискальной и монетарной политики;
- б) несовершенство экономической информации;
- в) изменчивость экономических ожиданий или неточность прогнозирования;
- г) неоднозначность исторических аналогий или политическая конъюнктура.

**Лаги макроэкономической политики.** Практика показывает, что макроэкономическая политика неспособна быстро достичь поставленных целей. Другими словами, существует значительный временной интервал, то есть лаг, между возникновением дестабилизационного явления в экономике и его устранением посредством мероприятий макроэкономической политики. Общий лаг состоит из двух элементов: **внутренний** и **внешний**.

**Внутренний лаг** – промежуток времени между моментом экономического шока и моментом принятия ответных мер экономической политики.

**Внешний лаг** – промежуток времени между моментом принятия какой-либо меры экономической политики и моментом появления результатов от этой меры.

Внутренние лаги более характерны для фискальной политики: изменение курса денежно-кредитной политики осуществляется по решению Центрального банка, тогда как меры бюджетно-налоговой политики предполагают длительное обсуждение в парламенте. Внешние лаги характерны для денежно-кредитной политики в большей мере, чем для фискальной, так как денежно-кредитные инструменты воздействуют на совокупный спрос через определенный передаточный механизм.

Существуют некоторые различия длительности лагов в монетарной и фискальной политике. Внутренний лаг в монетарной политике является незначительным. Его незначительная длитель-

ность зависит от высокой мобильности статистической службы, которая способна ежемесячно предоставлять информацию о динамике реального ВВП и инфляции и на базе которой можно достаточно оперативно выявить отклонение от их целевого значения. Национальный банк может без задержки принимать политическое решение относительно формирования регулирующих мероприятий, поскольку он работает на условиях высокой автономности.

В фискальной политике внутренний лаг является более длительным благодаря тому компоненту, который был связан с принятием политического решения. Значительный внутренний лаг на этом этапе является следствием большой длительности административной процедуры, необходимой правительству для подготовки проекта предложений и парламенту – для его утверждения.

Частично разрешают проблему длительности лагов ***встроенные (автоматические) стабилизаторы*** – экономические механизмы, позволяющие снизить амплитуду циклических колебаний уровней занятости и выпуска, не прибегая к частым изменениям экономической политики правительства. В качестве таких стабилизаторов в индустриально развитых странах обычно выступают прогрессивная система налогообложения, система государственных трансфертов (в том числе выплаты по безработице) и система участия в прибылях. Встроенные стабилизаторы экономики относительно смягчают проблему продолжительных временных лагов дискреционной фискальной политики, так как эти механизмы «включаются» без непосредственного вмешательства парламента [16]. Создание эффективных систем прогрессивного налогообложения и страхования занятости является первоочередной задачей и для переходных экономик, где объективные сложности стабилизационной политики сочетаются с отсутствием адекватных налоговых, кредитно-денежных и других механизмов макроэкономического управления.

Главным преимуществом автоматических стабилизаторов является то, что их внутренний лаг равняется нулю, поскольку автоматическое увеличение или уменьшение налоговых изъятий происходит без любых административных процедур.

Самым важным автоматическим стабилизатором являются подоходные налоги. Как известно, мультипликатор государствен-

ных расходов находится в обратной зависимости от уровня ставок налогообложения. Чем более высок уровень этих ставок и более низок мультипликатор расходов, тем большую стабилизационную роль выполняют подоходные налоги, поскольку при этих условиях колебания совокупного спроса повлекут меньшие колебания объемов производства.

Другим автоматическим стабилизатором являются выплаты в связи с безработицей. При росте уровня безработицы уменьшается совокупная заработная плата рабочих и объемы их потребления, что мультипликативно сокращает реальный ВВП. Но из-за выплат в связи с безработицей объемы сокращения реального ВВП будут меньшими.

Внешний лаг отражает не одноразовое изменение в конечных целях, а период, в течение которого реализуется весь целевой эффект от применения макроэкономической политики. Если, например, внешний лаг составляет пять лет, то это означает, что весь целевой эффект распределяется в определенных пропорциях по годам пятилетнего периода. При этом в первый год внешнего лага эффект будет незначительным, а в последующие годы он будет возрастать до своего максимума. Если внешний лаг равняется одному году, весь целевой эффект реализуется в его пределах.

Слабое влияние макроэкономической политики на экономику на начальном этапе внешнего лага может требовать определенно маневрирования относительно «дозы» этого влияния. Так, если необходимо быстро ликвидировать внезапный всплеск инфляции, для этого нужно прибегнуть к резкому сокращению темпов прироста денежной массы. Позже, после погашения инфляционного всплеска, такое сокращение окажется избыточным и может оказать недопустимо негативное влияние на реальный ВВП. Поэтому для избежания нежелательной рецессии производства возникнет необходимость несколько увеличить темпы прироста денежной массы.

Длительность внешнего лага зависит от сложности передаточного механизма, посредством которого первичные средства способны повлиять на конечные цели. В монетарной политике этот механизм более сложен, чем в фискальной. Поэтому внешний лаг монетарной политики более длителен, чем фискальной. Согласно

некоторым исследованиям, внешний лаг фискальной политики может достигать трех, а монетарной – пяти лет.

**Прогнозирование и планирование макроэкономических параметров с учетом налоговой политики.** Правительство и Национальный банк, реагируя на макроэкономические процессы, постоянно решают проблему: какие изменения следует внести в свою политику и следует ли их осуществлять вообще? Правительство может уменьшить налоги или увеличить государственные расходы; Национальный банк может использовать мягкую или жесткую монетарную политику. Но при этом они должны не только знать, как изменить свою политику, но и определить, когда и как следует применить соответствующие мероприятия и каких результатов можно ожидать от их реализации. Необходимым методом в решении этих вопросов является прогнозирование.

Роль прогнозирования в макроэкономической политике – двояка. Во-первых, оно необходимо для того, чтобы предусмотреть возможные возмущения в экономике. Это связано с существованием внутренних лагов, в результате чего политические решения принимается лишь после того, как дестабилизационное явление уже возникло. Чтоб устранить или сократить внутренний лаг, макроэкономическая политика должна опираться не на прошлую информацию, а на **упреждающие прогнозы** экономической конъюнктуры [16].

Цель упреждающих прогнозов, во-первых, выявить дестабилизационные явления задолго до их фактического возникновения. Если, например, прогнозом установлено, что через год в экономике может наступить определенное уменьшение объемов производства, то правительство получает возможность предварительно применить профилактические мероприятия или, как минимум, пройти этап внутреннего лага задолго до возникновения дестабилизационного явления.

Упреждающие прогнозы могут опираться на индекс **упреждающих индикаторов**. Так, в США вычисляется консолидированный индекс Доу-Джонса, который показывает изменения в курсах акций основных промышленных компаний страны. Неблагоприятные изменения этого индекса служат барометром, который извещает о приближении определенных негативных изменений в экономике.

Во-вторых, прогнозирование необходимо для того, чтобы оценить возможные результаты от применения мероприятий макроэкономической политики. С этой целью используются *эконометрические модели*. Они воспроизводят причинно-следственные зависимости между средствами и целями макроэкономической политики, которые изучаются посредством применения количественных методов с целью построения эконометрических моделей.

Количественные методы позволяют получать информацию только о количественно измеряемых объектах прогнозирования. Обобщающими объектами количественного прогнозирования состояния внешней среды являются макроэкономические показатели, например: ВВП, уровень инфляции и занятости, внешнеторговый оборот, дифференцированные по отраслям и крупным хозяйственным регионам. Такие макроэкономические показатели оказывают воздействие на рынки снабжения и сбыта.

Среди специальных объектов количественного прогнозирования, характеризующих развитие секторов экономики, интерес представляют в первую очередь агрегированные показатели спроса на отечественную и импортируемую продукцию. Динамику обобщающих и частных количественных показателей можно прогнозировать при помощи двух различных групп количественных методов: методов одно- и многопараметрического прогнозирования. Общим для обеих групп является прежде всего то, что применяемые для прогнозирования математические функции основываются на оценке измеряемых значений прошедшего периода [106].

Однопараметрическое прогнозирование базируется на функциональной взаимосвязи между прогнозируемым параметром (переменной)  $y^*$  и его прошлыми значениями:

$$y^*_{t+1} = f(y_t, y_{t-1}, y_{t-2}, \dots, y_{t-n}).$$

При обработке таких прогнозов используются методы трендов и экспоненциального сглаживания. В основе многопараметрических прогнозов лежит предположение о причинной взаимосвязи между прогнозируемым параметром (переменной)  $y^*$  и несколькими другими независимыми переменными:  $y^* = f(x)$  или  $y^* = f(x, u, v, w, \dots)$ . В данном случае для оценки прогнозов целесообразно применение регрессионного анализа.

В частном случае математическая функция при многопараметрическом прогнозировании описывается линейным уравнением вида  $y^* = a + b_x$ .

После расчета коэффициентов  $a$  и  $b$  (в моделях многопараметрического прогнозирования их называют коэффициентами реакции) в уравнение можно подставить конкретные значения и рассчитать прогнозируемую переменную  $y^*$ .

Поскольку при многопараметрическом прогнозировании коэффициенты реакции, дающие информацию о силе реакции прогнозируемой переменной на определенные изменения независимых переменных, проявляются специфически в уравнении поведения, эти коэффициенты можно заблаговременно и достаточно точно «приспособить» к обозримому будущему.

Многопараметрические методы оправдывают себя особенно для средне- и долгосрочного прогнозирования, при котором прогнозируемая переменная может быть связана только с одним макроэкономическим показателем и только с одним коэффициентом реакции.

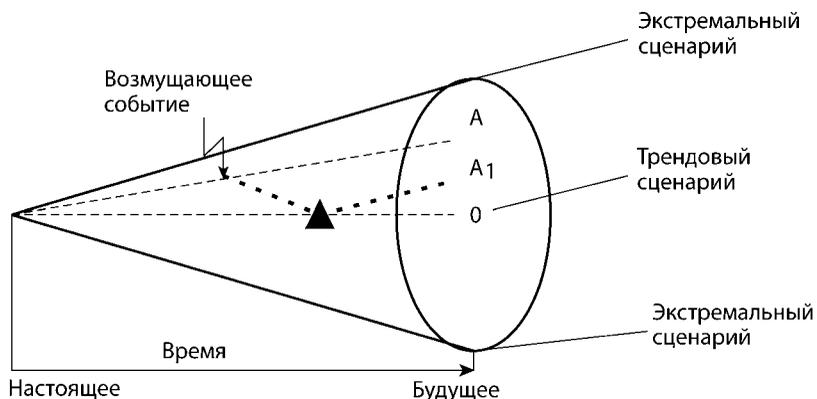
Однопараметрические методы используются, как правило, только для краткосрочного (менее года) прогнозирования показателей.

При разработке прогнозов целесообразно применение комбинированных (качественных и количественных) методов прогнозирования состояния внешней среды, основанное на технике разработки сценариев. К «технике разработки сценариев» относят методы, при помощи которых можно составлять так называемые сценарии (картины будущего), отражающие гипотетическую последовательность событий, показывающие причинно-следственные связи между ними и ключевые параметры, имеющие важное значение для принятия решений. В сценариях учитываются в основном характеристики внешней среды, но, кроме этого, и специфические аспекты. В сценарии речь идет как об описании возможных будущих ситуаций, так и о ходе развития условий возникновения этих ситуаций.

Для описания границы возможного будущего события наряду с наиболее вероятным сценарием (трендовый сценарий) разрабатываются и альтернативные сценарии, в частности экстремальные.

В зависимости от постановки вопроса можно говорить о трендовых и нормативных сценариях. Трендовые имеют прогностиче-

ский характер; нормативные сценарии задают цель, которую нужно достичь, и прогнозируют пути ее достижения. В рамках прогноза состояния внешней среды, как правило, речь идет о трендовых сценариях (рис. 3.3) [106].



**Рис. 3.3. Модель трендового сценария**

- линия развития по сценарию;
- ..... линия развития, изменяющаяся под влиянием возмущающих событий;
- ▲ момент принятия решения.

Техника разработки сценария – это многоступенчатый междисциплинарный процесс поиска решения проблем, на отдельных этапах которого применяются различные методы исследования. Независимо от подходов к структурированию процесса разработки сценария можно отметить несколько общих моментов. Процесс разработки сценария не имеет постоянной структуры, в нем в явном виде учитываются возмущающие события; он позволяет обрабатывать количественную и качественную информацию и учитывать взаимовлияния и взаимозависимости многих факторов внешней среды; является гибким с точки зрения постановки проблемы или применяемых в отдельности методов и в связи с этим комбинирует различные методы анализа и прогнозирования.

При разработке сценария применяются такие методы: построение дерева проблем, «мозговой штурм», морфологический анализ, имитационные игры, статистический анализ, метод Дельфи и ситуационное моделирование.

Процесс разработки сценария состоит из последовательных этапов, разбитых на отдельные уровни, среди которых можно выделить уровни проработки проблемы, проблем внешней среды, проекции в будущее, создания гипотез.

Однако эконометрические прогнозы – это не копии будущих изменений, а лишь определенный сценарий развертывания событий в экономике. Поэтому они не являются абсолютно точным инструментом предвидения. Это можно объяснить двумя обстоятельствами.

Первое – статистическая природа коэффициентов, посредством которых в эконометрических моделях измеряется влияние средств на цели. Поскольку отмеченные коэффициенты отражают поведение экономических агентов, их называют **поведенческими коэффициентами**. Среди них самую важную роль играют денежный мультипликатор и мультипликатор фискальной и монетарной политики.

Поведенческие коэффициенты – это продукт специальной проработки статистической информации. Поэтому они отражают лишь прошлое среднее значение плотности влияния средств на цели, а не их значение, которое в действительности может иметь место в прогнозном периоде.

Другое – невозможность предусмотреть появление экзогенных переменных макроэкономической политики. Другими словами, кроме мероприятий макроэкономической политики на экономику могут влиять и такие события, которые не могли быть предусмотрены в момент принятия политических решений. Например, политический переворот, стихийные бедствия, существенное повышение цен на импортные энергоносители, финансовый кризис у торговых партнеров и т. п. Эти события снижают точность прогнозирования результатов макроэкономической политики.

Говоря о прогнозировании, нельзя не отметить некоторые методы регулирования экономики при помощи **индикативного планирования**, имеющего непосредственное отношение к налого-

вой политике. Система индикативного планирования была впервые предложена в Западной Европе в 40-е годы XX века Ж. Моннэ. Индикативное планирование экономики представляет собой деятельность государственных органов власти по целенаправленному воздействию на экономику страны в целях получения намеченных результатов. Суть метода заключается в разработке государством плана развития экономики страны, имеющего рекомендательный характер, доведение его до хозяйствующих субъектов, контроль над выполнением плановых ориентиров (индикаторов), стимулирование агентов производства к выполнению показателей индикативного плана. В структуру индикативного плана, наряду с обобщенными макроэкономическими показателями, входят показатели развития производства, социального развития, потребительского рынка, трудовых ресурсов, науки, инвестиций, региональной экономической политики, внешних экономических связей, финансового плана государства. В условиях переходной экономики, как правило, необходимо сочетание двух способов государственного воздействия на экономику: регулирование всей экономической системы с использованием методов индикативного планирования, с одной стороны, и директивного управления государственной сферой экономики, включая налоговую политику, – с другой.

***Ожидания агентов частного сектора.*** Использование эконометрических моделей для прогнозирования результатов макроэкономической политики может быть надежной основой лишь при условиях, если ожидания экономических агентов базируются на зависимости между средствами и целями в прошлом периоде. Но в действительности на их ожидание влияют также и факторы, которые могут появиться в будущем периоде. Это означает, что ожидания экономических агентов могут не совпадать с предвидением макроэкономической политики. В результате этого поведение экономических агентов не будет отвечать коэффициентам, заложенным в эконометрические модели, что снижает эффективность макроэкономической политики.

Чтобы ожидания отвечали предвидениям макроэкономической политики, государство должно влиять на их формирование. Для этого нужны два условия.

*Первое:* государство должно публично объявить о своих намерениях и мерах. Например, если оно планирует уменьшить инфляцию, соответствующим политикам следует объявить комплекс мер, которые предусматривается осуществить для достижения этой цели.

*Второе:* государство должно иметь высокий кредит доверия со стороны общества. Для этого государственные структуры должны выполнять те обещания, которые они провозглашали в прошлом.

**Политическая конъюнктура.** Сущность этого фактора заключается в том, что борьба за власть вынуждает политиков игнорировать долгосрочные последствия макроэкономической политики в интересах краткосрочных. Это снижает ее эффективность, поскольку краткосрочные и долгосрочные последствия макроэкономической политики достаточно часто не совпадают.

Например, в краткосрочном периоде экспансионистская политика может вызывать увеличение реального ВВП, уменьшение безработицы, повышение заработной платы и только незначительную инфляцию. Но в долгосрочном периоде инфляция существенно вырастет, что перечеркнет позитивные результаты краткосрочного периода.

Позитивные эффекты макроэкономической политики в краткосрочном периоде приурочены, как правило, к выборам президента или парламента с целью влияния на их результаты. По завершении избирательной кампании характер макроэкономической политики в большинстве случаев меняется.

Приведенное дает основания утверждать, что в макроэкономической политике существует политический бизнес-цикл. Он охватывает две фазы: первая – администрация, выходящая на выборы, прибегает к проведению популистских мероприятий; другая – администрация, пришедшая к власти в результате выборов, вынуждена проводить более реалистическую политику [83].

## **3.2. Дискреционная и недискреционная фискальная политика**

Государственная фискальная политика может быть дискреционной и недискреционной, такое деление характеризуется цикличностью развития экономики, стадиями экономического развития общества.

*Дискреционная государственная фискальная политика* – целенаправленное изменение величин государственных расходов, налогов и сальдо государственного бюджета в результате специальных решений правительства, направленных на изменение уровня занятости, объема производства, темпов инфляции и состояния платежного баланса. При дискреционной фискальной политике в целях стимулирования совокупного спроса в период спада целенаправленно создается дефицит государственного бюджета ( $-\Delta$ ) вследствие увеличения государственных расходов  $G$  (например, на финансирование программ по созданию новых рабочих мест) или снижения налогов  $T$ . Соответственно в период подъема целенаправленно создается бюджетный излишек ( $+\Delta$ ) [16].

*Недискреционная государственная фискальная политика* – автоматическое изменение названных величин в результате циклических колебаний совокупного дохода. Недискреционная фискальная политика предполагает автоматическое увеличение (уменьшение) чистых налоговых поступлений ( $T_0$ ) в государственный бюджет в периоды роста (уменьшения) ВВП, которое оказывает стабилизирующее воздействие на экономику. При недискреционной фискальной политике бюджетный дефицит ( $-\Delta$ ) и излишек ( $+\Delta$ ) возникают автоматически, в результате действия встроенных стабилизаторов экономики [16].

Дискреционная государственная налоговая политика характерна для периода, когда экономика государства находится на стадии спада, в обществе снижается спрос на товары и услуги, растет перепроизводство товаров и в конечном итоге снижается производство. В этом случае государство уменьшает ставки налогов или предоставляет налоговые льготы с целью увеличения доходов граждан. При увеличении доходов должен возрастать спрос на товары и услуги, хотя это зависит от особенностей характера потребителей. В целом доходы населения разделяют на три типа: расходы на потребление ( $C$ ), обязательные платежи ( $T$ ) и сбережения ( $S$ ). В зависимости от того, как изменяются вторая и третья части расходов потребителей, происходит увеличение первой части – расходов на потребление, которые отражают возросший спрос населения. Изменения в размерах обязательных платежей зависят прежде

всего от ценовой политики, общей экономической и финансовой стратегии государства, а также от состояния рынка услуг. Третья часть – сбережения – зависит от традиций общества, индивидуальных особенностей индивидуумов, степени уверенности в будущем. Сбережения осуществляются в формах, более всего удовлетворяющих население [57].

С другой стороны, государство имеет возможность уменьшать налоги с целью снижения общих цен на товары и услуги и увеличения их доступности для потребителей с низким уровнем доходов. В этом случае успех зависит от того, насколько производители склонны к этим изменениям, и какая стратегия для них более приемлема (в отдельных случаях предоставление налоговых льгот не ведет к уменьшению цен и не дает ожидаемого эффекта).

Возможна ситуация, когда у населения скапливается большая денежная масса, спрос на товары и услуги значительно превышает предложение, появляется дефицит товаров и растет темп инфляции. В этом случае государство увеличивает налоги и таким образом уменьшает свободную денежную массу населения. Такая форма дискреционной политики имеет фискальный характер.

Недискреционная государственная налоговая политика связана с теоретической концепцией о том, что она должна иметь способность к саморегулированию при изменении экономического цикла. Так, при увеличении производства товаров и услуг, и соответственно ВВП, автоматически должен возрастать размер налоговых платежей в бюджет. Наибольший эффект достигается в случае, если государственная налоговая политика имеет прогрессивное направление, то есть налоги увеличиваются в зависимости от роста базы налогообложения. При этом необходимо иметь в виду, что недискреционная политика имеет временной характер, не может продолжаться длительный период времени и только сглаживает негативные последствия, свойственные конкретному циклу развития экономики государства [57].

### 3.3. Бюджетная система, ее сущность и принципы устройства

#### 3.3.1. Сущность государственного бюджета, его структура

История финансов свидетельствует, что бюджет не является институтом, присущим государству на всех стадиях его развития. Долгое время государство не имело бюджета. «Бюджет появляется тогда, когда государство в свою финансовую деятельность вводит плановое начало и составляет смету доходов и расходов на определенный период (в переводе с английского бюджет означает «мешок») [21].

Роль бюджета в развитии национальной экономики неоднозначна в различные периоды истории, при этом достаточно четко выделяются два этапа:

- ✦ в эпоху классического капитализма государство не вмешивалось активно в хозяйственную деятельность и через государственный бюджет перераспределялось от 9 до 19% национального дохода;
- ✦ во второй половине XX в. бюджет превратился в мощный регулятор макроэкономики, через бюджет в западных государствах сейчас перераспределяется от 1/3 до 1/2 ВВП.

Содержание бюджета как экономической категории сводится к тому, что государственный бюджет выражает денежные отношения, связанные с образованием и использованием централизованного фонда денежных ресурсов страны.

Бюджет может рассматриваться в качестве самостоятельной экономической категории, которая имеет особенности, отличающие ее от других сфер. К их числу относятся:

- ✦ государственный бюджет – центральное звено финансовой системы и является особой экономической формой перераспределительных отношений, связанной с обособлением части национального дохода в руках государства и ее использованием с целью удовлетворения потребностей общества и отдельных государственно-территориальных формирований;

- ✦ с помощью бюджета происходит перераспределение национального дохода, национального богатства между отраслями народного хозяйства, регионами страны, сферами общественной деятельности;
- ✦ пропорции бюджетного перераспределения стоимости в большей мере, чем у других звеньев финансов, определяются потребностями расширенного воспроизводства в целом и задачами, стоящими перед обществом.

Бюджет является важным рычагом воздействия на ход общественного воспроизводства и стимулирования экономического роста. Путем изменения уровня государственных расходов и налогообложения правительства могут регулировать объем совокупного спроса (величину потребительских и инвестиционных расходов), тем самым влияя на краткосрочные колебания экономической конъюнктуры. В связи с этим различают *экспансионистскую* (расширительную) и *рестриктивную* (ограничительную) бюджетную политику. Первая из них выражается в увеличении государственных расходов и снижении уровня налогообложения, что позволяет легче преодолевать экономические кризисы и ускорять экономический рост. Вторая означает уменьшение расходов и повышение налогов, что помогает ослабить инфляцию и нормализовать хозяйственную конъюнктуру.

Сущность государственного бюджета реализуется через его функции: мобилизацию денежных средств в руках государства, их расходование с целью удовлетворения общегосударственных потребностей, а также контроль за своевременностью и полнотой поступления финансовых ресурсов в распоряжение государства, эффективностью их использования.

Функции государственного бюджета объективны, как объективна и сама эта категория. Но проявление присущих бюджету свойств, его использование в качестве инструмента распределения и контроля возможно только в процессе человеческой деятельности, что находит свое отражение в создаваемом государством *бюджетном механизме*. Использование бюджетного механизма для регулирования экономики осуществляется посредством маневрирования денежными средствами, поступающими в распоряжение государства.

Маневрирование возможно потому, что в бюджете отсутствует принцип закрепления доходов за конкретными видами и направлениями расходов, в связи с чем средства, поступающие в распоряжение государства, обезличиваются и могут быть использованы по любому назначению. Маневрирование бюджетными средствами позволяет целенаправленно влиять на темпы и пропорции развития общественного производства. Бюджетный механизм – активный инструмент реализации бюджетной политики государства. Судить о ней можно по статьям бюджетных доходов и расходов, отражающим источники формирования и направления использования бюджетного фонда страны.

В процессе функционирования бюджетные отношения получают соответствующее им материально-вещественное воплощение; они материализуются в *бюджетном фонде страны*, имеющем сложную организационную структуру. Конкретная величина бюджетного фонда зависит от ряда факторов: уровня развития экономики; методов хозяйствования на предприятиях, в учреждениях, организациях; масштабов намечаемых структурных сдвигов в пропорциях народного хозяйства и т. п. В составе бюджетного фонда создаются резервы, функционирующие в специфических формах.

Совокупность бюджетных отношений по формированию и использованию бюджетного фонда страны составляет также понятие государственного бюджета.

Бюджет согласно Закону Украины «О бюджетной системе Украины» – это «...план образования и использования финансовых ресурсов для обеспечения функций, которые осуществляются органами государственной власти» [4]. Существенный признак бюджета – его *плановость*. Бюджет – это план государственного хозяйства на предстоящий период, программа управления, предложенная исполнительной властью на одобрение парламента. Вотиrowание (утверждение голосованием) бюджета и разграничение функций между законодательной и исполнительной властью придает бюджету характер политического документа [21].

Сводный бюджет отражает общую ситуацию с финансовыми ресурсами государства и складывается из центрального и региональных бюджетов. Таким образом, государственный бюджет отра-

жает структуру современного хозяйства государства. С совокупность всех бюджетов, которые входят в состав бюджетной системы Украины, составляют сводный бюджет Украины. Этот бюджет используется для анализа и определения основ государственного регулирования экономического и социального развития Украины. Верховная Рада Украины определяет основные направления бюджетной политики, рассматривает проект государственного бюджета, вносит изменения и дополнения, утверждает, контролирует его выполнение, утверждает отчет об использовании бюджетных средств [62]. Принятие специального постановления Верховной Рады Украины, определяющего приоритеты бюджетной политики на будущий бюджетный год (*бюджетная резолюция*), в настоящее время отменено, хотя аналогичный порядок принят в большинстве развитых стран. Вместо бюджетной резолюции правительство самостоятельно разрабатывает «Основные направления бюджетной политики на будущий бюджетный период». После одобрения этого документа Верховной Радой правительство разрабатывает на его основе законопроект о бюджете. Таким образом, инициатива создания бюджета смещена в сторону правительства. В определенной мере это логично, поскольку правительство несет ответственность за исполнение бюджета [55].

К *местным бюджетам* относятся областные, городские, районные, поселковые и сельские бюджеты. Бюджет области объединяет областной бюджет, бюджеты районов и городов областного подчинения; бюджет района – районный бюджет, бюджеты городов районного подчинения, поселковые и сельские бюджеты. Поселковые и сельские бюджеты создаются по решению районных, городских советов при наличии необходимой финансовой базы. Районные и городские советы определяют доходы соответствующих поселковых и сельских бюджетов.

В соответствии со структурообразующими составляющими налоговой системы в бюджетной политике отражено законодательно установленное разделение налогов на общегосударственные и местные. Место и роль налоговых поступлений в формировании доходов бюджетов Украины характеризуют данные, приведенные в *табл. 3.1* [26].

Таблица 3.1

Структура налоговых поступлений в бюджеты Украины

Год	Бюджет					
	сводный		государственный		местный	
	всего, млрд грн	%	всего, млрд грн	%	всего, млрд грн	%
1998	21,8	75,4	10,3	65,6	11,5	87,1
1999	25,1	76,3	14,2	72,1	10,9	82,6
2000	31,3	63,7	19,5	56,0	11,8	82,5
2001	36,7	68,0	21,9	60,2	14,8	84,1
2002	45,4	74,7	28,9	69,7	16,5	85,4
2003	40,4	87,9	21,8	82,2	18,6	95,4

Данные табл. 3.1 свидетельствуют о неравномерности в распределении налогов между бюджетами разных уровней, что в свою очередь становится причиной межбюджетного кризиса в стране. В соответствии с действующим законодательством большинство налогов и сборов собирается на региональном уровне, аккумулируется на государственном, а затем в виде дотаций часть их возвращается в местные бюджеты. При таком подходе к формированию местных бюджетов существует угроза утраты на местах стимулов для увеличения налоговых поступлений из-за отсутствия прямой зависимости между суммой налогов, собранных в регионе, и размером дотаций из государственного бюджета [61]. Необходимо отметить, что в распределении налогов и налоговых поступлений существуют моменты, которые могут уменьшать возникающие диспропорции. К ним можно отнести аккумулирование налога с доходов физических лиц и платы за землю в местных бюджетах, хотя эти платежи относятся к общегосударственным.

**Бюджетное устройство** – это организация и принципы построения бюджетной системы и структуры, взаимосвязь между отдельными звеньями бюджетной системы. Бюджетное устройство Украины определяется с учетом государственного устройства и

административно-территориального деления Украины. Оно основано на принципах единства, полноты, достоверности, гласности, наглядности и самостоятельности всех бюджетов, которые входят в бюджетную систему Украины. **Принцип единства** бюджета означает существование единого счета доходов и расходов каждого звена бюджетной системы. **Принцип полноты** состоит в отображении в бюджете всех доходов и расходов. **Принцип достоверности** означает формирование бюджета на основе реальных показателей и научно обоснованных нормативов. **Принцип гласности** обеспечивает освещение в средствах массовой информации показателей бюджетов и отчетов об их выполнении. **Принцип наглядности** – это отображение показателей бюджетов во взаимосвязи с общеэкономическими показателями в Украине и за ее пределами путем использования средств максимальной информативности результатов сравнительного анализа.

Бюджеты всех уровней Украины являются самостоятельными, что обеспечивается наличием собственных источников их доходов и правом определения направлений их использования в соответствии с законодательством Украины. В соответствии с Конституцией Украины Государственный бюджет утверждается ежегодно Верховной Радой Украины на период с 1 января до 31 декабря. Кабинет Министров Украины не позднее 15 сентября каждого года подает в Верховную Раду проект закона о Государственном бюджете на следующий год. Вместе с проектом закона подается доклад о ходе выполнения Государственного бюджета текущего года. Контроль за использованием средств Государственного бюджета от лица Верховной Рады Украины осуществляет Счетная палата [15].

*Бюджетным годом, или периодом, называется время, протекающее между открытием и закрытием государственного счетоводства.* В ряде стран бюджетный год не совпадает с календарным (США, Швеция, Япония и др.), в странах СНГ начало финансового года совпадает с календарным.

Бюджет – не основной финансовый план государства. Основной финансовый план государства – **сводный финансовый баланс**, который отражает всю совокупность финансовых ресурсов, мобилизуемых в стране, а также направления их расходования. Бюджет-

ные ресурсы находят отражение в сводном финансовом балансе как его часть, централизуемая органами власти.

Функционирование государственного бюджета происходит посредством существования особых экономических форм – **доходов** и **расходов**, выражающих последовательные этапы перераспределения стоимости общественного продукта, концентрируемой в руках государства. Доходы и расходы – это объективно обусловленные категории, каждая из которых имеет специфическое общественное значение: доходы служат финансовой базой деятельности государства, расходы – удовлетворения общегосударственных потребностей [21]. Все доходы бюджета являются поступлениями в бюджет, но не все поступления считаются доходами. К доходам относятся лишь такие поступления, которые не подлежат возвращению. Поступления за счет предоставленных правительству кредитов не считаются доходом, поскольку эти кредиты подлежат возвращению. К поступлениям относят также трансферты, которые не являются доходом.

Аналогичный подход применяется при оценке расходов. Так, возвращение кредита не является затратой средств, поскольку эта операция – следствие из обязательств, связанных с получением кредита. В то же время к расходам относится уплата процентов за кредит.

Все поступления в бюджет разделяются на две группы: налоговые и неналоговые. **Налоговыми** считаются обязательные односторонние поступления, которые получают государственные органы с целью их использования на общественные потребности. Наряду с этим к налогам в широком понимании принадлежат также обязательные платежи целевого направления: отчисления в государственные целевые фонды и платежи за использование природных ресурсов. **Неналоговые поступления** включают доходы от собственности в форме дивидендов и от реализации государственного имущества, а также административные сборы и платежи (например, от предоставления лицензий), отчисления от прибыли Национального банка, официальные трансферты и т. п. [83].

В табл. 3.2 приведена структура налоговых поступлений в сводный бюджет Украины по основным видам налогов [26].

Таблица 3.2

**Структура налоговых поступлений в сводный бюджет Украины  
по основным видам налогов за период 1992 – 2003 гг., %**

Показатели	Годы								
	1992	1994	1996	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Доходы, в том числе:	100	100	100	100	100	100	100	100	100
НДС	39,6	30,3	27,1	26,2	25,8	29,2	19,2	22,2	16,8
налог на при- быль (доход)	22,7	33,3	23,9	20,0	18,8	15,7	15,3	15,5	17,6
акцизный сбор	4,9	3,9	2,8	4,5	5,4	4,6	4,9	6,7	7,0
подходный на- лог с граждан	12,2	7,9	11,3	12,6	13,6	13,0	16,3	17,8	18,0
плата за землю	1,3	1,0	3,5	3,9	3,4	2,8	2,9	3,0	2,7
доходы от внеш- неэкономиче- ской деятель- ности	0,6	2,1	1,9	3,4	3,1	2,8	3,3	3,5	–
другие налоги	18,6	21,5	29,5	29,4	29,9	31,9	38,1	31,3	37,9

На протяжении анализируемого периода изменения коснулись всех элементов налоговой системы, хотя и в разной мере. Особенно ощутимыми они были для такого структурного элемента, как поступления в Пенсионный фонд, который в отдельные годы не входил в состав налоговой системы, а также платы за землю, налога на доход/прибыль и НДС. В приведенных данных прослеживается четкая тенденция роста доли основных видов налогов, то есть происходит процесс концентрации, когда за счет нескольких налогов формируется значительная часть доходов бюджета.

Структурные колебания налоговых поступлений – результат комплекса причин, связанных с изменениями действующего законодательства и социально-экономическим состоянием и развитием Украины. К ряду таких проблем следует отнести наличие большого объема государственного долга, составляющего свыше 40% ВВП.

Накопленный долг уменьшает возможности для маневрирования при реформировании и гармонизации структуры налоговой системы. Стратегия налоговой политики для этих целей должна быть последовательной и долговременной. Одной из ее задач является минимизация темпов прироста долга с целью уменьшения налоговой нагрузки на экономику страны и ликвидации ее в будущем.

Необходимо отметить, что отсутствие четкой структуризации налоговых элементов становится серьезным препятствием для получения адекватной оценки влияния налоговой политики на разные стороны социально-экономического развития государства [61].

В условиях развитых рыночных отношений налоговая система является важным элементом регулирования экономических и социальных процессов в государстве. Эффективность ее функционирования определяется разнообразнейшими факторами и прежде всего – экономическим положением государства, раскладом политических сил, уровнем налоговой культуры, достижениями экономической науки и т. п. Тем не менее есть обобщающие показатели, по которым можно определить эффективность налоговых систем. Это достижение баланса между стимулированием экономической активности и социальной справедливостью налогов, а также уровень перераспределения ВВП через налоги. Величина налогов в ВВП характеризует роль и место налоговой системы в государственном регулировании экономики. Вместе с тем следует учитывать, что этот показатель имеет способность изменяться под влиянием экономических, политических и социальных факторов, которые действуют в каждом государстве [15].

На макроэкономическом уровне эффективность налоговой системы оценивают посредством коэффициентов эластичности и динамики налогов.

Эластичность налогов отображает отношение между процентным изменением налоговых поступлений при неизменной налоговой системе и процентным изменением налоговой базы. Поскольку на макроэкономическом уровне как налоговая база используется ВВП, коэффициент эластичности налогов можно вычислить по формуле:

$$t_e = \frac{\Delta T_a}{\Delta Y}, \quad (3.1)$$

где  $t_e$  – коэффициент эластичности налогов;  
 $\Delta T_a$  – валовые налоги, которые изменяются автоматически, то есть без дискреционных изменений в налоговой системе;  
 $\Delta$  – изменение соответствующих величин в процентах.

Автоматическое изменение налоговых поступлений – это их колебание, вызванное недискреционным изменением налоговой базы. Например, рост импорта ведет к увеличению поступлений импортной пошлины.

Налоговая система считается эластичной, если коэффициент эластичности больше единицы. При этих условиях налоговые поступления растут быстрее, чем ВВП как налоговая база, даже без повышения налоговых ставок, то есть без дискреционных изменений в налоговой системе. Эластичность – это позитивное свойство налоговой системы, особенно в условиях, когда государственные расходы должны иметь тенденцию опережать прирост ВВП. Налоговая система является эластичной, если: налогами облагаются отрасли, которые быстро развиваются; налоговые ставки имеют прогрессивный характер; они взимаются со стоимости, а не с конкретного объекта; налоги собираются своевременно.

Динамичность налогов определяется как отношение между процентным изменением фактических валовых налогов и процентным изменением ВВП как налоговой базы. Формула коэффициента динамичности налогов имеет такой вид:

$$t_d = \frac{\Delta T_0}{\Delta Y}, \quad (3.2)$$

где  $T_0$  – чистые налоги (служат одним из аналитических показателей доходов бюджета).

В формуле (3.2) в отличие от формулы (3.1) изменение налоговых поступлений может вызываться любыми изменениями: как дискреционными изменениями в налоговой системе, так и недискреционным изменением величины налоговой базы. Другими словами, изменение фактических налоговых поступлений является результатом как автоматических, так и дискреционных изменений в налоговой системе. Если дискреционные изменения в налоговой системе способствуют увеличению налоговых поступлений, коэф-

фициент динамичности налогов будет выше, чем коэффициент эластичности, и наоборот [83].

Основная часть всех доходов бюджета экономически развитых государств образуется за счет налогов (90% поступлений на центральном и 70% – на местном уровне). Через налоговый механизм в бюджет направляется от 30% ВВП в США и Японии, до 40-50% – в Германии, Франции, Швеции. О типичных источниках поступлений в бюджет свидетельствуют статистические данные *табл. 3.3* [21].

**Таблица 3.3**  
**Структура налоговых поступлений некоторых зарубежных стран, %**

<b>Виды налогов</b>	<b>США</b>	<b>ФРГ</b>	<b>Англия</b>	<b>Япония</b>	<b>Франция</b>
Все налоги	29	38	39	27	45
в том числе:					
подходный налог	10	11	10	7	6
налог на корпорации	2	2	4	6	2
взносы на социальное страхование:					
рабочих и служащих	3	6	3	4	6
предпринимателей	5	7	4	4	13
акцизы	2	3	5	4	4
налоги на предметы потребления	2	6	6		9

В структуре всех налогов ведущее место занимает индивидуальный подходный налог (от 25 до 50% всех поступлений в бюджет). При этом облагаются личные доходы граждан независимо от источников получения (заработная плата, предпринимательская прибыль, рента, гонорары и т. п.), которые уменьшаются на сумму законодательно разрешенных скидок и вычетов. Налоги на прибыль юридических лиц (корпораций) составляют важную часть поступлений в бюджет (до 20%). В большинстве западных стран в последние годы эта доля государственных доходов имеет тенденцию к уменьшению. Прямые налоги на личные доходы граждан и на прибыль

корпораций обладают высоким коэффициентом эластичности, то есть зависимости между поступлениями от них в бюджет и колебаниями величины ВВП. Этим обусловлена их роль как рычага централизованного государственного воздействия на экономику.

В последние годы возрастает значение взносов на социальное страхование. По своей природе они близки к налогам и выплачиваются лицами, нанятыми на работу (в процентах к заработку), и фирмами (в процентах к общему фонду заработной платы). Поступления от фирм обычно превышают взносы трудящихся. Вместе с тем затраты фирм на эти цели включаются в производственные издержки, вследствие чего через механизм цен они перекладываются на потребителей.

Существенную роль в бюджетах современных стран играют косвенные налоги. В США и Канаде главным из них является налог с оборота (облагается вся валовая выручка от реализации товаров и услуг), уровень налога колеблется от 2 до 10%. В странах ЕС от 14 до 19% косвенных налогов составляет НДС. Акцизами облагаются преимущественно алкогольные напитки, табачные изделия и бензин. Доля поступлений от таможенных пошлин в большинстве стран незначительна (в Великобритании – 1,2%, в Японии – 1,3, США – 1,6, Германии – 2,5 и во Франции – 7,6%).

В современных условиях продолжают действовать традиционные налоги: с наследства и дарений и поимущественный, который взимается с оценочной стоимости земли, зданий, сооружений, индивидуальных домовладений. Вместе с тем специфические налоги не дают существенного фискального вклада [21].

Кроме налогов, в бюджет поступают **неналоговые доходы**. К ним относятся, с одной стороны, доходы от эксплуатации государственной собственности, а в условиях перехода к рынку – и от ее продажи юридическим и физическим лицам, а с другой – поступления от реализации облигаций государственных займов и других ценных бумаг. В последние годы доходы от продажи государственного имущества постепенно вытесняются доходами, получаемыми в виде процентов и дивидендов от инвестирования государственных средств в акции высокодоходных предприятий и другие ценные бумаги, а также от продажи ценных бумаг.

Составной частью теории бюджета являются *формы взимания*. Финансовая наука выделила три главных системы взимания налогов, которые в исторической последовательности сменяли одна другую:

- ✦ взимание налогов посредством выбранных налогоплательщиками лиц, ответственных за своевременное поступление налогов;
- ✦ посредством откупщиков;
- ✦ непосредственно «агентами фиска».

Второй составной частью бюджета являются *расходы*. Эта часть призвана обеспечить финансовыми ресурсами потребности государства, связанные с выполнением им своих функций. Законы общественного развития утверждают, что развитие общества объективно требует все большего привлечения финансовых ресурсов как для удовлетворения общественных потребностей, так и усовершенствования собственного воспроизводственного процесса, то есть эффективности экономики. Опыт развития экономики в большинстве стран мира свидетельствует, что расходы государства через его бюджетную систему растут быстрее, чем объемы производства и ВВП. Здесь следует учитывать, что жизнь в демократическом государстве стоит дорого. Государство несет значительные затраты на оборону страны, содержание аппарата управления, поддержание общественного порядка, обеспечение социальных гарантий и т. д. Эту закономерность впервые заметил и обосновал А. Вагнер. Он подчеркивал и то, что рост затрат государства будет носить постоянный характер. Подтверждением этого является то, что объем затрат 12 государств «общего рынка» в ВВП за последние 40 лет возрос почти вдвое, а общий показатель роста части государственных затрат в ВВП этих государств составил около 70% [27, 119].

Возрастание роли государства в регулировании макроэкономики выразилось в появлении во второй половине XX в. новых тенденций в развитии функций государственного бюджета. Одна из них – участие государственных финансов в обеспечении устойчивого экономического роста [21].

Расходы государственного бюджета разделяются на две основные группы: текущие и капитальные. *Текущие расходы* включают

платежи по заработной плате работников государственного управления, расходы на закупку товаров и услуг коллективного назначения, трансфертные платежи частному сектору (пенсии, стипендии, выплаты в связи с безработицей, субсидии и т. п.), проценты по государственному долгу.

Государственные *капитальные расходы*, или *государственные капиталовложения*, – это государственные инвестиции. К ним относятся преимущественно инвестиции, которые не конкурируют с частными инвестициями, а дополняют их и содействуют их развитию. Для государства приоритетными направлениями инвестирования является образование, здравоохранение, коммунальное хозяйство, создание инфраструктуры в сельской местности и т. п.

По статистике государственных финансов к расходам государственного бюджета приравнивается также чистое кредитование (кредитование минус погашение) со стороны правительства. Примером такого кредитования являются субсидии фермерам, малым предприятиям, студентам и т. п. [83].

В табл. 3.4 приведена структура расходов сводного бюджета Украины по основным статьям затрат [26].

Неоспоримо, что необходима смена приоритетов в политике расходов. Смысл этих преобразований должен состоять в переориентации расхода бюджетных средств только на те виды затрат, которые невозможно или нецелесообразно осуществлять за счет других источников. Это будет способствовать преобразованию налогов из исключительно фискального инструмента в инструмент активного регулирования экономики [61].

В странах развитого рынка через бюджет финансируется от 1/3 до 1/2 всех инвестиций в основной капитал. Обновлению технической базы производства способствуют возросшие государственные затраты на фундаментальные научные работы, прикладные исследования и разработки. Значительные суммы расходуются на кредиты, субсидии и дотации предпринимателям, которые участвуют в выполнении государственных программ экономического развития. Увеличиваются объемы инвестиций в «человеческий капитал» (образование, повышение квалификации и перекавалификация рабочей силы).

Таблица 3.4

Структура расходов сводного бюджета Украины за 1992 – 2003 гг.

Показатель	1992	1994	1996	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Расходы, в том числе на:	100	100	100	100	100	100	100	100	100
социальную защиту населения	18,7	13,1	15,2	13,9	12,0	15,6	10,4	20,6	17,1
финансирование соцкультур-заведений	12,6	24,8	29,7	29,1	26,3	24,9	28,4	32,8	35,2
науку	2,1	1,1	1,8	0,1	0,1	1,3	1,3	0,9	–
поддержку отраслей экономики	37,2	19,3	18,2	18,8	17,1	13,9	13,3	12,0	16,1
оборону	5,7	14,4	4,6	4,7	4,5	4,0	4,6	6,0	6,9
правоохра-нительную деятельность и безопасность	2,1	3,3	4,7	5,1	4,8	5,3	6,6	8,2	–
содержание органов управ-ления и юстиции	1,2	1,8	3,2	4,6	4,7	7,5	8,0	6,9	13,2
обслуживание государствен-ного долга	0,2	3,6	9,3	7,7	8,8	–	–	–	–
другое	20,3	24,4	13,3	15,0	20,9	19,8	14,6	7,6	11,5

Значительна роль бюджета в увеличении объема совокупного спроса посредством *государственных закупок товаров и услуг*, в том числе и на военные цели. Бюджет выступает также как *основной инструмент социальной политики государства*. С его по-

мощью проводится широкомасштабное перераспределение доходов с целью достижения большей социальной справедливости.

Существенная доля бюджетных средств идет на прямые и косвенные военные расходы, в том числе экономическую и военную помощь зарубежным странам, затраты на космические и иные исследования в военной области, пенсии и пособия бывшим военнослужащим (доля этих средств в США – 34%, Германии – 26, Франции – 21, Великобритании – 14, Японии – 9%) [21].

В среднем половина всех расходов центральных бюджетов за рубежом идет на социально-экономические цели: в США и Германии – 53% всех расходов, Японии – 47, Великобритании – 50%. Бюджетные затраты на социально-экономические потребности подразделяются на две большие группы. Первая группа статей касается социальных нужд (затраты на выплату пенсий, пособий, образование и подготовку кадров). Вторая группа затрагивает непосредственно экономические расходы (на энергетику, жилищное строительство, коммунальное хозяйство, региональное развитие, природные ресурсы и охрану окружающей среды, добывающую и обрабатывающую промышленность, сельское хозяйство, связь, транспорт и т. п.).

В большинстве ведущих стран мира принято деление части центральных бюджетов на бюджеты текущих расходов и бюджеты развития. Это связано с тем, что экономическое и социальное регулирование воспроизводства посредством бюджетных отношений должно при прочих равных условиях ориентироваться на оптимальные пропорции источников поступления централизованных финансовых ресурсов и направлениях централизованного финансирования.

### **3.3.2. Бюджетный баланс, дефицит и методы его покрытия**

Бюджет всегда должен быть сбалансированным, поскольку превышение доходов над расходами порождает государственный долг, который становится своеобразным бременем. Хотя бюджетный процесс предусматривает балансирование (выравнивание) государственных доходов и расходов, на практике почти во всех

странах сегодня наблюдается значительное по масштабу превышение государственных расходов над доходами. Идеальное состояние с исполнением государственного бюджета – полное покрытие государственных расходов доходами, а в лучшем случае – наличие остатка средств – (*профицита*) государственного бюджета (+ $\Delta$ ). Однако эта ситуация встречается крайне редко. Чаще имеет место *дефицит* государственного бюджета, то есть превышение расходов над доходами ( $-\Delta$ ) (см. рис. 2.3). Дефицит государственного бюджета входит в число важнейших макроэкономических показателей, характеризующих устойчивость экономики страны.

