

С.И. Юрий, А.И. Крисоватый,
И.А. Майбуров, Т.В. Кощук

ТУРБУЛЕНТНОСТЬ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ



УДК 336.22(4)
ББК 65.261.4(4)

Т86

Авторский коллектив: *С.И. Юрий*, доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки и техники Украины, заведующий кафедрой международных финансов, ректор Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь, Украина); *А.И. Кривоватый*, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики, проректор по научно-педагогической работе Тернопольского национального экономического университета; *И.А. Майбуров*, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург, Россия); *Т.В. Кошук*, старший научный сотрудник Научно-исследовательского финансового института ГУНУ “Академия финансового управления” (г. Киев, Украина)

Рекомендовано ученым советом Тернопольского национального экономического университета (протокол № 7 от 20 октября 2010 г.)

Рецензенты: *Е.В. Савельев*, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой международной экономики Тернопольского национального экономического университета; *Ю.Б. Иванов*, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета; *И.В. Алексеев*, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансов Национального университета “Львовская политехника”

Турбулентность налоговых реформ / С.И. Юрий, Т86 А.И. Кривоватый, И.А. Майбуров, Т.В. Кошук. — К. : Знания, 2011. — 382 с. 18ВК 978-966-346-869-3

В монографии исследованы современные тенденции развития европейского налогообложения и новая парадигма налоговой политики в Украине и России. Рассмотрены методологические основы формирования и реализации налоговой политики социально-рыночного государства, закономерности построения налоговых систем европейских стран в условиях усиления интеграции. Показано, как страны — участницы Европейского Союза, используя налоговые инструменты, реагируют на современные вызовы социально-экономического развития. Определены основные векторы налоговых реформ и направления трансформации стратегии и тактики налоговой политики Украины в контексте интеграции в Европейское Сообщество. Освещены в ретроспективе особенности налоговой политики России как стратегического соседа Европейского Союза.

Для ученых, работников органов государственной власти, преподавателей, аспирантов, студентов экономических специальностей высших учебных заведений, широкого круга лиц, интересующихся проблемами налогообложения.

УДК 336.22(4)
ББК 65.261.4(4)

ЮВМ 978-966-346-869-3

© С.И. Юрий, А.И. Кривоватый,
И.А. Майбуров, Т.В. Кошук, 2011
© Издательство “Знания”, 2011

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	5
Раздел 1. Концептуальные основы формирования и реализации налоговой политики	9
1.1. Институциональная трансформация теории налоговой политики социальнорыночного государства	9
1.2. Дивергенция основ стратегии и тактики политики налогообложения.....	22
1.3. Инкорпорирование психологии фиска в механизм перераспределительных процессов	45
Раздел 2. Диалектика трансформации европейского налогообложения в условиях усиления интеграционных процессов.....	76
2.1. Экономико-институциональная среда европейской интеграции.....	76
2.2. Направления гармонизации и унификации налоговой политики в рамках интегрированного рынка	98
2.3. Влияние углубления и расширения интеграции на налоговую политику стран — участниц Европейского Союза.....	110
2.4. Дилеммы трансформации налогообложения вне интеграционного образования.....	127
Раздел 3. Налоговая политика в странах — участницах ЕС-15	143
3.1. Особенности налоговой политики стран Европейского Союза с высоким уровнем налогообложения	143

3.2. Налоговая либерализация в странах ЕС-15 с относительно низким уровнем налогообложения	160
3.3. Налоговая гармонизация и налогообложение в Швеции, Франции, Германии и Великобритании	173
Раздел 4. Налоговые трансформации в новых странах — участницах Европейского Союза	190
4.1. Стратегии развития систем налогообложения Кипра и Мальты	190
4.2. Постсоциалистические модели активной налоговой экспансии	198
4.3. Либеральные налоговые реформы в странах Балтии, Словакии и Румынии	211
Раздел 5. Прагматика и перспективы реализации налоговой политики Украины в контексте интеграции в Европейский Союз	224
5.1. Развитие фискальной сферы Украины в условиях рыночных преобразований	224
5.2. Стратегия налоговых реформ и гармонизация налогообложения	239
5.3. Векторы оптимизации управленческой инфраструктуры налоговой политики	260
5.4. Проблемы повышения эффективности перераспределительных процессов во время рецессии	274
Раздел 6. Генезис формирования налоговой политики России как стратегического соседа Европейского Союза	284
6.1. Исторические корни налоговой политики России	284
6.2. Стадийность налоговых реформ и коррекция налоговой политики	292
6.3. Ключевые проблемы современной налоговой системы России	310
6.4. Критический анализ среднесрочного контекста налоговой политики и перспективы решения накопившихся проблем	334
6.5. Возможности усиления роли налоговой политики в решении задач модернизации экономики	357
Приложения	367
Литература	377

ПРЕДИСЛОВИЕ

После выбора евроинтеграционного вектора в социально-экономическом развитии Украины интерес научного сообщества к европейскому налогообложению усилился. При этом ученые начали уделять особенное внимание исследованию налоговой гармонизации и связанной с ней налоговой конвергенции в Европейский Союз. Также приобрело актуальность выявление возможностей заимствования опыта налогообложения постсоциалистических стран, которые достигли успехов на пути рыночной трансформации социально-экономических систем и, благодаря этому, быстро включились в интеграционные процессы. Параллельно осуществлялась разработка рекомендаций по корректировке перераспределения ВВП на основе учета особенностей экономико-институциональной среды Украины — поиски так называемого “фискального ноу-хау”. Данные направления исследований часто сочетались в разработках ученых по принципу, чем больше изменений, тем более эффективным будет функционирование фиска. Налоговые реформы также реализовывались посредством ситуативных, вырванных из контекста теории, нововведений; одни фискальные трансформации оказывали позитивное влияние на развитие экономики, социальной сферы и государственных финансов, другие — частично нивелировали это

влияние; вместо налоговой конвергенции для приближения момента интеграции Украины в ЕС осуществлялось такое реформирование фискального регулирования, которое еще долго не позволит развивать перераспределительные процессы по примеру высокоразвитых стран ЕС (внедрять новые налоговые технологии на основе самообложения, поддерживать высокий уровень социальных стандартов и т. д.).

Сегодня очевидно, что изменения в налогообложении должны быть согласованными между собой и органично вписываться в функционирующую фискальную систему. Правда, системное видение реформ часто накладывается на концептуальный подход, согласно которому Украине предлагается как можно скорее включиться в процесс налоговой унификации, а те сферы, которые пока наименее гармонизованы в ЕС, развивать по собственному “фискальному сценарию”. Мы в данном подходе усматриваем две опасности. Во-первых, развитие социально-экономических систем и государственных финансов в Украине, постсоциалистических странах ЕС и, тем более, в странах с развитой рыночной экономикой имеет множество отличий. Поэтому попытки заимствования опыта европейского налогообложения посредством наложения прогрессивных для объединенной Европы механизмов на экономико-институциональную среду Украины могут привести к негативным экономическим и фискальным последствиям. Во-вторых, конвергенция налогообложения в ЕС — это процесс, имеющий определенные направления развития и динамику. Нельзя ориентироваться лишь на современные достижения налоговой гармонизации. Страны ЕС пытаются оптимизировать свое налогообложение, а следовательно, только осмысление принципов данной оптимизации может служить ориентиром для построения фискального регулирования в Украине. Кроме того, не следует забывать, что основным внешнеторговым партнером Украины является Россия, и это нужно учитывать при разработке концепции налоговой реформы.

В представленной монографии мы рассматриваем концептуальные основы формирования и реализации налоговой политики, уделяя особое внимание новейшей парадигме использования налоговых инструментов в макроэкономическом регулировании. Мы также делаем акцент на исследовании, с одной стороны, влияния институциональных факторов на принятие фискальных решений, а с другой — потенциала перераспределительных механизмов в отношении корректировки институциональной среды и

общественного развития. Необходимо особо отметить следующее: наше видение стратегии и тактики эффективной политики налогообложения основывается на понимании того, что изменения в налоговом законодательстве могут служить действенным инструментом сглаживания экономического цикла, но только при условии их гармоничного сочетания с другими мерами фискального и денежно-кредитного регулирования в рамках научно обоснованной доктрины социально-экономического развития государства.

Далее мы предлагаем обратить внимание нашего читателя на тенденции развития налоговой политики европейских стран в условиях усиления интеграции. Мы поставили перед собой задачу определить, каким образом социально-экономическая конвергенция влияет на налоговую гармонизацию и наоборот. При этом акцент в нашем исследовании сделан на различиях в “старых” и “новых” странах — участницах интегрированного рынка. Также мы даем характеристику фиска в каждой стране ЕС и определяем оптимальные направления его дальнейшей трансформации. Мы пытаемся спрогнозировать, как будут развиваться фискальные процессы в Европе, осознавая то, что какая-либо страна может использовать только те налоговые механизмы, которые соответствуют сформировавшейся в ней экономико-институциональной среде. С другой стороны, наши прогнозы учитывают то, как страны ЕС посредством фискального регулирования корректируют социально-экономические процессы, способствует ли их налогообложение прогрессивным сдвигам в общественном развитии. Краеугольным камнем нашего исследования является понимание того, что менее экономически развитые страны пытаются догнать высокоразвитые, а поэтому тяготеют к реформам, делающим их налогообложение все более похожим на лучшие западноевропейские образцы. И, безусловно, мы рассматриваем развитие налоговых систем стран ЕС в увязке с развитием мировой экономики, государственных финансов и изменениями роли государства в регулировании социально-экономических процессов.

Мы поставили перед собой задачу выявить позитивные и негативные моменты построения фискальной сферы в Украине и, на этом основании, дать рекомендации по оптимизации фискального регулирования. В то же время очерчиваем рамки оптимального для Украины налогообложения в настоящее время (в условиях современных реалий хозяйствования) и в более отдаленной перспективе (после достижения существенных сдвигов в развитии социально-экономической сферы и государственных финансов). Мы определяем стратегические цели и тактические меры той на-

лотовой политики, которая позволит Украине включиться в европейские интеграционные процессы на приемлемых для нее условиях. Особенно важно отметить, что наш подход к трансформации украинского налогообложения основывается на изменениях исключительно эволюционного характера. Мы исходим из соображений, что радикальные налоговые реформы дезориентируют экономических субъектов, им нужно время, чтобы приспособиться даже к незначительным изменениям экономико-институциональной среды и, самое главное, воспринять фискальное нововведение как позитивное. Кроме того, наше исследование направлено на выявление путей оптимизации управленческой инфраструктуры налоговой политики в Украине.

В заключительном разделе монографии нашли отображение вопросы, связанные с генезисом формирования налоговой политики России как стратегического соседа ЕС. Мы поставили перед собой задачу проанализировать исторические корни фискального регулирования России, оценить эффективность ее налоговой политики на протяжении последних двадцати лет, уделив особое внимание критическому анализу современного этапа реформирования налоговой системы, а также выявить реальные возможности использования налоговых инструментов в рамках решения накопившихся проблем и задач модернизации российской экономики. Исследование данной проблематики имеет чрезвычайно важное значение для Украины, так как может, с одной стороны, облегчить поиски действенных фискальных механизмов в условиях существенных перекосов транзитивного хозяйствования, а с другой — предостеречь от многих ошибок при формировании и реализации украинской налоговой политики в контексте стратегии интеграции в ЕС.

Раздел 1

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

- 1.1. Институциональная трансформация теории налоговой политики социально рыночного государства.*
- 1.2. Дивергенция основ стратегии и тактики политики налогообложения.*
- 1.3. Инкорпорирование психологии фиска в механизм перераспределительных процессов.*

1.1. Институциональная трансформация теории налоговой политики социальнорыночного государства

В течение последних двадцати лет продолжают оставаться острыми дискуссии по поводу построения социально-рыночного государства. Политики, экономисты, финансисты-практики оперируют разными категориями перераспределения — бюджет, бюджетно-налоговая политика, фискальная политика, денежно-кредитная политика, финансовая политика, финансовая, налоговая система и т. д. Такое разнообразие категориального инструментария выдвигает проблему институциональной трансформации теории налоговой политики Украины на передний план, поскольку, используя разные инструменты регулирования экономики, большинство ученых и практиков учитывает только их юридическую суть, игнорируя при этом экономическую, социальную, культурную и политическую.

На сегодняшний день геополитическая ситуация в мире напоминает сложившуюся после распада Советского Союза и всего со

циалистического лагеря — геополитический вакуум. Тогда следствием провала коммунистической теории стал парад национальных государств. Ныне мы являемся свидетелями краха еще до недавних пор популярной концепции отмирания государства в условиях глобализации. Финансовый кризис продемонстрировал, что ни гражданам, ни крупным корпорациям не на кого рассчитывать, кроме их правительства. Беспрецедентная волна национализации банков доказала, что мир неминуемо движется в сторону государственного капитализма. Нечто подобное цивилизация переживала в конце XIX — начале XX в. Но если тогда “интересы Круппа стали равнозначными интересам Германии”, то сейчас, наоборот, бизнес все больше будет подстраиваться под требования государственных институтов. В современном мире не капитал будет диктовать условия национальным правительствам, а развитые бюрократические машины, манипулирующие мыслями миллионов, станут дирижировать экономикой. Это совсем не означает, что мы идем к коммунизму. Частная собственность останется в фундаменте общества. Однако капитал сам по себе не способен ни бороться с нелегальной иммиграцией или глобальным потеплением, ни даже стабилизировать ситуацию на биржах. Решение макропроблем, касающихся всех без исключения, требует некоторого ограничения индивидуальной свободы. И в этом смысле человечество будет двигаться в прошлое, отдаляясь от либеральной мечты абсолютной свободы.

Теория неолиберализма в конце 1970-х годов пришла на смену кейнсианству, которое неплохо зарекомендовало себя и сохраняло за собой ведущие позиции со времен Великой депрессии. Наиболее уязвимым местом кейнсианства была поддержка роста экономики за счет увеличения расходов государства. Во время Великой депрессии это было чуть ли не единственной возможностью спасти экономику, однако в будущем это привело к несоразмерному наращиванию дефицита бюджета. Механизмы, эффективные в 1930-х годах, оказались провальными при сверхпроизводстве. Структурный кризис, охвативший мир в 1970-х годах, привел к неконтролируемой инфляции, и миру срочно понадобилась новая экономическая доктрина. Ею стал неолиберализм, суть которого состоит в отказе государства от прямого регулирования экономики, господстве свободного рынка, а также возвращение деньгам основной роли в управлении экономикой. Неолиберальная теория М. Фридмана предусматривала борьбу с инфляцией монетарными инструментами (ограничением денежной массы), снижением налоговой нагрузки и отказом от социальных программ.

Вместе с тем многие экономисты утверждают, что эффективность неолиберализма с самого начала была сомнительной, и в преодолении мирового кризиса его роль была не настолько существенной, как об этом принято говорить. На первом этапе господство либеральной доктрины привело к усугублению последствий структурного кризиса. Уровень безработицы достиг своего пика в США в середине 1980-х годов, то есть через пять лет после начала либеральных изменений. Для Европы принятие неолиберализма вызвало еще более продолжительную волну безработицы — 15 лет Старый свет не мог преодолеть тотальный дефицит рабочих мест. “Третий мир” претерпел разорение из-за долгового кризиса, а функционирование денежно-кредитных и финансовых институтов было нарушено даже в Соединенных Штатах. Друг за другом следовали финансовые кризисы (в 1982, 1994 и 1997 гг.). В 1997 г. лишь в США было ликвидировано свыше 350 кредитных ассоциаций и около 150 банков. Все это свидетельствовало о постоянной финансовой нестабильности в мировой экономике. Ситуация начала налаживаться лишь в начале XXI в., но именно тогда неолиберализм заложил “мину”, которая взорвалась сегодня.

С 1995 г. в США начал разрастаться огромный спекулятивный пузырь: в течение последующих восьми лет цены на акции росли с феноменальной скоростью — 23,6 % в год. Тем временем рост прибыли корпораций в этом периоде замедлился. Стимулом роста цен на американские акции в 1994—2006 гг. были спекулятивные факторы, обеспечивающие акционерам большую прибыль на капитал. Совокупная рыночная стоимость всех выпущенных в обращение акций американских корпораций увеличилась с 5,5 трлн дол. в 1994 г. до 23,1 трлн дол. в 2006 г., то есть прирост составлял 18,6 трлн дол. Для сравнения: объем американского ВВП в 2005 г. равнялся 10,6 трлн дол. Но любой пузырь рано или поздно начинает сдуваться, и первые тревожные сигналы прозвучали еще в августе 2005 г. К весне 2006 г. США официально признали наличие проблем на фондовом рынке, усилившихся сегодня.

После снижения инвестиционного бума в 1990-х годах миф об эффективности неолиберализма стал поддерживаться другим фактором — либерализацией кредитов благодаря снижению ставок по займам, что позволяло поддерживать искусственный спрос и обеспечивало рост экономики за счет потребительских расходов. Европейским странам помог избежать неолиберального кризиса распад СССР. Перегрев экономики, наблюдавшийся еще в середине 1990-х годов, был ликвидирован вследствие возникновения новых рынков сбыта.

Крах неолиберальной теории на примере США — это скорее не доказательство, а подтверждение ее неэффективности. Еще в конце XX в. экономисты доказывали, что наибольшие темпы развития демонстрируют страны, которые отошли от неолиберальной модели, — Япония, Южная Корея и Китай, где государство жестко управляет экономикой. В 1973—2008 гг. среднегодовой темп роста реального ВВП в Китае составлял 6,7 %, в Южной Корее — 8,3, в Японии — 3,8, тогда как в США — 2,4, в Великобритании — 1,6 %.

Заменой современных неолиберальных принципов могут стать неокейнсианские теории, в частности модели Харрода или Домара. Их суть заключается в двух основных постулатах: государство должно регулировать экономику, но стимулирование спроса осуществляется не за счет раздутых социальных программ, а посредством государственных капитальных инвестиций. Право на существование имеют и альтернативные теории, такие как “теория ожиданий” (рынок реагирует на ожидания, поэтому государство путем официальных заявлений может регулировать экономику) или “экономика предложения” (управлять бизнесом с помощью налогов, но не их ростом, как у Кейнса, а снижением для стимулирования производства). Однако следует отметить, что все эти идеи в той или иной мере применяются и сейчас.

После завершения глобального кризиса вопрос будет заключаться даже в не роли государства в управлении экономикой, а в решении классической задачи рыночного хозяйствования: каким образом богатые должны поделиться с бедными. Ведь каждый раз начало системного кризиса лежало в плоскости перераспределения либо создания видимости перераспределения благ. “Новый курс” Рузвельта, выведший США из Великой депрессии, предусматривал перераспределение благ государством: увеличенные налоги и социальные программы позволили отобрать часть прибыли крупных компаний и направить их наиболее незащищенным слоям населения. Тогда же в мире произошло резкое снижение нормы прибыли, исчезли компании с рентабельностью в сотни процентов, доля совокупного богатства в США, принадлежащего 1 % наиболее богатых домохозяйств, снизилась с 35 % в 1940-х годах до 16 % в 1976 г. Отказ от кейнсианства помог крупным предприятиям вернуть статус-кво: данный показатель в 2005 г. вырос до 38 %. Приход же неолиберализма создал видимость перераспределения благ — акционерные общества. На фоне стагнации реальных заработных плат наемным работникам был предложен компромисс в виде распределения акций в качестве

бонусов к заработной плате. Это дало возможность также привязать работников к судьбе крупного капитала. Такая модель при возрастающем потреблении на самом деле могла спровоцировать кризис еще десять лет назад. Осознав возможную угрозу, США в середине 1990-х годов сделали ставку на кредитование, в результате которого населению был предоставлен ряд благ и при этом удалось избежать сокращения прибыли бизнеса. Однако и это оказалось лишь временным решением проблемы.

Сегодня мир стоит на пороге нового этапа развития социально-рыночного государства. В ближайшей перспективе роль государства в управлении экономикой возрастет. Но корпорации добровольно не захотят подкармливать работников во всем мире. Хотя именно стабильный рост спроса составляет основу рыночной экономики, и без роста реальных доходов населения невозможно увеличить потребление. Таким образом, необходимы либо новые технологии, позволяющие сохранить рост прибыли и зарплаты одновременно, либо новый “социальный налоговый договор”, который все же вынудит корпорации приспособиться к новым условиям перераспределения.

Возникновение новых кризисных явлений в функционировании экономики Украины, совпавшее по времени с углублением мирового экономического кризиса, в очередной раз обострило проблему поиска эффективных фискальных инструментов преодоления негативных тенденций в социально-экономическом развитии. Как известно, при помощи налоговой политики государство может, с одной стороны, корректировать потоки рыночного перелива капитала, а с другой — инициировать необходимые социально-экономические преобразования путем формирования финансового обеспечения тех или иных расходов бюджета. Нужно лишь так сбалансировать интересы всех участников перераспределительных отношений, чтобы обеспечить максимальные налоговые поступления при минимальном негативном влиянии фиска на экономическую активность налогоплательщиков. Между тем это не просто осуществить на практике даже в условиях развитой рыночной экономики, не говоря уже о трудностях оптимизации налогообложения в странах с утверждающейся рыночной экономикой.

Налоговая политика в Украине должна отличаться от налоговой политики в государствах Запада хотя бы потому, что в условиях рыночной трансформации социально-экономической системы существует целый ряд структурных проблем, нуждающихся в безотлагательном решении. Как правило, такие проблемы не воз

никали перед странами с развитой рыночной экономикой, поскольку их социально-экономические системы изменялись постепенно, реагируя на вызовы повышения эффективности хозяйствования, и не приобретали значительных диспропорций. Украина же, наоборот, унаследовала неэффективную экономику и гипертрофированный социальный сектор и уже в начале рыночной трансформации вынуждена была развивать фискальную сферу в условиях значительных структурных перекосов. Сегодня большинство из них лишь углубилось, а потому основной задачей налоговой политики в Украине должно стать содействие системным сдвигам, а не поддержание стабильного функционирования сформированной относительно оптимальной социально-экономической системы, как это происходит в государствах Запада.

Кроме того, следует учитывать, что уровень экономического развития Украины значительно ниже, чем у государств с развитой рыночной экономикой, а отечественные рыночные отношения отличаются от их традиционных образцов. В Украине институциональная среда состоит из институтов рыночной и этатической экономик, их комбинаций, порождающих расцвет коррупции, и транзитивного типа ментальности, для которого нормой является, в частности, низкое фискальное сознание. Если большинство постсоциалистических стран — новых членов Европейского Союза (ЕС) быстро достигли роста ВВП на основе рыночной трансформации социально-экономической системы и без особых проблем ввели немало западноевропейских фискальных форм, то Украина неоднократно сталкивалась с негативными экономическими и фискальными последствиями неудачных реформ, что, в свою очередь, усиливало дисбаланс между заимствованными из зарубежной практики налоговыми инструментами и реалиями хозяйствования, а также обусловило возникновение у граждан скептического отношения к государству как инициатору прогрессивных перемен и нежелание финансово поддерживать его деятельность. Таким образом, налоговая политика в Украине должна, с одной стороны, учитывать текущие экономические, социальные и институциональные условия, а с другой — быть направленной на то, чтобы улучшить социально-экономическую ситуацию и откорректировать институциональную среду в государстве¹.

Еще одна проблема формирования налоговой политики в странах с утверждающейся рыночной экономикой заключается в том,

¹ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопр. экономики. — 2004. — № 7. — С. 50.

что большинство известных фискальных рецептов было апробировано на Западе. Иначе говоря, существуют институциональные трудности выбора оптимальной стратегии фискального регулирования и применения ее элементов. Нужно прежде всего четкое концептуальное видение необходимых социально-экономических реформ и налоговых инструментов, которые обеспечат их реализацию. Причем использование таких инструментов должно быть адаптировано к отечественным реалиям хозяйствования. Речь идет, по сути, о необходимости поиска национального фискального ноу-хау — комплекса механизмов, которые бы способствовали качественно новым изменениям в социально-экономическом развитии.

В то же время для Украины важно развить фискальную сферу на базе тех налогов и налоговых платежей, которые обеспечивают львиную долю налоговых поступлений в странах с развитой рыночной экономикой и в частности — в странах ЕС. Ведь введение каких-либо уникальных национальных фискальных форм или архаических налогов (например, налога с оборота), хотя и может решить отдельные экономические и фискальные проблемы, но ослабит позиции Украины в глобализированном мире и перечеркнет все ее надежды на участие в евроинтеграции. Тем более, что современное налогообложение в странах с развитой рыночной экономикой — это тот эталон, к которому необходимо приблизить отечественное налогообложение в перспективе. Основная проблема заключается в том, чтобы найти оптимальную комбинацию прогрессивных налоговых инструментов и время от времени пересматривать ее вместе с изменениями в экономических, социальных и институциональных условиях. А это задача сложная, поскольку Украине едва ли не впервые придется трансформировать фискальные процессы по принципу системной реформы.

Со второй половины 90-х годов XX в. до 2005 г. налоговая политика в Украине была направлена на снижение уровня налогообложения. При этом изменения налогового законодательства базировались на соображениях о том, что любая либеральная налоговая реформа является залогом улучшения динамики экономического развития. Происходили снижение ставок налогов и корректировка механизмов их взимания, отмена отдельных налоговых платежей, а также масштабное предоставление налоговых льгот отраслевой и территориальной направленности. Первые успешные фискальные трансформации (снижение ставок НДС и налога на прибыль) добавляли аргументов лоббистам при инициировании преференций в налогообложении, а макроэконо

мическая стабилизация (а затем — рост ВВП) позволила сторонникам “всесильности” рыночного саморегулирования реализовать ряд фискальных экспериментов, особенно не заботясь о вопросах их научного обоснования. Зачем же углубляться в теорию и проводить сложные математические расчеты, если подобные реформы уже были в целом удачно (без ощутимых потерь для бюджета) апробированы странами-соседями, а весь мир увлекся идеями налоговой либерализации?

В 2005 г., когда стало очевидно, что немало из осуществленных в спешке налоговых трансформаций искажают конкурентную среду хозяйствования, приводят к значительным фискальным потерям и не решают при этом макроэкономических задач, были пересмотрены ориентиры налоговой политики. В качестве основных целей фискальной реформы определялись устранение всех диспропорций в налогообложении и первоочередное направление дополнительно привлеченных в бюджет денежных средств на финансирование социальных расходов. Произошли преждевременная отмена территориальных и большинства отраслевых налоговых льгот, а также корректировка механизмов взимания НДС (усложнение процедуры его возмещения) и налога на прибыль (расширение состава валовых расходов), делались попытки повысить эффективность налогового контроля, резко увеличивались заработная плата работников бюджетной сферы, пенсии и другие социальные выплаты. Однако такое радикальное “восстановление справедливости” дезориентировало субъектов рынка¹, привело к снижению темпов роста ВВП и инвестиций, повлекло за собой значительный рост объемов импорта^{1 2} и в очередной раз пошатнуло доверие граждан к государству как инициатору прогрессивных социально-экономических сдвигов в интересах всего общества³.

Если раньше популяризировались все налоговые инициативы по направлению дополнительных финансовых ресурсов в реальный сектор экономики и бюджетное финансирование лишь безот

¹ Распространились ожидания дальнейшего резкого ухудшения налоговой среды хозяйствования.

² Внутреннее предложение не успело отреагировать на стремительный рост внутреннего спроса, а также увеличился спрос населения на товары, которые не производятся в Украине.

³ Даже повышение пенсий, темпы которого опережали темпы прироста заработной платы в реальном секторе экономики, не всегда положительно воспринималось отдельными социальными группами.

лагательных социальных расходов, то с 2005 г. существенно усилилась роль перераспределительных процессов и расширилась социальная составляющая функционирования государства. Иначе говоря, сначала налоговая политика “поспособствовала консервированию” неоптимальной социально-экономической системы, а позднее, не учитывая потребность в структурных реформах, превратилась в инструмент построения “социального чуда” в условиях импортоориентированной экономики. И даже частичный отход от социального популизма 2006—2007 гг., сопровождавшийся возвратом к предыдущей практике принятия фискальных решений, не стал толчком для разработки новой, научно обоснованной, модели налоговой политики. Из двух крайностей — рынок “на службе” у состоятельных слоев общества и “воздушные замки” быстрого достижения социальной справедливости — была выбрана вторая.

Сегодня Украине приходится выстраивать свою фискальную стратегию в достаточно сложных условиях. Прогнозные показатели дефицитов бюджетов в среднем по ЕС 7,5 % ВВП в 2010 г. и 6,9 % ВВП в 2011 г. (против 0,8 % ВВП в 2008 г.) и ожидаемое увеличение долговой нагрузки на интегрированные экономики с 58,7 % ВВП в 2008 г. до 83,7 % ВВП в 2011 г. свидетельствуют о том, что значительные потоки ограниченных рецессией недорогих заемных ресурсов мирового рынка капиталов будут направлены в государственный сектор на территории европейской интеграции (это кроме удовлетворения внушительных заемных “запросов” США и других высокоразвитых государств). Более того, в ЕС на высшем уровне открыто ведут речь о том, что некоторым странам не избежать повышения налоговой нагрузки. Можно, конечно, оптимизировать (сократить и пересмотреть структуру) расходы бюджета, но все понимают, что такие решения в радикальном их варианте (необходимы значительные корректировки объемов расходов) являются рискованными с политической точки зрения.

Очевидно, что на внешние займы, кроме дешевых (по сравнению с другими долговыми инструментами) кредитов МВФ, Украине особо рассчитывать не приходится. Однако и МВФ не будет “вливать” денежные средства в украинскую экономику постоянно (если примет решение о возобновлении кредитования). МВФ — это не благотворительная организация, а финансовый институт, функционирующий для поддержки осуществления странами, “догоняющими” высокоразвитые, структурных реформ и недопущения “обвала” их денежных единиц. Поэтому Украина про

сто обречена на то, чтобы сокращать непродуктивные расходы бюджета и увеличивать его “расходы развития”, а также уделять особое внимание повышению эффективности налоговой системы в отношении выполнения ею как фискальных функций, так и регулирующих задач.

Какой же должна быть институциональная парадигма современной налоговой политики?

Во-первых, чтобы обеспечить положительные результаты, налоговая политика, как и экономическая политика в целом, должна основываться на видении и в то же время быть свободной от иллюзий. Без видения налоговая политика (и те, кто ее реализует) страдает незавершенностью, нерешительностью и, безусловно, неубедительностью. Она напоминает путешествие без конечного пункта. Долгосрочное видение должно быть одновременно амбициозным и реалистичным, выступая в качестве указателя правильного направления развития общества и пути удовлетворения его чаяний. Это видение должно стимулировать их формирование, но в то же время ограничивать чаяния разумными рамками, чтобы их можно было со временем удовлетворить¹. Если отсутствие такого видения на практике прикрывается декларативными иллюзиями “положительных шоков” или “цивилизационных скачков” и нарисованной небрежными мазками политической картиной безоблачного будущего накануне грядущих выборов, перспективы экономического роста и повышения эффективности перераспределительных процессов не будут обнадеживающими.

Во-вторых, налоговая политика должна основываться на теории, объясняющей механизмы функционирования экономики и ее роста вследствие применения перераспределительных инструментов. Плохая теория служит базисом лишь плохой политики. Эффективная налоговая политика может быть сформирована и реализована только на основе научно обоснованной экономической доктрины. Для успешного осуществления налоговой политики, то есть оказания преднамеренного и осмысленного воздействия на субъектов перераспределения ВВП для достижения целей развития — более полного удовлетворения потребностей общества на основе повышения конкурентоспособности предприятий и эффективного обслуживания индивидуальных и корпоративных актеров, требуются огромные знания. Они должны осно

¹ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопр. экономики. — 2004. — № 7. — С. 46.

вываться не только на практическом опыте, но прежде всего на падежной экономической теории, которая, к сожалению, далеко не всегда доступна. М. Калецкий давно заметил, что в отличие от распространенного мнения, те, кто реализуют налоговую политику, прислушиваются к экономистам, но только предыдущего поколения. Но даже современные экономисты оперируют лишь отдельными элементами экономической теории, некоторыми эмпирическими результатами и фрагментами дискуссий. Это особенно остро ощущается в условиях постсоциалистической трансформации.

Однако главная проблема состоит в том, что существует много противоречащих друг другу экономических подходов, которые вполне могут вымостить немало дорог в ад. Следовательно, те, кто реализуют налоговую политику, все время стоят перед дилеммой: к кому прислушиваться, а кого игнорировать? Какие идеи использовать и какие отвергнуть? Соответственно, риск ошибок огромен, что усугубляется невежеством многих политиков и чиновников, а также тем, что даже понимающие кое-что в экономике и фискальных процессах, часто совершают политические ошибки. Такова уж специфика экономической теории. Более того, стремление к диалогу и компромиссам, гибкости и открытости, хотя во многих случаях и оправдано, часто идет в ущерб потребности в методологической и фактической правильности и академической скрупулезности. Средние значения полезны в статистике, но не в экономике развития или теории роста. Эффективная налоговая политика не может быть результатом “усреднения”, когда одни элементы берутся из одного научного подхода, а другие — с иного, и происходит смешение монетаризма и неокейнсианства, новой институциональной экономики и шведской школы, социализма и капитализма с единственной целью: удовлетворить пожелания как можно более широкого круга дискуссантов.

Особенно деструктивный характер в постсоциалистической реальности носят попытки сочетать левые идеи социал-демократического духа с элементами неолиберальной экономики, вырванными из контекста теории, применимой к существенно отличному миру высокоразвитого капитализма¹. Подобные попытки препятствуют приближению страны к потенциально возможным темпам экономического роста и, что самое важное, не позво

¹ North D. Understanding Economic Change and Economic Growth / D. North // Distinguished Lectures. — 2002. — No. 7.

ляют сохранять с таким трудом достигнутую динамику в долгосрочной перспективе.

Для Украины также важно формировать и реализовать налоговую политику, учитывая современные тенденции развития мирового и европейского налогообложения: а) укрепление фискальных позиций налогов на потребление — инструмента “страхования” бюджета во время ухудшения конъюнктуры; б) пересмотр “обременительной” для предпринимательского сектора и государственных финансов западноевропейской социальной доктрины; в) усиление фискальной роли экологического налогообложения как инструмента решения глобальных экологических проблем; г) ликвидацию налоговых “гаваней” для предотвращения “подрыва” финансовой базы “государства всеобщего благоденствия”; д) введение налога на трансакции с целью ограничения дальнейшего неуправляемого разрастания финансового сектора (для минимизации риска повторения современного мирового кризиса в будущем).

В-третьих, многообразие подходов скрывает множество интересов. За конфигурацией конфликтующих интересов нужно наблюдать внимательнее, чем за изменениями теории, чтобы понять, почему побеждают те или иные подходы. Ведь на самом же деле важны различающиеся интересы, а не взгляды. В конечном итоге доминируют некие интересы, а не позиции. В данном контексте интересы первичны, а взгляды имеют второстепенное значение. Последние часто являются объектом купли-продажи и даже интеллектуальной коррупции.

Лучший пример сказанному в последние годы — лоббирование перехода к плоскому налогообложению доходов физических лиц — идеи, ошибочной теоретически и вредной практически. Она неверна с точки зрения как возможности стимулирования национальных инвестиций, так и обеспечения социально справедливого перераспределения дохода. Эти два аспекта неразделимы, поскольку переход к пропорциональному подоходному налогообложению всегда означает передачу определенной величины чистого дохода от бедных богатым, что неизбежно приводит (в обществе, находящемся на ранней стадии накопления капитала) к уменьшению склонности к сбережению на макроуровне. Прошедшие двадцать лет переходного периода убедительно это подтвердили. Подобная политика заметно усиливает торговый дисбаланс, стимулируя импорт дорогих товаров и отток капитала. В конечном счете ресурсов в экономике окажется меньше, а не больше. Пропорциональное налогообложение не только несправедливо,

оно прежде всего оказывает дестабилизирующее воздействие, подрывая эффективность производства, а значит, негативно влияя на перспективы экономического роста¹. В связи с этим возникает вопрос: чем является дискуссия, раздутая нелиберальными кругами, о желаемых для них реформах налоговой системы под лозунгом упрощения посредством введения пропорциональной ставки подоходного налога в качестве якобы более справедливого перераспределения и придания системе большей эффективности: ошибкой или обманом? В то время как одни в своей наивности понимания этой проблемы попросту ошибаются (а их преобладающее большинство), другие сознательно и цинично лгут, поскольку им интересно только одно — платить меньше налогов^{1,2}.

В-четвертых, эффективная реализация действенной налоговой политики требует решительности и политической воли. Те, кто принимают решения, должны знать, чего они хотят; мы действительно должны знать, “за что боремся и куда идем”. Без знания этого даже хорошая теория не поможет, поскольку слишком мало людей понимают, как ее использовать. В правильных ответах будет мало пользы, если принимающие решения не знают вопросов.

В-пятых, налоговая политика — это искусство координации. Сложная природа экономической деятельности обуславливает необходимость одновременно заниматься самыми различными вопросами. Конечно, одни из них важнее и актуальнее других. Способность выявлять то, что действительно важно и актуально, и отличать фундаментальные и стратегические вопросы от обычных повседневных проблем — это особый дар, которым владеют не все причастные к формированию и реализации налоговой политики. С одной стороны, налоговую политику можно сравнить с управлением огромной компанией или организацией, где необходимо мгновенно принимать самые разные решения (иногда в кризисной ситуации), часто на основе неполной информации и под внешним давлением. С другой стороны ■ — это стратегическая деятельность, требующая широты взглядов, перспективного видения и способности глубоко обдумывать проблемы. Нужно также творчески взаимодействовать с интеллектуальными сторонниками и экспертами, иностранными и, что самое важное, социальными

¹ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопр. экономики. — 2004. — № 7. — С. 48.

² Колодко Г. Этика в бизнесе, экономике и политике / Г. Колодко // Вопр. экономики. — 2007. — № 11. — С. 54.

ми партнерами. Если удастся достичь определенной степени координации всех этих компонентов, минимизировать “информационный шум” и трение в механизмах принятия фискальных решений, политическая машина работает: принятые решения не противоречат друг другу; функционируют каналы положительной обратной связи; устраняются препятствия на пути желаемых процессов и со временем в экономике начинают проявляться долгожданные результаты — она растет с сопутствующим увеличением налоговых поступлений.

Наконец, в-шестых, политика во всех областях, включая налогообложение, выступает искусством компромисса. Необходимо всегда стремиться находить творческий консенсус, сочетающий необходимое с возможным, примиряющий противоречивые интересы общества, разрешающий конфликты между кратко- и долгосрочными интересами специфических социальных групп, между фискальными потребностями центра и регионов, между плательщиками налогов и получателями средств из бюджета, между потребителями и производителями. Если потенциально конфликтные ситуации не будут смягчены посредством политических инструментов, прийти к компромиссу будет сложнее. Более того, все или почти все должны быть удовлетворены достигнутыми результатами (перераспределением ВВП) приблизительно в одинаковой степени. Лишь подобный компромисс может служить фундаментом для построения некой разумной долгосрочной общественной конструкции.

Все это необходимо учитывать при выборе стратегии и тактики налоговой политики.

1.2. Дивергенция основ стратегии и тактики политики налогообложения

Цикличность общественного развития ведет к тому, что в обществе постоянно происходят социально-экономические изменения. Все это порождает необходимость постоянного корректирования стратегии и тактики государственного управления. Вот почему налоговая политика как неотъемлемый атрибут государства должна быть мобильной и эластичной. Государство может использовать ряд инструментов для разрешения противоречий, воз-

пикающих в обществе. Но главное место среди них занимает именно политика государства в сфере налогообложения.

Сегодня налоговая политика, с одной стороны, обеспечивает финансовую базу государства, а с другой — является главным орудием реализации ее экономической политики. Налоги в руках государства выступают главным инструментом государственного регулирования экономики, средством формирования доходов бюджетов и стимулирования научно-технического прогресса, ограничения роста цен и уровня инфляции.

Налоговая политика обеспечивает гарантированное и стабильное поступление доходов в бюджет, а также дает государству возможность воздействовать на все стороны социального и экономического развития. Вот почему государство и маневрирует налогами в зависимости от ситуаций, складывающихся в обществе, влияя на разные стороны деятельности налогоплательщиков. В то же время на налоговую политику постоянно осуществляется давление со стороны плательщиков налогов, заинтересованных в снижении налоговой нагрузки, ведь они зачастую рассматривают налоги в контексте сокращения своих личных доходов. Без сбалансирования интересов государства и плательщиков налогов при помощи налаженной и продуманной налоговой политики невозможно стабильное существование самого государства.

Налоги выступают одним из основных инструментов в руках государства при осуществлении и реализации социально-экономической политики. Решение подобных задач непосредственно зависит от объемов налоговых поступлений. Они являются наиболее адекватным свободой их плательщиков методом установления взаимоотношений государства с налогоплательщиками. Государство, выражая интересы общества в разных сферах жизнедеятельности, вырабатывает соответствующую политику: экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. При этом как средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются фискальные и регулирующие механизмы.

Разрабатывая налоговую политику, государство определяет направление развития, а также стратегию и тактику достижения поставленной цели. Вот почему налоговая политика имеет четкую направленность при соответствующей тактике на решение конкретных задач и проблем, а в стратегическом плане — на решение долгосрочных проблем путем их прогнозирования. Именно это позволяет нам выделить экономические понятия “налоговая стратегия” и “налоговая тактика”.

Исчерпывающими, на наш взгляд, являются определения налоговой стратегии и тактики, предложенные белорусским экономистом Н.Е. Заяц: “Налоговая стратегия определяет долгосрочный курс государства в сфере налогов и предусматривает решение крупномасштабных задач. Налоговая тактика предусматривает решение задач конкретного периода развития путем внесения изменений и дополнений в налоговую систему и налоговый механизм”¹.

Я.В. Литвиненко налоговую стратегию рассматривает в качестве составляющей налоговой политики, которая разрабатывается на определенный период и от которой зависят стабильность и экономическое развитие государства^{1 2}. Согласно канонам понятийного определения, такая трактовка, на наш взгляд, размывает рамки между тактикой и стратегией налоговой политики, ведь очень трудно спрогнозировать стратегию налоговой политики на определенный период.

Достаточно лаконичным является определение налоговой стратегии и тактики в интерпретации И.В. Горского: “Налоговая стратегия — это политика в сфере налогообложения, которая осуществляется с расчетом на перспективу. Налоговая политика, которая проводится с расчетом на текущий период, — это налоговая тактика”³. Согласно научным постулатам, подобные определения не подразумевают глубокого методологического видения причинно-следственных связей, но их простота имеет свой индивидуализм.

История формирования и реализации налоговой политики свидетельствует о том, что налоги могут быть не только источником пополнения бюджетов всех уровней, но и инструментом регулирования тех или иных социально-экономических процессов — перераспределения доходов между членами общества, стимулирования отдельных видов хозяйственной деятельности и ограничения развития других. Сознательное использование государством налогов для достижения определенной цели осуществляется в рамках налоговой политики. Суть, структура и роль системы налогообложения определяются именно налоговой политикой,

¹ Заяц Н.Е. Теория налогов : учеб, пособие / Н.Е. Заяц. — Минск : БГЭУ, 2002. — С. 66.

² Литвиненко Я.В. Податкова політика / Я.В. Литвиненко. — К. : МАУП, 2003. — С. 224.

³ Заяц Н.Е. Теория налогов : учеб, пособие / Н.Е. Заяц. — Минск : БГЭУ, 2002. — С. 66.

являющейся исключительным правом государства, которое самостоятельно проводит такую политику в стране, учитывая задачи социально-экономического развития. Посредством налогов, льгот и финансовых санкций, а также обязательств по уплате налогов и ответственности за нарушение норм налогового законодательства, составляющих неотъемлемую часть системы налогообложения, государство выдвигает единые требования к эффективному хозяйствованию в стране.

Налоговая политика должна предусматривать систему мер, осуществляемых правительством государства, по решению определенных краткосрочных и долгосрочных общественных задач при помощи системы налогообложения страны. Долгосрочными задачами являются достижение экономического роста, максимальный уровень занятости населения страны и повышение его благосостояния. Краткосрочными целями могут быть наполнение государственного бюджета, достижение его сбалансированности, стимулирование инвестиционной деятельности и др.

Изменения в стратегии и тактике налоговой политики обеспечивают значительно более широкий круг возможностей для функционирования инструментария экономической политики государства, чем любые другие средства государственного управления. Фактически изменения в налогообложении представляют собой наиболее приемлемый инструмент государственных финансов потому, что правительству проще и быстрее осуществлять подобные действия, чем корректировать расходы бюджетов или манипулировать инструментами монетарной политики. Любое государственное вмешательство в социально-экономическую жизнь непосредственно связано с изменениями совокупного спроса, который служит макроэкономическим индикатором практической реализации стратегии и тактики налоговой политики. Подобно изменениям в государственных расходах, изменения в тактике налоговой политики смещают кривую совокупного спроса, но только опосредствовано. Повышение налоговой нагрузки уменьшает покупательную способность домохозяйств, а снижение уровня налогообложения позволяет повысить покупательную способность.

Существует два важных отличия между налоговой политикой и государственными расходами. Первое заключается в том, что налоговая политика работает в противоположном направлении. Повышение государственных расходов сместит кривую совокупного спроса вправо, тогда как повышение уровня налогообложения сократит совокупный спрос (сместит кривую влево).

Вторая особенность состоит в том, что изменения в налоговой политике в меньшей степени влияют на совокупный спрос, чем изменения в государственных расходах. Иными словами, повышение правительственных расходов на 10 млн грн сместит совокупный спрос вправо на 10 млн грн. Снижение уровня налогообложения на такую же сумму увеличит совокупный спрос меньше, чем на 10 млн грн, поскольку потребители, вероятнее всего, сэкономят определенную часть доходов от снижения налоговой нагрузки. Если покупатели сэкономят 20 % этой суммы, то эффект будет равен росту совокупного спроса на 8 млн, а не на 10 млн грн (рис. 1.2.1).

Стратегия налоговой политики охватывает приоритетные цели, связанные с функционированием системы налогообложения, и методы их достижения сегодня. Это позволяет обеспечить в будущем реализацию других мер.

Необходимость налоговой реформы активно обсуждается представителями политической и экономической элиты. Основными задачами налоговой реформы как одной из важнейших составляющих стратегии экономического роста является оптимизация налоговой нагрузки, усиление налогового контроля над затратами производства, минимизация расходов на выполнение налогового законодательства и администрирование налогов. Система налогообложения должна быть упрощена, что позволит расширить базу налогообложения, сократить расходы на документооборот и содержание налоговой службы и, таким образом, увеличить объем поступлений в бюджет без повышения (или даже при снижении) ставок налогов. Нужно увеличить налогообложение непродуктивных видов деятельности: бизнеса развлечений, некоторых видов посредничества и др.¹

В условиях перехода к рыночной экономике должны изменяться как система налогообложения, так и методы начисления и уплаты налогов, а соответственно, и порядок их администрирова-

¹ Одной из основных целей формирования эффективной налоговой политики является улучшение финансового состояния предприятий всех форм собственности, особенно приоритетных направлений производства. С одной стороны, налоги должны обеспечивать стабильную финансовую базу государства, а с другой — оставлять достаточно средств предприятиям и гражданам с целью создания максимальной заинтересованности в результатах их деятельности. Регулирование новых экономических отношений нуждается в гибкой налоговой политике, которая позволила бы оптимально увязать интересы государства с интересами обычных плательщиков налогов.