Существуют такие способы покрытия дефицита государственного бюджета:

- ✦ внутренние и внешние государственные займы, которые осуществляются в виде продажи государственных ценных бумаг, займов у внебюджетных фондов и международных финансовых организаций;
- ✦ эмиссия денежных знаков государственным банком.

Для сохранения стабильности экономических связей правительства развитых стран всеми мерами стараются избежать неоправданной эмиссии денег. В большинстве развитых стран законодательно закреплена независимость национального эмиссионного банка от законодательной и исполнительной власти. Неконтролируемый выпуск денежных средств в обращение может повести к «раскручиванию» инфляционной спирали.

Государственные займы менее опасны по сравнению с эмиссией, однако и они по ряду причин оказывают негативное влияние на развитие экономики страны:

- ✦ прибегая к принудительному размещению государственных ценных бумаг, государство нарушает тем самым рыночную мотивацию деятельности частных финансовых институтов и субъектов рынка;
- ✦ размещение государственного займа, мобилизуя свободные средства на рынке ссудного капитала, тем самым сужает возможности получения кредитов частными фирмами.

Государственный бюджет в странах СНГ составляется по принятой в мировой практике методике расчета дефицита бюджета,

предусматривающего отражение расходов по погашению долга в источниках финансирования дефицита бюджета (со знаком минус), а по обслуживанию государственного долга – в расходной части бюджета.

**Государственный долг.** Текущая задолженность правительства постепенно накапливается и превращается в государственный долг. Превышение государственного долга над ВВП более чем в 2,5 раза считается опасным для стабильности национальной экономики, в первую очередь для устойчивого денежного обращения.

Государственный долг подразделяется на внутренний и внешний. Предметом особого внимания государственных органов является внешний долг. Если платежи по внешнему долгу составляют значительную часть поступлений от внешнеэкономической деятельности страны, то привлекать новые займы из-за рубежа нецелесообразно, так как их предоставляют под более высокие процентные ставки и с особыми условиями (залог или поручительства) [70].

Представляет интерес проследить динамику государственного долга Украины за период 1994 – 2003 гг. (табл. 3.5) [61].

**Таблица 3.5**  
**Динамика государственного долга Украины за 1994 – 2003 гг.**

<b>Показатели</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>
Доля внешнего долга от общего, %	69,0	65,0	82,0	64,0	75,0	81,0	72,0	75,0	71,7	72,7
Доля внутреннего долга от общего, %	31,0	35,0	18,0	36,0	25,0	19,0	28,0	25,0	28,3	27,3
Государственный долг, % от ВВП	60,7	41,7	25,0	30,4	50,8	63,1	55,3	45,8	33,1	27,9

Окончание табл. 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Внешний долг,% от ВВП	41,8	27,0	20,5	19,4	37,9	51,3	39,6	34,2	23,7	20,3
Внутренний долг, % от ВВП	18,9	14,7	4,6	10,9	12,9	11,8	15,6	11,6	9,4	7,6

Экономическая и финансовая наука вплоть до Дж. Кейнса (1883 – 1946 гг.) считала законом равновесие бюджета, его бездефицитность. Если баланс между расходами и доходами нарушается, он восстанавливается двумя способами: сокращением издержек или увеличением доходов. Достижение равновесия бюджета – трудная финансово-политическая задача. Сегодня не существует однозначного подхода к установлению правильного соотношения между государственными доходами и расходами. Это соотношение всегда обусловлено данными текущего момента. Проблема сбалансированности бюджета, покрытия его дефицита продолжает оставаться предметом научно-практических дискуссий.

Точное исчисление расходов более значимо, чем исчисление доходов, так как при определении той или иной суммы расхода их величина заранее известна. Распоряжение внесенными в бюджет суммами ограничивается определенным в нем пределом. Внесение той или иной суммы в расходную часть бюджета называется *ассигнованием*, а сама сумма допущенных к производству расходов – *кредитом*.

Когда доходы превышают расходы (профицит), излишек доходов, если он временный и получен от непредвиденных обстоятельств, может использоваться на удовлетворение чрезвычайных потребностей, образование резервного фонда или на частнохозяйственные затраты капитала. Если же излишек предвидится постоянным, считается целесообразным снизить налоги и облегчить бремя народа, так как получение регулярных избытков противоречит сущности и целям финансового хозяйства. Гораздо труднее решить

задачу в том случае, когда расходы превышают доходы и обнаруживается дефицит. Он может быть вызван рядом причин: необходимостью осуществления крупных государственных программ развития экономики, милитаризацией страны, войнами, стихийными бедствиями, экономическими кризисами и т. д. Во всех этих случаях резко возрастают расходы государства, превышая его доходы.

Различают *структурный* и *циклический* дефициты. Дефицит, заложенный в структуру доходов и расходов при формировании бюджета, называется структурным. Однако реальный дефицит может оказаться больше структурного. Основной причиной этого в странах с рыночной экономикой является спад производства. Он приводит, с одной стороны, к сокращению доходов предпринимателей, населения, что уменьшает налоговые поступления в казну, а с другой – к росту выплат по безработице и другим социальным программам, что увеличивает расходы государства. Разность между реальным и структурным дефицитом называется *циклическим* дефицитом бюджета. Если же реально наблюдаемый дефицит бюджета меньше структурного, разница между структурным и реальным дефицитом называется *циклическим излишком*. В случае когда при формировании бюджета закладывается превышение доходов над расходами, говорят об излишке доходов бюджета.

Уровень дефицита государственного бюджета определяется отношением абсолютной величины дефицита к объему бюджета по расходам или к объему ВВП. Считают, что финансовое положение страны нормально, если бюджетный дефицит не превышает 2-3% ВВП [21].

В *табл. 3.6* приведены данные о динамике фактического дефицита в среднем по трем группам стран: странам «большой семерки», остальным индустриальным странам (Испания, Нидерланды, Бельгия, Швеция, Австрия, Дания, Ирландия, Финляндия, Греция, Норвегия, Португалия, Австралия, Новая Зеландия), странам с переходной экономикой [16]. Очевидно, что страны с переходной экономикой в своем развитии прошли длительный путь достижения показателя бюджетного дефицита, близкого к рекомендуемым макроэкономическим параметрам.

Таблица 3.6

Доля бюджетного дефицита в ВВП, %\*

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Страны «большой семерки»	-2,7	-3,8	-4,3	-3,5	-3,3	-2,9	-2,3				-1,5
Остальные индустриальные страны	-3,8	-4,7	-6,0	-5,1	-4,4	2,9	2,0				-1,6
Страны с переходной экономикой, в том числе:											
Украина [56]	-7,0	-13,8	-6,3	-8,9	-6,6	-4,9	-6,6	-2,2	-1,5	-0,7	0,3
Россия [56]	-2,7	-3,4	-4,6	-10,7	-3,1	-4,3	-5,0	-4,8			

\* Источники: World Economic Outlook, October 1996, pp. 22 – 23; October 1999, p. 188.

Мировая практика экономического развития свидетельствует о том, что сам по себе бюджетный дефицит не страшен для экономики страны. Но при этом очень важно, чтобы он весь, или по крайней мере большая его часть, приходился на бюджет развития. Инвестиции государства в экономическое развитие страны не обязательно должны быть полностью обеспечены собственными доходами государства в текущем финансовом году, они вполне могут покрываться за счет заемных средств (кредитов Центрального банка, облигационных займов, иностранных кредитов), так как эти инвестиции предполагают дополнительную отдачу от хозяйственной деятельности предприятий всех форм собственности. Если причиной превышения темпов роста расходов над темпами роста доходов яв-

ляется инвестирование централизованных финансовых ресурсов в производственную сферу, происходит одновременно их накопление и последующая капитализация. Таким образом, дефицит бюджета развития в целом не нарушает нормального хода экономических процессов, если существует реально действующий механизм выявления зависимости между планированием бюджетного дефицита и крупными капитальными вложениями в развитие экономики.

Совершенно иная картина складывается, если большая часть дефицита государственного бюджета приходится на бюджет текущих расходов (именно такое распределение дефицита характерно для стран с транзитивной экономикой). Это означает рост необеспеченной государственной задолженности, и он чреват самыми серьезными социальными последствиями.

Основными методами покрытия бюджетных дефицитов служат, кроме налоговых поступлений, *выпуск государственных займов* и *эмиссия кредитных денег*. Однако оба этих метода дают, в конечном счете, отрицательный эффект. Выпуск государственных займов, наряду с ростом государственного долга, влечет за собой сокращение совокупного потребительского спроса со стороны покупателей займов, отвлечение крупных средств от их производительного использования. Что касается эмиссии кредитных денег в целях покрытия бюджетного дефицита, то она еще больше усиливает присущую современному периоду развития общества инфляцию, ухудшает состояние денежного обращения, вызывает тяжелые последствия в сфере экономики и социальных отношений [21].

Можно выделить три основные концепции регулирования бюджетного дефицита. Представители первой считают, что бюджет должен балансироваться ежегодно, то есть в каждом финансовом году должно сохраняться равенство между доходами и расходами. Однако такое состояние бюджета ограничивает возможность бюджетно-налогового регулирования, которое заключается в сознательном изменении расходов и налогообложения в зависимости от состояния экономики, что приводит либо к дефициту бюджета, либо к его излишку.

Сторонники второй концепции полагают, что бюджет должен балансироваться в ходе экономического цикла, а не ежегодно.

Правительство в периоды спада производства увеличивает расходы, что ведет к росту дефицита. Однако в период экономического подъема оно сокращает расходы, что увеличивает излишек доходов. В результате по окончании промышленного цикла излишек доходов покрывает дефицит, который образовался в результате спада производства. В случае если спад производства длительный, а подъем короткий, бюджетный дефицит останется непокрытым.

Третья концепция – концепция функциональных финансов. Ее представители утверждают, что главной целью государственных финансов является обеспечение макроэкономического равновесия, даже если это приведет к дефициту государственного бюджета. По их мнению, во-первых, макроэкономическое равновесие вызовет экономический рост и увеличение национального дохода, а значит, и налоговых поступлений в бюджет; во-вторых, правительство всегда может повысить налоги, выпустить дополнительное количество денег и, следовательно, устранить дефицит; в-третьих, бюджетный дефицит негативно не сказывается на развитии экономики.

### 3.4. Эффект «вытеснения»

Проблема увеличения налоговых поступлений в государственный бюджет выходит за рамки собственно финансирования бюджетного дефицита ( $-\Delta$ ), так как разрешается в долгосрочной перспективе на базе комплексной налоговой реформы, нацеленной на снижение ставок и расширение базы налогообложения. В краткосрочном периоде снижение налоговых ставок сопровождается, во-первых, снижением степени встроенной стабильности экономики; во-вторых, ростом эффекта вытеснения негосударственного сектора на фоне повышения процентных ставок, которое возникает как реакция денежного рынка на экономическое оживление, сопровождающее повышение спроса на деньги; в-третьих, возможным увеличением бюджетного дефицита из-за одновременного снижения ставок налогообложения и налоговых поступлений в бюджет в соответствии с закономерностью, описываемой кривой Лаффера (см. рис. 1.2). Однако, ни один из способов финансирования дефицита государственного бюджета не имеет абсолютных преимуществ перед остальными и не является полностью неинфляционным [16].

Основной формой государственного заимствования финансовых ресурсов является выпуск облигаций государственных займов. Их размещение дает возможность государству привлекать временно свободные средства населения, промышленных предприятий, банков, страховых компаний и т. д. Выяснение того, за счет каких источников государство мобилизует свои ресурсы, имеет чрезвычайно важное значение для состояния денежного обращения и финансирования экономики в целом. Если правительственные обязательства размещаются в частном секторе, происходит временное перераспределение средств от частных собственников к государству. Для этого правительству необходимо размещать ценные бумаги под достаточно высокий процент, который мог бы заинтересовать собственников капитала. Размещение государственной задолженности в частном секторе оказывает содействие дальнейшему увеличению государственных расходов. Значительно повышаются процентные ставки, в результате чего ухудшаются общие условия финансирования капитальных вложений и происходит своеобразное вытеснение части инвесторов из денежного рынка. Следовательно, если дефицит госбюджета финансируется с помощью выпуска государственных займов, увеличивается средняя рыночная ставка процента, что приводит к снижению инвестиций ( $I$ ) в частном секторе, падению чистого экспорта ( $X_n$ ) и частично – к снижению потребительских расходов ( $C$ ). Такое следствие государственных займов в экономической теории получило название *эффекта вытеснения*, который значительно ослабляет стимулирующий эффект фискальной политики (см. рис. 2.3) [16].

Суть эффекта вытеснения состоит в том, что стимулирующая дефицитная фискальная политика будет порождать тенденцию к возрастанию процентных ставок и сокращению инвестиционных расходов, таким образом ослабляя или сводя на нет стимулирующий эффект фискальной политики. Если предположить, что экономика находится в состоянии спада и правительство как одно из мероприятий текущей фискальной политики увеличивает государственные расходы, то оно выходит на денежный рынок с целью финансирования дефицита. Дальнейшее возрастание спроса на деньги повышает процентные ставки, то есть цену, которая платится за одолженные деньги.

Поскольку расходы изменяются обратно пропорционально процентным ставкам, некоторые инвестиции будут отброшены или вытеснены (рис. 3.4) [59].

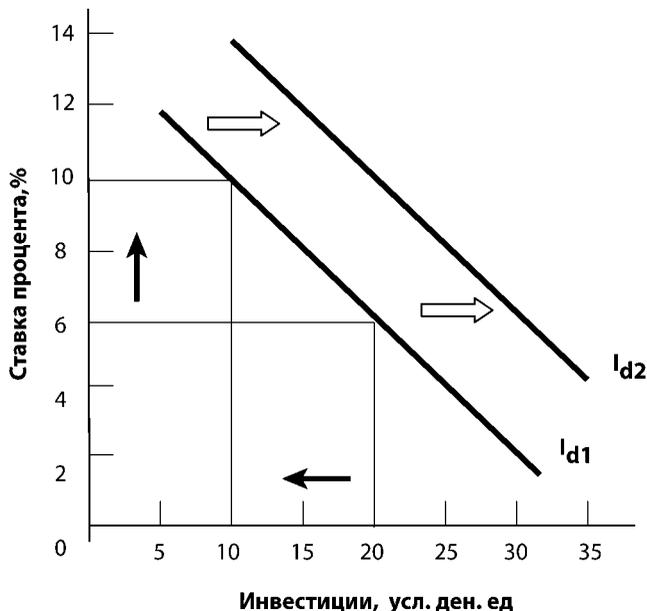


Рис. 3.4. Кривая инвестиций – спроса и эффект вытеснения

Эффект вытеснения предполагает, что при заданной кривой инвестиций – спроса ( $I_{d1}$ ), вызванной бюджетным дефицитом, рост процентных ставок приведет к сокращению частных инвестиционных расходов и, следовательно, уменьшит размеры национальной экономики, наследуемой будущими поколениями. В этом случае рост ставки процента с 6 до 10% вытеснит до 10 млрд усл. ден. ед. частных инвестиций. Однако если экономика первоначально находится в состоянии спада, дефицит государственного бюджета может улучшить ожидания прибыли у бизнеса и переместить кривую инвестиций – спроса от  $I_{d1}$  до  $I_{d2}$ . Это перемещение может частично или даже полностью перекрыть действие эффекта вытеснения.

Увеличение правительственных совокупных расходов может привести к снижению частных инвестиций. Если бы инвестиции сокращались на такую же величину, на которую увеличивались правительственные расходы, то фискальная политика была бы полностью неэффективной.

Правда, масштабы эффекта вытеснения дискуссионны. Некоторые экономисты считают, что они будут незначительны в случае высокого уровня безработицы, поскольку в условиях спада стимулы, создаваемые увеличением правительственных расходов, могут оказывать содействие повышению прибыльности у предпринимателей. Если кривая спроса на инвестиции сдвигается вправо, инвестиционные расходы не должны снижаться – они могут даже увеличиться, хотя ставка процента возрастает.

Органы, которые ведают денежной политикой, могут достаточно увеличивать предложение денег, чтобы уравновесить обусловленный дефицитом дополнительный спрос на деньги. В этом случае равновесная ставка процента не должна изменяться, и эффект вытеснения будет полностью элиминирован. Итак, экономическим органам необходимо стараться увеличить предложение денег в ответ на повышение ставки процента, вызванный правительственным займом. В результате вытеснение, возможно, будет незначительным [59].

Однако при выяснении эффекта вытеснения имеет значение не только спрос, но и предложение. Проблема состоит в том, что, если кривая совокупного предложения имеет повышенный наклон, некоторая часть потенциального влияния стимулирующей фискальной политики на реальное производство и занятость может быть распылена в форме инфляции [59].

Размеры вытеснения (как показывает опыт экономически развитых стран) в значительной мере зависят от уровня монетарной политики и реакции финансовых рынков, которые могут существенно нейтрализовать или вытеснить влияние правительственных расходов. На размер вытеснения прежде всего оказывает воздействие позиция Центрального банка, сильная антиинфляционная политика которого вызывает более интенсивное вытеснение, чем пассивная. Поскольку связь между дефицитами и инвестициями очень сложна из-за изменений в поведении сбережений, финансовых рынков и мо-

нетарной политики, прогнозировать, как повлияет очередное увеличение фискальных расходов на размер вытеснения, затруднительно.

В случае обязательного (принудительного) размещения государственных облигаций во внебюджетных фондах под низкие (и даже отрицательные) процентные ставки долговое финансирование бюджетного дефицита по существу превращается в *механизм дополнительного налогообложения* [15].

Долговое финансирование бюджетного дефицита нередко рассматривается как антиинфляционная альтернатива монетизации дефицита. Однако долговой способ финансирования не устраняет угрозы роста инфляции, а только создает временную отсрочку для этого роста, что является характерным для многих переходных экономик, в том числе и для украинской. Если облигации государственного займа размещаются среди населения и коммерческих банков, инфляционное напряжение окажется слабее, чем при их размещении непосредственно в Центральном банке. Но государство может размещать свои обязательства не только в частном секторе, но и учитывать их в Центральном банке. Принимая во внимание государственные обязательства, банк выпускает в оборот дополнительную сумму платежных средств, не связанных с увеличением товарной массы. В таком случае долговое финансирование государственного бюджета совершает прямое инфляционное влияние на денежное обращение. Увеличение денежной массы при этом не сопровождается ростом действительного благосостояния общества.

Если правительство тратит народные средства на проекты общественных работ или вкладывает средства в программы здравоохранения для бедных или пожилых людей, то эти средства также вытесняют частные инвестиции. Кроме того, правительственные расходы вытесняют частные проекты, рассчитанные на высокие доходы и большую социальную полезность.

Государственный долг формируется под влиянием как объективных, так и субъективных факторов. К первым можно отнести неблагоприятный инвестиционный климат, трансформационный состав производства и сужение на этой основе налоговой базы, отрицательное сальдо торгового баланса, преобладание устаревшей технологической базы со значительной степенью морального и фи-

зического износа основного капитала, замедленные темпы воспроизводства. Субъективные факторы связаны с ситуационными просчетами в тактике внедрения реформ и фактическим отсутствием стратегии относительно развития финансового рынка [15].

Логика конкретных макроэкономических и финансовых решений может быть продиктована как политическими соображениями, так и выбором в пользу роста благосостояния общества. В любом случае долговыми перспективами определяется финансовое здоровье страны.

## **Контрольные вопросы**

1. Каким образом подразделяются цели бюджетно-налоговой политики?

2. Что такое фискальная экспансия и фискальная рестрикция, каковы их цели с точки зрения макроэкономической политики?

3. Объясните принцип действия таких инструментов фискальной политики, как мультипликаторы расходов, налогов и сбалансированного бюджета.

4. Что такое лаги макроэкономической политики? Какие лаги характерны для фискальной политики?

5. Какова сущность экономических стабилизаторов?

6. В чем смысл дискреционной и антидискреционной фискальной политики?

7. В чем отличия эспансионистской и рестриктивной бюджетной политики?

8. Какова сущность государственного бюджетного механизма?

9. Каков содержательный смысл сводного бюджета Украины?

10. Назовите виды бюджетов.

11. На каких принципах основано бюджетное устройство?

12. Каким образом подразделяются поступления в бюджет?

13. Как рассчитывается эластичность налогов?

14. Что такое бюджетный баланс, бюджетный дефицит и методы его покрытия?

15. Когда финансирование бюджетного дефицита превращается в механизм дополнительного налогообложения?

## **Раздел 4. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ФИСКАЛЬНЫХ СИСТЕМ В ТРАНЗИТИВНОЙ ЭКОНОМИКЕ**

### **4.1. Фискально-экономические системы и их место в механизме финансового регулирования экономики**

Фискально-экономические системы государств с транзитивной экономикой не вполне отвечают требованиям рынка, им присуща неадекватность хозяйственному механизму как с позиций регулирования экономической эффективности предпринимательской деятельности, так и с точки зрения формирования финансовой базы государства. Решения властей по реформированию налоговой системы также не всегда понятны обществу. Одни группы налогоплательщиков неудовлетворены высоким уровнем налогообложения, считая, что в условиях рынка налоги должны быть низкими. Представители других направлений, отстаивая права как государства, так и предпринимателей, исходят из того, что плательщик может самостоятельно избирать ту или иную форму налогообложения.

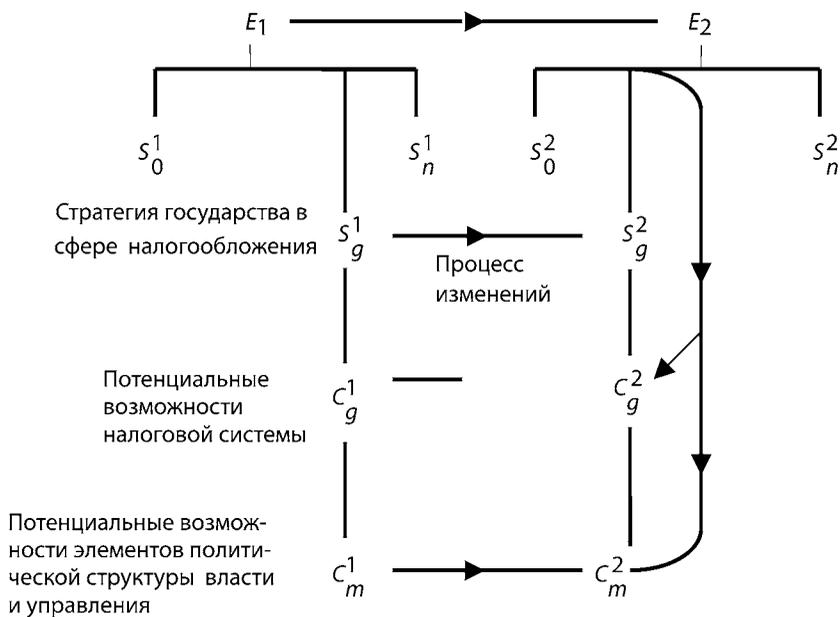
Анализ функционирования фискально-экономической системы в квазирыночных (псевдорыночных) условиях позволяет выделить основные недостатки организации налогового процесса: выраженный фискальный характер налоговой системы; отсутствие стимулирования отечественных товаропроизводителей; высокий уровень налогообложения прибыли предприятий; отсутствие имущественного налогообложения; высокие налоги с населения при относительно низкой заработной плате; жесткие финансовые санкции за нарушение налогового законодательства; частый пересмотр налоговых законов и т. д. Очевидно, что такая налоговая система нуж-

дается в проведении радикальной реформы. Причем оптимизация системы должна базироваться на комплексных, научно обоснованных мероприятиях, исходящих из стратегии фискальной политики.

При разработке направлений реформирования налоговой политики необходимо учитывать, что возможности введения новых или видоизмененных элементов налоговой системы зависят от того, насколько государство будет в состоянии их реализовать. Поэтому комплекс вновь вводимых или видоизмененных элементов налоговой системы должен соответствовать реальным возможностям государства (согласно основным макроэкономическим показателями) в данном периоде [85].

Первым шагом в разработке принципов формирования стратегии налоговой политики является ее анализ с точки зрения определения сильных и слабых сторон. Однако очевидно, что привязка к действующей модели ограничивает возможности стратегических действий. Зачастую перспективные нововведения в формировании налоговой политики отыскать чрезвычайно трудно, тем более с использованием приобретенного опыта. Часто такой опыт и ориентация на традиционные модели налоговой системы мешают переходу к нововведениям.

В условиях когда опора на прошлый опыт неоправданна, концепция формирования стратегии налоговой политики, в соответствии с теорией стратегического управления [17], может быть изменена в направлении, указанном на *рис. 4.1*. В условиях внешней нестабильности уровня  $E_1$  возможен ряд направлений формирования стратегии налоговой политики, обеспечивающих ее успешную реализацию от  $S^1_0$  до  $S^1_n$ . Пользуясь методом анализа отклонений от целей, представленным на *рис. 4.1*, государство выбирает ту стратегию в сфере налогообложения  $S^1_g$ , которая лучше всего отвечает его целям. Но успешная реализация стратегии будет зависеть от внутренних возможностей действующей налоговой системы. Как показано на *рис. 4.1*, существуют две взаимодополняющие группы таких возможностей: потенциальные возможности налоговой системы ( $C_g$ ) и потенциальные возможности элементов политической структуры власти и управления ( $C_m$ ).



**Рис. 4.1. Управление формированием стратегии налоговой политики государства**

Таким образом, пока уровень внешней нестабильности сохраняет для государства значение  $E_1$ , успешная реализация формирования стратегии налоговой политики требует возможностей формирования  $S_g^1$  и  $C_m^1$ . Если из анализа факторов возможностей и перспектив видно, что в дальнейшем уровень нестабильности будет повышаться (или понижаться) до точки  $E_2$ , значения наилучших для государства направлений реформирования налоговой системы будут располагаться между точками  $S_0^2$  и  $S_n^2$ . В результате государство должно будет не только перейти к направлению реформирования  $S_g^2$ , но и располагать потенциальными возможностями  $S_g^2$  и  $C_m^2$ . Условия внешней нестабильности характеризуются флуктуацией результатов принятия решений в сфере реформирования элементов системы налогообложения [17].

Каждому государству для обеспечения выполнения своих функций нужны определенные средства, которые концентрируются в бюджете. Мобилизовать эти средства можно в двух формах: во-первых, это поступление от предпринимательской и других форм деятельности государства; во-вторых, в виде налогов от юридических и физических лиц. Соотношение между отмеченными источниками поступлений определяется уровнем развития частной собственности. При условии доминирования в обществе государственной собственности на средства производства, основу формирования доходов бюджета составляют поступления от государственного сектора экономики. Проблема заключается в установлении необходимых пропорций между их централизацией и децентрализацией [103].

Переход к рынку предусматривает изменение форм и отношений собственности. Развитие частной и коллективной собственности приводит к потере государством части собственных доходов. Поскольку непосредственно вмешаться в перераспределение доходов владельца правительство не может, оно должно законодательно регламентировать процесс формирования доходов бюджета. Основным методом мобилизации государственных доходов при ведущей роли государственной и коллективной собственности становятся налоги, что и определяет их место в рыночном механизме. Ведь налоги – это не только метод формирования доходной части бюджета, но и рычаг влияния на различные стороны деятельности плательщиков.

Налоговая система каждой страны отражает ее специфические условия. В мире нет государств, имеющих тождественные фискальные системы. Однако это не означает, что налоговая политика и формирование налоговой системы осуществляются спонтанно. Для того чтобы эта политика была эффективной, необходимо научное обоснование основ становления и функционирования фискально-экономической системы.

Научный подход к созданию налоговой системы предусматривает соблюдение трех основополагающих принципов: **системности; принятия определяющей базы; формирования правовой основы.**

**Требование системности** проявляется в том, что налоги как носители фискальных отношений должны быть взаимосвязаны

между собой, органически дополнять друг друга, не противоречить системе в целом и отдельным ее компонентам. Системный подход предусматривает реализацию обеих функций налогов – фискальной и регулирующей. С позиций первой фискально-экономическая система должна обеспечивать стабильный, гарантированный уровень бюджетных поступлений. С позиций второй – охватывать все инструменты влияния на социально-экономическое развитие общества. В то же время, следует учитывать, что фискальная функция будет иметь практическую реализацию во всех видах налогов, а регулирующая при определенных обстоятельствах может проявляться неадекватно.

***Фискальная и регулирующая функции налогов действуют взаимосвязано, и противопоставлять их нецелесообразно, хотя основой налогов является именно фискальное назначение. Однако при этом возникает сложная задача поиска оптимального сочетания фискальных и регулирующих свойств в отношении каждого налога.***

Исходя из двух основных функций налогов очевидно, что фискально-экономическая система должна включать достаточно широкий круг налогов разной ориентации, поскольку реализовать все функции в одном налоге практически невозможно. Государству необходимо перманентно финансировать свои расходы. Наиболее приемлемыми для формирования постоянной финансовой базы бюджета являются налоги на потребление, имущество, землю, подоходный налог с граждан, налог на прибыль корпораций. Анализ показывает, что таких платежей должно быть в среднем пять видов [103]. Во-первых, на случай невыполнения плана поступлений по какому-то виду налога. Во-вторых, из-за неодинакового экономического потенциала разных регионов страны, влияющих на уровень доходов соответствующего звена бюджетной системы. Разнообразие налогов в значительной мере решает очерченные проблемы. Следовательно, наличие в фискально-экономической системе нескольких налогов с ярко выраженной фискальной целенаправленностью отображает функциональное назначение этой системы, поскольку без таких платежей она будет недееспособной.

Количество налогов, на которые в основном, возлагается регулирующая функция, также должно быть достаточным. Невозможно

с помощью одного или двух налогов влиять на все стороны деятельности предприятий, все сферы общественно-экономической жизни. Опыт экономически развитых стран свидетельствует, что насколько разнообразной является экономическая жизнь, настолько же разнообразной должна быть и система финансовых инструментов. В конечном итоге плательщика не столько интересует количество налогов, сколько их общая сумма и часть в полученном доходе. Этот аспект лежит в основе *принципа определяющей базы*.

С позиций построения фискально-экономической системы ее *определяющей базой является объем бюджетных ассигнований*. В основе организации финансовой деятельности государства налоги являются вторичными относительно расходов (см. рис. 2.4). Но на стадии разработки, рассмотрения и утверждения закона о бюджете правительство исходит из имеющихся источников доходов, предусмотренных законодательством [85].

Признаком стабильности государственных финансов является сбалансированность доходов бюджета с объемом государственных расходов. Дефицитное финансирование приводит к двум негативным последствиям: во-первых, растет общий уровень налогообложения; во-вторых, распространяются инфляционные процессы, которые по существу являются своеобразной скрытой формой инфляции.

Причиной обесценивания денежной массы становится выпуск в каналы денежного обращения лишнего количества денег, не обеспеченных товарной массой. Обесценивание денежных сбережений налогоплательщиков обесценивает доходы бюджета, что в свою очередь предопределяет бюджетный дефицит. На практике наиболее распространенными являются три метода финансирования дефицита бюджета: эмиссия денег, внешние и внутренние заимствования. При условии товарного дефицита и кризиса недопроизводства все они являются инфляционными.

Следовательно, проблема бюджетного дефицита является достаточно острой. Существует она и в развитых странах. Разница заключается в размерах, причинах, источниках и направлениях использования дефицитного финансирования. Особую актуальность в современных условиях приобретают пути использования кредитных

средств для финансирования дефицита. В странах с переходной экономикой существует тенденция к росту части внешних заимствований в структуре источников финансирования бюджетного дефицита. Поскольку ссуды предоставляются на условиях платности, срочности, возвратности, то направления их вложений должны иметь накопительный, а не потребительский характер. Так, если средства направлены на развитие производственной сферы, то за определенное время они дадут отдачу, и полученную прибыль можно направить на выплаты по долгу и процентам. В случае когда финансирование проводилось за счет эмиссии, инфляция будет сдерживаться дополнительным выпуском товаров. Направление же средств за счет дефицитного финансирования на социальные мероприятия неминуемо приведет к росту государственного долга и, как следствие, финансовому кризису. Исходя из вышесказанного при формировании налоговой системы рыночного типа должен быть определен требуемый объем бюджетных ассигнований, а основной финансовый план государства характеризоваться балансом доходов и расходов.

*Правовую основу* системы доходов бюджета составляют отношения собственности. *Во-первых*, права государства на доходы находятся в прямой зависимости от формы собственности на средства производства – государственной, коллективной или частной. При государственной собственности не только имущество предприятий, но и созданные последними денежные накопления принадлежат государству, которое и решает, какую часть этих доходов централизовать в бюджете, а какую оставить в распоряжении трудового коллектива. Свидетельством этого в условиях командно-административной системы являлась централизация свободных остатков прибыли в государственной казне. В условиях рынка такое изъятие оборотных средств неприемлемо. Государство может получить лишь законодательно определенную часть доходов от негосударственного сектора экономики для удовлетворения общественных потребностей. Естественно, в этих условиях проводимая фискальная политика – один из самых важных вопросов деятельности частных и коллективных субъектов предпринимательства.

*Во-вторых*, форма собственности влияет на процесс образования доходов юридических и физических лиц. Особенности фор-

мирования собственных финансовых ресурсов должны учитываться при определении объекта налогообложения и выборе источника уплаты налога.

Становление рациональной фискально-экономической системы рыночного типа в Украине предусматривает законодательное закрепление не только правовой базы, но и основных **принципов ее функционирования**:

- ✦ формирование доходов бюджета лишь в процессе перераспределения созданного в обществе ВВП;
- ✦ установление равных прав и обязанностей перед бюджетом для всех форм собственности;
- ✦ применение финансовых рычагов с целью установления оптимального соотношения между доходами владельцев предприятий и их работников, между средствами, которые направляются на потребление и накопление.

**Первый принцип – формирование доходной части бюджета** – является результатом распределения ВВП, которое проходит две стадии: первичное распределение и перераспределение. В процессе первичного распределения формируются доходы юридических и физических лиц, которые принимают непосредственное участие в создании национального продукта. Перераспределение (вторичное распределение) прежде всего проявляется в изъятии части первичных доходов (зарботной платы, прибыли) в интересах государства в форме налогов и других обязательных платежей. Правительство не должно непосредственно вмешиваться в первичное распределение финансовых ресурсов предприятий, чтобы не вызывать макроэкономических диспропорций в структуре денежных накоплений, не дестабилизировать фискально-экономическую политику и не лишать ее гласности и доступности для широких слоев населения.

**Второй принцип** функционирования фискально-экономической системы переходного типа – **установление равных прав и обязанностей для всех форм собственности перед бюджетом** – определяется одинаковым начальным уровнем налогообложения всех субъектов предпринимательства. Последующая хозяйственная деятельность всегда вызывает дифференциацию доходов, и попытки их выравнивания через систему дополнительных налоговых

рычагов могут уничтожить все стимулы к росту прибылей и существенно ослабить предпринимательскую и инвестиционную активность. Кроме того, равные права и обязанности налогоплательщиков перед государством не означают введения единых налоговых ставок для всех форм собственности.

*Потребности расширенного воспроизводства требуют установления оптимальных пропорций между доходами владельцев предприятий и их работников и на этой основе – между средствами, которые направляются на потребление и накопление.* Регулирование указанных пропорций может осуществляться двумя методами: в плановом порядке посредством административных приемов и путем применения финансовых инструментов. При административном методе государство регулировало как уровень заработной платы (путем установления тарификационных разрядов и ставок), так и уровень прибыли (на основе планового ценообразования через ограничение норматива рентабельности). С переходом к рыночной экономике уже сформировался механизм свободного ценообразования, который предусматривает изменение стоимостной структуры национального дохода. Так, в условиях государственного регулирования подавляющую часть вновь созданной стоимости составляли денежные накопления предприятий и совсем незначительным был фонд потребления. В современных условиях такое соотношение должно измениться. В то же время при определенном росте оплаты труда необходимо обеспечить достаточный уровень финансирования потребностей расширенного воспроизводства. Решать эту проблему целесообразно финансовыми методами, прежде всего при помощи ставок налога на прибыль предприятий и шкалы подоходного налога с граждан [85].

Фискально-экономическая система рыночного типа должна основываться на взвешенной налоговой политике государства в сфере налогообложения. История фискальной политики сводится к поискам идеалов оптимального налогообложения. При этом государство не может удовлетвориться лишь общими пропорциями распределения ВВП, оно должно учитывать интересы каждого предприятия и члена общества, объединяя тем самым два исходных критерия политики в сфере взыскания налогов – экономической эффективности и социальной справедливости.

Как уже отмечалось, налоговая политика имеет два аспекта: формирование государственного бюджета и собственно взывание налогов согласно всем элементам налоговой системы. Говоря о первом аспекте, следует заметить, что государство не может устанавливать максимальный уровень налогообложения из-за возможности появления социального напряжения. В связи с этим для покрытия части расходов используются займы. Однозначно оценить политику займов невозможно. Необходимость их возврата требует в дальнейшем дополнительного поступления от налогов. Таким образом, государственные займы – это отложенные на будущее налоги.

Проблема формирования оптимальной фискальной системы всегда заключается в выборе способа обеспечения нужного распределения ресурсов между частным сектором и государством. Налоговедов и финансистов интересует, как налоги и займы отдельно или в сочетании влияют на комбинацию социально-экономических параметров (личное благосостояние, общественное богатство, финансовое состояние государственной казны), которыми являются государственно-финансовые и одновременно экономические, хозяйственно-имущественные элементы фиска [103].

Второй аспект фискально-экономической политики охватывает деятельность государства лишь в сфере налогообложения: установление видов налогов, плательщиков, объектов, ставок, льгот, сроков уплаты и механизма зачисления в бюджет.

Говоря об аспектах формирования фискальной системы, необходимо рассмотреть комплексный подход к изучению налоговых отношений в транзитивных экономиках на основе структуризации налоговых поступлений по их целевому назначению, предложенный П. В. Мельником [61]. По его мнению, налоговые поступления следует структурировать на три налоговых агрегата по аналогии с монетарными.

К *первому налоговому агрегату* следует отнести все налоговые платежи и сборы в соответствии с действующим законодательством, которые совершают юридические и физические лица Украины. При этом необходимо отметить, что формально его составляющие не имеют целевого назначения, хотя на практике это не так, поскольку они являются элементами бюджетного планирования (этот налоговый агрегат обозначается как *П1*).

*Второй налоговый агрегат* – это отчисления в государственные целевые фонды, которые имеют жесткое целевое назначение. Эти платежи, которые не всегда имеют аналоги в развитых экономиках, не являются налогами, но реально ложатся дополнительным гнетом на производителя или потребителя. Их существование в транзитивных экономиках объясняется повышенной ролью государства в общественном секторе экономики. Кроме указанных сборов, существует непостоянная составляющая доходов бюджета, осуществляемая «по требованию». Этот налоговый агрегат обозначается как П2.

*Третий налоговый агрегат (ПЗ)* – это государственный долг, который в некотором роде можно интерпретировать как обязательства правительства на будущее. Для финансирования этих обязательств правительству необходимо увеличить налоговые поступления. Поскольку позиционирование структуры долга и его влияние на основные макроэкономические переменные не всегда однозначны, возникает необходимость в более детальном рассмотрении третьего налогового агрегата.

Прежде всего, необходимо обозначить, что объем социальных услуг, какие предоставляет правительство за счет уплачиваемых резидентами налогов, не должен превышать темпов роста национального богатства и должен изменяться пропорционально темпам прироста населения. То есть возникают определенные социально-демографические и бюджетные ограничения, которые в динамике должны быть неизменны. Основное правило бюджетных ограничений определено американским экономистом Н. Г. Манкив [60]:

$$T_1 + \frac{T_2}{1+R} = G_1 + \frac{G_2}{1+R}, \quad (4.1)$$

где  $T$  – налоговые поступления;

$G$  – расходы правительства;

$R$  – ставка дисконта.

Выражение (4.1) означает, что текущая стоимость государственных расходов должна уравниваться текущей стоимостью налогов, которые собирает правительство. Из этого вытекает главное макроэкономическое правило: фискальная политика должна быть согласованной и последовательной. Вместе с тем необходимо от-

метить, что правительство может финансировать свои расходы не только за счет налогов (когда  $G = T$ ), но и путем получения займов на финансовом рынке. С учетом государственного долга правило бюджетного ограничения приобретает вид [117]:

$$\frac{db_1}{dt} + nb_t = G_t - T_t + R_t b_t, \quad (4.2)$$

где  $\frac{db_1}{dt}$  – прирост государственного долга в интервале времени  $t$  в

расчете на одного человека;

$nb_t$  – рост государственного долга из-за увеличения численности населения государства;

$R_t$  – ставка обслуживания долга;

$b_t$  – государственный долг на одного человека.

При преобразовании выражения (4.2) получаем:

$$\frac{db_1}{dt} = G_t - T_t + b_t(R_t - n). \quad (4.3)$$

Большие темпы прироста населения относительно темпов прироста ставки обслуживания долга имеют положительное влияние на платежеспособность правительства в будущем. Прирост населения можно интерпретировать как рост налоговой базы, поскольку возрастает величина трудовых ресурсов в экономике. Если не учитывать влияние демографического фактора, динамическое бюджетное ограничение приобретает вид [117]:

$$\frac{dB(t)}{dt} = R(t) \cdot B(t) + G(t) - T(t), \quad (4.4)$$

где  $B(t)$  – совокупный государственный долг в момент времени  $t$ ;

$R(t)$  – интерпретируется как доходность государственного долга для кредитора правительства.

Выражение (4.4) означает, что правительству необходимо иметь профицит в будущем для того, чтобы обслуживать не только расходы, но и проценты по государственному долгу. С учетом государственного долга динамическое бюджетное ограничение (4.1) для правительства приобретает вид (при условии, что величина долга не растет асимптотично большими темпами, чем его доходность) [117]:

$$B_0 + \int_0^{\infty} G_t R_t dt = \int_0^{\infty} T_t R_t dt, \quad (4.5)$$

где  $R(t)$  – ставка дисконта в интервал времени  $t$ , которую можно интерпретировать как доходность государственного долга.

Таким образом, выражение (4.5) означает, что текущая стоимость налогов должна уравниваться текущей стоимостью расходов правительства и государственного долга, или сумма государственного долга должна уравниваться чистой приведенной стоимостью первичного профицита. Если правительство имеет дополнительную величину государственного долга, это означает, что оно обязано планировать получение профицита бюджета в будущем для исполнения своих долговых обязательств. Если возникает нарушение правила бюджетных ограничений, например, левая часть уравнения (4.5) больше правой, то размер превышения можно трактовать как будущие налоги, некомпенсированные ростом налоговой базы. Правительство может отсечь такую трактовку долга в случае возможности его реструктуризации. Именно таким путем сегодня предполагает идти правительство Украины, однако краткосрочность накопленного государственного долга в Украине ставит под сомнение его экономическую и политическую безопасность [61]. Достижение компенсации долга возможно только благодаря приросту налоговых поступлений, однако это уже трактуется как усиление налогового гнета.

Следовательно, только общий объем всех налоговых агрегатов позволяет вести речь о доле налоговой составляющей в национальном доходе Украины. Таким образом, общий уровень налоговой нагрузки характеризуется выражением:

$$T_t = (\Pi_1 + \Pi_2 + \Pi_3) / GDP_t, \quad (4.6)$$

где  $T_t$  – общий уровень налоговой нагрузки в интервал времени  $t$ ;  
 $\Pi_1; \Pi_2; \Pi_3$  – величина соответствующего налогового агрегата в интервал времени  $t$ ;

$GDP_t$  – величина ВВП в интервал времени  $t$ .

Описанная структуризация налоговых агрегатов позволяет определить размер налоговой нагрузки на экономику и отслеживать качественные изменения налоговой базы. Исследование динамики

налоговых агрегатов позволяет поднять бюджетное планирование на новый качественный уровень и определять основные макроэкономические тенденции [61].

Налоговая политика Украины осуществляется, исходя из определенных принципов, которые отражают ее задачи. Действующим налоговым законодательством, в частности Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О системе налогообложения» от 18.02.1997 г. с последующими изменениями и дополнениями [11], определены *основные принципы реализации фискальной политики* на современном этапе: стимулирование предпринимательской деятельности; обязательность; равнозначность и пропорциональность; равенство; социальная справедливость; стабильность; экономическая обоснованность; равномерность уплаты; компетенция; единый подход; доступность.

Однако нормами Закона не предусмотрена отмена двойного налогообложения, установление налоговой квоты; отсутствуют ссылки на то, что налоговая система должна быть гибкой, экономически эффективной, бюджетно ориентированной. Стимулирующая роль налогов сводится лишь к предоставлению льгот с налога на прибыль, которая направляется на развитие производства, хотя диапазон ее действия значительно шире; принципы равнозначности и пропорциональности на практике не реализуются, а следовательно, нарушается единый подход относительно взыскания налоговых платежей [85].

По мнению ряда отечественных ученых [57, 61, 85, 91], формирование налоговой политики в условиях экономики Украины должно базироваться на следующих основах.

1) *Стабильность налогового законодательства*. Это означает, что виды налогов и механизм их удержания в течение определенного периода времени должны быть неизменными, поскольку частая корректировка обязательных платежей дестабилизирует финансово-хозяйственную деятельность плательщиков и значительно осложняет бюджетный процесс. Кроме того, налоговая служба также должна иметь определенное время на освоение механизма удержания того или иного налога, а стабильность налоговой политики обеспечивает высокий уровень фискальной работы.

2) *Обязательность*. Вытекает из самой сути налогов и означает, что они в принудительном порядке должны поступать в бюджет соответствующего территориального образования, а за нарушение правильности, полноты, своевременности уплаты к плательщикам применяются финансовые санкции и административные штрафы.

3) *Социальная справедливость*. Государство вводит такую систему налогообложения, которая учитывает все факторы деятельности юридических и физических лиц – доходы и потребление, имущество и прирост денежного капитала, ресурсную обеспеченность и отдачу вложенных средств и т. п. Основой реализации этого принципа являются ориентиры социальной политики. Структура фискально-экономической системы должна максимально отвечать интересам всех слоев населения.

4) *Экономическая эффективность налоговой системы*. Этот принцип можно рассматривать в двух аспектах. Первый связан с действием фискальной функции налогов и заключается в эффективности их удержания, которая предусматривает обеспечение полноты и своевременности уплаты налогов, максимальное исключение возможности уклонения от налогов, минимизацию расходов, связанных с учетом плательщиков и взысканием налогов. Нет смысла устанавливать такие налоги, которые слишком сложно мобилизовать в бюджет, или взыскание которых нуждается в значительных административных расходах.

Второй аспект отображает регулирующую функцию налогов и характеризует их использование как финансовых инструментов. Посредством регулирующего действия носителей фискальных отношений создаются предпосылки для формирования экономической правовой заинтересованности в осуществлении предпринимательской деятельности. Задача государства – контроль за соблюдением бюджетно-платежной дисциплины и создания наиболее удобного механизма для налогообложения плательщиков.

5) *Равнонапряженность*. Тесно связана с принципом социальной справедливости и заключается в том, что обязательства перед бюджетом устанавливаются для всех плательщиков согласно возможностям и результатам деятельности. Достичь равнонапряженности можно разными способами: в одних случаях путем

установления единых пропорциональных ставок, а в других, напротив, – посредством их дифференциации. Главное – обеспечение равноценных начальных условий для всех налогоплательщиков. Исключения из этого правила допускаются только с учетом определенных ориентиров социально-экономической политики, которые являются приоритетными для общества.

6) *Гибкость*. Этот принцип диалектически противоположен принципу стабильности, поскольку его суть заключается в своевременном реагировании на изменения в экономической и социальной жизни государства и согласовании с ними системы налогообложения. Реализуется принцип гибкости либо путем постепенных изменений, либо через налоговую реформу. Менее болезненным для членов общества является первый метод, хотя в отдельных случаях более уместен и эффективен второй.

7) *Исключение двойного налогообложения*. Принцип особенно актуален для отечественной фискально-экономической системы, где на один и тот же объект многократно насчитываются разного рода платежи и сборы. В частности, на фонд оплаты труда начисляется около десяти видов налогов. Поэтому главное назначение данного принципа – четкое, экономически обоснованное определение объектов налогообложения с целью предотвращения двойного налогообложения.

8) *Введение налоговой квоты*. Налоговая квота, как отмечалось выше, – это часть налога в доходе плательщика, которая характеризует уровень налогообложения. В отечественной фискальной практике такое понятие в настоящее время не используется. Мировой опыт показывает, что уровень налогообложения не должен превышать трети дохода. В условиях отечественной экономики этот показатель находится в пределах 35 – 70%.

9) *Бюджетная ориентация налогов*. Налоги выступают главным источником формирования доходной части бюджета, которая используется на общегосударственные расходы. Однако ввод новых налогов, повышение ставок, расширение объектов налогообложения и др. с целью ликвидации бюджетного дефицита или финансирования других общегосударственных потребностей является недопустимым.

Национальной фискально-экономической системе присущи в равной мере элементы планово-директивного формирования государственных доходов и рыночные формы и методы организации фискальных отношений. Однако рыночная и плановая экономики основываются на разных вариантах распределения ВВП и формирования доходов бюджета. Поэтому процесс реформирования налоговой системы должен происходить с учетом изменения как элементов налогообложения, так и методов распределения национального продукта [85].

В странах с развитой рыночной экономикой стоимость реализованного ВВП распределяется вначале между владельцами средств производства – частными предпринимателями, или юридическими лицами, которые получают свою часть в виде прибыли, и наемными работниками, которым выплачивается заработная плата.

Государство получает свои доходы преимущественно в процессе перераспределения ВВП путем налогообложения первичных и вторичных доходов субъектов ведения хозяйства, четко определяя уровень налогообложения. Благодаря этому система налогообложения является открытой и понятной. Если для государственных целей необходимо привлечь дополнительные доходы на финансирование определенных расходов, то повысить уровень налогообложения правительство может лишь гласно, обосновав свои расчеты так, чтобы с ними согласилось общество. При таком варианте формирования доходов бюджета основными объектами налогообложения являются доходы населения (заработная плата, дивиденды, личные доходы предпринимателей). Это является объективным свойством рыночной экономической системы.

Другой вариант формирования государственных доходов, применявшийся в директивной экономике, заключался в подавляющем изъятии в интересах государства большей части вновь созданной стоимости – национального дохода. Государство как владелец средств производства в первую очередь исключало эту часть из распределительных отношений. Оно же устанавливало путем регулирования заработной платы и планового ценообразования пропорции между заработной платой и денежными накоплениями – прибылью и налогом с оборота. При этом существенно преобладали денежные накопления.

В рамках переходной экономики схема распределения национального дохода в Украине приобрела рыночные признаки. Вместе

с тем пропорции такого распределения существенных изменений не претерпели (доминирующее положение в стоимостной структуре национального дохода занимают денежные накопления в сравнении с заработной платой), что требует их последующей оптимизации [85].

Необходим пересмотр пропорций распределения ВВП и на этой основе налоговой политики, учитывая использование налогов как финансово-экономических рычагов. Если налог на прибыль корпораций, фирм и предприятий составляет, например, в доходах федерального бюджета США около 10%, то существует возможность использовать его для регулирования экономических пропорций на макроуровне. Снижение ставок налогов на целые процентные пункты (например, с 34 до 33%) приводит к потерям десятых частей процента доходов бюджета [118]. Такие потери можно перекрыть другими поступлениями. В условиях Украины ситуация диаметрально противоположна: снижение ставок налогов на десятые части процента вызывает потери в бюджетных поступлениях в целых процентных величинах.

Следовательно, когда основу фискально-экономической системы составляют доходы предприятий, использование налогообложения предприятий в качестве финансово-экономических рычагов является ограниченным. Это объективное явление. При действующей системе налогообложения уменьшение ставок налогов требует создания соответствующих предпосылок, а именно – сделать основным налогоплательщиком население, значительно повысив часть оплаты труда в ВВП. На современном этапе налоговая политика Украины не может ограничиваться изменением форм налогов. Необходим пересмотр основ налоговой системы в сторону изменения сферы бюджетного финансирования и уровня налогообложения [85].

## **4.2. Влияние фискальной политики на экономику транзитивного типа**

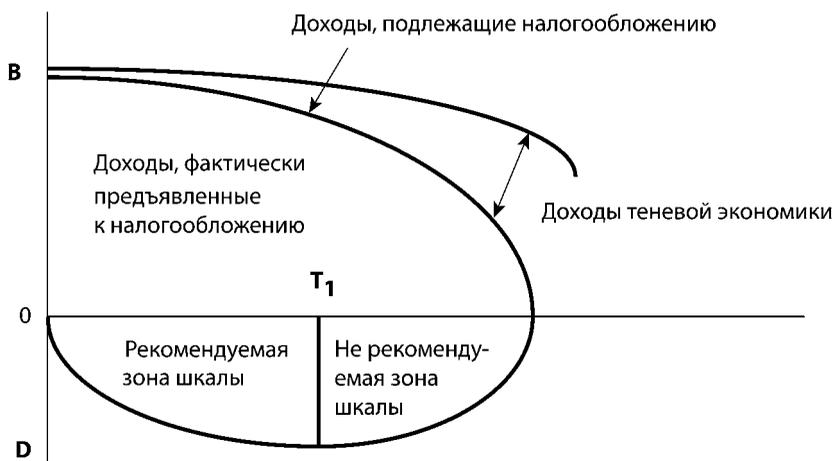
Неотъемлемым атрибутом фискально-экономической системы рыночного типа является ее регулирующее влияние как на уровень государственных доходов, так и на результаты расширенного воспроизводства. Как свидетельствует передовой зарубежный опыт,

увеличить доходную часть бюджета можно двумя путями: повысить налоговые ставки, усилив тем самым налоговое бремя, или установить среднюю оптимальную ставку налогообложения, сформировав систему финансовых стимулов для последующего развития предпринимательства, минимизации бюджетного дефицита на ближайшую перспективу. Первое направление имеет место при решении неотложных потребностей финансовой политики и в значительной мере базируется на политических решениях (см. рис. 4.1). Второе направление является более взвешенным, поскольку, стимулируя развитие предпринимательства, государство закладывает материальные основы стабилизации государственных финансов. Использование указанного рычага предусматривает соблюдение одного из основных принципов налоговой политики – стабильность фискальных стимулов и методов взыскания налогов.

Избыточный рост налоговых ставок достаточно часто мешает увеличению бюджетных поступлений, а не наоборот. Во-первых, высокий уровень налогообложения подрывает стимулы к расширению предпринимательской деятельности, провоцирует перемещение капиталов в другие регионы, где фискальный груз умереннее. Во-вторых, рост налоговых ставок создает предпосылки для искусственного занижения базы налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Оптимальное решение отмеченных проблем предложил в середине 80-х гг. XX в. известный американский экономист А. Лаффер (см. рис. 1.2) [63], который исследовал зависимость величины налоговой базы и суммы бюджетных поступлений от уровня налоговой ставки. Ниже приведена модифицированная зависимость А. Лаффера с учетом особенностей экономики переходного типа (рис. 4.2) [54].

Как видно из рис. 4.2, до границы  $T_1$  происходит увеличение доходов бюджета при повышении ставок налогообложения. Общий объем производства сокращается более медленными темпами, чем растет норма налогообложения. За пределами  $T_1$  налоговая база существенно сокращается, бюджетные интересы доминируют над экономическими рычагами, что и приводит к снижению доходов бюджета при относительном росте налоговых ставок. Естественно, подрыв экономических и правовых стимулов к расширению хозяйственной деятельности приведет к постепенному свертыванию

производства, уклонению от налогообложения, росту части доходов теневой экономики в ВВП.



**Рис. 4.2. Модифицированная зависимость А. Лаффера**

(В – налоговая база; D – доходы бюджета; T – ставка налога, %)

В то же время ввод оптимальной средней налоговой ставки порождает ряд стимулов. В первую очередь растет база налогообложения, поскольку увеличиваются объемы предпринимательской деятельности и, как следствие, растут первичные доходы налогоплательщиков. В дальнейшем происходит межотраслевое выравнивание уровня рентабельности, сокращается разрыв между низко- и высокооблагаемыми отраслями. В то же время уменьшается размер теневых доходов в результате их трансформации в легальные формы поступления средств [54].

Эффективное использование налоговых рычагов в системе регулирования социально-экономических процессов переходной экономики должно базироваться на основах фискальной достаточности, экономической эффективности, социальной справедливости, стабильности, гибкости.

Критерий фискальной достаточности сводится к обеспечению такого объема налоговых поступлений в бюджет, который является

оптимально необходимым с позиций провозглашенной государством экономической доктрины. Исследуя значение этого критерия, можно заметить четкую пропорциональную зависимость между нормой налогообложения и объемом налоговых поступлений: чем высшая норма налогообложения, тем выше объемы налоговых поступлений. Отмеченная зависимость отображена посредством формулы

$$T = a_1 k_T Y, \quad (4.7)$$

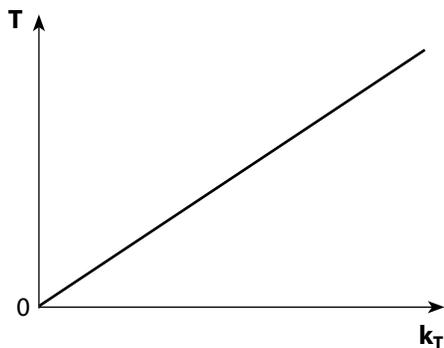
где  $T$  – общий объем налоговых поступлений;

$a_1$  – коэффициент регрессии, характеризующий уровень зависимости налоговых поступлений от нормы налогообложения (при этом  $a_1 < 1$ );

$k_T$  – уровень налогообложения в государстве;

$Y$  – величина ВВП.

Зависимость между объемом налоговых поступлений и уровнем налогообложения в государстве приведена на *рис. 4.3* [52].



**Рис. 4.3. Зависимость объема налоговых поступлений от уровня налогообложения в государстве**

При нулевом уровне налогообложения налоговые поступления в бюджет отсутствуют. С увеличением налоговой ставки растут и поступления от налогов, однако темпы роста налоговых поступлений медленнее, чем темпы роста нормы налогообложения. Вместе с тем этот процесс происходит не спонтанно, а соответственно критериям экономической эффективности и социальной справедливости.

Зависимость экономической эффективности деятельности субъектов ведения хозяйства от уровня налогового пресса исследуется через показатель чистого дохода плательщика. Формулу основного показателя хозяйственно-финансовой деятельности можно отобразить таким образом:

$$\text{ЧД} \rightarrow \begin{cases} \rightarrow 0, \text{ если } Д - (НЗ + ЗП + Н) \rightarrow 0, \text{ при } Н \rightarrow 100\% \\ \rightarrow Д - (НЗ + ЗП), \text{ если } Н \rightarrow 0 \end{cases}, \quad (4.8)$$

где ЧД – величина чистого дохода, прибыли;  
 ЗП – заработная плата;  
 НЗ – начисления на заработную плату;  
 Н – налоги и другие обязательные платежи;  
 Д – величина дохода.

Учитывая приведенные выше зависимости, математическая функция зависимости критерия экономической эффективности от уровня налогообложения такова:

$$\text{ЧД} = \frac{ВД - ВД \cdot a_2}{k_T}, \quad (4.9)$$

где ВД – величина валовых доходов;  
 $a_2$  – коэффициент зависимости чистого дохода от уровня налогообложения;  
 $k_T$  – уровень налогообложения в государстве.

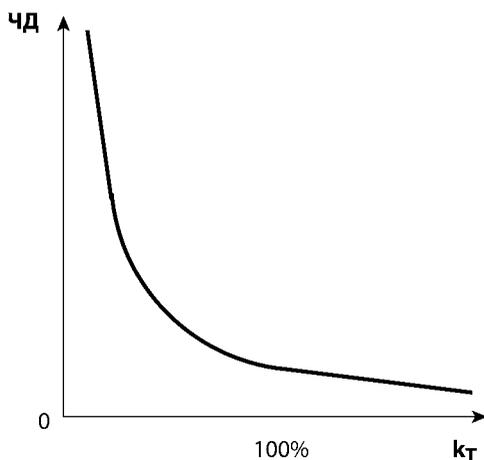
Причем,  $\frac{a_2}{k_T} \rightarrow 1$ , если  $k_T \rightarrow 100\%$ .

Как видно из рис. 4.4, если уровень налогообложения в стране приближается к 100%, то объем чистого дохода согласно гиперболической кривой стремится к 0.

Суть критерия социальной справедливости относительно установления оптимального уровня налогообложения целесообразно определять в разрезе двух аспектов:

- 1) сокращение реальных доходов конкретных плательщиков в результате уплаты налогов и других обязательных платежей;
- 2) возвращение части номинальных доходов конкретным плательщикам, перераспределенных посредством налогов через бюджет в виде общественных благ (национальная безопасность, пра-

вопорядок. охрана здоровья, образование, благоустройство и др. трансфертные платежи).



**Рис. 4.4. Зависимость величины чистого дохода от уровня налогообложения в государстве**

Первый аспект критерия социальной справедливости отображается такой зависимостью:

$$PД = НД - a_3 \cdot k_T \cdot БН, \quad (4.10)$$

где  $PД$  – реальные доходы плательщиков налога;

$НД$  – номинальные доходы плательщиков налога;

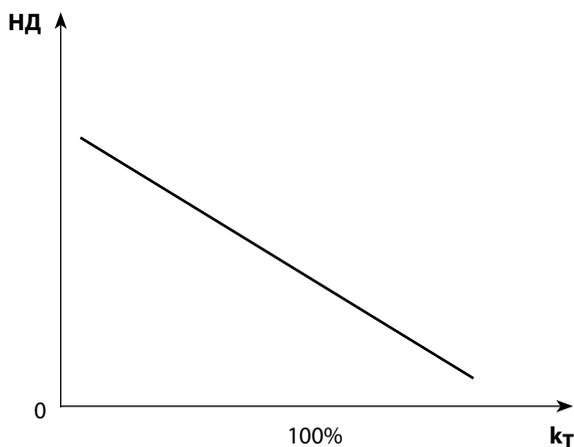
$a_3$  – коэффициент зависимости величины реальных доходов плательщиков налога от уровня налогообложения;

$k_T$  – уровень налогообложения;

$БН$  – база налогообложения.

Графическое изображение зависимости реальных доходов плательщиков налога от уровня налогообложения отражено на *рис. 4.5*.

Из *рис. 4.5* видно, что размер реальных доходов непосредственно зависит от величины уровня налогообложения: чем выше уровень налогообложения, тем ниже реальные доходы конкретных плательщиков налога.



**Рис. 4.5. Зависимость реальных доходов налогоплательщиков от уровня налогообложения**

Другой аспект критерия социальной справедливости выражается функциональной зависимостью:

$$ОБ = a_4 \cdot НП, \quad (4.11)$$

где  $ОБ$  – финансируемые из бюджета общественные блага и трансфертные платежи;

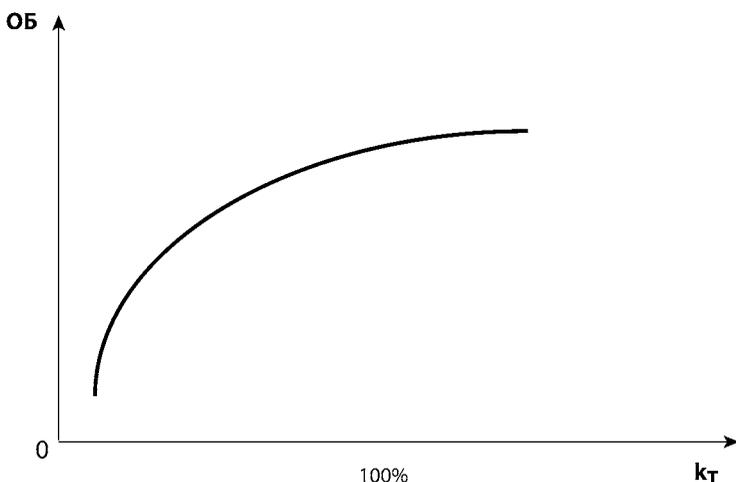
$a_4$  – коэффициент зависимости величины общественных благ от нормы налогообложения;

$k_T$  – уровень налогообложения;

$НП$  – налоговые поступления.

Графическое изображение данной зависимости приведено на рис. 4.6.

Как видно из рис. 4.6, между уровнем налогообложения и объемом возвращения ранее уплаченных налогов через систему бюджетных ассигнований существует определенная параболическая зависимость. При этом увеличение величины налоговых ставок приводит к абсолютному росту величины трансфертных платежей из бюджета, однако темпы роста финансируемых из бюджета общественных благ несколько ниже роста уровня налогообложения.

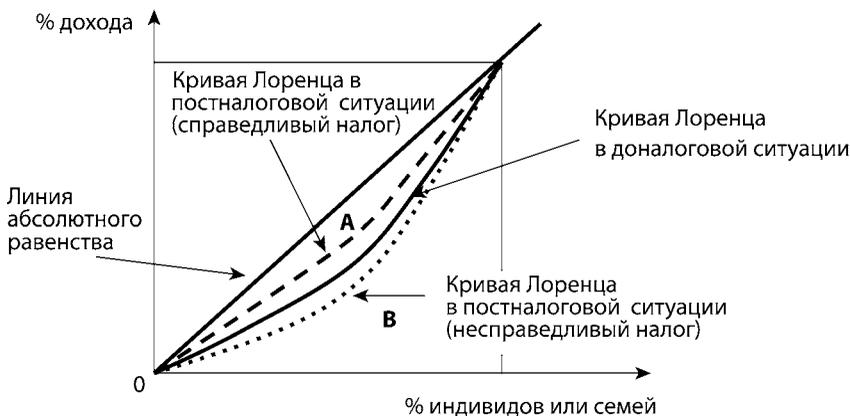


**Рис. 4.6. Зависимость величины общественных благ от уровня налогообложения**

Проблема налогообложения связана с проблемой экономического неравенства в распределении доходов. Существует несколько путей определения равенства в режимах налогообложения [59, 76]. Самым общим является определение *чистой потери индивида с точки зрения полезности*, обусловленной данным налогом. Чистая потеря индивида при налогообложении определяется разницей между валовой потерей и выгодой, приносимой государственными расходами, финансируемыми за счет налоговых поступлений. Однако измерение этой величины слишком сложно, а нередко и невозможно. Показателями определения равенства могут также служить *номинальные налоговые платежи*, которые легко измеряются.

Графически степень экономического неравенства распределения доходов можно представить при помощи *кривой Лоренца* (рис. 4.7) [59, 75, 87, 112]. График демонстрирует фактическое распределение доходов между семьями, причем на оси абсцисс расположена «доля семей», а на оси ординат – «доля дохода». Теоретическая возможность абсолютно равного распределения доходов представлена биссектрисой. Она указывает на то, что любой данный процент семей получает

такой же процент дохода. Действительное распределение дохода отражает кривая, расположенная на графике ниже биссектрисы. Область **A** между линией, обозначающей абсолютное равенство, и кривой Лоренца указывает на степень неравенства доходов.



**Рис. 4.7. Кривая Лоренца**

Кривую Лоренца можно использовать для определения справедливости налогообложения при изменении элементов налоговой системы. Налог будет справедливым, если степень неравенства в распределении соответствующей переменной в постналоговой ситуации окажется меньше той, которая наблюдалась в доналоговой ситуации. В этом случае кривая Лоренца сместится ближе к линии абсолютного равенства. Напротив, налог будет несправедливым, если степень неравенства в распределении соответствующей переменной в постналоговой ситуации окажется больше той, которая наблюдалась в доналоговой. В этом случае кривая Лоренца сместится еще ближе к оси абсцисс.

Для определения справедливости налога пользуются **показателями степени неравенства**, одним из которых является коэффициент Джини [59, 76, 112]. Коэффициент Джини ( $g$ ) рассчитывается на основе кривой Лоренца и демонстрирует степень экономического неравенства доходов в государстве. Это отношение

площади между кривой Лоренца и линией абсолютного равенства (площади  $A$ ) к площади, находящейся под биссектрисой, которая является суммой площадей  $A$  и  $B$ :

$$g = \text{площадь } A / (\text{площадь } A + \text{площадь } B). \quad (4.12)$$

Однако применение коэффициента Джини имеет недостатки. Если две кривых различного распределения доходов взаимно пересекаются, рассчитанные на их основе коэффициенты Джини сложно использовать для сравнения степени неравенства этих двух ситуаций.

В реальной социально-экономической жизни критерии фискальной достаточности, экономической эффективности и социальной справедливости взаимосвязаны и взаимозависимы. Для отдельных государств вероятны разные варианты сочетания критериев осуществления фискально-экономической политики. Все зависит от избранных коэффициентов зависимости  $a_1, a_2, a_3, a_4$  (см. формулы (4.7), (4.9) – (4.11)), основой для установления которых является финансово-экономическая политика государства [52].

Между эффективностью функционирования налоговой системы и экономическим ростом как результатом расширенного воспроизводства существуют прямые и обратные связи. Повышение эффективности налогообложения непосредственно зависит не только от успешной реализации научно обоснованной налоговой политики, введения и соблюдения норм налогового законодательства, направленного на обеспечение цивилизованных отношений налоговой и производственной сфер, но и от увеличения объемов налоговых поступлений за счет расширения базы налогообложения, формируемой преимущественно в сфере производства. В отмеченном контексте это осуществляется за счет повышения прибыльности и адекватного роста налоговых поступлений от существующих производств; при создании новых налогоплательщиков, предприятий, фирм; за счет детенизации экономики, сокращения количества необоснованных льгот и т. д.

С расширенным воспроизводством связан рост объемов ВВП, прибыли предприятий, доходов населения, формирующих налоговую базу. В то же время, как отмечалось выше, расширенное воспроизводство возможно лишь в условиях экономического роста,

а его темпы и механизмы зависят от стратегии и тактики социально-экономического развития.

Необходимо отметить, что при оценке состояния социально-экономического развития, адаптационных рыночных возможностей регионов четко прослеживается нерациональная структура их производства, несовершенство технологий, изношенность основных фондов, низкие конкурентоспособность продукции, платежеспособный спрос населения; острая демографическая и экологическая ситуации. Все это предопределяет низкий рейтинг большинства областей Украины по уровню социально-экономического развития и наличие значительного количества депрессивных регионов.

Государственная политика в сфере налогообложения и действующая система единых ставок не стимулируют регионы к развитию собственной налоговой базы. Бюджетные доходы административно-территориальных единиц зависят не столько от уровня развития базы налогообложения, сколько от финансовой помощи со стороны государства. Неоправданными являются значительные территориальные диспропорции налоговых поступлений в государственный, а также местные бюджеты. Если доля налоговых изъятий в некоторых высокоразвитых областях соответствует их доле в ВВП Украины, то это нестабильное равновесие. Как правило, в этих областях накоплено много проблем, необходимость решения которых возникла еще в XX веке. Во многих развитых странах (США, Англия, Германия и др.) данная проблема в свое время вызывала большое социальное напряжение. Очевидно, все это нужно взвешивать, реализуя региональную налоговую политику, хотя очевидно, что ее либерализация относительно традиционно промышленных районов Украины осложняется не столько субъективными причинами, сколько острым инвестиционным кризисом в стране. Именно поэтому при определении путей преодоления территориальных диспропорций в налогообложении, которые сложились еще при советской власти, ясна необходимость учета состояния социально-экономического развития регионов, их налоговоспособности и прогнозирование направлений инвестиционного и инновационного роста.

Для повышения эффективности налогообложения и обоснования стратегии социально-экономического развития в региональ-

ном разрезе, важным является развитие рыночных отношений в регионах и формирование в них системы сбалансированных рынков капитала, труда, товаров и услуг.

В этой связи необходимо рассмотреть сущность понятий «рынок» и «регион как система рынков». Из всех категорий, которыми оперирует экономическая наука, понятие «рынок» отличается наиболее широким толкованием. В наиболее обобщенном виде существует несколько характеристик феномена «рынок». Так, «рынок» рассматривается как фундаментальная экономическая категория и выступает как сфера соотношений между субъектами экономики, как регулятор отношений между производителями и потребителями в системе уравновешенного сочетания «стихийного, конкурентного и организующего монопольного моментов» [95]. В таком понимании рынок является категорией, которая отражает производственно-потребительские отношения на высшем уровне развития производительных сил при развитом товарном производстве. При этом рынок выступает как инструмент распределения экономических ресурсов – сырья, рабочей силы, капитала – между разными сферами их применения, действие которого в конечном результате корректируется и регулируется спросом [30].

Следующая трактовка определяет рынок как специфический сектор общественного производства, сферу обращения товаров и услуг, которая объединяет при отсутствии государственного регулирования общественные отношения не только производителей и потребителей, но и оптовую и розничную торговлю, все организации и учреждения, деятельность которых обеспечивает сбыт и рекламу товаров и услуг. В связи с этим различают рынок товаров, сырья, капитала, рабочей силы, информации, услуг и т. п. В этом случае рынок выступает как основной инструмент ценообразования. Таким образом, рынок отражает любое взаимодействие в процессе производства и потребления товара, а рыночные механизмы обеспечивают несколько целей: оптимальное сочетание конкуренции и монополизма, определенную сбалансированность спроса и предложения, соответствие структуры производства структуре общественного спроса, активизацию инновационных инициатив производителя, проведение им активной маркетинговой деятельности и

т. д. В таком понимании рынок фактически определяет всю систему общественно-экономических отношений в сфере производства, обращения и потребления товаров и влияет, в первую очередь, на часть налоговых поступлений в ВВП.

Существует и такая трактовка понятия «рынок», когда он определяется как место, где непосредственно осуществляется переход товара или услуг из рук в руки.

По мнению ряда ученых, регион как единица территориально-административного деления стран с рыночной экономикой представляет собой систему рынков продукции, капитала, рабочей силы, информационных услуг и т. д. С таким подходом можно согласиться, так как отношения в сфере производственно-потребительского обращения формируются в стране на нескольких уровнях, которые, по большей части, отвечают территориальной организации общества. Таким образом, любой компонентно-специализированный рынок страны состоит из соответствующих региональных рынков. И наоборот, в регионе функционирует своя система компонентно-специализированных рынков: продуктов, сырья, финансов, трудовых ресурсов, информации. Структура этой системы зависит от многих внешних и внутренних факторов. К внешним относятся: экономическая ситуация в стране, степень финансовой стойкости последней, инвестиционный климат, «зрелость» рыночных механизмов, их согласование с государственными регуляторами экономики, правовым обеспечением и т. п.

Большую роль при этом играют внутренние факторы – объективные и субъективные. Ведущую роль среди внутренних факторов, влияющих на масштабы и структуру системы рынков региона и опосредованно – на базу налогообложения в них, играют: геополитическое положение, мощность и структура интегрального потенциала региона, в частности его природно-ресурсная составляющая, демосоциальная ситуация, которая в значительной мере определяет масштабы и «ассортимент» спроса, а также объемы налоговых поступлений от физических лиц.

Необходимо отметить, что сам факт формирования рыночных отношений и существования рынков и в стране, и в ее регионах – достаточно позитивный момент. Ведь общепризнанные функ-

ции рынка – регулирующая, стимулирующая, информационная, посредническая – бесспорно, способствуют активизации предпринимательской и инвестиционной деятельности в любом регионе, положительно влияют на уровень их социально-экономического развития и эффективность налогообложения.

Ведущее значение для увеличения денежных поступлений в бюджет и социально-экономического роста имеет активное внедрение рыночных отношений для обеспечения расширенного воспроизводства на инновационной основе. Этому способствует, наряду с реконструкцией правового поля, перестройка рыночной инфраструктуры. Последнюю обеспечивает свободное движение товаров и услуг на рынке.

Общей целью развития страны является наращивание экономического благосостояния регионов. С позиций государства это означает: повышение финансовой стойкости, сбалансированности бюджетов за счет увеличения объемов налоговых поступлений, успешная реализация экономических и социальных программ. Стратегически важным является то, что увеличение объемов налоговых поступлений будет происходить не за счет повышения налогового давления, а путем расширения базы налогообложения, в том числе за счет расширенного воспроизводства. Именно последнее является основным приоритетом в реформировании системы налогообложения.

Расширение базы налогообложения должно происходить при широком привлечении разнообразных форм и методов как государственных регуляторов, так и рыночных механизмов. В связи с этим важно определить наиболее обобщенные направления расширения базы налогообложения. Это реализация заданий налоговой политики с активизацией ее фискальных и регулирующих функций; введение Налогового кодекса; применение современных технологий налогообложения, которые способствовали бы сокращению теневой экономики; более эффективная работа с налогоплательщиками; совершенствования и повышение эффективности налогового учета и аудита; обеспечение как отраслевой, так и территориальной справедливости в налогообложении. Последнее требует совершенствование территориальной организации налоговой системы, ликвида-

ции встречных финансовых потоков, создания районного уровня в налоговой иерархии страны, куда поступала бы часть налогов из областей, объединенных в экономический район для решения общих межобластных экономических, социальных, природоохранных проблем [95, 98].

В экономически развитых странах применяется ряд подходов к сглаживанию неравенства в распределении доходов между различными территориальными образованиями, а также слоями общества.

По мнению авторов [45], развитие регионов есть результат использования не только ресурсных возможностей данных территорий, но и экономических механизмов, в результате чего формируется и реализуется региональная налоговая политика и политика развития региона с точки зрения его социума.

Анализ социально-экономической ситуации в регионах Украины свидетельствует, что они значительно отличаются по отдельным показателям, поэтому важнейшей задачей становится выравнивание такой ситуации. Сближение уровней социально-экономического развития регионов должно происходить при помощи достаточно мощных экономических регуляторов, в первую очередь налогов. Ограниченное или недостаточно обоснованное использование налогового механизма в регулировании социально-экономического развития регионов является препятствием для этих процессов, особенно ощутимым депрессивными регионами. Необходимым условием ослабления межрегиональных диспропорций является достижение социальной справедливости в налогообложении, что занимает важное место в налоговой политике многих стран. Однако и теперь остаются не до конца решенными вопросы приоритетов в обеспечении такой справедливости. Должна ли она выражаться в поддержке «депрессивных» регионов со стороны государства, а по сути – со стороны «сильных» регионов, или же задачи социально-экономического развития должны решаться регионами самостоятельно. Но в таком случае очевидно, что для обеспечения устойчивого социально-экономического развития региона необходимо формирование такой системы налогообложения, при которой налоговые поступления, во-первых, отвечают налоговым возможностям региона, зависящим от его природных, социально-экономических и

других ресурсов и факторов, а во-вторых, перечислению в «центр» подлежат действительные излишки средств.

Вопросы взаимосвязей налоговой политики и социально-экономического развития региона находятся в сфере внимания украинских и зарубежных ученых.

В 1998 г. в работе [96] было введено понятие «налогоспособность региона», под которой понимается «способность региона обеспечивать выплату всех видов налогов, сборов и других обязательных платежей при наличии у них определенных возможностей (условий и ресурсов), масштабов экономической деятельности и уровня общественной эффективности функционирования хозяйства». В работах [50, 88] рассматриваются понятия «налогоспособность территориального коллектива» и «налогоспособность территориального образования» как объем доходов, который потенциально может быть объектом налогообложения коммунальными или иными налогами (или их паями) на душу населения данного территориального образования.

В работе [96] предлагается рассчитывать налогоспособность региона по формуле

$$H_{сп\ reg} = ВВП\ reg - Пв\ reg, \quad (4.13)$$

где  $H_{сп\ reg}$  – налогоспособность региона;

$ВВП\ reg$  – валовый внутренний продукт региона;

$Пв\ reg$  – потребности региона на воспроизводственные процессы.

Отсюда, налогоспособность региона можно считать его базовой характеристикой, поскольку она отражает возможности региона по пополнению государственного бюджета после удовлетворения потребностей собственных воспроизводственных процессов. Этот подход корреспондируется с определением индекса налогоспособности региона, который определяется Бюджетным кодексом Украины как уровень налогоспособности административно-территориальной единицы в сравнении с аналогичным средним показателем по Украине в расчете на одного жителя [95].

Сегодня актуален вопрос расчета интегрального показателя, обобщающего значения множества признаков, всесторонне описывающих уровень развития налогообложения на региональном уров-

не. Для решения поставленной задачи разработана методика интегральной оценки уровня развития регионального налогообложения (РН), которая основана на применении методов таксономического анализа.

Информационной базой для оценки уровня развития РН послужили данные, содержащиеся в официальных изданиях Государственного комитета статистики Украины и Министерства финансов Украины. Исходя из этого из множества признаков, выделяемых учеными при анализе уровня развития налогообложения на региональном уровне, рассматривалась такая совокупность показателей:

- ✦ количество субъектов хозяйственной деятельности, находящихся и действующих на территории региона (на основе данных ЕГРПОУ) на 1000 человек населения, шт;
- ✦ налоговые поступления в местные бюджеты на душу населения, грн/чел;
- ✦ неналоговые поступления в местные бюджеты на душу населения, грн/чел;
- ✦ поступления в целевые фонды на душу населения, грн/чел;
- ✦ официальные трансферты от органов государственного управления на душу населения, грн/чел;
- ✦ показатель финансовой устойчивости местных бюджетов (доля внутренних источников финансирования в совокупном объеме поступлений в местный бюджет), %.

При анализе доходов местных бюджетов не учитывались доходы от операций с капиталом в силу того, что их доля в совокупном объеме поступлений в целом по Украине, незначительна и колеблется в пределах 0,4 и 3,6% (соответственно в 2001 и 2002 гг.).

Для определения интегральной оценки уровня развития налогообложения в региональном разрезе предлагается применять таксономический показатель уровня развития, представляющий собой синтетическую величину («равнодействующую» всех признаков, характеризующих единицы исследуемой совокупности) [74]. А именно – модифицированный таксономический показатель уровня развития, интерпретация которого такова: чем ближе его значение к единице, тем более высок уровень развития регионального налогообложения.

Процесс построения таксономического показателя уровня развития (ТПУР) основан на формировании матрицы наблюдений, элементами которой служат значения рассматриваемых признаков, которые выражены в специфических единицах измерения.

При построении ТПУР осуществляются процедуры стандартизации признаков и их дифференциация на стимуляторы и дестимуляторы. Это разделение служит основой для построения эталона развития, который представляет собой точку  $P_0$  с координатами:  $z_{01}, z_{02}, \dots, z_{0n}$ ,

$$\text{где} \quad z_{os} = \max_r z_{rs}, \text{ если } s \in I, \quad (4.14)$$

$$z_{os} = \min_r z_{rs}, \text{ если } (s = 1, \dots, n), \quad (4.15)$$

где  $I$  – множество стимуляторов;

$z_{rs}$  – стандартизированное значение признака  $s$  для единицы  $r$ .

Расстояние между отдельными точками-единицами и точкой  $P_0$ , представляющей эталон развития, обозначается  $c_{io}$  и рассчитывается таким образом:

$$c_{io} = \left[ \sum_{s=1}^n (z_{is} - z_{os})^2 \right]^{\frac{1}{2}} \quad (i = 1, \dots, w). \quad (4.16)$$

Полученные расстояния служат исходными величинами для расчета показателя уровня использования локальных потенциалов:

$$d_i^* = \frac{c_{io}}{c_o}, \quad (4.17)$$

$$\text{где} \quad c_o = \bar{c}_0 + 2S_0, \quad (4.18)$$

$$\bar{c}_0 = \frac{1}{w} \sum_{i=1}^w c_{io}, \quad (4.19)$$

$$S_0 = \left[ \frac{1}{w} \sum_{i=1}^w (c_{io} - \bar{c}_0)^2 \right]^{\frac{1}{2}}. \quad (4.20)$$

На практике чаще используется модифицированный показатель:

$$d_i = 1 - \frac{c_{i0}}{c_0} = 1 - d_i^*. \quad (4.21)$$

Интерпретация такова: чем ближе его значение к единице, тем более высок уровень использования соответствующего составляющего уровня развития РН.

Модифицированный таксономический показатель уровня развития был применен для интегральной оценки уровня развития налогообложения регионов Украины, городов Киева и Севастополя в 2001 – 2002 гг. (Киеву и Севастополю в данном случае и далее в исследовании присвоен статус региона в силу их экономических особенностей). Схематично результаты интегральной оценки уровня развития налогообложения регионов Украины в 2002 г. представлены на *рис. 4.8*.



**Рис. 4.8. Интегральная оценка уровня развития налогообложения регионов Украины в 2002 г.**

Результаты проведенной в соответствии с предложенной методикой интегральной оценки уровня развития регионального на-

логообложения позволили выявить значительные территориальные различия субъектов страны по исследуемому параметру (разница между экстремальными значениями интегрального показателя в 2001– 2002 гг. составляет соответственно 5,8 и 6,2 раза). При этом самым высоким уровнем развития региональной системы налогообложения характеризуется г. Киев (в 2001 г. и 2002 г. соответственно 0,8715 и 0,9976 доли единицы), а минимальным – в 2001 г. – Тернопольская область (0,1514 доли единицы), в 2002 г. – Закарпатская область (0,1617).

На основе результатов оценки уровня развития РН для учета выявленных межрегиональных различий субъектов страны авторами [45] осуществлена классификация регионов Украины по исследуемому показателю.

Построение классификации регионов по уровню развития РН проводилось на основе кластерного анализа, а именно метода кластеризации *K-means Clustering* (метод *k*-средних). Для этого предварительно определялось количество кластеров, на которое разбивается исследуемая совокупность. Выбор оптимального количества кластеров основан на том, что при наилучшей классификации объекты распределены между классами более или менее равномерно. Исходя из информационной теории К. Шеннона [109] наилучшим разбиением будет то, которое приводит к наибольшей энтропии (неопределенности). Энтропия классификации *N* объектов, разбиваемых на *n* классов, определяется по формуле:

$$H = -\sum_{i=1}^n \frac{N_i}{N} \log_2 \frac{N_i}{N} = \log_2 N - \frac{1}{N} \sum_{i=1}^n \log_2 N_i, \quad (4.22)$$

где *H* – энтропия классификации, бит;

*N* – количество объектов в исследуемой совокупности, ед.;

*N<sub>i</sub>* – количество объектов, попавших в *i*-тый класс, ед.

Каждая из классификаций характеризуется степенью равномерности распределения регионов по кластерам. Чем более равномерно это распределение, тем выше энтропия классификации (по теории К. Шеннона). При определении оптимального количества кластеров в процессе классификации регионов по уровню развития РН предпринято разбиение изучаемой совокупности регионов

Украины на различное число кластеров, проведен расчет и анализ энтропии (табл. 4.1).

**Таблица 4.1**

**Количество регионов в кластерах и энтропия классификаций  
при оценке уровня налогообложения**

Год	Количество кластеров	Количество объектов в кластерах, единиц						Энтро-пия, бит	Максимально возможная энтропия, бит	Отклонение энтропии от максимального значения	
		1	2	3	4	5	Итого			бит	%
2001	2	26	1	–	–	–	27	0,23	1,00	0,77	77,0
	3	11	1	15	–	–	27	1,17	1,58	0,41	25,9
	4	7	7	1	12	–	27	1,71	2,00	0,29	14,7
	5	1	7	7	9	3	27	2,07	2,32	0,26	11,0
2002	2	7	20	–	–	–	27	0,83	1,00	0,17	17,0
	3	16	10	1	–	–	27	1,15	1,58	0,43	27,2
	4	10	9	7	1	–	27	1,74	2,00	0,26	13,0
	5	9	7	4	6	1	27	2,10	2,32	0,22	9,6

Из данных анализа (табл. 4.1) следует, что наилучшей является классификация, разделяющая исследуемую совокупность регионов Украины на пять кластеров. Отклонение расчетного значения энтропии от максимально возможного в данном случае составляет в 2001 и 2002 гг. соответственно 11,0 и 9,6%.

В результате применения изложенных методов получено разбиение регионов на пять классов по уровню развития РН, которые охарактеризованы как самый высокий, высокий, средний, низкий и самый низкий (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Кластеризация субъектов Украины по уровню развития регионального налогообложения в 2002 г.

Кластер	Характеристика уровня развития РН	Количество регионов в кластере	Регионы (административные единицы, области)	Рейтинг региона (области)		Центр кластера	Границы кластера	
				в кластере	в общей совокупности		нижняя	верхняя
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>A</b>	самый высокий	1	г. Киев	1	1	0,9976		
<b>B</b>	высокий	6	г. Севастополь АР Крым Запорожская Днепропетровская Донецкая Одесская	1 2 3 4 5 6	2 3 4 5 6 7	0,3903	0,3691	0,4097
<b>C</b>	средний	4	Николаевская Харьковская Полтавская Луганская	1 2 3 4	8 9 10 11	0,3319	0,3121	0,3491
<b>D</b>	низкий	9	Сумская Херсонская Киевская Львовская Черкасская Черновицкая	1 2 3 4 5 6				

Окончание табл. 4.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
			Кировоградская	7	18			
			Ровенская	8	19	0,2560	0,2342	0,2902
			Черниговская	9	20			
<b>Е</b>	самый низ- кий	7	Волынская	1	21			
			Хмельницкая	2	22			
			Житомирская	3	23			
			Ивано-Франковская	4	24	0,1938	0,1617	0,2226
			Винницкая	5	25			
			Тернопольская	6	26			
			Закарпатская	7	27			

Из анализа проведенной кластеризация субъектов страны по уровню развития региональных систем налогообложения в 2002 г. очевидно, что в кластер «А» выделился отдельно г. Киев, характеризующийся *самой высокой* интегральной оценкой уровня РН (0,9976 доли единицы), значение которой в 3,2 раза превышает среднее значение данного показателя по исследуемой совокупности объектов (равное 0,3084 доли единицы);

– кластер «В» характеризуется *высокой* интегральной оценкой уровня развития РН (нижняя граница кластера – 0,3691, а верхняя – 0,4097; центр кластера – 0,3903 доли единицы) и включает шесть субъектов страны, что составляет 22,2% всей совокупности исследуемых объектов;

– кластер «С» характеризуется *средней* интегральной оценкой уровня развития РН (нижняя граница кластера – 0,3121, а верхняя – 0,3491; центр кластера – 0,3319 доли единицы) и включает четыре региона, что составляет 14,8% всей исследуемой совокупности;

– кластер «D» включает наибольшее количество регионов и характеризуется *низкой* интегральной оценкой уровня развития РН (нижняя граница кластера – 0,2342, а верхняя – 0,2902; центр кластера – 0,2560 доли единицы) и включает девять регионов, что составляет 33,3% всей исследуемой совокупности.

– кластер «Е» характеризуется *самой низкой* интегральной оценкой уровня развития РН (нижняя граница кластера – 0,1617, а верхняя – 0,2226; центр кластера – 0,1938 доли единицы) и включает семь регионов, что составляет 25,9% всей исследуемой совокупности.

Не вызывает сомнения тот факт, что уровень развития налогообложения, в том числе в региональном разрезе, оказывает значительное влияние на уровень социального развития конкретного региона. Чтобы подтвердить или опровергнуть этот факт, осуществлена оценка уровня социального развития регионов и проведен анализ данного показателя во взаимосвязи с предложенным интегральным показателем уровня развития РН.

Оценка уровня социального развития регионов осуществлена с применением рассмотренного ранее модифицированного таксономического показателя уровня развития. При этом в качестве признаков, всесторонне описывающих уровень социального развития регионов, предлагается такая совокупность показателей:

- ✦ коэффициент естественного прироста населения (на 1000 человек населения);
- ✦ коэффициент миграции населения (прирост (сокращение) на 1000 человек населения);
- ✦ коэффициент зарегистрированной безработицы, %;
- ✦ нагрузка на одно свободное рабочее место, вакансию (отношение количества зарегистрированных граждан, не занятых трудовой деятельностью, к потребности предприятий в работниках на замещение свободных рабочих мест), чел;
- ✦ доля студентов в общей численности населения региона, %;
- ✦ доходы населения (имеющиеся) в расчете на одно лицо, грн;
- ✦ обеспеченность населения жильем, в среднем на одно лицо, м<sup>2</sup> общей площади;
- ✦ предоставление населению субсидий для покрытия расходов на оплату жилищно-коммунальных услуг, газа и твердого топлива, в расчете на душу населения, грн;
- ✦ количество врачей всех специальностей в расчете на 10 000 населения (на конец года), чел.

Применение модифицированного таксономического показателя позволило осуществить интегральную оценку уровня социаль-

ного развития регионов страны в 2001– 2002 гг., результаты которой за 2002 г. схематично представлены на *рис. 4.9*.



**Рис. 4.9. Интегральная оценка уровня социального развития регионов Украины в 2002 г.**

Результаты проведенной оценки уровня социального развития выявили значительные территориальные различия субъектов страны по данному параметру (разница между экстремальными значениями в 2001 и 2002 гг. составляет соответственно 6,7 и 7,6 раза). При этом **самым высоким** уровнем социального развития характеризуется г. Киев (в 2001 и 2002 гг. соответственно 0,6968 и 0,7049 доли единицы), а **минимальным** – в 2001 г. Ровенская область (0,1038 доли единицы), в 2002 г. – Кировоградская область (0,0953).

Для учета выявленных в результате анализа межрегиональных различий субъектов страны проведено исследование (по описанному выше методу), результаты которого показали, что наилучшей

классификацией регионов по уровню социального развития является та, которая разделяет исследуемые совокупности объектов на пять кластеров. Отклонения расчетных значений энтропии от максимально возможных в данном случае являются наименьшими и составляют за 2001 и 2002 гг. соответственно 8,7 и 7,7% (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Количество регионов в кластерах и энтропия классификаций при интегральной оценке социального уровня развития регионов

Год	Количество кластеров	Количество объектов в кластерах, единиц						Энтропия, бит	Максимально возможная энтропия, бит	Отклонение энтропии от максимального значения	
		1	2	3	4	5	Итого			бит	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2001	2	6	21	–	–	–	27	0,76	1,00	0,24	24,0
	3	1	9	17	–	–	27	1,12	1,58	0,46	29,0
	4	9	8	1	9	–	27	1,75	2,00	0,25	12,4
	5	1	5	9	6	6	27	2,12	2,32	0,20	<b>8,7</b>
2002	2	9	18	–	–	–	27	0,92	1,00	0,08	8,0
	3	8	1	18	–	–	27	1,09	1,58	0,50	31,5
	4	8	1	12	6	–	27	1,70	2,00	0,30	15,1
	5	8	6	6	6	1	27	2,14	2,32	0,18	<b>7,7</b>

Полученное деление регионов на пять видов по уровню социального развития также характеризуются как самое высокое, высокое, среднее, низкое и самое низкое (табл. 4.4).

Анализ проведенной кластеризация субъектов страны по уровню социального развития в 2002 г. позволяет сделать выводы:

– в кластер «А», как и в предыдущем исследовании, отдельно выделился г. Киев, характеризующийся *самой высокой* интегральной оценкой уровня социального развития (0,7049 доли единицы),

значение которой в 3,0 раза превышает среднее значение данного показателя по исследуемым регионам (равное 0,2370 доли единицы);

**Таблица 4.4**  
**Кластеризация субъектов Украины по уровню социального развития**  
**в 2002 г.**

Кластер	Характеристика уровня развития РН	Количество регионов в кластере	Регионы (административно-территориальные единицы, области)	Рейтинг региона (области)		Центр кластера	Границы кластера	
				в кластере	в общей совокупности		нижняя	верхняя
1		2	3	4	5	6	7	8
<b>А</b>	самый высокий	1	г. Киев	1	1	0,7049		
<b>В</b>	высокий	8	Харьковская Днепропетровская г. Севастополь Запорожская Одесская Полтавская Львовская Донецкая	1 2 3 4 5 6 7 8	2 3 4 5 6 7 8 9	0,3157	0,2735	0,3987
<b>С</b>	средний	6	АР Крым Киевская Николаевская	1 2 3	10 11 12			

Окончание табл. 4.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
С	сред- ний	6	Житомирская	4	13	0,2180	0,2065	0,2356
			Ивано-Франковская	5	14			
			Луганская	6	15			
D	низ- кий	6	Хмельницкая	1	16	0,1856	0,1790	0,1953
			Черкасская	2	17			
			Черновицкая	3	18			
			Винницкая	4	19			
			Волынская	5	20			
			Черниговская	6	21			
E	самый низ- кий	6	Сумская	1	22	0,1245	0,0953	0,1477
			Тернопольская	2	23			
			Закарпатская	3	24			
			Ровенская	4	25			
			Херсонская	5	26			
			Кировоградская	6	27			

– кластер «В» включает наибольшее количество регионов (8; 29,6% всей совокупности исследуемых объектов) и характеризуется *высокой* интегральной оценкой уровня социального развития (нижняя граница кластера – 0,2735, а верхняя – 0,3987; центр кластера – 0,3157 доли единицы);

– кластер «С» характеризуется *средней* интегральной оценкой уровня социального развития (нижняя граница кластера – 0,1790, а верхняя – 0,1953; центр кластера – 0,2180 доли единицы) и включает шесть регионов, что составляет 22,2% от всей исследуемой совокупности;

– кластер «D» характеризуется *низкой* интегральной оценкой уровня социального развития (нижняя граница кластера – 0,1951, а верхняя – 0,1856; центр кластера – 0,2080 доли единицы) и включает шесть регионов;

– кластер «E» характеризуется *самой низкой* интегральной оценкой социального развития (нижняя граница кластера – 0,0953, а верхняя – 0,1477; центр кластера – 0,1245 доли единицы) и также включает шесть регионов.