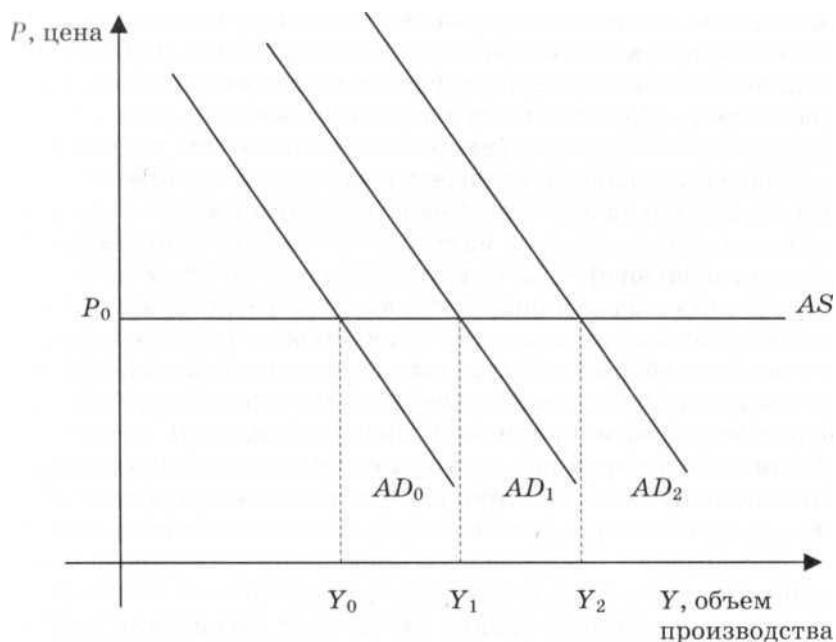


Рис. 1.2.1. Влияние налогов и государственных расходов на совокупный спрос¹

ния. При этом в вопросах формирования и реализации налоговой политики следует избегать слепого копирования опыта отдельных стран мира. Нельзя накладывать налоговую систему какой-либо страны на украинскую действительность. Налоговые новации должны находить отражение в законодательстве только после глубокого изучения существующей проблемы и опыта функционирования отдельных элементов системы налогообложения стран с рыночной экономикой, проведения анализа целесообразности введения данной нормы и возможности ее применения в налоговом законодательстве нашего государства.

Поскольку государство не может установить очень высокий уровень налогообложения, потому что этому противодействует общество, оно вынуждено использовать государственные займы для покрытия государственных расходов. Однозначно оценивать данную ситуацию нельзя. Все зависит от конкретного момента в

¹ Крисоватий А. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

социально-экономическом развитии общества. Главное при этом то, что государственные займы нужно возвращать, а возвращать их можно лишь за счет дополнительных поступлений тех же налогов, сборов и других обязательных платежей.

Таким образом, государственные займы — это ни что иное, как отсроченные налоги, сборы и обязательные платежи.

Проблему идеальной налоговой политики можно определить следующим образом: какой из способов — налоги или займы (как отсроченные налоги) — лучше соответствует высшим целям развития общества, обеспечивает оптимальное распределение всегда ограниченных ресурсов между государством и частным сектором. Как и налоги, сборы и обязательные платежи, займы оказывают влияние на социально-экономическую ситуацию в стране, общественное богатство и личное благополучие граждан.

Целями налоговой политики, а следовательно, ориентирами стратегии налоговой политики в Украине должны стать:

- стимулирование динамического экономического роста;
- обеспечение оптимального наполнения бюджетов и стабильности в сфере государственных финансов;
- структурная перестройка экономики, поощрение инвестиционной и инновационной деятельности;
- стимулирование повышения уровня занятости и самозанятости;
- повышение благосостояния населения и обеспечение развития человеческого капитала.

Для достижения задекларированных целей налоговой политики необходимо помнить, что тактическое снижение уровня налогообложения не должно сопровождаться сокращением доходов бюджета. Иначе подобное сокращение приведет к сокращению расходов (следовательно, снижению эффективности налоговой политики) или к попыткам эмиссионного (инфляционного) либо заемного финансирования дефицита. Вот почему тактика налоговой политики должна обязательно включать стимулирующие составляющие, непосредственно способствующие ускорению экономического роста и компенсации налоговых недопоступлений за счет расширения налоговой базы уже на первых этапах реализации стратегии налоговой политики.

Ретроспективный анализ роли государства в экономике подтверждает, что эффективность государственного регулирования зависит от качества понимания и применения принципов формирования государственных доходов с целью поддержки макроэкономического и социального равновесия и использования государ

ством налогов для проведения экономической политики. Важность данных составляющих настолько значима, что налоговая политика, оставаясь сегодня главным звеном экономической политики, обусловила появление в своем составе фактически самостоятельных видов финансово-экономической политики, а именно: политики налогового регулирования и политики налоговых доходов, которые имеют свои специфические цели и задачи, а также методы их выполнения.

Политику налогового регулирования и политику налоговых доходов следует охарактеризовать как основу, базу и инструмент государственной экономической политики в каждый исторический период. Естественно, что такое сложное определяющее значение превращает их в фактор, от которого принципиально зависит и эффективность налоговой политики, и эффективность решения экономических и социальных проблем в целом. Условия формирования политики налогового регулирования и политики налоговых доходов принципиально важны для обеспечения функционирования всей рыночной экономической системы. Вот почему огромное значение имеет научное обоснование каждого из элементов налоговой политики и их взаимодействия.

Политика налогового регулирования как составляющий элемент налоговой политики подразумевает целенаправленную деятельность государства по регулированию стоимостных пропорций распределения и перераспределения части ВВП с целью поддержания на определенном уровне экономических процессов, обеспечения общественного спроса и предложения, активизации деловой активности хозяйствующих субъектов. Политика доходов, составляя элемент налоговой политики, также является целенаправленной деятельностью правительства по формированию доходной части государственного бюджета для обеспечения функционирования и развития социально-экономического поля общества¹.

¹ В процессе разработки политики налогового регулирования и политики налоговых доходов как составляющих налоговой политики большое значение имеет научное обоснование подходов и принципов такой политики. Политика налогового регулирования определяет принципы, направления и структуру сегмента участия государства в регулировании экономических процессов. Политика доходов, учитывая решающее значение налоговых доходов, прежде всего определяет приоритетные цели налогообложения, круг субъектов экономической деятельности, которые подлежат налогообложению, принципы, формы, ставки и льготы в налогообложении. Критически важным в налоговой политике

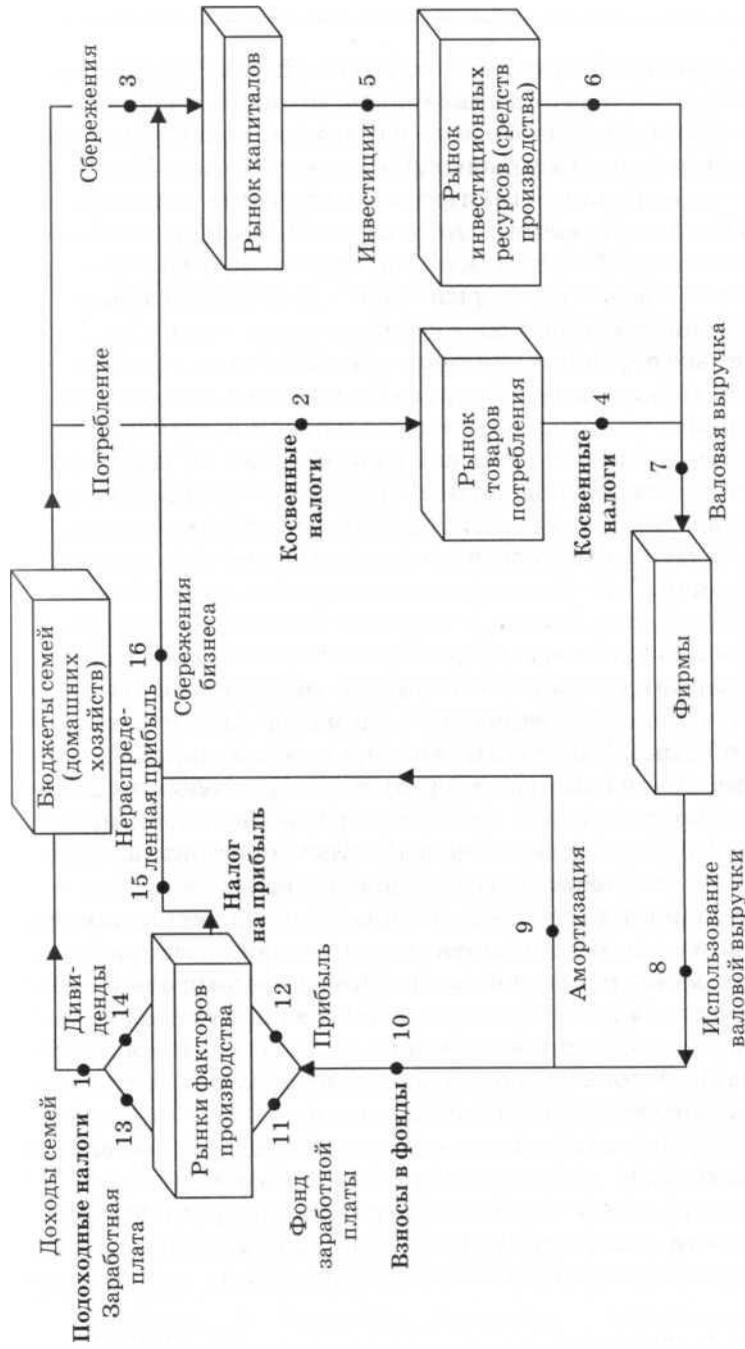
При исследовании методологических принципов налоговой политики основой может служить постановка вопроса о необходимости сочетания фискальной и монетарной политики. Финансовая мысль в значительной степени сосредоточена на анализе влияния финансово-кредитных рычагов на движение всех частей совокупного общественного продукта как на макро-, так и на микроэкономическом уровнях¹. Интересной в этом контексте является попытка американских ученых Р. Масгрейва и П. Масгрейв проанализировать влияние налогов на процесс воспроизводства с помощью оригинальной схемы (рис. 1.2.2). Они выделяют 16 важнейших направлений (узлов) воздействия налогов на кругооборот денежных фондов в частном секторе экономики^{*12}. Движение денежных потоков доходов и расходов прослеживается на схеме по часовой стрелке.

Доход семьи (домашнего хозяйства — 1) расходуется на покупку потребительских товаров (2) и частично экономится (3). Покупка товаров формирует денежный поток рынка потребительских товаров (4), а потом валовую выручку производителей этих товаров. Сбережения реализуются на рынке капиталов и пополняют фонды, необходимые для инвестиций (5). Полученные на рынке капиталов средства расходуются на приобретение инвестиционных товаров (средств производства — 6) и дальше вливаются в поток денежных ресурсов, которые формируют валовую выручку фирм — производителей потребительских и инвестиционных товаров (7). Полученная фирмами валовая выручка используется (8) по трем основным направлениям: создается амортизационный фонд (9), остальное (10) составляет вновь созданная стоимость в форме валового дохода, направляемого на приобретение товара рабочая сила — фонд заработной платы (11) и формирование прибыли (12). Эти две составляющие вновь созданной стоимости выступают на рынке результатом функционирования и действия факторов производства и отображают долю каждого из них в национальном доходе. Два денежных фонда в процессе их рас-

является соблюдение принципов оптимальности интересов, нарушение которых может привести к макроэкономической и социальной дестабилизации, деформации фискальной и экономической политики вообще.

¹ *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт. — К. : Либідь. 2000. — С. 654.

² Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / за ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. — К. : Либідь, 1992.



пределения приобретают формы: заработной платы (13), нераспределенной прибыли (15) и дивидендов, процента, ренты и т. д. (14). В конечном счете они формируют доходы семей (домашних хозяйств — 1) — больших и малых, богатых и бедных. Часть прибыли (нераспределенная — 15) и фонд амортизации являются сбережениями бизнеса (предпринимателей — 16). Эти денежные потоки сливаются со сбережениями частных лиц (3) и образуют фонды, которые продаются на рынке капиталов для дальнейшего приобретения инвестиционных товаров.

В указанных переплетениях (узлах) экономических отношений налоги активно влияют на кругооборот денежных ресурсов и процесс расширенного воспроизводства в целом в рамках частного сектора. Во-первых, члены семей уплачивают со своих доходов (1) индивидуальный подоходный налог, налоги на имущество, на прирост капитала и др., покупая потребительские товары и пользуясь услугами (2), косвенные налоги, и прежде всего универсальный акциз (4). Во-вторых, корпорации платят налог на прибыль (12), налоги (взносы) в фонды социального страхования (11), исходя из размера фонда заработной платы и т. д. Занятые в корпорациях уплачивают подоходный налог, налоги (взносы) в фонды социального страхования с заработной платы и другие налоги и сборы. Как видим, весь процесс расширенного воспроизводства, обмена товарами и услугами, кругооборота денежных фондов опосредствован налоговыми отношениями, используя которые, государство активно и достаточно эффективно влияет на движение стоимости, ее создание и распределение.

Экономическая теория предоставила в распоряжение практики реализации налоговой политики два основных направления функционирования налоговой политики по формированию макроэкономического и социального равновесия, экономического роста и занятости. Это автоматическая и дискреционная налоговая политика¹. Основные инструменты реализации данных направлений налоговой политики одинаковы.

Автоматические стабилизаторы, составляющие финансово-экономическую базу недискреционной налоговой политики, — это инструменты ограниченного действия, поэтому они нуждаются в дополнении элементами дискреционной политики, являющейся совокупностью оперативных регулирующих мер по основ

¹ *OnapIn B.M.* Фшанси (загальна теорія) : навч. пос!б. / В.М. Опарш. — К. : КНЕУ, 1999. — С. 164.

ным инструментам налоговой политики. В основу подобной политики заложено сознательное планирование налогов и государственных расходов для регулирования национального производства и занятости, контроля над инфляцией и темпами экономического роста. Для стимулирования производства и занятости в условиях стагнации экономическая теория предлагает увеличивать государственные расходы. Дефицит ВВП, возникающий в результате недостаточного совокупного спроса относительно предложения, сдерживает развитие экономики. Государственные закупки за счет бюджетного дефицита способны увеличивать совокупный спрос, но данная деятельность государства ограничена его финансовыми ресурсами.

В условиях трансформационной экономики, когда государство регулирует изменения совокупного спроса и совокупного предложения, объемы сбережений, размеры и направления инвестирования, внешнеэкономическую деятельность, значение дискреционной налоговой политики возрастает. Если в условиях развитой рыночной экономики фискальное регулирование направлено на обеспечение эффективного функционирования экономики, то в переходный период на повестке дня стоят задачи социально-экономического обновления общества, структурных сдвигов и формирования конкурентоспособной экономики. Эти направления определяют основные ориентиры дискреционной налоговой политики.

Американские ученые С. Макконнелл и С. Брю дают следующее определение данного вида налоговой политики: “Дискреционная налоговая политика — это целенаправленное регулирование парламентом налогов и государственных расходов для воздействия на реальный ВВП и занятость, контроля над инфляцией и содействия экономическому росту”¹. Слово “дискреционная” означает, что изменения в налогах и государственных расходах зависят от решений правительства. Нужно отметить, что украинские ученые (А. Савченко, Г. Пухтаевич и др.) придерживаются подобной трактовки в определении данного понятия. Они считают, что это сознательное манипулирование правительственными расходами и доходами, осуществляющееся на основе государственных решений (парламента и правительства) с целью целена-

¹ *McConnel C. Economics: Principles, problems and policies / C. McConnel, S.L. Brue. — 11th ed. — New York: McGraw — Hill Publishing Company, 1990.*

правленного воздействия на реальный объем производства, безработицу и инфляцию¹.

В рыночной экономике со сформировавшейся цикличностью дискреционная политика подлежит изменению в каждой фазе цикла:

- *рефляционная (стимулирующая) политика* используется во время выхода из кризиса (с целью стимулирования экономического роста и занятости);

- *дефляционная (сдерживающая) политика* осуществляется во время экономического бума (для сдерживания инфляции и предотвращения “перегрева” экономики).

В условиях экономического спада целесообразно применение стимулирующей налоговой политики. Рассмотрим рис. 1.2.3, на котором, по нашим расчетам, резкое снижение инвестиционных расходов привело к перемещению кривой совокупного спроса влево от KAO_2 . ВОЗМОЖНО, ожидания получить прибыль от инвестиционных проектов не оправдались, что спровоцировало сокращение инвестиционных расходов и уменьшение совокупного спроса. Вследствие этого снизился реальный ВВП. Подобное уменьшение реального объема производства сопровождается ростом безработицы, поскольку для производства меньшего объема продукции необходимо меньше работников. Экономика пребывает в фазе спада с циклической безработицей.

Как должно действовать правительство? Оно может на собственное усмотрение осуществить один из трех вариантов налоговых мер:

- увеличить государственные расходы, не прибегая к изменениям в налогообложении;
- снизить уровень налогообложения;
- применить определенную комбинацию предыдущих двух мер.

Если бюджет сбалансирован, то налоговая политика во время спада или депрессии приведет к появлению бюджетного дефицита.

При других равных условиях увеличение правительственных расходов приведет к перемещению кривой совокупного спроса вправо, например, с AO_2 к AO_1 . Чтобы понять, почему это происходит, предположим, что в ответ на спад правительство инициирует новые расходы на сумму 3 млрд грн на модернизацию пред-

¹ Савченко А. Макроекономша / А. Савченко, Г. Пухтаевич, О. Т1- тьонка. — К. : Либшь, 1999. — С. 123.

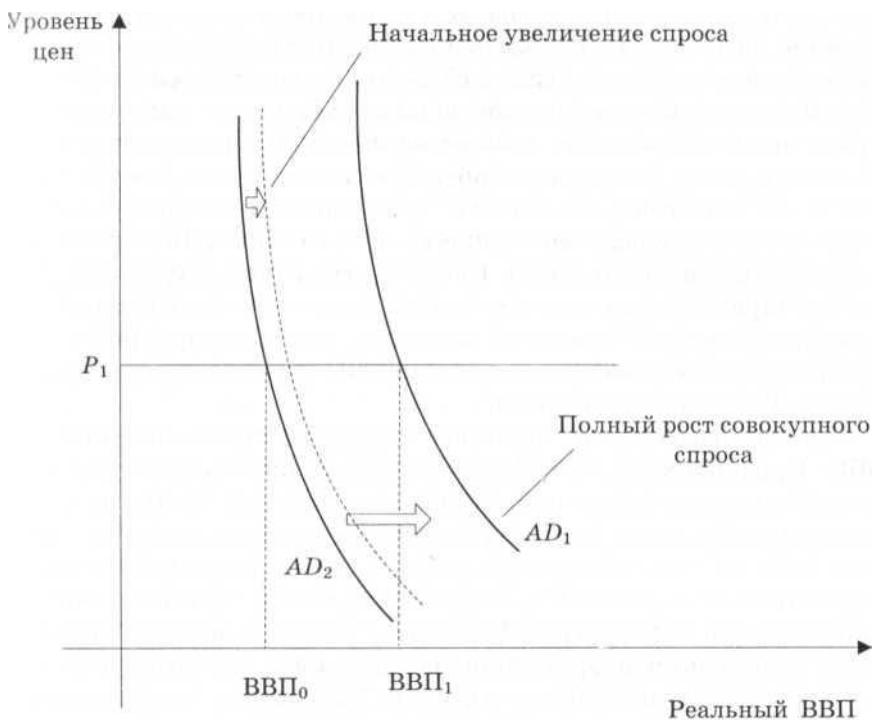


Рис. 1.2.3. Применение стимулирующей налоговой политики¹

приятый машиностроительной промышленности. Представим эти 3 млрд грн новых государственных расходов как расстояние по горизонтали между AB_2 и пунктирной убывающей линией справа от нее. Кривая совокупного спроса перемещается вправо в АПр а совокупный спрос возрастает больше чем на 3 млрд грн прироста правительственных расходов. Это происходит вследствие процесса мультипликации. Кривая совокупного спроса переместится вправо (к $AG >_2$) на расстояние в n раз больше, чем та, которая соответствует трехмиллиардному приросту правительственных расходов.

Правительство может и другим способом — посредством снижения уровня налогообложения — переместить кривую совокупного спроса вправо, с $ЛО_2$ к $АЛ_1$. Предположим, поступления по

¹ Крисоватий А. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

доходного налога сократились на 4 млрд грн, что обусловило увеличение на такую же сумму использованного дохода. Потребление возрастет на 3 млрд грн, а сбережения увеличатся на 1 млрд грн. В данном случае горизонтальное расстояние между AO_2 и пунктирной убывающей кривой на рис. 1.2.3 соответствует начальному росту расходов на потребление на сумму 3 млрд грн. Опять же таки говорим, что это “начальные” расходы на потребление, так как вследствие процесса мультипликации расходы на потребление увеличиваются. Кривая совокупного спроса переместится вправо в n раз дальше, чем это соответствовало бы начальному росту потребления на 3 млрд грн, вызванному снижением уровня налогообложения. Реальный ВВП увеличится, а следовательно, увеличится занятость¹.

Теперь рассмотрим влияние государственных закупок на ВВП. Предположим, что подобное влияние происходит в условиях стабильного объема чистых налогов (рис. 1.2.4). На рисунке совокупные расходы сначала рассмотрим в рамках частного варианта (4P), то есть без того компонента, которым являются государственные закупки (CP). Пересечение линии частных совокупных расходов с биссектрисой в точке T_1 определяет равновесный ВВП, равняющийся Теперь предположим, что правительство увеличило государственные закупки. Вследствие этого совокупные расходы увеличатся, а их кривая переместится вверх в положение AP ($IP + CP$) и пересечет биссектрису в точке T_2 . Это вызовет мультипликативное увеличение реального производства с до ϕ_2 . Величина прироста ВВП будет равняться: $+ДВВП = +АСР \cdot Mr$. Мы рассматриваем упрощенный вариант воздействия фискальной политики на ВВП, в котором сознательно абстрагируемся от эффекта вытеснения частных инвестиций. В реальных условиях увеличение ВВП за счет государственных закупок может вызвать рост процентной ставки, вследствие чего частные инвестиции будут сокращаться, а это частично нивелирует положительный эффект от налоговой политики. Однако упрощенный вариант тоже может использоваться, если монетарная политика обеспечит стабилизацию процентной ставки.

¹ При применении налогов как инструмента налоговой политики четко прослеживается тенденция сбережений части потенциальных инвестиций. Таким образом, чтобы увеличить первичное потребление на определенную величину, правительство должно снизить уровень налогообложения на большую величину.

Правительство может сочетать увеличение расходов и снижение уровня налогообложения для достижения желаемого роста потребления и увеличения совокупного спроса и реального ВВП. Комплексное сочетание этих двух инструментов будет более эффективным и простым в применении.

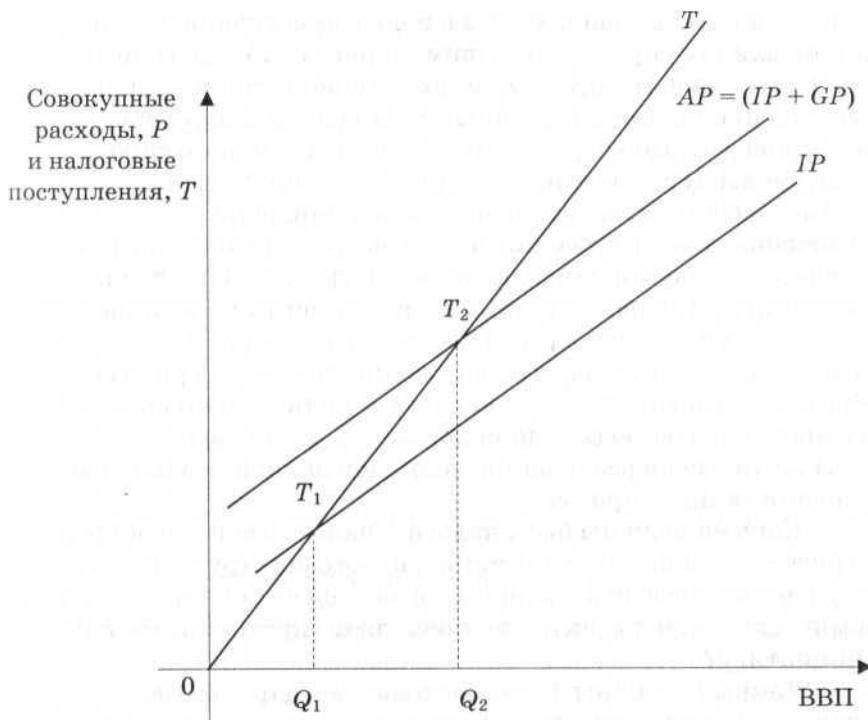


Рис. 1.2.4. Влияние государственных закупок (без изменения уровня налогообложения) на ВВП¹

Сдерживающая налоговая политика нацелена на приостановление роста спроса, когда существует инфляция спроса.

В период достижения высоких темпов роста экономическая теория предлагает активное использование сдерживающих мер. В данном случае целесообразны реализация на практике концептуальных положений монетарной модели государственного воздействия на экономические процессы и преобладание форм кос-

¹ Крисоватий А. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

венного налогообложения. Косвенные налоги на микроэкономическом уровне могут стимулировать производство конкурентоспособной продукции. Налоговые поступления целесообразно обеспечивать за счет расширения сферы действия косвенного и сужения сферы действия прямого налогообложения.

При осуществлении политики сдерживания правительство может сократить свои расходы с целью замедления или устранения инфляции спроса, как видим на рис. 1.2.5, где горизонтальное расстояние между AO_4 и пунктирной линией отображает уменьшение правительственных расходов на 3 млрд грн. Это сокращение расходов переместит кривую совокупного спроса влево с AO_4 аж в AO_3 вследствие процесса мультипликации.

Таким образом, можно использовать снижение уровня налогообложения для увеличения расходов на потребление, а можно прибегнуть к повышению налоговой нагрузки, дабы эти расходы уменьшить. В нашем случае нужно повысить налоги на 4 млрд грн, чтобы уменьшить потребление на 3 млрд грн. Данный дополнительный налог сократит сбережения на 1 млрд грн. Таким же образом при осуществлении налоговой политики можно сочетать все инструменты бюджетно-налогового регулирования.

Практическая реализация налоговой политики заключается в решении таких вопросов:

1. Какими должны быть налоги и налоговые платежи (ставки и другие особенности их взимания, налоговая структура), чтобы и государство могло надлежащим образом функционировать, и экономические агенты активно проявляли предпринимательскую инициативу?

2. Какими должны быть расходы государства (по объему и структуре), чтобы они без изменений в налогообложении стали дополнительными факторами воздействия на экономические процессы?

Налоговая политика в условиях трансформационной экономики, в зависимости от фазы экономического цикла, для обеспечения оптимального сбалансирования интересов государства и плательщиков налогов должна приобретать стимулирующие или сдерживающие черты. Концептуальной основой налогового регулирования должно стать гибкое сочетание неокейнсианского и неоклассического подходов, учитывая фазы экономического цикла и уровень развития экономики. В периоды долгосрочного спада экономической активности целесообразно проводить стимулирующую налоговую политику, базирующуюся на кейнсианской модели антициклического регулирования и использовании про-

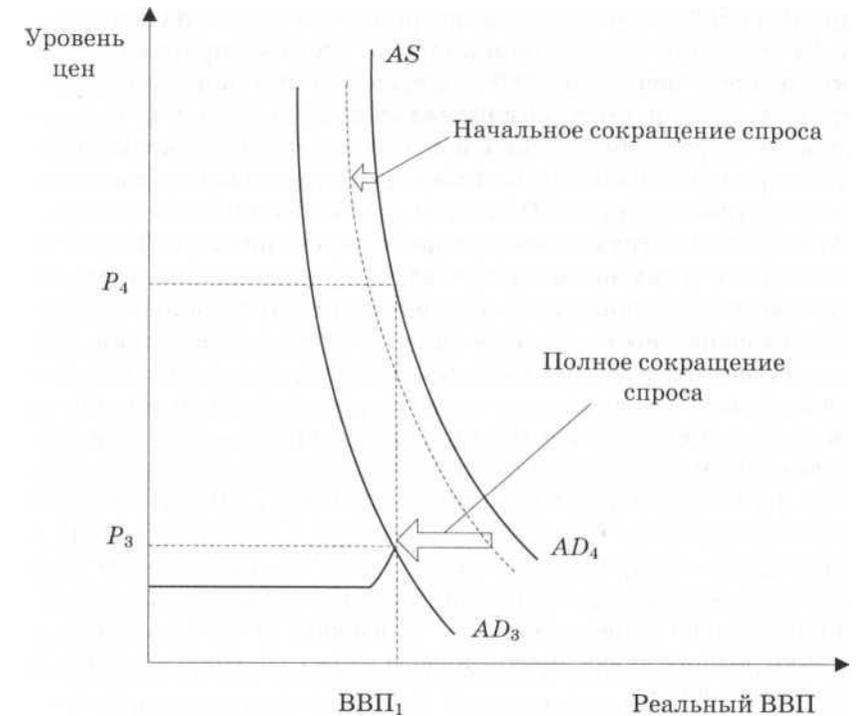


Рис. 1.2.5. Сдерживающая налоговая политика¹

грессивного прямого налогообложения как основной формы стабилизационного регулирования. Стимулировать деловую активность на микроэкономическом уровне следует за счет корпоративного и подоходного налогов, налога на процентные доходы (посредством корректировки ставок и оптимизации льготных механизмов налогообложения). Выполнение фискальных задач на макроуровне может обеспечить прямое налогообложение имущества, природных ресурсов и косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины).

Дискреционная налоговая политика при трансформации экономики имеет определенные особенности. Невозможно отдать приоритет какой-то одной цели: низкий уровень личных доходов и жизни значительной части населения, структурные изменения в производстве и отсутствие инвестиций не позволяют выделить

¹ Крисоватий А. Податки і фискальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

одну из целей. В таком случае выбирается целевая функция, в которой все цели имеют одинаковую “степень приоритетности”. Определение возможностей достижения целевой функции инструментами дискреционной налоговой политики переходного периода представляет собой очень сложную задачу, поскольку период перестройки общественных отношений делает рискованным предвидение будущего. В данном контексте с целью выбора эффективных инструментов дискреционной налоговой политики необходимо учитывать процессы самоорганизации экономической системы, чтобы путем воздействия на них стало возможным использование всех ресурсов общества для его развития. Иначе говоря, посредством инструментов налогового воздействия нужно использовать в полной мере экономическую свободу хозяйствующих субъектов для стимулирования определения элементами экономической системы целесообразности тех или иных видов деятельности и необходимых для них ресурсов. Если подобный (синергетический) подход будет реализован в налоговой политике, то необременительные для бюджета расходы станут более эффективными, нежели прямые инвестиции государства и существенная налоговая либерализация. Примером может служить поддержка малого и среднего бизнеса через государственные программы развития.

Основными элементами автоматической налоговой политики, когда изменения происходят в системе налогообложения и налогового регулирования, являются автоматические стабилизаторы, которые позволяют без дополнительного вмешательства государства, посредством заложенных в законодательно-нормативные акты правил и норм, реагировать на нарушение равновесия, способствуя ее возобновлению.

Соответствующие изменения в налоговом регулировании и нормах налогообложения происходят автоматически. Практика свидетельствует о том, что налоговые поступления могут изменяться автоматически, то есть без специальных государственных решений. Это объясняется тем, что преобладающее большинство налогов зависит от величины дохода, поэтому их поступления изменяются вследствие изменений в ВВП, даже при стабильных налоговых ставках и уровне трансфертов¹.

¹ Налогами, которые зависят от дохода, является подоходный, транспортный и др. Чувствительность налогов к ВВП зависит от системы налогообложения. При прогрессивной системе налоговые ставки увеличиваются по определенной шкале в зависимости от роста дохода. Поэтому

Следует отметить, что в Украине существуют формы стимулирования предпринимательства не с помощью налогообложения, а посредством осуществления трансфертных платежей. Так, помощь по безработице может выплачиваться единовременно для организации предпринимательской деятельности безработными, которые не могут трудоустроиться из-за отсутствия на рынке труда соответствующих вакансий.

Автоматическая зависимость налоговых поступлений (чистых налогов) от ВВП — важный фактор стабилизации экономики. Стабилизационная функция чистых налогов связана с тем, что они являются изъятием из экономики, то есть потерей ее покупательной способности. Если данные налоги увеличиваются, то ВВП уменьшается, и наоборот. Это означает, что с точки зрения экономической стабильности желательно увеличивать величину таких изъятий в периоды, когда экономика направляется к инфляции, и наоборот, уменьшать их величину в периоды, когда прослеживается тенденция к сворачиванию производства. Поскольку динамика автоматических налогов соответствует этим требованиям, они получили название вмонтированных стабилизаторов.

Несмотря на то, что автоматические чистые налоги выполняют стабилизационную функцию без специальных государственных решений, их эффективность в конечном счете тоже зависит от государства. Но роль государства состоит в том, что оно встраивает, то есть вмонтирует в экономику определенную систему налогов и трансфертных платежей. При внесении изменений в эту систему стабилизационная эффективность будет изменяться. Следовательно, недискреционная (автоматическая) налоговая политика — это такая политика, которая, устанавливая определенную систему налогов, налоговых платежей и трансфертов, обеспечивает им возможность выполнять стабилизационную функцию в экономике автоматически¹.

при росте ВВП налоговые поступления увеличиваются быстрее, чем доход. По пропорциональной системе одна налоговая ставка применяется ко всем уровням дохода. Поэтому налоговые поступления изменяются пропорционально изменениям дохода. Некоторые трансферты тоже зависят от динамики ВВП. Так, выплаты по безработице сокращаются во время роста объемов производства и увеличиваются во время рецессии.

¹ *Опарін В.М.* Фінанси (загальна теорія): навч. посіб. / В.М. Опарін. — К. : КНЕУ, 1999. — С. 164.

одну из целей. В таком случае выбирается целевая функция, в которой все цели имеют одинаковую “степень приоритетности”. Определение возможностей достижения целевой функции инструментами дискреционной налоговой политики переходного периода представляет собой очень сложную задачу, поскольку период перестройки общественных отношений делает рискованным предвидение будущего. В данном контексте с целью выбора эффективных инструментов дискреционной налоговой политики необходимо учитывать процессы самоорганизации экономической системы, чтобы путем воздействия на них стало возможным использование всех ресурсов общества для его развития. Иначе говоря, посредством инструментов налогового воздействия нужно использовать в полной мере экономическую свободу хозяйствующих субъектов для стимулирования определения элементами экономической системы целесообразности тех или иных видов деятельности и необходимых для них ресурсов. Если подобный (синергетический) подход будет реализован в налоговой политике, то необременительные для бюджета расходы станут более эффективными, нежели прямые инвестиции государства и существенная налоговая либерализация. Примером может служить поддержка малого и среднего бизнеса через государственные программы развития.

Основными элементами автоматической налоговой политики, когда изменения происходят в системе налогообложения и налогового регулирования, являются автоматические стабилизаторы, которые позволяют без дополнительного вмешательства государства, посредством заложенных в законодательно-нормативные акты правил и норм, реагировать на нарушение равновесия, способствуя ее возобновлению.

Соответствующие изменения в налоговом регулировании и нормах налогообложения происходят автоматически. Практика свидетельствует о том, что налоговые поступления могут изменяться автоматически, то есть без специальных государственных решений. Это объясняется тем, что преобладающее большинство налогов зависит от величины дохода, поэтому их поступления изменяются вследствие изменений в ВВП, даже при стабильных налоговых ставках и уровне трансфертов¹.

¹ Налогами, которые зависят от дохода, является подоходный, транспортный и др. Чувствительность налогов к ВВП зависит от системы налогообложения. При прогрессивной системе налоговые ставки увеличиваются по определенной шкале в зависимости от роста дохода. Поэтому

Следует отметить, что в Украине существуют формы стимулирования предпринимательства не с помощью налогообложения, а посредством осуществления трансфертных платежей. Так, помощь по безработице может выплачиваться единовременно для организации предпринимательской деятельности безработными, которые не могут трудоустроиться из-за отсутствия на рынке труда соответствующих вакансий.

Автоматическая зависимость налоговых поступлений (чистых налогов) от ВВП — важный фактор стабилизации экономики. Стабилизационная функция чистых налогов связана с тем, что они являются изъятием из экономики, то есть потерей ее покупательной способности. Если данные налоги увеличиваются, то ВВП уменьшается, и наоборот. Это означает, что с точки зрения экономической стабильности желательно увеличивать величину таких изъятий в периоды, когда экономика направляется к инфляции, и наоборот, уменьшать их величину в периоды, когда прослеживается тенденция к сворачиванию производства. Поскольку динамика автоматических налогов соответствует этим требованиям, они получили название вмонтированных стабилизаторов.

Несмотря на то, что автоматические чистые налоги выполняют стабилизационную функцию без специальных государственных решений, их эффективность в конечном счете тоже зависит от государства. Но роль государства состоит в том, что оно встраивает, то есть вмонтирует в экономику определенную систему налогов и трансфертных платежей. При внесении изменений в эту систему стабилизационная эффективность будет изменяться. Следовательно, недискреционная (автоматическая) налоговая политика — это такая политика, которая, устанавливая определенную систему налогов, налоговых платежей и трансфертов, обеспечивает им возможность выполнять стабилизационную функцию в экономике автоматически¹.

при росте ВВП налоговые поступления увеличиваются быстрее, чем доход. По пропорциональной системе одна налоговая ставка применяется ко всем уровням дохода. Поэтому налоговые поступления изменяются пропорционально изменениям дохода. Некоторые трансферты тоже зависят от динамики ВВП. Так, выплаты по безработице сокращаются во время роста объемов производства и увеличиваются во время рецессии.

¹ *Опарін В.М.* Фінанси (загальна теорія): навч. посіб. / В.М. Опарін. — К. : КНЕУ, 1999. — С. 164.

График на рис. 1.2.6 позволяет понять, как налоговая система создает вмонтированную стабильность. Государственные расходы фиксированы и не зависят от уровня ВВП. Налоговые поступления изменяются с изменениями ВВП. Зависимость между налоговыми поступлениями и ВВП отображена восходящей линией T .



Рис. 1.2.6. Встроенная стабильность экономики¹

Экономическое значение зависимости между налоговыми поступлениями и ВВП становится очевидным с учетом двух таких аспектов:

- налоги уменьшают расходы и совокупный спрос;
- с точки зрения стабильности желательно уменьшать расходы, когда экономика приближается к инфляции, и увеличивать их в период спада.

Когда в фазе подъема ВВП увеличивается, налоговые поступления автоматически возрастают, и поскольку они уменьшают

¹ Крисоватий А. Податки і фінансова політика: навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

расходы, то сдерживается экономический рост. Иначе говоря, если экономика движется к большему ВВП, то налоговые поступления автоматически растут, обуславливают изменения в бюджете в направлении от дефицита к профициту и уменьшают общую сумму расходов.

И наоборот, когда ВВП уменьшается в фазе спада, налоговые поступления автоматически снижаются, что увеличивает расходы и смягчает спад. Соответственно, и в бюджете происходят изменения в направлении от профицита к дефициту. На рис. 1.2.6 низкий уровень $ВВП_t$ автоматически приведет к стимулирующему бюджетному дефициту; высокий и, вероятнее всего, инфляционный уровень $ВВП_t$ автоматически будет индуцировать сдерживающий бюджетный профицит.

На графике видно, что масштаб автоматических бюджетных дефицитов или профицитов, а следовательно, и встроенная стабильность зависят от соответствия изменений в налогообложении изменениям ВВП. Если налоговые поступления резко изменяются с изменениями ВВП, то наклон линии T на графике будет крутым и вертикальное расстояние между T и O — дефициты или профициты — значительным. И наоборот, если налоговые поступления существенно не изменяются при изменениях в ВВП, наклон будет покатым, а встроенная стабильность — незначительной.

Угол наклона линии T на рис. 1.2.6 зависит от действующей налоговой системы. Если она прогрессивна, то линия T будет круче, чем в случае пропорциональной налоговой системы (прямая T_1 — прогрессивная налоговая система). В условиях пропорциональной налоговой системы средняя налоговая ставка не изменяется с увеличением ВВП. Налоговые поступления будут расти с увеличением ВВП при прогрессивной и пропорциональной налоговой системе, и могут увеличиваться, уменьшаться или не изменяться вообще с ростом ВВП при регрессивной системе. Следует четко осознать, что чем прогрессивнее налоговая система, тем более существенна вмонтированная стабильность экономики.

Встроенная стабильность позволяет уменьшать глубину колебаний деловой активности. Однако встроенные стабилизаторы могут лишь ослабить, но не скорректировать серьезные изменения равновесного ВВП. Для корректировки инфляции или рецессии часто необходима дискреционная налоговая политика, то есть изменения в механизмах налогообложения и организации налогового администрирования.

Налоговая политика — основной инструмент реализации фискальных интересов государства. Последние не ограничены лишь аккумулярованием денежных средств в пользу государства (это узкая трактовка данного понятия), поскольку реализация функций государства на этом не заканчивается. Процесс формирования финансовых фондов обеспечивает государство ресурсами, необходимыми для реализации его функций. Последнее непосредственно связано с расходами, потому что именно посредством расходов государство “презентует” себя обществу. Взимание налогов в контексте политики государственных доходов не самоцель государственной деятельности, а целенаправленный общественный институт, ориентированный на удовлетворение интересов общества, то есть налогообложение должно быть общественно направленным на финансирование расходов государства, связанных с выполнением государством возложенных на него функций.

Политика налогового регулирования базируется на использовании рестрикционных возможностей фискальных инструментов, заключающихся в уменьшении денежных средств, которыми бы могли пользоваться экономические агенты, посредством увеличения налоговой нагрузки (ставок налогов и налоговых платежей) или сужения сферы применения налоговых льгот.

Проблема возникает, когда экономическая ситуация в стране сочетает рецессию с инфляцией. В таком случае нужно одновременно применять как стимулирующие, так и сдерживающие налоговые инструменты. Иначе говоря, манипулирование государственным бюджетом должно стать таким, чтобы оно инициировало развитие хозяйства без роста цен. Высказывание “манипулирование государственными доходами и расходами” означает не постоянное изменение “правил игры”, а сознательное настраивание инструментов налоговой политики с целью достижения общественного благополучия. Субъекты, на которых направлены фискальные действия, должны быть уверены в фискальных действиях государства — налогообложении и налоговом регулировании¹.

¹ Усиление сдерживающего влияния налоговой политики при дефиците средств у экономических агентов, к сожалению, стимулирует последних уменьшать базу налогообложения, что ведет к неэффективности фискальных действий по увеличению поступлений в государственный бюджет. Если к тому же учесть, что изменения в государственных расходах оказывают большее влияние на общественные расходы, чем соответствующие (по объему) изменения в налогообложении, то следует при

Построение оптимальной модели налоговой политики требует исследования концептуальных основ, конкретных форм и методов долгосрочного и краткосрочного влияния налогов на развитие общества. Последние должны быть согласованы с социальными и экономическими проблемами государства, возможностями их решения посредством политики налоговых доходов и политики налогового регулирования и ориентироваться на исторические, национальные, культурные особенности, степень участия государства в экономических процессах и развитость рыночных отношений. К большому сожалению, сегодня такая направленность дискреционного и недискреционного государственного регулирования при помощи стратегии и тактики налоговой политики лишь ожидает реализации.

1.3. Инкорпорирование психологии фиска в механизм перераспределительных процессов

Проблема соотношения интересов государства и экономических агентов очень давняя, потому сложно найти человека, в менталитете которого не отразилось бы определенное отношение к действиям такого общественного института, как государство. Как общественный институт государство выступает по отношению к отдельному лицу институтом принуждения, который провозглашает общественные цели, но стремится достичь их за счет индивида, вынуждая его платить налоги на содержание самого аппарата принуждения и социальной сферы. Поскольку каждый человек положительно воспринимает получение дохода в любой форме и отрицательно его потерю (если это не связано с удовлетворением его потребностей), уплата платежей в пользу государства в каком-либо объеме не приносит индивиду удовлетворения. Поэтому психологическое восприятие действий государства в сфере налогового давления на индивида имеет два основных проявления в его поведении:

знать, что желание достичь путем налоговой политики определенных результатов требует от государства проведения денежных инъекций, а не только создания благоприятных условий для функционирования хозяйствующих субъектов.

- человек поддерживает государство уплатой налогов в полном объеме;
- человек делает все возможное, чтобы уменьшить налоговую нагрузку (то есть будет осуществлять сопротивление).

Для страны с низким уровнем личного потребления психологическое восприятие налоговых действий имеет не последнее значение. Именно оно формирует мотивацию личности по отношению к государству: все доходы личности легализованы (то есть известны государству) или нет. Проблема заключается в том, что посредством действий экономических агентов, их психологические оценки “искренности” обещаний государства и последствий доверия подобным обещаниям, долго не “отпускают” сознание индивида. Как следствие, происходит неэффективное использование налоговых инструментов, поскольку экономические агенты еще некоторое время остаются нечувствительными к государственному воздействию, результатом чего является отсутствие изменений в объекте влияния налоговой политики и достижении определенных целей.

Стремление государства мобилизовать дополнительные ресурсы за счет легализации теневых капиталов абсолютно понятно, но при этом отношения по их легализации между соответствующими государственными органами и экономическими агентами должны быть эквивалентными. Если экономический агент скрывает от государства часть своих денежных средств, то для него может быть недостаточным осознание того, что государство подчеркивает отсутствие преследований в случае добровольной легализации теневых доходов. Добровольная легализация доходов хозяйствующего субъекта от вторичной экономики (экономики, которая не платит налогов, — “теневой” экономики) является сознательным обнародованием противоправных действий, что очень трудно осуществить с психологической точки зрения. Поэтому следует учитывать, каким образом экономическим агентам сообщают о намерениях государства легализовать доходы, особенно в случае отсутствия с его стороны возможностей или стремления предложить лицам, легализующим свои доходы, определенные преимущества в отношении данного действия. Налоговая амнистия, конфиденциальность информации, гарантии отсутствия конфискации задекларированного капитала — все это может вызывать интерес и формировать у экономического агента психологическое основание для декларирования своих нелегальных доходов.

Инструментами налогового воздействия, которые бы имели выразительное психологическое влияние, можно считать ставки налогообложения (особенно прямого), поскольку именно с налоговой системой, независимо от желания экономического агента, он имеет дело хотя бы уже потому, что функционирует как экономическая единица.

Налоговая политика каждой страны проявляет свои особенности еще и потому, что на нее оказывает влияние менталитет общества — сформированное веками сознание людей. Дело не в том, что повышение налогов в одной стране будет восприниматься положительно, а в другой — нет. Речь идет о формах и способах проявления психологической реакции на фискальные действия государства. Если национальный тип можно охарактеризовать как упрямый индивидуализм, то экономические агенты данной страны будут сопротивляться действиям государства, защищая свои интересы до тех пор, пока это будет возможно. Об этом не стоит забывать, когда рассматриваются возможные перспективы применения налоговых инструментов.

Успех реализации политических решений в сфере управления финансами зависит от социально-экономической организации общества. Подобный подход к объяснению и решению налоговых проблем получил название фискальной социологии¹. Государственным финансам присуща неразрывная связь с развитием государства и общества. Финансовые процессы связаны с государственными доходами и расходами, и финансовое положение государства невозможно понять вне социологического контекста. Объективная зависимость между общественным строем, уровнем экономического развития и политической средой, с одной стороны, и бюджетной системой — с другой, нуждается в тщательном исследовании изменений социальных параметров при анализе финансовых явлений.