Сопоставлением результатов распределения регионов Украины по уровню социального развития и РН построена матрица, показывающая взаимосвязь указанных интегральных показателей (табл. 4.5).

**Таблица 4.5**

**Матрица распределения регионов Украины во взаимосвязи уровней развития налогообложения и социального развития**

Уровень социального развития	Уровень развития регионального налогообложения				
	самый высокий	высокий	средний	низкий	самый низкий
<b>самый высокий</b>	г. Киев				
<b>высокий</b>		Днепропетровская г. Севастополь Запорожская Одесская Донецкая	Харьковская Полтавская	Львовская	
<b>средний</b>		АР Крым	Николаевская Луганская	Киевская	Житомирская Ивано-Франковская
<b>низкий</b>				Черкасская Черновицкая Черниговская	Хмельницкая Винницкая Волынская
<b>самый низкий</b>				Сумская Ровенская Херсонская Кировоградская	Тернопольская Закарпатская

Анализ построенной матрицы (табл. 4.5) позволяет выделить три кластера в зависимости от имеющейся взаимосвязи уровня развития регионального налогообложения и уровня социального развития регионов:

– в *кластер I* отдельно выделился г. Киев, характеризующийся самыми высокими интегральными оценками уровня развития налогообложения и уровня социального развития;

– *кластер II* характеризуется высоким и средним уровнями как развития регионального налогообложения, так и социального развития входящих в него регионов, и включает 10 регионов;

– *кластер III* характеризуется низким и самым низким уровнями развития налогообложения и социального развития входящих в него регионов и включает 12 регионов.

Однако при детальном анализе матрицы (табл. 4.5) выявлена необходимость уточнения принадлежности Львовской, Киевской, Житомирской и Ивано-Франковской областей ко II или III кластерам. Для разрешения данного вопроса был применен метод *k*-средних и проведено разбиение исследуемой совокупности объектов на три кластера. Результаты подтвердили принадлежность всех выделенных ранее регионов к I, II и III кластерам, кроме Луганской области, которая переместилась из II кластера в III. Кроме того, уточнено местоположение Львовской, Киевской, Житомирской и Ивано-Франковской областей в III кластере. Таким образом, окончательный вывод о разбиении регионов Украины на кластеры в зависимости от взаимосвязи уровня развития регионального налогообложения и уровня социального развития регионов выглядит так:

– *кластер I* – г. Киев;

– *кластер II* – 9 регионов: АР Крым, Днепропетровская, Донецкая, Запорожская, Николаевская, Одесская, Полтавская, Харьковская области и г. Севастополь;

– *кластер III* – 17 регионов: Винницкая, Волинская, Житомирская, Закарпатская, Ивано-Франковская, Киевская, Кировоградская, Львовская, Луганская, Ровенская, Сумская, Тернопольская, Херсонская, Хмельницкая, Черкасская, Черновицкая, Черниговская области.

Однако проведенный анализ не позволяет выявить количественное влияние существующего уровня развития регионального

налогообложения на интегральный уровень социального развития конкретного региона. Для решения данной проблемы возможно использование модели эластичности, которая в общем виде представляет собой уравнение [82]:

$$Y = \prod_{j=1}^m X_j^{\varepsilon_j}, \quad (4.23)$$

где  $Y$  – зависимый показатель;

$X_j$  ( $j = 1, 2, \dots, m$ ) – исходные факторы;

$\varepsilon_j$  – коэффициент эластичности влияния исходных факторов на результирующий показатель.

Коэффициент эластичности  $\varepsilon_j$  определяется как отношение относительного изменения зависимого показателя к вызвавшему его относительному изменению отдельного фактора:

$$\varepsilon_j = \frac{\Delta Y / Y}{\Delta X_j / X_j}, \quad (4.24)$$

где  $\Delta X_j$  – прирост значения  $j$ -того фактора;

$\Delta Y$  – прирост зависимого показателя.

Применение на практике моделей эластичности позволяет учесть влияние определенного фактора на исследуемый показатель. Эластичность при этом определяется как мера восприимчивости зависимой переменной к изменениям одной или нескольких независимых переменных.

Абсолютная величина коэффициента эластичности характеризует влияние соответствующего фактора на результирующую переменную таким образом:

а) для  $|\varepsilon| < 1$  – изменение фактора демпфирует (ослабляет) изменение зависимой величины;

б) для  $|\varepsilon| = 1$  – изменение фактора прямо переносится на зависимую величину;

в) для  $|\varepsilon| > 1$  – изменение фактора усиливает изменение зависимой величины.

Определение значения коэффициента эластичности для оценки количественной меры влияния уровня развития налогообложения регионов ( $X$ ) на уровень их социального развития ( $Y$ ) показало, что в большинстве регионов Украины уровень социального разви-

тия ниже уровня развития РН, за исключением АР Крым, Винницкой, Волынской, Житомирской, Одесской и Сумской областей, что свидетельствует об объективных резервах социального развития этих регионов.

Существенную роль в процессе реализации налоговой политики играет принцип стабильности и юридической регламентации основ организации функционирования фискально-экономической системы. Стабильность налогового законодательства способствует решению двух важных проблем. *Во-первых*, субъекты предпринимательской деятельности в результате существования стабильного законодательства, регламентирующего фискальные отношения с государством, в состоянии оптимально избрать направление финансовой стратегии и получить запланированные доходы. *Во-вторых*, улучшается налоговая работа как налогоплательщиков, так и органов государственной налоговой службы.

Вместе с тем необходимо учитывать, что фискально-экономическая политика может быть стабильной лишь в течение определенного налогового периода. Консервативная стабильность норм налогового регулирования противоречит реалиям экономики, а недооценка определенных социально-экономических изменений в развитии общества может привести к непредсказуемым последствиям. Поэтому в налоговой политике необходимо учитывать критерий гибкости. Последний предусматривает, что в результате определенных изменений в социально-экономической жизни общества необходимо менять приемы, методы и формы государственного регулирования налоговой политики. Критерий гибкости диаметрально противоположен критерию стабильности. Последний связан с налоговой тактикой государственного регулирования, которая разрабатывается на определенный промежуток времени, тогда как критерий гибкости уже является налоговой стратегией. Оптимальный учет этих принципов налогообложения обеспечивает нормальные налоговые взаимоотношения носителей фискальных отношений и государства [52, 85].

Практические аспекты реализации изложенных выше принципов фискального регулирования экономики в Украине на современном этапе представлены в *табл. 4.6* [26, 85].

Таблица 4.6

**Доля доходов бюджета, налога на прибыль предприятий и НДС  
в ВВП за период 1995 – 2003 гг.**

Показатель	Годы								
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Доля налоговых поступлений в ВВП, %	37,95	36,98	30,11	21,30	19,77	18,4	17,3	20,5	17,7
из них:									
– налог на прибыль предприятий;	8,92	6,74	6,20	5,55	5,00	14,5	94,1	84,2	25,0
– НДС	8,30	7,66	8,83	7,27	6,61	5,6	5,1	6,0	4,8

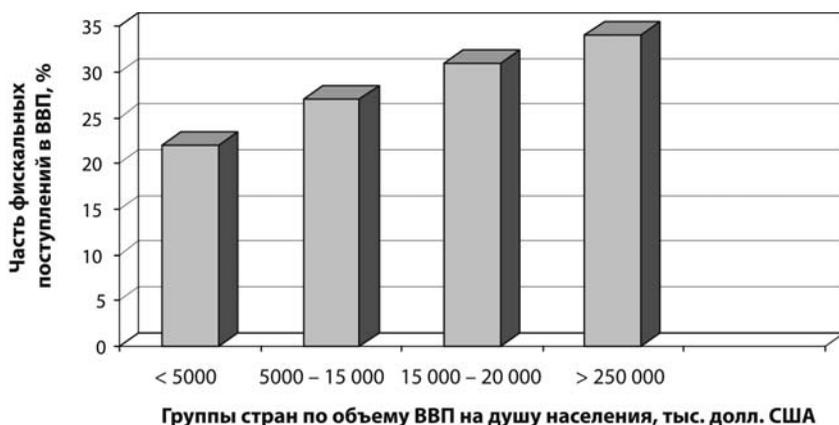
Исследования, приведенные в работах [26, 85] показали, что фискальная эффективность национальной налоговой системы постоянно снижается. Доля доходов бюджета в ВВП за анализируемый период снизилась с 37,95 до 19,77%, в том числе поступления от налога на прибыль в структуре ВВП уменьшились с 8,92 до 5,0%, НДС – с 8,30 до 6,61%. По-видимому, уменьшение части налоговых поступлений в ВВП не является следствием послабления налоговой нагрузки, поскольку за анализируемый период основные элементы системы налогообложения существенно не менялись. Основная причина такого положения – сокращение поступлений от налогов в результате снижения уровня их собираемости. Степень собираемости налогов является одним из критериев эффективности фискально-экономической политики государства. Для примера, в Германии, стране с развитой правовой системой и мощной налоговой службой, по данным «Тасис», в среднем от налогообложения ежегодно скрывается 25% доходов. В Украине масштаб уклонения от налогообложения оценить практически невозможно. Приблизительную оценку можно сделать, сравнивая теоретические, или потенциальные, налоговые поступления с фактическими поступлениями налогов в бюджет. Разница между ними составляет так называемый налоговый разрыв. Отношение фактических налоговых поступлений к потенциальным,

выраженное в процентах, можно обозначить как «эффективность налогов». Этот показатель отражает, какая часть налога по отношению к потенциально возможному количеству фактически поступает в бюджет. Анализ показывает, что эффективность налогов в Украине является низкой. Причем наблюдается стойкая тенденция к ухудшению бюджетно-финансовой дисциплины – налоговые разрывы растут, а эффективность налогов снижается. Особенно сложной является ситуация с НДС. Так, на 01.01.2000 г. налоговый разрыв составлял более 10% ВВП, а эффективность налога – менее 40%. То есть в бюджет от НДС поступало лишь около 40% от потенциально возможных поступлений. Совокупный налоговый разрыв лишь по трем основным налогам (НДС, налог на прибыль предприятий, подоходный налог с граждан) на 01.01.2000 г. превысил 58% всех налоговых поступлений в бюджет и составлял более 11% от ВВП. Необходимо учитывать, что приведенные данные базируются на официальных статистических материалах и оперативной отчетности Министерства финансов Украины, которые не учитывают объемов теневой экономики. С учетом добавленной стоимости, которая создается нелегально или полулегально, параметры налоговых разрывов были бы значительно большими [85].

Основной причиной ситуации, которая возникла при исполнении доходной части бюджета, является один из крупнейших в мире налоговый разрыв между потенциальными и фактическими поступлениями в бюджет. Это происходит из-за затруднительного финансово-экономического положения предприятий в результате избыточного налогового давления, использования широкой системы льгот, повсеместного уклонения от налогообложения.

Как свидетельствуют расчеты, подавляющую часть доходов бюджетов всех уровней составляют налоги. Налоговая нагрузка на отечественную экономику на 01.01.2000 г. составила около 35% ВВП, а совокупный фискальный груз (бюджетные поступления вместе с внебюджетными фондами) – свыше 49%. По международным стандартам такой уровень является избыточным.

Фискальный груз государства тесно связан с уровнем его доходов (или ВВП на душу населения) (рис. 4.10).



**Рис. 4.10. Средние показатели части фискальных поступлений в ВВП для четырех групп стран на 01.01.2000 г. (составлено по данным «Тасис»)**

Как видно из рис. 4.10, в странах с высоким уровнем национального дохода наблюдается тенденция к более высокому уровню налогов относительно ВВП – до 35% и более, в то же время как в странах с низким уровнем дохода уровень налогообложения не превышает 25% ВВП. Величина ВВП на душу населения в Украине составляет менее 1000 долл. США, чему соответствует уровень налогов, равный 20 – 25% ВВП. Очевидно, что налоговая нагрузка в Украине (35% ВВП) почти в 1,5 раза превышает средний уровень группы стран, в которую она входит.

Следовательно, действующая фискально-экономическая система не содействует развитию экономики, особенно ее производственного сектора. Расчеты показывают, что при добросовестной уплате всех налогов субъект ведения хозяйства обязан отправлять в бюджет около половины добавочной стоимости. Даже в развитых странах со стабильным социально-экономическим положением настолько высокий уровень налогообложения является редкостью и как правило приводит к низким темпам экономического роста [85].

В свою очередь оптимизация налоговой нагрузки нуждается в стабилизации налогового законодательства, оптимального сочетания разных форм налогообложения, гибкого использования нало-

говых рычагов, упрощения системы налогообложения, усовершенствования механизма взимания отдельных налогов и сборов.

### **4.3. Методы совершенствования фискально-экономической системы в экономике переходного типа**

Налоговая система начинает формироваться вместе с образованием государства как ее неотъемлемый атрибут. Даже тогда, когда новое государство возникает в результате распада другого, наследуя его производительные силы и отдельные институты, оно не может унаследовать его налоговую систему (хотя может заимствовать отдельные формы налогообложения), поскольку последняя всегда является особым образованием со своим составом, структурой, элементами налогообложения, инструментами ограничения фискальной политики правительства. Следовательно, закономерно, что вслед за провозглашением Украиной в 1991 г. независимости началась перестройка ее налоговой системы.

Особенностью становления налоговой системы Украины было отсутствие опыта взимания основных видов налогов, которые хорошо зарекомендовали себя во всех развитых странах мира. В доходах государственного бюджета бывшего СССР, как известно, преобладали неналоговые платежи социалистических предприятий, которые государство получало на правах владельца и которые были доходами от функционирования государственной собственности. Налоговый характер имели лишь отдельные формы обязательных платежей в бюджет государства, в частности платежи предприятий и организаций негосударственной формы собственности и граждан: подоходный налог с колхозов и платежи с прибыли межхозяйственных организаций, подоходный налог с кооперативных и общественных организаций, государственные налоги с населения (подоходный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, сельскохозяйственный налог), местные налоги (с владельцев зданий, земельный налог, налог с владельцев транспортных средств и т. п.).

С расширением хозяйственной самостоятельности предприятий и организаций все более очевидной становилась необходимость установления нового типа их взаимоотношений с государством. Особенно это проявилось в результате проведения реформ во времена так называемой перестройки. Реформы дали толчок реальным изменениям в отношениях собственности, связанным с номенклатурно-бюрократической приватизацией. Результатом стало принятие в 1990 г. Закона «О налогах с предприятий, объединений и организаций», которым предусматривалось введение обязательных платежей юридических лиц в бюджет: налогов на прибыль предприятий и организаций, на прибыль иностранных юридических лиц от деятельности в СССР, с оборота, на экспорт и импорт, налога на фонд оплаты труда колхозников, а также налога, регулирующего использование средств, направленных на потребление.

На основе этого закона было разработано и принято Закон Украинской ССР «О системе налогообложения», который вместе с законами и другими нормативно-правовыми актами, обеспечивающими правовое регулирование конкретных налогов и сборов, лег в основу формирования налоговой системы Украины. В течение следующих лет в Закон «О системе налогообложения» вносились многочисленные изменения и дополнения, менялась его редакция, в результате чего налоговая система Украины приобрела современный вид.

Представляется целесообразным рассмотреть, при каких институциональных и макроэкономических условиях происходит становление налоговой системы Украины и формирование ее налоговой политики, какие тенденции сказались на этих процессах, какие из этих тенденций являются закономерными или присущими только Украине, какими факторами они обусловлены.

Современная финансовая наука сосредоточивает свое внимание на исследовании влияния институциональных факторов на становление налоговой системы государства. Подчеркивая важность этого аспекта, Ш. Бланкарт отмечает, что «налоговая система обязательно должна учитывать соответствующие институциональные условия» [19].

Зависимость налогообложения от институциональных и макроэкономических факторов предопределяет необходимость исследовать

дования их специфики в Украине и оценки влияния на становление налоговой системы. Эти условия определяют совокупность требований и ограничений относительно формируемой налоговой системы. В отличие от стран Центральной и Восточной Европы в Украине, как и в ряде других стран СНГ, процесс формирования налоговой системы совпал со становлением государственности и гражданского общества. Это стало важным фактором, ограничивающим развитие налоговой системы, поскольку зрелые налоговые формы, эффективные лишь в условиях сильного правового государства, были перенесены на неадекватную почву слабой государственной власти.

Становление государственных институтов – сложный процесс, требующий длительных сроков. Его начальный этап характеризуется отсутствием четкого разграничения функций и полномочий государственных институтов, эффективных механизмов их взаимодействия, достаточного нормативно-правового обеспечения, традиций по выполнению норм принятых законов; разрушением старых институтов без создания новых, в результате чего определенные процессы приобретают неуправляемый характер. В том числе можно назвать гипертрофированную многопартийность, осложняющую эффективную законотворческую деятельность парламента; отсутствие контроля лоббистской деятельности в принятии законов, отвечающих интересам и потребностям общества, а не отдельных влиятельных групп; разрыв власти и ответственности ее носителей за результаты своей деятельности; коррумпированность властных структур.

Названные особенности государственной власти в Украине отражались, прежде всего, на законодательном урегулировании налогообложения, качества и согласованности нормативно-правовых актов по этим вопросам, сроках принятия их и своевременности внесения необходимых изменений и дополнений, особенностях выполнения принятых законов.

Так, правовая база налогообложения в Украине характеризуется неоднородностью, урегулированием вопросов налогообложения не только законами, но и декретами и постановлениями Кабинета Министров Украины, указами Президента Украины, нормативно-правовыми актами Государственной налоговой администрации (ГНА) Украины и т. д.

В конце 1992-1993 гг. парламентом Кабинету Министров Украины был делегирован ряд полномочий по осуществлению законодательного регулирования отношений собственности, предпринимательской деятельности, социального и культурного развития, таможенной, научно-технической политики, кредитно-финансовой системы, налогообложения, государственной политики оплаты труда и ценообразования. Декреты Кабинета Министров Украины имели силу законов и могли останавливать действия законодательных актов, вносить в них изменения и дополнения. В течение срока делегирования полномочий Кабинетом Министров было принято 83 декрета, которыми изменено или остановлено действие десятков законов Украины, в том числе и по вопросам налогообложения.

Используя свое право законодательного регулирования вопросов налогообложения, Кабинет Министров Украины проводил политику пересмотра налоговых ставок. В частности, в течение 1993 г. дважды пересматривались ставки подоходного налога с граждан, в результате чего максимальная ставка налога была поднята до наивысшего уровня. Кроме того, сначала была снижена, а затем опять повышена ставка НДС.

В последующие годы Кабинету Министров Украины было предоставлено право законодательного урегулирования вопросов о Едином таможенном тарифе по внесению изменений в ставки пошлины на товары, перевозимые через таможенную границу Украины. В 1998 г. была сделана неудавшаяся попытка расширить права Кабинета Министров по внесению изменений в ставки не только ввозной пошлины, но и акцизного сбора. Такое делегирование Кабинету Министров полномочий законодательного регулирования вопросов налогообложения было вынужденной мерой, объясняемой, с одной стороны, незавершенностью процесса становления налоговой системы Украины, низким качеством некоторых законов по вопросам налогообложения и необходимостью их усовершенствования или замены, а с другой стороны, несвоевременным принятием парламентом Украины необходимых законов. Учитывая негативный характер отмеченных фактов, в Конституции Украины (ст. 92) зафиксировано, что система налогообложения регулируется исключительно законами Украины, а принятие законов отнесено к

полномочиям Верховной Рады Украины (ст. 85). В то же время Президенту Украины предоставлено право инициировать внесение изменений и дополнений в действующее налоговое законодательство, направленных на решение наиболее важных проблем налогообложения – уменьшение налогового давления и приведение законодательных норм в соответствие с экономическими, политическими и социальными реалиями.

Кроме законов, принятых Верховной Радой Украины, декретов и постановлений Кабинета Министров, указов Президента Украины вопросы налогообложения регулируются также нормативно-правовыми актами Государственной налоговой службы. Последняя не только издает приказы и инструкции, но и готовит проекты законов, которые Кабинет Министров как субъект законодательной инициативы вносит на рассмотрение Верховной Рады. Аналогичные функции выполняет Государственная таможенная служба Украины. При этом отдельные положения нормативно-правовых актов нередко противоречат нормам соответствующих законов, и прежде всего, расширяют налоговую базу сравнительно с предусмотренной в законодательном акте. Такая практика, во-первых, приводит к нарушению фундаментального принципа правового государства – верховенства закона в иерархии источников права, во-вторых, объективно способствует проведению экспансионистской фискальной политики.

Следовательно, неоднородность правовой базы системы налогообложения, которую можно оправдать на начальном этапе ее становления, противоречит требованию системности налогового законодательства. Одним из путей преодоления этого недостатка является разработка и принятие вместо декретов Кабинета Министров соответствующих законов. Особенностью законодательной базы Украины является не только ее неоднородность, но и невысокое качество ряда законов, несоответствие их норм социально-экономическим и политическим процессам в стране. Важные критерии качества законов – согласованность, непротиворечивость, возможность однозначного толкования определенных положений, отсутствие правовых пробелов. Принятие законов, отвечающих отмеченным критериям, предусматривает приобретение опыта законотворческой деятельности, наличие высококвалифицированных специалистов

по разработке законопроектов, владение ими искусством адаптации норм законов, заимствуемых из западного налогового права, к украинским реалиям. Законы, не отвечающие установленным критериям, всегда недееспособны, а противоречия или пробелы в них используются для легального уклонения от налогообложения.

Процесс становления налоговой системы Украины осложнялся и в результате несогласованности и противоречивости действий разных ветвей власти, которые стали причиной торможения позитивных экономических и финансовых изменений, своевременного принятия важных законов по вопросам налогообложения, Налогового кодекса Украины. С другой стороны, отсутствие достаточных законодательных ограничений может служить фактором, сдерживающим экспансионистскую фискальную политику правительства, решения которого не находят поддержки в парламенте. Следствием несогласованности мнений парламента и правительства могут быть уступки обеих сторон в вопросах налогово-бюджетной политики, в частности, принятие бездефицитного бюджета, согласие правительства на снижение величины налоговых ставок в проекте Налогового кодекса, осуществляемое под давлением парламентских групп.

Значительное влияние на законодательное регулирование налогообложения оказывает лоббистская деятельность. Именно лоббирование стало причиной введения в Украине многочисленных, ничем не оправданных налоговых льгот относительно НДС, акцизного сбора, пошлин и некоторых других норм законов по налогообложению, которые привели к ощутимым потерям государственного бюджета Украины.

Однако особенностью Украины является не лоббистская деятельность, а отсутствие ее законодательной регламентации, которая имеет место во многих странах. Так, в США с 1995 г. действует «Акт регулирования лоббизма», по которому лоббисты должны регистрироваться, отчитываться о своей деятельности и придерживаться его условий. Санкции за невыполнение этих условий могут достигать 50 тыс. долл. Установлены достаточно жесткие правила поведения конгрессменов в этой сфере. В Германии действует положение о регистрации союзов и их представителей при бундестаге, которым регулируется «внешний лоббизм» [40]. Отсутствие нор-

мированного лоббизма в Украине в конечном итоге отражается на качестве законотворческой деятельности парламента.

На формирование налоговой системы в Украине влияет также отсутствие четкого законодательного разграничения функций, компетенции и заданий центральных и местных органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, что осложняет процесс разграничения расходов и доходов между звеньями бюджетной системы, становление подсистемы местных налогов и сборов как основного источника доходов местных бюджетов.

Важными ограничивающими факторами становления налоговой системы Украины являются также масштабы неформальных институциональных отношений и связанные с ними масштабы «теневой экономики» [93].

Налоговая политика государства должна отвечать уровню и особенностям развития национальной экономики. Если она неадекватна последней, то оказывает негативное влияние на ее развитие. Отсутствие гибкости налоговой политики в странах с транзитивной экономикой может привести к стагнации и падению производства.

Производный характер налоговых отношений от производственных проявляется в таких аспектах:

- ✦ общественная форма производства оказывает существенное влияние на форму, в которой осуществляется мобилизация средств в бюджет государства: в условиях натурального хозяйства преобладают налоги в натуральной форме; развитие товарно-денежных отношений становится одной из предпосылок превращения налогов в постоянный источник государственных доходов, а также изменяет форму взыскания налогов. Развитие и концентрация производства вместе с расширением круга общественных потребностей и обязанностей государства становятся основной причиной развития налоговой системы;
- ✦ развитие производства определяет возможности мобилизации налоговых доходов в бюджет государства, их объем, следовательно, часть ВВП, перераспределяемую через бюджет, а также характер реакции плательщиков на уровень налоговых изъятий в государственный бюджет.

Чем более развито общественное производство, чем богаче страна и ее граждане, тем спокойнее они реагируют на рост части налоговых изъятий в государственный бюджет. Рост налоговых изъятий в стране с низким уровнем общественного производства и благосостояния может стать абсолютно неприемлемым для ее граждан.

Современная Украина находится на стадии перманентного реформирования фискально-экономической системы. Практика последних лет подтверждает недостаточную обоснованность методов проведения очерченной реформы. Анализ и обобщение опыта осуществления налоговых реформ в странах с развитой рыночной экономикой дает возможность выделить общие методологические основы ее проведения [85].

Отечественные экономисты [27, 57, 61, 69, 85, 93] считают, что осуществление любой налоговой реформы обусловлено рядом факторов:

- ✦ изменением условий экономического развития и социально-политической организации общества (административно-политическая реформа), которые составляют объективную основу реформирования фискально-экономической системы и определяют характер и социально-экономические границы налогообложения. Очевидно, что нельзя создать налоговую систему, степень зрелости которой выше, чем уровень развития экономики, общественного строя и социальных процессов в государстве;
- ✦ эволюцией экономических концепций относительно налогообложения, которое является следствием и отражает динамику развития объективных экономических процессов;
- ✦ диалектическим противоречием между стремлением любого общества к оптимизации налоговой системы и невозможностью достичь этого оптимума раз и навсегда, что предопределяет необходимость периодического совершенствования фискально-экономических систем.

Толчком к реформированию налоговой системы является смена модели государственного регулирования экономики. Если налоговая реформа 60-70-х гг. XX в. в бывшем СССР основывалась

на модели многопланового государственного регулирования экономики, то реформы 80-х – начала 90-х гг. базировались на модели ограниченного государственного вмешательства в экономические процессы.

Фискальные реформы имеют обязательное теоретическое обоснование, которое обеспечивается определенной экономической доктриной государства. В частности, концептуальной основой бюджетно-налоговой реформы в США в 60-х годах прошлого века выступала кейнсианская теория. В то же время в основе налоговых реформ 80 – 90-х годов лежали неоклассические концепции «экономики предложения» и «рациональных ожиданий».

Базирование налоговых реформ на разных теоретических фундаментах предопределяет различия и в характере изменений, которые вносятся в налоговые системы. Реформирование фискальной системы по кейнсианской теории имеет целью расширение регулирующей функции налогов, их влияния на экономический рост вообще и циклические процессы в частности. Реализация этой цели предусматривает необходимость ввода широкой системы налоговых льгот, что стало особенностью реформ 60–70-х годов XX в. Посредством этих льгот осуществлялось стимулирование прогрессивных экономических и социальных процессов: роста инвестиционного спроса (посредством инвестиционного налогового кредита), потребительского спроса (посредством налоговых скидок, направленных на поощрение приобретения товаров за наличные и в кредит) и т. п.

Использование фискальных методов государственного регулирования согласно кейнсианской теории требует также манипулирования налоговыми ставками. Так, если в середине 60-х годов XX века с целью стимулирования совокупного спроса налоговые ставки были снижены (налог на прибыль корпораций – в среднем на 10%, а верхняя граница личного подоходного налога – с 91 до 70%), то в конце 60-х годов для стимулирования совокупного спроса (когда в результате увеличения правительственных закупок вооружений спрос начал опережать предложение и вырос бюджетный дефицит) проводилось повышение налоговых ставок. В 1968 г. ставки личного подоходного и корпоративного налогов выросли на 10% [59].

Реформа налоговой системы на основах неоклассических концепций имеет целью стимулирование факторов производства. Учитывая это, средствами ее достижения выступают: существенное снижение предельных налоговых ставок и уход от прогрессивности в налогообложении (в отличие от Дж. Кейнса, сторонника такого налогообложения), расширение налоговой базы на основе ограничения налоговых льгот или полной их отмены.

Реальные налоговые реформы на практике характеризуются определенным компромиссом средств и форм, которые предлагаются представителями альтернативных теоретических концепций. Это касается, в частности, налоговых льгот, которые хоть и отрицаются неоклассическими теориями, но и до сих пор активно используются в разных странах. Такой компромисс объясняется тем, что налоговая политика в демократическом обществе формируется под воздействием всего спектра разнообразных интересов и взглядов у разных общественных групп, течений, теоретических школ.

Фискальная наука знает два основных подхода к проведению налоговых реформ: *налоговые революции*, которые предусматривают внесение глубоких принципиальных изменений в систему налогообложения, вплоть до создания новой фискально-экономической системы, и *эволюционный подход*, для которого характерное постепенное совершенствование действующей налоговой системы.

Налоговые реформы 60 – 90-х годов XX в. в развитых западных странах проводились эволюционным путем, который можно считать наиболее приемлемым. Они предусматривали внесение постепенных, но непрерывных изменений в налоговое законодательство. Как правило, это происходило в несколько этапов.

Эволюционный характер реформирования системы налогообложения обеспечивался благодаря тому, что значительное снижение налоговых ставок во время реформ соединялось с поисками путей обеспечения дополнительных поступлений в бюджет. Это давало возможность предотвратить скачкообразные колебания структуры фискально-экономической системы и доли доходов бюджета в ВВП.

Проведению налоговых реформ предшествовали серьезные исследования их возможных социально-экономических последствий: относительно темпов экономического роста и занятости,

активизации инвестиционного процесса, дефицита бюджета, мотивации субъектов ведения хозяйства и т. п. При этом необходимо отметить, что оценки возможных последствий неоднозначны, их противоречивый характер подтверждает невозможность точного прогноза экономических последствий реформ [92].

Опыт проведения налоговых реформ свидетельствует о неоднозначной взаимосвязи налоговой и бюджетной политики. Так, налоговая реформа в США 60-х годов XX в., базировавшаяся на кейнсианской концепции, предусматривала бюджетное стимулирование совокупного спроса, то есть финансирование государственных расходов путем роста бюджетного дефицита. Поэтому она не предусматривала сокращения государственных расходов. Реформы же 80 – 90-х годов XX в. сопровождались пересмотром расходов государственного бюджета. В частности, администрацией Р. Рейгана разрабатывались планы относительно замедления темпов их роста и изменения приоритетов в расходовании бюджетных средств. Однако эти планы, особенно относительно сокращения доли федеральных расходов в ВВП, не были реализованы, хотя теоретическое осознание взаимосвязи фискальной реформы с необходимостью сокращения государственных расходов очень важно [59, 85].

Существенный отпечаток на ход налоговых реформ налагает процесс принятия в парламенте решений относительно их содержания и порядка проведения. Эта обязательная в любом демократическом государстве процедура имеет как свои плюсы, так и минусы. Положительным является то, что налоговые решения не принимаются в том виде, в котором предлагаются. В процессе рассмотрения налоговых законопроектов и голосования за них происходит исключение крайних предложений, согласование интересов разных политических партий и групп. С другой стороны, эта процедура нередко затягивает принятие налоговых решений. Кроме того, в странах с неустоявшимися демократическими традициями и недостаточным правовым сознанием граждан существует угроза, что принятые парламентом налоговые решения будут далекими от оптимальных по ожидаемым результатам. Это объясняется невысокой экономической и политической культурой, отсутствием практики осуществления правильного выбора, привычкой руководствоваться в своем

поведении эгоистичными интересами, а не рациональными ожиданиями, обусловленными общественной ответственностью, недостаточным умением вести переговорный процесс, идти на компромиссы, достигать консенсуса.

Анализ проведения налоговых реформ в развитых странах позволяет сформулировать определенные закономерности, которые могут быть использованы в государствах развивающегося рынка:

- ✦ успешными бывают лишь те налоговые реформы, которые предусматривают изменения в системе налогообложения, отвечающие условиям и потребностям социально-экономического развития страны;
- ✦ результативность налоговой реформы зависит от того, в какой фазе экономического цикла она проводится. Наилучшие последствия дают те реформы, которые происходят в фазе экономического подъема, когда инвестиционные решения субъектов ведения хозяйства дополняются политикой уменьшения налогов;
- ✦ реакция экономических субъектов на снижение уровня налогов не является быстрой и однозначной. Она находится под воздействием ряда факторов, которые могут ее модифицировать. Например, сокращение налоговых ставок имеет целью расширение базы налогообложения и увеличения на этой основе налоговых поступлений. Однако, как свидетельствует опыт, на начальном этапе реализации предложенной налоговой программы наблюдается сокращение доходов бюджета;
- ✦ влияние налоговых реформ на экономический рост проявляется в долгосрочной перспективе. В краткосрочном периоде, особенно в странах с высоким уровнем государственного вмешательства в экономику, возможны негативные эффекты в виде уменьшения поступлений в бюджет и осложнения финансирования государственных расходов или роста бюджетного дефицита;
- ✦ влияние фискальной политики на социально-экономические процессы имеет характер не жестко детерминированных, а вероятностных связей в результате сложности

социально-экономических явлений, их зависимости от значительного количества факторов. Причем вероятность позитивного или негативного влияния будет основана на согласованности или несогласованности налоговой политики (как по существу, так и по времени) с другими стимулирующими мероприятиями. Это подтверждается сложностью прогнозирования последствий налоговых реформ и свидетельствует о необходимости учета в прогнозировании как можно большего количества взаимосвязанных факторов и использовании этих прогнозов с поправкой на то, что они могут иметь лишь ориентировочный характер. С другой стороны, необходимо комплексное реформирование социально-экономических процессов;

- ✦ средства стимулирующей фискальной политики (в том числе налоговые льготы) имеют противоречивое влияние на экономическое развитие. С одной стороны, они активизируют инвестиционные процессы, структурные изменения, прогрессивные социальные явления. С другой стороны, они влияют на условия конкуренции, открывают дополнительные возможности для злоупотреблений, уклонения от уплаты налогов. Наиболее приемлемы инвестиционные и социальные налоговые льготы. Однако практика свидетельствует, что наибольший эффект от их введения достигается в течение первых лет. Поэтому в использовании средств стимулирующей налоговой политики необходима гибкость;
- ✦ уровень налоговых ставок – явление относительное. Те же налоги в одних странах считаются высокими и вызывают протест, в других – умеренными. Это свидетельствует о зависимости субъективных оценок уровня налоговой нагрузки от ряда факторов, среди которых можно выделить: общий уровень благосостояния в стране; традиции налогообложения; степень равномерности распределения налогового бремени; характер использования налоговых поступлений;

- ✦ снижение уровня налогового бремени не может быть самоцелью. Оно имеет смысл только в том случае, когда основывается на таком снижении государственных расходов, которое положительно влияет на социально-экономические процессы и не сдерживает решение стратегически важных заданий, которые относятся к компетенции государства. С другой стороны, снижение ставок налогообложения может сопровождаться даже ростом части налогов в ВВП, что характеризует общий уровень налогообложения в стране. Это происходит тогда, когда налоговые поступления, даже по сниженным ставкам, в результате повышения доходов и последующего расширения налоговой базы растут более высокими темпами, чем ВВП.

Основываясь на теоретических концепциях проведения налоговых реформ, мировом опыте и анализе функционирования в Украине фискально-экономической системы, отечественные ученые [27, 57, 61, 69, 85, 93] высказывают такие соображения относительно ее недостатков и совершенствования в условиях переходной экономики.

1. В Украине отсутствует теоретическое обоснование реформы фискальной системы в виде концепции государственного регулирования экономики, адекватной особенностям современного этапа ее социально-экономического развития. Как следствие, совершенствование системы налогообложения происходит методом проб и ошибок. ***Одним из основных заданий налоговой реформы на данном этапе считается снижение налогового бремени.*** Как свидетельствует анализ, уровень налоговой нагрузки в Украине является слишком высоким. По выводам экспертов Украинско-Европейского консультативного центра по вопросам законодательства, совокупный фискальный пресс целесообразно оптимизировать на уровне 25 – 30% ВВП. Вместе с тем снижение уровня налогообложения требует учета ряда факторов.

*Во-первых*, после снижения налоговых ставок экономика не сразу отреагирует на послабление фискального давления. Снижение ставок приведет в будущем к увеличению бюджетных поступлений за счет роста базы налогообложения, оживления предприниматель-

ской активности, увеличения объемов привлеченных инвестиций, уменьшения размеров уклонения от налогов. Однако, по разным оценкам, длительность временного лага с момента изменения налоговой политики до появления роста доходов бюджета составляет 2-3 года. Изменения в темпах экономического роста появляются еще позже. На период временного лага целесообразно или уменьшить государственные расходы, либо увеличить дефицит бюджета, или соединить эти две меры. Но для этого следует создать условия для надлежащей оплаты труда, что даст возможность сократить бюджетные ассигнования на социальную защиту населения.

*Во-вторых*, в условиях переходной экономики достаточно тяжело дать количественную оценку рычагам снижения уровня налогообложения, поскольку в процессе структурных превращений поведение плательщиков существенно меняется. Кроме того, необходимо учитывать, что теория, согласно которой сокращение уровня налогообложения приводит к увеличению бюджетных поступлений, отвечает условиям так называемой «денежной экономики» (когда субъекты предпринимательства платят друг другу) и не будет работать в условиях неплатежей. Даже незначительный уровень «бартеризации» экономики мешает эффективному функционированию народного хозяйства и достижению целей экономических реформ. Ослабить налоговый пресс в этой ситуации можно путем сокращения государственных расходов. Необходимо также учитывать, что лишь снижение фискального давления создаст предпосылки для роста объемов производства и большего сбора налогов, открывая дополнительные возможности для финансирования государственного бюджета.

Определяющим фактором выхода из бюджетного кризиса следует считать оптимизацию бюджетных расходов. Анализ свидетельствует, что сокращение бюджетных ассигнований за последние годы происходило крайне медленно, а общий объем сокращений был недостаточным для установления бюджетного равновесия. Структура государственных расходов, унаследованная от планово-директивной экономики с гипертрофированными государственными расходами на социальную сферу и народное хозяйство, не способна обеспечить экономический рост. В краткосрочной перспекти-

ве большая часть бюджетных ассигнований должна быть уменьшена за счет сокращения непродуктивных расходов – на оборону, управление, дотации убыточным предприятиям и т. п.

**2. Реформирование фискально-экономической системы в Украине целесообразно осуществлять на основании изучения и использования опыта развитых стран в сфере налогообложения.** С одной стороны, это процесс неминуемый, поскольку Украина стала на путь развития, которым идут остальные страны мира, – путь рыночной трансформации. С другой стороны, использование западного опыта нецелесообразно без учета особенностей национального социально-экономического и политического развития Украины. Например, тезис о стимулирующем влиянии уровня налогообложения на деятельность предпринимательских структур усвоен догматически, его применение в фискальной практике Украины может иметь противоположные последствия: во-первых, реакция субъектов предпринимательской деятельности на налоговые рычаги не является мгновенной и однозначной, поскольку испытывает влияние и других факторов. Во-вторых, налоговые стимулы действуют в первую очередь на владельца, который лично был заинтересован в использовании прибыли, растущей в результате снижения налогов, для развития производства. В Украине же приватизационные процессы не были завершены, класс эффективных владельцев не был сформирован, преобладает коллективная собственность. В то же время коллектив как владелец, в чем убеждает западный опыт, иначе реагирует на экономические стимулы, чем частный владелец. Коллектив больше заинтересован в потреблении, а не в инвестировании прибылей. Поэтому при таких условиях более эффективным является не общее снижение налоговой нагрузки на всех субъектов ведения хозяйства (путем снижения налоговых ставок или сужения базы налогообложения), а его выборочное снижение путем применения инвестиционного налогового кредита или других налоговых льгот, которые предоставляются лишь при условии целевого использования прибыли [85].

В то же время механизм предоставления налоговых льгот является достаточно сложным. Кроме значительного сокращения налоговой базы, полное или частичное освобождение от налогоо-

бложения создает дополнительные возможности для уклонения от уплаты налогов. Недостаточно соблюдается и принцип социальной справедливости. Подавляя плательщиков высокими налогами, государство одновременно пытается поддержать хотя бы часть из них посредством налоговых льгот. Однако это лишь ухудшает экономическую ситуацию. Во-первых, льготы предоставляются отдельным субъектам ведения хозяйства вне системы государственных приоритетов, что искажает условия конкуренции на внутреннем рынке, а кроме того, предоставление льгот одним означает необходимость увеличения налоговой нагрузки на других плательщиков. Во-вторых, льготы часто приводят не к тем результатам, которые предусматривались при их вводе: содействуют развитию теневой экономики, создают основу для коррупции, дают возможность льготникам предоставлять услуги по выведению из-под налогообложения всех желающих путем заключения фиктивных соглашений. Иначе говоря, предоставление налоговых льгот становится одним из средств уклонения от налогообложения. Широкие масштабы освобождения от налогообложения приводят к значительному невыполнению плана налоговых поступлений. Так, по данным Государственной налоговой администрации Украины, в 1999 г. потери бюджета от предоставленных льгот больше чем вдвое превысили объем налоговых поступлений [85].

Безусловно, позитивное значение налоговых льгот в определенных случаях (стимулирование развития малого бизнеса, инноваций) нельзя отрицать, однако нужно находить компромисс между объемом предоставленных льгот и сохранением налоговой базы. Льготы должны быть прозрачными и конкретными, должна существовать четкая система контроля за полным или частичным освобождением от налогообложения.

Противоречивой также является идея структуризации фискально-экономической системы Украины соответственно фискальной структуре развитых западных стран. При этом недостаточно учитывать то, что налоговая структура социально ориентированных рыночных государств является результатом длительной эволюции, обусловленной изменением объективных обстоятельств: уровня экономического развития и благосостояния большинства

населения страны, технических возможностей налоговых органов, а следовательно – механизма взыскания налогов; общего уровня налоговой культуры и правосознания граждан. Учитывая это, без создания соответствующих предпосылок изменить налоговую структуру невозможно.

Формирование налоговой системы Украины, как свидетельствует действующая фискальная практика, происходит по неоклассическим рецептам. При этом мало учитывается ее генезис и функционирование. Выше были перечислены приоритеты, на которых целесообразно построить отечественную фискальную систему: последовательность, постепенность, соответствие степени зрелости объективных и субъективных факторов. Адекватным условием разбалансированной, технологически и структурно отсталой переходной экономики была бы налоговая система, включающая наиболее эффективные налоги: это не требует больших расходов, отвечает возможностям современной материально-технической базы налоговой службы, а поэтому минимизирует попытки уклонения от уплаты налогов.

Однако сегодня фискально-экономическая система Украины в основном сформирована. Задача заключается в том, чтобы максимально адаптировать ее к современным условиям. Для этого применим зарубежный опыт, но не автоматическим копированием, а с позиций изучения фискальной политики, которая проводилась при аналогичных обстоятельствах, выявление закономерностей эволюции налоговых систем и налоговой политики, которые характеризуют их взаимосвязь с объективными и субъективными условиями социально-экономического развития. Именно эти закономерности, а не модель налоговой системы той или другой страны в ее современном виде необходимо учитывать в процессе перестройки налоговой системы Украины.

**3. Постепенность формирования фискально-экономической системы.** В настоящее время фискально-экономическая система Украины имеет тенденцию к быстрым, революционным изменениям. Следствием «налоговой революции» 1992 – 1995 гг. стала налоговая структура с составом налогов и уровнем налогообложения, свойственным современным развитым странам. Попыт-

ка второй «налоговой революции» произошла в 1997 г., когда был введен принципиально новый порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль и НДС. Однако это не дало желаемых позитивных результатов, а напротив, заострило проблему наполняемости бюджета, выявило неподготовленность реформы в целом. Поэтому, учитывая полученный опыт, для Украины более приемлем эволюционный путь, то есть продуманные, взвешенные, постепенные изменения, согласованные с реформированием других, связанных с налоговыми преобразованиями, сфер жизни.

**4. Существенной проблемой на пути оптимизации налоговой системы в условиях переходной экономики является нестабильность и противоречивость действующего налогового законодательства.** Очевидно, что сменяемость систем налогообложения требует сочетания принципов стабильности и гибкости.

Принцип стабильности фискально-экономической системы предусматривает, что условия налогообложения (перечень действующих налогов и сборов, налоговые ставки, плательщики, объект, база и единица налогообложения, налоговые льготы, механизм взимания налога), установленные налоговым законодательством, должны оставаться неизменными в течение длительного времени (см. табл. 2.3, 2.4). Нестабильность в налогообложении и кардинальный характер перемен в отечественном налоговом законодательстве не дают возможности субъектам ведения хозяйства эффективно планировать свою деятельность даже на краткосрочную перспективу, не говоря о планировании долгосрочных инвестиций, и являются существенным препятствием для экономического роста.

С другой стороны, социально-экономическая ситуация все время изменяется, особенно в переходный период, поэтому принцип стабильности имеет определенные ограничения. Необходимость своевременного и адекватного реагирования на изменения в экономической политике определяет принцип гибкости. Изменчивость системы налогообложения обусловлена не только субъективными факторами (политическая воля и др.), но и объективными. В условиях экономической трансформации изменения происходят быстро и часто непредсказуемо и налоговая система страны должна своевременно на это реагировать. Не стоит рассчитывать, что, при-

нятый сегодня налоговый закон, в неизменном виде будет пригоден через несколько лет. Отсутствие опыта осуществления фискальной политики и, как следствие, несовершенство налогового законодательства Украины – также объективный фактор. Поэтому целесообразно найти оптимальное сочетание принципов стабильности и гибкости налоговой системы, устранив внутреннюю противоречивость налогового законодательства.

***5. Несовершенство действующего фискального законодательства предопределяет еще одну существенную проблему – уклонение от налогообложения и занижение налоговой базы.***

Опыт показывает, что в полном объеме налоги платят не все налогоплательщики, а лишь те из них, которые не имеют налоговых льгот и недоимок по налоговым платежам и придерживаются налогового законодательства. Для таких субъектов налогообложения уровень налогов в Украине является избыточным. Рыночно ориентированные предприятия (не поддерживаемые дотациями, льготными кредитами, списанием налоговой задолженности) при условии уплаты всех налогов отдают государству более половины созданных денежных накоплений. Однако значительное количество налогоплательщиков имеет экономически необоснованные льготы, увеличивает недоимку и уклоняется от уплаты налогов. Это приводит к сужению налоговой базы, несправедливости фискально-экономической системы и низкому уровню ее нейтральности. Кроме того, процесс снижения налоговых поступлений приобретает самостоятельность: добросовестные налогоплательщики, придерживающиеся налогового законодательства, становятся неконкурентоспособными и вынуждены либо оставить рынок, либо конкурировать нечестными способами.

Однако налоговое давление, вызванное несовершенством законодательства, не единственная причина уклонения от налогообложения. В значительной мере оно предопределяется безнаказанностью за нарушение законов и слабостью контроля за их выполнением.

Плательщики руководствуются не соображениями преимуществ и потерь общества от введения того или иного налога, а вполне конкретными оценками риска: насколько сумма налоговых изъ-

тий выше, чем санкции за уклонение от налогообложения. В Украине высоки административные расходы на соблюдение налогового законодательства, что создает дополнительные стимулы для уклонения от уплаты налогов. В то же время вероятность выявления фактов уклонения при распространенной коррупции является небольшой. Поэтому большинство плательщиков отдает предпочтение уклонению от налогов или их недобросовестной минимизации, пользуясь слабыми местами и противоречиями в налоговом законодательстве и технике взыскания налогов.

Тяжесть налогового бремени, несоразмерная с платежеспособностью предприятий и граждан, заставляет налогоплательщиков искать варианты ухода от налогов. Уклонение от налогов – явление интернациональное. Исследованию этих вопросов посвящено множество научных публикаций [69, 114]. Налогоплательщикам, использующим налоговые лазейки, часто удается существенным образом снизить свое налоговое бремя. Ученые приводят наиболее часто используемые способы избежания налогового бремени:

- ✦ перемещение доходов;
- ✦ отсрочка уплаты налогов;
- ✦ неподача документов, связанных с их начислением и уплатой в бюджеты или государственные целевые фонды (налоговых деклараций, расчетов, бухгалтерских отчетов и балансов и т. п.);
- ✦ укрывательство объектов налогообложения;
- ✦ занижение этих объектов;
- ✦ занижение сумм налогов, сборов, других обязательных платежей;
- ✦ укрывательство факта потери оснований для получения льгот.

Можно выделить три основные причины, которые побуждают к уклонению от уплаты налогов: социально-экономические, организационные и правовые.

К первой группе причин относят недостаточность свободных оборотных средств у субъектов ведения хозяйства и нежелание воспользоваться системой кредитования (из-за необходимости платить проценты за пользование ссудой). К причинам организацион-

ного характера необходимо отнести несовершенную систему учета плательщиков налога, а также недостаточно эффективный уровень контроля за их деятельностью, начиная от процесса регистрации плательщика налога и заканчивая администрированием прикладных налогов и сборов. Необходимо сказать, что одним из основных факторов, формирующих данную группу причин организационного характера, является отсутствие в налоговой службе опыта борьбы с налогонеплательщиками. К причинам правового характера относят несовершенство действующего налогового законодательства. Однако в этом случае в Украине наблюдаются позитивные тенденции. Процесс реформирования налоговой системы осуществляется постоянно, хотя в налогообложении остается достаточно сфер, нуждающихся в усовершенствовании.

Учитывая сказанное, можно назвать **основные проблемные вопросы налогового законодательства**: систематизация налогового законодательства в консолидированном документе; совершенствование методики контроля за выплатой бюджетного возмещения; соблюдение принципа социальной справедливости при администрировании основных налогов и сборов; усиление ответственности должностных лиц за необъективное проведение налоговых проверок; четкая и единственная трактовка норм налогового законодательства.

Преднамеренное уклонение от уплаты налогов по своим последствиям является одним из наиболее негативных хозяйственных преступлений. Вследствие этого разрушается формирование финансовых поступлений в государственный бюджет, социальная сфера не имеет финансового обеспечения, субъекты уплаты налогов получают неоправданные прибыли и имеют возможность вытеснить с рынка товаров и услуг законопослушных конкурентов. Решив эти и другие проблемные вопросы в сфере законодательной деятельности, государство создаст благоприятные условия для уменьшения потерь бюджета и уменьшения количества налогонеплательщиков, которые сознательно уклоняются от своего конституционного долга.

Наряду с уклонением от уплаты налогов, существует и проблема минимизации налоговых платежей, которая в значительной степени решается посредством формирования эффективной нало-

говой политики субъекта хозяйствования. Налоговая система предоставляет налогоплательщикам субъектам предпринимательской деятельности возможность выбора наиболее эффективного варианта уплаты налоговых платежей при альтернативных направлениях деятельности. В отдельных случаях налоговая политика субъекта ведения хозяйства сама может быть критерием направлений деятельности. В данном случае должны применяться такие принципы формирования эффективной налоговой политики: соблюдение действующего законодательства; поиск и использование наиболее эффективных решений для минимизации платежей; целеустремленная деятельность по разным элементам базы налогообложения в зависимости от групп налогов по источникам их выплаты; оперативный учет изменений в действующем налоговом законодательстве; планирование налоговых платежей.

Соблюдение первого принципа исключает возможность уклонения от налогообложения, а это значит, что ни одна из форм или схем избежания налогообложения не может быть использована и применена, если субъект ведения хозяйства поддерживает свой фискальный авторитет.

В процессе реализации второго принципа необходимо использовать минимальную базу для налогообложения, в первую очередь через систему установленных прямых и косвенных льгот, предусмотренных системой налогообложения.

Целеустремленное влияние на разные составные базы налогообложения в зависимости от групп налогов по источникам их уплаты означает создание условий для дифференцированного подхода в администрировании налогов и сборов при таких объектах налогообложения, как цена, себестоимость, прибыль.

Налоговая политика субъекта ведения хозяйства должна корректироваться в зависимости от изменений в системе налогообложения, бухгалтерского учета, взаиморасчетов с кредитными учреждениями и другими хозяйствующими субъектами. Вместе с налоговой политикой должны видоизменяться и виды хозяйственных операций, которые влияют на формирование этой политики.

Для того чтобы спланировать сумму будущих отчислений, плательщику налога необходимо спрогнозировать будущую сумму

своих доходов. Именно с этого и начинается планирование налоговых и неналоговых платежей.

С целью уменьшения платежей плательщик налога может выбирать соответствующий вид деятельности, который отвечает его предпочтениям. Он имеет возможность ознакомиться с будущими ставками налогов, которые необходимо будет применять к своим доходам или оборотам, сопоставить их со ставками по другим видам деятельности. Таким образом, плательщик имеет свободный выбор относительно сферы деятельности в границах действующего законодательства, а значит, может влиять на сумму будущих платежей.

Формирование налоговой политики прямо зависит от местоположения субъекта ведения хозяйства. Законодательством предусмотрены территории, где применяется льготное налогообложение. На территории Украины существуют свободные экономические зоны, где действует льготный режим налогообложения, отличный от общепринятого. За границей это могут быть страны с низким фискальным уровнем (например, Монако) и офшорные зоны.

**6.** Важными ограничивающими факторами становления налоговой системы Украины являются также *масштабы неформальных институциональных отношений и связанные с последними масштабы «теневой экономики»*.

Что касается неформальных институциональных отношений, то экспансия их в Украине вызвана слабостью государственной власти, отсутствием эффективных законов и механизмов, которые определяют правила поведения субъектов рыночной экономики и обеспечивают соблюдение этих правил, неэффективностью деятельности официальных институтов. Неформальные институциональные отношения связаны с функционированием неформальных (неофициальных) институтов – служб, предоставляющих услуги по охране бизнеса, предоставляющих консультации по вопросам легальных и нелегальных путей уклонения от налогов, а также с наличием неофициальных норм и правил, которыми регулируются эти отношения. Неофициальные отношения порождают движение неофициальных платежей и неофициальные доходы, которые не являются объектом налогообложения. Поскольку неформальные институты являются порождением недостатков формальных инсти-

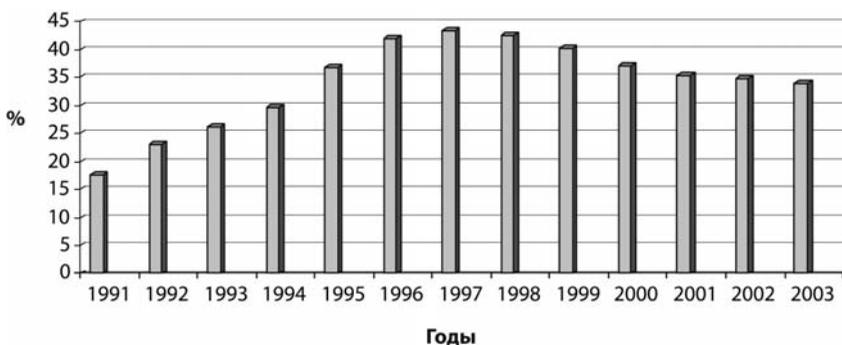
тутов, сосуществование их создает явление, получившее название «плохого равновесия».

Неформальные институциональные отношения являются одним из путей «тенизации» экономики. Учитывая влияние этого явления на становление и функционирование налоговой системы Украины, целесообразно обстоятельно проанализировать его причины.

Предпосылки распространения «тенизации» экономических отношений в Украине возникли еще во времена бывшего СССР. Особенно стремительным было накопление «теневых» капиталов в годы так называемой перестройки 1985–1991 гг. В итоге с обретением независимости Украина получила в наследство уже сформированный «теневой» сектор, в котором содержалось весомое криминальное ядро. Дополнительные условия для развития «теневой» криминальной деятельности создавали искаженная отраслевая и региональная структуры экономики, ее избыточная монополизация. Отразились и ощутимые ошибки в осуществлении реформ, в частности тех, что касались ускоренной либерализации и приватизационных процессов, перестройки финансового сектора, их некомплексность и внутренняя противоречивость.

Мультипликационное влияние на процесс «тенизации» оказывали: экономический кризис, несовершенство системы денежного обращения и гиперинфляция, непрозрачность и неэффективность налоговой системы.

По этим причинам уровень «тенизации» на первых этапах перестройки рыночных отношений существенно усилился. По экспертным оценкам, уровень «теневого» сектора экономики к ВВП вырос с 23% в 1992 г. до своего максимума в 40% в 1997 г. (рис. 4.11). Начиная с 1998 г. масштабы «теневого» экономики несколько снизились. В настоящее время, по некоторым оценкам они составляют 35%. Отмеченная динамика объемов «теневого» экономики в основном корреспондируется с международными экспертными оценками, в т. ч. с расчетами специалистов Мирового банка. Существуют более оптимистичные оценки – около 20% (Госкомстат Украины) и более пессимистичные – 45%.



**Рис. 4.11. Уровень «теневой» экономики в % к ВВП**

Процесс создания государства в Украине характеризуется отсутствием четкого законодательного разграничения функций, компетенции и задач центральных и местных органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, прежде всего в сфере предоставления государственных и общественных услуг, что осложняет процесс разграничения расходов соответствующих бюджетов, а следовательно, и доходов между звеньями бюджетной системы, установление подсистемы местных налогов и сборов как основного источника доходов местных бюджетов.

«Тенизация» экономики связана прежде всего с особенностями таких важных институциональных преобразований в Украине, а также других странах бывшего СССР, как разгосударствление и приватизация. Среди этих особенностей прежде всего стоит назвать: разрыв процессов реальной и формальной приватизации во времени; хозяйственно-номенклатурный характер приватизации; создание частной собственности прежде всего путем незаконного отчуждения объектов государственной собственности; сращения властных структур с коммерческими организациями и криминальными элементами. Как следствие, уже в начале формирования налоговой системы в Украине сложились неблагоприятные для становления такой системы условия в виде достаточно окрепших традиций «теневой» деятельности, нарушения законов, которые породили традиции уклонения от налогообложения. В свою очередь, крупные

масштабы «тенизации» экономики в Украине повлекли такие особенности налогообложения, как его низкая фискальная эффективность и неравномерность распределения налогового груза.

Среди других важных институциональных факторов, обусловивших «тенизацию» экономики, можно назвать:

- ✦ разрушение системы государственного контроля и регулирования плановой экономики и отставание с созданием эффективной системы государственного контроля и регулирования смешанной экономики; некомпетентность, коррумпированность, бездеятельность ряда чиновников, отсутствие эффективной системы контроля над бюрократическим аппаратом;
- ✦ несовершенство законодательства, а также принятие (вследствие лоббирования) законов, создающих благоприятные условия для укрывательства доходов, хищения государственных средств;
- ✦ нарушение законов органами власти, что привело к формированию негативного, непочтительного отношения к законам со стороны граждан; неэффективная правоохранительно-судебная система.

Кроме институциональных факторов, масштабы «тенизации» экономики в Украине были обусловлены и другими объективными причинами, названными ранее: значительным уровнем налогового груза и сравнительно невысокой стоимостью уклонения от уплаты налогов, а также избыточным государственным регулированием на микроуровне, которое делает операционные расходы на ведение легального бизнеса слишком высокими.

Что касается первой причины, то значительный уровень налогового груза на легальный бизнес может быть как следствием «тенизации» экономики, так и ее причиной. Рассматривая налоговый груз как причину, необходимо заметить, что, с точки зрения институционального направления финансовой науки, плательщики прибегают к укрывательству своих доходов от налогообложения, если стоимость их укрывательства ниже выгод, которые это укрывательство дает. Это можно описать посредством формулы [101]:

$$B^{te} + B^{cc} > C^e + C^h + piC^r + C^{tm}, \quad (4.25)$$

где  $B^{le}$  – размер налога, от уплаты которого уклоняются;

$B^c$  – сэкономленная стоимость исполнения налогового законодательства;

$C^e$  – прямые расходы на уклонение (на операции с наличностью, укрывательство запасов и объема продажи, ведение двойной бухгалтерской отчетности);

$C^h$  – расходы на укрывательство уклонения (на обезвреживание возможных шантажистов, взятки налоговым инспекторам и мафии);

$p$  – риск быть пойманным;

$C^r$  – стоимость риска, зависящая от штрафных санкций, вероятности тюремного заключения и от того, как субъект воспринимает эти виды наказания;

$i$  – степень уверенности в наказании, которая зависит от неподкупности чиновников;

$C^{tm}$  – налоговая этика (личный дискомфорт, зависящий от того, в какой мере лицо чувствует себя виновным в неуплате налогов, а также от того, как сильно оно будет тревожиться; влияние окружения – зависит от того, делают ли то же друзья, родственники, коллеги и считают ли они это приемлемым).

Масштабы укрывательства доходов от налогообложения в Украине свидетельствуют о том, что стоимость укрывательства их ниже стоимости выгод. Анализ составляющих этой стоимости дает возможность сделать вывод, что повлиять на поведение плательщика, то есть на его намерения скрывать доходы, можно лишь путем:

- ✦ снижения налоговых ставок;
- ✦ обеспечения такого соотношения между величиной предельной ставки налога и предельной ставки штрафных санкций за нарушение налогового законодательства, при котором последняя больше первой;
- ✦ упрощения процедуры администрирования налогов, повышение эффективности работы налоговой службы по выявлению фактов уклонения от налогообложения;
- ✦ обеспечения неотвратимости наказания в случае выявления таких фактов;
- ✦ повышения налоговой этики.

Тенденция к снижению уровня «тенизации», проявившаяся в течение последних лет, связана со следующими факторами:

- ✦ усовершенствование действующего законодательства, либерализация правового поля для предпринимательства;
- ✦ снижение уровня (с 42,4% – в 1997 г. до 2,3% – в 2003 г.) бартерных операций;
- ✦ повышение качества использования бюджетных средств, в частности путем ограничения неденежных форм расчетов с бюджетом и запрещения бюджетных взаимозачетов, переходом на казначейскую форму обслуживания бюджетных операций;
- ✦ преодоление гиперинфляции и обеспечением надежной денежной стабилизации, позитивных изменений в структуре денежной массы, в частности уменьшением количества денег во внебанковском обращении, с 48,9% – в 1997 г. до 35,7% от денежной массы – в 2003 г.;
- ✦ осуществление мероприятий по усовершенствованию системы занятости населения, предоставлением субсидий населению на создание дополнительных рабочих мест для трудоустройства зарегистрированных безработных и т. д.

Значительным ограничивающим фактором становления налоговой системы в Украине являются культурные особенности, прежде всего такие:

- ✦ стереотипы утопического мышления, которые характеризуются надеждой на возможность быстрых, неподготовленных, внезапных позитивных изменений в общественной жизни;
- ✦ низкий теоретический уровень осмысления социально-экономических процессов, недостаточное осознание общества как сложной системы, трансформация которой должна иметь комплексный характер;
- ✦ противоречие между сложностью проблем, которые встали перед украинским обществом, и уровнем политической культуры, и как следствие, неспособность обеспечить гармоничный консенсус;

- ✦ ограниченность возможностей (в результате низкого уровня реальной демократии) фильтровать и творчески переосмысливать заимствуемое из мирового опыта культурное достояние, а также опыт перестройки политических и социально-экономических институтов;
- ✦ формирование (не без помощи государства) негативных привычек правового и налогового нигилизма.

Эти особенности повлекли такие негативные явления в сфере налогообложения, как становление (в первые годы независимости) налоговой системы Украины при отсутствии научных концепций ее формирования; игнорирование требований адекватности налоговой системы страны особенностям ее социально-экономического и культурного развития, отсутствие четкого осознания и комплексного анализа этих особенностей; непонимание того, что появление налоговых нововведений, которые превышают допустимый в этой сфере «шаг новизны», способствует дестабилизации социально-экономических процессов; неучет влияния социально-культурных особенностей на поведение субъектов налогообложения, характера их реакции на налоговые изменения. Поэтому естественной является потребность приведения социально-экономических и налоговых реформ в соответствие с культурным потенциалом общества.

Среди экономических факторов, влияющих на становление налоговой системы Украины, необходимо назвать прежде всего глубокое падение производства и реального ВВП. Это падение – причина уменьшения суммы налоговых поступлений в бюджет государства даже при сохранении имеющегося уровня налогового груза. Так, по расчетам, проведенным на основании данных Украинско-европейского консультативного центра по вопросам законодательства, в течение 1992–2001 гг. объем реального ВВП (в млрд рублей 1990 г.) сократился в 1,98 раза, доходы консолидированного бюджета (с учетом Пенсионного фонда) – в 1,74, расходы – в 2,41 раза. Как следствие, реальный ВВП в 2001 г. составлял лишь 50,6% его уровня в 1992 г., а доходы консолидированного бюджета – 57,4% объема его доходов в 1992 г.

Становление налоговой системы при условиях падения производства осложнилось, *во-первых*, потому, что такое падение на-

лагает достаточно жесткие ограничения на налоговую систему, требует ее снижения; *во-вторых*, падение ВВП в Украине происходило в условиях снижения эффективности производства, прежде всего роста его энерго- и материалоемкости, следствием чего стали увеличение в объеме совокупного оборота материальных расходов и уменьшение добавленной стоимости. При этих обстоятельствах большой фискальный эффект могут дать налоги, базой начисления которых является не добавленная стоимость, а валовые обороты.

*В-третьих*, формирование налоговой системы в условиях падения ВВП потребовало нарушения объективной закономерности ее становления, а именно закономерности примата фискальной функции налогов, согласно которой эта функция должна преобладать на начальном этапе становления налоговой системы, тогда как углубление экономического кризиса требует проведения определенной регулирующей налоговой политики.

Другим ограничивающим фактором является свойственное экономическому кризису падение объемов доходов как юридических, так и физических лиц. Если в 1992 г. реальная заработная плата в целом, по данным Украинско-европейского консультативного центра по вопросам законодательства, составляла 111,4% ее уровня в 1990 г., то в 1993 г. она упала уже до 56,1%, в 1998 г. – до 50,6, в 2000 г. – до 48,7% [69]. Показателем динамики реальных доходов юридических лиц является динамика рентабельности промышленной продукции, которая снизилась с 30,3% в 1992 г. до 9,1% в 1999 г. [94]. Одновременно часть убыточных предприятий в их общем количестве выросла с 9,5% в 1992 г. до 56% – в 1999 г.

Падение реальных доходов юридических и физических лиц обусловило, во-первых, сужение налоговой базы, во-вторых, ограничение, как и в случае с падением ВВП, приемлемого для такой экономической ситуации уровня налоговых ставок. Это ограничение объясняется тем, что согласно закону нисходящей предельной полезности предельная полезность индивидуального дохода с ростом его абсолютной величины уменьшается, следовательно, при условии падения индивидуального дохода, даже при неизменной величине налоговых ставок, индивидуальные оценки величины налогового груза изменяются. Остаться неизменными они могут

только при условии снижения уровня налоговых ставок. В-третьих, падение реальных доходов – существенный ограничивающий фактор рационализации структуры налоговой системы, что предопределяет снижение фискальной роли налогов на доходы юридических и физических лиц и повышение значения косвенных налогов.

Среди важных макроэкономических ограничений становления налоговой системы Украины в первой половине 90-х годов необходимо назвать высокий уровень инфляции, который достиг наибольших значений в 1993г. (10 255%) и 1994г. (501,1%). Влияние инфляции на сокращение налоговых поступлений известен как экономический феномен, получивший название эффекта Оливера–Танзи.

Одной из основных причин сокращения налоговых поступлений является обострение под воздействием инфляции платежного кризиса, которое, в свою очередь, обусловлено обесцениванием оборотных средств предприятий и осложнением реализации продукции в результате падения реальных доходов населения. Как результат, на счетах предприятий не хватает средств для расчетов с рабочими, поставщиками и бюджетом. Это приводит, с одной стороны, к накоплению долгов (в форме дебиторской и кредиторской задолженности), а с другой – к росту объемов бартерных операций.

Кроме влияния на налоговые поступления, инфляция стимулирует зарождение негативных налоговых традиций. Длительная и высокая инфляция формирует финансовую среду, в которой нет эффективных механизмов, обеспечивающих ответственность за выполнение финансовых обязательств. Более того, государство своими действиями (списание и реструктуризация задолженности перед бюджетом, проведение массовых бюджетных взаимозачетов) делает невыгодной своевременную и в полном объеме уплату налогов, способствует укоренению в общественном сознании необязательности при уплате налогов.

**7. Для повышения уровня собираемости налогов необходимо совершенствовать работу судебной системы, бороться с коррупцией в налоговых органах, улучшать их техническое оснащение и повышать квалификацию работников. Основой стимулирования полной и своевременной уплаты налогов предприятиями и населением должно стать создание условий, при которых уклонение**

от уплаты налогов будет экономически невыгодным: потери от нарушений финансовой дисциплины превысят возможную прибыль от таких действий. Этого нельзя достичь лишь путем ввода дополнительных штрафов и финансовых санкций. Более эффективным будет упрощение и уменьшение фискальной направленности налоговой системы и, наряду с этим, сокращение налоговых льгот.

8. Среди особенностей реформирования налоговой системы Украины можно назвать также *рост степени неравномерности распределения фискального груза между отдельными плательщиками в результате «тенизации» экономики*. Проблема неравномерного распределения налогового груза в Украине еще острее, чем проблема налогового груза вообще. Во-первых, в результате этой неравномерности создается иллюзия невысокого общего уровня фискальной нагрузки, поскольку начисленные, но не уплаченные налоги не учитываются при определении части налоговых поступлений в ВВП. Во-вторых, неравномерность налогообложения негативно влияет на нравственность плательщиков и вынуждает их искать пути уклонения от налогов.

Оптимизация системы налогообложения в Украине должна проводиться комплексно. Ее следует направить на расширение налоговой базы, которое должно происходить за счет радикального сокращения льгот по налогообложению, снижения налоговых ставок и на этой основе – уменьшения масштабов уклонения от уплаты налогов. Для оптимального распределения фискального груза в Украине на определенный период некоторые ученые-экономисты считают целесообразным увеличить часть косвенных налогов ввиду характера их взимания. Вместе с отменой непродуктивных льгот данное мероприятие позволит расширить налоговую базу и увеличить поступления от налогообложения за счет «теневой» деятельности.

В то же время стимулирующая налоговая политика не может решить всех проблем экономики. Даже самая совершенная налоговая система не будет работать в среде, в которой недостаточно развиты институты рыночной экономики. Предложенные мероприятия будут иметь смысл лишь при условии обеспечения общей политической и социально-экономической стабильности в государстве, активизации усилий в проведении институциональных, структурных, правовых реформ.

## **Контрольные вопросы**

1. Назовите основные направления реформирования налоговой политики государства в условиях нестабильности внешней среды.
2. Раскройте три основополагающие принципа построения налоговой системы.
3. Каковы основные принципы функционирования рациональной фискально-экономической системы рыночного типа?
4. Принципиальные основы формирования налоговой политики в транзитивной экономике.
5. Как выглядит и что отражает зависимость А. Лаффера, модифицированная с учетом особенностей экономики переходного периода?
6. Назовите налоговые рычаги (критерии) в системе регулирования социально-экономических процессов.
7. Как графически выражается степень экономического неравенства при помощи кривой Лоренца и каковы возможности определения справедливости налогообложения с ее помощью?
8. Объясните, как определить экономическое неравенство доходов в государстве при помощи коэффициента Джини.
9. Каковы основные факторы при реформировании налоговой системы?

## **Раздел 5. ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА**

### **5.1. Налогообложение как составляющая экономической политики государства**

История развития общества показала, что эффективное функционирование рыночной экономики, несмотря на присущие ей самоорганизацию и саморегулирование, невозможно без государственного регулирования экономических и социальных процессов на уровне общества, регионов и субъектов хозяйствования.

Большой толковый словарь русского языка дает два определения понятия «регулирование»: 1) процесс «подчинения определенному порядку, правилам, упорядочение»; 2) «воздействие на работу механизма и его частей, добиваясь нужного протекания какого-либо процесса» [20, с. 1110].

В соответствии с определением, приведенном в Экономической энциклопедии, под государственным регулированием экономики понимается «совокупность форм и методов целенаправленного воздействия государственных учреждений и организаций на развитие общественного способа производства (в т. ч. производительных сил, технико-экономических, организационно-экономических и социально-экономических отношений) для его стабилизации и приспособления к изменяющимся условиям» [37, с. 322].

Иными словами, государственное регулирование экономики предполагает воздействие государства на ход экономических процессов путем их корректировки в соответствии с поставленными целями социально-экономического развития в интересах общества. Система государственного регулирования предполагает, с одной стороны, выработку и установление определенных правил, соблюдение которых является обязательным для всех субъектов хозяй-

ственной деятельности, а с другой, – ответственность этих субъектов за соблюдение принятых правил.

Одной из важнейших и эффективных составляющих государственного регулирования экономики является налоговое регулирование, предполагающее целенаправленное воздействие государства на участников экономических отношений при помощи средств и инструментов налоговой политики. Именно посредством налоговой политики государство не только формирует источники финансирования общественно необходимых расходов, реализуя фискальную функцию налогов, но и обеспечивает создание необходимых предпосылок к структурной перестройке национальной экономики и ее роста.

Объективной основой использования налогообложения в качестве одного из важнейших рычагов экономической политики государства служит присущая налогам и системе налогообложения в целом регулирующая функция.

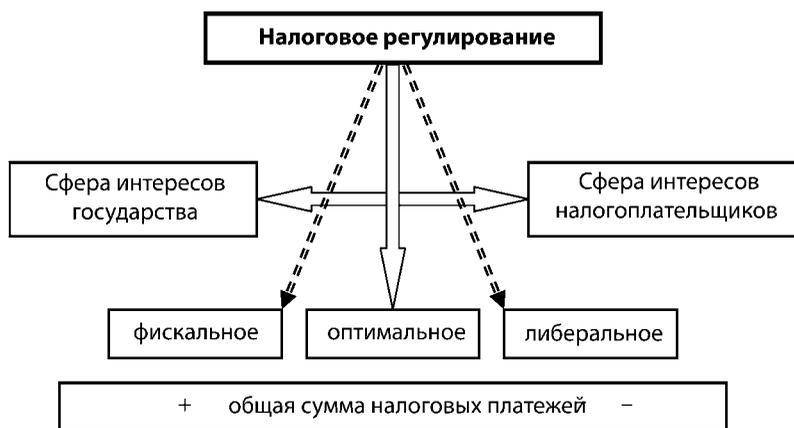
Проблемы налогового регулирования традиционно привлекают к себе повышенное внимание научных работников и практиков, поскольку в этой сфере пересекаются интересы государства и регионов с интересами субъектов ведения хозяйства и граждан – налогоплательщиков. Гармонизация и поддержка баланса этих интересов позволяет создать необходимые условия для обеспечения подъема экономики, социальной стабильности в обществе и повышения благосостояния населения.

В упрощенном виде механизм воздействия налогового регулирования на баланс интересов государства и плательщиков может быть представлен следующим образом (*рис. 5.1*).

Исходя из задач фискальной политики, государство заинтересовано в увеличении общей суммы налогов и сборов, поступающей в бюджеты всех уровней и государственные целевые фонды. Чрезмерное повышение налоговой нагрузки (приоритет интересов государства) лишает плательщиков стимулов к развитию и расширению масштабов деятельности, что ведет к таким негативным последствиям, как уклонение от налогообложения и «тенизация» экономики.

Интерес налогоплательщиков, напротив, состоит в минимизации затрат, связанных с погашением налоговых обязательств, поэтому

либерализация налогообложения объективно способствует укреплению финансового состояния налогоплательщиков, наращиванию объемов продаж (т. е. насыщению рынка и созданию конкурентной среды) и увеличению выплат, связанных с оплатой труда. Последнее, в свою очередь, не только обеспечивает подъем благосостояния народа, но и стимулирует увеличение спроса в масштабах страны и, в конечном счете, является важнейшим фактором стабильного экономического роста. Обоснованное снижение налоговой нагрузки позитивно сказывается на величине налоговых поступлений в бюджет, поскольку обусловленное им увеличение масштабов деятельности налогоплательщиков расширяет базу косвенного налогообложения, а рост прибыли предприятий и выплат по оплате труда обеспечивает рост налоговых поступлений по прямым налогам и сборам. В то же время излишняя либерализация налогообложения означает сокращение доходов государства, что ведет к невозможности в полном объеме финансировать текущие государственные социальные и экономические программы, т. е. к ущемлению общенациональных интересов.



**Рис. 5.1. Механизм влияния налогового регулирования на баланс интересов государства и налогоплательщиков**

Таким образом, задачей государственной налоговой политики является установление такого оптимального уровня и условий нало-

гообложения, которые обеспечивают баланс интересов государства и плательщиков. Проблема заключается в том, что эти интересы являются динамичными и зависят от множества факторов. Поэтому оптимальные для определенных условий и в конкретный момент времени параметры налоговой системы перестают обеспечивать баланс интересов с изменением приоритетов развития общества и целей экономической и социальной политики государства.

Общую оценку налоговой политики и изменений в налоговом законодательстве следует производить с точки зрения целей политики в бюджетно-налоговой сфере. В частности, общей целью налоговой политики является стимулирование развития производства, снижение налогового бремени на добросовестных налогоплательщиков, и прежде всего, на отечественных производителей, уменьшение неплатежей и расширение налоговой базы.

Налоги оказывают определяющее и двоякое влияние на развитие производства. С одной стороны, изъятие в форме налогов определенной части доходов плательщиков приводит к уменьшению инвестиционных возможностей последних, что негативно отражается на развитии производства. С другой стороны, налоги могут определенным образом стимулировать развитие производства [93]. Непосредственное влияние налогообложения на результаты расширенного воспроизводства проявляется в формировании системы финансовых стимулов для последующего развития предпринимательства при снижении налогового пресса. Уже отмечалось, что высокий уровень налогообложения подрывает стимулы к расширению предпринимательской деятельности. Напротив, введение оптимальных налоговых ставок и обоснованных налоговых льгот порождает ряд действенных стимулов для экономического роста. Увеличиваются объемы предпринимательской деятельности и, как следствие, растет база налогообложения и первичные доходы налогоплательщиков [54].

Принудительное изъятие у плательщика определенной части дохода побуждает его к повышению производительности труда и ведет к росту производства. Однако налоги могут стимулировать труд и предпринимательскую инициативу лишь в том случае, если плательщик будет уверен, что посредством налога государство не

изымет у него весь прирост прибыли, полученный в результате уменьшения расходов производства. В противном случае у плательщика, напротив, исчезает любое желание повышать производительность труда и расширять производство.

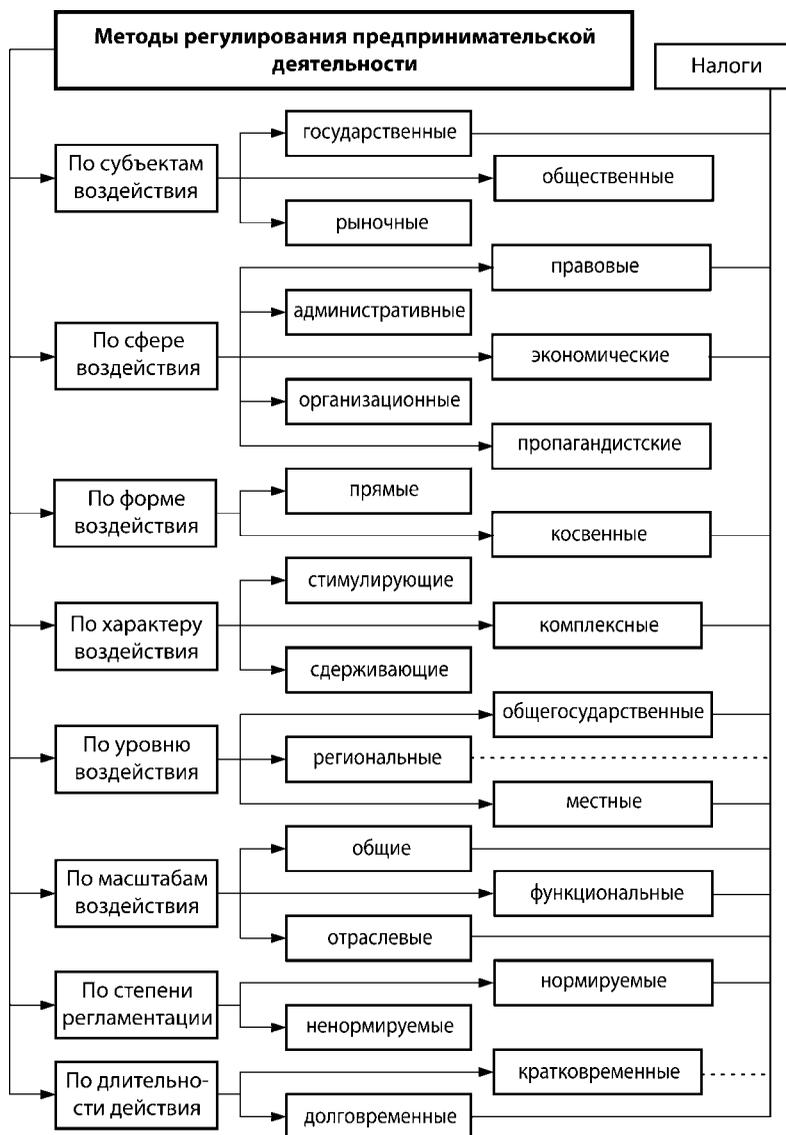
Используя налоговые поступления, государство может перераспределять капитал из тех отраслей производства, которые удовлетворяют менее неотложные общественные потребности, в те отрасли, развитие которых даст возможность решить принципиально важные для общества в целом проблемы, поднять экономику страны на более высокую ступень. Таким образом, посредством налоговых поступлений государство может влиять на структуру производства.

Проводя определенную налоговую политику, государство изменяет структуру совокупного спроса в стране (изъятие посредством налогов части индивидуальных доходов приводит к уменьшению потребительских расходов и индивидуальных инвестиционных расходов) и увеличивает государственный спрос на продукцию отдельных отраслей и компаний, следовательно, создавая для них рынки сбыта, стимулирует их развитие. Кроме того, государство само организует производство общественных товаров и услуг, финансируя это производство за счет налоговых поступлений.

Определенные элементы налогообложения (налоговые льготы, ставки) могут использоваться как рычаги ускорения развития производства в общественно необходимых направлениях.

Вместе с тем, несмотря на высокую эффективность, абсолютизировать налоговое регулирование было бы неправильным, поскольку исключительно путем изменения условий налогообложения без других рычагов государственной экономической политики невозможно решить все проблемы в сфере экономики. Поэтому налоговое регулирование следует рассматривать как один из эффективных и необходимых механизмов государственного регулирования экономики, который должен применяться в сочетании с другими косвенными и прямыми методами.

Налогообложение занимает особое место в государственном регулировании предпринимательской деятельности (*рис. 5.2*).



**Рис. 5.2. Налоги в системе методов регулирования предпринимательской деятельности [38]**

Прежде всего, с точки зрения *субъектов воздействия*, налоговое регулирование однозначно относится к государственным методам регулирования предпринимательской деятельности. Именно государство определяет существенные условия налогообложения, организует налоговый процесс и обеспечивает контроль за своевременностью и полной уплаты налогов и сборов.

С точки зрения сферы воздействия, налоговое регулирование большинством специалистов относится к экономическим методам, поскольку по своей сути оно реализуется именно через экономические интересы субъектов налогового процесса. В соответствии с частью первой ст. 17 Хозяйственного кодекса Украины [2] система налогообложения Украины должна базироваться на принципе сочетания интересов общества, государства, территориальных общин, субъектов хозяйствования и граждан.

В то же время спецификой налогового регулирования является жесткое законодательное закрепление налоговых правоотношений. С учетом этого налоговое регулирование может быть классифицировано также и как правовой метод государственного регулирования предпринимательской деятельности.

Хозяйственным кодексом Украины (ст. 17, часть I) определено, что «система налогообложения в Украине, налоги и сборы устанавливаются исключительно законами Украины» [2]. Аналогичная норма содержится и в Конституции Украины.

В Законе Украины «О системе налогообложения» [11] налоговое регулирование как проявление регулирующей функции налогов нашло отражение в системе принципов построения системы налогообложения (ст. 3). Из двенадцати сформулированных в этой статье принципов четыре в той или иной мере связаны с налоговым регулированием. Это принципы:

- ✦ стимулирования научно-технического прогресса, технологического обновления производства, выхода отечественного товаропроизводителя на мировой рынок высокотехнологической продукции;
- ✦ стимулирования предпринимательской производственной деятельности и инвестиционной активности – введе-

- ние льгот по налогообложению прибыли (дохода), направленному на развитие производства;
- ✦ обязанности – внедрение норм уплаты налогов и сборов (обязательных платежей), определенных на основании достоверных данных об объектах налогообложения за отчетный период, и установление ответственности налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства;
  - ✦ социальной справедливости – обеспечение социальной поддержки малообеспеченных слоев населения путем внедрения экономически обоснованного необлагаемого минимума доходов граждан и применение дифференцированного и прогрессивного налогообложения граждан, получающих высокие и сверхвысокие доходы.

Комплексный характер налогового регулирования проявляется и в том, что системе налогообложения, в т. ч. и в Украине, присущи и некоторые признаки административных методов регулирования. Так, в частности, один из общегосударственных налогов – плата за торговые патенты – по своей сути является платой за право на осуществления отдельных видов деятельности, т. е. однозначно носит разрешительный характер [5]. Кроме того, к мерам административного воздействия может быть отнесен запрет на применение фиксированного налога с доходов от предпринимательской деятельности вследствие нарушения установленных для таких плательщиков ограничений (ст. 14 Декрета Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге с граждан» [14]), ограничение на осуществление отдельных хозяйственных операций с активами, находящимися в налоговом залоге и др.

*По форме воздействия* налоговое регулирование относится к косвенным методам, базирующимся не на прямом принуждении хозяйствующих субъектов, а на использовании их экономических интересов. Дело в том, что, используя средства налоговой политики, государство создает условия, при которых плательщику становится выгодным осуществлять действия, отвечающие государственным интересам, и невыгодным – делать то, что интересам общества не соответствует.

Меры налогового регулирования *по характеру воздействия* могут быть как стимулирующими, так и сдерживающими, т. е. носят комплексный характер. Так, введение в 1999 г. упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства [13] послужило мощным стимулом для развития этого сектора национальной экономики. Примером налогового «сдерживания» может служить применявшийся в 1997 – 2002 гг. специальный метод налогового учета бартерных операций (валовой доход и налоговые обязательства по НДС увеличивались в момент осуществления первой в рамках бартера операции, а право на увеличение валовых расходов и налоговый кредит возникало в момент осуществления заключительной операции [9]). Его применение в значительной мере способствовало сокращению удельного веса бартера в экономике страны. Классическим примером налогового «сдерживания» является акцизный сбор, введение которого при наличии эластичного спроса способствует снижению потребления подакцизных товаров.

*По уровню воздействия* налоговое регулирование осуществляется как на общегосударственном (общегосударственные налоги и сборы), так и на местном уровне (местные налоги и сборы, а также предоставление местными органами самоуправления льгот по общегосударственным налогам и сборам в пределах зачисляемых в местные бюджеты сумм, что предусмотрено Законом Украины «О системе налогообложения» [11]). Вместе с тем начиная с конца 90-х годов XX в. некоторые механизмы налогового регулирования приобретают характер региональных. Это, в частности, относится к территориям, на которых в качестве эксперимента применялся специальный торговый патент, а также к специальным (свободным) экономическим зонам и территориям приоритетного развития, границы которых во многих случаях не соответствуют границам отдельных территориальных общин.

С точки зрения *масштабов воздействия*, меры налогового регулирования могут носить общий (воздействуя на всех без исключения плательщиков, например, снижение с 01.01.2004 г. ставки налога на прибыль), отраслевой (налоговые механизмы поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, субъектов книгоиз-

дательского дела, предприятий автомобиле-, самолето-, судостроительной и других отраслей) или же функциональный характер (налоговое стимулирование инновационной, инвестиционной деятельности и т. п.).

**По степени регламентации** налоговое регулирование следует отнести к нормируемым методам государственного регулирования, причем в отличие от других методов, установление ставок налогов и сборов, за редкими исключениями, осуществляется органами законодательной власти или местного самоуправления.

С точки зрения **длительности действия**, налоговое регулирование в большинстве случаев относят к долговременным методам [38, 46, 47], что связано с высокой инерционностью экономических процессов и, как следствие этого, – значительным временным разрывом между моментом осуществления регулирующего воздействия и моментом получения соответствующего результата. Вместе с тем, существует и диаметрально противоположная точка зрения, согласно которой «стержень налогового регулирования составляет система экономических средств оперативного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств» [51, с. 121].

По мнению авторов, меры налогового регулирования, в зависимости от целей, избранного механизма и порядка его применения, могут носить как долговременный (стратегический), так и оперативный (тактический) характер. В первом случае имеются в виду механизмы налогового регулирования, результат применения которых обеспечивает достижение стратегических целей и, как правило, не может быть получен в том же периоде, в котором реализуется регулирующее воздействие. К ним относятся, например, стимулирование инвестиционной активности субъектов предпринимательской деятельности и граждан, меры, направленные на детенизацию экономики и легализацию объектов налогообложения и т. д. Во втором случае речь идет о мерах, способных обеспечить получение результата без существенного временного лага, т. е. практически сразу же после введения соответствующего регулирующего механизма. К ним относится: регулирование конъюнктуры рынка путем изменения ставок таможенной пошлины и ввозного НДС (в 2004 г. такие меры были применены для недопущения роста цен на внутреннем

рынке зерна); введение льгот по НДС для субъектов книгоиздательского дела (2004 г.) – с целью защиты отечественных товаропроизводителей и т. д.

История осмысления и практического применения налогового регулирования как реализации регулирующей функции налогов тесно связана с эволюцией теорий налогообложения.

Классическая теория, наиболее яркими представителями которой были А. Смит, У. Пети, Ж.-Б. Сей, Д. Рикардо, Дж. Миль, базировалась на исключительности фискальной функции, а налоги рассматривались только как источники дохода бюджета государства.

В трудах Дж. Кейнса в начале XX в. прослеживается уже принципиально иной подход к налогам – как ко «встроенным механизмам гибкости» экономической системы [48, с. 364-365]. Налоги в кейнсианской теории рассматриваются в качестве инструмента государственного регулирования экономики, в т. ч. и для сглаживания резких колебаний экономических процессов.

Теория монетаризма М. Фридмана рассматривала налоги как инструменты изъятия из обращения излишней денежной массы, т. е. регулирующее воздействие налоговой политики в этой теории сводилось прежде всего к стабилизации инфляционных процессов.

Представители неокейнсианской теории И. Фишер и Н. Кадлор в качестве основных инструментов налогового регулирования рассматривали объект и базу налогообложения. Особое место в этой теории занимала идея переключения накопленных сбережений в инвестиции и на другие направления при помощи налогов на потребление.

Сформировавшаяся к 70-м гг. XX в. теория экономики предложения, определенным образом синтезировавшая неоклассическую экономическую теорию, теорию предельной эффективности факторов производства и современного монетаризма, признает высокую эффективность налогового регулирования экономики. При этом основными направлениями налогового регулирования признаются воздействие налогов на воспроизводственные процессы, процессы накопления капитала и уровень платежеспособного спроса населения – прежде всего за счет изменения налоговых ставок.

В отечественной финансовой мысли XIX–XX веков необходимость активного использования регулирующей функции налогообложения сформулирована в работах С. Иловайского [46], И. Х. Озерова [99], А. А. Тривуса [90], А. А. Соколова [90]. При этом наряду с ролью налогов в регулировании экономических процессов отмечалось значение налогового регулирования для социальной политики государства.

В работах современных украинских исследователей [34, 38, 52, 61, 93] большое внимание уделяется не самой возможности воздействия налогов на экономику, которая в настоящее время уже не подвергается сомнению, а преимущественно проблемам эффективности применения инструментария налогового регулирования, и прежде всего, в сфере развития предпринимательской деятельности.

С точки зрения масштабов, следует различать налоговое регулирование экономических процессов на макро- и микроуровне.

К числу важнейших задач, решаемых при помощи налогового регулирования на макроуровне, относятся:

- ✦ *регулирование спроса и предложения.* Решение этой задачи обеспечивается изменением соотношения прямых и косвенных налогов, сдерживанием спроса на определенные группы товаров посредством введения специальных налогов и сборов (акцизного сбора, сбора на развитие садоводства, виноградарства, хмелеводства и т. п.);
- ✦ *формирование рационального соотношения между накоплением и потреблением.* Снижение налогового бремени, как правило, приводит к опережающему росту накопления;
- ✦ *воздействие на темпы инфляционных процессов.* С одной стороны, налоги рассматриваются как средство изъятия излишней массы денежных средств, а с другой, – изменение ставок косвенных налогов оказывает прямое воздействие на уровень цен;
- ✦ *формирование рациональной отраслевой структуры.* Введение отраслевых налоговых льгот (для субъектов издательского дела, предприятий автомобиле-, судостроительной отраслей и т. п.), а также специальных отраслевых налоговых режимов (фиксированный сельскохозяйственный налог и

специальный режим НДС для сельхозтоваропроизводителей) приводит к уменьшению налоговых изъятий у предприятий, работающих в этих отраслях, что обеспечивает увеличение рентабельности и повышение на этой основе инвестиционной привлекательности этих отраслей, и в конечном счете, их ускоренное развитие;

- ✦ *стимулирование инновационных и инвестиционных процессов.* Это направление налогового регулирования стало особенно популярным в налоговых системах большинства развитых государств и затрагивает интересы всех налогоплательщиков. Наиболее характерными инструментами, используемыми для налогового стимулирования инвестиционной деятельности являются: налоговый инвестиционный кредит (в виде отсрочки или рассрочки погашения налоговых обязательств на период реализации соответствующего проекта); прямые льготы инновационным предприятиям; специальные механизмы налогообложения дивидендов, введение специальных режимов налогообложения (в рамках специальных экономических зон и технопарков) и т. п.;
- ✦ *ускоренное развитие депрессивных регионов.* Решение этой задачи осуществляется за счет таких средств налогового регулирования, как введение специальных режимов налогообложения отдельных территорий, а также реализация региональной налоговой политики органами местного самоуправления (в компетенцию которых входит не только введение и отмена большинства местных налогов и сборов, но и предоставление льгот по общегосударственным налогам и сборам, поступающим в местные бюджеты).

Реализация налогового регулирования на микроуровне проводится через изменение налоговой нагрузки на конкретных налогоплательщиков, соответствующих установленным критериям.

Среди задач, решаемых средствами налогового регулирования на уровне субъектов хозяйствования, можно отметить такие:

- ✦ *создание заинтересованности в развитии предпринимательской инициативы населения.* Среди мер этого направ-

ления в отечественной и зарубежной практике налогообложения заслуживают внимания такие, как освобождение вновьсозданных субъектов хозяйствования от налогообложения на определенный период (т. н. налоговые каникулы), введение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, кассовый метод налогового учета по НДС для вновьсозданных торговых предприятий и др.;

- ✦ *увеличение объемов деятельности и развитие конкурентной среды.* Наиболее радикальным средством воздействия на субъектов хозяйствования в этом направлении явилось введение единого налога с физических лиц – субъектов малого предпринимательства, налоговые обязательства по которому не связаны в объемами выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- ✦ *стимулирование рационального использования ресурсов.* В определенном смысле на решение этой задачи направлено само введение таких общегосударственных налогов и сборов, как плата за землю, сбор за загрязнение окружающей природной среды и некоторых других налогов и сборов;
- ✦ *обеспечение экономической заинтересованности предприятий в инновационном развитии.* Эта задача решается путем стимулирования: повышения образовательного уровня работников предприятий (отнесение к валовым расходам затрат на профессиональную подготовку и переподготовку кадров, что позволяет уменьшить налоговую нагрузку по налогу на прибыль); развития научной и научно-технической деятельности субъектов хозяйствования (затраты на научные исследования также разрешено включать в состав валовых расходов); введение целевых льгот для инновационных проектов и т. п.;
- ✦ *насыщение рынка социально значимыми товарами и услугами.* Так, в частности, специальные льготы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость установлены в Украине для отечественных производителей продуктов

детского питания, торговля некоторыми товарами первой необходимости осуществляется с приобретением льготного торгового патента;

- ✦ *сдерживание роста объемов производства товаров, в увеличении потребления которых государство не заинтересовано.* Наиболее характерным примером в этом плане является введение акцизного сбора, что удорожает конечную цену подакцизного товара, что при высокой эластичности спроса отрицательно влияет на объемы его потребления, следствием чего является усиление конкуренции и соответствующее ограничение производства таких товаров.