Сегодня та часть фискальной социологии, которая получила название общественного выбора, непосредственно превратилась в составляющую учения о психологии финансов государства. Без ознакомления с идеями и понятийным арсеналом фискальной социологии невозможно охарактеризовать современное налоговое мышление, а следовательно, и практики реализации налоговой политики. Почти 500 лет назад Ибн Хальдун, открытый заново в Европе в начале XIX в., высказал идеи, которые оказались совре

¹ *Шумпетер Й.* Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер. — М. : Экономика, 1995. — С. 456.

менными и пригодными для анализа налогообложения и вообще социально-экономических процессов. В интерпретации Ибн Хальдуна сельский тип социальной организации и производства постепенно заменяется городским. Город превращается в центр политической власти, центр цивилизации и культуры. Возрастающие производство и богатство усиливают государство, но порождают также силы саморазрушения и меняют социальное поведение людей. Они привыкают к комфорту, становятся расточительными. Появляются долги, а живя в долг, некоторые люди и целые общества считают себя богаче, нежели они являются на самом деле. Эти недостатки переходят и на созданное людьми государство. Вследствие этого нормой становятся бюджетные дефициты¹.

Государство — это не только высшая политическая сила и власть. Оно также выполняет другие функции: стимулирует экономику и торговлю, развивает науку и искусство, создает рынок товаров и услуг. По Ибн Хальдуну, государство — несущий элемент цивилизации. Институт государственных финансов и его элементы — бюджетные расходы с их влиянием на экономическую жизнь, налоги, которые можно воспринимать и как доход государственной казны, и как убыток для плательщика, — составная часть цивилизации, ее подъема и упадка.

Налоги возникают на достаточно высоком уровне общественного развития, потому что они нуждаются в общепризнанных законах и нормах гражданского поведения. Иначе налоги воспринимаются как произвольная конфискация частной собственности. Рыночная цивилизация выработала следующие известные критерии налогообложения:

- справедливость;
- отсутствие предвзятости;
- равенство;
- всеобщность;
- платежеспособность.

Соблюдение данных правил — необходимое условие здорового социально-экономического развития, а их нарушение неминуемо ведет к упадку государства.

Хотя экономическая наука не предоставляет однозначного вывода о зависимости между величиной налоговых поступлений, объемами государственных расходов и темпами экономического

¹ *Шумпетер И.* Капитализм, социализм и демократия / И. Шумпетер. — М. : Экономика, 1995. — С. 456.

роста, но доказано, что на самом деле важен не их объем, а функциональная структура. За небольшим исключением, причины разнообразных расходов государства не могут быть сведены к отдельным “провалам” рынка, они имеют комплексную природу. Однако каждый вид бюджетных расходов непосредственно относится либо к рынку сбыта, либо к фонду накопления, либо к фонду потребления. В воспроизводстве подобное влияние может быть позитивным или негативным. Эффективность налоговой политики особенно зависит от умения обосновать оптимальную структуру политики расходов государства. Сегодня по некоторым видам расходов Украина близка или даже опережает развитые страны, по уровень их отдачи требует существенного повышения.

Бюджет Украины перегружен большим количеством расходов, которые были “унаследованы” от административно-командной системы хозяйствования, характеризующейся чрезмерной централизацией и переложением многочисленных обязанностей “на плечи государства”. Следует констатировать, что структуру государственных расходов необходимо постоянно совершенствовать, хотя трудно сказать, какой именно она должна быть. Главный критерий заключается в том, что эта структура должна соответствовать реалиям экономической жизни и приоритетам развития общества. На наш взгляд, до сих пор неоправданно высокими являются расходы бюджета на государственное управление (с 2004 г., когда они составляли 7,01 % от общего объема расходов, мало что изменилось).

В таких условиях не возникает сомнения относительно вопроса налоговой перегрузки экономики. Но это побуждает нас к поиску первопричин ошибочного представления о высоком уровне налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов. К таким причинам, на наш взгляд, принадлежат чрезвычайно низкая дисциплина уплаты налогов и налоговых платежей и неравномерное распределение налоговой нагрузки между отдельными группами и видами плательщиков налогов. Безоговорочным является также вывод о необходимости изменения приоритетов в политике расходов. Содержание подобных изменений должно заключаться в переориентации расходования бюджетных средств лишь на те виды расходов, которые невозможно или нецелесообразно осуществлять за счет других источников. Это будет также способствовать переориентации роли налогов с исключительно фискального инструмента на инструмент активного регулирования экономики.

Содействие долгосрочному экономическому росту и социальному развитию — важная составляющая налоговой политики Украины. Реализация данных задач тесно связана с определением того, каким образом налоги воздействуют на перераспределение ограниченных народнохозяйственных ресурсов, как по уровню, так и по направлению. Данный аспект использования налогов требует особого внимания, поскольку вытекает из сущностных признаков государственного регулирования экономики в транзитивных условиях. В соответствии с такой логикой критически важно осуществлять дальнейшее совершенствование стратегии и тактики налоговой политики.

Для исследования практических аспектов реализации налоговой политики необходимо, на наш взгляд, ознакомиться с методологическими принципами трактования эффективности налоговой политики.

Эффективность налоговой политики — действенность выбранных инструментов налоговой политики на определенном промежутке времени, в течение которого происходит реализация такой политики. Поскольку налоговая политика представляет собой реализацию фискально-регулирующих интересов государства как общественного института, она должна удовлетворять данные интересы на двух уровнях: *необходимом* и *достаточном*¹. Необходимый уровень реализации интересов охватывает финансовое обеспечение функций государства как такового, то есть аппарата управления. Если налоговая политика не удовлетворяет финансово этот уровень интересов, то речь не идет ни о какой результативности налоговых действий, поскольку сам источник действия имеет ресурсные проблемы.

Достаточный уровень эффективности определяет, что налоговые действия государства позволяют ему не только обеспечивать свое функционирование, но и использовать собственные ресурсы и инструменты влияния для достижения целей общественного развития, основным среди которых является контроль над занятостью, инфляцией и экономическим ростом. Такое понимание эффективности налоговой политики, в отличие от трактовки эффективности как соотношения фактических и ожидаемых доходов и расходов бюджета, дает возможность не только количественно представить результативность налоговых действий, но и дать им качественную оценку.

¹ Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / за ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. — К. : Либідь, 1992.

Эффективность налоговой политики следует, на наш взгляд, оценивать по степени выполнения ею надлежащих функций. Учитывая это, эффективность подобной политики нужно рассматривать, во-первых, с точки зрения выполнения государственного бюджета (непосредственно фискальная эффективность), а во-вторых — с точки зрения влияния на социально-экономическую динамику в стране (стратегическая экономическая эффективность).

К важнейшим показателям фискальной эффективности налоговой политики относятся мобилизация бюджетных доходов, выполнение бюджетных обязательств, управление бюджетным дефицитом и государственным долгом. С учетом результативности деятельности исполнительной власти по реализации перечисленных направлений может быть предоставлена количественная оценка эффективности налоговой политики. Критериями эффективности налоговой политики по данному направлению являются:

- уровень мобилизации бюджетных доходов в целом и налогов в частности;
- уровень выполнения плановых и прогнозных показателей налоговых поступлений и бюджетных обязательств;
- величина бюджетного дефицита, параметры и темпы роста государственного долга;
- объем финансовых ресурсов, направляемых на обслуживание государственного долга;
- степень выполнения законодательных и приравненных к ним актов о налогообложении;
- величина бюджетной задолженности вследствие существующей неуплаты налоговых обязательств;
- сумма просроченной задолженности бюджетных учреждений вследствие их недофинансирования и др.

Общая несбалансированность обязательств и ресурсов государства определяет низкую эффективность существующей налоговой политики. Несмотря на значительный прогресс в создании эффективной системы управления государственными финансами, ее элементы функционируют с недостаточно высокой степенью эффективности. Это касается межбюджетных отношений и бюджетного процесса в целом с учетом стадий формирования налоговой политики, выполнения бюджета, учета и контроля, прозрачности бюджетов и процедур принятия бюджетных решений, управления долгом и активами.

Критериями стратегической экономической эффективности налоговой политики является динамика основных макроэконо-

мических показателей в сопоставлении с установленными структурными приоритетами:

- динамика ВВП и объемов производства;
- темпы экономического роста и увеличение прибыли и активов хозяйствующих субъектов;
- уровень занятости и величина реальных доходов населения и др.

Отсутствие, противоречивость или неопределенность стратегических приоритетов препятствует выработке сбалансированной налоговой политики. Стратегическая эффективность налоговой политики зависит от того, каким образом она связана с другими составляющими экономической политики, прежде всего с денежно-кредитной политикой.

Осуществление необходимых структурных преобразований невозможно без их достаточного обеспечения финансовыми ресурсами, что в то же время невозможно без существенного повышения доходов бюджета. Альтернативные пути финансирования реформ доказали свою бесперспективность: объемы кредитов международных финансовых организаций незначительны и к тому же связаны с выполнением требований, которые, как правило, сдерживают экономическое развитие; частные инвестиции почти не поступают (их нынешний объем — около 500—700 млн дол. ежегодно — несопоставим с приемлемой потребностью — 40 млрд дол., а создание условий для их привлечения связано с реализацией мер, направленных на расширение внутреннего платежеспособного спроса, невозможных в рамках современной экономической политики). Привлечение частных заемных средств требует все больших объемов привлечения финансовых ресурсов, необходимых для обслуживания государственного внутреннего и внешнего долга.

Вышесказанное диктует необходимость принципиального изменения ориентиров налоговой политики в Украине. Политика приспособления бюджета под объемы снижающихся производства и доходов бесперспективна. Дальнейшее сокращение бюджетных расходов означает сворачивание социальной сферы, повальный рост безработицы и удар по совокупному спросу, что неминуемо вызовет дальнейший спад производства. Существует оптимум размера бюджета, определяющий его эффективность как макроэкономического регулятора. Для трансформации оживления в стойкий экономический рост необходим импульс повышения спроса. Подобный импульс невозможен без увеличения 52

количества денежных ресурсов, то есть без использования соответствующих бюджетных механизмов.

Основная задача налоговой политики — способствовать экономическому развитию страны при помощи рационального управления государственными доходами, в том числе — оптимизации аккумулирования налогов, а также государственными расходами. Для повышения эффективности налоговой политики налоговая система Украины должна формироваться с учетом принципов стабильности, экономической обоснованности, достоверности, социальной справедливости (непредвзятого распределения общественного богатства между гражданами и территориальными группами), сбалансированности, финансового единства, административной самостоятельности, равнозначности расходов, полноты и прозрачности.

Для оценки эффективности налоговой политики используется коэффициент соотношения налоговых поступлений и ВВП. Данный показатель заметно отличается в разных странах. Тенденция к росту коэффициента соотношения налогов и ВВП была общемировой в 1960-е годы и немного ослабилась к концу 1980-х годов. Это происходило вследствие альтернативных тенденций:

- увеличения дифференциации и изменения ценностей в обществе;
- эффекта “маховика” (повышения расходов во время рецессии, но только частичного их снижения в последующий период);
- внутренних стимулов в политическом процессе (ответа группам, давящим на принятие решений правительством);
- повышения уровня бюрократизации.

Представленные ниже обобщения являются очень важными с позиции оценки эффективности деятельности органов государственной власти и выработки правильной стратегии осуществления налоговой политики:

- больший, чем необходимо, уровень расходов будет оказывать влияние на уровень задолженности государства и ее обслуживание или на налоговую нагрузку;
- основной принцип для принимающих решение заключается в том, чтобы правильно оценить, как увеличение государственного финансирования повлияет на экономику по сравнению с уменьшением финансирования, что в свою очередь приведет к снижению правительственных запросов по доступу к сбережениям и освободит данные сбережения для их использования в частном секторе;

- необходимо сравнить программные расходы и общие расходы (их долю в ВВП) с соответствующими показателями у соседей, торговых партнеров или других стран, находящихся на одинаковой стадии развития: “Насколько сопоставимыми являются их размер и структура?”, “Можно ли сформировать определенный взгляд на ситуацию?”;

- начинать с кое в чем ограниченного подхода к анализу действий правительства по размещению, распределению и стабилизации, даже потому, что хотя намерения являются добрыми, очень трудно предусмотреть, как сработает государственное вмешательство. Кроме того, как только программа готова к внедрению, всегда появляется сильная оппозиция, выступающая за ее свертывание. Достаточно эффективными будут применение узкого подхода к определению понятия “чистые общественные товары” и разборчивость при оценке перспектив преодоления “провалов рынка” путем, предусматривающим использование значительных общественных ресурсов;

- быть реалистичным в оценке способности правительства в определенный момент подействовать решению определенной проблемы;

- нужно подвергать сомнению недостаточный прирост, в частности: периодически ставить вопрос об основных целях программы во время ее выполнения; при выявлении новых приоритетов искать пути для их внутреннего финансирования посредством сокращения или отмены действующих программ, а не при помощи простого добавления новых программ.

При исследовании эффективности и действенности налоговой политики следует, на наш взгляд, учитывать научно-прагматические аспекты, связанные с временными лагами реализации результатов стратегии и тактики данной политики. Проблемы времени для практической реализации налоговой политики целесообразно рассматривать сквозь призму следующих лагов: лаг распознавания, административный лаг, лаг функционирования.

1. Лаг распознавания. Лаг распознавания — это время между началом спада или экономического роста и тем моментом, когда осознают, что это на самом деле происходит. Очень сложно точно предвидеть будущую динамику деловой активности. Несмотря на то, что инструменты прогнозирования предоставляют информацию о направленности изменений в экономике, экономика может 4—6 месяцев находиться в состоянии спада, прежде чем это подтвердится соответствующими статистическими данными и будет осознано.

2. Административный лаг. Механизмы демократического государства работают медленно. Как правило, имеет место существенный лаг между временем, когда потребность в мерах налоговой политики будет определена, и временем, когда соответствующие меры будут предприняты. Например, законодательному органу государства нередко необходимо так много времени для корректировки тактики налоговой политики, что экономическая ситуация успевает измениться на противоположную, а следовательно, меры данной политики уже не нужны.

3. Лаг функционирования. Кроме того, будет существовать лаг между временем, когда меры налоговой политики одобрит парламент, и временем, когда эти меры повлияют на бюджетные доходы и объем производства, занятость или уровень цен. Хотя изменения налоговых ставок можно осуществить достаточно быстро, государственные инвестиционные расходы (направленные на увеличение занятости и производства — строительство дорог и т. п.) требуют продолжительных периодов планирования и еще более длительных периодов для выполнения инвестиционных проектов. Полезность таких расходов во время коротких — от шести до восемнадцати месяцев — периодов рецессии сомнительна. Учитывая это, дискреционная фискальная политика все чаще основывается на изменениях в налогообложении.

Существование данных лагов наталкивает на определенные обобщения отечественных реалий функционирования налоговой политики. Безусловно, резкое снижение налоговой нагрузки будет способствовать увеличению свободных средств в распоряжении предприятий, но, с другой стороны, значительно, как минимум в краткосрочном плане, сократит доходы бюджета, а следовательно, и возможности влияния государства на ход реформирования экономической системы и общества в целом. По нашим расчетам, временной лаг с момента изменения налоговой политики до начала реального роста доходов бюджета будет составлять до двух лет. Изменения же в темпах экономического роста обнаружатся еще позже. Расчеты, проведенные по странам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) за 35-летний период, показали, что уменьшение налоговой нагрузки на 10 процентных пунктов ведет к росту ВВП на 0,5—1 процентный пункт в год¹. Эти данные свидетельствуют о том, что само по себе снижение налоговых ставок не будет способствовать увеличению

¹ *Mabry R. Introduction to economic principles / R. Mabry, H. Ulbrich. — New York : McGraw — Hill Company, 1989.*

базы налогообложения, достаточному для компенсации потерь бюджета.

Снижение максимальной ставки налога с доходов физических лиц, как показала практика последних лет, не привело к ощутимой “детенизации” доходов, ведь их большую часть составляет заработная плата, которая выталкивается в “тень” не только подоходным налогом, но и начислениями на фонд оплаты труда (их уменьшение не входит в ближайшие планы правительства и требует широкомасштабных изменений по введению пенсионного и медицинского страхования).

Снижение ставки налога на прибыль с 25 до 20 % или 15 % было бы ощутимым для развитой рыночной экономики, чувствительной к наименьшим изменениям, но не для украинских хозяйствующих субъектов, которые давно используют разные методы искусственного увеличения валовых расходов. Поэтому рост налоговых поступлений не будет компенсировать их сокращения вследствие снижения ставок, что вызовет значительное уменьшение бюджетных доходов.

Вне всякого сомнения, в Украине ожидаемый позитивный эффект от налоговой реформы может быть значительно шире, чем в развитых странах со стабильной экономикой. Следовательно, уменьшение налоговой нагрузки на ресурсы предприятий, направляемые на развитие, станет толчком к активизации инвестиционных факторов роста; упрощение налоговой системы будет способствовать уменьшению транзакционных расходов, связанных с администрированием налогов. Но снижение уровня налогообложения должно происходить постепенно и поэтапно и обязательно компенсироваться синхронным расширением налоговой базы. Чрезмерное снижение налоговой нагрузки может вовлечь украинскую экономику в спираль снижения эффективности налоговой политики и замедления темпов экономического роста.

Налоговая политика формируется на политической арене, что очень усложняет эффективность и действенность ее использования для стабилизации экономической ситуации. Как ни парадоксально, но дефицитам бюджетов присуще свойство политической привлекательности, а профициты воспринимаются в политическом контексте болезненно. Иными словами, возможно, существует политическая склонность к дефицитам, то есть налоговая политика может воплощать склонность к стимулированию экономики и инфляции. Снижение налоговой нагрузки является политически популярным, как и увеличение правительственных расходов, особенно если это позволяет избирателям политиков, за

щищающих подобную политику, пользоваться ее преимуществами. И наоборот, повышение уровня налогообложения не нравится избирателям, а уменьшение правительственных расходов представляет собой политический риск.

Некоторые экономисты отмечают, что цель политиков — это не обязательно деятельность в интересах национальной экономики, а вероятнее всего, стремление к переизбранию¹. Политики могут сознательно использовать элементы налоговой политики для максимизации поддержки избирателей даже тогда, когда их фискальные решения дестабилизируют экономику. Согласно данной точке зрения, налоговая политика может применяться с эгоистической политической целью и вызывать экономические колебания.

Население, как принято считать, во время голосования учитывает экономические условия. При помощи процедуры выборов те, кто у власти, будут наказаны, если экономика находится в депрессивном состоянии, или награждены, если экономика процветает. Следовательно, ближе к выборам политики, находящиеся у власти (при помощи соответствующе настроенного парламента), будут снижать налоги и увеличивать государственные расходы. Подобные действия будут популярны не только сами по себе, но и созданные ими стимулы окажут благоприятное влияние на все экономические показатели. Объем производства и реальные доходы возрастут, безработица уменьшится, а уровень цен останется относительно стабильным. Как следствие, политики, находящиеся у власти, используют благоприятные экономические условия для повторного избрания. Однако после выборов продолжение политики стимулирования роста экономики все чаще ведет к повышению уровня цен и все реже — к увеличению реальных доходов населения. Среди общественности нарастают опасения относительно усиления инфляции, что подталкивает политиков к сдерживающей налоговой политике. Таким образом, “рожденный в столице” спад, можно сказать, будет основываться на упорядочении правительственных расходов и повышении уровня налогообложения для сдерживания инфляции. Этот спад не повредит избранным политикам, поскольку до следующих выборов будет оставаться еще несколько лет, а для большинства избирателей решающую роль сыграет состояние экономики за год до выборов.

¹ *Кемпбел Р.* Аналітична економіка: принципи, проблеми і політика. Макроекономіка / Р. Кемпбел, С. Макконелл, Стенлі Л. Брю. — Ч. 1. — Л., 1997.

На самом деле, спад обеспечивает новую точку отсчета, с которой опять можно использовать фискальную политику для индуцирования нового повышения в период следующих выборов. Подобное перекручивание налоговой политики беспокоит общество, но его трудно засвидетельствовать документально.

Политические аналитики должны понимать, что существует потенциальная предвзятость в политических стимулах, которая может помешать принятию оптимальных решений, например, по налоговому финансированию политики расходов. Назовем среди них следующие:

- возможность финансирования бюджетного дефицита путем долгосрочных займов способствует откладыванию принятия экономически обременительных решений по реформированию стратегии налоговой политики или сокращению расходов;
- преимущества осторожной и ориентированной на продуктивность налоговой политики очевидны лишь в долгосрочном периоде, превышающем срок полномочий государственной администрации;
- даже в период фискальной консолидации намного легче повысить налоговую нагрузку, чем сократить программы регуляторного характера;
- то, что избранные политики делают вид, будто активно решают неотложные проблемы, может сделать их более известными и популярными, чем, если бы они улучшали администрирование действующих программ, введенных их предшественниками (это зачастую объясняет, почему увеличиваются размеры правительства).

Перейдем теперь от практических проблем применения налоговой политики к основным критическим замечаниям. Суть *эффекта вытеснения* в том, что стимулирующая налоговая политика ведет к снижению налоговой нагрузки, повышает процентные ставки и уменьшает инвестиционные расходы. Это ослабляет или вообще ликвидирует стимулы налоговой политики.

Предположим, что экономика находится в фазе спада и правительство использует дискреционную налоговую политику, обращаясь к повышению государственных расходов без увеличения налоговой нагрузки. Правительство выходит на рынок займов для финансирования дефицита. Вызванный этим рост спроса на деньги повышает процентную ставку — цену, которую платят за получение денег в заем. Поскольку инвестиционные расходы обратно пропорциональны процентной ставке, часть инвестиций будет вытеснена. Но, хотя мало кто подвергает сомнению описан

ную логическую схему, все же экономисты не пришли к согласию касательно эффекта вытеснения¹. Обоснование заключается в том, что в условиях рецессии стимулы, созданные вследствие увеличения государственных расходов без изменения тактики налоговой политики, вероятно, улучшат ожидания прибыльности субъектов рынка, которые являются важным индикатором инвестиций. Следовательно, инвестиционные расходы не должны уменьшаться, а могут даже расти — ведь налоговые изменения обязательно должны быть заложены в стратегию налоговой политики.

Некоторые экономисты считают, что дефицитные расходы нейтрализуются адекватным ростом частных сбережений. Граждане государства осознают, что дефицитные расходы сегодня потребуют взимания более высоких налогов с них или с их детей. Поэтому они увеличивают свои настоящие сбережения (уменьшают текущее потребление), ожидая более высокого уровня налогообложения. Бюджетный дефицит — отрицательные государственные сбережения — вызывает рост частных сбережений. Эту связь называют теоремой эквивалентности Риккардо по имени английского экономиста Давида Риккардо, впервые сформулировавшего ее в начале XIX в.^{1,2} Согласно данной теореме, долговое финансирование дефицита оказывает такое же ограниченное воздействие на ВВП, как и финансирование его путем повышения уровня налогообложения. Рост расходов вследствие увеличения государственной активности или снижения налогов частично или полностью нейтрализуется уменьшением потребления, вызванным увеличением сбережений. Поэтому совокупный спрос и реальный ВВП не вырастут, как прогнозировалось. Налоговая политика окажется или совсем неэффективной, или ее влияние будет серьезно ослаблено. Эту теорию до сих пор подвергают критике, в основе которой лежат исторические факты существования развитых стран. Огромные бюджетные дефициты, возникающие во время кризиса, как правило, сопровождались снижением, а не повышением нормы национальных сбережений.

Проанализируем влияние эффекта вытеснения и инфляции на налоговую политику.

¹Кемпбел Р. Аналітична економіка: принципи, проблеми і політика. Макроекономіка / Р. Кемпбел, С. Макконелл, Стенлі Л. Брю. — 4.1. — Л., 1997.

²Риккардо Д. Сочинения : в 3 т. / Д. Риккардо : пер. с англ. — М. : Госполитиздат, 1955. — Т. 1 : Начала политической экономии и налогового обложения. — С. 341.

Предположим, что неинфляционный уровень реального ВВП при полном использовании производственных мощностей составляет 300 млрд грн, как это показано на рис. 1.3.1. Для упрощения анализа наша кривая совокупного предложения не имеет промежуточного отрезка, который реально существует. До уровня полного использования производственных мощностей уровень цен остается неизменным. После достижения экономикой полного использования мощностей наступает вертикальный отрезок кривой АЭ, поэтому любое дальнейшее увеличение совокупного спроса будет исключительно инфляционным.

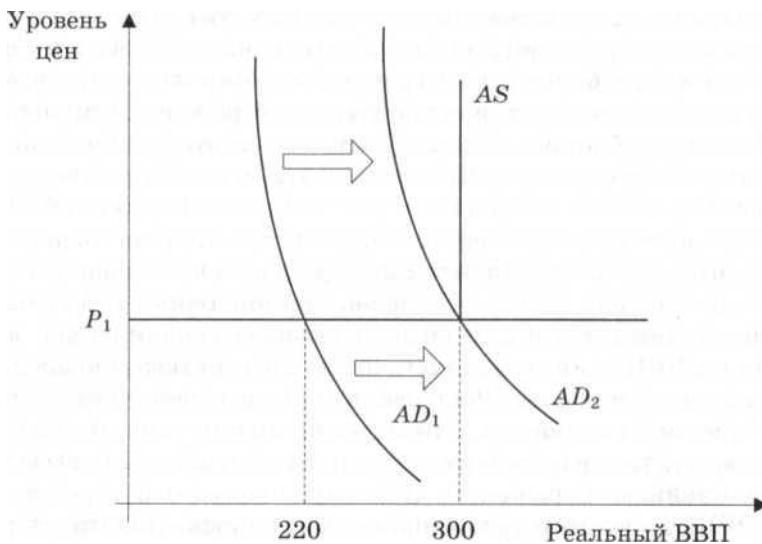


Рис. 1.3.1. Влияние налоговой политики на уровень совокупного спроса¹

Вначале будем считать, что величина совокупного спроса АП] дает равновесный реальный объем производства 220 млрд грн. Предположим теперь, что правительство прибегло к стимулирующей налоговой политике (уменьшению налоговой нагрузки в размере 30 млрд грн) и это переместило кривую совокупного спроса вправо в положение AD₂. Таким образом, экономика достигла объема производства при полном использовании производствен

¹ Крисоватий А. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

ных мощностей без инфляции в 300 млрд грн. Из предыдущего анализа дискреционной налоговой политики нам известно, что увеличение правительственных расходов или уменьшение уровня налогообложения на определенную сумму окажет значительно большее воздействие на ВВП за счет существования мультипликатора. При отсутствии уравнивающих или усложняющих ситуацию факторов подобная стимулирующая налоговая политика перемещает экономику из состояния спада в состояние полного использования производственных мощностей, что существенно увеличивает занятость.

На рис. 1.3.2 ситуация немного усложнена: здесь мы учитываем эффект вытеснения. Несмотря на то, что налоговая политика является стимулирующей и ориентированной на перемещение совокупного спроса из положения в положение AO_2 , часть инвестиций вытесняется, поэтому совокупный спрос будет находиться в положении AO_3 . Равновесный ВВП возрастает лишь до 260 млрд грн, вместо желаемых 300 млрд грн, и эффект вытеснения может ослабить действие фискальной политики.

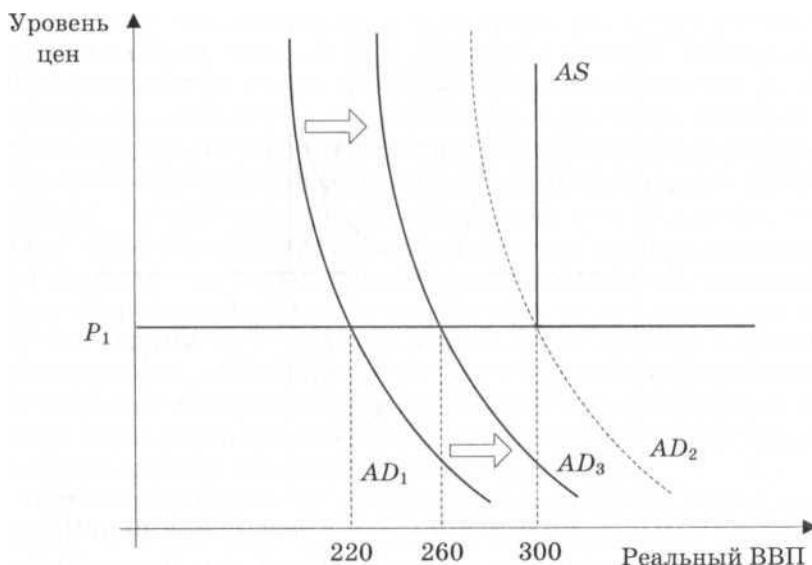


Рис. 1.3.2. Влияние налоговой политики на уровень совокупного спроса с учетом эффекта вытеснения¹

¹ Крисоватий А. Податки і фискальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

На рис. 1.3.3 рассмотрим реалистичную кривую совокупного предложения, содержащую промежуточный отрезок. Не учитываем в данном случае эффект вытеснения, поэтому фискальная политика переместит совокупный спрос из положения АД₁ в АД₂. Если бы кривая совокупного спроса имела такую же форму, как на рис. 1.3.1 и 1.3.2, то полная занятость достигалась бы при ВВП в 300 млрд грн, а уровень цен остался бы P_1 . Однако, как видим, восходящий промежуточный отрезок кривой совокупного предложения обуславливает потерю части прироста совокупного спроса вследствие более высоких цен. Эта более реалистичная форма кривой совокупного предложения напоминает нам, что когда экономика находится на промежуточном отрезке кривой совокупного предложения, часть влияния стимулирующей налоговой политики проявится не в росте реального объема производства и занятости, а в инфляции. В частности, уровень цен возрос от P_1 до P_2 и реальный объем производства увеличился лишь до 280 млрд грн.

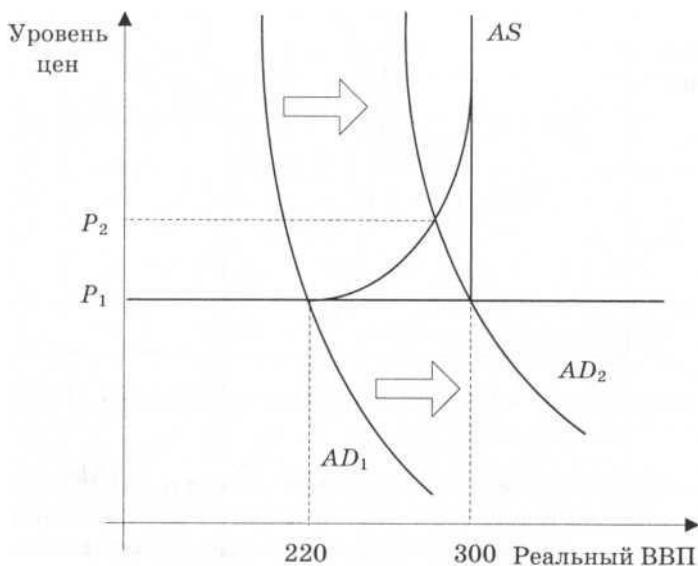


Рис. 1.3.3. Влияние налоговой политики на уровень совокупного спроса в реальных условиях¹

¹ Крисоватий А. Податки і фискальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

Кривая совокупного спроса на рис. 1.3.3 переместилась из положения AL_1 в положение AO_2 , но восходящий отрезок кривой AZ означает, что произошло перемещение вверх по кривой AO , с уровня цен P_1 к уровню цен P_2 . В действительности налоговая политика, направленная на достижение экономического роста, не может выйти за рамки реальности, обусловленные восходящим отрезком совокупного предложения.

Дополнительные сложности возникают с учетом того, что экономика Украины является составляющей мирового хозяйства. События и меры политики в других странах, которые влияют на чистый экспорт Украины, влияют и на ее экономику. Экономика чувствительна к непрогнозируемым международным резким колебаниям совокупного спроса, которые могут изменить отечественный ВВП и привести к неадекватности отечественных мер налоговой политики.

Предположим, что экономика нашего государства находится в состоянии рецессии и уровень налогообложения корректируется таким образом, чтобы увеличить совокупный спрос и ВВП, не спровоцировав инфляции (например, совокупный спрос изменился с $AG >_1$ до AO_2 на рис. 1.3.4). Теперь предположим, что в экономиках основных торговых партнеров Украины (например, в России) неожиданно начался динамический рост. Более высокая занятость и растущие доходы в России ведут к большему потреблению украинских товаров (Россия — основной торговый партнер Украины). Чистый экспорт нашего государства возрастет, совокупный спрос стремительно увеличится, и страна будет повергнута в инфляцию спроса. Если бы заранее было известно, что чистый экспорт Украины значительно увеличится, то правительство могло бы осуществлять менее стимулирующую налоговую политику. Дело в том, что приобщение нашего государства к мировой экономике наряду с выгодами чревато такими угрожающими для экономики последствиями, как сужение оперативности при практической реализации тактики налоговой политики.

Анализируя эффект вытеснения, мы пришли к выводу, что стимулирующая налоговая политика путем снижения налоговой нагрузки может увеличивать процентные ставки, уменьшать объем инвестиций и ослаблять практическую реализацию налоговой политики. Теперь выясним, какое влияние уровень налогообложения будет оказывать на чистый экспорт.

Предположим, что в нашем государстве осуществляется стимулирующая налоговая политика (уменьшается налоговая нагрузка). Более низкий уровень налогообложения будет привле-

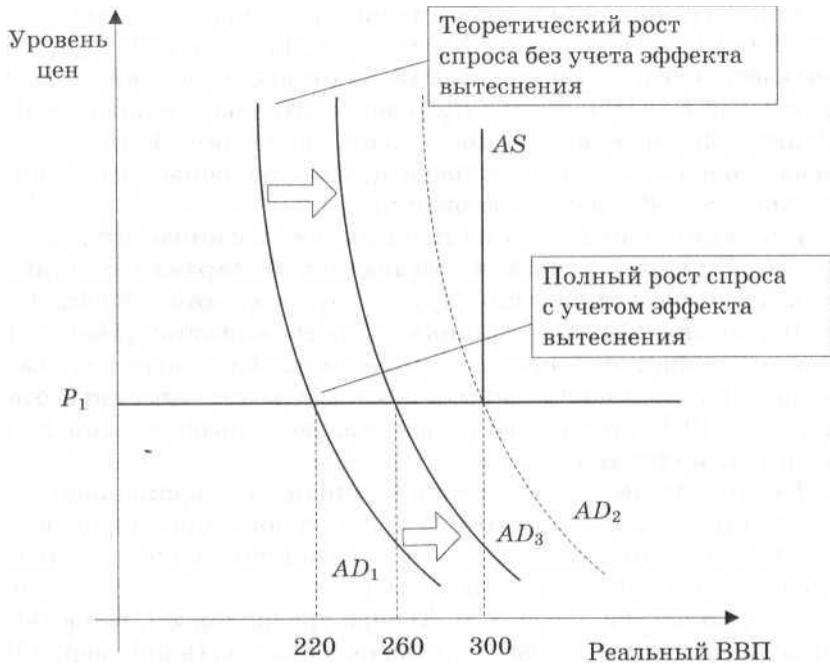


Рис. 1.3.4. Изменение совокупного спроса при условии, что экономика Украины является составляющей мирового хозяйства¹

кать финансовый капитал из-за границы, где налоговых изменений не произошло. Но зарубежные финансовые инвесторы должны приобрести украинскую валюту, дабы вложить ее в ценные бумаги. Нам известно, что увеличение спроса на товар (в данном случае — на валюту) повысит цену товара. Следовательно, цена отечественной валюты по отношению к иностранной валюте возрастет. Как повлияет подобная ревальвация на чистый экспорт? Поскольку для покупки украинских товаров необходимо будет больше валюты других стран, для них отечественные товары подорожают, а значит, экспорт страны уменьшится. И наоборот, украинцы, которые теперь могут обменять гривну на большее количество иностранной валюты, будут покупать больше импортных товаров. Как следствие, с уменьшением экспорта и ростом импорта расходы на чистый экспорт Украины снизятся, и

¹ Крисоватий А. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. Кри-соватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.

стимулирующая налоговая политика будет частично нейтрализована.

Вернемся к анализу совокупного спроса и совокупного предложения (рис. 1.3.4). Стимулирующая налоговая политика, направленная на увеличение совокупного спроса с $AЭ_1$ до $AЭ_2$, может повысить процентную ставку и уменьшить чистый экспорт страны. Уменьшение компонента чистого экспорта совокупного спроса частично нейтрализует стимулирующую налоговую политику. Кривая совокупного спроса переместится вправо из положения AD_1 в положение AD_3 , а не в положение AD_2 , и равновесный ВВП возрастет с 220 млрд до 260 млрд грн, а не до 300 млрд грн. Таким образом, чистый экспорт влияет на элементы налоговой политики вместе с факторами времени, политическими проблемами, эффектом вытеснения, эффектом Риккардо и инфляцией, что усложняет “управление” совокупным спросом.

Обратимся теперь к возможности непосредственной связи между стратегией и тактикой налоговой политики и совокупным предложением. Экономисты признают, что налоговая политика может изменять совокупное предложение и влиять на возможные изменения в соотношении “уровень цен — реальное производство”.

Предположим, что на рис. 1.3.5 совокупный спрос и совокупное предложение составляют соответственно AD_4 и AS_p , следовательно, равновесный уровень ВВП — C^A , а уровень цен — P_2 . Предположим теперь, что уровень безработицы при достаточно высокий и необходимо прибегнуть к стимулирующей налоговой политике путем снижения налоговой нагрузки. Влияние на совокупный спрос при этом будет заключаться в его увеличении от AD_1 до, скажем, AD_2 .

Подобное перемещение увеличивает реальный ВВП до Q_2 , но в то же время повышает цену до P_2 .

Как может снижение уровня налогообложения повлиять на совокупное предложение? Часть экономистов (их называют сторонниками экономики предложения) считает, что снижение налогов переместит кривую совокупного предложения вправо. Снижение налоговой нагрузки на физических лиц увеличит доход и сбережения домохозяйств. Аналогично снижение налогов для бизнеса увеличит прибыльность инвестиций. Иными словами, снижение уровня налогообложения увеличит сбережения и инвестиции, а следовательно, возрастет норма накопления капитала. Объем национального производства — производственных мощностей страны — будет увеличиваться быстрее.

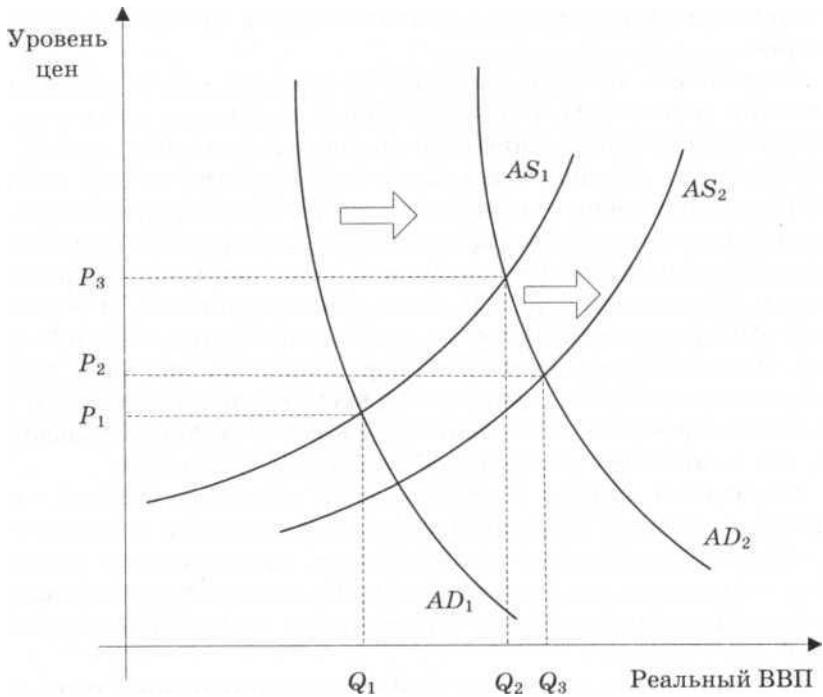


Рис. 1.3.5. Влияние налоговой политики на совокупное предложение¹

Более низкие ставки подоходного налога увеличат реальную заработную плату (после уплаты налогов) — цену труда — и повысят стимулы к работе. Многие люди, которые еще не входят в состав рабочей силы, предложат свои услуги, поскольку реальная заработная плата растет. У работающих же появятся стимулы работать больше времени и сокращать отпуска.

Либерализация налогообложения поощряет риск. Люди и субъекты хозяйствования больше будут рисковать своей энергией и финансовым капиталом ради внедрения новых производственных технологий и производства новых товаров, когда более низкая налоговая нагрузка обещает большее потенциальное вознаграждение после уплаты налогов.

При помощи всех этих взаимосвязей и каналов снижение уровня налогообложения будет перемещать кривую совокупного

¹ Крисоватий А. Податки і фінансна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий А. Львів — Т. 2003 — 312 с.

предложения вправо, из положения $A5_1$ в положение $A6_2$ на рис. 1.3.5, что будет снижать инфляцию и увеличивать реальный ВВП.

Сторонники экономики предложения также считают, что налоговая либерализация не обязательно приводит к сокращению налоговых поступлений. Действительно, более низкий уровень налогообложения, который будет способствовать значительному увеличению объемов производства и доходов, может увеличить налоговые поступления. Эта расширенная база налогообложения способна увеличить суммарные налоговые поступления даже при меньшем уровне налогообложения. Немало экономистов считают, что снижение налоговой нагрузки уменьшит налоговые поступления и увеличит бюджетный дефицит, а сторонники экономики предложения утверждают: либерализацию налогообложения можно организовать так, что она увеличит налоговые поступления и уменьшит дефициты¹.

Большинство экономистов скептически относятся к воздействию снижения налоговой нагрузки на предложение, учитывая, в частности, снижение в 1980-х годах налогов в США для стимулирования предложения^{1 2}. Во-первых, эти ученые утверждают, что ожидаемое позитивное влияние либерализации налогообложения на стимулы к труду, сбережению, инвестированию и риску не так существенно, как утверждают сторонники экономики предложения. Во-вторых, любые перемещения кривой совокупного предложения вправо будут происходить в течение продолжительного периода времени, тогда как влияние на совокупный спрос будет ощущаться в экономике значительно раньше.

Жесткая налоговая политика, которая проводится в украинской экономике сегодня и будет проводиться дальше в случае постепенного осуществления налоговой реформы в течение продолжительного времени, существенно усиливает ответственность государства за использование изъятых в бюджет ресурсов, максимально стимулирующим экономическое развитие и инвестиционные процессы образом. Следовательно, стратегия и тактика налоговой политики должны быть жестко увязаны с повышением эффективности самой налоговой политики. Как уже указывалось,

¹ *McConnel C. Principles, problems and policies / C. McConnel, S.L. Brue. — 11th ed. — New York : McGraw — Hill Publishing Company, 1990.*

² *Mabry R. Introduction to economic principles / R. Mabry, H. Ulbrich. — New York : McGraw — Hill Company, 1989.*

политика приспособления бюджета под сокращающиеся объемы производства и доходов не имеет перспектив. Учитывая то, что за годы рыночных преобразований в Украине за счет снижения налоговой нагрузки произошло значительное сокращение государственных расходов на финансирование учреждений науки, культуры, социальной сферы, дальнейшее снижение совокупных расходов недопустимо, поскольку оно вызывает как стратегическое отставание украинского общества от прогресса мировой цивилизации, так и нарастание социальной напряженности, разочарование в рыночных реформах и государственной независимости нашей страны. Подчеркнем еще раз, что существует определенный оптимум размера бюджета, определяющий его эффективность в качестве макроэкономического регулятора, ниже которого фискализация государственной политики неминуема.

По мере расширения государственной деятельности необходимо увеличение налоговых поступлений, которое бывает безболезненным для общества лишь при постоянном росте экономического благосостояния. При определении уровня налоговых ставок главный аспект — стимулирование деловой активности, поскольку полное отсутствие экономических стимулов означает разрушение цивилизованного общества. Понятно, что в сфере налогообложения позитивным для хозяйствования является низкий уровень налоговой нагрузки, а негативным — высокий. При попытках преодолеть бюджетные дефициты уровень налогообложения увеличивается, что подрывает экономическую базу самих государственных доходов. Похоже, теория Ибн Хальдуна была первой весточкой, свидетельствующей о миграции населения из страны с пришедшей в упадок экономикой, что ведет к неминуемым последствиям: росту нехватки рабочей силы, спаду производства и в конечном итоге — потере налоговых поступлений¹.

Возможно, само государство способно компенсировать упадок деловой активности и монополизировать хозяйственную деятельность? Ведь государство богаче любого из своих граждан и к тому же владеет мощными инструментами политической власти. Но прислушаемся к предупреждению из глубин средневековья: изъятие производства и коммерции из частного сектора равносильно уничтожению экономических основ общества. Кроме того, искажается процесс налогообложения, потому что налоги аккумули

¹ Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / за ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. — К. : Либідь, 1992.

руются государством в зависимости от результатов хозяйствования самих государственных органов.

Оценивая учение Ибн Хальдуна в целом, замечаем, что в нем содержится много утверждений, общих с другими диалектическими представлениями о взаимосвязи между состоянием экономики, развитием государства и прогрессом цивилизации. Чем могущественнее государственная власть, чем эффективнее управление, чем сильнее правительственное стимулирование экономики, тем успешнее экономический рост и выше общественное благосостояние. И наоборот, экономическое процветание -генерирует государственное могущество¹. Однако здесь возникает угрожающая спираль: прирост государственной силы обеспечивается увеличением объема бюджета. Это требует новых и более высоких налогов, что в то же самое время угнетает экономическую жизнь. Попытки активизировать ее путем непосредственного вмешательства государства в хозяйственную деятельность и мобилизацию доходов могут привести к дальнейшим негативным последствиям. В экономике и финансах не бывает простых ответов на вызовы действительности.

Средневековый ученый сделал правильные для всех времен выводы: налоги и другие доходы соответствуют условиям конкретной общественной ситуации. Изменения же налоговых систем отражают существенные преобразования социальных структур и достигнутую фазу развития.

Оперируя понятием “налоговое государство”, Й. Шумпетер модернизировал представление о взаимозависимости между социальной организацией общества и государственным сектором. В его интерпретации фискальная система предстает как составляющая часть сути и формы государства и участница процессов эволюции экономических систем. Согласно взглядам Й. Шумпетера, структура государственных доходов зависит от уровня экономического развития, формы государства и ее потребностей^{1 2}. Невозможно заменить одну финансовую систему на другую без фундаментальных изменений природы самого государства. Такие изменения означают, что экономику двигают новые общественные силы в новом направлении и модифицируется само содержание социального быта.

¹ Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер. — М. : Экономика, 1995. — С. 456.

² Там же.

Однако в условиях рыночной экономики налоговые посягательства государства объективно ограничены. Это ограничение развития фискальной сферы и объема налоговых поступлений определяется динамическим взаимодействием рыночных и политических сил, которое внутренне присуще капитализму. Достигнув определенного уровня, претензии фиска противоречат экономическим потребностям, становятся социально и психологически неприемлемыми. Странники фискальной социологии отмечают, что расширение государственного сектора экономики за счет частного ведет к сворачиванию предпринимательской активности. При увеличении изъятия ресурсов государством как нерыночной и неконкурентной силой продуктивный рост экономики замедляется. То, о чем в первые послевоенные годы предостерегал Й. Шумпетер, — нельзя безнаказанно манипулировать параметрами хозяйственной деятельности — заработной платой, ценами, материальной заинтересованностью, в странах и Западной, и особенно Восточной, Европы сбылось полностью¹. Жизнь подтвердила: принятие в политической сфере решений большинством голосов об условиях и результатах хозяйствования только усиливает его неэффективность.

Сокращение экономического потенциала накладывает ограничения и на возможности государства адекватно удовлетворять спрос общества на услуги правительственных институтов, учитывая меры по стимулированию хозяйствования. Следовательно, круг замыкается. Фискальная социология раскрывает простые, но неоспоримые истины: по мере падения эффективности и прибыльности производства разрушается финансовая база правового, а следовательно, и налогового государства. В такой ситуации попытки повышения налоговой нагрузки бизнес воспринимает как наказание. Моральность налогоплательщиков падает, что при полном декларировании доходов имеет фундаментальное значение.

В условиях несоблюдения социологии фиска налог из нормы цивилизованного общества может превратиться в тяжелое бремя для его экономического активного слоя — делового мира. Находясь под влиянием определенных социально-экономических обстоятельств, налог должен срответствовать условиям и потребностям времени. Й. Шумпетер называл “подходный” налог “дитем капиталистического общественного строя”. Но это “дítě”, если дать

¹ Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер. — М. : Экономика, 1995. — С. 456.

ему перерасти и занять почетное место в семье социальных институтов, способно задушить свою мать — экономику — и разрушить свой дом — налоговое государство¹.

Заслуга социального взгляда на налог заключается в повышенном внимании к человеческому фактору фискальных процессов, в том субъективно-индивидуалистическом аспекте анализа, который можно назвать налоговым антропологизмом. Если согласиться, что главными действующими лицами налогового процесса являются индивидуальности — рассудительный избиратель, он же и носитель налогов, менеджер фирмы, для которого уплата корпоративного налога — часть стратегии бизнеса, а также правительственный бюрократ как собиратель и контролер, то антропоцентризм налогового знания не кажется уже безосновательным. Оказывается: без классового анализа отношений собственности, а точнее, предусматривая, что большинство людей имеет или может иметь собственность, и, оперируя мотивами экономического и политического поведения социальных групп, политических партий и индивидов, ученые могут получить содержательные выводы относительно общественного назначения и функционирования налоговой политики.

В налоговой психологии отсутствует универсальная идея, которую принимают как прописную истину, достижение которой является абсолютной целью фискального строительства и которая все оправдывает на пути к ней. Она лишь намечает маршруты налоговой практики, постоянно выискивает способы и ориентиры модификации налоговой системы, способной превратить ее в активный фактор социально-экономического развития, а не в его балласт или препятствие.

Идеям фискальной социологии, оперирующей понятиями экономики, финансов, налогообложения, права и общественной психологии, обязана своим происхождением современная теоретическая концепция государственных финансов — теория общественного выбора^{1 2}.

Среди источников теории общественного выбора нужно выделить философию экзистенциализма, которая рассматривает свободы и права человека как внутренне индивидуальную свободу воли и мнения, решения и выбора. Эти проявления личности при

¹ Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер. — М. : Экономика, 1995. — С. 456.

² Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния : учеб, пособие для вузов / С.В. Тарасова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — С. 239.

обретают общественное признание посредством демократического участия в социально-политических событиях.

В демократичном обществе налоговая политика формируется в результате сложного процесса взаимодействия интересов и аспектов экономического, социального, политического и культурного характера. При этом налоговая политика, если она на самом деле является политикой, обслуживает не только текущие потребности. Она предусматривает желаемые и перспективные цели и обеспечивает их реализацию. Рациональность налоговой политики проявляется не в жестком соблюдении догм, а в содействии долгосрочному развитию и процветанию. Преодолеть влечение к видимым, непосредственным интересам — непростая задача. Прошло немало времени, прежде чем западные демократии в государственных масштабах выработали механизм подбора достаточно ответственных политиков и чиновников, способных отстаивать и обеспечивать национальные интересы.

В завершеном виде концепция демократического механизма долгосрочного и краткосрочного акцента налогообложения, которая объединяет в единое целое функционирование институтов государственной власти, процессы выборов и голосования, мотивацию поведения избирателей, партийные программы, политику правительственной бюрократии, на Западе получила название теории общественного выбора. Теоретики общественного выбора утверждают, что подход с данной стороны к определению природы налогообложения — продукт демократии, в рамках которой человек трактуется как эгоистичное и одновременно рациональное существо, максимизирующее свои выгоды в условиях социально-экономических ограничений. Эгоистичные интересы лишь сдерживаются, гуманизируются осторожными (в отношении богатства) способами организованного государственного перераспределения доходов через систему налогообложения.

Правда, бизнес нередко считает налоговые изъятия невыносимыми, из-за чего требует налоговых льгот или бюджетных субсидий. В результате налоги превращаются в инструмент содействия росту собственности и модернизации экономики, но одновременно остаются источником средств для облегчения положения социально обделенных слоев общества. За государственные денежные средства финансируется социальная сеть, помогающая бедным выжить.

Проблема общественного выбора налоговой политики существует лишь в контексте демократии и личной свободы. С нормативной точки зрения общественный выбор опирается на предпо

сылку, что обществу необходимо иметь совокупность ценностей или обеспечиваемых общественной властью коллективных благ, без которых оно не является обществом¹. Данным требованиям соответствуют блага цивилизованного общества: национальная безопасность, правопорядок, здравоохранение, образование, благоустройство и т. д. Пользование перечисленными благами должно приближаться к определенному идеалу — оптимуму Парето. Это означает, что истинное улучшение общественных условий, в том числе порожденных процессами перераспределения посредством налогообложения, возможно лишь тогда, когда та или иная мера способна:

- повысить благосостояние всех без исключения;
- повысить благосостояние какой-либо одной социальной группы (групп), не ухудшив благосостояния других.

Теория общественного выбора не расставляет всех точек над “1”, уклоняется от дефиниций, не формулирует цель общественного развития. Учение о выборе напоминает о непреходящем разнообразии, неопределенности реальности. На практике выбор сводится к личной ответственности хозяйствующих или участвующих в политическом процессе людей и организаций. Это порождает свои проблемы. В условиях демократии неминуемо возрастает количество формальных и неформальных, профессиональных и политизированных объединений, каждое из которых преследует групповые интересы, то есть делает собственный выбор. Чрезмерное разрастание и разнообразие общественных интересов, как предупреждал Й. Шумпетер, вредит экономическому развитию. Ведь развитие — дело нужное и дорогое, а узкие интересы, как и их временные комбинации, требуют быстрых результатов, претендуя на как можно больший кусок общественного “пирога”.

Следовательно, в условиях демократического управления большинством, за которым стоят мелкие, но многочисленные групповые интересы, общественный консенсус в вопросе распределения существующих ресурсов достигается одним общим интересом — ростом объема государственного бюджета. Вне всякого сомнения, операционными инструментами подобного перераспределения являются налоги, бюджетные субсидии и другие государственные регулирующие меры. Западные ученые предостерегают: демократия обязательно должна решить проблему эф

¹ Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния : учеб, пособие для вузов / С.В. Тарасова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — С. 239.

голосования, по Эрроу, указывает как на непредсказуемость незрелой демократии, при которой возможно нелогичное поведение, так и на всю сложность принятия решений в парламенте, характеризующихся слишком большим разнообразием позиций^{*1}.

Налоговый компонент теории выбора имеет особое значение. Ведь налогообложение как процесс реализации налоговой политики затрагивает все без исключения общественные и личные интересы. Налоговой политике отводится важная роль в регулировании экономики и управлении государством. В условиях рыночной экономики она часто замещает собой плановые и ценовые, административные методы управления социально-экономическими процессами. Данная политика может стать заложницей ошибочного, но общепринятого общественного мнения, жертвой явного или скрытого давления на законодателей. Выход из подобной ситуации в том, что нормальный демократический процесс должен эволюционировать наряду с познавательным, вместе с созревaniem правосознания граждан как избирателей и плательщиков налогов. Тогда общество может находить и принимать необходимые “налоговые преференции”, а плательщики, как и правительство, будут руководствоваться не эгоистичными инстинктами, а рациональными ожиданиями, продиктованными гражданской ответственностью и обязанностью. К сожалению, уроки демократии, давно постигнутые на Западе, нам еще приходится усваивать, а заодно и налаживать партнерские отношения в сфере налоговой политики между государством и его субъектами.

— New York : McGraw — Hill Company, 1989.

¹ Ibid.

Раздел 2

ДИАЛЕКТИКА ТРАНСФОРМАЦИИ ЕВРОПЕЙСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ УСИЛЕНИЯ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

- 2.1. *Экономика институциональная среда европейской интеграции.*
- 2.2. *Направления гармонизации и унификации налоговой политики в рамках интегрированного рынка.*
- 2.3. *Влияние углубления и расширения интеграции на налоговую политику стран — участниц Европейского Союза.*
- 2.4. *Дилеммы трансформации налогообложения вне интеграционного образования.*

2.1. Экономико-институциональная среда европейской интеграции

В современной экономической науке, политике и общественном мнении интеграционным процессам уделяется очень много внимания. Это обусловлено позитивным опытом европейской интеграции, выходом ее за последние 10—15 лет на качественно новый уровень, а также быстрым увеличением числа стран, активно использующих интеграционные механизмы в своей экономической политике. То, что с 1995 г. в ВТО было нотифицировано больше региональных торговых соглашений, чем за всю почти полувековую историю существования ГАТТ¹, можно объяснить прежде всего убедительными успехами ЕС. Они свидетельствуют о

¹ В 1948—1994 гг. в ГАТТ было нотифицировано 124 региональных торговых соглашения, а в 1995—2004 гг. в ВТО — больше 130 (*Redus sei WuJ. Measuring and Explaining Levels of Regional Economic Integration / Wu J. Redussel // Working Paper B 12. — 2004.*)

большей привлекательности региональной либерализации торговли по сравнению с глобальной и необходимости развития региональной интеграции для устранения негативных последствий глобализации. В то же время, несмотря на увеличение количества интеграционных образований, ни по уровню интеграции, ни по ее экономическому эффекту они не достигли даже близких к ЕС результатов.

На протяжении почти всей своей истории европейская экономическая интеграция развивалась в двух направлениях — все более тесного объединения национальных хозяйств в единую региональную экономику и территориального расширения зоны интеграции. Для определения этих направлений традиционно используют два термина — “углубление” и “расширение интеграции”. Эти два процесса стали предметом изучения еще в 60-е годы прошлого века, когда возникла перспектива вступления в ЕЭС четырех стран — Великобритании, Дании, Ирландии и Норвегии. За прошлые десятилетия европейская интеграция далеко продвинулась как в первом, так и во втором направлении.

Этапы углубления интеграции:

1951—1957 гг. — секторальная интеграция: создание общего рынка угля и стали при участии Франции, ФРГ, Италии, Бельгии, Люксембурга и Нидерландов;

1958—1968 гг. — образование таможенного союза и общего рынка товаров (ЕЭС) в том же составе;

1969—1984 гг. — кризисный период и дальнейшее формирование предпосылок для перехода к единому внутреннему рынку;

1985—1992 гг. — завершение формирования единого внутреннего рынка;

с 1991 года по настоящее время — создание Экономического и валютного союза (ЭВС).

Переход от начальной к более развитым стадиям экономической интеграции сопровождался созданием и совершенствованием институтов европейских сообществ / Европейского Союза, ответственных за принятие и выполнение решений и программ развития интеграции. Формирование системы этих институтов в экономической литературе принято называть функциональной интеграцией, которая в своем развитии постепенно превращается в политическую. Одним из следствий этого процесса было, в частности, переименование европейских сообществ в Европейский союз (ЕС), санкционированное Маастрихтским соглашением (1992 г.).

Этапы расширения интеграции:

1973 г. — вступление в европейские сообщества Великобритании, Дании и Ирландии;

1981 г. — вступление Греции;

1986 г. — вступление Испании и Португалии;

1995 г. — вступление в ЕС Австрии, Финляндии и Швеции;

2004 г. — вступление Венгрии, Эстонии, Кипра, Латвии, Литвы, Мальты, Польши, Словакии, Словении, Чехии;

2007 г. — вступление Болгарии и Румынии.

Сравнение этих двух хронологических рядов, отображающих динамику углубления и расширения интеграции, указывает на параллельность этих процессов. Теоретически взаимодействие углубления и расширения (усиление) интеграции можно представить так. Несколько соседних стран образуют объединение с целью экономической интеграции. Другие страны — ближайшие соседи — воздерживаются от вступления в него, выбрав позицию наблюдателей. Одновременно инициаторы реализуют свою программу, преодолевают трудности и завершают первый этап интеграции созданием таможенного союза и общего рынка товаров. Страны-наблюдатели убеждаются в том, что интеграция сверхнациональных рынков дала ожидаемые результаты — опережающий рост взаимной торговли участников, ускорение научно-технического прогресса, структурную перестройку и укрупнение масштабов производства, повышение производительности труда и, соответственно, способствовала стойкому экономическому росту и улучшению благосостояния. Объединенная группа стран превращается в устойчивое интеграционное ядро, притягивающее к себе соседние страны, как магнит. Они пытаются переориентировать экспорт товаров в направлении интегрированного рынка и приходят к выводу, что лучшим для них является прямое участие в экономической интеграции. Расширение интеграционного объединения, в свою очередь, увеличивает его экономический потенциал, привлекая новых участников, и т. д.¹ Правда, не все интеграционные процессы развивались по такому сценарию.

Первое расширение европейского интеграционного образования произошло уже после того, как ЕЭС завершило формирование таможенного союза и приняло решение об образовании эконо

¹ Борко Ю. Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2004. — № 7. — С. 15.

мического и валютного союза (1970 г.). Вступление Великобритании и Дании в таможенный союз было экономически выгодным как для них самих, так и для ЕЭС. Уровень таможенных тарифов на промышленную продукцию в Великобритании был немного выше, чем в ЕЭС (соответственно 9,4 и 7,4 % цены товаров), а в Дании — ниже (4,9 %). Обе страны находились на таком же уровне социально-экономического развития, как и “шестерка”, структура их торговли с ЕЭС также почти не отличалась от торговли между участниками общего рынка. И, наконец, обе стороны — ЕЭС-6 и Великобритания с Данией — находились на приблизительно одинаковом уровне по конкурентоспособности промышленности.

Третья страна, Ирландия, существенно отличалась от первых двух и “шестерки” как по уровню экономического и социального развития, так и по величине таможенного тарифа на промышленные товары (15,9 % — более чем в два раза выше, чем по ЕЭС). На динамику экономической интеграции это повлиять не могло, но самой Ирландии грозило немалыми трудностями. Правда, выбора у нее не было: будучи в полной экономической зависимости от Великобритании, она была обречена на вступление в ЕС. Экономисты предрекли Ирландии сплошные беды. Но именно эта страна смогла максимально использовать преимущества от участия в интеграции и является примером единственного за последнюю четверть века “экономического чуда” в Европе¹. Наиболее впечатляюще новое место Ирландии по показателю ВВП на душу населения. В 1972 г., накануне вступления в ЕЭС, она была последней с показателем 58,5 % производства на душу населения от показателя “девятки”; в 2002 г. она вышла на 2-е место после Люксембурга, с показателем 122,5 % уровня ЕС-15¹².

Переход к свободному движению товаров в рамках таможенного союза “девятки” привел в 70-е годы к удвоению удельного веса “шестерки” в экспорте трех новых участниц интеграции, но их доля в экспорте “шестерки” почти не изменилась (перераспре

¹ Ирландия начала свой экономический рывок через 15 лет после вступления в ЕС. В 1987—1995 гг. среднегодовой рост ее ВВП составлял 5,7 % против 3,4 % в целом по ЕС. После трехлетней паузы, вызванной кризисом в мировой экономике, эта страна показала рекордные темпы экономического роста: в 1994—2000 гг. — 8,2 % против 2,4 % в ЕС-15 и 3,7% в США.

² Рассчитано по данным: European Economy. — 2002. — № 73. — P. 272—273, 282—283, 288—289.

деление экспорта ЕС-6 в их пользу произошло в следующем десятилетии). В “шестерке” продолжалось взаимное освоение объединенных национальных рынков, вследствие чего объемы ее экспорта возросли на 25,8 %¹. Причем изменения в темпах роста и географическом распределении торговых потоков были единственным, подкрепленным статистическими данными эффектом первого расширения ЕЭС. Это событие совпало по времени с кризисным периодом развития мировой экономики в 1974—1982 гг. Кризис, без сомнения, оказал более ошутимое воздействие на макроэкономическую динамику в странах ЕЭС, нежели его расширение. Темпы роста ВВП снизились в среднем в странах Сообщества с 4,5 % в 1961—1972 гг. до 2 % в 1973—1982 гг.¹²

На особенное внимание заслуживает то, что существенное влияние на экономическую интеграцию сразу начала оказывать Великобритания. Став участницей основанной в 1979 г. европейской валютной системы, она уже через два года вышла из действующего в ее рамках механизма регулирования валютных курсов. Соглашение о ЕС (1992 г.) Великобритания согласилась подписать лишь при двух условиях — во-первых, сохранения за ней права не принимать участия в заключительном этапе формирования экономического и валютного союза; во-вторых, не включения в текст соглашения договоров о социальной политике, заключенных остальными 11 странами-участницами. Она также не присоединилась к единому визовому режиму, введенному большинством стран ЕС согласно Шенгенским соглашениям.

Вместе с тем вряд ли следует преувеличивать роль Великобритании как тормоза процесса углубления интеграции. В целом интеграция развивалась на основе стратегии, разработанной в 50-е годы прошлого века и отобразившейся в Римском соглашении (основавшем ЕЭС), а через три с половиной десятилетия — в Маастрихтском соглашении. Принятие концепции интеграции “на разных скоростях” позволило продвигаться вперед, не ожидая тех стран — участниц интеграционного образования, которые пока не готовы пойти на дальнейшее ограничение своего суверенитета. Создание ЭВС и Шенгенской зоны — это наиболее яркие примеры воплощения данной концепции.

Второе и третье расширения европейского интеграционного образования не требуют особой детализации их взаимодействия с

¹ Шишков Ю. Интеграционные процессы на пороге XXI века / Ю. Шишков. — М., 2001. — С. 255.

² Рассчитано по данным: European Economy. — 1999. — № 69. — Р. 268—269.

углублением интеграции. Экономическая и политическая роль Греции, Португалии и Испании была настолько значительна, чтобы каким-то образом повлиять на реализацию программ развития Сообщества. Принятие Греции почти не отобразилось на функционировании Европейской валютной системы, созданной немногим более чем за год до этого события. Так же вступление двух пиренейских стран не отобразилось на процессе и сроках выполнения (до 1993 г.) принятой годом раньше программы завершения перехода к единому внутреннему рынку.

Правда, процесс формирования единого экономического пространства столкнулся с рядом трудностей. Во-первых, он растянулся во времени. Испания и Португалия лишь в 1992 г. полностью вошли в состав таможенного союза и не завершили 10-летний период перехода к участию в общем аграрном рынке. Во-вторых, участие трех новых стран в едином внутреннем рынке усилило его неоднородность, что создало дополнительные препятствия для свободного движения товаров, услуг, капитала и труда. Кроме регламентов ЕС, которые должны гарантировать эти “четыре свободы”, на качество единого внутреннего рынка влияет немало других факторов: административная практика, состояние экономической инфраструктуры, контроль над соблюдением экологических, санитарных и других стандартов, масштабы и роль теневой экономики, общая культура рыночных отношений и т. д.

В отличие от первого расширения интеграции, мотивированного как экономическими, так и политическими интересами “шестерки” и “тройки”, на этот раз Сообщество руководствовалось прежде всего политическими соображениями: принятие трех стран, в которых недавно были отстранены от власти диктаторские режимы, считалось гарантией их дальнейшего демократического развития. За это ЕЭС было согласно платить. Греция, Испания и Португалия, как и Ирландия, получили помощь от его финансовых институтов — Фонда регионального развития, Аграрного и Социального фондов. По отношению к ВВП данных стран среднегодовой объем финансовой помощи составлял соответственно 1,8; 0,8; 2,3 и 1,7%. Для сравнения: удельный вес средств, которые были выделены этими фондами другим странам — участницам интеграции, колебался в пределах 0,05—0,22 % их ВВП¹.

¹ Рассчитано по данным: The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1993: Fifth Annual Report. — P. 129—133; The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1999 : Fifth Annual Report. — P. 147—154.

С экономической точки зрения эффект второго и третьего расширения интеграции был ощутимым для вступающих стран и незначительным для стран “девятки”. Объемы экспорта Испании, Португалии и Греции в страны “шестерки” выросли более чем в два раза, увеличились также объемы их взаимной торговли. Страны — учредительницы европейского интеграционного образования, хотя и увеличили немного объемы экспорта в страны второй “тройки”, но развивали это направление экспорта как периферийное. Намного более важной формой освоения высокоразвитыми странами ЕС рынков трех южноевропейских был экспорт капиталов и ноу-хау. Правда, их доля в общем объеме капиталов, экспортируемых странами “шестерки”, оказалась относительно незначительной¹.

Стимулирующее воздействие интеграции на экономическое развитие всех трех новых стран не вызывает сомнения. Оно проявилось в изменении пропорций между сельским хозяйством, промышленностью и предоставлением услуг, обновлении технологии производства, развитии инфраструктуры, повышении качества менеджмента и т. д. Вместе с тем очень трудно оценить влияние интеграции на рост ВВП, динамика которого зависит от совокупного воздействия многих внутренних и внешних факторов, в том числе экономической (фискальной) политики национальных правительств.

В отношении последнего фактора действия ирландского и греческого правительств продолжительное время олицетворяли полярные примеры. Насколько успешно проводило экономическую политику первое, настолько контрпродуктивно — второе. В 80-е и в начале 90-х годов Комиссия ЕС неоднократно критиковала Грецию за ее неспособность преодолеть инфляцию, колеблющуюся в пределах 13,5—24,7 %, а также за огромный дефицит бюджета, в 1982—1995 гг. в среднем составлявший 11 % ВВП^{1 2}. Темпы экономического роста в Греции, как правило, были ниже, чем в целом по Сообществу. Вместо сближения экономических уровней страна все больше отставала: если в год вступления в ЕЭС ее ВВП на душу населения составлял 64,5% уровня ЕС-9, то в 1990 г. — 55,3 %³. Лишь после того, как в начале 90-х годов Греция суше

¹ Шишков Ю. Интеграционные процессы на пороге XXI века / Ю. Шишков. — М., 2001. — С. 255.

² Рассчитано по данным: OECD. Economic Outlook. — 1998. — № 64. — December. — P. 206, 220.

³ Рассчитано по данным: European Economy. — 2002. — № 73. — P. 272—273, 282—283, 288—289.

ственно откорректировала экономическую политику, тенденция изменилась на противоположную. Испания и Португалия избежали таких коллизий. Их темпы экономического роста были выше, чем в целом по ЕЭС. ВВП на душу населения в Испании вырос за 1986—2002 гг. с 71,1 до 82,2 % уровня ЕС, а в Португалии — с 54,5 до 74,6 % \

Самый важный вывод, вытекающий из сопоставления динамики роста ВВП стран с так называемой среднеразвитой экономикой (образуют в Сообществе особую группу), заключается в том, что экономическая интеграция не является панацеей. То, как страна использует потенциальные преимущества участия в едином внутреннем рынке, что в десятки раз больше ее национального рынка, во многом зависит от нее самой — от экономического курса правительства, мобильности предпринимательства, квалификации специалистов, качества труда и т. д.

Четвертое расширение интеграции было наиболее естественным, органичным и беспроблемным. В ЕС вступили три страны, находившиеся на таком же уровне экономического, социального и политического развития, как и “шестерка”. В 1995 г. ВВП на душу населения в Австрии составлял 110,3% уровня ЕС-12, в Финляндии — 97, в Швеции — 102,6 %^{1 2}. Данные страны могли бы присоединиться к ЕС и раньше, если бы этому не препятствовала холодная война. Они имели статус нейтральных стран, сохранение которого было важным условием геополитического равновесия и стабильности в Европе.

Во время вступления Австрии, Финляндии и Швеции в ЕС подтвердилась тенденция, которая проявилась еще в переговорах с Грецией, Испанией и Португалией, а именно: все более важную роль в переговорном процессе играют правовые аспекты. Это стало закономерным следствием развития законодательства ЕС: чем больше принимается нормативных документов, обязательных для стран — участниц интеграции, тем более сложной и более трудоемкой будет корректировка национальных законодательств для стран — претендентов на присоединение к ЕС. На переговорах между ними и Европейской комиссией эта тема занимает одно из ведущих мест, причем страны-претенденты практически не имеют поля для маневров, если не считать последним возможность перенесения срока их вступления в ЕС.

¹ Рассчитано по данным: European Economy. — 2002. — № 73. — P. 272—273, 282—283, 288—289.

² Там же.

С момента вступления третьей “тройки” стран в ЕС прошло еще очень мало времени, чтобы говорить о его последствиях в долгосрочной перспективе. Но влияние расширения на распределение торговых потоков проявилось быстро. Картина сложилась та же, что и в предыдущих случаях: экспортеры Австрии, Финляндии и Швеции немедленно отреагировали на присоединение к внутреннему рынку ЕС, тогда как доля этих стран в экспорте “шестерки” не подверглась существенным изменениям. Данные за 2001—2002 гг. подтверждают, что роль единого внутреннего рынка в экспорте третьей “тройки” возрастает: по сравнению с 1998 г. его доля в экспорте Австрии увеличилась на 2 %, Финляндии — 0,5, Швеции — на 3 %.

С точки зрения стратегии углубления интеграции новые страны не создали сложных проблем для ЕС. Они присоединились к Шенгенской зоне, а Финляндия и Австрия сразу вступили в ЭВС. Швеция, как показал референдум 2004 г., пока отказывается от введения единой валюты. Но не исключено, что она, Великобритания и Дания пересмотрят свои решения. Функционирование еврозоны предусматривает немало выгод для каждой из стран- участниц и интеграционного образования в целом. При этом ограничения возможностей проведения самостоятельной экономической политики не такие существенные, как может показаться на первый взгляд.

После 1993 г. (до глобального кризиса, который начался в 2008 г.) макроэкономическая динамика стран ЭВС была восходящей, хотя в 2002—2003 гг. экономический рост заметно замедлился. Впрочем, ВВП стран ЭВС в 1993—2003 гг. увеличился на 25,6 % (в постоянных ценах). Даже в неблагоприятном 2003 г. удалось избежать абсолютного сокращения ВВП. Это можно объяснить, по мнению многих аналитиков, стабилизирующим влиянием введения евро и осуществлением единой денежно-кредитной политики. Без функционирования Единого центрального банка (ЕЦБ), вероятнее всего, не удалось бы достичь меньшего падения темпов экономического роста (углубления кризисных явлений в хозяйствовании) в ЭВС, нежели в США и Японии.

Единая денежная политика базируется на принципах деятельности Немецкого федерального банка (Бундесбанка): обеспечения реальной независимости и сохранения стабильной стоимости денег. ЕЦБ прошел периоды обвала обменного курса евро и его дальнейшего стремительного роста, не принимая никаких резких мер и будучи последовательным в своих действиях (в частности, ставка рефинансирования годами удерживалась на неизменном уров

не). Поэтому колебания валютного курса можно считать результатом поведения доллара (и ФРС), но не ЕЦБ. Политику банка, несмотря на более высокую, чем в США, ставку рефинансирования, нельзя считать рестриктивной, поскольку денежная масса увеличивается опережающими темпами. ЕЦБ удалось обеспечить доверие к евро, усилить его позиции в мировом хозяйстве и не допустить снижения его стоимости внутри ЭВС.

Несмотря на резкий рост цен на нефть, а в отдельные годы и на продукты питания, скачек цен на товары и особенно на услуги в начале 2002 г., когда было введено наличное евро, в ЭВС удалось сдержать инфляцию в запланированных рамках. С 1996 по 2003 г. розничные цены выросли лишь на 13,2 % . Вместе с тем наблюдалась резкая дифференциация: если в Германии за этот период цены выросли на 8,8 % , во Франции — на 10,7, то в Ирландии — на 26,3 и в Греции — на 29 %¹. Правда, в Германии низкая инфляция закономерна, поскольку в последнее время ее экономика развивается медленно. А ситуация в Ирландии (и частично в Греции, где в 2003 г. наблюдались самые высокие темпы роста ВВП в ЭВС) во многом обусловлена экономическим бумом. Но не следует сводить низкие показатели инфляции в еврозоне к неблагоприятной в целом экономической конъюнктуре или низкому совокупному спросу. Денежная политика ЕЦБ играет очень важную роль^{1 2}.

Курс обмена евро больше всего зависит от поведения доллара. Вместе с тем ни его снижение в 1999—2001 гг., ни рост начиная с 2002 г. нельзя считать какими-то экстраординарными явлениями. Подобные колебания курса, например немецкой марки к доллару, наблюдались и в прошлые десятилетия. Поэтому современные колебания, на которые обращает внимание пресса, — обычное дело, и прилагать особенные усилия для “исправления” ситуации вряд ли целесообразно (ЕЦБ этого не делает и делать не собирается).

Безусловно, рост курса евро по отношению к доллару оказывает негативное воздействие на экспорт стран ЭВС. Но не стоит преувеличивать его значение. В 2004 г. курс евро был выше, чем в 2003 г., но экспорт увеличился на 6,2 %, тогда как в 2003 г. — лишь на 0,1 %. В 2001 г. при достаточно дешевом евро (но в усло

¹ Гутник В. Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2005. — № 5. — С. 5.

² В 2006—2008 гг. инфляция в странах ЭВС и в ЕС усилилась.

виях заметного спада в международной торговле) экспорт ЭВС уменьшился в абсолютном измерении¹. Динамика экспорта (особенно ведущей страны еврозоны — Германии) в большей мере зависит от развития мировой экономики (динамики мировой торговли), нежели от курса обмена евро. Нужно отметить, что и раньше Бундесбанк не помогал экспортерам курсовой политикой. ЕЦБ также не будет этого делать (дабы не спровоцировать инфляцию в случае занижения курса евро). И это не всегда плохо: европейские экспортеры в борьбе за рынки вынуждены повышать свою конкурентоспособность другими (в том числе инновационными) методами.

Фискальная политика стран ЭВС осталась прерогативой национальных правительств. Последние перераспределяют через бюджеты и государственные социальные фонды в среднем 37—42 % ВВП (данный показатель колеблется от 30,8 % в Ирландии до 45,5% в Бельгии, хотя лидером в ЕС с 51,3% остается Швеция)^{1 2}. Существование общего бюджета ЕС, несмотря на его значимость для аграрной и региональной политики, пока что не позволяет говорить о полной унификации фискальной политики ЕС (тем более, что величина его бюджета ограничена законодательно и не превышает 1,27 % совокупного ВВП стран-участниц).

Необходимость координации фискальной политики в еврозоне приобретает все большую актуальность. Страны — участницы ЭВС для обеспечения контроля со стороны Совета и Комиссии ЕС, а также с целью предотвращения на начальной стадии чрезмерного дефицита бюджета и обеспечения координации экономической политики предоставляют стабилизационные программы (участницы ЭВС) или программы конвергенции (страны, оставшиеся за рамками ЭВС, но желающие туда вступить). Пока координация сводится к мониторингу и рекомендациям со стороны руководящих органов ЕС.

В налоговой сфере страны еврозоны выбрали путь реформирования национальных налоговых систем (усиления нейтральности налогообложения, снижения налоговой нагрузки на предпринимательский сектор и население, упрощения налоговой системы, а в некоторых странах — совершенствования межбюджетных отно

¹ Гутник В. Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2005. — № 5. — С. 5.

² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007. — P. 237.

шений, модернизации бюджетного федерализма), отложив процессы выравнивания фискальных структур на более отдаленную перспективу.

Особенная проблема координации фискальной политики — соблюдение положений Пакта стабильности и роста как основы макроэкономической конвергенции при реализации валютного союза. Пакт является важным элементом системы правил координации экономической и фискальной политики в ЕС и прежде всего в ЭВС. Несмотря на успехи интеграции, нельзя говорить об идентичности интересов ее участниц, хотя уже не только функционирует валютный союз, но и принято Лиссабонское соглашение. Поэтому дисциплинарное средство в ЭВС необходимо для того, чтобы не допустить перекалывания бремени чрезмерных займов отдельной страны на сообщество в целом. Прописанные в пакте регулирующие средства и санкции достаточно жесткие (Германия в 2003 г., если бы решение о санкции за превышение ее дефицитом бюджета 3 % ВВП было принято, уплатила бы штраф около 6 млрд евро). Но они не действуют автоматически, что снижает их эффективность. Правила “гибко” интерпретируются, а в Совете ЭКОФИН преобладают “нарушители” и сочувствующие им. Единственная запущенная процедура против Португалии так и не привела к взысканию штрафа.

Дискуссия по соблюдению требований пакта в условиях ухудшения конъюнктуры приобрела особенную остроту в 2001 — 2003 гг. Дело в том, что для обеспечения стабильности евро выработаны критерии, касающиеся преимущественно фискальной сферы. Но перед министерствами финансов стоит широкий круг задач, предусматривающих манипулирование доходами и расходами бюджета, и чиновники не хотят рисковать позитивным решением данных задач для достижения целей, относящихся к компетенции ЕЦБ. Этот конфликт интересов существовал и до Маастрихтского соглашения, но проявлялся не в форме нарушения правил или обязательств, а в виде обычного противостояния. Сегодня же данный конфликт институционализируется и в намного большей степени влияет на всех заинтересованных субъектов. Немало стран уже нарушали (некоторые неоднократно) маастрихтские критерии.

Вместе с тем критика Пакта стабильности скрывает тот факт, что до 2000 г. страны ЭВС достигли заметных успехов в сбалансированности бюджетов. Если в 1996 г. дефициты бюджетов стран, вступивших потом в ЭВС, превышали 4 % , то в 2000 г. они были

менее 2%¹. Процесс финансовой консолидации сопровождался снижением процентных ставок и низким уровнем инфляции, уменьшением доли государственного долга в ВВП (в последнее время данный показатель вновь увеличивается). Правда, сбалансирование бюджетов происходило не равномерно: если Австрия, Греция и Бельгия существенно сократили уровень бюджетного дефицита, а Финляндия, Ирландия и Нидерланды даже добились профицита, то трем странам ЕС-6 (Германии, Франции, Италии) даже в условиях роста ВВП не удалось достичь устойчивого сокращения дефицита*². Такая неравномерность порождает различия в интересах и грозит расколом в вопросах соблюдения пакта.

Пакт стабильности и роста ограничил использование инструментария фискальной политики. Изначально в условиях конъюнктурного подъема (1999—2000 гг.) положения пакта устраивали все страны ЭВС. Но ухудшение конъюнктуры и переход экономики в состояние стагнации показали несовместимость пакта с традиционными для национальных правительств представлениями о фискальном регулировании. Сближение параметров экономического развития в еврозоне пока не произошло, хотя в 2003 г. темпы роста (стагнации) во всех странах были приблизительно одинаковыми. Правда, у стран ЭВС осталась возможность использования таких инструментов фискальной политики, как встроенные стабилизаторы, а допустимый в условиях кризиса 3-процентный дефицит бюджета не настолько уж мал (предусматривается, что вследствие роста ВВП он будет ликвидирован). В случае реального же падения ВВП (на 2 % и больше) разрешается больший дефицит.

Некоторым странам ЭВС (прежде всего Германии и Франции) пришлось бороться с искушением преодолеть стагнацию и высокий уровень безработицы при помощи неокейнсианских методов фискальной политики (посредством увеличения расходов бюджета)³. Пока нельзя утверждать, что они справились с этим искушением³. Вместе с тем в странах еврозоны (особенно в Германии), в

¹ Во время мирового экономического кризиса дефициты бюджетов увеличались.

² Гутник В. Европейский экономический и валютный союз: предвзятительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2005. — № 5. — С. 6.

³ Еще в январе 2005 г. канцлер Германии Г. Шредер, который раньше избегал однозначных высказываний в отношении Пакта стабильности, прямо высказался о необходимости его пересмотра, прежде всего с точки зрения отмены жесткой 3-процентной максимальной границы дефицита государственного бюджета.

отличие от США и частично Великобритании, сужаются рамки применения бюджетных рычагов в макроэкономической политике. Наблюдается отказ от прямых конъюнктурных программ (хотя и не без исключений и нарушений данного принципа). Временное ли это явление либо принципиальное изменение, покажет время.

Критика “жесткого” пакта обусловлена тем, что в условиях ухудшения конъюнктуры он вынуждает проводить политику экономии, которая может привести к углублению кризисных явлений. Это, в свою очередь, может негативно отобразиться на единой валюте даже в большей мере, чем несбалансированный бюджет. Значение фискального регулирования возрастает, поскольку в условиях отсутствия выравнивающих механизмов национальной денежно-кредитной политики именно фискальные рычаги играют основную роль в общеэкономической стабилизации. Но ее эффективность подвергается сомнениям. Аргументы критиков известны: эффект вытеснения частных инвестиций государственными не позволяет достичь ожидаемых темпов роста ВВП; займы государства на рынке капитала ведут к повышению процентных ставок, что также сдерживает частную инвестиционную деятельность; эмиссия ценных бумаг государства может сократить спрос на товары и услуги и т. д.

Проблема заключается в том, что надежные эмпирические доказательства (или опровержения) данных положений пока отсутствуют. В ЭВС негативные эффекты изменения процентных ставок, валютного курса и торгового баланса, обусловленные экспансивной фискальной политикой, в отдельных странах проявляются все слабее. Намного большую опасность, чем эффект вытеснения частных инвестиций, представляет разрыв между ожидаемым и реальным воздействием на макроэкономические процессы (ошибочные оценки и прогнозы конъюнктуры, запоздания в использовании мер фискального регулирования, трудности отказа от экспансивной политики во время оживления).

Нужно отметить, что в Германии уже во второй половине 70-х годов были обнаружены провалы стабилизационной макроэкономической политики, а в других странах (особенно в Великобритании в начале 90-х годов) инструменты фискальной стабилизации успешно применялись с целью преодоления кризисных явлений и выравнивания циклического развития. Правда, не исключено, что неудачи фискального регулирования в Германии были обусловлены не непригодностью самих инструментов, а неадекватностью их использования. Но это можно объяснить не только ошиб

ками политиков, но и типом экономической модели, несовместимостью неокейнсианского регулирования с политикой хозяйственного порядка (в Германии). Кроме того, в стране, где групповые интересы хорошо структурированы и институционализированы, любая политика стимулирования совокупного спроса, реализуемая как селективная промышленная политика (именно таковыми были правительственные инвестиционные программы), вела к “проталкиванию” определенными структурами своих групповых интересов.

Немало экспертов являются сторонниками взвешенной “смешанной политики” (*policy mix*), олицетворяющей сочетание монетарного регулирования и фискальных рычагов (или микроэкономической политики предложения и макроэкономической антициклической фискальной политики). Проблема, однако, заключается не в том, что данная политика противоречит Пакту стабильности, а в том, что способы и параметры рационального сочетания ее компонентов неизвестны и, очевидно, в каждом конкретном случае должны быть специфическими. При этом для успеха нужно, чтобы денежно-кредитная и фискальная политика проводились взаимосогласованно и в соответствии с общими правилами, дабы не препятствовать необходимым структурным реформам. Но пакт, безусловно, представляет собой определенное препятствие для *policy mix*. Вместе с тем он позволяет не допустить чрезмерного накопления государственного долга участниками ЭВС и побуждает их оптимизировать налоговую политику — искать дополнительные налоговые источники пополнения бюджета за счет детенизации экономики и сглаживания диспропорций налогообложения на краткосрочном промежутке времени, а также совершенствования налоговых инструментов поощрения предпринимательства для увеличения доходной базы бюджета вследствие расширения базы налогообложения в более отдаленной перспективе.

Актуальность проведения *policy mix* и оптимизации налогообложения усиливается тем, что темпы экономического роста в целом по ЭВС и ЕС до начала мирового экономического кризиса были ниже, чем в США¹. Западная Европа заметно отстала от США в организации и финансировании научно-технических ис

¹ В 2004—2005 гг. среднегодовой темп роста ВВП в странах ЕС-15 и ЭВС составлял соответственно 2,9 и 3 %, а в США — 3,5 % (Рассчитано по данным: Статистичний щорічник України за 2006 рік / за ред. О.Г. Осаулєнка. — К. : Консультант, 2007. — С. 538).

следований, а особенно — в применении их результатов на производстве. Правительства и предпринимательский сектор почти проигнорировали новейшее направление научно-технического прогресса — разработку электронных систем коммуникаций и информации. По мнению экспертов, в этом проявилась относительная инертность западноевропейских компаний, менее склонных, чем их заокеанские конкуренты, к риску, с которым связано новаторство. Еще один негативный фактор — бремя западноевропейского “государства всеобщего благоденствия”, то есть создание после Второй мировой войны разветвленных государственных систем социального обеспечения, вследствие чего баланс между критериями социальной справедливости и экономической эффективности в реализации макроэкономической политики часто смещен в пользу первого. Это повышает цену товаров, а следовательно, негативно отображается на конкурентоспособности западноевропейской промышленности¹. Впрочем, нейтрализация данных факторов требует меньшей концентрации и повышения эффективности использования фискальных ресурсов, чем новое усиление интеграционных процессов в ЕС.

Пятое и шестое расширения ЕС существенно отличалось от всех предыдущих. Впервые в интеграционное образование почти одновременно (в 2004 и 2007 гг.) вступили 12 государств, в результате чего число его участников увеличилось почти вдвое. Не было также прецедентов интеграции в ЕС новых стран со значительным отставанием по уровню социально-экономического развития от ЕС-6. Согласно данным на 2002 г., лишь в четырех странах из двенадцати ВВП на душу населения превышал 50 % уровня ЕС, а в разрезе стран — претендентов на вступление в целом данный показатель составлял 40 %^{1 2}. Напомним, что в год вступления Ирландии ее ВВП на душу населения составлял 58,5 % уровня ЕЭС, Греции — 64,5, Португалии — 51,2 % .

Кроме того, впервые в ЕС вступили страны (за исключением Кипра и Мальты), которые только в 1990 г. начали переход от командно-административной (социалистической) экономики к рыночному хозяйствованию и от коммунистической диктатуры к демократии западного образца. И хотя в целом этот переход со

¹ Тауш А. Европейский союз: “град на холме” и Лиссабонская стратегия / А. Тауш // Мировая экономика и международн. отношения. — 2007. - №3. - С. 7.

² Рассчитано по данным: European Economy. — 2002. — № 73. — P. 272—273, 282—283, 288—289.

стоялся, открыв им путь в европейское интеграционное образование, формирование эффективной рыночной экономики, правового государства и гражданского общества в данных странах еще нельзя считать полностью завершенным.

Пятое и шестое расширения ЕС без преувеличения можно считать беспрецедентными по сложности процесса экономической интеграции “старых” и “новых” стран-участниц. Неизвестно, сколько времени будет необходимо новым странам, чтобы хотя бы приблизится к уровню социально-экономического развития стран ЕС-15. Мету достоверности какого-либо прогноза, с одной стороны, демонстрирует сравнение Португалии и Греции — двух стран с приблизительно одинаковой численностью населения, уровнем экономического развития и похожей структурой экономики: Греция за 22 года приблизилась к уровню ВВП на душу населения в ЕС на 2,5 %, Португалия за 17 лет — на 20,1 %. Выводы очевидны: долгосрочные прогнозы не имеют смысла. С другой стороны, нельзя оставить без внимания то, что в 1996—2005 гг. среднегодовой темп роста ВВП 10 новых стран ЕС (за исключением Болгарии и Румынии) составлял 4,4 % против 3 % в ЕС-15. Причем экономический рост был наиболее динамичным в новых странах ЕС с самыми низкими показателями ВВП на душу населения (Латвия — 6,9 %, Эстония — 6,6, Литва — 5,9 %) и более медленным в новых участницах ЕС с относительно высоким уровнем экономического развития (Венгрия — 4,2 %, Польша — 4,2, Словения — 3,9, Чехия — 2,6%)¹. Болгария и Румыния, допустив немало ошибок в экономической политике в 90-е годы, лишь в последнее время достигли динамического роста ВВП. Все это указывает на то, что процесс выравнивания экономических потенциалов ЕС-15 и новых стран — участниц ЕС начался и довольно успешно.

Западные эксперты сегодня часто жалуются, что лидеры западноевропейских государств имели достаточно оптимистическое представление об экономической цене расширения интеграции на Восток. Но это не совсем так. Впервые расширению предшествовал продолжительный подготовительный период, начало которому положила сессия Совета ЕС в Копенгагене летом 1993 г., одоббившая критерии допуска претендентов в ЕС. Для большинства из них реализация программы подготовки ко вступлению продолжалась около 11 лет, а для Болгарии и Румынии — немногим более 14 лет.

Дискуссии в отношении расширения ЕС, взаимодействия с углублением интеграции и его последствий на международном

¹ Рассчитано по данным: Eurostat Yearbook 2005.

уровне продолжают до сих пор. Выводы, касающиеся данного вопроса, можно обобщить в нескольких пунктах.

1. В Западной Европе сразу распространилось мнение, что страны ЕС-15 приняли принципиальное решение о присоединении к ним стран Центральной и Восточной Европы (ЦВЕ) на основании преимущественно политических, а не экономических соображений. Такая точка зрения неоднократно высказывалась и на официальном уровне. Очень однозначно по этому поводу высказался один из высокопоставленных чиновников Комиссии ЕС Ф. Камерон: “Расширение — политический императив для Союза, который должен способствовать миру, безопасности, стабильности и прогрессу в Европе. Расширения, которые привели в Европейское Сообщество Грецию, Испанию и Португалию, были обусловлены прежде всего необходимостью укрепления демократии и стабильности в странах, отстранивших от власти тоталитарные режимы. Для стран Центральной и Восточной Европы членство в Союзе имеет такое же значение”¹.

2. По мнению многих экспертов, экономический эффект расширения интеграции для ЕС-15 будет незначительным, а для новых стран — участниц интеграционного образования — достаточно весомым. Данная тенденция наблюдалась на всех предыдущих этапах расширения ЕС и нет оснований считать, что в этот раз все будет по-другому^{1 2}.

Особенное внимание необходимо обратить на следующее. В документах ЕС часто упоминается, что в результате расширения в единый внутренний рынок влилось более 100 млн потребителей. Но это не новые потребители. Западноевропейские экспортеры промышленных товаров и продуктов питания еще раньше освоили рынки новых стран — участниц ЕС. Доля ЕС-15 в импорте стран ЦВЕ возросла с 20,7 % в 1980 г. до 38,8 % в 1990 г. и 61 % в 2002 г.; доля ЕС в их экспорте составляла в соответствующие годы 22,9; 35 и 70 %³. Еще не вступив в интеграционное образование, они достигли такого же количественного соотношения объемов

¹ *Cameron F.* The European Union and The Challenge of Enlargement / F. Cameron // The Enlarging the European Union: Relations between the EU and Central and Eastern Europe. — L. ; N. Y., — 1997. — P. 251.

² Динамика роста ВВП в “старых” и “новых” странах ЕС свидетельствует в пользу этого предположения.

³ *Борко Ю.* Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2004. — № 7. — С. 25.

торговли внутри ЕС и за его пределами, которое установилось в ЕС-15. То есть, формальное присоединение стран ЦВЕ к единому внутреннему рынку ЕС не привело к “созданию новых торговых потоков”.

При этом в отличие от 90-х годов, когда быстрый рост объемов торговли с ЕС-15 был одним из важнейших факторов наращивания экономического потенциала в странах ЦВЕ, в ближайшее время проявится обратная зависимость — темпы экономического роста будут определять динамику торговли. Основными факторами роста ВВП будут последовательная социально-экономическая и прежде всего структурная политика национальных правительств, с одной стороны, и мировая конъюнктура — с другой. Темпы роста экспорта из ЕС-15 в новые страны ЕС, вероятнее всего, и в дальнейшем будут значительно ниже, чем в 90-е годы.