Развитие налоговой науки и практики налогообложения выдвигает на передний план ряд базовых проблем, связанных с развитием налогового регулирования.

Первой такой проблемой является ***проблема рационального сочетания фискальной и регулирующей функций налогов.*** С решением этой проблемы связано построение эффективной системы налогообложения и степень развитости механизмов налогового регулирования. Признание важности этой проблемы подтверждается тем, что частью второй ст. 17 Хозяйственного кодекса Украины [2] в качестве обязательного требования к законам, регулирующим налогообложение субъектов хозяйствования, выдвинуто не просто рациональное, а оптимальное сочетание этих функций.

Следует отметить, что универсальных рецептов для обеспечения такого оптимального сочетания нет ни в налоговой науке, ни в практике налогообложения, а рациональное (эффективное) соотношение – весьма динамично и в каждый момент исторического развития налоговой системы определяется действием целого ряда факторов.

Вполне очевидно, что на начальном этапе становления налоговой системы государства в период построения в Украине рыночных отношений и при отсутствии необходимого опыта налогового регулирования основной задачей налоговой политики было обеспечение формирования доходной части бюджета. Именно этими обстоятельствами обусловлен ярко выраженный фискальный тип налоговой системы начала – середины 90-х годов прошлого века.

Развитие теории и практики налогообложения обусловило усиление внимания к регулирующей функции налогообложения на втором этапе реформирования налоговой системы Украины, начало которого обычно связывается с 1997 г. – годом принятия в новой редакции основополагающих налоговых законов. Именно на этом этапе получили законодательное закрепление действующие в настоящее время принципы построения системы налогообложения, связанные с регулирующей функцией налогов; радикальному пересмотру и последующей быстрой либерализации была подвергнута система налоговых льгот, а также впервые в истории украинского налогообложения была предпринята попытка системного подхода к налоговому регулированию. Последнее направление было реализовано путем:

- ✦ проведения широкомасштабных экспериментов в сфере отраслевого налогообложения (налоговое стимулирование предприятий горнометаллургического комплекса, легкой и деревообрабатывающей промышленности, а также введение системы налоговых льгот для предприятий космической, авиа-, судостроительной и некоторых других отраслей);
- ✦ введения четырех альтернативных систем налогообложения (специального торгового патента, единого налога для субъектов малого предпринимательства, фиксированного налога и фиксированного сельскохозяйственного налога);
- ✦ создания специальных налоговых режимов в свободных экономических зонах, на территориях приоритетного развития и в технопарках.

В результате необоснованного увлечения налоговым стимулированием налоговая нагрузка на экономику Украины (с учетом всех налогов и сборов, а также взносов в Пенсионный фонд Украины) снизилась в период 1997 – 2002 гг. с 35,1 до 28,7% к ВВП [116, с. 201].

С 2004 г. начался процесс постепенного свертывания необоснованных налоговых льгот, и в первую очередь, налоговых льгот индивидуального характера, результатом которого явился серьезный пересмотр и радикальное сокращение перечня льгот и других механизмов налогового стимулирования со второго квартала 2005 г.

Основными аргументами в пользу такого принципиального поворота налоговой политики являлись необоснованность многих существующих налоговых льгот и злоупотребления, связанные с особыми условиями налогообложения в специальных экономических зонах и на территориях приоритетного развития. Вместе с тем сложившаяся к 2005 г. ситуация связана не только с перечисленными проблемами, но также и с несовершенством применяемых механизмов налогового регулирования и недостаточной их эффективностью, поэтому полный отказ от некоторых из отмененных льгот, а также от специальных режимов налогообложения территориального характера представляется все же недостаточно обоснованным.

В принципе любая мера налоговой политики прямо или опосредованно несет в себе определенное регулирующее воздействие на плательщиков. Вместе с тем, *сфера эффективного применения налогового регулирования* ограничена.

*Во-первых*, регулирующее воздействие далеко не всегда приводит к гарантированному получению ожидаемого результата. В этом плане заслуживает внимания точка зрения В. М. Фокина о том, что регулирующая функция налога проявляется только в зоне приемлемого (оправданного) риска, где присутствует причинно-следственная связь между налоговым воздействием и ожидаемой реакцией субъектов экономической деятельности и экономических процессов [105, с. 12]. Кроме того, не следует забывать, что налоговое регулирование является только одним из множества факторов, определяющих экономическое поведение субъектов хозяйствования. Негативное влияние других факторов может свести на нет целесообразность тех или иных налоговых нововведений. Поэтому налоговое регулирование следует рассматривать не как универсальное и абсолютно эффективное средство экономической политики государства, а как один из ее элементов, который может обеспечить получение результата только в комплексе с другими средствами государственного регулирования экономики.

*Во-вторых*, проблема эффективности налогового регулирования связана с соответствующими затратами, которые государство в лице контролирующих органов и других органов исполнительной власти несет не только в связи с разработкой и реализацией регу-

лирующего воздействия, но и в связи с необходимостью осуществления администрирования и контроля. На практике такие затраты могут превысить ожидаемый результат, что приводит к неэффективности соответствующих мер налогового регулирования. Характерным примером такой ситуации в украинской практике налогообложения является сбор с владельцев собак. Несмотря на то, что этот местный сбор является обязательным к применению на всей территории Украины, он введен далеко не во всех территориальных общинах именно в связи с тем, что затраты на его администрирование превышают поступающие суммы сбора.

*В-третьих*, применение конкретных инструментов налогового регулирования должно быть тщательнейшим образом просчитано и жестко регламентировано для предупреждения возможных злоупотреблений. Теоретически эффективные меры налогового регулирования на практике могут не привести к ожидаемому результату исключительно в связи с отсутствием четкого и однозначного механизма их реализации.

*В-четвертых*, практически любое мероприятие в сфере налогового регулирования имеет определенный временной горизонт применения. Оценка эффективности его использования должна учитывать результаты и затраты за весь период его действия с учетом одновременности ожидаемых затрат и результатов, причем величина временного лага в значительной мере определяется характером регуляторного воздействия.

Поэтому любое регуляторное воздействие в сфере налогообложения предварительно должно быть оценено не только с позиций связанных с ним затрат и ожидаемого результата, но и с точки зрения вероятности получения последнего.

## **5.2. Инструменты налогового регулирования**

Регулирующее воздействие налогообложения на экономические и социальные процессы реализуется через систему инструментов налогового регулирования, которая включает в себя подсистему средств налогового стимулирования и подсистему экономических санкций за нарушения, связанные с налогообложением.

Наиболее динамичной частью системы инструментов налогового регулирования является первая из этих подсистем (рис. 5.3).



**Рис. 5.3. Подсистема средств налогового стимулирования**

Принципиально система средств налогового стимулирования включает в себя три группы инструментов.

К **первой группе** относятся локальные налоговые льготы, под которыми авторы [42] понимают льготы по отдельным налогам и сборам, которые предоставляются плательщику соответствующими законодательными актами при наличии определенных условий и не имеют системного характера. Кроме того, характерной чертой этих льгот является их экстерриториальность – они применяются на всей территории страны (относительно общегосударственных налогов и сборов) или на территории отдельной территориальной общины (местные налоги и сборы).

Несмотря на то, что термин «налоговые льготы» является одним из самых распространенных в терминологии налогообложения, единый подход к определению этого понятия в современной специальной литературе отсутствует, а в действующем украинском налоговом законодательстве он вообще не определен.

Под льготой в общем смысле понимается полное или частичное освобождение от соблюдения установленных законом общих правил, выполнения каких-либо обязанностей [20, с. 508].

В отношении же термина «налоговая льгота» подходы разных специалистов существенно различаются. Так, по мнению Н. Кучерявенко [54], «льготы – это полное или частичное освобождение юридических лиц и граждан от уплаты налогов». Достаточно близкую трактовку этого термина использует и А. Началов [66, с. 172], уточняя, что освобождение это касается определенного круга физических и юридических лиц. На взгляд авторов, этот подход явно не является полным и ограничивает понятие налоговых льгот только субъектами налогообложения (налогоплательщиками).

Другая трактовка этой категории предложена В. Федосовым, который считает, что налоговые льготы следует рассматривать как дифференциацию ставок – снижение или повышение налоговой ставки для отдельных плательщиков [103]. Вместе с тем сведение экономической сущности налоговых льгот исключительно к уменьшению налоговой ставки также существенно сужает это понятие.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налоговой льготой считается предоставленная налогоплательщику возможность уменьшать подлежащую уплате сумму налога или сбора при наличии оснований, установленных Кодексом или другим ак-

том налогового законодательства. По мнению О. Пиддисной [73], налоговые льготы – это законодательно закрепленный перечень условий, при наличии которых плательщик налога уменьшает налоговые обязательства.

Заслуживает поддержки точка зрения В. Буряковского который выделяет налоговые льготы в отдельный элемент налога [24], к этому, очевидно, следует прибавить, что характер конкретной льготы определяется тем, к какому из элементов налога он применяется (см. рис. 5.3).

Специфика института налоговых льгот определяется видами налогов, методиками расчета, целями их использования. Мировая практика выработала оптимальный комплекс принципов предоставления налоговых льгот. К ним, в частности, относятся:

- ✦ применение налоговых льгот не должно носить избирательного характера. Индивидуально предоставляемые плательщику льготы нарушают права других субъектов хозяйствования и, как правило, имеют коррупционный характер;
- ✦ применение льгот не должно наносить существенного ущерба государственным экономическим интересам, а их введение должно быть экономически обосновано как с точки зрения интересов государства, так и с позиции интересов плательщика;
- ✦ при введении льгот преимущество имеют целевые льготы, применение которых предполагает строго целевое использование суммы налога, оставленной в распоряжении плательщика;
- ✦ порядок действия и условия предоставления налоговых льгот должен определяться исключительно в законодательных актах и не подлежит существенным корректировкам на местном уровне;
- ✦ полномочия местных органов управления в сфере налоговых льгот должны быть законодательно урегулированы.

**Вторая группа** средств налогового стимулирования включает в себя специальные налоговые режимы, которые могут быть, в свою очередь, классифицированы в две подгруппы в зависимости от на-

правленности налогового стимулирования: территория или отрасль народного хозяйства.

Отличительными чертами специальных режимов налогообложения от локальных налоговых льгот являются:

1. Введение специальных режимов налогообложения имеет комплексный характер. В рамках каждого специального режима применяется комплекс взаимосвязанных налоговых льгот, относящихся к разным налогам и сборам (большой частью – налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, пошлина и плата за землю), и применяемых одновременно.

2. Специальные налоговые режимы в отличие от локальных льгот, период действия которых не ограничен, вводятся на определенный соответствующим законодательным актом период. Временный период применения специальных режимов обусловлен их экспериментальным характером.

3. Целью введения специальных налоговых режимов является стимулирование развития отдельных регионов (территориальный признак) или отраслей национальной экономики (отраслевой признак), что и определяет круг субъектов льготного налогообложения.

4. Специальные режимы направлены на стимулирование развития регионов или отраслей при помощи создания соответствующих условий для интенсификации инвестиционной и инновационной (преимущественно в рамках технопарков) деятельности.

5. Для средств налогового стимулирования этой группы характерно сочетание собственно налоговых льгот с другими способами неналогового регулирования предпринимательской деятельности.

*Первая подгруппа специальных налоговых режимов* включает в себя специальные экономические зоны, территории приоритетного развития, а также технопарки.

Возможность создания специальных экономических зон в Украине определена Законом Украины «Об общих основах создания и функционирование специальных (свободных) экономических зон» от 13.10.92 г. № 2673-ХІІ. Им предусмотрено функционирование в Украине разных типов специальных (свободных) экономических зон: свободные таможенные зоны и порты, экспортные, транзитные зоны, таможенные склады, технологические парки, технополисы,

комплексные производственные зоны, туристическо-рекреационные, страховые, банковские и др.

Этим законом установлено, что специальная (свободная) экономическая зона является частью территории Украины, на которой устанавливается и действует специальный правовой режим экономической деятельности и порядок применения и действия законодательства Украины, в том числе и относительно вопросов валютного и таможенного регулирования, а также налогообложения.

Целью создания специальных (свободных) экономических зон является привлечение и содействие иностранным инвестициям; активизация совместно с иностранными инвесторами предпринимательской деятельности для наращивания экспорта товаров и услуг; поставок на внутренний рынок высококачественной продукции и услуг, привлечение и внедрение новых технологий, рыночных методов хозяйствования; развитие инфраструктуры рынка; улучшение использования природных и трудовых ресурсов, ускорение социально-экономического развития регионов и страны в целом.

Впервые нормы специального режима были реализованы в северокрымской экспериментальной экономической зоне «Сиваш» (1995 г.). В дальнейшем специальные налоговые режимы были введены в ряде регионов Украины. С учетом местных особенностей для каждой такой зоны установлены разные условия осуществления льготной инвестиционной деятельности (приоритетные направления инвестиций, требования к их размеру и т. п.).

К позитивным моментам ввода специальных режимов налогообложения в рамках СЭЗ, ТПР и технопарков следует отнести:

- ✦ привлечение инвестиций в виды экономической деятельности, которые были определены приоритетными как для обеспечения структурной перестройки экономики страны, так и для развития регионов;
- ✦ привлечение инвестиций в сферу малого и среднего бизнеса с соответствующим созданием новых рабочих мест и сохранением существующих, что способствует стабилизации социальной ситуации в регионах;
- ✦ активизация экспортных операций (удельный вес экспорта субъектов специальных режимов достиг 24,5% общего объема реализованной продукции);

- ✦ возвращение капитала, ранее вывезенного за пределы Украины;
- ✦ заинтересованность субъектов предпринимательской деятельности в декларировании полученных доходов и направлении прибыли на последующее инвестирование

В настоящее время в Украине согласно законодательству действуют такие специальные режимы:

- ✦ экспериментальная экономическая зона;
- ✦ специальная (свободная) экономическая зона;
- ✦ специальная экономическая зона туристическо-рекреационного типа;
- ✦ специальный режим инвестиционной деятельности на территориях приоритетного развития;
- ✦ специальный режим инвестиционной деятельности на определенных территориях;
- ✦ технологические парки со специальным режимом инвестиционной и инновационной деятельности.

К *основным налоговым льготам*, предусмотренным законодательством для специальных экономических зон и территорий приоритетного развития, относятся:

- 1) освобождение от налогообложения прибыли предприятий или налогообложение ее по сниженной ставке;
- 2) освобождение от налогообложения инвестиций;
- 3) освобождение от уплаты пошлины и налога на добавленную стоимость при импорте товаров, кроме подакцизных, для реализации инвестиционных проектов;
- 4) освобождение от обязательной продажи поступлений в иностранной валюте;
- 5) освобождение от платы за землю;
- 6) освобождение от уплаты сборов в некоторые общегосударственные целевые фонды;
- 7) специальный порядок ввоза (вывоза) товаров в режиме специальной таможенной зоны с применением льгот по уплате пошлины и налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем в связи с недостаточной эффективностью и связанными с такими режимами злоупотреблениями начиная с 2004 г.

введен мораторий на создание новых специальных экономических зон и территорий приоритетного развития, а в 2005 г. отменены все налоговые льготы. Последнее обстоятельство нанесло серьезный удар по инвестиционной привлекательности Украины, поскольку по состоянию на 01.01.2005 г., по данным Министерства экономики и вопросам европейской интеграции Украины, участие в реализации осуществлявшихся в льготном режиме инвестиционных проектов на территории специальных экономических зон и территорий приоритетного развития принимали только с украинской стороны 642 субъекта хозяйствования (табл. 5.1).

**Таблица 5.1**

**Количество субъектов предпринимательской деятельности, которые реализуют инвестиционные проекты на территориях приоритетного развития и специальных (свободных) экономических зон, по состоянию на 01.01.2005 г.**

Регион	Кол-во предприятий	Регион	Кол-во предприятий
1	2	3	4
ТПР «Большая Ялта»	14	Волынская обл.	17
ТПР «Керчь»	11	ТПР в Луганской обл.	24
ТПР «Феодосия»	4	Специальный режим инвестиционной деятельности на территории Харькова	65
ТПР «Сиваш»	17		
ТПР «Алушта»	11		
ТПР «Судак»	4		
ТПР «Восточный Крым»	4	ТПР в г. Шостка (Сумская обл.)	3
СЭЗ «Порт Крым»	1	СЭЗ «Яворів»	58
Итого по АРК «Крым»	62	Технопарк «Яворів»	33
ТПР в Черниговской обл.	21	СЭЗ «Курортополіс «Трускавець»	20
ТПР в Закарпатской обл.	93	Итого по Львовской области	116

Окончание табл. 5.1

1	2	3	4
СЭЗ «Закарпатье»	30	СЭЗ «Славутич» (Киевская обл.)	26
ТПР в Житомирской области	27	СЭЗ «Донецьк»	2
СЭЗ «Порто-Франко»	4	СЭЗ «Азов»	3
СЭЗ «Рені»	5	ТПР в Донецкой обл.	135
Итого по Одесской обл.	9	Итого по Донецкой обл.	140
СЭЗ «Миколаїв»	9	Всего по СЭЗ и ТПР Украины	642

**Вторая подгруппа специальных налоговых режимов** – отраслевое направление налогового стимулирования – в Украине реализовано путем:

- ✦ проведения двух экспериментов (для предприятий горнометаллургического комплекса и предприятий легкой и деревообрабатывающей промышленности), которые, в принципе, способствовали улучшению финансового состояния участвующих в них субъектов хозяйственной деятельности [42, 56];
- ✦ введения комплекса налоговых льгот для предприятий автомобиле-, судо-, самолетостроения, сельхозмашиностроения, субъектов космической деятельности и издательского дела, предприятий концерна «Бронетехника Украины», предприятий по изготовлению боеприпасов, их элементов и изделий спецхимии и т. п.

Вместе с тем отраслевой принцип налоговой поддержки национальных товаропроизводителей при отсутствии четких общегосударственных приоритетов способствует искажению отраслевой структуры и создает отдельным отраслям необоснованно льготные условия получения прибыли. Поэтому начиная с 2004 г. в Украине идет процесс постепенного свертывания налоговых льгот отраслевого характера.

Как свидетельствует мировой опыт, роль государства в рыночной экономике зависит от обеспечения конкурентоспособности национальной экономики, создания одинаковых благоприятных условий для развития разных форм бизнеса, в том числе малого, а также всесторонней поддержки предпринимательства и личной инициативы. При этом налоги являются наиболее эффективным рычагом стимулирования развития предпринимательства. В связи с этим **третья группа** средств налогового стимулирования включает четыре (с 2003 г. – три) альтернативные системы налогообложения:

- ✦ упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства;
- ✦ специальный торговый патент (применялся до 2003 г.);
- ✦ фиксированный сельскохозяйственный налог;
- ✦ уплату подоходного налога в фиксированном размере с приобретением патента (исключительно для физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности).

Альтернативность приведенных систем налогообложения обусловлена такими обстоятельствами:

*во-первых*, переход на одну из этих систем налогообложения (за исключением фиксированного сельскохозяйственного налога, относительно которого этот вопрос однозначно не урегулирован) обуславливается лишь решением плательщика, избирающего одну из существующих альтернатив;

*во-вторых*, одна и та же деятельность, осуществляемая субъектом предпринимательства, может облагаться налогом только по одной системе налогообложения – обычной или альтернативной;

*в-третьих*, каждая из этих систем является альтернативой обычной системе налогообложения, то есть предусматривает соответствующий перечень налогов и сборов, которые являются обязательными к уплате. При этом выбор одной из этих систем освобождает плательщика от уплаты некоторых налогов и сборов, которые предусмотрены общей налоговой системой.

Кроме того, альтернативным системам налогообложения присуща также «внутренняя альтернативность». Так, плательщики единого налога могут самостоятельно принять решение относительно целесообразности регистрации плательщиками НДС, плательщики

фиксированного сельскохозяйственного налога – относительно формы погашения налоговых обязательств (в натуре или средствами).

Альтернативные системы налогообложения, кроме содействия «детенизации» экономики, одновременно решают две проблемы, которые являются чрезвычайно актуальными для современного этапа развития экономики Украины. Первая связана с необходимостью реализации стимулирующей функции налогообложения, особенно стимулирования роста объемов деятельности и эффективного использования имеющихся ресурсов. Другая – это дерегуляция предпринимательской деятельности, которая существенно снижает затраты на администрирование налогов и сборов и затраты плательщиков на подготовку налоговой отчетности, а также уменьшает риск возникновения ошибок и применение штрафных санкций.

Поэтому применение альтернативных систем налогообложения как на нынешнем этапе развития украинской экономики, так и в будущем можно считать одним из самых эффективных средств реализации стимулирующей функции налогов.

К **основным преимуществам альтернативных систем налогообложения**, с точки зрения общегосударственных интересов, относятся:

- ✦ структурные изменения в валовом доходе в пользу увеличения удельного веса малого бизнеса за счет стимулирования развития действующих и создания новых субъектов предпринимательской деятельности;
- ✦ развитие конкурентной среды и демонополизация экономики;
- ✦ стабилизация сельскохозяйственного производства и улучшение финансового состояния сельхозтоваропроизводителей;
- ✦ увеличение налоговых платежей за счет расширения круга плательщиков и базы налогообложения (ликвидация льгот по налогам, которые заменяются альтернативным налогом);
- ✦ выведение значительной части хозяйственных операций из теневого сектора экономики за счет снижения налоговой нагрузки и упрощения администрирования налогов при применении альтернативных систем;

- ✦ уменьшение объемов задолженности плательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами;
- ✦ упрощение администрирования налогов и уменьшения соответствующих расходов контролирующих органов в результате сокращения перечня налогов и сборов (обязательных платежей), которые оплачиваются субъектами малого предпринимательства, и уменьшение количества проверок по отдельным направлениям налогообложения;
- ✦ уменьшение объема бартерных операций (для упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства), что способствует оздоровлению финансового климата в стране;
- ✦ улучшение социальной ситуации за счет обеспечения дополнительных рабочих мест и развития самозанятости;
- ✦ содействие формированию среднего класса, что будет снижать остроту проблемы расслоения общества по уровню доходов.

Обратной стороной являются *недостатки альтернативных систем налогообложения* с позиций интересов государства:

- ✦ определенное снижение возможностей и эффективности налогового регулирования экономики за счет уменьшения количества налогов и соответственно объектов налогообложения;
- ✦ уменьшение поступлений из такого «обычного источника» формирования доходной части бюджета, как штрафные санкции, в результате уменьшения количества проверок и количества налогов, уплачиваемых при обычной системе налогообложения.

Изучение опыта малого предпринимательства в развитых странах свидетельствует, что содействовать его развитию можно лишь путем сочетания, согласования, комбинирования различных форм, методов, средств регулирования и поддержки, основными среди которых являются: финансово-кредитная поддержка, предусматривающая прямые гарантированные ссуды, целевое субсидирование, льготное кредитование, гарантии перед кредитными обществами, целевое бюджетное финансирование, создание разных

кредитно-финансовых и инвестиционных организаций; благоприятная налоговая политика, предусматривающая формирование системы льготного налогообложения, предоставление права ускоренной амортизации и изъятия амортизационных отчислений из объектов налогообложения; информационно-консультативная поддержка, предоставление консультативной помощи по всем вопросам становления и функционирования структур малого бизнеса; организационно-управленческая поддержка – технологическое обучение, помощь в инновационной сфере, техническая помощь.

В силу инерционности макроэкономических процессов период применения альтернативного налогообложения может быть достаточно длительным, поэтому исследование особенностей применения этих налоговых систем, выявления внутренних противоречий и проблем, сдерживающих их развитие, а также разработка направлений и конкретных рекомендаций относительно усовершенствования альтернативного налогообложения относится к разряду стратегических проблем финансовой науки [42]. Главной целью внедрения упрощенных режимов налогообложения было достичь скорее социальных, чем экономических целей. Именно благодаря снижению налогового напряжения и упрощению механизма администрирования уплаты налогов были созданы благоприятные условия для занятости работоспособного населения и уменьшено социальное напряжение в стране без расходования бюджетных средств, а также создано около 500 тыс. рабочих мест.

Темпы роста количества субъектов предпринимательской деятельности (юридических лиц), которые перешли на упрощенную систему налогообложения, в 2003 г. по сравнению с 2000 г. в отдельных регионах увеличились более чем в 3 раза, а физических лиц-предпринимателей – в 5 раз. При этом удельный вес поступлений единого налога от юридических лиц в общей сумме поступлений вырос более, чем в 5 раз, а от физических лиц – в 2,8 раза [80].

Однако с введением системы упрощенного налогообложения для предприятий возникла возможность, находясь в одном экономическом пространстве, платить налоги по разным системам. Это противоречит принципу единства системы налогообложения и в сочетании с упрощенной системой учета и создает дополнительные возможности для «тенизации» малого предпринимательства.

Следовательно, внедрение системы упрощенного налогообложения предпринимателей – юридических и физических лиц в известной мере смягчило налоговое давление, прежде всего на малые предприятия и индивидуально занятых в легальной экономике. В то же время при сохранении общих неопределенных макроэкономических условий для ведения бизнеса внедрение упрощенной системы налогообложения открыло дополнительные каналы для «теневой» экономики, трансформации безналичных средств в наличные, уплаты налогов и социальных платежей.

Очевидно, формирование оптимальной правовой базы с целью поддержки и развития малого бизнеса должно сопровождаться созданием механизма постоянного анализа реализации нормативных актов, которые регулируют государственную поддержку малого предпринимательства, оценку эффективности действия этих актов и подготовку предложений относительно их усовершенствования.

В то же время основные препятствия для развития предпринимательской деятельности в Украине лежат не только в сфере налоговой политики. Ограничениями также являются финансовые факторы (недостаток собственных оборотных средств и низкая доступность кредитных ресурсов, дефицит инвестиционных ресурсов, отсутствие мотивации к инвестиционной и инновационной деятельности), недостаточность развития институциональной среды, регуляторные барьеры.

Говоря о финансовых факторах, необходимо отметить высокий уровень реальных процентных ставок, отсутствие материальной закладной для обеспечения возвращения полученных средств, неразвитость небанковского финансово-кредитного сектора, что в значительной мере делает невозможным внешнее финансирование для основания и развития малых предприятий. Законодательно не решена проблема создания и деятельности специализированных небанковских финансово-кредитных учреждений по микрокредитованию. Объективные трудности в формировании и развитии малого бизнеса связаны также с дефицитом надлежащей инфраструктуры его поддержки.

Значительное регуляторное давление на малые предприятия и административные препятствия в сфере предпринимательства со-

стоят в основном в необходимости получения большого количества разрешений и согласований, большом количестве проверок, несовершенстве процедур сертификации и лицензирования, сложности и объемности государственной статистической, бухгалтерской и налоговой отчетности, а также существовании коррупции. Как показывает мировой опыт, без снижения уровня коррупции невозможен существенный прогресс в экономическом и политическом развитии государства, реализация принципа верховенства права, значительное увеличение объемов внешних и внутренних инвестиций для осуществления необходимых структурных изменений в экономике [80].

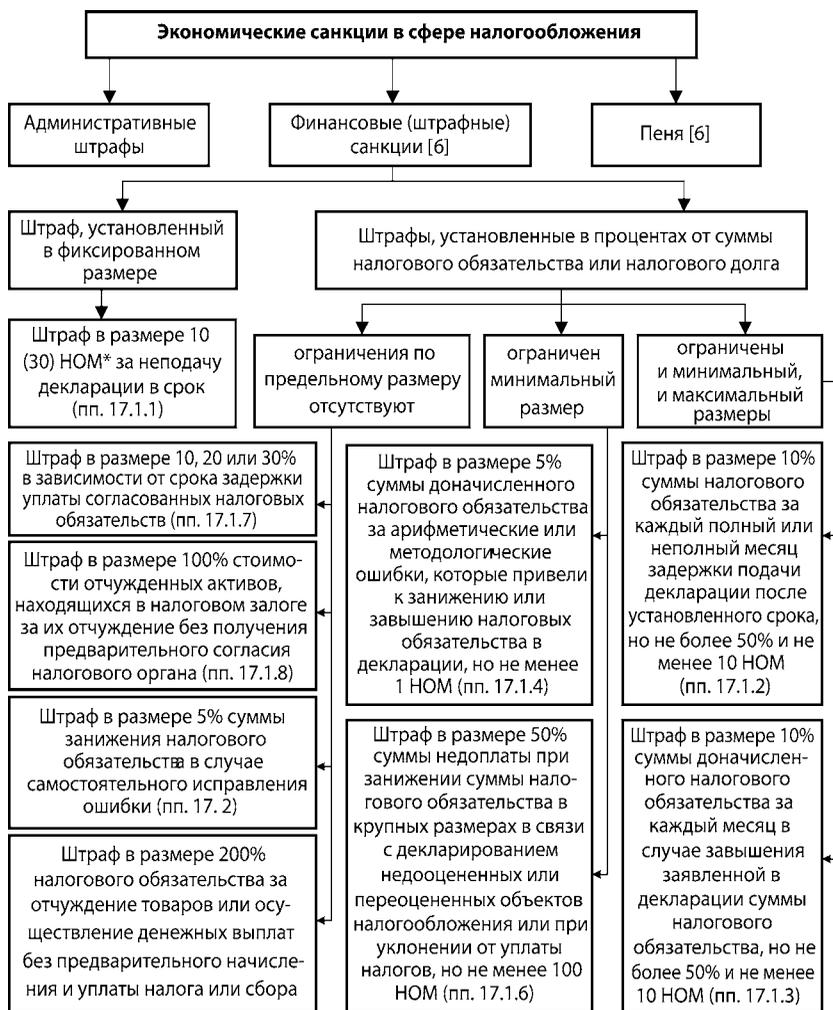
Другой важной подсистемой инструментов государственного налогового регулирования являются экономические санкции (*рис. 5.4*).

Роль санкций двойственна, так как, во-первых, они обеспечивают исполнение налогового законодательства (санкции применяются за ненадлежащее выполнение обязательств перед бюджетом или внебюджетными фондами), а во-вторых, они ориентируют хозяйствующие субъекты на использование в своей деятельности более эффективных форм хозяйствования. Вместе с тем нельзя не отметить, что действенность санкций зависит от эффективной работы контролирующих и карающих органов.

### **5.3. Налоговые рычаги активизации инновационных и инвестиционных процессов**

Международный переток капитала – многосторонний процесс. Одной из составляющих этого перетока являются международные инвестиции, к которым относятся долгосрочные вложения капитала в различные отрасли мирового хозяйства с целью получения прибыли. Однако необходимо учитывать, что осуществление инвестиций, в том числе иностранных, должно быть взаимовыгодным процессом, то есть приносить прибыль как получателю, которому направляются инвестиции, так и корпорации-инвестору.

В мировой практике выделяют три основные формы зарубежного инвестирования:



НОМ – необлагаемый минимум.

**Рис. 5.4. Подсистема экономических санкций в сфере налогообложения**

1) прямые, или реальные, инвестиции (помещение капитала в промышленность, торговлю, сферу услуг – непосредственно в предприятия);

2) портфельные, или финансовые, инвестиции (в иностранные акции, облигации и иные ценные бумаги);

3) средне- и долгосрочные международные кредиты и займы ссудного капитала промышленным и торговым корпорациям, банкам и другим финансовым учреждениям.

Прямые инвестиции могут обеспечивать инвестирующим корпорациям либо полное владение инвестируемой компанией, либо позволяют устанавливать над ней фактический контроль. Иногда для этого необходимо иметь не более 10% акционерного капитала. Ведущими инвесторами являются экономически развитые страны, в первую очередь США, но за последние 20 лет их доля в общей сумме зарубежных прямых инвестиций сократилась с 55 до 44%, доля же стран Западной Европы и Японии возросла (соответственно с 37 до 44% и с 1 до 10%).

Анализ показывает, что значительны также изменения и в направлениях прямых инвестиций: до второй мировой войны основная часть капиталовложений приходилась на отсталые страны, тогда как в последнее время вкладчиков притягивают страны с уже развитой экономической системой. Объясняется данное поведение сдвигами в отраслевой структуре инвестирования, которое теперь преимущественно сосредотачивается в обрабатывающей промышленности, а внутри нее – в наукоемких и высокотехнологичных отраслях. Импортером капитала становится и США, причем последние годы здесь приток прямых инвестиций даже превышает их отток.

Экономика Украины чувствует острую нехватку инвестиционных ресурсов, по некоторым оценкам – свыше 200 млрд грн. В этих условиях целесообразной кажется реализация мероприятий по применению стимулирующей роли налога на прибыль предприятий в развитии инвестиционной сферы. Решить проблему создания условий для позитивного развития процессов инвестирования реального сектора экономики возможно с использованием налоговых рычагов.

Отдельные вопросы этой проблемы исследованы в трудах украинских ученых И. Бланка, О. Василика, А. Данилова, А. Крысоватого, П. Мельника, В. Федосова и др. [18, 26, 27, 34, 52, 61, 103]. В то же время продолжается разработка мероприятий оживления

инвестиционной деятельности предприятий на основе совершенствования такого инструмента налоговой политики, как налог на прибыль.

В современных условиях проблема привлечения инвестиций для последующего развития Украинской экономики стоит особо остро. Прежде всего это связано с нехваткой отечественных финансовых ресурсов и недостаточным присутствием заграничных инвесторов. Обе эти причины имеют родственные корни. Недостаток отечественного капитала обусловлен недостатками финансовой системы, которая пока лишь формируется. Речь идет о накоплении, то есть той части дохода, которая не направляется на потребление. По мнению экономистов-классиков, накопления не выводятся из оборота, а аккумулируются в банковских и других финансовых учреждениях и уже от их имени инвестируются непосредственно ими или в форме ссудного капитала используются субъектами предпринимательской деятельности. Учитывая эффект банковского мультипликатора, такая схема способна обеспечить мощную финансовую базу для значительного увеличения деловой активности.

К сожалению, эта схема в Украине не срабатывает. *Во-первых*, это вызвано недоверием населения к банкам. *Во-вторых*, отсутствие у банков достаточных средств вынуждает их существенно ограничивать количество долгосрочных кредитов.

Таким образом, отечественная финансовая система обеспечивает в основном потребность лишь в оборотном капитале. Вопрос модернизации и обновления основных фондов остается насущной проблемой практически для каждого предприятия.

Относительно транснациональных инвесторов следует заметить, что при решении вопросов об инвестициях их интересуют прежде всего финансовые условия в стране, куда направляются инвестиции.

*Во-первых*, это потенциальные возможности рынка сбыта того или иного продукта, примером является пивная и кондитерская индустрия.

*Во-вторых*, это политическая и экономическая стабильность в стране.

*В-третьих*, это особенности системы налогообложения.

Если на первый вопрос инвесторы могут получить положительный ответ, то на два последних Украина однозначно ответить пока не может. В частности, в налоговой системе Украины есть характерные для транзитивных экономик недостатки: она недостаточно логична, нестабильна и до настоящего времени испытывала значительное административное влияние. При таких условиях мировые финансовые учреждения отдавали предпочтение другим странам. В табл. 5.2 приведены объемы прямых иностранных инвестиций в национальную экономику Украины за 1995 – 2004 гг. на основании данных «Статистического ежегодника Украины».

Таблица 5.2

**Прямые иностранные инвестиции в национальную экономику Украины за период 1995 – 2004 гг., млн долл. США**

Страны	Годы					
	1995	2000	2001	2002	2003	2004
1	2	3	4	5	6	7
<b>Всего</b>	<b>483,5</b>	<b>3281,8</b>	<b>3875,0</b>	<b>4555,3</b>	<b>5471,8</b>	<b>6657,6</b>
Соединенные Штаты Америки	96,6	589,5	639,5	777,5	890,6	1074,8
Кипр	28,5	211,2	377,7	493,0	672,1	779,2
Великобритания	33,8	246,1	312,0	414,2	534,0	686,1
Нидерланды	11,8	302,9	362,2	374,1	396,3	463,9
Германия	101,3	228,5	240,9	250,5	317,7	441,4
Виргинские острова, Брит.	0,8	156,6	192,8	275,2	346,1	381,0
Российская Федерация	19,1	287,9	286,6	315,5	323,2	377,6
Швейцария	21,3	133,0	163,3	224,0	272,2	319,5
Австрия	8,2	87,9	124,5	144,4	214,3	252,1
Республика Корея	–	171,2	170,4	170,4	172,1	172,9
Польша	13,1	54,5	62,8	69,3	98,1	153,3
Венгрия	13,7	45,0	51,9	58,3	79,8	127,6

*Окончание табл. 5.2*

1	2	3	4	5	6	7
Швеция	3,6	64,8	77,1	89,2	90,4	116,7
Италия	14,6	69,9	72,2	81,1	86,5	95,1
Лихтенштейн	1,7	84,1	75,3	45,7	72,3	87,1
Канада	14,8	57,8	57,5	52,5	62,5	80,1
Ирландия	14,2	56,2	90,5	74,2	77,9	79,1
Другие страны	86,4	434,7	517,8	646,2	765,7	970,1

Таким образом, большинство отечественных предприятий может рассчитывать на единственный источник обеспечения инвестиционной деятельности – собственную прибыль. Учитывая это, порядок налогообложения прибыли заслуживает особого внимания.

Определение суммы налога на прибыль, которая подлежит уплате, непосредственно влияет на размер чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия и используемой для осуществления инвестиционной деятельности. Кроме того, режим налогообложения прибыли в значительной мере определяет приемлемость того или иного инвестиционного проекта для собственного и привлеченного капитала.

На принятие решений о прямых иностранных инвестициях влияют как налоговые, так и неналоговые факторы, посредством которых осуществляется сравнение потенциальной прибыли от инвестиций и риска. Среди неналоговых факторов, имеющих влияние на инвестиции, можно отметить такие, как макроэкономическая среда, размеры рынка, неуверенность, юридическая и регулирующая структура, доступ к основным фондам производства.

Однако система налогообложения является одним из наиболее важных факторов, влияющих на прямые иностранные инвестиции. При этом на инвестиции влияют связанные и несвязанные с доходами налоги. В большинстве стран с переходной экономикой на начальном этапе реформ налоги взимались даже тогда, когда фирма не получала прибыли. Это приводило к увеличению основных затрат, связанных с повышенными рисками на начальном этапе инвестиций или увеличением операционных затрат компаний.

**Основными налоговыми факторами**, влияющими на прямые иностранные инвестиции, являются [52]:

- ✦ база налогообложения;
- ✦ уровень налогообложения;
- ✦ прозрачность системы налогообложения;
- ✦ ставка налога;
- ✦ налоговые согласования;
- ✦ пошлина и таможенная пошлина.

Общий уровень налогообложения является важным показателем относительной экономической эффективности, который влияет на иностранные инвестиции. Однако при выборе страны-реципиента инвестору недостаточно сравнить проценты по уплате налогов. Особое значение для долгосрочных масштабных инвестиций имеет возможность предвидения налоговых последствий для инвестиционных решений. В этом направлении возникают проблемы, связанные с нечеткостью, а также с частыми и существенными изменениями законодательства. Непоследовательное и произвольное исполнение законов может налагать на налогоплательщиков значительные неожиданные расходы. Такая ситуация вызывает повышенные риски для инвестирующих компаний, а также требует разработки и принятия правил простого и однозначного применения законов.

Налоговая ставка имеет значение при определении общей налоговой нагрузки и учитывается при определении стратегии финансирования и налогового планирования компаний.

При определении налоговой нагрузки большое значение имеет калькуляция налогообложения дохода. Характеристики этой калькуляции могут влиять на модель налогообложения разных компаний. Режим налогообложения разных доходов и расходов влияет на организацию деятельности компании.

Взыскание таможенных пошлин с инвестиционных товаров имеет соответствующий интерес с точки зрения стран, нуждающихся в расширении источников доходов. Пошлина является непосредственным источником дохода бюджета, однако она повышает стоимость инвестиций, что увеличивает риск инвестирования в стране и снижает прибыльность инвестиций.

Налоговые согласования представляют собой систему, в рамках которой компания, сотрудничающая с иностранным партнером, может планировать свои налоговые платежи. Основная цель налоговых согласований заключается в координации применения местных и иностранных систем налогообложения. Налоговые согласования – это правила, посредством которых предотвращают двойное налогообложение доходов, а также решают административные вопросы, возникающие при распределении доходов между двумя странами.

Одним из основных налоговых стимулов, который может быть предоставлен государством субъектам хозяйствования, является **полный или частичный отказ от налогообложения прибыли**, то есть от части налоговых поступлений в бюджет. Однако предоставление даже целевых налоговых стимулов создает прецедент для их использования. Компании, занимающиеся деятельностью, на которую не распространяются стимулы, будут добиваться их распространения на свою деятельность или получения стимулов в любой форме. И отечественная, и зарубежная практика свидетельствует о том, что введенные стимулы имеют тенденцию распространяться на другие виды деятельности. Поэтому создание таких налоговых стимулов приводит к необоснованному «расползанию» налоговых льгот и необходимости периодической борьбы с ними.

Вместе с тем опыт развития налоговых систем европейских государств [47, 51] свидетельствует, что на фоне общего снижения количества налоговых льгот налоговые стимулы инвестиционной деятельности не только сохраняют свое положение, но и переходят в разряд наиболее важных налоговых льгот.

Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности может быть осуществлено при помощи таких налоговых механизмов:

**1) введение ускоренной амортизации основных фондов**, которое относится к числу средств косвенного регулирования. Механизм воздействия ускоренной амортизации на инвестиционную активность предприятия заключается в том, что повышенные нормы и сокращенный (в сравнении с обычным порядком) период амортизации позволяют плательщику увеличить в каждом налоговом периоде использования таких основных фондов суммы начисляемой амортизации, уменьшающих объект налогообложения. В результате уско-

ренная амортизация означает, по сути дела, уменьшение налоговых обязательств по налогу на прибыль. Вместе с тем налоговый выигрыш предприятия-инвестора не является существенным, поскольку сумма налоговой экономии определяется разностью суммы амортизации в сравнении с обычным порядком да еще и умноженной на ставку налога на прибыль. Так, при 25-процентной ставке снижение налоговых обязательств составит только  $\frac{1}{4}$  от суммы прироста амортизационных отчислений в связи с применением ускоренного метода.

В Украине такой механизм стимулирования применялся только для амортизации основных фондов группы 3 в период с 1997 по 2002 гг. и только теми плательщиками, которые не являлись монополистами и не выпускали продукцию, цены на которую регулировались государством. В соответствии с действовавшей в то время редакцией пп. 8.6.2 Закона [7] был предусмотрен нелинейный метод ускоренной амортизации с периодом амортизации 7 лет (табл. 5.3).

**Таблица 5.3**

**Нормы ускоренной амортизации**

<b>Год эксплуатации объекта основных фондов</b>	<b>Годовая норма амортизации, %</b>
1-й	15
2-й	30
3-й	20
4-й	15
5-й	10
6-й	5
7-й	5

Такой порядок позволял плательщику в течение первых трех лет уменьшить базу налогообложения по налогу на прибыль предприятий на 65% стоимости объекта.

После 1 января 2003 г. ускоренная амортизация сохранена только для тех объектов основных фондов, относительно которых было принято соответствующее решение до этой даты;

**2) освобождение от налогообложения у реципиента сумм полученных инвестиций.** По сути дела, этот налоговый механизм является не налоговой льготой, а элементом общего порядка налогообложения прибыли предприятия. Связано это с тем, что получаемые от инвестора средства, материальные и нематериальные активы не переходят в собственность реципиента, а поэтому не могут быть признаны его доходами. Аналогична и ситуация с возвращаемыми инвестору инвестициями, которые не могут быть квалифицированы как затраты реципиента. В украинском налогообложении принцип невключения получаемых инвестиций и реинвестиций в валовой доход плательщика налога зафиксирован в пп. 4.2.5 и 4.2.8 Закона [7];

**3) уменьшение объекта налогообложения на сумму инвестиционных затрат.** Сфера возможного применения этой льготы – инвестиции, осуществляемые самим плательщиком налога за счет собственных или привлеченных средств. Механизм действия этой льготы состоит в следующем: сумма инвестиций относится к составу валовых расходов плательщика в периоде вложения инвестиционных ресурсов, что позволяет уменьшить базу налогообложения и соответственно подлежащую уплате в бюджет сумму налога на прибыль. Вместе с тем, такой порядок отражения в налоговом учете не соответствует общим принципам налогообложения прибыли, поскольку инвестиционные вложения в основные фонды подлежат амортизации и к валовым расходам в общем случае отнесены быть не могут. Видимо, по этой причине в украинском налоговом законодательстве такая льгота не применяется;

**4) освобождение от налогообложения прибыли, полученной в результате реализации инвестиционного проекта.** Как правило, такого рода льготы предоставляются в случае, если инвестиционный проект соответствует установленным специальным критериям (по объему инвестиции, ее соответствию приоритетным направлениям инвестиционной деятельности, ожидаемым социально-экономическим результатам). Для предоставления такой льготы необходим отдельный учет результатов реализации инвестиционного проекта и связанных с этим затрат, причем такие доходы и затраты не участвуют в исчислении налогооблагаемой прибыли плательщика. В Украине такого рода льготы применялись в специальных

экономических зонах и на территориях приоритетного развития, причем их действие ограничивалось во времени (в большинстве случаев в пределах трех лет), после чего применялась пониженная ставка налога на прибыль;

**5) снижение налоговой ставки.** Так же, как и предыдущая льгота, применение пониженной ставки целесообразно не ко всей прибыли предприятия, а только к той ее части, которая получена от реализации инвестиционного проекта. В противном случае даже минимальный объем инвестиций дает предприятию существенные налоговые преференции. Такие льготы также применялись в Украине в рамках специальных экономических зон («Славутич», «Курортполис Трускавец» и др.) и всех территорий приоритетного развития. При этом применение пониженной (на 50%) ставки налога ограничивалось во времени (как правило, она применялась с четвертого по шестой год реализации инвестиционного проекта). После отмены особого порядка налогообложения в специальных экономических зонах и на территориях приоритетного развития пониженная ставка налога на прибыль для стимулирования инвестиционной деятельности не применяется;

**б) отсрочка уплаты налога на прибыль в связи с реализацией инвестиционных проектов.** Этот вид налоговой льготы заключается в том, что предприятие, осуществляющее инвестиции, получает право на перенесение сроков уплаты налога на те периоды, когда инвестиции начинают давать отдачу, что позволяет сохранить оборотные средства плательщика и использовать их в качестве источника инвестиций. При этом сама возможность предоставления отсрочки и размер отсроченного налогового обязательства должен быть связан не с самим фактом осуществления плательщиком инвестиционной деятельности, а с конкретным инвестиционным проектом. Поэтому предоставление такого рода льгот требует индивидуального подхода к их установлению, поскольку унифицировать основные условия их предоставления по срокам достаточно сложно в связи с различиями в характере, эффективности, сроках реализации и другими параметрами конкретных инвестиционных проектов. С другой стороны, возникают существенные проблемы, связанные с организацией контроля за обоснованностью и правильностью

применения таких льгот. Следствием этих особенностей является то, что в мировой практике налогового регулирования инвестиционной деятельности такие льготы применяются крайне редко, а в Украине опыт их использования отсутствует;

7) **налоговый кредит.** Наибольшее распространение в практике налогообложения стран с развитой рыночной экономикой конца XX столетия получили инвестиционные налоговые льготы, предоставляемые в виде налогового кредита. В отличие от уменьшения объекта налогообложения налоговый кредит предполагает уменьшение суммы налоговых обязательств плательщика. Если в первом случае сумма налоговых обязательств уменьшается на часть инвестиционных затрат плательщика, соответствующую ставке налога на прибыль, то во втором она может быть уменьшена на полную сумму таких затрат, что является значительно более привлекательным для налогоплательщика. Вместе с тем налоговый кредит, как правило, применяется не к любым инвестициям, а только к тем из них, которые носят инновационный характер. В Украине такой вид налоговой льготы пока распространения не получил.

Среди направлений экономического развития, требующих первоочередной налоговой поддержки, следует особо отметить инновационную деятельность и связанные с ней научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки.

В современных условиях рост экономики Украины поддерживается, в основном, за счет экстенсивных механизмов, которые практически исчерпаны. И сейчас Украина стоит перед необходимостью глубокой коррекции экономики, цель которой не просто экономический рост, а приобретение им инновационной природы как основы стойкого экономического прогресса. Этим продиктована потребность не только в прикладных исследованиях, рассчитанных на непосредственный результат, но и в исследованиях фундаментального характера, теоретического переосмысления ряда категорий и понятий, чтобы найти адекватное решение назревших проблем [84,102].