Стремительный рост прямых иностранных инвестиций (ПИИ) в экономику “новых” стран ЕС также приходится на 90-е годы. Данные по восьми странам ЦВЕ (за исключением Болгарии и Румынии) следующие: 1992 г. — 3019 млн дол., 1995 г. — 8833 млн, 2000 г. — 21412 млн евро. Эти суммарные показатели не расписаны по странам происхождения, но роль ЕС как инвестора отобразилась в ведомостях о ПИИ, вложенных в ценные бумаги. В 1997 г. объем таких инвестиций стран ЕС в семи странах ЦВЕ (за исключением Венгрии) составлял 18,4 млрд евро (66 % всей суммы инвестиций), в 2000 г. — 59 млрд (80 % их общей суммы)¹.

Увеличение объемов инвестиций из ЕС-15 способствовало росту ВВП и структурной перестройке экономики в странах ЦВЕ. Но не стоит переоценивать значимость данного влияния, поскольку в те же 90-е годы все сегодня новые участницы ЕС имели значительное отрицательное сальдо в торговле с ЕС. В 1997—2002 гг. оно было эквивалентно 6—7 % их совокупного ВВП. На относительно незначительный совокупный экономический эффект расширения интеграции для региона новых стран ЕС указывает и то, что с точки зрения потенциала экономического сотрудничества, выгод от него, а также экономической безопасности он до сих пор имеет для Западной Европы третьестепенное значение.

Правда, если учесть, что факторы производства наиболее эффективно используются при среднем на определенной территории уровне факторных и розничных цен, то ситуация постепенно

¹ Борко Ю. Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2004. — № 7. — С. 25—26.

(по мере устранения выше указанных институциональных барьеров свободного перемещения факторов производства) может измениться. Это будет способствовать укреплению экономического потенциала наиболее развитых новых стран ЕС и одновременно будет замедлять рост ВВП в ЕС-15¹. В борьбе с оттоком капитала последним придется искать новые, в том числе налоговые, средства стимулирования инвестиционного процесса на инновационной основе. А в конечном счете — совокупное воздействие всех перечисленных факторов усиления интеграции будет способствовать достижению качественно нового уровня в социально-экономическом развитии во всех странах интеграционного образования и в ЕС-27 в целом.

3. В кулуарах органов ЕС часто высказывается мнение, что экономическая цена расширения интеграции оказалась намного выше, чем ожидалось в начале 90-х годов. В подтверждение этого приводят расходы бюджета ЕС на техническое содействие экономическим и политическим реформам в сегодня новых участницах, гуманитарную поддержку и т. д. В целом за 1990—2002 гг. в рамках программы ФАРЕ было израсходовано 14,1 млрд ЭКЮ/ евро; в 1990—1999 гг. Европейский инвестиционный банк предоставил новым странам ЕС кредиты на сумму 11,1 млрд ЭКЮ/евро. В бюджете ЕС на период 2004—2006 гг. дотация 10 вступившим в 2004 г. странам (разница между их платежами в бюджет и поступлениями из него), составляла 8,8 млрд евро^{1 2}.

Это много или мало? Если измерить расходы в расчете на душу населения в новых участницах ЕС, то выходит по 40 евро в год. Их доля в годовом бюджете ЕС составляет 2,9 %, в совокупном ВВП ЕС-15 это вообще мизерная величина — 0,03 %. Есть еще кредиты ЕИБ, но они подлежат возврату и к нетто-расходами их отнести нельзя. Поэтому разговоры о непосильно высоком финансовом бремени для ЕС-15 в связи с расширением интеграции на Восток являются надуманными. В то же время цена расширения не исчерпывается финансовыми расходами, а измеряется также влиянием расширения на выполнение долгосрочных программ углубления европейской интеграции, предусмотренных Маа

¹ *Ревякин Е.* Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики / *Е. Ревякин // Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2006. — № 7. — С. 39.

² *Борко Ю.* Расширение и углубление европейской интеграции / *Ю. Борко // Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2004. — № 7. — С. 26.

стрихтским и Амстердамским соглашениями о Европейском союзе и другими стратегическими решениями ЕС. Эта цена намного выше.

В соглашении о Европейском Союзе и в решениях саммитов ЕС, состоявшихся в 1998—2002 гг., зафиксировано несколько приоритетных направлений углубления европейской интеграции:

- создание ЭВС, ключевым элементом которого является единая валюта (евро);
- формирование пространства свободы, безопасности и правопорядка, составляющей которого является Шенгенская визовая зона;
- переход к общей внешней политике и общей политике безопасности и обороны;
- реформа институциональной системы ЕС и повышение ее эффективности на новом этапе углубления и расширения интеграции;
- реализация программы создания в ЕС “наиболее динамической и конкурентоспособной экономики в мире, основанной на знаниях”.

В ЭВС уже вступили Словения, Кипр, Мальта, а в 2009 г. — Словакия, и в ближайшее время присоединятся Эстония и Польша. Это, с одной стороны, можно считать позитивным эффектом углубления интеграции в ЕС-27, а с другой — сдерживающим фактором в достижении качественно нового уровня развития ЭВС. Ведь пока в новых странах ЕС наблюдается рост ВВП, их бюджеты сбалансированы (сводятся с незначительным дефицитом). Но при ухудшении конъюнктуры и усилении кризисных явлений функционирования экономики, которые в условиях деформаций рыночного хозяйствования могут затянуться (касается стран ЦВЕ), новые участницы ЭВС столкнутся с трудностями в соблюдении положений Пакта стабильности и роста¹. Кроме того, удерживать дефицит бюджета в рамках 3 % ВВП при все большем повышении мобильности капитала в его перемещении по территории ЕС будет не просто и “старожилам” ЭВС. Все это может негативно отразиться на стабильности евро и укрепить позиции Великобритании, Дании и Швеции о неприсоединении к еврозоне в ближайшей перспективе.

В то же время необходимо отметить, что данные риски расширения ЭВС надлежащим образом оценили эксперты, вследствие

¹ Это уже происходит во время обострения мирового экономического кризиса.

чего были разработаны механизмы их нейтрализации. Каждая новая страна ЕС — претендент на присоединение к еврозоне — должна пройти через адаптационную стадию Европейской валютной системы и мониторинг выполнения ею маастрихтских критериев. Причем дальнейшее “пополнение” ЭВС новыми странами ЕС будет осуществляться только при отсутствии негативных фискальных и монетарных последствий вступления Кипра, Мальты, Словакии, Эстонии и Польши. Учтены также ошибки, допущенные при объединении Германии: финансовая поддержка процесса адаптации и трансформации в странах ЦВЕ со стороны ЭВС будет относительно незначительной. Поэтому мы считаем, что создание на базе большинства стран ЕС еврозоны, хотя и не в ближайшее время, но станет реальностью.

В 2007 г. состоялось расширение Шенгенской визовой зоны (к ней присоединились Эстония, Латвия, Литва, Мальта, Польша, Словакия, Словения, Венгрия, Чехия), а переход к совместной внешней политике и политике безопасности и обороны, реформу институциональной системы ЕС и повышение ее эффективности на новом этапе углубления и расширения интеграции формализовало принятие Лиссабонского соглашения.

Другая ситуация сложилась в отношении создания в ЕС наиболее динамической и конкурентоспособной экономики в мире. Магистральный путь к достижению данной цели ее инициаторы видели в стимулировании инновационного процесса в экономике, интенсификации науки и производства, ускоренном развитии новейших технологий, масштабной подготовке кадров, обладающих современными знаниями и умеющих применить их на практике. Независимые эксперты с самого начала сомневались в том, что такая амбициозная цель может быть достигнута даже в рамках ЭВС (по крайней мере до 2010 г., как планировалось). И действительно — сложилось своеобразное распределение ролей: новые страны лидируют в ЕС (но не в мире) по показателям темпов роста ВВП, а страны ЕС-15 сохраняют безусловное преимущество над новыми странами в конкурентоспособности на внутреннем рынке интеграционного образования, так и не став наиболее конкурентоспособными в мировой экономике. Впрочем, как уже отмечалось выше, отставание в конкурентоспособности промышленности Западной Европы от США и Японии обусловлено не только расширением интеграции и неизвестно какой была бы динамика экономического роста в ЕС в целом, если бы в него не вступили страны ЦВЕ.

В то же время нет сомнений в том, что современные реалии европейского хозяйствования вынудят ЕС и в дальнейшем уделять большее внимание углублению интеграции как предпосылке достижения качественно нового уровня социально-экономического развития и интенсификации научно-технического прогресса, отложив очередное расширение зоны интеграции на Восток на неопределенную перспективу. Разве что одна из постсоциалистических стран (Украина) смогла бы создать Европе “новое экономическое чудо”. Но не следует ожидать, что экономический союз в ближайшие десятилетия “перерастет” в политический. Ни одно из европейских государств еще не готово к потере своего суверенитета, а различия в их экономических интересах не позволяют выработать взвешенный курс единой европейской экономической политики. Мы считаем, что развитие европейской интеграции и далее будет происходить на “разных скоростях”, параметры социально-экономического развития стран ЕС-27 будут все больше выравниваться, будет постепенно гармонизироваться их фискальная сфера и налогообложение в частности.

2.2. Направления гармонизации и унификации налоговой политики в рамках интегрированного рынка

Одной из важнейших предпосылок, позволяющих говорить о становлении действительно единой Европы (кроме общего бюджета ЕС и введения единой валюты), является гармонизация налоговых систем стран — участниц ЕС. Уже в начале 90-х годов было понятно, что несоответствия в системах налогообложения стран ЕС создают препятствия на пути формирования единого рынка, поскольку не способствуют конвергенции цен. На фоне введения евро, увеличения прозрачности рынка и более жесткой конкуренции негативное влияние налоговых барьеров становится еще более очевидным.

При реализации общей политики в налогообложении в рамках ЕС, с одной стороны, важное значение имеют максимально возможные гармонизация и координация налоговых систем стран ЕС в контексте формирования совместной интеграционной стратегии, а с другой — требование учета интересов стран-участниц так как налоговая политика со времен Вестфальского мира 1648 г.

представляет собой символ национального суверенитета и неотъемлемую составляющую общей экономической политики каждого государства. Одним из принципов правосубъектности государств и символом национального суверенитета является право каждого суверенного государства устанавливать налоги и организовывать их взимание на своей территории. Именно поэтому в ЕС страны-участницы в основном сами несут ответственность за проведение налоговой политики.

Вместе с тем усиление европейской экономической интеграции закономерно обусловило развитие концепции межгосударственной налоговой унификации и гармонизации. Налоговая унификация (сведение к единой форме, системе, единым нормативам) — введение обязательных одинаковых юридических норм и правил в сфере налогообложения и формирование на данной основе единой налоговой системы. В то же время налоговая гармонизация (приведение в соответствие, слаженность) — это выработка общей стратегии стран в сфере налоговых правоотношений на соответствующем этапе интеграционного взаимодействия, предусматривающего координацию налоговой политики, систематизацию и унификацию отдельных налогов и налоговых систем стран, входящих в составе международных региональных группировок. Соответственно, налоговая гармонизация предусматривает приведение в соответствие структуры налоговых систем, порядка взимания основных налогов и налоговых платежей во всех странах сообщества, а не полную их унификацию, и базируется на следующих принципах:

- обеспечения нейтральности налогов с позиций условий конкуренции на едином рынке, иными словами, недискриминационный налоговый режим для всех его участников;
- устранения налогового (таможенного) контроля на внутренних границах сообщества;
- исключения возможности двойного налогообложения прибыли компаний, функционирующих в двух или больше странах ЕС;
- сведения к минимуму возможности уклонения от уплаты налогов;
- гарантии поступления соответствующих доходов в бюджеты стран-участниц.

Для образования ЕС, собственно, требовалось устранить все препятствия, в том числе налоговые, для свободного движения товаров, услуг, капиталов и рабочей силы. Уже на первых этапах европейской интеграции предлагались разные механизмы прове

дения налоговой унификации и гармонизации. Существовали противоположные мнения: от координации налоговой политики посредством взаимных консультаций и неофициальных договоренностей между странами-участницами в отношении ставок отдельных налогов до перехода к единой налоговой системе и передачи полномочий по определению базы и ставок основных налогов и налоговых платежей наднациональным органам сообщества. Но учитывая, что налоговая политика каждой страны традиционно реализуется в соответствии с национальными интересами, в ЕС отказались от создания единой унифицированной налоговой системы. Вместо этого было решено привести законодательства стран-участниц в соответствие, а также подчинить национальные налоговые системы общим задачам европейской интеграции.

В нормативных актах ЕС понятие налоговой системы не определено, однако согласно ст. 269 Маастрихтского соглашения бюджет ЕС должен полностью финансироваться из “собственных ресурсов” (*own resources*), основной источник которых составляют налоги. Таким образом, за период экономической эволюции страны ЕС выработали определенные унифицированные подходы в сфере налогообложения в контексте совместной бюджетной политики и финансирования бюджета ЕС.

Как показывает практика, европейские сообщества (ЕЭС и Евратом) финансировались, как и любая другая международная организация, за счет взносов государств-участниц, что было отмечено в ст. 200 Римского договора о ЕЭС. Каких-либо автономных налоговых источников формирования бюджетов ЕЭС и Евратома соглашения 1957 г. не предусматривали. Несколько иным было состояние дел с Европейским объединением угля и стали (ЕОУС), договор об основании которого (1951 г.) устанавливал два собственных источника формирования бюджета: займы, которые размещались на рынке, и налог с продаж угля и стали, а также их производных в странах ЕОУС. На основании ст. 50 (2) Договора о ЕОУС данный налог ежегодно взимался с продаж угля и стали в соответствии с их средней стоимостью по ставке не выше 1 %, если более высокая ставка специально не была установлена Советом.

Система финансирования бюджета ЕС принципиально изменилась после одобрения концепции “собственных ресурсов” и принятия институтами ЕС правовых актов. Первым и основным среди данных актов стало решение Совета 1970 г., установившее структуру системы собственных финансовых ресурсов евробюд

жета: сельскохозяйственные налоги, взимаемые в ЕС; таможенные пошлины, взимаемые на внешних границах ЕС; процентные отчисления от НДС, аккумулируемые странами-участницами.

Концепция “собственных ресурсов” и соответствующее ее отражение в правовых актах ЕС предусматривали закрепление финансовой самостоятельности и усиление наднационального характера союза. Частью этих мер был отказ от взносов стран-участниц в бюджет ЕС. Это должно было способствовать решению некоторых политических и экономических проблем в отношениях между странами, считавшими, что их финансовые преимущества от участия в ЕС намного меньше (по сравнению с другими участниками), чем их денежные взносы в бюджет союза. Но решение об отказе от взносов государств-участниц не позволяло ЕС придерживаться одного из своих основных принципов бюджетной системы — запрета дефицита бюджета союза. И уже в 1985 г. решением Совета, дополняющим решение 1970 г., был установлен четвертый источник “собственных ресурсов” — фиксированный налог (не более 1,335 %) от ВВП стран-участниц, перечисляемый в бюджет ЕС.

Следовательно, унифицированную наднациональную квази-налоговую систему ЕС можно представить в виде следующей классификации платежей, которые являются основным источником финансирования совместного бюджета сообщества.

1. Сельскохозяйственные налоги, охватывающие следующие виды обязательных платежей: налог на импортную и экспортную сельскохозяйственную продукцию в (из) государство (а), не входящее в состав ЕС; налог на сахар, уплачиваемый компаниями, производящими сахар в странах ЕС; налог на изоглюкозу, который уплачивается вместе с налогом на сахар.

Среди этих трех обязательных платежей налоги на импортную и экспортную сельскохозяйственную продукцию исторически были первыми. Они рассматривались как инструмент проведения единой сельскохозяйственной политики и собственно источник бюджета ЕС. Такой подход был закреплен в решениях Совета о финансировании общей сельскохозяйственной политики ЕЭС. Налог на экспортную сельскохозяйственную продукцию преследует цель, кроме обеспечения прямых поступлений в бюджет ЕС, удерживать страны-участницы в рамках единой аграрной политики ЕС. Сумма, уплачиваемая как налог, является разницей между мировыми ценами (которые в данном случае ниже, чем цены ЕС) и уровнем цен, установленных на эту продукцию в ЕС. Особенность налогов на импортную и экспортную сельскохозяйственную

ственную продукцию заключается в том, что сфера их применения и ставки определяются в соответствии с механизмом единой аграрной политики, а порядок их расчета и уплаты регулируется Таможенным кодексом ЕС. По своей сути данные налоги — это таможенные пошлины на продовольственные товары. Сельскохозяйственные налоги могут использоваться и для установления ограничений на производство определенных видов продукции.

2. Таможенные пошлины, взимаемые ЕС, выполняют преимущественно протекционистскую функцию и имеют две основные формы: антидемпинговые и компенсационные пошлины. Антидемпинговые таможенные пошлины, по сравнению с компенсационными, применяются чаще, регулярнее. Они устанавливаются на внешних границах ЕС по импортным и экспортным товарам и определяются, учитывая следующие характеристики: тарификацию, происхождение, количество, таможенную стоимость товаров, тарифную ставку.

Тарификация товаров осуществляется на основе комбинированной номенклатуры товаров, где каждому виду товара присвоен соответствующий код. Происхождение и таможенную стоимость товаров определяется Таможенным кодексом ЕС. Тарифные ставки устанавливаются в соответствии с регистром ЕС Единым таможенным тарифом (ЕТТ).

Поскольку создание таможенного союза было одной из первых и важнейших задач интеграции европейских государств, подписавших учредительные договора, на протяжении прошлых десятилетий было сформировано таможенное право ЕС, основу которого составляют: Договор о ЕС; Таможенный кодекс, принятый в форме Регламента Совета ЕС; Регламент комиссии, устанавливающий порядок применения Таможенного кодекса и, по сути, дополняющий Регламент Совета; решения Суда ЕС по таможенным вопросам (интеграционное право, регулирующие таможенные отношения и определяющее понятие таможенного права ЕС), представленные значительным количеством актов Совета, Комиссии и решений Суда.

3. Налог на добавленную стоимость (процентные отчисления), который является наиболее перспективным с позиций финансирования деятельности ЕС. Наличие НДС в налоговой системе страны — обязательное условие ее присоединения к ЕС, поскольку поступления от этого налога являются одним из основных источников формирования совместного бюджета ЕС. НДС применяется в странах ЕС, которые определяют величину его ставки в рамках, предложенных совместным законодательством. Доходы,

поступающие в бюджет ЕС от НДС, являются установленной решением Совета единой процентной надбавкой к ставке данного налога в странах-участницах.

4. Подоходный налог, уплачиваемый работниками аппарата ЕС. Он был установлен в соответствии с Протоколом о привилегиях и иммунитетах ЕС от 8 апреля 1965 г. и предусматривает, что должностные лица и другие служащие союза “подлежат налогообложению в пользу союза налогом с заработной платы и вознаграждений, выплачиваемых им союзом”. Механизм и порядок уплаты подоходного налога определяются в Регламенте Совета. Налог начисляется по прогрессивной шкале в размере от 5 до 45 % и поступает в доход ЕС. В соответствии со ст. 13 Протокола о привилегиях и иммунитетах ЕС должностные лица и служащие союза освобождаются от уплаты национальных налогов с вознаграждений и других выплат, осуществляемых в рамках ЕС. Аналогичное положение было закреплено в отдельных протоколах, ранее принятых к договорам о ЕОУС, ЕЭС и Евратоме. Данное положение подтверждено и решением Европейского Суда. Для устранения противоречий согласно положениям Протокола к Договору о ЕОУС Суд принял решение, что если налоговые органы стран-участниц, определяя налоговую ставку по прогрессивной шкале, включают в общий доход средства, полученные должностным лицом ЕС в форме зарплаты или другого вознаграждения, то такие решения национальных государственных органов нарушают ст. 11 Протокола и должны быть отменены.

Следовательно, разговор об унификации и формировании единой наднациональной налоговой системы ЕС в контексте “собственных источников” финансирования бюджета союза можно вести лишь теоретически. Говорить о реально сформированной унифицированной налоговой системе ЕС неуместно. На практике в рамках региональной экономической интеграции все чаще поднимается вопрос о налоговой гармонизации. Практическое воплощение понятия гармонизации реализовано себя при создании ЕС. Экономистам — учредителям союза справедливо принадлежит первенство в определении гармонизации национальных экономик. Ст. 100 Римского договора о ЕС определила налоговую гармонизацию как “сближение законодательных положений, распоряжений и административных действий государств-участников, непосредственно касающихся создания или функционирования общего рынка”. Принятию конкретного решения по реализации механизма налоговой гармонизации предшествовала экспертная работа ведущих европейских специалистов, оказывавшая суще

ственное влияние на определение принципов налоговой политики как одного из векторов налоговой гармонизации в ЕС. В докладе Д. Ньюмарка, председателя Комитета по вопросам финансов и налогов, были сформулированы общие рекомендации, заложенные в основу политики налоговой гармонизации ЕС:

1) существенные различия налоговых систем стран-участниц не позволяют полностью их унифицировать и централизовать в рамках сообщества, поэтому с целью создания единого рынка достаточно гармонизировать (привести в соответствие) налоговое законодательство стран ЕС таким образом, чтобы различия не препятствовали достижению конечной цели ЕС;

2) гармонизация законодательства должна охватывать прежде всего, подоходное налогообложение, налог с оборота, налоги на потребление, проблемы двойного налогообложения, проблемы равномерного распределения налогового бремени в рамках объединенной Европы.

В целом налоговая гармонизация предусматривает не только сближение налоговой структуры, механизма взимания налогов, величины основных налоговых ставок, но и согласованную налоговую политику стран во время решения как конъюнктурных, так и долгосрочных структурных проблем. Гармонизированная налоговая политика означает, что автономное применение налоговых рычагов отдельными странами ЕС должно находиться под контролем руководства ЕС, которое в соответствии с интересами всех партнеров определяет налоговую политику каждого члена ЕС. Иными словами, цель ЕС — не полная стандартизация национальных систем налогообложения, а обеспечение гармоничного параллельного функционирования данных систем не только между собой, а также в соответствии с целями Маастрихтского соглашения 1992 г., составляющего основу образования ЕС.

Следовательно, налоговая гармонизация в ЕС преследует следующие основные цели:

- устранение налоговых границ в рамках обеспечения одинаковых конкурентных условий для хозяйствующих субъектов;
- объединение и унификация внутреннего рынка ЕС как основной движущей силы интеграционных процессов в регионе;
- приведение в соответствие структуры налоговых систем, порядка взимания основных налогов и налоговых платежей во всех странах — участницах ЕС.

В связи с вышеизложенным приходится констатировать, что фактически в ЕС до сих пор не создано единое налоговое пространство, что, безусловно, усложняет функционирование единого вну

тренного рынка. В то же время важно подчеркнуть, что за полувековую историю практики гармонизации национальных систем налогообложения стран-участниц в контексте развития ЕС установлены следующие общие принципы налоговой гармонизации:

- согласование правового регулирования;
- синхронность принятия гармонизированных законодательных актов;
- последовательность этапов гармонизации;
- приоритетность международных соглашений над национальным законодательством.

Данные принципы, в свою очередь, обуславливают необходимость системного подхода к гармонизации национальных налоговых систем, основными направлениями которой в ЕС стали:

- гармонизация взимания косвенных налогов (НДС и акцизов);
- унификация налогообложения субъектов рынка.

Гармонизация взимания косвенных налогов. Среди косвенных налогов основным в странах ЕС является НДС, который был впервые введен во Франции в 1954 г. Он считался еще одним налогом с оборота или налогом на потребление и не обратил на себя внимание других стран. Лишь в 1967 г. НДС заменил другие косвенные налоги. 11 апреля 1967 г. Совет принял две Директивы по гармонизации законодательства стран-участниц по налогу с оборота, которые заложили основу для единой системы налога на добавочную стоимость. Но данные Директивы не решили проблемы НДС, поскольку остались существенные различия в объеме налога, неопределенность в отношении налогоплательщика, операций, подлежащих налогообложению, и т. д.

Шестая Директива ЕС, принятая в 1977 г., аннулировала действие предыдущих и установила пакет единых правил и детальных процедур по объекту налогообложения, базе налогообложения, ставкам, схемам освобождения от налога и специальным схемам. На языке сообщества все эти правила известны как “единая основа налогообложения НДС”. С целью улучшения функционирования внутреннего рынка и упрощения налогообложения многих операций данная Директива дополнялась и исправлялась в 1991—1997 гг.

Для сближения ставок НДС с 1 января 1993 г. в ЕС введена в действие его минимальная стандартная ставка в размере 15 %. Кроме того, можно устанавливать одну или две сниженные ставки для отдельных видов товаров и услуг на уровне 5 %. Фактически стандартная ставка НДС колеблется в диапазоне 15—25 % в странах-участницах.

Современная система взимания НДС основана на принципе налогообложения товаров в стране назначения (по экспортируемым товарам, входящий НДС возвращается). Это означает, что НДС уплачивает конечный потребитель, и конечную сумму НДС аккумулирует страна ЕС, в которой происходит конечная поставка. НДС нейтрален с точки зрения международной конкуренции. Импорт облагается налогом в стране потребления так же, как и аналогичная отечественная продукция, а экспорт выводится из-под налогообложения посредством налоговых кредитов или возвращения налога экспортерам. Следовательно, экспорт из ЕС в третьи страны и экспорт из одной страны — участницы ЕС в другую освобождается от налогообложения НДС.

Унификация акцизов внутри ЕС тесно связана с унификацией НДС. Первым толчком к объективной необходимости гармонизации акцизов были впечатляющие объемы бюджетных потерь отдельных стран ЕС, в которых наблюдался достаточно высокий уровень акцизного налогообложения. Потери поступлений в бюджет от уплаты акцизов были вызваны шопингом граждан тех стран, где ставки акцизов были высокими, в странах с достаточно низкими ставками акцизов и соответствующими ценами на подакцизные товары.

В ЕС было предпринято несколько попыток гармонизировать акцизы, но ни одна из них не была безоговорочно успешной. Поэтому унификация акцизов и далее актуальна в сообществе, поскольку полностью выравнять их фискальные рамки и унифицировать их налоговые ставки на практике достаточно сложно. В то же время можно достичь стабилизации в отношении администрирования акцизов, воздержавшись от введения новых и повышения ставок действующих акцизов (в частности, не стоит изменять ставки акцизного налогообложения бензина, алкогольных напитков и табачной продукции, поскольку в ЕС специальными Директивами согласована структура акцизов на табачную продукцию, спирт и алкогольные напитки, нефтепродукты, а также регламентированы минимальные акцизные ставки на отдельные виды перечисленных групп подакцизных товаров).

Таким образом, косвенные налоги в ЕС гармонизируются по следующим направлениям:

- избежание двойного налогообложения вследствие перехода к взиманию налогов по принципу “страны назначения”;
- выравнение ставок акцизов на импортную продукцию;
- совершенствование налогового и таможенного администрирования;

- унификация методики расчета и перечня подакцизных товаров.

Унификация налогообложения субъектов рынка (гармонизация прямых налогов). Унификация налогообложения субъектов рынка предусматривает создание одинаковых условий для всех налогоплательщиков, функционирующих в ЕС, облегчение им доступа на внутренний интегрированный рынок, а также активное привлечение в ЕС иностранных инвестиций в форме создания дочерних компаний и филиалов ТНК. Основные векторы гармонизации прямых налогов следующие:

- избежание двойного налогообложения и минимизация возможностей уклонения от уплаты налогов на доходы, имущество и капитал;
- формирование рациональных систем налогообложения, направленных на стимулирование эффективного развития экономики, снижение налоговой нагрузки для товаропроизводителей, поощрение инвестиций в производственный сектор, формирование согласованной системы налогового администрирования, сокращение налоговых льгот, упрощение налогообложения малого предпринимательства.

Унификация налогообложения прибыли и доходов (за исключением заключенных соглашений об избежании их двойного налогообложения) в мировой практике не приобрела широкого распространения, поскольку чрезвычайно сложно создать одинаковые условия для всех налогоплательщиков, облегчив им доступ на внутренний интегрированный рынок. Положение о прямых налогах в ЕС достаточно продолжительное время не было согласовано и особо не координировалось. Меры в данной сфере ограничивались отдельными решениями в отношении определенных случаев двойного налогообложения и нарушения трансграничной деятельности. Римский договор не предусматривал согласование прямого налогообложения. Если в сфере косвенного налогообложения процесс гармонизации приобрел значительное развитие, то в сфере прямого налогообложения гармонизация только начинается.

Наиболее последовательные лоббисты данного процесса — Франция и Германия. Повышенный интерес к рассматриваемому вопросу с их стороны был полностью оправдан, поскольку эти страны являются “локомотивами” экономического развития ЕС и одновременно установили один из наиболее высоких уровней налоговой нагрузки на предприятия и граждан в Европе. Согласно данным исследования, проведенного аудиторской компанией

“Еγπ81&Ўοιπ§” в 2004 г., эффективная ставка прямых налогов, уплачиваемых из доходов предприятий в данных странах, составляла 35,4 % во Франции и 38,7 % в Германии (в то время как средняя по странам ЕС до его расширения — 29,4 %). Следовательно, со стороны правительственных лиц Франции и Германии чаще всего звучат призывы об унификации норм прямого налогообложения с целью избежания такого явления, как губительная налоговая конкуренция, последствием которой, прежде всего, является отток капитала из стран с высоким уровнем налогообложения.

Прежде всего нужно вспомнить о двух директивах, действующих с 1990 г. и оказывающих влияние на прямое налогообложение в ЕС: директиве по объединению предприятий и директиве об избежании двойного налогообложения доходов, получаемых материнской компанией в ЕС от дочерних компаний в других странах. В последней директиве предусмотрено освобождение от налогообложения доходов, полученных в виде дивидендов материнской компанией в стране ЕС от дочерней компании, в уставном капитале которой доля материнской компании составляет не менее 25 %, или предоставление налогового кредита на сумму уплаченного за границей налога на дивиденды.

С целью урегулирования взаимоотношений между странами ЕС в сфере ограничения налоговой конкуренции и согласования законодательства по прямому налогообложению Европейская Комиссия в 1997 г. приняла Кодекс поведения в отношении прямого налогообложения бизнеса. В кодексе были систематизированы следующие основные признаки губительных налоговых режимов: нулевая или незначительная (по сравнению с другими) эффективная ставка корпоративного налогообложения; налоговые льготы для не характерных для внутренней экономики отраслей, которые не делают вклада в национальную базу налогообложения; предоставление налоговых льгот даже в том случае, когда отсутствуют внешние признаки предпринимательской деятельности предприятия, и т. д. Кодекс запрещает странам ЕС применять в будущем какие-либо меры, которые могут способствовать развитию губительной налоговой конкуренции.

Следовательно, в сфере налогообложения прибыли субъектов рынка европейская налоговая гармонизация предусматривает:

- выравнивание налоговых ставок;
- унификацию налоговой базы;
- устранение двойного налогообложения;
- применение специального статуса европейской компании;

- взаимопомощь стран — участниц ЕС по налогообложению прибыли корпораций.

Как показывает практика ЕС, создание единого налогового пространства государствами четче прослеживается в косвенном налогообложении (налогах на потребление), то есть вначале гармонизируются налоги, которые оказывают непосредственное влияние на ценообразование товарных потоков. Что касается финансовых потоков (капиталов), то механизм унификации прямых налогов находится только на первичной стадии. Процесс их гармонизации происходит значительно труднее, поскольку прямые налоги, особенно корпоративный, являются одними из основных регулирующих налогов, при помощи которых формируется конкурентоспособность национальной налоговой системы.

Вместе с тем введение норм “налогового пакета” и других директив по прямому налогообложению позволяет решить несколько важных вопросов общеевропейской экономической политики, в частности следующие:

- соблюдение странами-участницами Кодекса правил поведения в сфере борьбы с губительной налоговой конкуренцией способствует ликвидации узких мест в действующих налоговых системах стран ЕС, которые делали возможным в 90-х годах XX в. масштабное уклонение от уплаты налогов европейскими компаниями;

- введение гибких схем налогообложения трансакций между общеевропейскими холдингами активизирует поощрение инвестиций в предприятия в странах ЕС, что особенно актуально, учитывая расширение союза (речь идет о капиталовложениях в новые страны-участницы, инвестиционные возможности которых еще в полной мере не использованы).

Как следствие, в сфере прямого налогообложения наблюдаются тенденция к усилению экономических связей между странами-участницами, поощрению регионального развития в противовес инвестированию за границами союзу. Одновременно создаются все большие препятствия для уклонения от налогообложения европейских компаний и граждан. Все это способствует хозяйственной и политической консолидации стран в рамках ЕС, достижению единого уровня социального развития государств.

Правда, эволюция налогообложения в Европе, которая, начиная с 90-х годов XX в., сопровождалась волной налоговых реформ, лишь частично привела к согласованию реформаторских курсов стран — сегодня участниц ЕС, о чем пойдет речь далее.

2.3. Влияние углубления и расширения интеграции на налоговую политику стран — участниц Европейского Союза

Развитие социально-экономических и фискальных систем в государствах современного ЕС происходило, с одной стороны, учитывая опыт построения динамической, инновационно ориентированной экономики и утверждения умеренной экспансии фиска в США и Японии, а с другой — под влиянием социалистической модели хозяйствования и государственных финансов СССР. Причем страны Западной Европы сразу выбрали курс эффективного ограничения рыночного саморегулирования путем корректирующего воздействия государства и формирования развитых систем государственного социального обеспечения в частности, а страны Центральной и Восточной Европы, вначале тяготея к этатической экономике и фиску, лишь в течение двух последних десятилетий сосредоточились на создании рыночной среды хозяйствования и формировании государственных финансов западноевропейского образца. Однако уже сегодня можно говорить о таких характерных признаках европейского налогообложения, как установление более широких рамок налоговой экспансии, чем в других высокоразвитых странах мира, усиление фискальной ориентированности налогов на потребление и особенно НДС, снижение налоговой нагрузки на прибыль и объекты собственности, акцент на использовании перераспределительных возможностей подоходного налога и платежей в государственные социальные фонды¹.

¹ Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов / под. ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Закон и право : ЮНИТИ, 1997. — 191 с.; *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В.Г. Пансков, В.Г. Князев. — М. : МЦФЭР, 2003. — С. 171—172; Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — С. 65—178; Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. — К.: Знання України, 2008. — С. 52—75; *Шевчук В.О.* Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції / В. О. Шевчук, Р.Ю. Римарська // *Фінанси України.* — 2007. — № 12. — С. 51—56.

Очевидно, что все эти особенности современного европейского налогообложения проявлялись все больше по мере углубления и расширения интеграции, что создавало условия для достижения нового уровня экономической и налоговой конвергенции. При этом наиболее интересным и малоисследованным является вопрос о том, как усиление интеграционных процессов повлияло на налоговую политику отдельных стран — участниц ЕС. Мы выскажем свою точку зрения в отношении данного вопроса.

Нужно отметить, что разнородность стран ЕС по уровню социально-экономического развития, институциональных механизмов рыночного саморегулирования и государственного воздействия на макроэкономические процессы, а также традиций фискального регулирования практически исключает возможность полной унификации европейского налогообложения как в краткосрочной, так и в более отдаленной перспективе. Сегодня по критерию модели налоговой политики можно выделить четыре группы стран: 1) высокоразвитые страны Западной Европы с широкими рамками налоговой экспансии; 2) среднеразвитые западноевропейские страны и островные государства — новые члены Экономического и валютного союза (ЭВС), осуществляющие построение либеральных систем налогообложения для мобилизации рыночного саморегулирования; 3) страны Центральной и Восточной Европы (ЦВЕ), активно развивающие фискальные механизмы в целях усиления корректирующего воздействия государства на транзитивную среду хозяйствования; 4) страны ЦВЕ с наиболее узкими рамками налоговой экспансии. Такое разделение стран стало актуальным в последнее десятилетие, когда проявились тенденции динамики их уровней налогообложения (доли налогов и налоговых платежей в ВВП) в условиях расширения европейского интеграционного образования на Восток (табл. 2.3.1).

Первую группу стран формируют северноевропейские государства (Швеция, Дания, Финляндия), страны ЕС-6 (Бельгия, Франция, Италия, Германия, Люксембург, Нидерланды)¹, Австрия и Великобритания. В большинстве из них уровень налогообложения в 1995—2005 гг. или повысился, или почти не изменился. Причем можно говорить как об определенном расширении рамок налоговой экспансии в Швеции, Дании, Бельгии и Франции, в том числе в связи с необходимостью сглаживания государ-

¹ Данные страны положили начало процессу европейской интеграции, создав в 1951 г. общий рынок угля и стали.

Страны	Уровень налогообложения	Изменение уровня налогообложения	Страны	Уровень налогообложения в 2005 г., %	Изменение уровня налогообложения
Швеция	51,3	+2,2	Болгария	35,9	-
Дания	50,3	+1,5	Испания	35,5	+2,9
Бельгия	45,5	+1,7	Кипр	35,6	+8,9
Франция	44,0	+1,3	Мальта	35,3	+8,0
Эстония	43,9	-0,8	Португалия	35,3	+3,4
Австрия	42,0	+0,7	Греция	35,0	+1,8
Италия	40,6	+0,5	Польша	34,2	-2,9
Словения	40,5	+0,2	Эстония	30,9	-6,9
Германия	38,8	+0,0	Ирландия	30,8	-1,8
Венгрия	38,5	-3,1	Латвия	29,4	-3,8
Люксембург	38,2	+1Д	Словакия	29,3	-10,3
Нидерланды	38,2	-2,0	Литва	28,9	+0,3
Великобритания	37,0	+1,4	Румыния	28,0	-1
Чехия	36,3	+0I	ЕС-27	37,4	+0,3

* Источники: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Statistical Books. — 2007. — P. 237. Стр. 3

ством негативных последствий перемещения факторов производства по территории ЕС-27 (снижения уровня занятости и темпов прироста инвестиций), так и о выборе Германией, Люксембургом, Нидерландами и Великобританией стратегии установления уровня налогообложения на отметке, приближенной к среднему уровню перераспределения ВВП в ЕС в целом. Это, согласно теории наиболее активного развития экономики при среднем на определенной территории уровне факторных и розничных цен¹, позволит им создать на своей территории зоны динамического роста ВВП на основе максимального использования преимуществ интегрированного рыночного саморегулирования. В ближайшее десятилетие можно будет сказать, к какой из данных двух подгрупп стран относятся Австрия, Италия и Финляндия.

Вторая группа стран охватывает южноевропейские государства (Испания, Португалия, Греция), Ирландию, Кипр и Мальту. Отставание в социально-экономическом развитии от первой группы стран вынудило их реализовывать евроинтеграционную стратегию посредством создания максимально благоприятной налоговой среды хозяйствования как предпосылки динамического роста ВВП. Больших успехов в этом достигла Ирландия, что позволило ей и далее снижать уровень налогообложения (отдаленность от континентальной Европы защищает ее от негативного влияния перемещения факторов производства). Испании, Португалии и Греции не удалось повторить успех ирландской либеральной налоговой реформы, что заставило их увеличить корректирующее воздействие государства на социально-экономические процессы (повысить уровень перераспределения ВВП). До начала глобальной рецессии экономики этих стран развивались более динамично, чем в ЕС-15 в целом. Кипру и Мальте пришлось достаточно радикально трансформировать экономическую и налоговую системы под влиянием интеграции. Их фиск уже приобрел немало западноевропейских черт.

Третью группу стран образуют постсоциалистические государства с относительно высоким (в ЦВЕ) уровнем социально-экономического развития — Словения, Венгрия, Чехия, Польша, а также Болгария. Первые четыре страны быстро достигли роста ВВП на основе рыночной трансформации экономики и социаль

¹ Налоги существенно влияют на уровень факторных и розничных цен (Ревякин Е. Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики / Е. Ревякин // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2006. — № 7).

ной сферы, благодаря чему в целом эффективно ввели западноевропейские формы налогообложения. Правда, в 1995—2005 гг. Словения, Венгрия и Чехия выбрали стратегию довольно широких рамок налоговой экспансии для сглаживания государством еще существующих транзитивных диспропорций хозяйствования, а Польша в последнее время пытается сместить баланс между рыночным саморегулированием и финансовой деятельностью государства в пользу первого. Болгария, допустив много ошибок на начальном этапе рыночной трансформации, сегодня пытается догнать “четверку” посредством дополнения налогового инструментария содействия активизации предпринимательства более интенсивным, нежели в Польше, фискальным вмешательством государства в социально-экономические процессы.

Четвертая группа стран включает Эстонию, Латвию Литву, Словакию и Румынию. Страны Балтии, получившие в наследство от СССР неэффективную экономику и систему государственного управления, взяли курс на рыночное саморегулирование в условиях установления относительно узких рамок экспансии фиска. Решение об ограничении коррекции государством транзитивного типа диспропорций хозяйствования, снизив уровень перераспределения ВВП за 10 лет на 10,3 процентного пункта, приняла также страна с более высоким, чем в Польше, уровнем социально-экономического развития — Словакия. Наименее экономически развитая среди новых участниц ЕС Румыния прибегла к либеральным налоговым реформам, надеясь на преодоление в короткие сроки такого отставания. Понятно: пока государства четвертой группы не устроят многочисленные транзитивные институциональные и инфраструктурные препятствия на пути свободного перемещения факторов производства по своей территории, их ВВП в условиях меньшего средневропейского уровня налогообложения будет динамически расти. В то же время продолжительное затягивание с системными трансформациями, которые возможны только при достаточном весомом расширении налоговой экспансии, будет угрожать им (особенно странам Балтии и Румынии) замедлением социально-экономического развития в перспективе.

Анализ динамики среднего уровня налогообложения в разрезе стран ЕС-6, ЕС-15, ЭВС-13¹ и новых участниц ЕС (рис. 2.3.1) служит основанием для еще двух важных выводов. Во-первых, странам Западной Европы уже удалось достичь такого сближения па

¹ Не учитывая уровней налогообложения Кипра, Мальты и Словакии, вступивших в ЭВС в 2008—2009 гг.

раметров социально-экономического развития, при котором стала возможной синхронизация изменений (сужения или расширения) их налоговой экспансии. Это, безусловно, можно считать позитивным следствием углубления европейской интеграции. Во-вторых, новые страны — участницы ЕС, в отличие от “старожилов”, в 1996—1997 гг. снижали уровень перераспределения ВВП, а в период стагнации европейской экономики 2001—2003 гг. еще больше углубили либеральную налоговую реформу. Это свидетельствует о том, что расширение зоны интеграции 2004—2007 гг. инициировало формирование особенного, транзитивного типа европейского налогообложения. И, по крайней мере, пока страны ЦВЕ, Кипр и Мальта существенно не уменьшат свое отставание от ЕС-15 по уровню социально-экономического развития и (страны ЦВЕ) не завершат процесс рыночной трансформации, их налоговая политика будет основываться преимущественно на либеральных принципах с установлением более узких, чем в большинстве стран Западной Европы, рамок корректирующей финансовой деятельности государства.

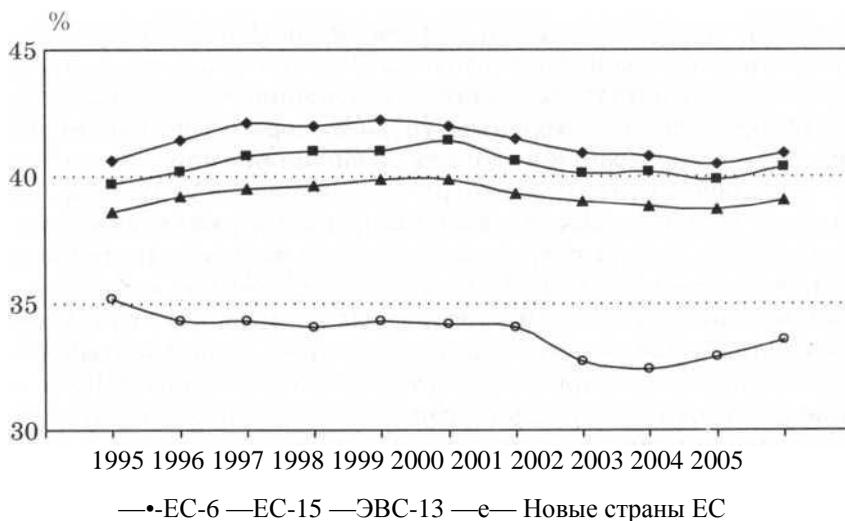


Рис. 2.3.1. Динамика среднего уровня налогообложения в группах стран ЕС¹

¹ Согласно данным Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 237.

В налоговой структуре стран ЕС (табл. 2.3.2) особое внимание привлекает то, что доля косвенных налогов в общем объеме налоговых поступлений колеблется в диапазоне от 52,8 % в Болгарии и 44,2 % в Ирландии до 40 % в Литве и 30,5 % в Бельгии, суммарная доля подоходного (ПИТ), корпоративного (СИТ) и имущественных налогов — от 62,5 % в Дании, 45,4 % в Великобритании и 34,4 % в Мальте до 26,6 % в Германии и 17,9 % в Болгарии, а доля социальных платежей — от 42,1 % в Германии и 41,5 % в Чехии до 23,2 % в Кипре, 15,4 % в Ирландии и 2,2 % в Дании. Это указывает на существенные различия в развитии налогообложения не только в “старых” и “новых” странах — участницах ЕС, но и в ЕС-15, ЭВС-13 и даже ЕС-6.

Максимальная доля НДС в общем объеме налоговых поступлений характерна для Болгарии, Румынии, Эстонии, Кипра, а минимальная — для Люксембурга, Германии, Бельгии, Италии. Доля других косвенных налогов самая высокая в структуре налогообложения Мальты, Италии, Кипра, Люксембурга, Франции, Ирландии, а самая низкая — в налоговых поступлениях Германии, Литвы, Бельгии, Чехии, Финляндии. Это дает основания утверждать: большие фискальные задачи на НДС возлагают менее экономически развитые страны ЦВЕ (у них относительно узкая налоговая база прямых налогов), а меньшие — высокоразвитые государства со значительным уровнем перераспределения ВВП (имеют лучшие возможности для развития прямого и социального налогообложения); несмотря на усиление интеграции, оффшорные традиции Мальты и Кипра обуславливают значительную роль НДС и других косвенных налогов в наполнении их бюджетов; некоторые страны ЕС-15 уделяют особенное внимание использованию фискального потенциала акцизов и (или) таможенных пошлин (за счет торговли со странами — не членами ЕС) и других косвенных налогов, некоторые — нет; страны ЦВЕ, имеющие достаточно узкий слой среднего класса, избегают усиления фискальной роли акцизов и других косвенных налогов, которые закладываются в себестоимость продукции.

Подоходный налог преобладает в структуре налогообложения в Дании, Финляндии, Швеции, Великобритании и, наоборот, составляет самую низкую долю в Румынии, Словакии, Болгарии, Кипре. Максимальная доля корпоративного налога в налоговых поступлениях наблюдается в Люксембурге, Кипре, Чехии, Мальте, а минимальная — во Франции, Эстонии, Венгрии, Германии. Налоги на имущество формируют достаточно существенную часть доходов бюджетов в Дании, Великобритании, Ирландии, Кипре,

Таблица 2.3.2. Доля отдельных налогов и налоговых платежей в общем объеме налоговых поступлений стран ЕС в 2005 г., %*

Страны	Косвенные налоги				Прямые налоги					Социальные платежи
	Всего	НДС	Другие	Всего	Подходный	Корпоративный	Имущественные и др.			
Швеция	33,7	18,1	15,6	39,3	30,5	7,4	1,4	27,0		
Дания	35,6	19,9	15,7	62,5	48,8	7,6	6,1	2,2		
Бельгия	30,5	15,7	14,8	39,0	28,3	8	3,2	30,5		
Франция	36,0	16,7	19,3	27,1	18,2	5,6	3,0	37,2		
Финляндия	32,1	19,9	12,2	40,7	30,7	7,6		27,2		
Австрия	35,0	8 8	16,2	30,7	22,8	5,7	2,2	34,4		
Италия	35,8	14,8	21,0	33,2	25,6	5	1,7	31,0		
Словения	40,5	22,1	18,4	23,0	14,7	7,1	1,1	36,6		
Германия	31,3	16,1	15,2	26,6	22,2	2,6	1,6	42,1		
Венгрия	41,0	21,9	19,1	23,6	17,1	5,5	1,1	35,3		
Люксембург	35,0	15,5	19,5	36,9	19,1	15,6	2,2	28,1		
Нидерланды	34,4	19,1	15,3	31,2	17,5	9,7	—4,0	34,4		
Великобритания	35,8	18,5	17,4	45,4	28,5	9,0	7,9	18,8		
Чехия	32,9	20,0	12,9	25,6	12,8	12,3	0,5	41,5		
Болгария	52,8	34,4	18,3	17,9	8	8,2	1,3	29,3		
Испания	35,1	17,8	17,3	32,0	18,7	11,1	2,2	34,1		
Кипр	48,1	27,4	20,7	28,4	8,8	15,2	4,7	23,2		

Окончание табл. 2.3.2

Страны	Косвенные налоги				Прямые налоги				Социальные платежи
	Всего	НДС	Другие	Всего	Подходный	Корпоративный	Имущественные и др.		
Мальта	45,4	23,3	22,1	8	19,2	11,3	80	20,2	
Португалия	43,3	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	32,1	
Греция	37,4	21,5	15,9	27,5	14,7	10,3	2,5	35,1	
Польша	40,6	22,6	18,0	20,5	11,5	7,4	1,6	40,0	
Эстония	43,7	28,3	15,4	22,8	н.д.	4,8	0	33,5	
Ирландия	44,2	24,9	19,3	40,3	23,8	11,1	5,5	15,4	
Латвия	43,9	26,8	17,1	27,2	19,6	6,9	0,7	28,9	
Словакия	44,3	27,3	17,0	20,8	9,4	9,5	1,8	86,9	
Литва	49	25,0	15,0	31,5	24,1	7,3	0,1	28,5	
Румыния	46,3	29,0	17,3	19,1	8,4	9,6	1,1	34,6	

Нидерландах и являются фискально малозначимыми в большинстве стран ЦВЕ. Это позволяет сделать ряд выводов. Во-первых, максимальные перераспределительные возможности закладываются в подоходное налогообложение высокоразвитых стран со значительным уровнем перераспределения ВВП, а минимальные в налогообложение доходов населения менее экономически развитых государств ЦВЕ. Во-вторых, самая высокая доля корпоративного налога в налоговой структуре ЕС-15 наблюдается в странах с относительно низким уровнем налогообложения, а самая низкая — характерна для стран с широкими рамками налоговой экспансии (налоговая нагрузка на прибыль, в связи с высокой мобильностью капитала, постепенно выравнивается). В-третьих, некоторые страны ЦВЕ придерживаются закреплённой в начале рыночных трансформаций фискальной направленности корпоративного налога, а другие — несколько сместили фискальный акцент с налогообложения прибыли на прямое налогообложение доходов населения. В-четвертых, фискальная роль налогообложения имущества зависит от налоговых традиций в государствах ЕС-15 и уровня экономического развития (качества базы налогообложения) в странах ЦВЕ. В-пятых, для налоговой структуры Кипра характерно сформировавшееся в офшорный период преобладание доли корпоративного и имущественного налогов над долей персонального налога.

Максимальный удельный вес социальных платежей в налоговых поступлениях наблюдается в Германии, Чехии, Польше, Франции и Словакии, а минимальный — на Кипре, Мальте, в Великобритании, Ирландии и Дании. Поэтому есть основания говорить об активном развитии института государственных социальных фондов в ведущих странах ЕС-6 и унаследованную со времен функционирования этатической экономики склонность в построению разветвленной системы государственного социального обеспечения в странах ЦВЕ. Дания и островные страны ЕС поддерживают высокие социальные стандарты посредством бюджетного финансирования многочисленных социальных программ.

Если рассчитать средние доли отдельных налогов и налоговых платежей в доходах бюджетных систем в разрезе ЕС-6, ЕС-15, ЭВС-13 и новых членов ЕС (рис. 2.3.2), можно обнаружить сходство налоговых структур первых трех групп стран между собой и их различие с налоговой структурой новых стран ЕС. Дело в том, что значительно больший, чем в Западной Европе, слой малообеспеченного населения вынуждает страны ЦВЕ при формировании и реализации налоговой политики ориентироваться на фи

скальные возможности НДС и не позволяет им активно развивать подоходное налогообложение и налогообложение имущества.

Еще одним фактором, препятствующим выравниванию налоговых структур в странах ЕС под влиянием усиления интеграции, являются разные уровни тенезации их экономических отношений. Ведь чем больше теневой сектор, тем более заметно официальный уровень перераспределения ВВП отклоняется от фактической налоговой нагрузки на экономику¹. И если учесть то, что максимальная в Западной Европе тенезация экономики зафиксирована в Бельгии (28 %), Греции (27 %), Италии (20 %), Испании (16 %), а в странах ЦВЕ она составляет в среднем 20,7 % , то очевидным является отставание их реального уровня налогообложения от данного показателя в Австрии, где сегодня наименьший теневой сектор (5,8 %) ^{1 2}. Фактическая разница между налоговой нагрузкой в северноевропейских странах, с одной стороны, и южноевропейских странах и особенно новых участницах ЕС, с другой, является значительно больше. В связи с этим последним приходится активно развивать налоговый инструментарий содействия детенезации экономических отношений, прежде всего определенным образом оптимизировать структуру налогообложения, чтобы, устранив диспропорции в налоговой нагрузке на легальную и теневую экономики, перейти к формированию налоговой политики по примеру высокоразвитых стран ЕС.

Наибольшим успехом налоговой гармонизации можно считать сближение параметров перераспределения ВВП ЕС-27 в отношении косвенного налогообложения. Хотя, учитывая национальные различия официального и реального ВВП, целесообразно говорить лишь о сближении формальных параметров. Налоговой конвергенции способствовало следующее: стремление каждой страны использовать фискальные возможности косвенного налогообложения для обеспечения надежной финансовой базы функционирования государства³, требования руководящих органов ЕС по установлению стандартной ставки НДС на уровне не ниже 15 % , рекомендации ограничить перечень подакцизных товаров

¹ Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. — 2002. — № 8. — С. 14.

² Scheider F. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences / F. Scheider, D. Enste. — Wash., 2000.

³ Поступления налогов на потребление (особенно НДС) в наименьшей мере из всех фискально значимых налогов и налоговых платежей зависят от тенезации экономики и экономической конъюнктуры.

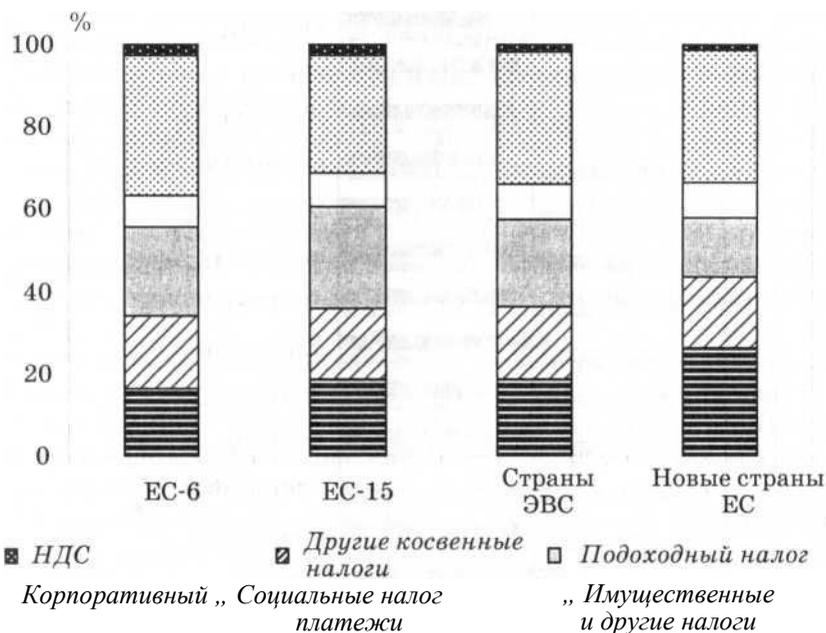


Рис. 2.3.2. Налоговая структура в группах стран ЕС в 2005 г.¹

алкогольными напитками, табачной продукцией и энергоносителями, а также унификация таможенного налогообложения в рамках интегрированного рынка. Правда, анализ доли косвенных налогов в ВВП стран ЕС-15 и новых участниц ЕС обнаружил ряд различий (рис. 2.3.3).

В странах Западной Европы прослеживается сближение параметров фискальной эффективности косвенного налогообложения в целом, а в государствах ЦВЕ, Мальте и Кипре — прежде всего НДС. Кроме того, в ЕС-15 налоги на потребление наиболее фискально значимы преимущественно в высокоразвитых странах с существенным уровнем перераспределения ВВП, а среди новых членов ЕС — как в странах с достаточно низким уровнем экономического развития и близкими к средним по ЕС рамками налоговой экспансии, так и в сравнительно экономически развитых странах с активной финансовой деятельностью государства. Это дает основания утверждать, что страны Западной Европы сосредоточились на повышении социальной справедливости косвенного налого-

¹ По данным табл. 2.3.2.

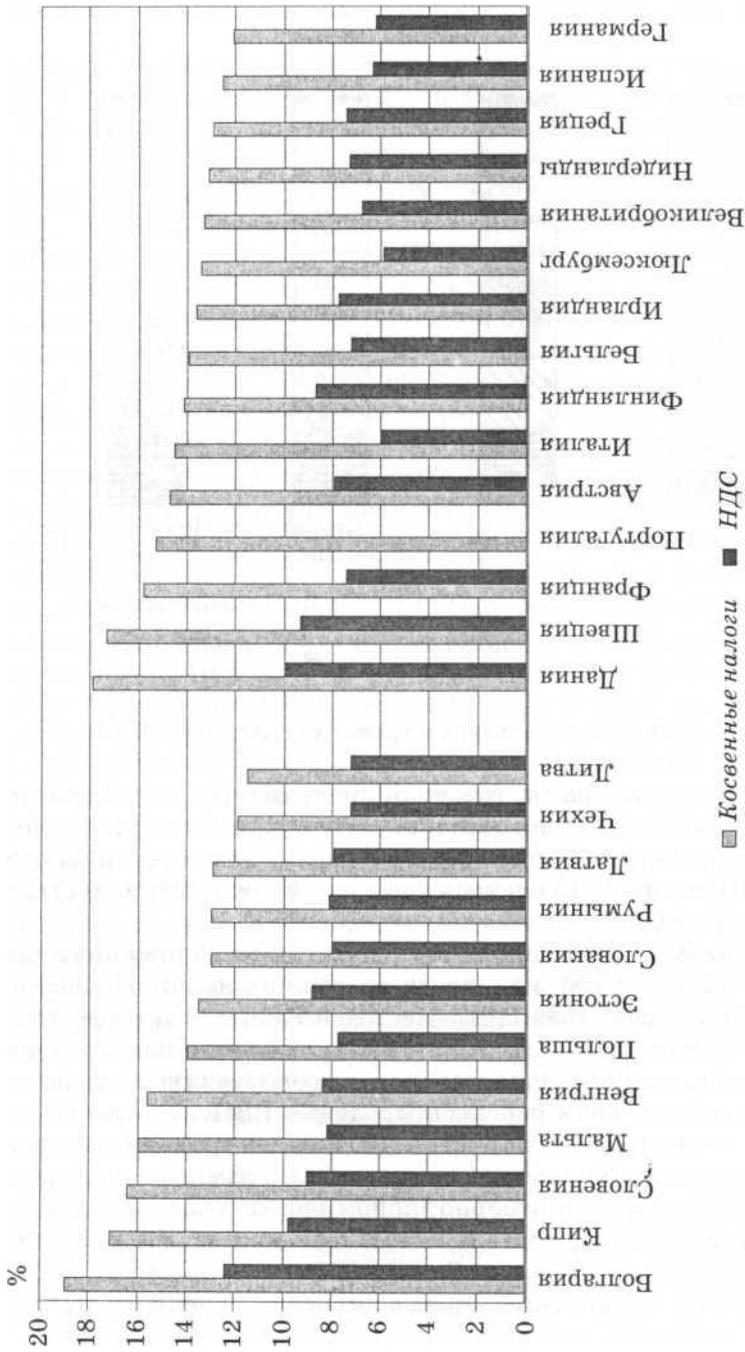


Рис. 2.3.3. Доля косвенных налогов в ВВП стран ЕС в 2005 г.¹

¹ По данным Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurosta Statistical Books. — 2007. — Р. 238, 240.

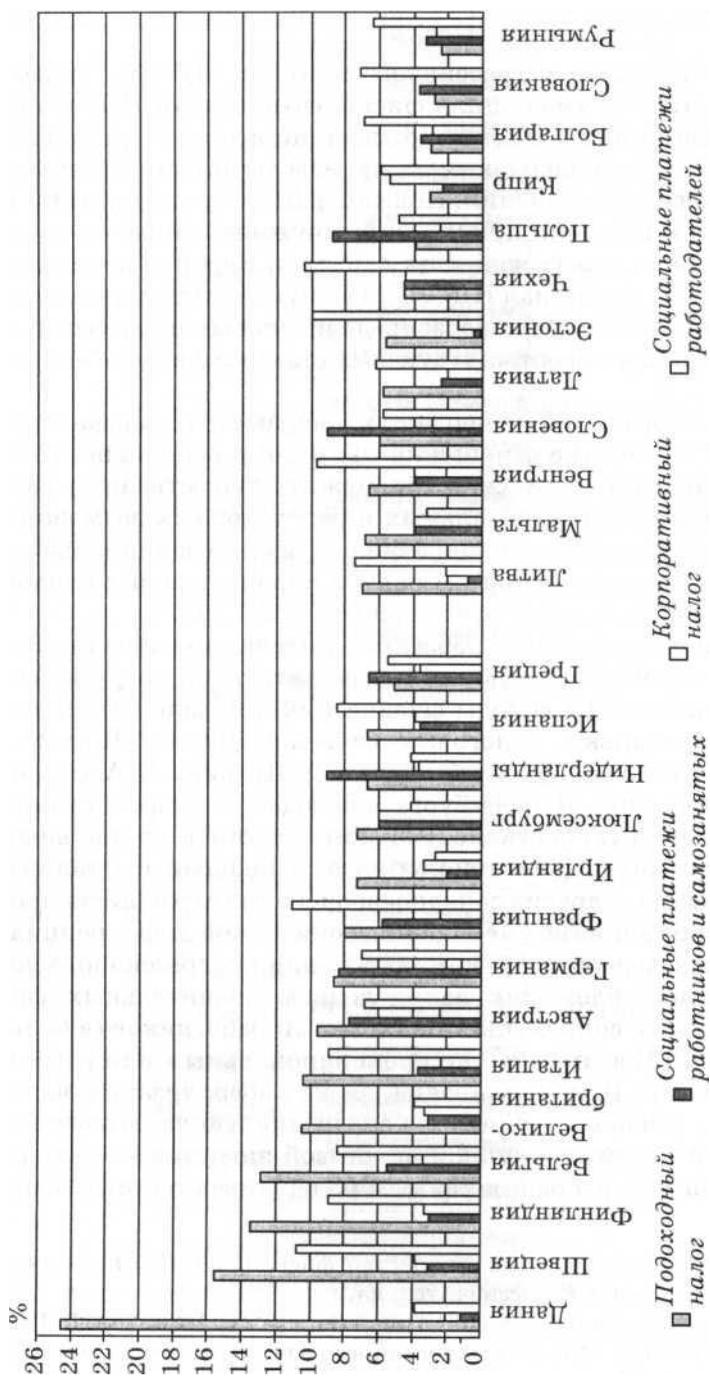
обложения (смягчении регрессивного влияния НДС на цены). Италия существенно уменьшила фискальные задачи НДС с целью установления низких цен на товары широкого потребления (или повышения рентабельности их производства) для детенизации экономических отношений. Новые страны — участницы ЕС в связи с уже упомянутыми причинами вынуждены пока что максимально (больше, чем государства Западной Европы) использовать фискальный потенциал НДС. Они вынуждены усиливать социальную направленность перераспределительных процессов посредством увеличения соответствующих статей расходов бюджета.

Еще больше различий наблюдается в параметрах перераспределения ВВП стран ЕС в отношении прямого¹ и социального налогообложения. Причем можно обнаружить существенные различия в использовании фискальных и регуляторных возможностей подоходного налога, корпоративного налога и социальных платежей как среди государств Западной Европы и новых членов ЕС, так и внутри этих двух групп стран (рис. 2.3.4).

В ЕС-15 максимальные перераспределительные возможности подоходного налогообложения при незначительной нагрузке социальных платежей на доходы физических лиц заложены в социально справедливых налоговых системах Дании, Швеции, Финляндии, Бельгии, Великобритании и Италии. В Австрии, Германии, Франции, Люксембурге наблюдается выравнивание фискальной эффективности подоходного налога и социальных платежей работников (частично заметно в Бельгии и Италии). Нидерланды больше других западноевропейских стран нивелировали позитивное влияние уменьшения социальной дифференциации общества вследствие функционирования прогрессивного подоходного налогообложения закреплением значительных фискальных задач за социальными платежами работников (в большинстве стран ЕС взимаются по пропорциональным или регрессивным ставкам)². Ирландия, взяв курс на либерализацию налогообложения, развивает социально справедливую налоговую систему при снижении совокупной налоговой нагрузки на доходы граждан. Испания и Греция также придерживаются стратегии

¹ За исключением налогов на имущество, фискальная эффективность которых во всех странах ЕС незначительна.

² Никитин С. Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2003. — № 5. — С. 18.



умеренной фискальной эффективности подоходного налога и (Испания) социальных платежей работников, но с другой целью — детенизации экономических отношений. Как известно, наиболее распространено уклонение от прямого и социального налогообложения индивидуальных доходов.

Кроме того, в Швеции, Финляндии, Бельгии, Италии, Австрии, Германии и, особенно, Франции социальная ориентированность перераспределения ВВП усилена заметным преобладанием фискальной эффективности социальных платежей субъектов рынка (работодателей) над фискальной эффективностью корпоративного налога. Люксембург и Нидерланды, наоборот, отдают предпочтение более активному развитию налогообложения прибыли и уделяют меньше внимания, чем вышеназванные страны, построению социального налогообложения работодателей (имеют больше возможностей манипулировать финансовыми ресурсами при формировании расходов бюджета). Наименее экономически развитые в ЕС-15 Испания и Греция централизуют достаточно значительные объемы корпоративного налога, чтобы осуществлять бюджетное финансирование экономических реформ, а весомая фискальная роль социальных платежей субъектов рынка позволит им решать социальные задачи. Дания, Великобритания и Ирландия, тяготея к сложному прогрессивному механизму взимания подоходного налога и большей, чем в ведущих странах ЕС-6 Франции и Германии, фискальной направленности корпоративного налога, не считают целесообразным смещать фискальные акценты в сторону социального налогообложения работодателей. Учитывая данные различия в развитии прямого и социального налогообложения трудно прогнозировать, когда произойдет выравнивание налоговых структур даже в западноевропейских странах с высоким уровнем перераспределения ВВП.

Среди новых стран — участниц ЕС лишь Мальта, Венгрия, Словения, Чехия и Польша достигли такого уровня социально-экономического развития (реальных доходов населения), который дает возможность достаточно активно развивать подоходное и социальное налогообложение работников. Причем Словения и Польша выбрали стратегию относительно низкой фискальной эффективности налога с доходов физических лиц и социальных платежей работодателей (снижения налоговой нагрузки на предпринимательский сектор) в условиях достаточно высокой фискальной эффективности социальных платежей наемных работников для содействия детенизации экономических отношений. Кипр, Болгария, Словакия, Румыния и страны Балтии, сосредоточив

шись при формировании и реализации налоговой политики на решении задачи увеличения внутреннего потребительского спроса и детенизации доходов состоятельных слоев населения, существенно ограничились (вразрез с практикой высокоразвитых стран ЕС) прогрессию во взимании подоходного налога¹. Это дало им широкие возможности комбинирования подоходного и социального налогообложения работников без заметного влияния на перераспределительные возможности налогообложения доходов (заработной платы) физических лиц в целом.

В Болгарии, Словакии, Румынии, странах Балтии, и особенно Венгрии и Чехии, прослеживается тенденция к закреплению достаточно весомых фискальных обязательств за хозяйствующими субъектами. Можно даже говорить об их балансировании на грани нарушения теоретически оптимального соотношения критериев фискальной достаточности, экономической эффективности и социальной справедливости при формировании и реализации налоговой политики^{1 2}. Выбрав доминирующую в высокоразвитых государствах Европы и мира стратегию построения корпоративного налогообложения по принципу сочетания низкой ставки и умеренной системы налоговых льгот (общего снижения налоговой нагрузки на меньшие, чем в странах ЕС-15, объемы прибыли) и не имея возможности активно развивать прямое и социальное налогообложение населения, большинство стран ЦВЕ вынуждены удерживать высокий уровень фискальной эффективности социальных платежей работодателей и одновременно финансировать социальную сферу и структурные экономические реформы, преимущественно за счет косвенных налогов. Кипр и Мальта уделяют намного больше внимания формированию надежного финансового обеспечения выполнения государством возложенных на него социальных и трансформационных функций посредством развития фискально эффективного налогообложения прибыли.

Вместе с тем мы считаем, что со временем, по мере достижения качественно нового уровня социально-экономического развития (с изменениями в базах налогообложения большинства налогов и налоговых платежей) и завершением рыночных институциональных трансформаций (более активным заимствованием западных

¹ Эстония, Латвия, Литва, Румыния и Словакия развивают пропорциональное подоходное налогообложение.

² *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І. Крисоватий. — Т. : Карт-бланш, 2005. — С. 136—141.

ропейской практики построения налогообложения) в странах I (BE, фискальные системы новых стран ЕС будут становиться все более похожими между собой и с фискальными системами ЕС-15. При этом успехи структурных реформ экономики, социальной сферы и налогообложения Словении, Кипра и Мальты — участниц ЭВС — уже сегодня создают предпосылки для развертывания этого процесса. Экономическая, социальная и налоговая конвергенция на территории стран ЦВЕ, Кипра и Мальты будет способствовать углублению интеграции в ЕС в целом. Как следствие — возникнут новые стимулы для выравнивания налоговых структур и гармонизации бюджетной политики в странах Западной Европы.

На наш взгляд, через 10—20 лет по критерию модели налоговой политики можно будет выделить две группы государств ЕС: 1) высокоразвитые и среднеразвитые страны со значительным уровнем налогообложения и вмешательства государства в социально-экономические процессы; 2) среднеразвитые страны со сравнительно узкими рамками налоговой экспансии и более активным развитием рыночного саморегулирования (в данную группу можно будет включить и Ирландию, которая к тому времени станет высокоразвитой), а основными направлениями гармонизации налогообложения будут оптимизация социальной ориентированности национальных налоговых систем и совершенствование налоговых механизмов содействия активизации научно-технического прогресса. Эти долгосрочные тенденции развития европейского налогообложения следует учитывать при разработке фискальной стратегии реализации евроинтеграционных намерений Украины.

2.4. Дилеммы трансформации налогообложения вне интеграционного образования

В научных кругах США, Канады, Японии и такой влиятельной на мировой политической арене страны, как Россия, часто можно услышать критику европейской стратегии экономической интеграции. Немало ученых считают, что интеграция не является панацеей в решении всех социально-экономических проблем и, более того, развитие экономики и социальной сферы суверенного государства зависит прежде всего от его ресурсной базы, уровня образования и подготовки кадров, институциональной

инфраструктуры рыночного саморегулирования и государственного вмешательства в воспроизводительные процессы, а также эффективности стимулирования научно-технического прогресса. США, Канада и Япония связывают успехи своих экономических реформ именно с комплексным позитивным воздействием данных факторов. В то же время нельзя отрицать, что развитие их социальной сферы во многом ориентируется на высокий уровень социальных стандартов объединенной Европы, и то, что неизвестно, какими были бы мировая экономика и уровень экономического сотрудничества в высокоразвитых странах мира, если бы не был создан ЕС. Очевидно и то, что США, Канада, Япония, Россия и другие отдаленные от Европейского континента страны вынуждены развивать свои социально-экономические системы вне гармонизирующего влияния развития европейского интеграционного образования.

Правда, несмотря на все большее усиление интеграции и весомые успехи функционирования интегрированной экономики, немало европейских стран сегодня не является участницами ЕС. Они разделились на две разные группы: Турция и большинство государств ЦВЕ (прежде всего страны бывшей Югославии и Украина) стремятся присоединиться к еврообществу и применяют меры для устранения диспропорций своих экономических систем и институциональных механизмов регулирования социально-экономических процессов (пока ЕС не заинтересован в их членстве), а такие страны с развитой рыночной экономикой, как Швейцария и Норвегия, не считают вступление в интеграционное образование элементом своей стратегии достижения качественно нового уровня в социально-экономическом развитии.

Неприсоединение к ЕС Швейцарии можно понять. Страна, всегда выбиравшая нейтральную позицию во внешнеэкономических связях и распределении сфер влияния на международной политической арене, а также имеющая статус “надежной страны” для размещения капитала, вопрос о перспективах своей евроинтеграции никогда даже не поднимала. Потеря Швейцарией ее исключительной роли в геополитической среде и формировании мировых денежных потоков, которая бы была неминуемой в случае ее вхождения в единое европейское экономическое пространство, — достаточно значительная угроза для ее дальнейшего процветания. Норвегия, наоборот, не имея исключительного статуса в распределении мировых финансов и в сфере международной политики, в 1972 и 1994 гг. выносила вопрос о своем присоединении к ЕС на референдум, но ее население дважды высказалось против это

го. И даже в настоящее время, когда все страны — основные партнеры Норвегии во внешнеэкономических связях уже являются участницами интегрированного европейского рынка, она не стремится вступить в ЕС.

Причины этого следует искать, прежде всего, в той плоскости, что и мотивы неучастия стран с развитой рыночной экономикой — соседей Норвегии (Великобритании, Дании и Швеции) в ЭВС. Как известно, одна из важнейших задач функционирования данной интеграционной конструкции — улучшение динамики экономического развития всех ее участниц. Но парадокс заключается в том, что в Великобритании, которая первой выбрала стратегию неприсоединения к еврозоне, до 2008 г. (начала глобального экономического кризиса) наблюдались более высокие темпы роста ВВП, нежели в большинстве стран — участниц ЭВС¹. Причем многие эксперты склонны считать, что “британский экономический феномен” обусловлен именно отказом данной страны от членства в ЭВС. На наш взгляд, такое мнение оправдано лишь частично. Влияние интеграционного процесса необходимо рассматривать в контексте всего комплекса факторов, обеспечивавших продолжительный подъем британской экономики.

Можно назвать несколько причин более успешного развития экономики Великобритании по сравнению с государствами ЭВС. Прежде всего — это особенное значение государства для мировой экономики — большая, чем у стран еврозоны, интегрированность национального бизнеса в международное производство. Глобализация позволила Великобритании использовать такое ее исторически сформировавшееся преимущество, как наличие огромной “хозяйственной империи” за рамками континентальной Европы, экономика которой в нынешнем десятилетии развивается достаточно медленными темпами. В последние годы (до рецессии) в Великобритании прослеживалась синхронизация производства с достаточно динамической экономикой США: с этой страной у нее более тесные отношения, чем у других стран ЕС.

Кроме того, оказала свое воздействие и экономическая политика. Речь идет о повышении эффективности производства посредством масштабной приватизации, функционирования гибко-

¹ В частности, в 2004 г. темп роста ВВП в Великобритании составлял 3,3 %, Австрии — 2,4, Бельгии — 3, Испании — 3,2, Италии — 1,1, Германии — 1,2, Португалии — 1,2, Франции — 2,3, а в Швеции — 4,1 % (Статистический ежегодник Украины за 2006 год / под ред. О.Г. Осауленко. — К. : Консультант, 2007. — С. 538).

го рынка рабочей силы, децентрализации механизмов управления хозяйством, внедрения рыночных принципов в деятельность государственных предприятий и последовательной реализации стратегии партнерства государства с бизнесом.

Стимулировала экономическую активность в Великобритании также фискальная, прежде всего налоговая, политика — снижение ставок прямых налогов с одновременным расширением базы налогообложения за счет отмены налоговых льгот. При этом восходящую динамику производства усиливало наращивание государственных расходов. В свою очередь, Банк Англии в 2001 и 2003 гг. снижал процентные ставки. Данные меры привели к росту внутреннего спроса, вызвали потребительский бум, резко увеличили расходы на жилье. Необходимо принимать во внимание также и то, что Великобритания полностью обеспечивает себя нефтью и, более того, является ее нетто-экспортером. В условиях роста цен на нефть это обстоятельство способствовало улучшению ее позиции и по сравнению с другими странами с развитой экономикой (особенно среди участниц европейской интеграции).

Отказ от вступления в ЭВС позволил Великобритании избежать некоторых проблем. В еврозоне монетарную политику осуществляет ЕЦБ, а фискальная политика осталась прерогативой стран-участниц. Отсюда возникают определенные различия в направлениях хозяйственной деятельности в отдельных странах еврозоны и конфликты между их экономическими интересами и ЕС в целом. В то же время Великобритания сохранила национальную валюту и два важных рычага макроэкономической политики: регулирование денежной массы и политику обменного курса. Это позволяет британскому правительству проводить более последовательную хозяйственную деятельность, в условиях которой денежно-кредитное регулирование и другие направления макроэкономической политики, прежде всего фискальное регулирование, взаимодействуют, как правило, дополняя друг друга.

Хотя формально Банк Англии, как и ЕЦБ, признает безусловное преимущество принципа стабильности цен — британская среднесрочная финансовая стратегия базируется на ограничении темпа роста потребительских цен 2,5 % в год — на практике он решает более широкий круг задач. Этому не препятствует даже выведение в 1997 г. монетарной политики из сферы деятельности правительства и предоставление Банку Англии независимости. Гибкое использование им процентных ставок эффективно поддерживает усилия правительства по стимулированию экономического роста и повышению уровня занятости. В целом экономическая

политика в Великобритании менее политизирована, чем на континенте. Что касается Банка Англии, то, с одной стороны, как независимое учреждение он обезопасен от влияния разных лоббистских групп, а с другой — чувствителен к запросам британского делового сообщества. В то же время ЕЦБ, несмотря на докризисные низкие темпы роста ВВП в странах еврозоны, не изменял процентную ставку и политику обменного курса, удерживая евро на высоком уровне.

Преимуществом Банка Англии является то, что ему противостоит одно правительство, с которым он успешно сотрудничает, в то время как ЕЦБ имеет дело со всеми правительствами стран — участниц ЭВС. Их интересы в разных сферах хозяйственной деятельности часто расходятся. Несмотря на заметный прогресс в области координации экономической политики, механизм конвергенции часто дает сбой.

Вопреки прогнозам экспертов образование ЭВС не ослабило, а, по некоторым оценкам, даже укрепило позиции Лондона как второго после Нью-Йорка мирового финансового центра. В целом оправдывается “ставка” британских финансовых учреждений на то, чтобы, используя свои преимущества, отвлекать значительную часть операций еврозоны, не связывая себя при этом обязательствами единой денежно-кредитной политики. Около трети ежедневного объема валютных соглашений в евро заключаются в Лондоне. Кроме того, в Сити осуществляется почти половина всех международных финансовых операций в ЕС.

До глобального кризиса в еврозоне произошло много корпоративных слияний и поглощений. Поиски капитала, а также связанные с ним услуги и консалтинг, осуществляли преимущественно лондонские банки. Британские инвестиционные учреждения оформили почти 20 % слияний и покупок западноевропейских компаний. Континентальные инвестиционные банки часто реализуют свои международные соглашения через Сити. Иногда они проводят операции своих стран в Лондоне. Дополнительным стимулом для открытия в Лондоне банков других стран — участниц ЕС было создание единого рынка финансовых услуг, особенно введение “единого европейского паспорта”. Это позволяет банкам, имеющим лицензию одной страны, работать в других странах интеграционного образования. Немало ведущих американских и японских банков и финансовых учреждений рассматривают Лондон в качестве плацдарма для своих операций на территории всего ЕС.

Впрочем, вероятнее всего, отказ Великобритании от участия в ЭВС — временное явление. В последнее десятилетие наблюдается интенсивная “европеизация” британского бизнеса, происходит своеобразное “наложение” коммунитарного механизма хозяйствования ЕС на национальную социально-экономическую систему. Около 99 % правовых норм ЕС по созданию единого внутреннего рынка инкорпорировано в британское законодательство. Внешнеэкономические связи, прежде всего торговля, переориентируются на Европу. В данных условиях усиливается необходимость замены фунта стерлингов на евро. Дальнейшее нЭВСтупление Великобритании в еврозону может привести к потерям.

На высшем государственном уровне было высказано мнение, что в долгосрочной перспективе Великобритания получает значительные выгоды от участия в валютном союзе: в течение 30 лет ее объемы торговли с ЭВС увеличатся на 50 %, что обеспечит рост ВВП от 5 до 9 %^x. Но решение о вступлении в еврозону так и не принято. Откладывая присоединение к ЭВС, правительство учитывает непопулярность этого шага среди избирателей^{1 2}, а также состояние государственного бюджета. Правда, превышение дефицитом бюджета уровня 3 % ВВП не может быть реальным препятствием для вступления Великобритании (страны с развитой рыночной экономикой) в еврозону, поскольку даже участницы этого интеграционного образования неоднократно нарушали маастрихтские критерии.

Норвегия является экспортером нефти и газа и, кроме того, активно развивает гидроэнергетику (обладает мощными энергетическими ресурсами), но, в отличие от Великобритании, не имеет огромной “хозяйственной империи”, не синхронизирует свое производство с США и не взяла курс на либеральные налоговые реформы. Более того, Норвегия проводила такую одновременно экономически эффективную и социально направленную фискальную политику, при которой высокий уровень налогообложения (в 2005 г. выше, чем в 23 странах ЕС) сопровождался одними из самых высоких в Западной Европе темпами экономического роста³.

¹ Гутник В. Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // Мировая экономика и международные отношения. — 2005. — № 5. — С. 12.

² Учитывая то, что Великобритания ощутила большее негативное влияние мирового экономического кризиса 2008—2009 гг., чем страны еврозоны, общественное мнение постепенно меняется.

³ В 2004 г. темп роста ВВП в Норвегии составлял 3,1 % (Статистический ежегодник Украины за 2006 год / под ред. О.Г. Осауленко. — К. : Консультант, 2007. — С. 538).

Эта страна не часто допускала ошибки в макроэкономическом регулировании, в последнее время не сталкивалась с проблемой существенной разбалансированности государственных финансов (до рецессии сводила государственный бюджет с профицитом), а поэтому не заинтересована в отказе от самостоятельной денежно-кредитной политики и “принятии на себя” долгового бремени стран ЭВС. Вероятнее всего, пока к еврозоне не присоединятся Великобритания, Дания (ее позиция в отношении данного вопроса во многом зависит от Великобритании) и Швеция, вопрос о вступлении Норвегии (львиная доля ее экспорта и импорта приходится на эти страны) не будет обсуждаться.

Отказ Норвегии даже от участия в ЕС можно частично связать с противоречивыми оценками последствий евроинтеграции Швеции (также развивает достаточно эффективную фискальную систему на основе широких рамок финансовой деятельности государства). Если бы референдум о присоединении Швеции к объединенной Европе не состоялся именно в 1994 г., когда экономическое положение страны было тяжелым, то неизвестно, дало бы население на это согласие. Результаты проведенного в 2003 г. референдума о вступлении в ЭВС оказались неожиданными: 56,1 % шведов высказались против введения евро и участия Швеции в третьем этапе формирования Европейского валютного союза. Проголосовало больше 80 % избирателей¹.

Причин таких результатов всенародного волеизъявления несколько. Шведы не захотели отказаться от своей валюты — кроны, которая у них ассоциируется с экономической стабильностью, социальной защищенностью и высоким уровнем доходов. Они считают, что введение евро приведет к заметному подорожанию товаров и услуг. Кроме того, у шведов сформировался низкий уровень доверия к ЕС и ЭВС, которые они рассматривают как неэффективную и коррумпированную бюрократическую систему. Больше половины населения убеждено, что Швеция скорее потеряла, чем приобрела, вступив в ЕС. В 2003 г. взнос страны в бюджет ЕС составлял 23,7 млрд крон, а из бюджета она получила 11,6 млрд, преимущественно на сельское хозяйство и региональные субсидии. Собственно говоря, народ высказался против передачи власти в Брюссель и Франкфурт и постоянных экономических жертв ради стран ЭВС, которые могут безнаказанно нарушать установленные правила.

¹ Гутник В. Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2005. — № 5. — С. 13.

Жесткая позиция Швеции, с одной стороны, ослабила ее влияние на внутренней политической арене ЕС и укрепила позицию Норвегии в отношении воздержания от присоединения к единому экономическому пространству в ближайшей перспективе, а с другой — вынудила страны ЭВС (особенно инициаторов углубления интеграции — Германию и Францию) более ответственно относиться к выбору курса национальной экономической (прежде всего фискальной) политики и выполнения маастрихтских критериев. Поэтому не исключено, если в ЕС не будут вступать государства со значительным отставанием по уровню социально-экономического развития от ЕС-15, а новые расширения ЭВС будут происходить без угрозы эффективному функционированию еврозоны, то эти две скандинавские страны достаточно скоро примут активное участие в усилении интеграционных процессов.

А пока принципы экономической политики Норвегии и Швеции остаются неизменными. Национальные валюты “плавают”, центральные банки осуществляют денежно-кредитную политику, основная цель которой заключается в стабильности цен. Главная задача фискальной политики, как и раньше, — обеспечение здоровых и стабильных государственных финансов: создание благоприятной фискальной среды для роста ВВП (постепенного наращивания экономического и налогового потенциалов государства) как предпосылки эффективного функционирования наиболее развитых в Европе и мире государственных систем социального обеспечения.

Вместе с тем налоговая политика Норвегии имеет свои особенности. В отличие от Швеции, Дании, Великобритании и большинства стран ЕС, Норвегия в 1995—2000 гг. не прибегала к заметному расширению финансовой деятельности государства, в 2001—2002 гг. (во время стагнации европейской экономики) не снизила уровень перераспределения ВВП, а в 2004—2005 гг. достаточно активно увеличила налоговую экспансию (рис. 2.4.1). Это является признаком того, что ее экономика меньше, чем в ЕС, реагирует на изменения мировой конъюнктуры и склонна к быстрому возобновлению динамики роста, а фискально сглаживает перекосы в социально-экономическом развитии, возникающие под воздействием тех или иных факторов¹.

¹ В странах с развитой рыночной экономикой изменения уровня перераспределения ВВП происходят преимущественно вследствие корректировки налоговой политики в соответствии с фазой экономического цикла (потребностью в либерализации налогообложения) и значительно

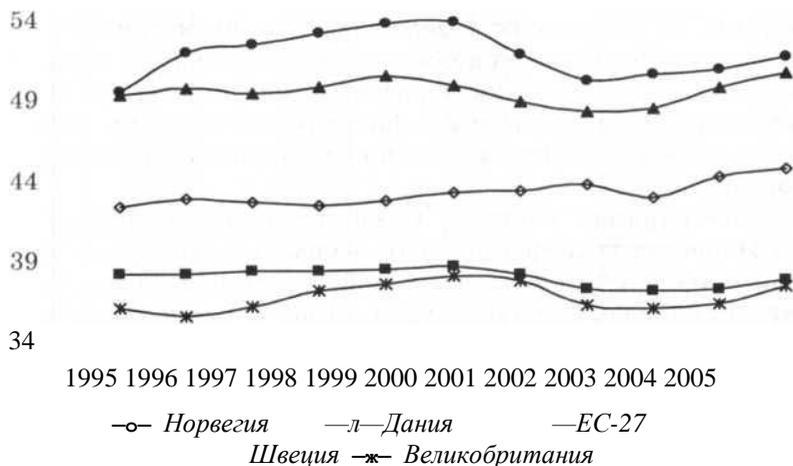


Рис. 2.4.1. Динамика уровня налогообложения в Норвегии и странах ЕС

Если фискальные системы Швеции и Дании предусматривают самые широкие среди стран с развитой рыночной экономикой рамки вмешательства государства в социально-экономические процессы, Великобритания и большинство стран ЕС придерживаются позиции активного развития рыночного саморегулирования, то Норвегия выбрала такое соотношение критериев фискальной достаточности, экономической эффективности и социальной справедливости при формировании и реализации налоговой политики, при котором централизуется около 44 % ВВП, как для стимулирования наращивания экономического потенциала в форме государственных инвестиций в базовые отрасли экономики и инновационные технологии, так и для финансирования науки, образования и социальных программ. В отличие от Швеции и Дании, Норвегия не принимает на себя на порядок больших, чем в странах ЕС-6, социальных обязательств, а в отличие от фискальной стратегии Великобритании и стран ЕС с относительно

меньше зависят от влияния конъюнктурного сужения или расширения баз налогообложения отдельных налогов и налоговых платежей (изменения в налоговых базах в целом приблизительно такие же, как динамика ВВП).

¹ Построен согласно данным, приведенным в приложении А.

низким уровнем экономического развития, — уделяет достаточно значительное внимание бюджетному финансированию структурных реформ. То есть можно утверждать, что, несмотря на позитивное влияние фискальной политики высокоразвитых стран ЕС на развитие налогообложения Норвегии, последняя пытается создать собственную эффективную фискальную систему, максимально учитывая национальные условия экономико-институциональной среды.

Меньшее влияние усиления интеграционных процессов позволяет Норвегии трансформировать ее налоговую сферу в соответствии с теоретически оптимальной стратегией фискального регулирования, а не, как в ЕС, путем согласования национального фискального оптимума с общеевропейскими тенденциями развития налогообложения. Это не в последнюю очередь обуславливает практическое отсутствие в Норвегии, как и в Швейцарии, теневой экономики¹. Правда, еще меньшая тенезация экономических отношений в Австрии доказывает, что в ЕС также можно достичь успехов в развитии эффективного национального фиска. Кроме того, налоговая структура Норвегии не является более уникальной, чем налоговая структура Дании (не развивает институт государственных социальных фондов) (рис. 2.4.2). Соотношение отдельных налогов и налоговых платежей в общем объеме налоговых поступлений в Норвегии значительно отличается от данного соотношения в Швеции и по странам ЕС-27 в целом, но имеет много общего с налоговой структурой Великобритании.

Норвегия и Великобритания, имея крупные запасы нефти собственной добычи, активно развивают ресурсное налогообложение, а также придерживаются традиции большего, чем в Швеции и ЕС-27, использования фискального потенциала налогов на имущество. Кроме того, эти две страны, в отличие от большинства стран ЕС, выбрали стратегию значительной фискальной направленности корпоративного налога при уменьшении фискальных задач, возлагаемых на социальное налогообложение (усиливают или ослабляют социальную ориентированность фискальных систем при формировании расходной части бюджета). А если учесть то, что в 2005 г. уровень налогообложения в Норвегии был на 7,3 % выше, чем в Великобритании, можно говорить о близких по

¹ Уровни тенезации экономических отношений в Норвегии и Швейцарии (5,9 и 6,9 % ВВП) являются одними из наиболее низких в мире (*ScheiderF. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences / F. Scheider, D. Enste. — Wash., 2000*).



Рис. 2.4.2. Налоговая структура в Норвегии и странах ЕС в 2005 г.¹ величине показателях норвежской и британской фискальной эффективности налогов на потребление и подоходного налога. И, наоборот, 6 % разницы в уровнях перераспределения ВВП Норвегии и Швеции позволяют сделать выводы о разном видении оптимальной фискальной эффективности отдельных налогов и налоговых платежей в этих двух странах-соседях.

Другое скандинавское государство — Финляндия и ведущая страна ЕС-6 Франция, хотя и установили приблизительно такой же уровень налогообложения, как и Норвегия, но их параметры перераспределения ВВП в разрезе отдельных налогов и налоговых платежей существенно отличаются (рис. 2.4.3). Структуры косвенного налогообложения в Норвегии и Финляндии практически идентичны. Правда, в Норвегии, как в Швеции и Дании, стандартная ставка НДС в 2005 г. составляла 25 %, а в Финлян-

¹ Построен согласно данным: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 239, 241, 249, 251, 253, 255, 256.

дии — 22, Франции — 19,6, Великобритании — 17,5 “/о¹. Пять стран (кроме Дании) используют сниженные ставки НДС для социально значимых товаров и развивают в целом похожие между собой системы акцизного и таможенного налогообложения^{1 2}. Поэтому, с одной стороны, можно констатировать, что в настоящее время не существует налоговых барьеров для вступления Норвегии в ЕС. С другой стороны, необходимо учитывать, что в случае участия этой страны в европейском интеграционном образовании возможно усиление давления со стороны руководящих органов ЕС на государства, не считающие целесообразным удерживать ставку НДС в желаемом для ЕС диапазоне 15—20 %³. Пока ЕС пытается поощрить присоединение к нему Норвегии, усиления унификации косвенного налогообложения не будет. Однако когда расширение интеграции в рамках ЕС и, особенно, ЭВС (на всю территорию ЕС-15 и Норвегии) произойдет, возможна ситуация неоптимального (вынужденного) изменения основ налоговой политики во всех северноевропейских странах⁴. Это является одним из факторов, сдерживающих Норвегию от участия в европейском интегрированном рынке.

Норвегия и Финляндия, как и Швеция, придерживаются стратегии относительно незначительной нагрузки социальных платежей на доходы (заработную плату) граждан. Но Финляндия развивает сложное (на уровне государства и административно-территориальных единиц) фискально эффективное прогрессивное подоходное налогообложение, а Норвегия выбрала курс надостаточно резкую дифференциацию ставок и разветвленную систему льгот во взимании менее фискально значимого налога с доходов физических лиц (Швеция тяготеет к установлению высоких ставок и предоставлению ряда социальных льгот в сложном про-

¹ Для сравнения: в Швейцарии, имеющей тесные внешнеторговые и финансовые связи с неевропейскими странами, где утвердилось негативное отношение к косвенному налогообложению, ставка НДС составляет 6,5 %.

² *Никитин С.* Косвенные налоги: опыт развитых стран / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // *Мировая экономика и международ. отношения.* — 1999. — № 2. — С. 19—22.

³ Раньше руководящие органы ЕС рекомендовали установить стандартную ставку НДС на уровне 14—20 %.

⁴ По мере усиления интеграции будет происходить постепенная гармонизация обложения НДС. Для северноевропейских стран угрозой представляет лишь стремление руководящих органов ЕС ускорить данный процесс.