Инновационный процесс часто рассматривают как основной фактор динамического развития промышленности. Термин «инновация» происходит от латинского слова «innovato», что означает

«обновление» или «улучшение». В общем смысле этот термин можно понимать как чрезвычайную культурную ценность (материальную или нематериальную), которая в данное время и в данном месте воспринимается как новшество. В некоторых источниках обычно отождествляют понятия «новшество», «нововведение», «инновация». Любые изобретения, новые явления, виды услуг или методы только тогда получают общественное признание, когда будут приняты к распространению, коммерциализации, и уже в новом значении выступают как инновации. Инновация – результат творческой и инвестиционной деятельности, направленной на разработку, изготовление и распространение новых видов товаров, услуг и технологий, организационных форм на уровне предприятий и фирм. Целью инноваций является повышение конкурентоспособности фирмы, товаров, услуг и повышения за счет этого прибыли фирмы.

Но при наличии различных подходов к толкованию термина «инновация» и классификации инноваций суть инновационного процесса единодушно рассматривается как совокупность этапов, стадий, мероприятий, действий, процессов, связанных с зарождением, подготовкой и выпуском новой продукции, а также ее потреблением, созданием и практической реализацией, приводящей к коммерческому использованию продукции и технологий, которые обладают научно-технической новизной и удовлетворяют новым общественным потребностям.

В общем виде инновационный процесс состоит из получения и коммерциализации изобретения, новой технологии, видов продукции и услуг, решения производственного, финансового, административного или иного характера и других результатов интеллектуальной деятельности. Основные этапы и характеристики инновационного процесса представлены на *рис. 5.5*.

Анализ динамики основных показателей инновационного процесса показывает, что наиболее уязвимым, с точки зрения финансового обеспечения, является «затратный» период, во время которого инновационные затраты еще не компенсируются соответствующей отдачей от реализации инновационного проекта. На *рис. 5.5* этот период соответствует трем первым этапам, а также части этапа 4 – до момента начала возврата вложенных средств. Именно в этом пери-

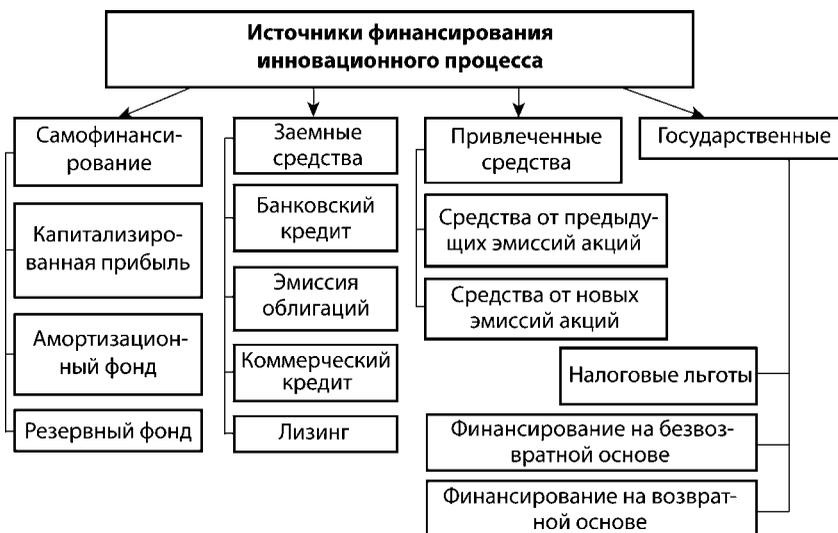
оде наиболее важна государственная, в т. ч. и налоговая, поддержка инноваций. А поэтому система инновационных налоговых льгот должна быть направлена не только на поддержку непосредственно внедрения инновации, но также и на стимулирование фундаментальных и прикладных НИР, а также опытно-конструкторских разработок.



**Рис. 5.5. Основные этапы инновационного процесса**

Исходным моментом при исследовании проблем инноваций является рассмотрение процессов накопления финансовых ресурсов как экономической основы их финансового обеспечения. Речь идет о возможности осуществления инноваций предприятием за счет внутренних и внешних источников финансирования (рис. 5.6).

Учитывая особую рискованность инновационной деятельности и трудности, связанные с привлечением заемных средств для этих потребностей, целесообразно обратить особое внимание на три источника финансовых ресурсов и их влияние в отношении налогообложения прибыли. К этим источникам можно отнести самофинансирование, привлеченные средства и непосредственное использование налоговых преференций (налоговых льгот). При этом наибольшее значение имеет последний из них.



**Рис. 5.6. Основные источники средств, используемых для финансирования инновационного процесса**

В мировой практике налогового стимулирования инновационной деятельности существует два основных направления: предоставление отдельных налоговых льгот, связанных с реализацией инновационных проектов или деятельностью инновационных организаций, и создание специальных налоговых режимов поддержки инновационной деятельности в рамках технопарков.

К *первой группе* относятся такие виды налоговых льгот.

**1. Освобождение от налогообложения прибыли, полученной от реализации инновационных проектов**, на определенный период времени (т. н. «налоговые каникулы»). Предоставление такой льготы позволяет предприятию, осуществляющему инновации, обеспечить первоочередное погашение затрат, связанных с осуществлением первых трех этапов инновационного цикла, а также расходов по внедрению инноваций. Поэтому продолжительность налоговых каникул не должна ограничиваться моментом начала возврата средств.

В действующем налоговом законодательстве Украины принципиальная возможность применения такой льготы предусмотрена

с 1998 г. В соответствии с пп. 1.11.4 Закона [7] она носит название «инвестиционный налоговый кредит», под которым понимается отсрочка уплаты налога на прибыль, предоставляемая субъекту предпринимательской деятельности на определенный срок с целью увеличения его финансовых ресурсов для осуществления инновационных программ с последующей компенсацией отсроченных сумм в виде дополнительных поступлений налога через общий рост прибыли, которая будет получена вследствие реализации инновационных программ. Следует отметить, что название «инвестиционный налоговый кредит» в данном случае не соответствует экономическому содержанию налоговой льготы.

Вместе с тем на практике эта льгота до настоящего времени не применяется вследствие таких обстоятельств:

- ✦ термин «инновационная программа» действующим законодательством не предусмотрен;
- ✦ отсутствует механизм предоставления этой льготы, который должен включать в себя порядок определения периода отсрочки, порядок согласования с органами налоговой службы, особенности налогового учета и отчетности.

**2. Уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму взносов в благотворительные фонды, деятельность которых связана с финансированием инноваций.** В настоящее время таких льгот в украинском налоговом законодательстве нет, хотя аналогами таких благотворительных фондов являются такие неприбыльные организации, как институты совместного инвестирования и фонды операций с недвижимостью.

**3. Льготное налогообложение прибыли, полученной в результате использования патентов, лицензий, «ноу-хау» и других нематериальных активов, входящих в состав интеллектуальной собственности.** Использование этого регулирующего механизма заинтересовывает плательщика в эффективном использовании объектов интеллектуальной собственности, что способствует расширению масштабов и увеличению скорости внедрения инноваций на уровне всей национальной экономики. Поэтому во многих странах налогообложение доходов от роялти осуществляется по пониженным ставкам. В Украине льготное налогообложение

доходов от интеллектуальной собственности не применяется, хотя подобный механизм предусмотрен в большинстве двусторонних соглашений об устранении двойного налогообложения, заключенных Украиной.

**4. Применение пониженных ставок налогообложения прибыли от реализации инновационного проекта.** В общем случае эта льгота является аналогом соответствующей инвестиционной льготы со всеми присущими ей преимуществами и недостатками. Характерной особенностью ее применения является необходимость ведения отдельного налогового учета затрат и результатов реализации инновационного проекта, что создает дополнительные сложности как в организации налогового учета у плательщика, так и в налоговом администрировании.

В качестве разновидности этой льготы можно выделить применение пониженных ставок налога на прибыль, направленную на финансирование научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполняемых по заказу специализированными научно-исследовательскими организациями и высшими учебными заведениями. В этом случае предметом льготного налогообложения является «научная» часть инновационных затрат, но механизм действия этой льготы несколько иной: подлежащая уплате в бюджет сумма налога на прибыль предприятия – заказчика научно-исследовательских работ – искусственно уменьшается на разность между суммой соответствующих затрат, умноженной на базовую ставку налога на прибыль, и суммой этих же затрат, умноженной на пониженную ставку.

**5. Уменьшение базы налогообложения на сумму инновационных расходов.** Этот вид налоговых льгот является одним из наиболее распространенных в стимулировании инновационной деятельности. Практически во всех странах работающие с прибылью предприятия могут уменьшать свою налогооблагаемую базу на величину произведенных в текущем году квалифицированных (т. е. отвечающих установленным государством критериям) расходов.

В ряде государств предусмотрено уменьшение налогооблагаемой прибыли на величину, даже превышающую связанные с инновациями затраты. Так, в Австралии уменьшение базы налогообло-

жения на сумму квалифицированных затрат может составлять до 175% от суммы таких затрат, в Сингапуре – 200%, в Великобритании – 125% [33].

Налогообложение прибыли предприятий в Украине также позволяет уменьшить объект налогообложения путем включения в валовые расходы затрат, связанных с инновационной деятельностью. Так, согласно пп. 5.4.2 Закона [7] к составу валовых расходов относятся затраты, связанные с научно-техническим обеспечением хозяйственной деятельности, на изобретательство и рационализацию хозяйственных процессов, проведение опытно-экспериментальных и конструкторских работ, изготовление и исследование моделей и образцов, связанных с основной деятельностью плательщика, выплатой роялти и приобретением нематериальных активов для их использования в хозяйственной деятельности налогоплательщика. При этом в случае если такие затраты подлежат амортизации, включение их в валовые расходы запрещено.

Приведенная формулировка пп. 5.4.2 разрешает отнести к валовым расходам предприятия (т. е. вывести из-под налогообложения) при соблюдении установленных условий соответствующие расходы предприятий, но такой механизм стимулирования расходов на научно-техническое развитие имеет определенные недостатки:

- ✦ в действующем законодательстве Украины определение термина «научно-техническое обеспечение хозяйственной деятельности» отсутствует, поэтому не совсем понятно, о каких именно расходах идет речь. Перечень видов научной и научно-технической деятельности приведен в ст. 1 Закона Украины от 13.12.91 г. № 1977-XII «О научной и научно-технической деятельности» и включает в себя: научно-исследовательские, исследовательско-конструкторские, проектно-конструкторские, технологические, поисковые и проектно-изыскательские работы, изготовление исследовательских образцов или партий научно-технической продукции, а также другие работы, связанные с доведением научных и научно-технических знаний до стадии практического их использования. Поэтому для однозначного урегулирования этого вопроса необходимо

- либо привести собственное определение термина «научно-техническое обеспечение хозяйственной деятельности» в Законе [7], либо привести формулировки этого Закона в соответствие со специальным законодательством;
- ✦ расходы предприятий на проведение фундаментальных научных исследований, в т. ч. осуществляемые по договорам с научно-исследовательскими институтами и высшими учебными заведениями, не могут быть отнесены к составу валовых расходов;
  - ✦ сфера действия льготы не распространяется на инновационные затраты, подлежащие амортизации, т. е. за пределами налогового стимулирования остаются все расходы капитального характера, связанные с реализацией инновационного процесса.

**6. Уменьшение налоговых обязательств по налогу на прибыль (налоговый кредит).** В настоящее время именно этот вид инновационных льгот является наиболее распространенным в налоговых системах государств с развитой рыночной экономикой.

В зарубежной практике налогообложения используется два вида налогового кредита: простой (объемный) и приростной.

В первом случае сумма налоговых обязательств уменьшается на общую сумму инновационных затрат, т. е. при **простом налоговом кредите** сумма расходов предприятия на инновационную деятельность возмещается ему государством в виде уменьшения налоговых платежей, а сумма налогового кредита увеличивается прямо пропорционально увеличению объема инновационных затрат. При этом в каждой стране законодательно урегулирован перечень условий, при которых затраты могут быть квалифицированы как инновационные, а также удельный вес возмещаемых через механизм налогового кредита инновационных затрат в общей сумме таких расходов.

Так, например, налоговым законодательством Канады предусмотрено предоставление налогового кредита на научно-исследовательские и конструкторские работы (на уровне 10 – 25% капитальных и текущих расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки в зависимости от масштаба корпорации и ее территориального размещения) [51].

**Приростной налоговый кредит** применяется в том случае, когда государство заинтересовано в интенсификации инновационных процессов и приросте связанных с этим затрат предприятий. При таком подходе сумма налоговых обязательств уменьшается на определенную часть прироста инновационных затрат в сравнении с предыдущим (или несколькими предыдущими) налоговым периодом. Если же инновационные затраты не увеличиваются, вне зависимости от их абсолютной величины, права на уменьшение уплачиваемой в бюджет суммы налога плательщик не имеет.

В США налоговый кредит для расходов на лабораторные или экспериментальные научные исследования составляет 20% прироста расходов на определенные виды научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по сравнению со средними затратами в базовом периоде (эти затраты исчисляются в среднем за 4 года по установленной законом формуле) [33].

Во Франции налоговый кредит на поддержку НИОКР составляет для частных фирм 50% прироста квалифицированных затрат на НИОКР по сравнению со средними расходами в предыдущие два года. Не использованный в текущем году налоговый кредит может быть перенесен на будущий период [51].

Достаточно часто в налоговом законодательстве различных государств для стимулирования инновационной деятельности применяется сочетание простого и приростного налогового кредита. Так, в Испании компании могут претендовать на налоговый кредит в размере 30% объема инновационных расходов в текущем налоговом году и 50% прироста таких затрат в сравнении со средними расходами за последние два года [33].

**7. Льготное налогообложение дивидендов юридических и физических лиц, полученных по акциям инновационных организаций.** Введение такого механизма заинтересовывает инвестора вкладывать средства именно в специализированные инновационные организации, поскольку такое вложение характеризуется более высокой отдачей. Такой механизм достаточно легко реализуем в случае налогообложения сумм выплачиваемых дивидендов у источника дохода. Если же дивиденды подлежат налогообложению у получателя, применение этой льготы требует дифференциации по-

рядка налогообложения дивидендов и разработки специального порядка подтверждения «инновационности» источника дивидендов, что приводит к дополнительным сложностям как у плательщика, так и у контролирурующих органов.

Следующие два вида льгот связаны со стимулированием развития предприятий инфраструктуры инновационной деятельности.

**8. Снижение ставок налога на прибыль инновационных предприятий и организаций, выполняющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы инновационного характера.** Это направление стимулирования инновационной деятельности носит двоякий характер. Главное назначение этого механизма – стимулирование развития инновационных предприятий, а также научно-исследовательских организаций и высших учебных заведений. С точки зрения заказчика таких разработок, следствием снижения ставки налога является создание условий для снижения стоимости работы, однако этот результат не является безусловным, особенно в случае уникальности выполняемых работ.

**9. Уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму стоимости приборов и оборудования, передаваемых вузам, НИИ и другим инновационным организациям.** Подобного рода льготы применяются в тех случаях, когда государство заинтересовано в создании условий для приоритетного развития предприятий и организаций, способствующих интенсификации инновационных процессов в стране. Механизм реализации такой льготы достаточно прост: стоимость таких активов включается в состав валовых расходов либо по первоначальной (в случае передачи новых объектов) либо по остаточной стоимости (если они уже были в эксплуатации у плательщика).

Налоговая поддержка инновационной деятельности в основном ограничивается стимулирующими механизмами, встроенными в налогообложение прибыли (дохода) предприятий. Вместе с тем для этих целей (правда, не в таком масштабе и не с такой эффективностью) могут быть использованы и льготы по некоторым другим налогам и сборам.

Научная деятельность является одной из наиболее трудоемких, а расходы по оплате труда имеют весьма существенный удельный

вес в затратах на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки. Поэтому в качестве стимулирующего налогового механизма применительно к этой составляющей инновационных затрат могут быть использованы льготы по налогам и сборам, базой которых является фонд оплаты труда.

Так, в Нидерландах начиная с 1994 г. фирмы получили право вычитать из своих налоговых обязательств и обязательств по социальному страхованию часть затрат на выплату заработной платы работникам, участвующим в проведении НИОКР. По сути дела в данном случае применяется льгота в виде налогового кредита. Данная льгота составляет 40% соответствующих затрат на заработную плату в пределах 90,7 тыс. евро и 13% – свыше этого уровня [33].

Этот опыт, безусловно, заслуживает внимания, однако такой механизм налогового стимулирования имеет и недостатки. Во-первых, при таком подходе снижается сумма персонифицированных платежей в социальные фонды, что несколько снижает эффективность социального страхования тех работников, по отношению к зарплате которых применяется льгота. Во-вторых, такой подход стимулирует только научно-техническую деятельность субъекта хозяйствования и никак не влияет на другие составляющие инновационных затрат. В-третьих, применение этого механизма становится бессмысленным в том случае, когда научные исследования и опытно-конструкторские разработки осуществляются сторонними организациями.

Несмотря на разнообразие применяемых в мировой практике налоговых льгот, обеспечивающих стимулирование инновационных процессов, можно выделить две характерные особенности их предоставления, которые необходимо учитывать при создании системы налоговой поддержки инновационной деятельности в Украине:

– *во-первых*, льготный порядок налогообложения применяется исключительно для решения задач, относящихся к числу приоритетных в общенациональном масштабе;

– *во-вторых*, строго целевое использование высвобождаемых в результате предоставления льготы средств.

Среди наиболее перспективных механизмов стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности известный укра-

инский специалист в области налогообложения А. Соколовская [93, с. 392] называет:

- ✦ ведение инвестиционного налогового кредита в объеме от 7 до 15% стоимости новых капиталовложений в производственное оборудование;
- ✦ освобождение от налогообложения прибыли производственных предприятий, полученной от вновь созданного производства на период его окупаемости, но не более трех лет;
- ✦ уменьшение налогооблагаемой прибыли на полный объем затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки;
- ✦ внедрение новой амортизационной политики.

**Другим направлением** стимулирования инновационной активности субъектов хозяйствования, которое, в отличие от льгот, носит системный характер, является создание и развитие технопарков, которые образуют территориальные зоны «высоких технологий» и являются ярким примером взаимодействия науки и промышленности индустриально развитых стран. Ядром для их формирования становились университеты. Вокруг этой составляющей обычно концентрировались промышленные корпорации, научно-исследовательские подразделения, информационные центры, создавалась общая промышленная и социальная инфраструктура.

В числе наиболее крупных технопарков можно назвать всемирно известную «Силиконовую долину» в Калифорнии (США) ведущего производителя современных ЭВМ. В ее зоне сосредоточены 17 наиболее крупных концернов электронной промышленности. В «Силиконовой долине» также базируются многие концерны военно-промышленного комплекса. В США существуют и другие научно-промышленные парки, всего их более 20. Во Франции была создана специальная государственная служба развития технических региональных комплексов. Самый крупный научно-технический парк Франции «София Антеполис» близ Ниццы. В его рамках действует 26 промышленных и 14 научно-исследовательских организаций.

Сегодня в большинстве развитых стран мира технопарки представляют собой основные элементы инфраструктуры, которая обеспечивает функционирование инновационной модели нацио-

нальной экономики. Органы государственной власти в этих странах, понимая важную роль технопарков, осуществляют относительно них особую экономическую политику, которая среди прочего включает и предоставление налоговых льгот.

Было бы ошибочным рассматривать технопарки только как первичный компонент инновационной модели развития экономики. В отличие от других форм организации рынка инновационная экономика является наивысшей формой эволюции экономики индустриальной. Она появилась благодаря революционным изменениям в организации производства и менеджмента. Технопарки и инновационная экономика в целом стали реальной победой умной и долгосрочной стратегии над схемами снискания «быстрых денег», когда правило «сегодня вложил – завтра получил» не срабатывает, ибо прибыль появится только в перспективе. Становится неопровержимым факт: старая экономика идет в прошлое, и победит только тот, кто постигнет природу инновационного процесса.

В Украине наукоемкие производства, технологическое обновление, своевременность внедрения научных открытий, бюджетное финансирование академической науки были и остаются самыми острыми проблемами, которые стоят перед государством в течение последнего десятилетия. Именно этот круг проблем заставил ученых искать новые формы организации и финансирования научно-исследовательской и научно-производственной работы, которые отвечали бы новым экономическим условиям. Анализ показал, что такой формой организации могут стать технопарки как наиболее эффективная система, отвечающая новым государственным задачам в ситуации дефицита бюджетных средств для финансирования науки, обеспеченная принятыми во всем мире налоговыми льготами для научно-производственных учреждений.

С целью активизации инновационной и научной деятельности в Украине, создания и внедрения в производство конкурентоспособных изделий и технологических процессов Верховная Рада Украины 16 июля 1999 г. приняла Закон «О специальном режиме инвестиционной и инновационной деятельности технологических парков «Полупроводниковые технологии и материалы, оптоэлектроника и сенсорная техника», «Институт электросварки им. Е. О. Патона»,

«Институт монокристаллов». В дальнейшем к перечню технопарков, на которые распространяется действие названного закона, прибавились технологические парки «Углемаш», «Институт технической теплофизики», «Киевская политехника», «Укринфотех» и «Интеллектуальные информационные технологии». Реально технопарки Украины начали свою деятельность в IV квартале 2002 г. На сегодня зарегистрировано восемь технопарков, каждый из которых имеет свою специфику и направление деятельности.

В отличие от специальных экономических зон и территорий приоритетного развития, все технопарки имеют унифицированный льготный режим налогообложения, включающий в себя три льготы:

1. Суммы налога на добавленную стоимость, начисленные в порядке, установленном Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» [9], на операции по поставке товаров (работ, услуг) не перечисляются в бюджет, а зачисляются на специальный счет и используются на научную, научно-техническую деятельность, на развитие собственных научно-технических и экспериментальных баз.

2. Сумма налога на прибыль, начисленная в порядке, установленном Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» [7], также остается в распоряжении предприятия и используется на те же цели, что и сумма налога на добавленную стоимость.

3. Сырье, материалы, оборудование, комплектующие и другие товары (кроме подакцизных), которые не производятся в Украине либо не соответствуют техническим характеристикам или международным стандартам, при ввозе в Украину для использования технологическими парками освобождаются от уплаты ввозной пошлины и ввозного НДС.

Эти льготы применяются в период выполнения каждого инвестиционного и инновационного проекта, но не более, чем на пять лет с момента регистрации проекта.

Предприятие – участник технологического парка зачисляет на открытый для него специальный счет суммы неуплачиваемых в бюджет налогов в размере 75%, остальные 25% перечисляются на специальный счет технологического парка. Последний, в свою очередь, половину этих средств использует для финансирования выполнения утвержденных инвестиционных и инновационных проектов (далее –

проекты), а вторую – для проведения научной и научно-технической деятельности, развития собственных научно-технологических и исследовательско-экспериментальных баз. Таким образом, доля льгот, предоставляемых по каждому конкретному проекту технологического парка, может превышать 75%. Однако четкое распределение этих средств по проектам отсутствует. Единственное существующее здесь ограничение состоит в том, что 50% специального фонда технологического парка должно направляться на уже утвержденные проекты. Но вопрос о распределении этих средств между проектами ни законодательными, ни нормативными актами не урегулирован. Вследствие этого сумма денежных средств, которые предприятие может использовать для реализации определенного проекта в связи с освобождением от уплаты налогов, может превышать суммы перечисленных на специальные счета налогов по данному проекту.

Опыт работы технопарков в Украине показывает высокую результативность выполнения ими инновационных проектов и характеризуется такими данными. В целом с момента своего создания технопарки произвели инновационную продукцию на сумму 1,8 млрд грн. В инновационных проектах, реализуемых в рамках технопарков, занято свыше 23 тыс. работников.

За годы своего функционирования технологические парки Украины не только усовершенствовали свою способность выживать в непростых экономических условиях, но и продемонстрировали высокий инновационный потенциал. И это происходит при реальном отсутствии существенных структурных технологических сдвигов в экономике. Так, продолжаются процессы приватизации, растут показатели промышленного производства, ВВП, но это никоим образом не свидетельствует о качественных превращениях – росте производительности, технологической модернизации, производственных инновациях, высоких технологиях. При таких обстоятельствах технопарки с льготным режимом налогообложения должны стать первичной базой новой украинской технологической платформы, ведущим средством производства которой являются инновации и технологии их внедрения.

Однако в последнее время на пути деятельности технопарков возникают некоторые трудности, и в первую очередь – несовер-

шенство соответствующей законодательной базы. Основной блок вопросов сосредоточен вокруг налоговых льгот, получаемых технопарками в процессе выполнения инвестиционных и инновационных проектов, производственного внедрения наукоемких разработок и высоких технологий [86].

Вместе с тем анализ соотношения общего объема полученных технопарками льгот и общего объема расходов на инновационные проекты за период 2000 – 1-е полугодие 2004 г.  $k = 264.865/1.596.192 = 0,17$ . Это подтверждает, что не только объем льгот является незначительным, но и возможно дополнительно привлечь финансовые ресурсы для эффективного и своевременного выполнения проектов. Таким образом, специальный режим деятельности технопарков создает возможности без дополнительной нагрузки на государственный бюджет финансировать стратегически важные для национальной экономики направления.

Анализ применяемых в Украине и мировой практике механизмов налогового стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности показывает, что наибольшие резервы налогового регулирования связаны с налогом на прибыль предприятий. Он напрямую связан с одним из трех источников капитала, используемых в инвестиционной деятельности, – прибылью предприятий – и оказывает непосредственное влияние на два других – заемный и привлеченный капитал.

Построение в Украине эффективной системы налогового стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности требует кардинального пересмотра применяемых налоговых льгот и развития технопарков как системного инструмента интенсификации инновационных процессов на базе использования мирового опыта.

## **Контрольные вопросы**

1. Укажите особенности становления налоговой системы в Украине с точки зрения регулирующей функции налогообложения.
2. Влияние «лоббизма» на законодательное регулирование налогообложения.

**3.** В каких аспектах проявляется регуляторный потенциал налогообложения?

**4.** Каковы основные инструменты налогового регулирования предпринимательской деятельности?

**5.** Назовите три группы средств налогового стимулирования. В чем их особенности?

**6.** Специальные налоговые режимы и их классификация.

**7.** Приведите перечень действующих альтернативных систем налогообложения. Чем обусловлена их альтернативность?

**8.** Укажите основные формы зарубежного инвестирования. В чем проявляется их зависимость от налоговой политики?

**9.** Экономическая сущность свободных экономических зон и технопарков. Охарактеризуйте общие черты и различия.

**10.** Основные налоговые факторы, влияющие на прямые иностранные инвестиции.

**11.** Назовите различия и общие черты основных механизмов налогового стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности.

## **Раздел 6. ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В КОНТЕКСТЕ МИРОВОГО РАЗВИТИЯ**

### **6.1. Необходимость и сущность интеграции налоговых систем. Мировой налоговый кодекс**

Последние десятилетия XX века и начало XXI характеризуются усилением интеграционных процессов во всех сферах жизни общества. Но особенного внимания заслуживают интеграционные процессы в налогообложении, поскольку они способны существенно повлиять на ход экономического и социального развития как общества в целом, так и каждого государства в частности.

Сближение наций, народов, государств объективно нуждается в гармонизации их экономических систем, в том числе и системы налогообложения. Без такой гармонизации невозможно успешное экономическое развитие, а в конечном итоге – существование государства. До осознания необходимости интеграции налоговых систем страны Европы прошли достаточно длинный путь.

Гармонизация налогов впервые нашла свое выражение в конце XIX – начале XX веков в создании таможенных союзов ряда стран для проведения единой таможенной политики. Однако процессы современной унификации структуры и принципов налогообложения, общие характерные черты и направления налоговых реформ, а также согласование налоговой политики различных государств мира дают основания говорить о новой волне гармонизации налоговых систем в зарубежных странах [97]. Лишь в 1993 г. страны Европейского союза заключили соглашение, которым была признана необходимость такой интеграции.

Гармонизация налоговых систем нужна в первую очередь для свободного движения товаров, услуг, рабочей силы и капиталов.

Именно этим объясняется важность сближения налоговых систем, его объективная целесообразность и необходимость.

В то же время интеграция налоговых систем направлена на достижение сбалансированности интересов национальных экономик. Это требование было заложено в договоре стран Европейского союза, поэтому каждая страна самостоятельно осуществляет формирование собственной налоговой системы. Однако в долгосрочном аспекте прослеживается намерение создания единого налогового пространства. Это даст возможность ускорить экономическое развитие каждого участника договора за счет свободного движения капиталов, товаров, трудовых ресурсов [27].

Гармонизация не означает полной унификации всех национальных налоговых систем. Гармонизация – это всего лишь процесс приведения к соответствию, к взаимной соразмерности налоговых систем различных государств. Решающую роль в ней играют международные договоры, позволяющие устранять такие негативные налоговые явления, как международное двойное налогообложение и антиналогообложение, неувязки при уплате косвенных налогов, таможенные войны и др. [41].

В качестве основных направлений гармонизации налоговых систем в рамках интеграционных процессов могут быть выделены такие.

### ***1. Гармонизация принципов построения налоговых систем.***

Несмотря на то, что эти принципы в разных государствах имеют много общего, существует и весьма серьезная специфика, определяемая историческими тенденциями и современным состоянием развития национальных экономик, различиями в целях, методах и средствах реализации государственной экономической политики, в уровне жизни населения и приоритетах социальной политики и др. Для того чтобы обеспечить эффективное взаимодействие различных налоговых систем, необходимым представляется унификация базовых принципов их построения с сохранением на первом этапе некоторых специфических принципов, отражающих национальные особенности налоговых процессов.

***2. Гармонизация структуры налоговых систем.*** Конечно же, речь не идет о полной идентичности перечня взимаемых в

каждой из стран налогов и сборов. Да это, по-видимому, и невозможно, поскольку в некоторых странах попросту отсутствуют некоторые из тех объектов налогообложения, которые являются основой для введения специальных налогов в других государствах. Так, для Украины нелогичным было бы введение широко применяемых в нефтедобывающих странах специальных налогов, объекты налогообложения по которым связаны с объемами добытой нефти. Вместе с тем реализация стратегической цели интеграционных процессов – обеспечения свободного перемещения капиталов, товаров и рабочей силы – требует выравнивания налоговых условий в таких вопросах, как пределы изменения соотношения прямых и косвенных налогов, соотношения налоговой нагрузки на юридических лиц и граждан, определение перечня основных налогов, формирующих большую часть налоговых поступлений в бюджеты.

**3. Сближение принципиальных подходов и механизмов налогового регулирования.** Концепции построения налоговых систем разных государств предполагают существенные различия в подходах к реализации регулирующей функции налогообложения и различные механизмы налогового регулирования по одним и тем же налогам и сборам. Задачей гармонизации налогообложения в этом направлении является выработка общих подходов к допустимой интенсивности налогового регулирования, отказ от протекционистских методов в налогообложении, введение общих принципов построения системы инструментов налогового регулирования.

**4. Гармонизация концепций прямого и косвенного налогообложения на основе применения общих принципов, регламентирующих порядок налогообложения по каждому из бюджетобразующих налогов.** Это направление предполагает разработку и применение общих подходов к определению и механизму исчисления объектов налогообложения и других элементов основных прямых и косвенных налогов, а также унификацию подходов к устранению двойного налогообложения.

**5. Единые подходы к организации налогового администрирования.** Национальные системы налогообложения зачастую являются несопоставимыми с точки зрения организации взаимодействия между плательщиками и контролирующими органами по таким

важнейшим проблемам, как порядок исчисления и погашения налогового обязательства, порядок декларирования, ответственность плательщика, механизм обжалования решений контролирующих органов, механизм применения косвенных методов исчисления налоговых обязательств. Различия в этой сфере существенно затрудняют свободное перемещение капиталов. Поэтому первоочередной задачей в этой сфере является выработка единых концептуальных подходов к идеологии и процедурам налогового администрирования.

Организация Объединенных Наций (ООН) в рамках тех или иных международных программ осуществляет разработку и внедрение определенных проектов по оказанию помощи и содействию странам, проводящим рыночные реформы и преобразующим свою экономику. Одно из направлений такого содействия – помощь в становлении и развитии национальных налоговых систем, которые концентрируют в себе все достижения финансовой и правовой мысли, а также отвечают требованиям современной международной экономики. Внедрение таких налоговых систем позволяет оптимизировать взаимоотношения с различными странами мирового сообщества.

В ходе реализации одного из таких мероприятий в рамках Международной налоговой программы возникла идея подготовить типовой Мировой налоговый кодекс. Его основная цель – дать возможность странам, находящимся на пути рыночных реформ, регулировать налоговые отношения на научной основе с применением единой терминологии и единообразного толкования всех явлений и фактов.

Документ в форме «Основ Мирового налогового кодекса» был подготовлен и опубликован в 1993 г. Его авторы – специалисты Гарвардского университета (США) Уорд М. Хасси и Дональд С. Любик. Основы мирового налогового кодекса занимают около 300 страниц и состоят из текста Налогового кодекса, включающего 591 статью, и комментария к нему. Во введении разработчики отмечают, что в Кодексе они стремились представить современное понимание налоговой системы, проверенное на опыте многих стран.

По мнению разработчиков, приводимые в Кодексе показатели близки к реальным, хотя имеют сугубо рекомендательный характер. Конкретные экономические и правовые условия государств, поже-

лавших воспользоваться Кодексом, должны быть учтены специалистами этих стран при подготовке своего национального налогового законодательства.

При подготовке Кодекса авторы исходили из некоторых общих принципов и положений оптимального налогообложения. Так, говоря о правовых аспектах формирования налоговой системы государства, авторы утверждают, что при разработке налогового законодательства целесообразно, чтобы все законодательные акты, регулирующие отношения в сфере налогообложения, были как-то унифицированы, что позволит правительству конкретного государства оценивать потребности в доходах с общей точки зрения. Эта цель может быть достигнута, если действует один постоянный налоговый закон, в который вносятся изменения и дополнения, а не принимается новый независимый закон всякий раз, когда возникает потребность откорректировать бюджетные доходы. Кроме того, если государство намерено интегрироваться в мировую систему хозяйствования, не в его интересах устанавливать и вводить протекционистские налоги, отдавать предпочтение внутренним производителям или инвестициям и создавать наилучшие условия отдельным секторам национальной экономики путем временного освобождения от налогов. Как показывает практика, в долгосрочной перспективе отступление от этого принципа приводит к диспропорциям в распределении финансовых и трудовых ресурсов, задерживает развитие стабильной рыночной экономики.

Принципиальным моментом данного Кодекса выступает положение, согласно которому предоставление экономических субсидий через налоговую систему является менее эффективным, чем выплата прямых субсидий. Наличие большого числа льгот и послаблений неизбежно усложняет налоговую систему и подрывает ее принципы, лишает ее необходимой гибкости, поскольку подобные налоговые льготы трудно поддаются контролю. Поэтому в Кодексе не предусматриваются налоговые льготы, а также временные или постоянные освобождения от налоговых платежей.

Принимая во внимание специфику стран с транзитивной экономикой, рассматриваемый Кодекс исходит из того, что основная

часть доходов их государственного бюджета будет формироваться за счет таможенных пошлин, налога на добавленную стоимость, акцизов и налога на прибыль предприятий. В систему налогов, рекомендуемую Кодексом, включен и индивидуальный подоходный налог с физических лиц, который затрагивает только ту часть населения, которая имеет высокие доходы. Это обусловлено тем, что государства с нарождающейся рыночной экономикой не имеют еще достаточных административных и юридических механизмов для применения индивидуального подоходного налога широкого охвата.

В Кодексе личный налог с доходов физических лиц рассматривается в одном разделе с налогом на прибыль от предпринимательской деятельности. Поскольку многие понятия у этих налогов идентичны, при раздельном изложении это привело бы к излишним повторениям. При желании иметь отдельные законы о подоходном налоге с физических лиц и о налоге на предпринимательскую прибыль законодатель может легко выделить из текста Кодекса положения, касающиеся одного и другого налогов.

Заслуживает внимания и то, что применительно ко всем налогам Кодекс предусматривает механизм учета инфляционных процессов. Как считают разработчики Кодекса, инфляция неизбежна для складывающихся рыночных систем. Следовательно, если в налоговом законодательстве не предусмотреть соответствующие меры, инфляция способна разрушить самые лучшие законы о налогах.

В Мировом налоговом кодексе выделены пять разделов – по числу основных налогов, которые рекомендуются для введения в странах с нарождающейся рыночной экономикой: раздел I – подоходный налог, II – налог на добавленную стоимость, III – акцизы, IV – налог на недвижимость, V – налоговое администрирование [25]. Следует отметить, что разработчики Мирового налогового кодекса считают, что подготовка и принятие законов – это лишь первый шаг в налоговой реформе. Главное же состоит в создании действенного налогового аппарата. Наличие честной и высококомпетентной налоговой службы является необходимым условием успеха налоговой реформы.

## **6.2. Формирование современного состояния налоговых систем зарубежных стран**

### **6.2.1. Реформирование налоговых систем**

Кризисное положение послевоенной экономики второй половины 40-х годов XX века ведущих западноевропейских стран привело к проведению скоротечных, но достаточно эффективных экономических реформ, которые во многом базировались на последовательном преобразовании налоговых систем. Посредством реформирования налоговых систем правительства западноевропейских государств стали осуществлять активное перераспределение национального дохода в пользу финансирования приоритетных отраслей промышленности, а также поощрения реинвестиций и внешнеэкономической деятельности. Главная задача экономической политики того периода сводилась к стимулированию частного предпринимательства в приоритетных направлениях производственной и научно-технической деятельности. Стимулирование осуществлялось путем применения налоговых льгот для инвестиций, прежде всего в наукоемкие и прогрессивные сферы производства.

Обобщение налоговой политики западных стран 50-70-х гг. XX века позволяет выделить несколько универсальных налоговых рычагов, при помощи которых был достигнут небывалый научно-технический прогресс во многих отраслях промышленности, а также рост и поступательное развитие экономических систем по всем основным показателям. Такими налоговыми рычагами являются: введение механизма ускоренной амортизации, что не только обеспечивало понижение налогооблагаемых доходов корпораций, но и высвобождало их оборотные средства для реинвестиций; предоставление налоговых льгот при реинвестировании прибыли; применение широкого круга механизмов налоговой поддержки для предприятий добывающей промышленности, железнодорожного транспорта, авиастроения и других отраслей; снижение уровня гнета налогообложения при экспорте, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; введение инвестиционного налогового кредита.

Начало 80-х годов XX века было отмечено проведением широкомасштабных налоговых реформ почти во всех ведущих индустриальных странах мира. Налоговые преобразования были вызваны активизацией методов государственного регулирования экономики, а также попытками сокращения бюджетного дефицита, рост которого повсеместно принял угрожающие масштабы. Большое влияние на необходимость проведения налоговых реформ оказали также и другие причины, к которым, прежде всего, относятся: формирование системности и развитие правовой базы налогообложения, рост налогового гнета в результате инфляции, тенденция к гармонизации налоговых систем западноевропейских стран.

Названные и другие объективные причины способствовали проведению реформирования фискальных систем зарубежных стран. Эти реформы были направлены на: упрощение структуры налогов; уточнение и совершенствование принципов налогообложения; оптимизацию системы налоговых льгот; устранение юридических лазеек для уклонения от уплаты налогов; а также повышение эффективности функционирования налоговых систем.

Следует подчеркнуть постепенный и эволюционный характер этих реформ. Ни одна из них не была проведена одновременно. Так, в США налоговая реформа осуществлялась в два этапа – в 1981 и 1986 гг. В Великобритании она началась в 1979 г. и осуществлялась поступательно в течение более десяти лет. В Германии период реформирования налоговой системы осуществлялся в три этапа: в 1986, 1988 и 1990 гг. В Японии после почти пятнадцатилетней теоретической подготовки налоговая реформа была проведена в 1988 г. В Швеции подготовка к реформе 1991 г. заняла примерно пять лет.

Основным направлением реформирования налоговых систем в области прямого налогообложения почти во всех странах выступила либерализация систем подоходного налога и налога на прибыль предприятий. На практике она реализовывалась путем снижения налоговых ставок с одновременным расширением налогооблагаемой базы и сокращением налоговых льгот. Так, в США из 14-разрядной шкалы подоходного налога было оставлено только 4 разряда. Максимальная налоговая ставка налога на прибыль корпораций снизилась с 46 до 39 процентов. Параллельно был ликви-

дирован налоговый кредит, ограничена ускоренная амортизация, сокращены некоторые льготы и др.

В Великобритании налоговая реформа проводилась под девизом «Низкие налоги делают экономику эффективней». Максимальные ставки подоходного налога на самые высокие доходы с 83 и 98% были снижены до 60%. Корпоративный налог снизился с 52 до 35%.

Налоговая реформа в области подоходного налога в Германии привела к снижению налогового гнета для населения и особенно для семей с детьми. Так, в 1986 – 1988 гг. были повышены необлагаемые минимумы, ослаблена налоговая прогрессия, расширена пропорция обложения, увеличены льготы и др. В 1990 г. первоначальная ставка налога была снижена с 22 до 19%, а максимальная – до 53%. Рестройка немецкой налоговой системы в области корпоративного налога осуществлялась по принципу: «Лучше низкие ставки и мало льгот, чем высокие ставки и множество исключений».

Реформирование затронуло и системы косвенного налогообложения. В этой области преобразования осуществлялись через уменьшение фискального значения таможенных пошлин, снижение удельного веса акцизных сборов в структуре бюджетных доходов, усиление роли налога на добавленную стоимость и придание НДС универсального характера. В 70-80-е гг. НДС стал заменять налог с оборота и некоторые акцизы. В 80-е гг. его активно стали включать в свои системы страны юго-восточного региона Европы, Америки и Африки. В 1989 г. НДС был введен в Японии, а в 1992 г. – в Украине и других странах СНГ.

В результате проведения налоговых реформ 80-90-х гг. XX века наметились две основные тенденции фискального реформирования. Одна группа государств (США, Канада, Австралия, Япония и др.) сделала основной акцент на преобразовании системы прямого налогообложения. Другая группа стран (страны-члены ЕЭС) основное внимание уделила повышению значения косвенных налогов. В настоящее время поиски путей повышения эффективности налоговых систем в зарубежных странах продолжаются. Направления их развития во многом определяются процессами, которые происходят в национальной экономике, идеологии и в политике каждого государства.

### **6.2.2. Основные направления гармонизации и унификации налоговых систем стран в рамках ЕС**

Ориентация на унификацию фискальной политики особенно ярко проявилась в процессе создания единого европейского рынка, но ее нельзя не заметить и в других регионах. Положение об унификации национальных налоговых систем и налогового законодательства многих европейских стран впервые было зафиксировано в Римском договоре от 25 марта 1957 г. Это фактически означало создание Европейского экономического сообщества (ЕЭС), в которое первоначально входили Великобритания, Италия, Франция, ФРГ, Испания, Бельгия, Греция, Нидерланды, Португалия, Дания, Ирландия и Люксембург. На первых порах унификация налоговых систем стран – участниц ЕЭС осуществлялась только в рамках создания таможенного союза. В дальнейшем в рамках проведения единой финансовой политики стали формироваться условия для сближения налоговых систем практически всех европейских государств.

Основными направлениями интеграционных процессов в системе налогообложения стран-участниц ЕЭС начала 60-х гг. XX века стали: разрешение проблем международного двойного налогообложения, исключение положений, способствующих уклонению от уплаты налогов, ликвидация условий по налоговой дискриминации нерезидентов в инвестиционной и торговой политике и др. В результате развития экономических и политических процессов в Европе постепенно была сформулирована идея, что от проведения общей налоговой политики стран-участников ЕЭС необходимо перейти к созданию территории с единым налоговым режимом. Реализации этой идеи способствуют такие два принципа, которыми руководствуются страны – участницы ЕЭС: во-первых, национальная налоговая политика не должна препятствовать свободе передвижения товаров и лиц; во-вторых, налоговая политика государства не должна входить в противоречие с общим направлением налоговой политики ЕЭС [41].

Опыт интеграции налоговых систем стран Евросоюза свидетельствует о том, что это трудоемкий и долговременный процесс. Обобщение отмеченного опыта дает возможность выделить харак-

терные особенности проведения налоговых реформ в 80-х гг. XX века. К их числу относятся:

- ✦ усиление интеграционных процессов в соответствии с требованиями договора стран Европейского союза;
- ✦ проведение значительной подготовительной работы по научному обоснованию намеченных изменений;
- ✦ поэтапное внесение изменений в систему налогообложения.

Сегодня уровень налогообложения в странах Евросоюза характеризуется высоким соотношением налоговых поступлений к валовому внутреннему продукту. В целом по большинству европейских стран этот показатель находится в пределах 38 – 52% [27].

Наибольшая доля налоговых поступлений характерна для шведской модели социально ориентированной рыночной экономики со свойственным ей государственным вмешательством прежде всего не в производство, а в отношения распределения, что предопределяет необходимость аккумуляции через государственный бюджет значительной части ВВП с ее последующим использованием на социальные цели.

Большинству европейских стран свойственно умеренное налогообложение. Оно является следствием проведения такой налоговой политики в составе методов государственного регулирования, которая преследует оптимальное сочетание двух целей: создание благоприятного налогового климата для хозяйственной деятельности, что определяет верхнюю границу налогообложения, и эффективное решение социальных проблем, посредством чего определяется нижняя граница налогообложения.

Заслуживают внимания организационные и правовые основы деятельности руководящих органов Европейского союза. Их создание началось с 1965 г., когда была создана единая Комиссия Европейского содружества. В 1993 г. она была реформирована в Совет Европейского союза, а основными институтами стали: Европейский парламент, Совет Европейского союза, Европейская комиссия, Европейский суд.

Совет Европейского союза является главным законодательным органом ЕС, который состоит из представителей стран-членов, как правило это министры, состав которых изменяется соответственно

теме обсуждения, например, Совет министров финансов для обсуждения экономических вопросов и др. Это касается финансов, налогообложения, свободного передвижения граждан, прав и интересов работающих по найму, профессиональной подготовки и стандартов. Европейская комиссия является многофункциональным органом. Во-первых, ею формируются предложения, инициативы для достижения общих целей, во-вторых, осуществляется наблюдение за деятельностью стран-членов содружества, которые должны выполнять законодательные акты, постановления и директивы Европейского союза. Постановления становятся частью национального законодательства и являются обязательными для выполнения. Директивы, посредством которых осуществляется гармонизация налогообложения в ЕС, также обязательны, но дают странам-членам возможность выбора форм и методов внедрения. Для осуществления контрольной функции комиссия имеет полномочия подавать иски в Европейский суд и привлекать к ответственности страны, нарушающие законодательство ЕС, а также применять к ним санкции и штрафы.

В конце XX века сложилась новая ситуация на Европейском континенте, которая требовала новых подходов к решению интеграционных процессов, в том числе и вопросов налогообложения. После распада СССР начала рассматриваться возможность расширения союза. Юридическую основу для расширения ЕС составили положения Маастрихтского договора, где были сформулированы требования к странам-участницам ЕС, желающим вступить в это объединение, а именно:

- ✦ дефицит госбюджета не может превышать 3% ВВП;
- ✦ совокупный государственный долг не должен превышать 60% ВВП;
- ✦ годовая инфляция не может превышать более чем на 1,5% средний уровень инфляции в трех странах ЕС с самым низким уровнем инфляции (что приблизительно составляет 3-3,5%);
- ✦ среднее номинальное значение долгосрочных процентных ставок не должно более чем на 2% превышать средний уровень этих ставок трех стран с самыми стабильными ценами, что на сегодня составляет около 9%.

Европейской комиссией была введена система предупреждения за невыполнение требований, а также предусмотрены штрафные санкции. В случае превышения установленного дефицита бюджета на 3% страна-нарушитель вынуждена перечислять беспроцентный депозит в размере 0,2% от ВВП плюс 0,1% от ВВП за каждый процентный пункт бюджетного дефицита свыше 3%, но в целом не более 0,5-0,6% от ВВП. Если избыточный дефицит сохраняется более двух лет, депозит взимается как штраф.

Второй этап – организационный, завершившийся введением в денежное обращение ЕВРО. Разработана юридическая база для создаваемой Европейской системы центральных банков, сформирована правовая и институциональная база союза, страны завершили программы по стабилизации государственных финансов.