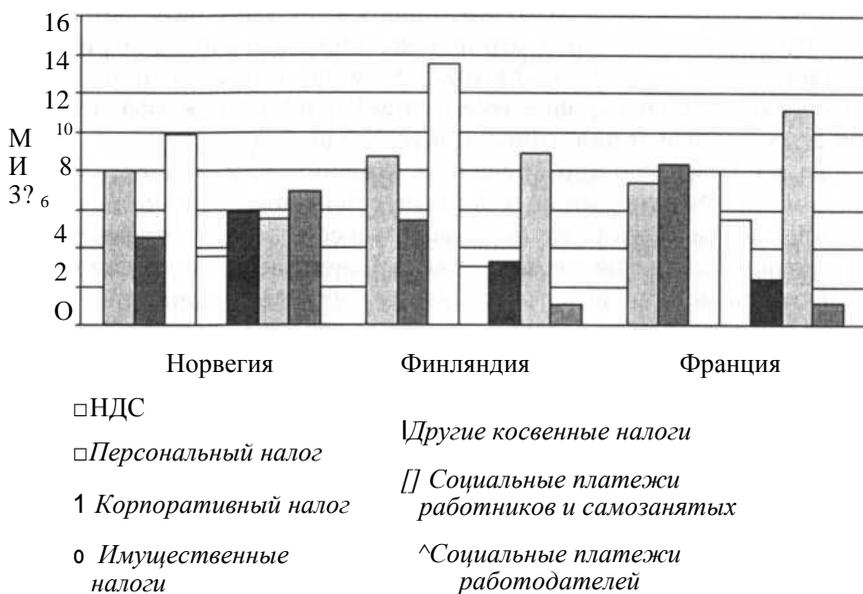


Рис. 2.4.3. Налоговая структура в странах Европы с близким по числовому значению уровнем налогообложения в 2005 г.¹

грессивном подоходном налогообложении). Франция построила налогообложение доходов населения таким образом, чтобы освободить от уплаты подоходного налога около 20 % плательщиков с минимальным уровнем дохода, а остальных — обложить налогом по прогрессивной шкале ставок и дополнительно сгладить социальную дифференциацию общества при помощи прогрессивного механизма взимания социальных платежей работников^{1,2}. Следовательно, прямое и социальное налогообложение индивидуальных доходов в Норвегии, Франции и Финляндии существенно отличаются между собой, но различия не настолько антагонистичны, чтобы сделать невозможной постепенную гармонизацию ме

¹ Построено согласно данным, приведенным в приложении Б.

² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007; Никитин С. Налог на личные доходы: опыт развитых стран / С. Никитин, М. Степанова, А. Никитин // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2001. — № 7; Никитин С. Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2003. — № 5.

ханизмов взимания подоходного налога и социальных платежей работников данных трех стран под влиянием интеграции (если Норвегия вступит в ЕС). По крайней мере, необходимости в значительной корректировке совокупной фискальной эффективности этих налогов и налоговых платежей не будет.

То же самое можно сказать и в отношении конвергенции в Норвегии, Финляндии и Франции совокупной фискальной направленности корпоративного налога и социальных платежей работодателей. Все три страны, как и Швеция, более активно развивают социальное налогообложение субъектов рынка по сравнению с социальным налогообложением работников, хотя Норвегия формирует основную налоговую нагрузку на предпринимательский сектор за счет налога на прибыль. При этом корпоративное налогообложение Норвегии в 2005 г. базировалось на ставке налога 28 % (как в Швеции и Дании) и широком применении традиционного для ЕС инструментария ускоренной амортизации. Финляндия придерживается позиции нейтрального налогообложения прибыли, сочетая ставку налога 26 % со льготами, преимущественно для судостроения и морского транспорта (в форме ускоренной амортизации, инвестиционного кредита и налоговых каникул). Франция, используя прогрессивный механизм во взимании социальных платежей работодателей, усиливает регулирующие возможности налогообложения прибыли посредством достаточно высокой ставки налога 35 % (в 2005 г.) и разветвленной системы общих инвестиционных льгот (такое преференциальное налогообложение характерно также для Великобритании), льгот для новообразованных предприятий и депрессивных территорий¹.

Самый важный вывод, вытекающий из анализа использования фискально-регуляторного потенциала прямого и социального налогообложения в Норвегии и некоторых странах ЕС, заключается в том, что Норвегия заимствует лучшую европейскую практику взимания подоходного и корпоративного налогов, социальных платежей и одновременно развивает скандинавские налоговые традиции в соответствии с условиями национальной экономико-институциональной среды. Кроме того, мы считаем, что

¹ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007; Никитин С. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, А. Никитин, М. Степанова // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2000. — № 11.

скандинавское подходное и корпоративное налогообложение в будущем, подвергшись влиянию либеральных тенденций, будет больше напоминать норвежскую, нежели шведскую или французскую модели. В то же время, вероятнее всего, традиции активного развития государственных социальных фондов объединенной Европы будут побуждать Норвегию увеличить фискальную значимость ее социального налогообложения.

Норвегия, по сути, реализует такую налоговую стратегию, которая олицетворяет симбиоз достижений развития налогообложения в своеобразном треугольнике Швеция — Великобритания — страны ЕС-6 и этим создает прецедент функционирования одной из наиболее эффективных фискальных систем в Европе. С другой стороны, под влиянием норвежского фискального ноу-хау Швеция пытается искать новые комбинации сочетания широких рамок финансовой деятельности государства с активным развитием рыночного саморегулирования, Великобритания все больше проникается идеей придания дополнительной социальной направленности своему фиску, а ведущие страны ЕС-6 Франция и Германия, наоборот, начали уделять особенное внимание соблюдению критериев экономической эффективности при формировании и реализации налоговой политики. Следовательно, как бы это не казалось парадоксальным, Норвегия не только трансформирует свое налогообложение под влиянием налоговой гармонизации в объединенной Европе, но и оказывает большее воздействие на процесс налоговой конвергенции в высокоразвитых странах ЕС, чем Кипр, Мальта и государства ЦВЕ — новые участницы ЕС.

Также нужно отметить, что фискальный опыт Норвегии в отношении учета при налоговых реформах национальной экономики-институциональной среды изучают среднеразвитые государства ЕС-15, новые страны ЕС и государства ЦВЕ, желающие присоединиться к интегрированному рынку. Для стран объединенной Европы, отстающих по уровню социально-экономического развития от ведущих государств ЕС, это путь к сокращению такого отставания и усилению экономического сотрудничества с высокоразвитыми сегодня участницами интеграционного образования, а для таких стран, как Украина, — еще больше — возможность достичь качественно нового уровня социально-экономического развития на основе построения эффективного национального фискального регулирования как предпосылки их участия в интеграции на приемлемых для них условиях.

ских отношений и, сужая базу налогообложения, подрывает финансовую основу функционирования государства. В таких условиях достигнутые макроэкономические показатели не соответствуют потенциально возможным. Согласно теории “фискальной кривой Лаффера”, максимального роста ВВП, как и максимальных налоговых поступлений, следует ожидать лишь при оптимальном уровне налогообложения. Безусловно, на воспроизводственные процессы влияет множество других неналоговых факторов, которые часто воздействуют в противоположном уровню налогообложения направлении и усложняют установление взаимосвязи именно между изменениями в темпах роста ВВП и рамками экспансии фиска. Отдельные ученые стран Запада эту связь вообще отрицают¹. Е.В. Балацкому, наоборот, удалось эмпирически доказать существование точек фискального оптимума^{1 2}. Но во всяком случае сегодня можно предполагать, что чрезмерный уровень налогообложения негативно влияет на экономическое развитие, даже если другие факторы воздействуют на него позитивно³, а недостаточная централизация ВВП (значительные ограничения финансовой базы корректировки государством структурных диспропорций) чревата замедлением экономического роста вследствие “консервирования” неоптимальной социально-экономической системы.

Высокоразвитые страны ЕС, с одной стороны, могут существенно повышать уровень налогообложения без заметного негативного влияния на экономическое развитие (у субъектов рынка остается достаточно финансовых ресурсов после уплаты налогов и налоговых платежей), а с другой — имеют возможность способствовать росту ВВП при помощи относительно рациональной (у них) финансовой деятельности государства. Правда, при формировании и реализации налоговой политики им приходится учитывать то, что в мире существуют высокоразвитые государства с более узкими рамками налоговой экспансии (в условиях развитой рыночной экономики факторы производства характеризуются

¹ См., например: *Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? / X. Sala-i-Martin // Columbia University Discussion Paper. — 2002. — No. 0102-47.*

² Балацкий Е. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций / Е. Балацкий // Проблемы прогнозирования. — 2003. — № 2.

³ Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А.М. Соколовська // Фінанси України. — 2006. — №9. — С. 68.

высокой мобильностью), а идеального перераспределения ВВП невозможно достичь (фискальные теории основываются на упрощенном восприятии действительности, а демократия не исключает принятие ошибочных фискальных решений). Поэтому даже незначительное расширение экспансии фиска может дестимулировать экономический рост.

Каждая страна ЕС устанавливает уровень налогообложения в соответствии с национальными особенностями экономико-институциональной среды и фискальных традиций (учитывая общеевропейские и мировые тенденции развития фискальной сферы), а также текущей конъюнктурой. Как показано на рис. 3.1.1, Швеция и Дания тяготеют к наиболее широким в ЕС и мире рамкам налоговой экспансии (около 50 % ВВП). Финляндия, в 1995—2000 гг. занимая третью позицию в ЕС по уровню налогообложения, во время стагнации мировой экономики в 2001—2003 гг. провела либеральные налоговые реформы и в 2005 г. централизовала меньшую долю ВВП, чем Бельгия (на 1,6 процентных пункта) и Франция (на 0,1 процентных пункта). Австрия также придерживается позиции одного из наиболее существенных в Европе фискального вмешательства государства в воспроизводственные процессы, развивая при этом одну из самых эффективных в ЕС социально-экономическую систему. Об этом свидетельствует хотя бы тот факт, что в условиях ухудшения мировой экономической конъюнктуры в 2001 г. Австрия, в отличие от других стран ЕС, почти на 2 % повысила уровень налогообложения и имеет один из наименьших в мире теневой сектор экономики. Италия, как Бельгия и Франция, в 1995—2005 гг. централизовала 40—45 % ВВП. Германия до 2000 р. постепенно повышала уровень налогообложения (до 41,9 % ВВП), а в 2001—2005 гг. сузила рамки экспансии фиска (до 38,8 % ВВП). Налоговая политика Люксембурга и Нидерландов достаточно нестабильна. Последние то брали курс на либерализацию налогообложения, то расширяли финансовую деятельность государства. В 2005 г. Люксембург и Нидерланды централизовали наименьшую среди шести стран — учредительниц ЕС долю (38,2 %) ВВП¹.

Учитывая то, что во всех высокоразвитых странах ЕС в 2004—2006 гг. наблюдался экономический рост, можно утверждать о

¹ Налоговую политику Великобритании, которая сегодня установила наименьший среди высокоразвитых стран ЕС уровень налогообложения, рассмотрим в сравнении с либеральным развитием налогообложения соседней Ирландии в парагр. 3.2.

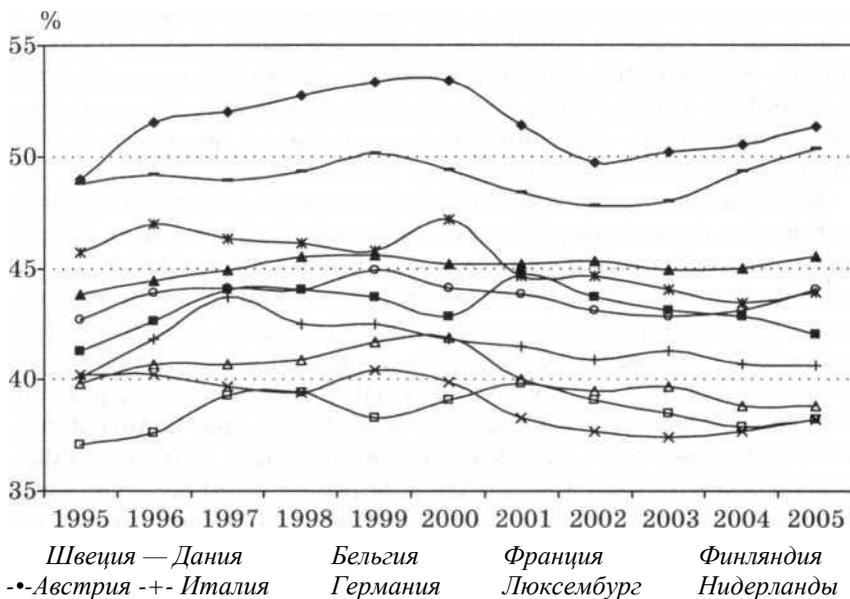


Рис. 3.1.1. Динамика уровня налогообложения в странах ЕС-15 с широкими пиками налоговой экспансии¹

приближенности к оптимальному (при сформировавшихся экономико-институциональных условиях и направлениях корректирования государством социально-экономических процессов) установленного у них уровня налогообложения. В то же время очевидно и другое: разные страны “находятся на разном расстоянии” от данного оптимума. Кроме Австрии, заметных успехов в построении эффективных социально-экономической и фискальной систем достигли Швеция и Дания (в противном случае в условиях централизации свыше 50 % ВВП в этих государствах наступил бы экономический кризис). И, наоборот, наибольшая среди десяти анализируемых стран тенезация экономических отношений и государственный долг свыше 85 % ВВП в Италии и Бельгии позволяют высказать предположение о допущенных этими странами просчетах в фискальном регулировании.

Нужно отметить, что в условиях развитой рыночной экономики формирование расходов бюджетной системы в соответствии с требованием достижения прогресса в социально-экономическом

¹ Построен по данным, приведенным в прил. А.

развитии (при установленных рамках экспансии фиска), как правило, не вызывает особых нареканий. Каждая высокоразвитая страна использует традиционный для себя, испытанный на эффективность временем, пакет экономических и социальных программ, который преимущественно не подвергается радикальным изменениям на краткосрочных промежутках времени. Намного более сложной задачей для этих стран является эффективное использование фискально-регуляторного потенциала налогообложения. Их правительства инициируют проведение новых налоговых реформ, пытаясь отыскать те параметры налогообложения, которые в сложившихся институциональных и конъюнктурных условиях обеспечат максимальные объемы налоговых поступлений при минимальном негативном воздействии на воспроизводственные процессы.

Учитывая то, что в ЕС наиболее гармонизованно косвенное налогообложение, а объемы потребления среднестатистического гражданина в высокоразвитых государствах почти идентичны, можно было бы ожидать близких по величине эффективных ставок налогообложения процессов потребления и стандартных ставок НДС во всех анализируемых странах. Как максимум нужно было бы ожидать большей фискальной значимости налогов на потребление в странах с наиболее высоким уровнем перераспределения ВВП. Но данные табл. 3.1.1 вынуждают нас сделать другие выводы: существуют достаточно существенные различия в национальных подходах к построению косвенного налогообложения. Разница между эффективными ставками налогообложения процессов потребления в Нидерландах и Италии составляет 8,5 процентного пункта при разнице стандартных ставок НДС в 1 процентный пункт и уровня перераспределения ВВП в 2,4 процентного пункта (причем в пользу Италии). Отметим, что данная ситуация может также свидетельствовать о существенных проблемах в сфере администрирования налогов последней. По крайней мере, значительные объемы тенизации ее экономики позволяют высказать такое предположение.

Высокая эффективная ставка налогообложения процессов потребления в Дании обусловлена ее почти полным отказом от взимания социальных платежей. Дания, как и Швеция, установила самую высокую в ЕС стандартную ставку НДС и активно развивает акцизное налогообложение, но, в отличие от Швеции и других государств ЕС-15, не использует дифференцированных ставок НДС. В то же время подакцизными товарами в Дании, кроме традиционных для ЕС алкогольной и табачной продукции и энерго-

Таблица 3.1.1. Ставки налогов на потребление в странах ЕС-15 с высоким уровнем налогообложения и группах стран ЕС в 2005 г., % *

Страны	Эффективная ставка налогообложения процессов потребления	Стандартная ставка НДС	Сниженные ставки НДС
Швеция	28,1	25	12
Дания	33,7	25	—
Бельгия	22,2	21	12; 6
Франция	20,2	19,6	5,5; 2,1
Финляндия	27,6	22	17
Австрия	21,3	20	12; 10
Италия	16,9	20	10; 4
Германия	18,1	16	7
Люксембург	19,3	15	12; 6; 3
Нидерланды	25,4	19	6
ЕС-15	22,6	×	X
ЭС-13	21,8	×	X
ЕС-27	22,1	×	X

* *Источник:* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 66, 306.

носителей, являются: кофе, чай, безалкогольные напитки, минеральные удобрения, пластиковая и бумажная упаковка, химические соединения, сера, хлорированные растворители, лампы накаливания и электрические предохранители, мороженое, шоколад и сладости, антибиотики и стимуляторы — добавки к животному корму, а также вода, которая поставляется через водопроводы¹. Финляндия поддерживает северноевропейскую традицию придания более весомой, по сравнению с другими высокоразвитыми странами, фискальной ориентированности НДС и акцизам. При этом ставки акцизного налогообложения алкогольной и табачной продукции в Финляндии одни из самых низких в ЕС.

¹ Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — С. 108—111.

Бельгия и Франция не акцентируют особое внимание на использовании фискального потенциала акцизов, но развивают достаточно фискально эффективное и в то же время социально справедливое налогообложение НДС (резкая дифференциация ставок налога смягчает его регрессивное влияние на цены). Австрия также установила две сниженные ставки НДС для социально значимых товаров и услуг. Значительную долю поступлений акцизов в Австрии обеспечивает обложение ими табачной продукции и нефтепродуктов. Италия, пытаясь максимально использовать регуляторный потенциал НДС, тяготеет к фискальной направленности других косвенных налогов¹. Германия не прибегает к усилению фискальной роли НДС (в этой стране в 2005 г. стандартная ставка НДС была одной из самых низких в Европе^{1 2}) и менее активно, по сравнению с Люксембургом, Финляндией, Данией и Швецией, развивает акцизное налогообложение. Люксембург использует минимальную в ЕС стандартную ставку 15 % и три сниженных ставки НДС, повышая социальную справедливость косвенного налогообложения заложением весомых фискальных задач в акцизы. Высокая фискальная эффективность налогов на потребление в Нидерландах обусловлена прежде всего тем, что около 3/4 налоговой базы НДС облагается налогом по стандартной ставке 19 %. Среди десяти анализируемых высокоразвитых стран ЕС лишь в Германии, Финляндии, Швеции и Дании данный показатель выше.

В Италии, Германии, Люксембурге, Франции и Австрии эффективная ставка налогообложения процессов потребления в 2005 г. была меньшей среднего значения этого показателя в ЕС-27. Это можно объяснить стремлением менее экономически развитых государств ЕС максимально использовать фискальный потенциал косвенного налогообложения (у них более узкая налоговая база прямых налогов и социальных платежей).

Анализ эффективных ставок налогообложения труда (прямого налогообложения трудовых доходов, социального налогообложения работодателей и работников) и капитала (налогообложения прибыли и имущества, прямого налогообложения нетрудовых доходов населения), а также ставок подоходного и корпора

¹В соответствии с международной статистикой к косвенным налогам, кроме НДС, акцизов и таможенных пошлин, зачисляют налоги и налоговые платежи, закладываемые в себестоимость продукции.

² С 1 января 2007 г. стандартная ставка НДС в Германии составляет 19 %.

тивного налогов в ЕС (табл. 3.1.2) позволяет выявить определенные закономерности. Во-первых, страны со сравнительно высоким уровнем перераспределения ВВП тяготеют к большей фискальной ориентированности прямых налогов и социальных платежей. Во-вторых, Дания практикует максимальное в ЕС использование фискальных возможностей налогообложения капитала. В-третьих, Австрия, Финляндия и Германия уделяют особое внимание развитию фискально значимого подоходного и социального налогообложения, а Швеция, Бельгия, Нидерланды и Франция, как и в ЕС-27 в целом, пытаются придерживаться близкого к паритетному соотношения эффективных ставок налогообложения труда и капитала.

Таблица 3.1.2. Ставки прямых налогов и социальных платежей в странах ЕС-15 с высоким уровнем налогообложения и в группах стран ЕС в 2005 г., %*

Страны	Эффективная ставка налогообложения труда	Максимальная ставка подоходного налога	Эффективная ставка налогообложения капитала	Стандартная ставка корпоративного налога
Швеция	46,1	56,6 ¹	33,1 ²	28
Дания	37,8	63 ¹	46,5	28
Бельгия	48,2	53,7	34,5	34
Франция	42,1	40	38,9	35
Финляндия	42,0	51 ¹	26,7	26
Австрия	40,9	50	23,1	25
Италия	43,1	43	29,0	37,3
Германия	38,9	42	23,3	38,7
Люксембург	29,5	38	—	30,4
Нидерланды	30,7	52	21,2	31,5
ЕС-15	36,6	х	32,0	30,1
ЭВС-13	36,8	х	30,4	30
ЕС-27	35,2	х	27,3	26,3

¹ Совокупная максимальная ставка подоходного налогообложения.

² В 2003 г.

* *Источник:* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 92, 307, 308.

Подходное налогообложение Дании является наиболее сложным в ЕС. В этой стране заработная плата и другие трудовые доходы облагаются налогом на местном уровне на пропорциональной основе (ставки налога дифференцированы по территориальному принципу, но в 2005 г. совокупная ставка местного подходного налогообложения составляла в среднем 33,3 % *), а на государственном уровне — по прогрессивной шкале из трех ставок в диапазоне 5,48—15 % . Кроме того, население уплачивает пенсионные и другие социальные платежи, которые также формально относятся к системе прямого налогообложения индивидуальных доходов и имеют прогрессивный механизм взимания. В 2005 г. совокупная максимальная ставка подходного налогообложения трудовых доходов в Дании составляла около 63 %. Эта страна практикует прогрессивное налогообложение доходов физических лиц от предпринимательской деятельности^{1 2}. Эффективная ставка налогообложения труда в Дании (37,8 %), несмотря на то, что она не развивает институт государственных социальных фондов, является достаточно высокой.

Швеция и Финляндия также ввели пропорциональный механизм взимания подходного налога на местном уровне и прогрессивный — на уровне государства (в обеих странах совокупная максимальная ставка подходного налогообложения составляет свыше 50 %), но, в отличие от Дании, эти государства развивают достаточно фискально эффективное социальное налогообложение (преимущественно субъектов рынка — работодателей). Правда, пропорциональная ставка прямого налогообложения трудовых доходов в Швеции (30%) более чем на 10 процентных пунктов выше, нежели в Финляндии (ставки дифференцированы по территориальному принципу). Кроме того, налоговое законодательство Швеции предусматривает предоставление большего, чем в Финляндии, количества социальных льгот по подходному налогу. В Швеции и Финляндии доходы населения от предпринимательской деятельности облагаются налогом по высоким пропорциональным ставкам (соответственно 30 и 28 %). Социальное налогообложение Швеции базируется на взносах в четыре государственных социальных фонда в зависимости от категории налогоплательщика. В Финляндии, как и в большинстве стран ЕС, социальные фонды имеют целевую направленность, а отчисления в

¹ В 2007 г. — 25,3%.

² Вследствие этого Дания в 2005 г. удерживала первенство в ЕС по показателю эффективной ставки налогообложения капитала.

них осуществляют разные категории налогоплательщиков. Эффективные ставки налогообложения труда в этих Скандинавских странах значительно выше, чем по ЕС-15 в целом.

Однако в 2005 г. лидером в ЕС по показателю эффективной ставки налогообложения труда (48,2 %) была Бельгия, а третье место (после Швеции) заняла Италия. Они, как и Дания, Швеция и Финляндия, развивают наиболее фискально эффективные в Западной Европе системы прямого налогообложения доходов физических лиц, но, в отличие от этих северноевропейских государств, возлагают большие фискальные задачи на социальные платежи, по сравнению с подоходным налогом¹. Бельгия развивает прогрессивное подоходное налогообложение с предельной ставкой 53,7 %, предусмотрев достаточно высокие рамки не облагаемых налогом трудовых доходов. Социальные платежи в Бельгии уплачиваются в один государственный социальный фонд по ставкам 13 % для работников и 35 % для работодателей. В этой стране установлены также меньшие ставки социального налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков и территорий. В Италии доходы физических лиц от работы по найму в 2005 г. облагались подоходным налогом по прогрессивной шкале ставок (23, 33, 39 и 43 %) ^{1 2}, а большинство других видов дохода — по пропорциональной ставке (20 %). Поступления социальных платежей работодателей в этой южноевропейской стране почти в четыре раза превышают поступления социальных платежей работников. На наш взгляд, построение фискально эффективного подоходного налогообложения одновременно с заложением достаточно весомых фискальных задач в социальное налогообложение субъектов рынка и налогообложение капитала (прежде всего прибыли) в Бельгии и Италии не в последнюю очередь обуславливают значительные объемы тенизации их экономик.

Франция развивает наиболее фискально эффективное в ЕС социальное налогообложение, но практикует в два раза меньшее использование фискального потенциала подоходного налога. Причем как подоходное, так и социальное налогообложение в этой стране базируется на прогрессии. Максимальная ставка подоходного налога составляет 40 % . Кроме того, прямое налогообложе

¹ Среди высокоразвитых стран ЕС самая высокая фискальная эффективность социальных платежей, по сравнению с подоходным налогом, характерна также для других стран — учредительниц ЕС и Австрии.

² С 2007 г. подоходное налогообложение Италии базируется на прогрессии из пяти ставок: 23, 27, 38, 41 и 43 %.

ние доходов физических лиц предусматривает вычет из налоговой базы половины дохода и налогообложение инвестиционных доходов по пропорциональной ставке 16%. Поступления социальных платежей работодателей во Франции почти втрое превышают поступления социальных платежей работников. Но, несмотря на это, субъекты рынка не часто прибегают к теневому бизнесу — значительная их часть уплачивает социальные платежи по самым низким ставкам в диапазоне 35—45 % (если сложить все ставки). Социальная справедливость перераспределения ВВП усилена также тем, что около трети работников осуществляет отчисления в государственные социальные фонды по минимальной совокупной ставке в диапазоне 16—20 % .

Достаточно высокая эффективная ставка налогообложения труда в Австрии обусловлена значительной прогрессивностью механизма взимания подоходного налога и активным развитием социального налогообложения (как работодателей, так и работников). Австрия ввела четыре ставки подоходного налога: 0, 38,333, 43,596 и 50%. По ставке 0% облагаются налогом доходы до 10 тыс. евро, доходы от работы по найму от 10 до 15,8 тыс. евро освобождаются от налогообложения, а доходы свыше 100 тыс. евро подлежат налогообложению по максимальной ставке. Совокупная ставка отчислений в государственные социальные фонды для работников в этой стране составляет около 17 %, для работодателей — в среднем 21 % . В отличие от Австрии, прогрессивная шкала подоходного налогообложения Германии в 2005 г. состояла из двух ставок: базовой — 15 % и максимальной — 42 %¹. Наемные работники и работодатели в Германии осуществляют отчисления в четыре государственных социальных фонда по одинаковым (одним из самых высоких в ЕС) ставкам.

Среди десяти анализируемых стран лишь в Нидерландах и Люксембурге эффективная ставка налогообложения труда в 2005 г. была меньшей, чем в среднем в ЕС-15, ЭВС-13 и ЕС-27. В Нидерландах большинство доходов населения облагается подоходным налогом по прогрессивной шкале ставок в диапазоне 33,65—52 % и лишь отдельные виды доходов от предпринимательства и собственности подлежат налогообложению на пропорциональной основе (по ставкам 25 и 30 % соответственно). Фискальная эффективность социальных платежей работников в

¹ С 2007 г. в Германии была установлена вторая максимальная ставка подоходного налога — 45 %, которой облагаются доходы свыше 250 тыс. евро.

этой стране самая высокая в ЕС-15, а работодателей — одна из самых низких в ЕС. Кроме того, Нидерланды, как Дания и Швеция, активно развивают бюджетные механизмы финансирования социальной составляющей функционирования государства¹. Люксембург ввел прогрессивный механизм взимания подоходного налога со значительно более низкими, чем в Нидерландах, минимальной (8%) и максимальной (38%) ставками. Люксембург установил почти одинаковые нагрузки социальных платежей работников и работодателей на фонд заработной платы.

В последнее десятилетие наметились позитивные сдвиги в направлении гармонизации налогообложения капитала. Об этом свидетельствует хотя бы тот факт, что в 2005 г. средняя эффективная ставка налогообложения капитала в 10 высокоразвитых странах ЕС с самым высоким уровнем перераспределения ВВП (30,7%) почти сравнялась с аналогичными показателями по группе стран ЕС-15, ЭВС-13 и ЕС-27, а в 1998—2007 гг. произошли кардинальные изменения в направлении снижения стандартной ставки корпоративного налога в странах — учредительницах ЕС, Австрии и Дании (рис. 3.1.2).

Италия и Германия, стратегией которых еще в середине 90-х годов XX в. было установление значительно более высоких, чем в других странах ЕС и мира, стандартных ставок корпоративного налога, в последнее время существенно снизили общую налоговую нагрузку на прибыль. Но даже сегодня эти страны больше других в ЕС тяготеют к налогообложению прибыли по принципу сочетания высокой базовой ставки и разветвленной системы льгот. Бельгия и Франция прибегли к усилению нейтральности корпоративного налогообложения, но не снизили стандартную ставку корпоративного налога до уровня средней ставки в ЕС-27. Люксембург, наоборот, существенно либерализовал налогообложение прибыли на общих основаниях и в 2007 г., как и Дания, удерживал базовую ставку налога на уровне, немного ниже 30 %. Швеция в 1995—2007 гг. не пересматривала стандартную ставку корпоративного налога, а Нидерланды, Австрия и Финляндия в наибольшей мере среди десяти анализируемых стран прониклись идеей формирования нейтральной налоговой среды хозяйствования.

¹ Никитин С. Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2003. — № 5. — С. 14.

Швеция также придерживается стратегии налогообложения прибыли по базовой ставке 28 %, но уделяет меньше внимания, чем Дания, Бельгия, Франция, Люксембург и Нидерланды, развитию фискально эффективного налогообложения имущества. Льготы по корпоративному налогу в Швеции имеют преимущественно общий характер и предоставляются в форме ускоренной амортизации (некоторых групп основных фондов) и не облагаемых налогом резервных фондов. Кроме того, эта страна установила одну повышенную ставку налогообложения прибыли для инвестиционных трастов¹. Швеция в 2005 г. занимала четвертую позицию среди десяти анализируемых стран по показателю эффективной ставки налогообложения капитала. В Финляндии ставка корпоративного налога составляет 26 %, а основным инструментом льготного налогообложения прибыли является ускоренная амортизация. Однако, в отличие от Швеции, Финляндия практикует предоставление налоговых льгот инвестиционной направленности в основном для судостроения и морского транспорта (данные отрасли обеспечивают львиную долю прироста ее ВВП). Эффективная ставка налогообложения капитала в Финляндии ниже среднего показателя в ЕС.

Франция, наоборот, сочетает одну из наиболее высоких в ЕС стандартную ставку корпоративного налога (в 2005 г. — 35 %) с разветвленной системой инвестиционных налоговых льгот, а также возлагает достаточно весомые фискальные задачи на налоги на имущество (формируют около 3 % ее налоговых поступлений). В этой стране льготы по корпоративному налогу предоставляются как на общих основаниях, так и по принципу снижения налоговой нагрузки на прибыль отдельных категорий субъектов рынка. Общие льготы предусматривают возможность применения ускоренной амортизации по некоторым группам основных фондов, уменьшение налога на часть прироста расходов на НИОКР, формирование необлагаемых налогом резервных фондов. Частичные льготы предоставляются в форме налогового кредита для новых предприятий, налоговых каникул для депрессивных территорий и сниженных ставок налога для субъектов малого бизнеса^{1,2}. Но,

¹ Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — С. 115—121.

² *Никитин С.* Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, А. Никитин, М. Степанова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2000. — № 11. — С. 53—56.

несмотря на активное развитие льготного налогообложения прибыли, Франция имеет одну из самых высоких в ЕС эффективную ставку налогообложения капитала.

Налогообложение капитала в Бельгии и Италии напоминает французскую модель. Правда, эти страны, в отличие от Франции, при взимании корпоративного налога применяют налоговую скидку, а не налоговый кредит (уменьшение на сумму инвестиционных расходов облагаемой налогом прибыли, а не налога). Кроме того, Италия не прибегает к усилению фискальной роли налогов на имущество.

Германия, хотя и установила самую высокую в ЕС ставку корпоративного налога (38,7 %), но, тем не менее, развивает наименее фискально эффективное налогообложение прибыли, ограничив использование фискального потенциала налогообложения имущества. Германия придерживается позиции активного применения инструментария ускоренной амортизации в качестве основного фискального элемента содействия интенсификации инвестиционных процессов. Амортизационная политика этой страны поощряет списание значительной части стоимости основных фондов уже в первые годы (на начальном этапе) их эксплуатации. Причем перечень основных фондов, по которым можно применять ускоренную амортизацию, в Германии является самым широким в ЕС¹. Австрия, позаимствовав немало элементов немецкой модели налогообложения капитала, сочетает достаточно низкую ставку корпоративного налога (25 %) со сравнительно узким применением инструментария ускоренной амортизации. Эффективные ставки налогообложения капитала в Германии и Австрии в 2005 г. были одними из самых низких среди высокоразвитых стран ЕС.

Люксембург и Нидерланды не так давно снизили стандартную ставку корпоративного налога и существенно сократили перечень льгот инвестиционной направленности. Сегодня основной льготой в налогообложении прибыли в этих странах является ускоренная амортизация. Причем Нидерланды при помощи льготных механизмов в большей степени, чем другие страны ЕС поощряют инвестиции, связанные с внедрением экологических технологий, сокращением потребления энергоресурсов и воды и т. д. В 2005 г.

¹ *Никитин С.* Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, А. Никитин, М. Степанова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2000. — № 11. — С. 52—53.

эффективная ставка налогообложения капитала в Нидерландах была почти на 6 процентных пунктов ниже среднего показателя по ЕС-27, а фискальная эффективность корпоративного налога в Люксембурге более чем в пять раз выше, нежели в Германии.

На наш взгляд, больших успехов в оптимизации использования фискально-регуляторного потенциала налогообложения (аккумулировании максимума налоговых поступлений в условиях формирования рациональной налоговой структуры) среди десяти анализируемых стран достигли Австрия и Финляндия. Они, во-первых, установили широкие рамки финансовой деятельности государства и одновременно содействуют эффективному рыночному саморегулированию посредством нейтральной модели налогообложения прибыли по низкой ставке (эффективна при отсутствии существенных диспропорций в экономическом развитии). Во-вторых, эти страны аккумулируют около 90 % налоговых поступлений за счет фискально эффективного косвенного налогообложения и закрепления достаточно весомых фискальных задач как за подоходным и социальным налогообложением работников, так и за социальным налогообложением работодателей. Подобные налоговые структуры практически не создают стимулов для тенизации экономических отношений. И, в-третьих, налоговые системы Австрии и Финляндии олицетворяют удачное сочетание современных мировых фискальных тенденций и национальных традиций перераспределения ВВП.

Уровни налогообложения Швеции и Дании (51,3 и 50,3 % ВВП) более чем на 6 процентных пунктов превышают аналогичные показатели Финляндии и Австрии (43,9 и 42 % ВВП). Такое построение фиска, с одной стороны, дает государству широкие возможности по корректировке воспроизводственных процессов, а с другой — создает угрозу замедления экономического роста вследствие принятия ошибочных бюджетных решений (просчетов при формировании расходной части бюджетов). Но поскольку еще более угрожающими для налаженного функционирования социально-экономической системы страны с развитой рыночной экономикой являются радикальные (даже либеральные) налоговые реформы¹, не следует ожидать существенных изменений в подходах Дании и Швеции к фискальному регулированию. Эти страны, вероятнее всего, немного снизят уровень перераспределения ВВП в основном за счет послабления фискальной роли подо

¹ Балацкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // Общество и экономика. — 2005. — №2. — С. 117—118.

ходного налога. Причем Швеция под влиянием налоговой либерализации преимущественно будет расширять сферу применения социальных льгот, а Дания — продолжит курс на снижение пропорциональной ставки местного подоходного налогообложения.

Небольшие по размеру Нидерланды и Люксембург в меньшей степени, чем другие высокоразвитые страны ЕС, сталкиваются с проблемой неэффективного рыночного саморегулирования, а поэтому не заинтересованы в установлении таких широких, как в Швеции и Дании, рамок налоговой экспансии. Кроме того, им не так уж и сложно по сравнению с другими странами ЕС-15, оптимизировать расходы государства. При уровне налогообложения 38,2 % ВВП Нидерланды могут реализовать достаточно эффективную налоговую политику на основе близкого к паритетному использования фискального потенциала косвенного, прямого (в наименьшей степени среди десяти анализируемых стран подоходного) и социального налогообложения, а также способствовать инвестированию путем либерального налогообложения прибыли. Люксембург имеет возможность активно финансировать корректирующую деятельность государства за счет корпоративного налога и, несмотря на это, избегать расширения теневого сектора. В любой другой стране Западной Европы выравнивание фискальной эффективности НДС и корпоративного налога спровоцировало бы экономический и фискальный кризис. Оптимальные для Нидерландов и особенно Люксембурга фискальные модели неприемлемы в условиях других высокоразвитых стран ЕС.

Франция установила приблизительно такое же, как и Финляндия, соотношение рыночного саморегулирования и финансовой деятельности государства (уровень перераспределения ВВП), но в ее налоговой структуре, на наш взгляд, нужно немного сместить фискальные акценты с налогообложения прибыли к налогообложению доходов населения. Снижение базовой ставки корпоративного налога при сохранении системы налоговых льгот инвестиционной направленности и прогрессивного механизма взимания социальных платежей работодателей позволит Франции более активно поощрять предпринимательство, а сокращение социальных льгот в подоходном налогообложении по прогрессивному социальному налогообложению работников компенсирует фискальные потери от либерализации налогообложения прибыли, не вступая в противоречие с критерием придания социальной справедливости налоговой системе.

В Германии в 2005 г. наблюдалось превалирование социального налогообложения над косвенным (соотношение поступлений

социальных платежей и НДС составляло 2,6 : 1). И несмотря на то, что в 2007 г. повышение стандартной ставки НДС частично сгладило данную диспропорцию, германская налоговая система не стала лучше в отношении создания благоприятной фискальной среды для роста ВВП. Для этой страны никогда не была характерной налоговая экспансия свыше 42 % ВВП, а высокая нагрузка социальных платежей и подоходного налога на заработную плату в комплексе со значительной долей налогов и налоговых платежей в цене товаров и услуг существенно ограничивают внутренний потребительский спрос. Мы считаем, что Германии, которая меньше других стран ЕС использует фискальный потенциал налогообложения прибыли, целесообразно немного снизить ставки социального налогообложения и продолжить курс на усиление прогрессивности механизма взимания подоходного налога.

И, безусловно, налоговые реформы следует провести Бельгии и Италии. Причем эти страны, не имея возможности существенно снизить уровень налогообложения (вследствие значительной нагрузки на бюджет платежей по обслуживанию и погашению государственного долга), будут вынуждены рационализировать налоговые структуры. Оптимальным для них будет постепенное увеличение фискальной роли косвенных налогов при уменьшении фискальных задач, возлагаемых на подоходный налог и социальные платежи работодателей.

3.2. Налоговая либерализация в странах ЕС-15 с относительно низким уровнем налогообложения

Немало высокоразвитых стран подвергают сомнению возможность близкой к оптимальной корректировки государством социально-экономических процессов и избегают широких рамок налоговой экспансии. Их перераспределительные стратегии сводятся преимущественно к формированию финансовой базы устранения государством “провалов рынка” и централизации минимума финансовых ресурсов для сглаживания определенных структурных диспропорций. Правда, в Великобритании, которая в большей степени, чем другие высокоразвитые страны ЕС, отдает предпочтение либеральной модели фискального регулирования, утвердилось особенное видение такого минимума. Если США, Канада и Япония предоставляют самые широкие среди высокоразвитых

государств возможности для рыночного саморегулирования, то Великобритания осуществляет бюджетное финансирование широкого спектра расходов социальной и экономической направленности в условиях установления меньшего, чем в среднем по ЕС, уровня налогообложения. Британская фискальная модель олицетворяет симбиоз, с одной стороны, национальных традиций вмешательства государства в воспроизводственные процессы, а с другой — западноевропейских тенденций перераспределения ВВП.

Великобритания — государство, которое интегрируется в европейское экономическое пространство и ведет оживленную торговлю со многими странами — не членами ЕС; воздерживается от вступления в ЭВС, но, несмотря на это, активно влияет на экономическую политику еврозоны и ЕС в целом; тяготеет к либеральной модели налогообложения как одной из элементов содействия частному предпринимательству и одновременно имеет достаточно развитый сектор предприятий государственной формы собственности; не придает особого значения развитию системы государственных социальных фондов, но закладывает в бюджеты значительные объемы финансирования социальных программ. Эта страна ЕС всегда стремилась быть одним из высокоразвитых государств мира, неоднократно корректировала курс экономической политики и при этом прилагала много усилий для сохранения национальной экономической и фискальной идентичности.

Кроме того, более низкий, чем средний по ЕС, уровень налогообложения установили четыре среднеразвитые страны ЕС-15. Греция, Ирландия, Испания и Португалия выбрали либеральную налоговую стратегию, стремясь достичь быстрого наращивания экономического потенциала. Причем эти страны с развитой рыночной экономикой, с одной стороны, сознательно создают благоприятную налоговую среду для роста ВВП, отложив решение проблемы улучшения качества социально-экономического развития (расширение сферы финансовой деятельности государства) на отдаленную перспективу, а с другой — объективно не могут развивать такие фискальные системы, как например Франция и Швеция. Достаточно низкий показатель ВВП на душу населения Греции, Испании и Португалии¹ требует применения иных, нежели в

¹ В 2004 г. ВВП на душу населения в Греции составлял 19,7 тыс. дол. США, Испании — 22,4 тыс., Португалии — 18,4 тыс. дол. США при среднем показателе по 11 высокоразвитым странам ЕС — 30,6 тыс. дол. (Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2006. — С. 562).

высокоразвитых странах ЕС, подходов к формированию налоговых структур в условиях сравнительно узких оптимальных рамок налоговой экспансии. Ирландия, занимая сегодня вторую позицию в ЕС после Люксембурга по показателю ВВП на душу населения¹, не заинтересована в существенном повышении уровня налогообложения в краткосрочной перспективе в связи с угрозой дестабилизации функционирования экономики и государственных финансов. Это может перечеркнуть ее усилия по достижению таких качественных параметров социально-экономического развития (уровня доходов населения и прибыльности бизнеса, развития рыночной инфраструктуры), как в высокоразвитых странах мира.

Великобритания в 1995—2005 гг. удерживала уровень налогообложения в рамках 35—38 % ВВП (рис. 3.2.1). Среднеразвитые страны ЕС-15 как в 1995 г., так и в 2005 г., применяли стратегию более узких, по сравнению с Великобританией, рамок финансовой деятельности государства. Греция в 1997—2000 гг. усиливала экспансию фиска, но в 2001—2004 гг. провела либеральные налоговые реформы. Испания и Португалия были более последовательными в налоговой политике, постепенно, даже в условиях ухудшения мировой экономической конъюнктуры, повышая уровень налогообложения (в 2004 г. Португалия ограничила сферу вмешательства государства в социально-экономические процессы). Ирландия больше других стран ЕС-15 развила идею построения либеральной модели фискального регулирования, но при этом в 2001—2005 гг. синхронизировала сужение и расширение налоговой экспансии со своим основным партнером по внешнеэкономическим связям — Великобританией^{1 2}. Это дает основания считать, что Ирландия может не отказаться от предоставления более широких, чем в среднем по ЕС, возможностей для рыночного саморегулирования (если Великобритания и далее будет отстаивать свои фискальные традиции).

В Великобритании в 2004—2006 гг. наблюдался рост ВВП. Это свидетельствует о приближенности к оптимальному установленному (в условиях ее экономико-институциональной среды) соотношению рыночного саморегулирования и финансовой деятельности государства (уровня налогообложения). По крайней

¹ В 2004 г. ВВП на душу населения в Ирландии составлял 33,1 тыс. дол.

² Ирландия больше других островных государств ЕС отдалена от континентальной Европы.

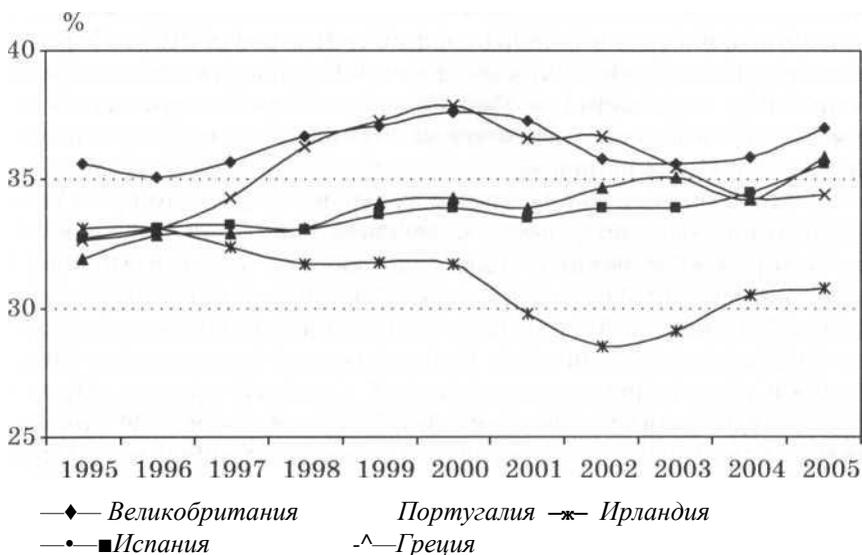


Рис. 3.2.1. Динамика уровня налогообложения в странах ЕС-15 с относительно узкими рамками налоговой экспансии¹

мере, диспропорции в социально-экономическом развитии этой страны не настолько значительны, чтобы существенно дестимулировать предпринимательскую инициативу. Вместе с тем то, что до начала глобального кризиса лидерство в ЕС-15 по показателю роста ВВП принадлежало Ирландии^{1, 2}, можно связать с удачным наложением ее либеральной налоговой стратегии на национальные тенденции динамического развития инновационно ориентированной экономики. Среднеразвитые страны имеют одно преимущество перед высокоразвитыми — им проще по образцу стран-соседей формировать эффективную социально-экономическую систему, нежели бороться с консервативной инерционной массой при совершенствовании функционирования одной из наи

¹ Построен по данным, приведенным в приложении А.

² В 2004—2006 гг. среднегодовой темп экономического роста в Ирландии составлял 5 %, тогда как самый высокий показатель прироста ВВП среди высокоразвитых стран ЕС был зафиксирован в Люксембурге на уровне 4,4 % (Статистический ежегодник Украины за 2006 год / под ред. О.Г. Осауленко. — К. : Консультант, 2007. — С. 538).

более эффективных в мире социально-экономических систем¹. И, соответственно, докризисные низкие темпы роста ВВП в Португалии¹² и одни из наибольших в Западной Европе объемы тенезации экономики в Испании и Греции дают возможность высказать предположение о принятии этими странами не всегда оптимальных фискальных решений.

Как отмечалось в параграфе 3.1, странам с развитой рыночной экономикой обычно удается оказывать позитивное воздействие на воспроизводственные процессы посредством формирования рациональной структуры расходов бюджетной системы, но одну из наибольших финансовых проблем для них составляет поиск оптимального соотношения использования фискального потенциала и регуляторных возможностей налогообложения. Причем перед среднеразвитыми странами ЕС-15, в отличие от высокоразвитых, стоит очень сложная задача — создать наиболее благоприятную в Западной Европе налоговую среду хозяйствования и в то же время обеспечить финансирование широкого спектра государственных программ, необходимых для устранения “провалов рынка” и заметных диспропорций в социально-экономическом развитии.