Ускорение и углубление интеграционных процессов дало позитивный результат, что нашло отражение в повышении темпов экономического роста и уровня благосостояния граждан в странах-членах Европейского союза.

В результате в странах Европейского союза прошел первый и наиболее важный этап интеграции налоговых систем при сохранении их национальных особенностей в каждой стране. Эта интеграция имеет такие характерные черты: общее снижение налоговых ставок; расширение базы налогообложения; унификация ставок налогов; сокращение налоговых льгот; применение более жестких санкций за неуплату налогов, включая криминальную ответственность. Снижение налоговой нагрузки в странах ЕС предопределялось в первую очередь возможностью сокращения расходной части бюджетов и связывалось с ростом объемов производства и его эффективности. Безусловно, это имело значительное влияние на стабилизацию экономики и темпы ее роста.

Современные налоговые системы Европейских стран после достижения гармонизации имеют характерные черты в каждой стране, которые обусловлены историческими условиями эволюции налоговых систем, уровнем материального благосостояния населения, совершенством механизма взыскания налогов, его способностью свести к минимуму уклонения от налогообложения; состоянием налоговой культуры; ориентацией общества на социальный компромисс и т. п.

Налоговые системы стран-участниц Евросоюза по своей структуре выделяют: налоги на доходы и капитал (прямые налоги); налоги на потребление (косвенные налоги); социальные налоги (налоги целевого назначения).

Соответственно этой классификации можно выделить основные принципы и направления интеграционных процессов в налогообложении. Так, прямое налогообложение было сориентировано на достижение таких целей:

- ✦ оживление инвестиционной деятельности предпринимательских структур;
- ✦ защиту интересов малообеспеченных членов общества посредством льготного налогообложения;
- ✦ дифференциацию ставок налогов на доходы физических лиц в зависимости от величины годового дохода и состава семьи.

Как свидетельствуют исследования хода евроинтеграционных процессов, соблюдение приведенных выше принципов дало позитивные результаты не только в ускорении темпов экономического роста, но и в укреплении семьи, улучшении демографической ситуации, увеличении накоплений граждан.

В 1977 г. Совет Министров ЕЭС принимает Директиву о взаимопомощи в области прямого налогообложения. В 1988 г. принимается Директива о гармонизации правил определения налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в 80-90-е гг. XX века активно проводится политика по разработке единого подхода к системе амортизационных отчислений, установлению единых ставок при налогообложении дочерних компаний, выявлению возможностей перехода родительских компаний на систему налогообложения консолидированной прибыли и т. д.

В системе прямого налогообложения наибольшую долю занимает налог с доходов физических лиц. Характерно то, что его доля в доходах бюджетов растет, а доля налога на прибыль корпораций уменьшается. На примере налога с доходов физических лиц можно рассмотреть, в каком направлении реализуются в условиях интеграции принципы, обеспечивающие системе налогообложения граждан значительные социальные преимущества и возможности роста

собственных сбережений. Именно в этом налоге ярко просматривается принцип социальной справедливости, который весьма трудно внедрить в практику.

Примером может служить налогообложение физических лиц в Германии, где используются такие налоговые инструменты, как «налоговые классы», «налоговые карты», «налоговые таблицы». Шесть налоговых классов структурируют всех граждан в зависимости от их семейного положения, числа работающих в семье, количества детей и экономических принципов ведения домашнего хозяйства, то есть совместно или отдельно супруги ведут учет семейного дохода.

К первому классу принадлежат одинокие граждане, которые не имеют детей. Ко второму – граждане, которые разведены или овдовели, но имеют на иждивении не менее одного ребенка. К третьему классу принадлежат женатые граждане, жены которых не работают. К четвертому и пятому относятся семьи, где и муж и жена работают. К шестому классу – граждане, которые работают в нескольких местах.

Кроме того, из годовой суммы заработной платы, подлежащей налогообложению, вычитаются такие доходы и расходы: рождественские выплаты; транспортные расходы на проезд на работу и с работы; специальные расходы, включая расходы на страхование жизни, повышение квалификации и т. п.; дифференцированы расходы на содержание детей; вспомогательные суммы для обеспечения старости, доплаты к пенсии, расходы на строительство жилья.

Гармонизация налогообложения в соответствии с требованиями ЕС способствовала повышению благосостояния граждан, росту их сбережений, что в свою очередь повлияло на увеличение возможностей инвестирования средств в экономику.

Заслуживает внимания и система налогообложения физических лиц в Италии. В этой стране начисление и уплата налогов с доходов граждан осуществляется в зависимости от источников их происхождения, которые разделяются на пять категорий: доходы от земельной собственности, недвижимости и зданий; доходы от капитала; доходы граждан, работающих по найму и доходы граждан свободных профессий; доходы от предпринимательства; доходы от других источников. В зависимости от источника происхождения дохода устанавливаются ставки налога.

Во Франции подоходный налог с граждан составляет около 20% всех налоговых доходов в бюджет страны. (Заметим, что в других развитых странах доля подоходного налога значительно выше.) Это связано с историческими особенностями развития системы налогообложения во Франции, а также с тем, что правительство активно использует подоходный налог для проведения своей социальной политики. При условиях неразвитости общественных фондов потребления подоходный налог является инструментом, который используется правительством для помощи малообеспеченным слоям населения для получения образования, укрепления семьи и т. п. Кроме того, на подоходный налог были возложены функции стимулирования вложения сбережений населения в банковские вклады, недвижимость, куплю акций. Это создает сложную систему расчета налога и применения многочисленных льгот, вычетов и исключений. Предусмотрено значительное количество льгот. Налог платят 52% общего количества плательщиков, тогда как в Германии – 84, Великобритании – 66, Испании – 75%. Шкала подоходного налога с физических лиц во Франции прогрессивна, ставки прогрессии установлены в диапазоне от 0 до 56,8% в зависимости от уровня доходов граждан. Учитывается семейное положение и возраст плательщика налога. Шкала ставок налога ежегодно уточняется в зависимости от темпов инфляционных процессов. Это помогает избежать неконтролируемого перераспределения доходов вследствие инфляции.

В целом можно прийти к выводу, что интеграция налоговых систем стран ЕС направлена на достижение общественного согласия между налогоплательщиками и государством, а в конечном результате – равенства в налогообложении, справедливости и эффективности налоговой системы. Причем справедливость налогообложения измеряется выгодами, которые плательщики получают от государства через расходы из государственного бюджета [27].

Определенная гармонизация налоговых систем европейских государств достигнута также в налогообложении прибыли предпринимательских структур. Здесь внимание сосредоточено на избежании двойного налогообложения. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется по результатам деятельности за год путем вычета из валовых доходов производственных расходов, заработ-

ной платы рабочих и служащих, уплаченных налогов, которые учитываются в расходах, расходов на ремонтные работы, командировки, научно-исследовательские работы, представительские расходы и амортизационных отчислений.

Вместе с тем в некоторых странах Евросоюза существуют и свои специфические особенности определения налога на прибыль корпораций. Так, в Германии из прибыли, подлежащей налогообложению, вычитается прибыль, зачисленная в резервный фонд. Применяются также разные ставки налога налогообложения распределяемой прибыли и прибыли, которая остается в распоряжении корпораций.

Во Франции налог на прибыль имеет достаточно высокую долю в доходах бюджетов, однако ставка налога изменяется в зависимости от источника получения прибыли. Так, при общей ставке налога 34% прибыль, полученная от землепользования и вкладов в ценные бумаги, соответственно составляет 10 и 24%.

В Нидерландах применяется регрессивная система ставок налога на прибыль, то есть чем больше сумма полученной прибыли, тем ниже ставка налога.

Таким образом, в условиях евроинтеграционных процессов достигнута гармонизация в налогообложении прибыли предпринимательских структур, основной целью которой является влияние на активизацию инвестиционной деятельности. В то же время в налогообложении прибыли сохранено много особенностей, которые диктуются национальными интересами отдельных государств.

Развитие международных экономических процессов заставляет активизировать интеграционно-налоговые процессы не только в европейских странах, но и в рамках стран-членов ОПЕК, АСЕАН, СНГ и т. д. Именно в этом основной залог расширения внешнеэкономического сотрудничества и повышения эффективности функционирования налоговой теории и практики. Примером налоговой гармонизации в рамках региональных интеграционных процессов может служить налоговая система государств – членов Организации стран – экспортеров нефти (ОПЕК), представляющая собой согласованную систему платежей в казну этих государств, взимаемых с иностранных нефтяных компаний, ведущих разработку нефти на

их территориях. В 1973 г. четыре крупнейших производителя нефти Персидского залива (Саудовская Аравия, Кувейт, ОАЭ, Катар) заключили соглашение о двадцатипроцентной доле участия поступлений в бюджет через систему согласованных концессий [41].

Достаточно актуальной является проблема гармонизации налогов на потребление, которые в большинстве стран составляют свыше половины доходов бюджетов. В странах Европейского содружества среди косвенных налогов центральное место принадлежит налогу на добавленную стоимость.

В качестве конкретных примеров гармонизации налоговых систем стран – участниц ЕЭС можно привести обязательную и последовательную унификацию взимания косвенных налогов: НДС, акцизов и др. Некоторые из них по договоренности между странами отменяются (в 1993 г. в рамках ЕЭС были упразднены акцизы на чай, соль, сахар). Остальные, после преобразования национальных налоговых законодательств и адаптации их к международному экономическому праву сообщества через Закон Европейского внутреннего рынка об акцизах от 21 ноября 1992 г., взимаются по единым ставкам. Таким образом, значительное сокращение перечня подакцизных товаров и использования акцизов в налогообложении является характерной чертой гармонизации налоговых систем. Кроме того, согласно Договору о создании Европейского союза было введено новое налоговое регулирование по НДС, предусматривающее унификацию принципов исчисления и уплаты этого налога, введение единых правил его взимания при совершении экспортно-импортных операций, а также сближение уровней налоговых ставок.

В то же время распространение НДС в налоговых системах многих стран, невзирая на большую работу по формированию единых основ косвенного налогообложения, не устранило существенные разногласия в использовании этого налога. В первую очередь это касается ставки налога. Установленная руководящими органами ЕС ставка НДС по основным группам товаров должна быть в пределах 14-20%. Разрешено ее понижение для определенных видов социально значимых товаров. Однако некоторые страны (Швеция, Финляндия, Дания) превышают установленную максимальную ставку. Это говорит не только о незавершенности начатой работы по уни-

фикации налогообложения, но и о том, что налоговая политика в каждом государстве всегда тесно связана с состоянием экономики и рядом других факторов [27].

С точки зрения решения фискальных задач, косвенные налоги всегда более эффективны, чем прямые. Это обусловлено многими факторами. Практика свидетельствует, что база прямых налогов чувствительнее к изменениям в экономике, чем база косвенных налогов. При некоторых условиях косвенные налоги, в отличие от прямых, более благоприятно влияют на накопление, поскольку они меньше отражаются на прибыли предпринимателей. Посредством косвенного налогообложения проще решать вопрос увеличения доходов бюджетов.

Интеграционные процессы в условиях Евросоюза нуждаются в согласованной таможенной политике. В настоящее время происходит освобождение от таможенного налогообложения внешней торговли, обеспечивается свободное движение товаров и услуг, капиталов и рабочей силы.

Развитие экономических систем мирового сообщества и интеграция внешнеэкономической деятельности неизбежно приводят к взаимодействию налоговых систем различных стран. При несовпадении подходов к решению тех или иных вопросов налогообложения возникают конфликтные ситуации, связанные с международным двойным налогообложением, а также с так называемым антиналогообложением.

**Международное двойное налогообложение** – это одновременное обложение в двух или более странах одного налогоплательщика в отношении одного и того же объекта одним и тем же или аналогичным налогом. Определяющими показателями двойного налогообложения являются: тождественность объекта налогообложения, один и тот же субъект налогообложения, сходство сроков уплаты налога, а также идентичность налогового платежа. Международное двойное налогообложение встречается в основном при налогообложении доходов и имущества физических и юридических лиц, хотя применение разными государствами различных принципов взимания НДС может породить проблему двойного налогообложения и по этому налогу при осуществлении внешнеэкономических операций.

Основная причина возникновения международного двойного налогообложения заключается в суверенности государств, что подразумевает исключительное право государства на принятие законодательных актов, обязательных к исполнению внутри его границ. Вследствие этого национальное налоговое законодательство каждой страны имеет свои особенности. Это приводит к определенным коллизиям, когда, в частности, несколько государств считают одного и того же субъекта своим налогоплательщиком или же возникший на территории одной страны объект налогообложения одновременно является объектом налогообложения по законодательству и той, и другой страны. Например, в Украине налогом облагаются все доходы, полученные физическим лицом-резидентом, независимо от того, где получены эти доходы – на территории Украины или за ее пределами. В то же время, например, во Франции, подоходным налогом облагаются все доходы, возникающие на ее территории, независимо от места постоянного проживания налогоплательщика. В этой связи украинский гражданин, получивший, допустим, авторский гонорар от издания книги во Франции, формально обязан уплатить подоходный налог с одного и того же дохода два раза – как по французскому, так и по украинскому налоговому законодательству.

Международное двойное налогообложение увеличивает изъятие средств налогоплательщиков. Это заставляет предпринимателей сдерживать деловую активность во внешнеэкономических связях или повышать цены для того, чтобы как-то компенсировать свои потери. Такой подход неблагоприятно воздействует на деловую интеграцию и международный обмен товарами, услугами, технологиями, на экспорт капитала и уровень конкуренции на мировом рынке. В связи с этим проблему устранения или минимизации двойного налогообложения и его последствий пытается решить каждое государство, участвующее в международных экономических процессах.

Противоположностью международного двойного налогообложения является *антиналогообложение*. Оно, как и международное двойное налогообложение, возникает вследствие несоответствия и несогласованности налоговых систем различных стран, когда ни одно из государств не признает в качестве своего какого-либо налогоплательщика или какой-то объект налогообложения. Следо-

вательно, для антиналогообложения и международного двойного налогообложения общим является причина их возникновения – существование частично или полностью не взаимосогласованных между собой законодательных норм в отдельно взятых странах. Различие же состоит в конечном результате: если двойное налогообложение приводит к излишнему обложению, то антиналогообложение – к его отсутствию или уменьшению.

Антиналогообложение используется в целях избежания уплаты налогов путем перенесения базы налогообложения в страну с более низким уровнем налогов. Например, налоговая юрисдикция Франции ограничена только доходами, полученными на ее территории. Следовательно, если французская компания переместит свой капитал (перенесет производство) в другую страну, где получаемые доходы облагаются по незначительной ставке, то она получит значительную экономию за счет избежания уплаты налогов. В качестве второго примера можно рассмотреть случай, когда компания создается в Великобритании, а управляется из другой страны, например, из США. В этой ситуации фирма не является резидентом ни Великобритании, где резидентами считаются компании, имеющие в стране центр фактического руководства, ни США, где критерием резидентства признается место создания (инкорпорации) компании. Следовательно, в данном случае компания будет получать значительные выгоды в виде экономии по многим налоговым платежам [72].

Антиналогообложение так же, как и двойное налогообложение, имеет свои экономические последствия. Преимущества, получаемые в результате антиналогообложения, приводят к увеличению рентабельности международных сделок и ставят предприятия, имеющие международные связи, в более выгодное положение. С другой стороны, деятельность внутри страны становится менее выгодной и привлекательной, тем самым снижается интерес к участию в развитии собственной национальной экономики.

Международное право не содержит общих правил, позволяющих избегать международного двойного налогообложения. Государства обладают исключительным правом взимать налоги на своей территории в соответствии с национальным налоговым зако-

нодательством. Поэтому на практике, чтобы избежать международного двойного налогообложения, применяются как односторонние меры, связанные с соответствующими нормами внутреннего налогового законодательства и принимаемые властями данной страны без согласования с другими странами, так и многосторонние меры, реализуемые, в большинстве случаев, с помощью, в основном, двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения.

Различают ряд способов, исключающих международное двойное налогообложение. К ним можно отнести: распределительный метод, налоговый зачет и налоговую скидку (рис. 6.1).



**Рис. 6.1. Методы устранения двойного налогообложения в международной практике**

**Распределительный метод** (принцип освобождения) предполагает, что государства договариваются между собой о распределении различных доходов и объектов, подпадающих под их налоговую систему. Иными словами, государство отказывается от обложения какого-либо объекта, который облагается в другой стране. Договоры, в которых использован этот метод, перечисляют отдельные виды доходов и объектов, которые облагаются в одной стране и освобождаются от обложения в другой.

**Налоговый зачет** (налоговый кредит) базируется на зачете уплаченных за рубежом налогов в счет внутренних налоговых

обязательств. В этом случае налогооблагаемая база плательщика формируется с учетом доходов, полученных за границей, а затем из рассчитанной суммы налогов вычитаются налоги, уплаченные за границей. В качестве примера налогового зачета по украинскому законодательству можно привести ст. 19 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий», согласно которой выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств резидентами Украины налоговые платежи засчитываются при взыскании с этих лиц подоходного налога в Украине. Причем размер засчитываемого налогового платежа не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в Украине.

*Налоговая скидка* рассматривает налог, уплаченный в иностранном государстве, в качестве расходов, вычитаемых из суммы доходов, подлежащих налогообложению. Так как налоговая скидка уменьшает на сумму уплаченного за рубежом налога лишь налогооблагаемую базу, а не сам налог, то ее применение менее выгодно для плательщика по сравнению с налоговым зачетом.

Наибольшее распространение в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения имеет распределительный способ (принцип освобождения), когда одно государство не облагает налогом (освобождает от налогообложения) доход, облагаемый в другом государстве. В заключаемых между этими странами соглашениях оговаривается, какие виды дохода будут подпадать под налогообложение каждой из сторон. Поскольку государства совместно согласовывают места пересечения налоговых систем, учитывая при этом все особенности возникающих взаимных налоговых притязаний, проблема двойного налогообложения решается практически в полном объеме. Однако в том случае, если какой-либо вопрос остался неурегулированным соглашением об избежании двойного налогообложения, применяются нормы национального налогового законодательства [41].

В целом интеграционные процессы в системе налогообложения доказали свою объективную необходимость и эффективность, поскольку способны обеспечить экономический рост и благосостояние граждан всех участвующих в такой интеграции государств.

### **6.3. Адаптация налоговой системы Украины к требованиям Евросоюза**

Интеграция налоговой системы Украины в требования Европейского союза является необходимым, но сложным и трудоемким процессом. Обязательность обусловлена тем, что через налоги перераспределяется значительная часть валового внутреннего продукта. При различиях в налогообложении это перераспределение приобретет межгосударственный характер и не будет содействовать стабильному экономическому развитию государства.

Поэтому Европейский выбор Украины требует на первом этапе достижения гармонизации условий налогообложения по основным налогам, которые могут препятствовать свободному межгосударственному движению товаров, работ, услуг, капиталов и рабочей силы. К числу таких налогов следует отнести налог на добавленную стоимость, пошлины, акцизный сбор, подоходный налог с граждан, налог на прибыль предприятий, которые составляют основу налоговой системы Украины.

Сегодня в Украине почти полностью сформирована налоговая система, которая имеет все элементы, присущие государствам с рыночной экономикой. Однако реализация налоговой политики имеет определенные недостатки. До сих пор идут дискуссии относительно соотношения прямых и косвенных налогов, целесообразности взимания НДС, предлагается введение единого универсального налога вместо всех налогов и сборов. Причем, большинство предложений не имеет достаточных обоснований и носит популистский характер.

Наиболее актуальной задачей сегодня является изучение опыта налогообложения стран с развитой рыночной экономикой и отработки путей гармонизации собственной налоговой системы с требованиями Евросоюза.

Основой отношений Украины с ЕС является Соглашение о партнерстве и сотрудничестве между Украиной и ЕС, подписанное 14 июня 1994 г. в Люксембурге и ратифицированное 10 ноября 1994 г. Верховной Радой Украины. После длительного процесса ратификации всеми странами ЕС и Украиной Соглашение вступило в силу 1 марта 1998 г.

Согласно договору о партнерстве и сотрудничестве ЕС и Украина согласились предоставить друг другу режим наибольшего содействия в торговле товарами. Это означает, что ни одна из сторон не может устанавливать на импорт или экспорт другой стороны более высокие таможенные пошлины и сборы, чем те, которые установлены ею для других стран-членов ВТО, то есть для большинства стран мира. Стороны также не могут предоставлять худших условий платежей в торговле, устанавливать более громоздкие таможенные процедуры, чем те, которые применяются для других стран. В этом контексте Европейский союз считается единой страной с беспошлинным режимом торговли, который члены ЕС предоставляют друг другу и который не распространяется на Украину, хотя такая возможность существует, и будет рассмотрен в дальнейшем. Таким образом, ЕС не может пользоваться льготами, которые Украина предоставляет в плане тарифов и таможенных процедур странам бывшего СССР, пока Украина не вступит в ВТО. Кроме того, Украина и ЕС не будут пользоваться льготами, предоставляемыми третьим странам специально для создания зоны свободной торговли или образования таможенного союза, например такого, как между ЕС и некоторыми странами Центральной Европы, которые в конечном итоге станут полноправными членами ЕС. Соответственно правилам ВТО, стороны не пользуются льготами, которые предоставляются соседним странам с целью облегчения движения товаров через границу.

В настоящее время Украина имеет соглашения об избежании двойного налогообложения со многими государствами, перечень которых постоянно расширяется (*табл. 6.1*).

Для решения вопроса о праве государства взимать налог с дохода в соглашениях об избежании двойного налогообложения в основном используется концепция постоянного представительства. Для определения постоянного представительства иностранного юридического лица на территории Украины одновременно используется ряд критериев, а именно: осуществление деятельности на фиксированном постоянном месте на территории Украины, которое включает офис, бюро, агентство иностранного юридического лица, а также строительную площадку, монтажный объект, площад-

## СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

ку таможенного склада и т. д.; существование постоянного места в течение определенного времени (обычно в налоговых соглашениях устанавливается срок в 12 месяцев); наличие определенных видов деятельности. Если иностранное лицо не признается действующим на территории Украины через постоянное представительство, то доходы, полученные из источников на территории Украины, при подписании соответствующего соглашения обложению налогом в Украине не подлежат.

Таблица 6.1

**Перечень стран, с которыми вступили в силу заключенные Украиной соглашения о предотвращении двойного налогообложения (по состоянию на 01.01.2005 г.)**

№ п/п	Страна	Дата подписания	Дата вступления в силу
1	2	3	4
1	Австрия	16.10.97 г.	20.05.99 г.
2	Азербайджан	30.07.99 г.	03.07.2000 г.
3	Алжир	14.12.2002 г.	01.07.2004 г.
4	Армения	14.05.96 г.	19.11.96 г.
5	Беларусь	24.12.93 г.	30.01.95 г.
6	Бельгия	20.05.96 г.	25.02.99 г.
7	Болгария	20.11.95 г.	03.10.97 г.
8	Великобритания	10.02.93 г.	11.08.93 г.
9	Венгрия	19.05.95 г.	24.06.96 г.
10	Вьетнам	08.04.96 г.	19.11.96 г.
11	Греция	нет сведений	26.09.2003 г.
12	Грузия	14.02.97 г.	01.04.99 г.
13	Дания	05.03.96 г.	21.08.96 г.
14	Египет	29.03.97 г.	27.02.2002 г.
15	Индия	07.04.99 г.	31.10.2001 г.
16	Индонезия	11.04.96 г.	09.11.98 г.
17	Иран	нет сведений	21.07.2001 г.

*Продолжение табл. 6.1*

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
18	Италия	нет сведений	25.02.2003 г.
19	Казахстан	09.07.96 г.	14.04.97 г.
20	Канада	04.03.96 г.	22.08.96 г.
21	Киргизстан	16.10.97 г.	01.05.97 г.
22	КНР	04.12.95 г.	18.10.96 г.
23	Корея	29.09.99 г.	19.03.2002 г.
24	Латвия	21.11.95 г.	21.11.96 г.
25	Ливан	нет сведений	06.09.2003 г.
26	Литва	23.09.96 г.	25.12.97 г.
27	Македония	02.03.98 г.	23.11.98 г.
28	Молдова	29.08.95 г.	27.05.96 г.
29	Нидерланды	24.10.95 г.	02.11.96 г.
30	Норвегия	07.03.96 г.	18.09.96 г.
31	Объединенные Арабские Эмираты	22.01.2003 г.	09.03.2004 г.
32	Польша	12.01.93 г.	24.03.94 г.
33	Португалия	нет сведений	11.03.2002 г.
34	Российская Федерация	08.02.95 г.	03.08.99 г.
35	Румыния	29.03.96 г.	17.11.97 г.
36	Сербия и Черногория	нет сведений	29.11.2001 г.
37	Сирийская Арабская Республика	05.06.2003 г.	04.05.2004 г.
38	Словакия	23.01.96 г.	22.11.96 г.
39	США	04.03.94 г.	05.06.00 г.
40	Таджикистан	нет сведений	01.06.2003 г.
41	Таиланд	нет сведений	24.11.2004 г.
42	Турция	27.11.96 г.	29.04.98 г.
43	Туркменистан	29.01.98 г.	21.10.99 г.

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

*Окончание табл. 6.1*

1	2	3	4
44	Узбекистан	10.11.94 г.	25.07.95 г.
45	Финляндия	14.10.94 г.	14.02.98 г.
46	Франция	30.01.97 г.	01.11.99 г.
47	Германия	03.07.95 г.	04.10.96 г.
48	Хорватия	10.09.96 г.	01.06.99 г.
49	Чехия	30.06.97 г.	20.04.99 г.
50	Швейцария	30.10.2000 г.	26.02.02 г.
51	Швеция	15.08.95 г.	04.06.96 г.
52	Эстония	10.05.96 г.	24.12.96 г.
53	Испания	договоры СССР, действующие до вступления в силу новых договоров Украины	
54	Кипр		
55	Малайзия		
56	Монголия		
57	Япония		
58	Южно-Африканская Республика	28.08 2003 г.	нет сведений
59	Республика Куба	27. 03. 2003 г.	
60	Люксембург	06.09.97 г.	
61	Словения	23.04.2003 г.	
62	Бразилия	16.01.2002 г.	
63	Монголия	01.07.2002 г.	
64	Кувейт	20.01.2003 г.	

Следует особо отметить, что механизм избежания двойного налогообложения не применяется автоматически, а предполагает совершение ряда действий украинскими и иностранными предприятиями. Освобождение от уплаты налогов может последовать лишь на основании официального разрешения компетентного органа Украины, позволяющего не рассматривать запрашивающую сторо-

ну в качестве постоянного представительства. Международные договоры не содержат конкретного указания органа, компетентного выдавать такие разрешения, оставляя этот вопрос на усмотрение национального законодательства договаривающихся сторон. Порядок применения механизма избежания двойного налогообложения определен в Украине статьями 13 «Налогообложение нерезидентов» и 19 «Устранение двойного налогообложения» Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» [7].

Что касается гармонизации отдельных налогов, то в отношении налога на добавленную стоимость была принята шестая директива совета ЕС, в соответствии с которой выстроены национальные законы о налоге на добавленную стоимость в 15 странах Евросоюза. Указанная директива предусматривает гармонизацию налогообложения добавленной стоимости по таким трем элементам: база налогообложения, количество ставок, уровень налогообложения [29, 49].

В соответствии с рекомендациями шестой Директивы ЕС предусматривается применение единой базы налогообложения и единой ставки налога на добавленную стоимость, которая должна быть не ниже 15%. Вместе с тем предусматривается унификация перечня подакцизных товаров и определения единых ставок акцизного сбора. В дальнейшем вопросы гармонизации НДС и акцизов должны рассматриваться более системно, поскольку выявлены определенные зависимости в поступлениях от этих видов налогов. Так, рост поступлений от НДС отмечен вместе с сокращением сумм акцизов, и наоборот.

Что касается гармонизации НДС в Украине, то его действующая ставка считается несколько завышенной, поэтому необходимо стремиться к ее снижению, вместе с тем существует значительное количество льгот в виде операций, не являющихся объектом налогообложения, освобожденных от налогообложения и облагаемых по нулевой ставке, которые подлежат пересмотру согласно условиям ЕС. Основным направлением реформирования акцизного сбора является дальнейшее сокращение перечня подакцизных товаров, в идеале – до 5-7 наименований. В целом же адаптация взимания НДС и акцизного сбора к условиям Евросоюза потребует определенной работы, однако является вполне реальной задачей.

Гармонизация налогообложения прибыли предпринимательских структур должна основываться на детально разработанной и применяемой в Европейских странах методике стимулирования экономической деятельности. Порядок расчета налогооблагаемой прибыли в указанной методике дает возможность предприятию провести ряд финансовых списаний из своей выручки – на амортизацию оборудования, приобретение технологий, формирование резервов и т. д. В конечном итоге эти списания позволяют получить такой объем накоплений, которого достаточно не только для финансирования производства, но и для его расширения и обновления. Если предприятие получает облагаемую налогом прибыль, то и в этих условиях оно имеет целый ряд льгот и даже прямых субсидий в случае направления своих действий на развитие. Опыт использования этого налога убеждает, что благодаря снижению его ставок и предоставлению соответствующих льгот он превращается в эффективное средство структурных изменений, повышение эффективности общественного труда и стимулирования инвестиций [27].

Следовательно, гармонизация налогообложения прибыли предприятий в Украине требует пересмотра действующей системы льгот. Льготы по налогу на прибыль должны поощрять инвестиции, создание новых рабочих мест, стимулировать развитие малого и среднего бизнеса. Необходимо отказаться от практики предоставления льгот для отдельных предприятий, дезорганизующих процесс конкуренции и противоречащих принципам равенства и справедливости налоговой системы. Система налоговых льгот должна быть подчинена стратегическим заданиям реформирования экономики Украины, ее структурной перестройке. Одной из таких задач, сформулированных на Лиссабонском саммите ЕС 2000 года, является улучшение стимулирующего действия налоговой системы в сферах трудоустройства и повышения квалификации [29], что практически отсутствует в системе налогообложения Украины.

Интеграция налоговой системы Украины нуждается в реформировании действующего налога с доходов физических лиц. Первая из серьезных проблем в этой сфере – реформирование налоговой ставки. Дело в том, что в странах ЕС применяются прогрессивные ставки, которые в наибольшей мере отвечают принципу социаль-

ной справедливости системы налогообложения. Украина же, вслед за Российской Федерацией, ввела фиксированную ставку на уровне 15%, предусмотрев ее временное снижение до 13% на первые годы действия нового налога с доходов физических лиц. Такой шаг можно расценивать как правомерный, с точки зрения необходимости «детенизации» экономики, однако серьезные исследования влияния отказа от прогрессивного налогообложения доходов граждан на уровень ненаблюдаемой экономики в настоящее время отсутствуют. Следующим направлением реформирования налогообложения граждан является пересмотр системы льгот в виде перечня доходов, не включаемых в общий облагаемый доход, не все из которых соответствуют критериям европейского налогообложения. Особое внимание должно быть уделено механизму применения налоговой социальной льготы, заменившей собой необлагаемый минимум доходов граждан, но в ряде случаев этот механизм не обеспечивает реальной социальной защищенности плательщиков. Еще одной проблемой, связанной с адаптацией украинского налога с доходов физических лиц к требованиям европейского налогообложения, является отработка механизма исключения из общего облагаемого дохода социально-значимых затрат плательщика, перечень которых, в принципе, определен законодательно, однако применение этой нормы затруднено в связи с тем, что она не имеет характера нормы прямого действия.

Заслуживает внимания также возможность совместного налогообложения доходов семьи, которое нашло широкое применение в странах Европейского союза. Оно должно найти воплощение и в налоговом законодательстве Украины.

## **Контрольные вопросы**

1. Чем обусловлена необходимость и сущность интеграции налоговых систем?
2. Что понимается под гармонизацией налогов и налоговых систем?
3. Основные этапы реформирования налоговых систем в странах Европы до создания Евросоюза.

4. Основные направления интеграционных процессов в системах налогообложения стран Евросоюза.

5. Особенности налогообложения в странах ЕС. Маастрихтский договор.

6. Приоритетные цели прямого налогообложения в странах Евросоюза.

7. Процесс унификации косвенных налогов в странах ЕС.

8. Что понимается под международным двойным налогообложением и антиналогообложением?

9. Основные разделы Мирового налогового кодекса.

10. Необходимость и основные направления интеграции налоговой системы Украины в требования Евросоюза.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III // Урядовий кур'єр.– 2002.– 25 липня.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // Голос України.– 2003.– 14 березня.
3. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15 вересня 1995 р. № 329/95-ВР // Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань.– К.: Парламентське вид.– 1998.– С. 144 – 150.
4. Закон України «Про бюджетну систему України» // Урядовий кур'єр.– 1995.– № 107-108.
5. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 р. № 98/96-ВР // Все про бухгалтерський облік.– 1999.– № 7 (310).– С. 3 – 10.
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами та доповненнями) // Основи податкового законодавства: Збірка основних законодавчих актів.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 47 – 94.
7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) // Оподаткування прибутку підприємств.– Бухгалтерія.– 2003.– Вип. 1.– С. 9-72.
8. Закон України «Про плату за землю» від 3 липня 1992 р. № 2535-XII // Основи податкового законодавства.– Бухгалтерія.– 2002.– № 38/1-2.– С. 154 – 161.
9. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97 (зі змінами і доповненнями) // Все про ПДВ (Золота бібліотека платника податків – 2).– Бухгалтерія.– 2002.– № 24/1-2.– С. 11 – 38.
10. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р. № 889-IV // Урядовий кур'єр.– 2003.– 12 липня.
11. Закон України «Про систему оподаткування» (в редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР зі змінами і доповненнями) // Податкове адміністрування.– Бухгалтерія.– 2002.– № 16/1.– С. 8 – 13.

12. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV // Урядовий кур'єр.– 1999.– 6 січня.
13. Указ Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» // Альтернативні способи оподаткування.– Бухгалтерія.– 2001.– № 38.– С. 11 – 13.
14. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 р. № 13-92 // Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань.– К.: Парламентське вид.– 1998.– С. 166 – 183.
15. Аведян Л. Й. Фіскальна політика: Конспект лекцій.– Х.: Вид. ХДЕУ, 2003.– 80 с.
16. Агапова Т. А. Макроэкономика: Учебник / Т. А. Агапова, С. Ф. Серегина; Под общей ред. А. В. Сидоровича.– М.: Дело и Сервис, 2001.– 448 с.
17. Ансофф И. Стратегическое управление.– М.: Экономика, 1989.– 519 с.
18. Бланк И. А. Инвестиционный менеджмент.– К.: МП «ИТЕМ» ЛТД; «Юнайтед Лондон Трейд Лимитед», 1995.– 448 с.
19. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки.– К.: Либідь, 2000.– 654 с.
20. Большой толковый словарь русского языка /Гл. ред. С. А. Кузнецов.– СПб.: «Норинт», 2002.– 1536 с.
21. Брайчева Т. В. Государственные финансы.– СПб.: Питер, 2000.– 288 с.
22. Брячихин А. М. Как найти выход из финансовых трудностей? // Финансы.– 1995.– № 3.– С. 26.
23. Бурда М. Макроэкономика: Учебник / М. Бурда, Ч. Виплош.– СПб.: Судостроение, 1998.– 544 с.
24. Буряковский В. В. Налоги: Учеб. пособ. / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин, В. С. Каламбет, О. А. Водолазская.– Днепропетровск: Пороги, 1998.– 640 с.
25. Бутаков Д. Основы Мирового налогового кодекса // Финансы.– 1996.– № 8-9.
26. Василик О. Д. Бюджетна система України: Підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк.– К.: Центр навч. літ., 2004.– 544 с.
27. Василик О. Д. Податкова системи України: Навч. посіб.– К.: Поліграфкнига, 2004.– 478 с.
28. Вишнеvский В. П. К вопросу о налоговой и бюджетной политике Украины: Макроэкономический аспект.– Донецк: ИЭП АН Украины, 1993.– 63 с.
29. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та асquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водянніков, І. Коноваленко.– Х.: Консул, 2004.– 960 с.

30. Гэлбрейт Д. Ж. Экономические теории и цели общества.– М.; Прогресс, 1979.– 227 с.
31. Государственное регулирование экономики / Под. ред. И. И. Столярова.– М.: Дело, 2001.– 280 с.
32. Государственное регулирование экономики / Под ред. А. Н. Петрова. Ч. 1, и 2.– СПб.: Знание, 1999.– 208 с.
33. Дагаев А. Налоговое стимулирование инноваций в предпринимательском секторе экономики // Проблемы теории и практики управления.– 2004.– № 3 – Ст. 80-86.
34. Данілов О. Д. Податки в Україні: Навч. посіб. / О. Д. Данілов, Н. П. Флісак.– К.: УкрНТЕІ, 2003.– 348 с.
35. Джеймс К. ван Хорн. Основы финансового менеджмента. 11-е изд. / Д. К. ван Хорн, Д. М. Вахович (мл.).– Москва; С-Петербург; Киев: ИД «Вильямс».– 2003.– С. 33-65.
36. Долан Э. Дж. Макроэкономика: Пер. с англ. / Э. Дж. Долан, Д. Е. Линдсей.– СПб.: Литера плюс, 1994.– 406 с.
37. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1.– К.: Академія, 2000.– 864 с.
38. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія / А. Г. Загородній, А. В. Єлісєєв.– Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003.– 152 с.
39. Загородній А. Г. Фінансовий словник.– К.: Знання, 2000.– 587 с.
40. Заець А. П. Правова держава в контексті новітнього українського досвіду.– К.: Парламентське вид., 1999.– 248 с.
41. Зазвонова Л. А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособ. / Л. А. Зазвонова, Ф. Ф. Фомин.– К.: Изд-во Европ. ун-та, 2003.– 265 с.
42. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Монографія.– Х.: ХДЕУ; Торнадо, 2003.– 517 с.
43. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина II. Оподаткування фізичних осіб. Частина III. Податковий менеджмент. Навч. посіб.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2004.– 304 с.
44. Иванов Ю. Б. О проблеме переложения налогов / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко // Бизнес Информ.–2004.– № 3-4.– С. 30 – 41.
45. Иванов Ю. Б. Оценка уровня регионального налогообложения и его влияния на социальное развитие региона / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко, Е. В. Давыскиба// Бизнес Информ .– 2005.– № 1-2.– С. 71 – 79.
46. Иловайский С. И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления.– Одесса, 1896.
47. Караева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособ. для вузов.– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.– 215 с.

48. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег.– М.: Экономика, 1978.– 427 с.
49. Козак Ю. Г. Міжнародне оподаткування: Навч. посіб. / Ю. Г. Козак, С. А. Матвеев, В. М. Сліп, Е. В. Локтарьова, Д. А. Верлан, М. С. Гаврилов.– К.: Центр навч. літ., 2003.– 550 с.
50. Кравченко В. І. Фінанси місцевих органів влади України: Основи теорії та практики.– К.: НДФІ, 1997.– 276 с.
51. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: Навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма.– Тернопіль: Карт-бланш, 2004.– 304 с.
52. Крисоватий А. І. Податкова система: Навч. посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк.– Тернопіль: Карт-бланш, 2004.– 331 с.
53. Кульман А. Экономические механизмы: Пер. с фр.– М.: Прогресс; Универс, 1993.– 192 с.
54. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права.– Х.: Константа, 1996.– 320 с.
55. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: Навч.-метод. посіб.– К.: КНЕУ, 2002.– 256 с.
56. Куцин Н. А. Современная теория и практика налогообложения / Н. А. Куцин, В. В. Калужный, О. В. Мозенков, В. Д. Балыкин.– Х.: Прапор, 2001.– 212 с.
57. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посіб.– К.: МАУП, 2003.– 224 с.
58. Львов Ю. А. Основы экономики и организации бизнеса.– СПб.: ФОРМИКА, 1992.– 384 с.
59. Макконнелл К. Р. Економикс: принципи, проблеми и политика. В 2 т. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю.– М.: Республика, 1992.– Т. 1.– 399 с.; Т. 2.– 400 с.
60. Манків Н. Г. Макроекономіка: Підр.– К.: ОСНОВИ, 2000.– 588 с.
61. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці.– Ірпінь: Академія держ. податк. служби України, 2001.– 362 с.
62. Михасюк І. Державне регулювання економіки / І. Михасюк, А. Мельник, М. Крупка, З. Залога / За ред. І. Р. Михасюка.– К.: Атіка; Ельга-Н, 2000.– 592 с.
63. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской.– СПб.: ПИТЕР, 2000.– 544 с.
64. Налоги: Учеб. пособ. / Под ред. Д. Г. Черника.– М.: Финансы и статистика, 1995.– 400 с.
65. Налоги: Учеб. пособ. / Под ред. Д. Г. Черника.– М.: Финансы и статистика, 1998.– 542 с.
66. Началова В. Налоговый словарь.– М.: Статус-кво 97, 2004.– 400 с.

67. Оглядові матеріали про бюджетний процес у Сполучених Штатах. Підготовлено для ознайомлювальної поїздки до США «Бюджетний процес і його інституційні засади». – Вашингтон, округ Колумбія: Баренцова група, 1999. – 129 с.
68. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Рига, 1923. – 71 с.
69. Онисько С. М. Податкова система: Підр. / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина / За заг. ред. С. М. Онисько. – Львів: Магнолія Плюс, 2004. – 312 с.
70. Орешин В. П. Государственное регулирование национальной экономики. – М.: Юристъ, 1999. – 272 с.
71. Орешин В. П. Государственное регулирование национальной экономики (в вопросах и ответах): Учебн. пособ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 124 с.
72. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособ. / Под ред. С. Пепеляева. – М.: Инвестфонд, 1995. – 160 с.
73. Підлісна О. Теоретичні аспекти надання податкових пільг // Збір. наук. праць УФЕІ. – 1999. – № 3. – С. 8.
74. Плюта В. Сравнительный многомерный анализ в экономических исследованиях: метод таксономии и факторного анализа / Пер. с пол. В. В. Иванова. – М.: Статистика, 1980. – 151 с.
75. Попов А. И. Экономическая теория. – СПб.: Питер, 2001. – 464 с.
76. Пособие по налоговой политике / Под. ред. Ш. Партасарати. – Вашингтон: МВФ, 1995. – 227 с.
77. Проблеми державного регулювання економічного розвитку підприємств та організацій: Наук. вид. / За заг. ред. Ю. Б. Иванова. – Х.: ХНЕУ, 2004. – 404 с.
78. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебн. пособ. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
79. Райзберг Б. А. Управление экономикой: Учебник / Б. А. Райзберг, Р. А. Фатхутдинов. – М.: Интел-синтез, 1999. – 784 с.
80. Райнин И. Л. Современные проблемы развития малого и среднего бизнеса в Украине // Бизнес Информ. – 2004. – № 5-6. – С. 12 – 16.
81. Рикардо Д. Сочинения в 3-х т: Пер. с англ. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т. 1: Начала политической экономии и налогового обложения. – С. 45.
82. Рихтер К.-Ю. Транспортная эконометрия. – М.: Транспорт, 1982. – 317 с.
83. Савченко А. Г. Макроекономічна політика: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2001. – 166 с.
84. Савченко А. Экономические методы управления инновационными процессами. – К.: Вища шк., 1990. – 112 с.
85. Самура Ю. О. Регулювання фіскальних систем в економіках перехідного типу. – Львів: Львів. Комерц. Акад., 2003. – 200 с.

86. Семиноженко В. Технологические парки Украины: первый опыт формирования инновационной экономики // Экономика Украины.– 2004.– № 1.– С. 16–21.
87. Самуэльсон П. Экономика.– Севастополь: изд. Ахтиар, 1995.– 384 с.
88. Сидорець О. В. Деякі аспекти фінансового вирівнювання соціально-економічного розвитку регіонів // Фінанси України.– 2001.– № 9.– С. 110 – 117.
89. Современные экономические теории Запада / Под ред. А. Н. Марковой.– М.: Финстатинформ, 1996.– 227 с.
90. Соколов А. А. Теория налогов.– М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003.– 506 с.
91. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко.– К.: НДФІ, 2001.– 372 с.
92. Соколовська А. М. Податкова система України в контексті світового досвіду // Фінанси України.– 1997.– № 7.– С. 78–89.
93. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення.– К.: Знання-Пресс, 2004.– 454 с.
94. Статистичний щорічник України за 1999 рік / За ред. О. Г. Осауленка.– К.: Техніка, 2000.– 648 с.
95. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія.– Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.– 286 с.
96. Тарангул Л. Л. Податкоспроможність регіону: зміст та фактори впливу / Л. Л. Тарангул, І. О. Горленко // Матер. наук.-практ. конф. «Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України».– Ірпінь, 1998.– С. 107 – 110.
97. Тот И. Гармонизация налогового права в Европейском сообществе // Законодательство и экономика.– 1996.– № 21–22.– С. 29 – 39.
98. Трансформаційні процеси і регуляторна політика в економіці України: Монографія / Гаєвська Л. М., Гацька Л. П., Горленко І. О., Лазерник Л. А., Ляшенко Г. П., Мельник П. В., Онишко С. В., Руденко Л. Г., Соловійова О. О., Тарангул Л. Л., Філоненко М. М.– Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004.– 222 с.
99. Тривус А. А. Налоги как орудие экономической политики.– Баку, 1925.– 128 с.
100. Тургенев Н. Опыт теории налогов. 3-е изд.– М.: Соцэкгиз, 1937.– 327 с.
101. Україна в перехідному періоді. Досвід і стратегія: Пер. з англ. / Матеріали міжнар. семінару з питань макроекон. політики / За ред. Я. М. Ширмера, Х. М. Султана.– К.: Альтерпрес, 2000.– 214 с.

102. Фатхутдинов Р. А. Инновационный менеджмент.– М.: Интел-Синтез, 2000.– 624 с.
103. Федосов В. М. Податкова система України: Підр. / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко.– К. Либідь, 1994.– 464 с.
104. Финансы: Учеб. пособ. / Под ред. А. М. Ковалевой.– М.: Финансы и статистика, 1996.– 146 с.
105. Фокин В. М. Налоговое регулирование: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева.– М.: Статут, 2004.– 76 с. (Серия «Библиотека налогового юриста»).
106. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем.– М.: Финансы и статистика, 1997.– 800 с.
107. Худокормов А. Г. История экономических учений: Учебник.– М.: ИНФРА-М, 1998.– 733 с.
108. Шабалига Л. М. Податкова політика у трансформаційний період // Актуальні проблеми економіки.– 2001.– № 3-4.– С. 26.
109. Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике: Пер. с англ. / Под ред Р. Л. Добрушина, О. Б. Лупанова.– М.: ИЛ, 1963.– 223 с.
110. Эбрилл Л. Современный НДС: Пер. с англ. / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс.– М.: Весь Мир, 2003.– 274 с.
111. Экономика и право: Энциклопедический словарь Габлера: Пер. с нем. /Под общ. ред. А. П. Горкина, Н. А. Тумановой, Н. Н. Шаповаловой и др.– М.: Большая российская энциклопедия, 1998.– 432 с.
112. Эренберг Р. Дж. Современная экономика труда. Теория и государственная политика / Р. Дж. Эренберг, Р. С. Смит.– М.: Изд-во МГУ, 1996.– 800 с.
113. Юрій С. І. Бюджетна системи України: Навч. посіб. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид.– К.: НІОС, 2000.– С. 46.
114. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение.– М.: ИНФРА-М, 2003.– 576 с.
115. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов: Учебник для вузов.– М.: Аспект-пресс, 1996.– 327 с.
116. Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: Монографія.– Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004.– 368 с.
117. Blanchard O. J., Fischer S. Lectures on Macroeconomics // 7-th edition, Cambridge, MIT, 1993.– P. 54.
118. Mikesell J. L. Fiskal Administration.– Indiane University, 2000.– 647 p.
119. Wagner A. Finanzw. B. II.– S. 304.

*Учебное издание*

**ИВАНОВ Юрий Борисович,  
ТИЩЕНКО Александр Николаевич**

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ  
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

**Учебное пособие**

Підписано до друку 20.01.2006 р. Формат 60 x 84/16. Папір офсетний.

Гарнітура Warnock Pro. Друк ризографічний.

Ум.-друк. арк. 20,5. Обл.-вид. арк. 26,7. Наклад 500 прим. Зам. № 90.

Видавничий Дім «ІНЖЕК». Свідоцтво про внесення до Державного реєстру

України суб'єктів видавничої діяльності ДК № 2265 від 18.08.2005.

61001 Харків, пр. Гагаріна, 20. Тел. (057) 703-40-21, 703-40-01.

Надруковано у ВД «ІНЖЕК»,

м. Харків, пр. Гагаріна, 20.