Среди пяти анализируемых стран лишь Великобритания имеет возможность так активно, как другие высокоразвитые страны, развивать прямое налогообложение³ и благодаря этому избегать усиления фискальной роли косвенных налогов (подобная фискальная стратегия оптимальна в условиях активной торговли с неевропейскими государствами, в которых утвердилось негативное отношение к косвенному налогообложению). Вместе с тем то, что эффективные ставки налогообложения процессов потребления в Испании, Греции и Португалии в 2005 г. были меньшими средних показателей по ЕС-15, ЭВС-13 и ЕС-27 (табл. 3.2.1), можно объяснить стремлением данных стран удерживать низкие цены на товары и услуги и таким образом стимулировать потреби

¹ По крайней мере то, что в США в условиях уровня налогообложения около 26,7 % ВВП среднегодовой темп экономического роста в 2004—2006 гг. составлял 3,5 % не опровергает этой мысли, как и не доказывает безусловного преимущества либеральной модели фискального регулирования над стратегией установления широких рамок налоговой экспансии. В Финляндии в данный период при уровне налогообложения около 44 % ВВП среднегодовой темп экономического роста равнялся 4 %.

² В 2004—2006 гг. — в среднем 0,9 %.

³ В среднеразвитых странах более узкая база налогообложения подходовым и корпоративным налогами.

тельский спрос при достаточно низком уровне доходов населения. Такую фискальную стратегию мы не считаем оптимальной в связи со способностью налогов на потребление обеспечивать надежную финансовую базу функционирования государства в условиях значительной тенезации экономических отношений (от косвенного налогообложения более сложно уклониться, чем от прямого и социального). Ирландия, наоборот, придерживается позиции развития либерального налогообложения в условиях возложения достаточно весомых фискальных задач на налоги на потребление (лишь в Дании и Скандинавских государствах ЕС эффективные ставки налогообложения процессов потребления в 2005 г. были выше).

Таблица 3.2.1. Ставки налогов на потребление в странах ЕС-15 с относительно низким уровнем налогообложения и группах стран ЕС в 2005 г., % *

Страны	Эффективная ставка налогообложения процессов потребления	Стандартная ставка НДС	Сниженные ставки НДС
Великобритания	18,7	17,5	5
Испания	16,3	16	7; 4
Португалия	20,4 ¹	21	12; 5
Греция	17	19	9; 4,5
Ирландия	27,2	21	13,5; 4,4
ЕС-15	22,6	×	X
ЭВС-13	21,8	×	X
ЕС-27	22,1	×	X

¹ В 2004 г.

* *Источник:* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 66, 306.

Великобритания установила одну из самых низких в ЕС стандартную ставку НДС, которой облагается свыше 3/4 его налоговой базы, а также использует сниженную и нулевую ставки НДС в налогообложении социально значимых товаров и услуг. Причем сфера применения нулевой ставки в этой стране значительно шире, чем в других высокоразвитых государствах ЕС, которые ввели данную налоговую льготу. Если в Швеции, Дании, Фин

ляндии, Италии, Бельгии по нулевой ставке облагается не больше 2 % налоговой базы НДС, то в Великобритании — около 19 %¹. Великобритания развивает достаточно фискально эффективное акцизное налогообложение энергоносителей, алкогольной и табачной продукции. Ирландия сформировала похожую на британскую систему косвенного налогообложения, но, в отличие от нее, установила одну из самых высоких в ЕС стандартную ставку НДС и более активно использует регуляторный потенциал дифференциации ставок этого налога.

В 2005 г. фискальная эффективность косвенных налогов в Испании была самой низкой среди анализируемых пяти стран и одной из самых низких в ЕС. Она установила меньшую, чем в Великобритании, стандартную ставку НДС, ввела две сниженные ставки обложения НДС в отношении большей части его налоговой базы, а также избегает усиления фискальной роли акцизов. Греция в апреле 2005 г. немного повысила ставки НДС^{1 2} и активнее, по сравнению с Испанией, Австрией, Бельгией, Италией, Нидерландами и Францией, развивает акцизное налогообложение. В перечень подакцизных товаров в Греции, кроме нефтепродуктов, алкогольной и табачной продукции, включен изопропиловый спирт. Португалия активно использует как фискальный потенциал, так и регуляторные возможности НДС³, а также аккумулирует в бюджетах достаточно значительные объемы других косвенных налогов, которые закладываются в себестоимость продукции.

Согласно данным табл. 3.2.2, среди пяти анализируемых стран лишь в Греции, как и в большинстве высокоразвитых государств, эффективная ставка налогообложения труда в 2005 г. превышала эффективную ставку налогообложения капитала. Причем в Великобритании и Ирландии эффективная ставка налогообложения труда была почти на 10 процентных пунктов ниже среднего показателя по ЕС-27, а в Греции эффективная ставка налогообложения капитала была вдвое меньшей по величине, нежели средний показатель по ЕС-15. Все страны использовали прогрессивные механизмы взимания подоходного налога с макс

¹ Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — С. 75, 86.

² До 1 апреля 2005 г. стандартная ставка НДС составляла 18 %, а сниженные — 8 и 4 %

³ До 2002 г. стандартная ставка НДС в Португалии равнялась 19 % .

мальной ставкой около 40 % , а в Ирландии низкая ставка корпоративного налога сочеталась с высокой эффективной ставкой налогообложения капитала (лишь в Дании этот показатель был выше).

Таблица 3.2.2. Ставки прямых налогов и социальных платежей в странах ЕС-15 с относительно низким уровнем налогообложения и группах стран ЕС в 2005 г., % *

Страны	Эффективная ставка налогообложения труда	Максимальная ставка подоходного налога	Эффективная ставка налогообложения капитала	Стандартная ставка корпоративного налога
Великобритания	25,5	40	37,6	30
Испания	30,1	45	36,0	35
Португалия	29,5 ¹	40	32,6	27,5
Греция	38,0	40	15,4 ²	32
Ирландия	25,6	42	41,4	12,5
ЕС-15	36,6	x	32,0	30,1
ЭС-13	36,8	x	30,4	30
ЕС-27	35,2	X	27,3	26,3

¹В 2004 г.

²В 2003 г.

* *Источник:* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 92, 307, 308.

Великобритания сформировала наиболее фискально эффективное в ЕС подоходное налогообложение, но, как отмечалось ранее, не придает особого значения развитию института государственных социальных фондов. В этой стране было установлено три ставки подоходного налога (10, 22 и 40 %)*. Причем по минимальной ставке облагаются доходы до 3,27 тыс. евро, а по максимальной — свыше 50,7 тыс. евро (значительная часть населения уплачивает налог по максимальной ставке). Кроме того, британское прямое налогообложение индивидуальных доходов предусматривает ограниченное применение социальных налоговых

¹ С 1 апреля 2008 г. Великобритания развивает прогрессивное подоходное налогообложение по ставкам 20 и 40 %.

льгот. Социальные платежи в Великобритании уплачивают как работодатели, так и работники. Правда, несмотря на то, что основные фискальные задачи возлагаются на социальные платежи работодателей, их доля в ВВП этой страны одна из наименьших в ЕС. В Ирландии, как и в Великобритании, поступления подоходного налога значительно превышают поступления социальных платежей. В 2005 г. доходы населения Ирландии облагались подоходным налогом по двум ставкам — 20 и 42 %¹ (причем процентные доходы по депозитам подлежали налогообложению на пропорциональной основе по ставке 20%). Фискальная эффективность как прямого налогообложения индивидуальных доходов, так и социального налогообложения в Ирландии ниже, чем в Великобритании.

В Греции совокупная доля подоходного налога и социальных платежей работников в ВВП приблизительно такая же, как в Ирландии. Но Греция, в отличие от этой страны, возлагает основную налоговую нагрузку на широкие слои населения. Греция установила три ставки подоходного налога (15, 30 и 40 %), по максимальной из которых в 2005 г. подлежали обложению доходы свыше 23 тыс. евро (удельный вес налогоплательщиков с высоким уровнем дохода в среднеразвитых странах ЕС на порядок меньше, чем в Великобритании), а также ввела две достаточно высокие ставки социальных платежей для работников (16 и 19,45 %) в зависимости от их категории. Кроме того, Греция более активно, по сравнению с Великобританией и Ирландией, развивает социальное налогообложение работодателей.

Фискальная эффективность социальных платежей в Испании приблизительно такая же, как и в Греции. Однако Испания, в отличие от Греции, закладывает в четыре раза большие фискальные задачи в социальное налогообложение работодателей, по сравнению с социальным налогообложением наемных работников. Испания установила нижние и верхние рамки трудовых доходов, которые подлежат социальному налогообложению. Работодатели уплачивают социальные платежи по совокупной ставке 30,6 %, самозанятые — 29,8, а работники — 6,4 % . В 2005 г. подоходное налогообложение в Испании осуществлялось по пяти ставкам в диапазоне 15—45 %^{1 2}. Причем доходы от прироста капитала обла

¹ В 2007 г. максимальная ставка подоходного налога была снижена до 41 %.

² В 2007 г. Испания сократила количество ставок налога до четырех, сузив их диапазон до 24—43 %.

гались налогом по пропорциональной ставке 18 %. Португалия, как и Испания, выбрала стратегию превалирования фискальной роли социальных платежей субъектов рынка — работодателей над фискальной значимостью подоходного налога и социальных платежей работников¹. После реформы 2006 г. прямое налогообложение индивидуальных доходов в Португалии базируется на прогрессии из семи ставок (10,5—42 %), по максимальной из которых облагаются доходы свыше 61,26 тыс. евро.

Как Великобритания, так и среднеразвитые страны ЕС-15 в 1995—2007 гг. снижали базовые ставки корпоративного налога (рис. 3.2.2). Только Великобритания и Испания придерживались принципа стабильности при построении своих нейтральных систем налогообложения прибыли, Португалия снижала стандартную ставку налога параллельно со снижением средней ставки по ЕС, а Греция и Ирландия вели поиск оптимальных для их экономико-институциональной среды моделей корпоративного налогообложения. Греция до 2000 г. удерживала стандартную ставку корпоративного налога на уровне 40 %, в 2001—2002 гг. наследовала опыт налогообложения прибыли Испании, в 2003 г. предприняла попытку вернуться к предыдущей стратегии корпоративного налогообложения, а в 2004—2007 гг. постепенно снизила ставку налога до среднего уровня в ЕС-27. Ирландия в 1996—2004 гг. осуществила самую масштабную в Западной Европе либеральную реформу налогообложения прибыли, снизив ставку налога с 40 до 12,5 %.

Более высокая, чем в среднем по ЕС-15, эффективная ставка налогообложения капитала Великобритании обусловлена прежде всего тем, что она развивает фискально эффективное налогообложение прибыли (среди высокоразвитых стран ЕС лишь в Дании, Швеции, Нидерландах и Бельгии доля корпоративного налога в ВВП в 2005 г. была большей) и возлагает весомые фискальные задачи на налоги на имущество (обеспечивают около 7 % ее налоговых поступлений). Великобритания сочетает достаточно высокую базовую ставку корпоративного налога с умеренной системой инвестиционных налоговых льгот. Большинство ее льгот направлены на стимулирование интенсификации научно-технического прогресса и предоставляются в форме ускоренной амортизации или налогового кредита. Великобрита-

¹ Никитин С. Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2003. — № 5. — С. 15.

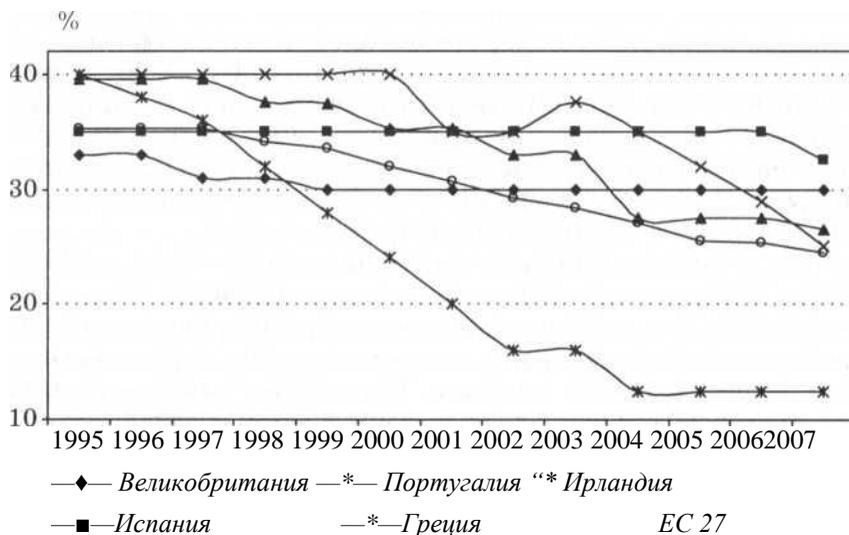


Рис. 3.2.2. Динамика стандартной ставки корпоративного налога в странах ЕС-15 с относительно низким уровнем перераспределения ВВП и по ЕС-27 в целом¹

ния также ввела сниженную ставку корпоративного налога для малых предприятий^{1 2}.

Ирландия, как и другие среднеразвитые страны ЕС-15, развивает более фискально эффективное, по сравнению с Великобританией, налогообложение прибыли, а также формирует свыше 5 % налоговых поступлений за счет налогообложения объектов собственности. Основным фискальным элементом поощрения предпринимательства в Ирландии является низкая ставка корпоративного налога, а большинство ее налоговых льгот инновационноинвестиционной направленности, например, налоговые кредиты на научно-исследовательские расходы малых предприятий, не ведут к весомым потерям для бюджета.

Греция применяет стратегию сочетания достаточно низкой базовой ставки корпоративного налога с умеренным развитием си

¹ Построен по данным, приведенным в приложении В.

² Никитин С. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, А. Никитин, М. Степанова // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2000. — № 11. — С. 54—55.

стемы инвестиционных налоговых льгот и возлагает значительно меньшие, чем Великобритания и Ирландия, фискальные задачи на налоги на имущество. Корпоративное налогообложение Греции предусматривает возможность формирования необлагаемых резервных фондов, использование инструментария ускоренной амортизации, а также сниженных ставок налога и упрощенных режимов налогообложения в отношении некоторых сфер и направлений предпринимательской деятельности¹.

Испания выбрала позицию установления одной из самых высоких в ЕС стандартной ставки корпоративного налога, широкого применения налоговых льгот инвестиционной направленности и, как и Греция и Португалия, не придает особого значения развитию фискально эффективного налогообложения имущества. Испания ввела семь сниженных и одну повышенную (для предприятий, добывающих энергоносители) ставки налогообложения прибыли, достаточно высокую норму амортизации машинного оборудования и разветвленную систему налоговых скидок и кредитов. Причем налоговые скидки предоставляются с целью стимулирования инвестиций как таковых, а налоговые кредиты — для содействия интенсификации научно-технического прогресса, созданию новых рабочих мест, развитию некоторых отраслей экономики и направлений предпринимательства. Португалия также практикует применение многочисленных налоговых льгот инвестиционной направленности (преимущественно по территориальному принципу), но при этом установила одну из самых низких в Западной Европе стандартную ставку корпоративного налога.

На наш взгляд, больших успехов в оптимизации использования фискально-регуляторного потенциала налогообложения среди пяти анализируемых стран ЕС-15 достигла Великобритания. Эта страна, с одной стороны, создала благоприятную налоговую среду хозяйствования за счет достаточно низкой нагрузки социальных платежей на предпринимательский сектор, а с другой — обеспечивает надежную финансовую базу функционирования государства, сформировав близкую к оптимальной (в сложившихся экономико-институциональных условиях) налоговую структуру. Правда, в перспективе, по мере интеграции экономики Великобритании в европейское экономическое пространство, она будет вынуждена немного расширить налоговую экспансию при смеще

¹ Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — С. 115.

нии фискальных акцентов от имущественного, подоходного и корпоративного в сторону социального и косвенного налогообложения.

Ирландия, хотя и установила один из самых низких в ЕС уровень перераспределения ВВП, но выбрала наиболее оптимальное среди среднеразвитых стран Западной Европы соотношение налоговых форм в структуре налогообложения в отношении возможности содействовать ускорению воспроизводственных процессов. Низкая нагрузка прямых налогов и социальных платежей на субъекты рынка и граждан определяет сравнительно незначительные объемы теневого сектора ирландской экономики. Тем не менее, продолжительное затягивание с расширением сферы вмешательства государства в социально-экономические процессы (даже в условиях динамического роста ВВП) угрожает Ирландии углублением структурных диспропорций. Мы считаем, что этой стране, как и Великобритании, необходимо продолжить постепенное повышение уровня налогообложения, увеличив прежде всего фискальные задачи, возлагаемые на социальные платежи.

В Испании наблюдается превалирование фискальной роли корпоративного налога и социальных платежей работодателей над фискальной значимостью косвенных налогов, что, несмотря на установление близкого к оптимальному соотношению рыночного саморегулирования и финансовой деятельности государства, дестимулирует легальное предпринимательство. Этой стране целесообразно начать постепенное повышение стандартной ставки НДС, параллельно снижая стандартную ставку корпоративного налога и ставки социальных платежей субъектов рынка. Посредством реализации данной фискальной стратегии удастся избежать повышения цен на товары и услуги, а также увеличить доходы бюджетов¹. Наиболее негативный момент — придется финансировать за счет бюджета дефициты государственных социальных фондов.

Сложный прогрессивный механизм взимания подоходного налога и достаточно высокая нагрузка социальных платежей на субъекты рынка не в последнюю очередь вызывают тенезацию

¹ Согласно оценкам ученых, не менее 65 % дохода теневой экономики сразу расходуется в официальной экономике, формируя значительную часть совокупного спроса и стимулируя рост ВВП и поступления косвенных налогов в бюджет (*Никитин С. Теневая экономика и налогообложение / С. Никитин, М. Степанова, Е. Глазова // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2005. — № 2*).

экономических отношений в Португалии. На наш взгляд, для этой страны оптимальной налоговой стратегией будет сокращение количества разрядов в нижнем и верхнем диапазоне шкалы прямого налогообложения доходов физических лиц и снижение ставок социального налогообложения работодателей при повышении фискальной роли акцизов. Смещение фискальных акцентов от налогообложения труда в сторону налогообложения отдельных направлений потребления окажет позитивное воздействие на макроэкономическую динамику.

Греции также следует повышать фискальную эффективность налогов на потребление, но, в отличие от Испании и Португалии, за счет постепенного перехода от социального налогообложения работников к налогообложению НДС (продолжения курса на повышение его ставок). Кроме того, этой стране нужно повысить ставки социальных платежей работодателей. Такая корректировка налоговой структуры в комплексе с дальнейшим развитием либеральной системы налогообложения прибыли даст возможность Греции обеспечить надежную финансовую базу функционирования государства и одновременно создать благоприятную налоговую среду для роста ВВП в условиях детенизации экономики.

По мере наращивания экономического потенциала и повышения уровня доходов населения среднеразвитые страны ЕС-15 смогут более активно использовать перераспределительные возможности подоходного налога и развивать налогообложение по образцу высокоразвитых стран в целом.

3.3. Налоговая гармонизация и налогообложение в Швеции, Франции, Германии и Великобритании

Современное налогообложение Западной Европы формировалось, с одной стороны, под влиянием развития мировой экономики, финансов и появления новых моделей вмешательства государства в социально-экономические процессы на основе сочетания элементов дирижизма кейнсианской теории макроэкономического регулирования и рекомендаций по установлению преимущественно монетарных ограничений развития рыночного саморегулирования, а с другой — в условиях усиления интеграционных процессов и на базе национальных традиций перераспределения

ВВП. Причем, несмотря на то, что уже произошла существенная унификация европейских налоговых систем и немало налоговых трансформаций было осуществлено на общей концептуальной основе, до сих пор нельзя выделить даже двух высокоразвитых стран ЕС, налогообложения которых можно было бы считать практически идентичными. Насколько реалистична вообще идея единого налогообложения объединенной Европы — покажет время. Но вряд ли целесообразно подвергать сомнению то, что налоговые системы стран ЕС-15 и дальше будут становиться все более похожими между собой, а тенденции развития мирового налогообложения будут накладываться на процесс европейской экономической и финансовой конвергенции.

Основная наша задача — доказать, что движущей силой налоговой гармонизации является стремление высокоразвитых стран ЕС оптимизировать свои фискальные системы и на данной основе создать фундамент для построения налогообложения объединенной Европы. Причем мы исходим из суждений о направленности налоговой оптимизации не столько на то, чтобы не допустить отток капитала в менее экономически развитые европейские страны, которые активно используют либеральные стратегии фискального регулирования (но пока не устранили многочисленные институциональные барьеры на пути перемещения факторов производства по своей территории¹), сколько на содействие росту ВВП в условиях достижения качественно нового уровня в социально-экономическом развитии.

Нужно отметить, что западноевропейские страны ведут поиски новых, более эффективных в современных условиях хозяйствования, налоговых механизмов или заимствуют прогрессивный опыт налогообложения других стран. Но в ЕС-15 очень осторожно подходят к налоговым трансформациям: пытаются инкорпорировать новые механизмы налогообложения в налоговую систему так, чтобы не допустить дестабилизации отлаженного функционирования экономики и государственных финансов^{1,2},

¹ Борко Ю. Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2004. — № 7. — С. 19.

² Каждая страна с развитой рыночной экономикой заинтересована в экономическом росте и “здоровых” государственных финансах как предпосылке сохранения (приобретения) ею статуса высокоразвитого государства мира. А странам еврозоны нужно удерживать дефицит бюджета в рамках 3 % ВВП еще и потому, что кризисные явления функционирования их государственных финансов представляют угрозу для стабиль-

сужая тем самым рамки налогового регулирования. По сути, большинство налоговых реформ в странах с развитой рыночной экономикой сводится к совершенствованию национального фиска. Даже если коренные изменения в налогообложении могут позитивно повлиять на динамику ВВП и государственные финансы в перспективе (осуществить количественные расчеты этого влияния *ex ante* очень сложно), то в краткосрочном промежутке времени следует ожидать некоторое замедление экономического развития, связанное с адаптацией субъектов рынка к новой налоговой среде¹. Учитывая это, страны Западной Европы часто проявляют налоговую инерцию — не считают целесообразным рисковать достигнутым благополучием ради возможных позитивных экономических и фискальных эффектов в будущем^{*12}.

В то же время есть основания утверждать о четырех типичных фискальных моделях высокоразвитых стран ЕС: шведской, французской, немецкой и британской. Эти модели олицетворяют разные подходы к фискальному регулированию. Все страны Западной Европы сформировали свое налогообложение на базе разных комбинаций компонентов, присущих данным четырем фискальным моделям. Поэтому мы считаем, что анализ налоговой политики Швеции, Франции, Германии и Великобритании даст возможность очертить рамки налогообложения объединенной Европы ближайшего будущего, а сравнение европейских фискальных моделей с их заокеанскими аналогами позволит пролить свет на основные направления налоговой гармонизации.

Как видно из рис. 3.3.1, в 1955—2005 гг. Швеция, Франция, Германия и Великобритания аккумулировали в бюджетной системе большую, чем неевропейские высокоразвитые страны — США и Япония, долю ВВП. При этом, если Великобритания за последние полвека повысила уровень налогообложения с 30 до 37 % ВВП, Германия — с 31.6 до 38.8, Франция — с 33.5 до 44 % ,

ности евро. Фискальный кризис сразу в нескольких странах еврозоны может дискредитировать идею общей денежно-кредитной политики или вообще повлечь за собой крах ЕС.

¹Балицкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // Общество и экономика. — 2005. — №2. — С. 117—118

²Постсоциалистические страны ЕС, наоборот, охотно трансформируют налогообложение. Корректировка их налоговых систем обусловлена необходимостью приспособления налогового инструментария к условиям хозяйствования, которые постоянно меняются, приобретая все больше черт экономико-институциональной среды высокоразвитых стран ЕС.

то Швеция увеличила налоговую экспансию вдвое (учитывая то, что в 1990—2005 гг. произошли заметные изменения в направлении налоговой либерализации). США в 1955—2005 гг. придерживались позиции минимального расширения рамок финансовой деятельности государства (аккумулировали в бюджетной системе около 25—30 % ВВП), а Япония развивала либеральную налоговую стратегию, централизуя 17—32 % (в 2005 г. — 26,4 %) ВВП.

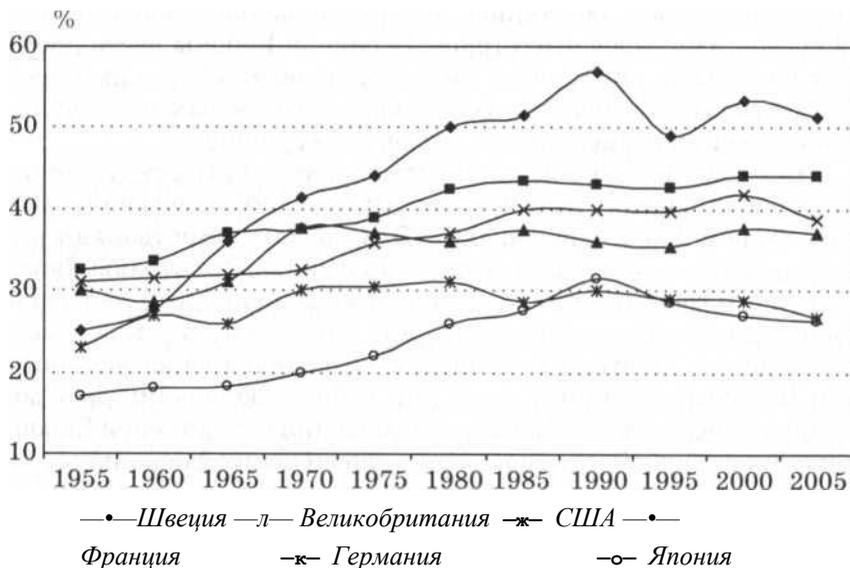


Рис. 3.3.1. Динамика уровня налогообложения в некоторых странах с развитой рыночной экономикой¹

Сегодня Великобритания, в отличие от США и Японии, осуществляет достаточно активное бюджетное финансирование экономических (связанных с развитием инфраструктуры и наращиванием потенциала отдельных отраслей экономики) и социальных программ. Германия уделяет больше внимания, чем Великобритания, развитию социальной составляющей функционирования государства, но не придает особого значения использованию

¹ По данным Long-term Trends in Tax Revenues of OECD member Countries 1955—1980. — Paris: OECD, 1981; Revenue Statistics of OECD Member Countries. — Paris: OECD, 2000; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007.

регуляторных возможностей капитальных расходов бюджета. Франция развивает разветвленный социальный сектор и при этом пытается сглаживать структурные диспропорции экономики посредством интервенций из бюджета. Швеция централизует более 50 % ВВП для финансового обеспечения выполнения государством его экономических функций и решения социальных задач.

Если пять лет назад можно было выделить скандинавскую, западноевропейскую и американскую фискальные модели¹, то сегодня рамки между скандинавским и западноевропейским налогообложением настолько размыты, что данное деление стало ретроспективой. Стратегию перераспределения через бюджетную систему 50—55 % ВВП (“скандинавского” фиска) в последнее время применяют только Швеция и Дания, а другие высокоразвитые страны ЕС централизуют 35—45 % ВВП (представляют “западноевропейский” фиск), придерживаясь “британской”, “немецкой”, “французской” или “шведской” фискальной концепции. Лишь “американский” фиск, предусматривающий налоговую экспансию на уровне 25—30 % ВВП, до сих пор олицетворяет минимальное вмешательство государства в социально-экономические процессы (его практикуют США и Япония). Правда, фиск Ирландии, которая в 2005 г. аккумулировала в бюджетной системе 30,8 % ВВП, больше напоминает британскую, чем американскую, фискальную модель^{1 2}.

Главный вывод, вытекающий из динамики уровней налогообложения Швеции, Франции, Германии, Великобритании, США и Японии, заключается в том, что европейская интеграция сопровождается региональной налоговой конвергенцией, но не оказывает определяющего воздействия на развитие мирового налогообложения. Продолжается своеобразная борьба между объединенной Европой с ее желанием ограничить функционирование свободного рынка эффективным вмешательством государства в социально-экономические процессы и остальными высокоразвитыми странами мира, которые убеждены в большей эффективности рыночного саморегулирования, чем финансовой деятельно

¹ Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін; за наук. ред. В. Федосова. — К. : КНЕУ, 2002. — С. 236—237.

² Наименее экономически развитые постсоциалистические страны ЕС удерживают более низкий, чем 30 %, уровень налогообложения временно, до расширения базы налогообложения прямыми налогами и социальными платежами.

сти государства. Вместе с тем, недавнее сужение рамок налоговой экспансии в Швеции, Германии, США и Японии наталкивает нас на мысль об усилении либеральных тенденций в развитии мирового налогообложения. Вероятнее всего, эра масштабной фискальной корректировки государством социально-экономической системы уже прошла, а шведская фискальная модель, придав ощутимый импульс развитию налоговых систем западноевропейских стран, так и не станет господствующей в ЕС и мире.

Более заметны различия между фискальными сферами Швеции, Франции, Германии, Великобритании, США и Японии по соотношению отдельных налогов и налоговых платежей в структуре налогообложения (рис. 3.3.2). Данные различия дают возможность охарактеризовать национальные подходы к использованию фискальных возможностей и регуляторного потенциала перераспределения ВВП.



Рис. 3.3.2. Доли отдельных налогов и налоговых платежей в ВВП Швеции, Франции, Германии, Великобритании, США и Японии в 2005 г.¹

¹ По данным: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007.

Доктрина развития социально ориентированной рыночной экономики в Швеции реализуется путем централизации около 33 % ВВП лишь за счет косвенного и подоходного налогообложения. Но это не противоречит интересам налогоплательщиков, поскольку за счет перераспределенных через бюджетную систему средств финансируются мероприятия, направленные на улучшение благосостояния нации. Закрепление основной фискальной нагрузки за косвенными и подоходным налогами создает условия для использования регуляторного потенциала налогообложения прибыли. Социальные платежи являются еще одним важным источником доходов государства, который, трансформируясь в процессе перераспределения ВВП в средство стимулирования совокупного спроса, обеспечивает экономический рост.

На развитие налоговой системы Франции влияют сильные позиции профсоюзного движения. Наиболее фискально эффективная составляющая налогообложения в этой стране — социальные платежи, значительная доля которых уплачивается субъектами рынка — работодателями. Увеличивающимся с усилением интеграции, но сравнительно незначительным, является фискальная направленность прямого налогообложения доходов физических лиц. Корпоративному налогу, как в Швеции, отводится роль регулирования предпринимательской активности, а принцип справедливости формирования и реализации налоговой политики нашел выражение в развитом налогообложении имущества. Более чем 15 % ВВП централизуется посредством косвенных налогов (в основном за счет введенного впервые именно во Франции НДС).

Структура налогообложения в Германии подобна французской, отличаясь лишь большей долей подоходного и меньшими долями косвенных и имущественных налогов в общем объеме налоговых поступлений. Причем в Германии подоходный налог, наоборот, постепенно превращается из одного из основных источников пополнения финансовых ресурсов государства в инструмент регулирования социально-экономических процессов, а налогообложение имущества на протяжении последних 50 лет не имело значительной фискальной роли. Особенностью налоговой сферы Германии является одинаковая нагрузка социальных платежей на работодателей и работников. Это означает, что построение налогообложения в этой стране осуществляется по принципу создания условий для активного развития экономики за счет сбалансирования интересов всех участников фискальных отношений.

Для налоговой системы консервативной Великобритании характерно закрепление ярко выраженной фискальной направлен

ности за косвенными и подоходными налогами. В то же время достаточно весомые фискальные задачи возлагаются и на социальное налогообложение, налогообложение прибыли и имущества. Бюджетное перераспределение ВВП обеспечивает функционирование развитой государственной социальной сферы, которая, по сути, представляет собой альтернативу институту социального страхования. При этом экономический рост в Великобритании не в последнюю очередь обусловлен стабильностью налоговой системы, структура которой за последние 40 лет трансформировалась лишь в направлении смещения фискальных акцентов от подоходного к корпоративному и косвенному налогообложению¹.

США активно используют фискальный потенциал подоходного налога, не прибегают к существенному расширению рамок социального налогообложения, отдают предпочтение стратегии умеренной фискальной эффективности корпоративного налога и не избегают развития налогообложения имущества. Но, в отличие от стран Западной Европы, США не считают целесообразным закладывать весомые фискальные задачи в налогообложение процессов потребления. Такая налоговая структура свидетельствует о желании этой страны закрепить основную налоговую нагрузку за относительно обеспеченными слоями общества и одновременно создать благоприятную налоговую среду для предпринимательства как предпосылки роста ВВП.

Фискальная сфера Японии ориентирована не столько на финансирование традиционных базовых и экономических расходов государства, сколько на поддержку высоких социальных стандартов посредством развития системы социального страхования. Фискальная эффективность отчислений в государственные социальные фонды в Японии вдвое выше, чем косвенных налогов или подоходного налога. Эта страна активно использует регуляторные возможности налогообложения прибыли и фискальный потенциал налогов на имущество.

То, что для Швеции, Франции и Германии характерна значительная доля косвенных налогов в структуре налогообложения, можно объяснить налоговой унификацией в ЕС. Выравнивание фискальной эффективности корпоративного и имущественного налогов в шести анализируемых странах свидетельствует о мировой тенденции либерализации налогообложения капитала. Уси

¹ *Львовчкін С.В.* Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання / С.В. Львовчкін. — К. : Нац. культура і наука, 2003. — С. 203—204.

ление фискальной роли социальных платежей во Франции, Германии, Швеции и Японии мы считаем признаком склонности данных стран к налоговым реформам, направленным на повышение эффективности функционирования социально-экономической системы за счет улучшения благосостояния среднего класса и наименее обеспеченных общественных групп. Насколько эти три тенденции развития налогообложения связаны между собой и как они будут влиять на построение налоговых систем стран Западной Европы — это вопросы, ответы на которые позволяют очертить рамки европейского налогообложения будущего.

Еще в середине 30-х годов прошлого века косвенные налоги обеспечивали не более 30 % налоговых поступлений во всех сегодня высокоразвитых странах мира. Специфические и универсальные (налог с продаж, налог с оборота) акцизы в этот период, искажая конкурентную среду хозяйствования и замедляя научно-технический прогресс, не способствовали прогрессу в социально-экономическом развитии и воспринимались обществом как проявление налоговой дискриминации. Но во время и после окончания Второй мировой войны европейские страны начали ощущать острую потребность в фискальных ресурсах для финансирования военных мероприятий и восстановления разрушенной экономики. В таких условиях нельзя было рассчитывать на значительные поступления прямых налогов, а поэтому пришлось смириться с негативными последствиями усиления фискальной роли косвенного налогообложения и параллельно вести поиски более совершенных его форм. Мы даже считаем, что неизвестно, какими были бы современные налоговые системы большинства стран мира, если бы послевоенный фискальный кризис в Западной Европе не подтолкнул к разработке нейтрального по воздействию на социально-экономические процессы НДС. Данный налог, заменив налог с оборота и налог с продаж, быстро стал одним из основных источников пополнения бюджета большинства европейских стран и дал возможность закрепить за специфическими акцизами не столько фискальные задачи, сколько роль инструмента сглаживания социальной дифференциации общества и регулятора потребления определенных товаров.

США, Япония и другие заокеанские страны в послевоенный период не ощущали потребности в аккумулировании значительных объемов фискальных ресурсов и продолжали развивать традиционное для себя косвенное налогообложение. В отличие от западноевропейских стран, которые были вынуждены реформировать налоговые системы, они не стали рисковать экономической и

фискальной стабильностью. Правда, со временем большинство из них (кроме США и Австралии) ввели НДС, не отменяя другие универсальные акцизы и не придав косвенным налогам такой, как западноевропейские страны, фискальной направленности. Общественное мнение о существенном регрессивном воздействии налогообложения потребления на цены в данных странах оказалось настолько устойчивым, что сторонникам НДС пришлось признать свое поражение.

Вместе с тем страны Западной Европы усиливали фискальные позиции НДС и косвенных налогов в целом. Как оказалось, прогрессивные формы косвенного налогообложения могут обеспечивать надежную финансовую базу функционирования государства вне зависимости от конъюнктуры и в условиях тенизации экономических отношений (от косвенных налогов сложнее уклониться, чем от прямых). И если США с их фискально ориентированным прямым налогообложением довольно быстро свернули кейнсианские реформы макроэкономического регулирования, то западноевропейские страны, имея стабильные поступления НДС, прониклись идеей сглаживания экономического цикла. Проявилась закономерность: чем больше государство брало на себя фискальных обязательств, тем больше повышалась ставка НДС. С момента введения НДС до сих пор его ставка в Финляндии увеличилась с 11 до 22 %, Германии — с 10 до 19, Великобритании — с 10 до 17,5 %*.

Повышение ставок указало на способность НДС углублять социальную дифференциацию общества и актуализировало поиски путей смягчения его регрессивного влияния на цены. И эта проблема была решена: большинство стран Западной Европы (кроме Дании) ввели сниженные ставки НДС для социально значимых товаров и услуг. Причем наибольшее развитие идея дифференциации ставок налога приобрела во Франции — стране, склонной к использованию многочисленных исключений наряду с налогообложением на общих основаниях. Понятно и то, что осуществленные по одинаковым принципам реформы косвенного налогообложения послужили отправной точкой налоговой унификации. Частичный отход при введении прогрессивных новаций от национальных традиций взимания налогов и налоговых платежей соз-

¹ Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение: учеб. для вузов* / В.Г. Пансков, В.Г. Князев. — М. : МЦФЭР, 2003. — С. 223; *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway* // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 66.

дал благоприятную среду для региональной налоговой конвергенции.

Вместе с тем не стоит надеяться, что разрыв между стандартными ставками НДС 17,5 % в Великобритании и 25 % в Швеции уменьшится в ближайшее время. Швеция, не планируя радикальной корректировки фискального регулирования, вряд ли будет ослаблять фискальные позиции налога, который практически не реагирует на изменения фазы экономического цикла. А Великобритания, хотя с углублением интеграции меньше будет учитывать налоговую политику своего ныне активного торгового партнера США, но, на наш взгляд, не станет увеличивать стандартную ставку НДС выше современной ставки в Германии. Более “закоренелыми” являются национальные традиции обложения специфическими акцизами. Если сегодня уже удалось достичь прогресса в гармонизации перечня подакцизных товаров, то ставки акцизов в Швеции, Франции, Германии и Великобритании различаются. И, вероятнее всего, эта ситуация также существенно не изменится в ближайшей перспективе. Единственное, что можно утверждать, — страны Западной Европы не будут заимствовать опыт косвенного налогообложения США и Японии, а неевропейские высокоразвитые страны, даже если и усилят фискальные позиции (введут) НДС, еще длительный период не смогут синхронизировать развитие своего косвенного налогообложения с ЕС.

Несмотря на то, что еще 50 лет назад подоходный налог обеспечивал львиную долю доходов бюджетной системы всех стран с развитой рыночной экономикой, сегодня его доля в структуре налогообложения Швеции, Франции, Германии и Великобритании является меньшей, нежели доля косвенных налогов. Эти изменения произошли не столько в связи с пересмотром подходов западноевропейских стран к прямому налогообложению доходов физических лиц (подоходный налог вошел в налоговую систему стран капиталистического мира несколько веков назад и “оброс” многочисленными национальными традициями взимания), сколько вследствие усиления фискальных позиций НДС. Кроме того, в условиях заметного регрессивного влияния на цены косвенного налогообложения подоходный налог стал своеобразным противовесом, который должен препятствовать углублению социальной дифференциации общества. Данный налог, как ни один другой налог или налоговый платеж, ассоциируется с соблюдением выведенного А. Смитом принципа справедливости в налогообложении, а поэтому всегда будет фискально эффективным.

Лишь в Японии — экономически развитой стране Востока, которая развивает рыночную экономику на институциональной основе преваляирования коллективных ценностей над индивидуальными, подоходный налог не приобрел характерного для Запада развития. США, наоборот, закрепили за подоходным налогообложением основные фискальные обязательства, неохотно прибегают к его существенному реформированию и пытаются его совершенствовать при корректировке концепции макроэкономического регулирования. Общим для прямого налогообложения индивидуальных доходов в Швеции, Франции, Германии, Великобритании, США и Японии является прогрессия, которая отличается по количеству разрядов шкалы и значениям налоговых ставок, но приобретает все больше похожих черт. Кроме того, эти страны ввели похожие социальные льготы при взимании подоходного налога.

После апробации кейнсианских рецептов экономической политики и расширения теневого сектора все страны с развитой рыночной экономикой начали уменьшать налоговую нагрузку на высокие доходы. Было доказано, что государственное хозяйствование иногда оказывается менее эффективным, нежели рыночный перелив капитала, а поэтому следует снижать максимальные ставки и упрощать прогрессивный механизм взимания подоходного налога, способствуя таким образом активизации частного инвестирования. С начала 90-х годов XX в. по сегодняшний день предельная ставка налога снизилась в Японии с 70 до 37 %, Франции — с 65 до 40, США — с 50 до 40 % . При этом количество разрядов шкалы налогообложения сократилось с 15 до 4, с 12 до 4 и с 14 до 5 соответственно¹. Параллельно были введены социальные льготы, которые предусматривали возможность вычета из облагаемого налогом дохода определенных расходов (на учебу в высших учебных заведениях, лечение и т. д.). Подоходное налогообложение приобрело нетипичные для себя черты регулирования направлений использования дохода. Кроме того, широкое использование регуляторного потенциала необлагаемого налогом минимума превратило налог с доходов физических лиц в социально справедливый налог, плательщиками которого являются преимущественно средний класс и состоятельные слои общества.

¹ Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение : учеб, для вузов / В.Г. Пансков, В.Г. Князев. — М. : МЦФЭР, 2003. — С. 224; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007.*

Вместе с тем системы подоходного налогообложения Швеции, Франции, Германии и Великобритании существенно различаются. Швеция тяготеет к использованию высоких ставок и сложного прогрессивного механизма взимания налога, который дополняет предоставление социальных льгот. Франция предусмотрела возможность многочисленных вычетов из облагаемого дохода, установила высокий необлагаемый налогом минимум и широкий диапазон ставок подоходного налога. Основными элементами прямого налогообложения доходов физических лиц в Германии являются необлагаемый налогом минимум и резкая прогрессия. Великобритания, наоборот, перешла к прогрессивному механизму взимания подоходного налога по двум ставкам (20 и 40 %). В таких условиях об унификации подоходного налогообложения речь не идет. Мы считаем, что усиление либеральных тенденций в развитии мирового налогообложения вынудит немного снизить ставки и упростить механизм взимания налога в Швеции, а Франция постепенно откажется от широкого применения налоговых льгот социальной направленности. Соответственно, гармонизация подоходного налогообложения в ЕС если и произойдет, то в очень отдаленной перспективе и параллельно с конвергенцией прямого налогообложения во всех странах мира.

Корпоративный налог утвердился как один из основных источников пополнения финансовых ресурсов государства в период Второй мировой войны. Но уже через несколько лет после ее окончания было замечено, что налогообложение прибыли может регулировать рыночный перелив капитала и определять тенденции развития инвестиционных процессов в целом. Произошел переход от использования преимущественно фискального потенциала налога к наращиванию его регуляторных возможностей. Причем такое изменение ориентиров налоговой политики в связи с отсутствием “укоренившихся” традиций налогообложения прибыли наблюдалось во всех высокоразвитых странах мира. Швеция, Франция, Германия, Великобритания, США и Япония ввели наряду с достаточно высокой ставкой корпоративного налога систему налоговых льгот.

Льготы в обложении налогом прибыли в каждой стране соответствовали сформировавшимся национальным экономико-институциональным условиям. Германия выбрала стратегию активного развития ускоренной амортизации. Франция ввела общие и частичные (в том числе в форме налоговых каникул) преференции. Одни льготы применялись для содействия развитию отдельных отраслей экономики и направлений предпринимательства,

другие — с целью наращивания экономического потенциала депрессивных территорий. Великобритания меньше, чем Германия и Франция, прониклась идеей развития преференционного налогообложения. Ее налоговые льготы (ускоренная амортизация, налоговый кредит, сниженные ставки налога) были направлены преимущественно на стимулирование научно-технического прогресса. Еще менее активно развивался льготный инструментарий налогообложения прибыли в Швеции. Эта страна не считала целесообразным существенное ослабление фискальных позиций корпоративного налога. США ввели восходящую шкалу налога в зависимости от размера дохода субъектов рынка (для содействия развитию малого и среднего бизнеса), а также ускоренную амортизацию и инвестиционные налоговые скидки. В Японии основным льготным механизмом налогообложения прибыли стала дифференциация ставок налога.

Кризис кейнсианской теории и стремительная глобализация снова вынудили пересмотреть подходы к корпоративному налогообложению. С одной стороны, актуализировалась потребность наращивания частных инвестиций, а с другой — капитал как наиболее мобильный фактор производства начал перетекать в страны с более благоприятной с экономической точки зрения налоговой средой и простым налоговым законодательством. Стратегия установления высокой ставки налога и разветвленной системы налоговых льгот была заменена построением нейтральной модели налогообложения прибыли, которая предусматривала сочетание низкой ставки налога с умеренным развитием льготного инструментария¹. Только с начала 90-х годов XX в. и до 2007 г базовая ставка корпоративного налога в Германии снизилась с 56 до 38,7 %, Франции — с 45 до 34,4, Швеции — с 52 до 28, США — с 45 до 30 %^{1 2}. Страны, которые более активно развивали льготное налогообложение прибыли, больше других сузили сферу применения льгот.

Безусловно, нейтральное корпоративное налогообложение по низкой ставке способствует росту инвестиций в условиях отла

¹ *Никитин С.* Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, А. Никитин, М. Степанова // *Мировая экономика и международн. отношения.* — 2000. — № 11. — С. 48.

² *Пансков В.Г.* *Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В.Г. Пансков, В.Г. Князев.* — М.: МЦФЭР, 2003. — С. 223—224; *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books.* — 2007. — P. 92.

женного функционирования социально-экономических систем высокоразвитых стран. Но даже им не всегда целесообразно поддерживать достигнутую стабильность. Время от времени следует инициировать прогрессивные изменения, которые обеспечат прогресс в социально-экономическом развитии. А для этого нужны налоговые льготы инновационно-инвестиционной направленности. На наш взгляд, в дальнейшем налоговые льготы снова получат широкое распространение, но на качественно новой основе — содействия научно-техническому прогрессу и внедрению экологических технологий. При этом развитие европейской интеграции будет определять направления гармонизации налогообложения прибыли, а глобализация будет побуждать к еще большему выравниванию фискальной эффективности корпоративного налога во всех странах мира. Правда, вероятнее всего, механизмы его взимания в государствах Западной Европы и неевропейских странах будут отличаться больше, чем внутри ЕС-15.

Налогообложение имущества за последние 80 лет существенно ослабило свои фискальные позиции¹, но мы не стали свидетелями его унификации в ЕС и глобальной конвергенции. Имущественные налоги, будучи одной из самых давних и укоренившихся составляющих налоговых систем, имеют немало традиций взимания и в каждой стране по-разному обеспечивают соблюдение принципов экономической эффективности и социальной справедливости в процессе перераспределения ВВП^{1,2}. Несмотря на то, что мировая конкуренция за размещение капитала вынудила снизить налоговую нагрузку на объекты собственности, национальные механизмы налогообложения имущества остались практически неизменными. Мы даже считаем, что относительно незначительная фискальная роль имущественных налогов и дальше не будет побуждать к активным поискам путей их реформирования. Они останутся своеобразным ореолом “консервирования” национальных традиций налоговой политики, а трансформироваться будут более фискально эффективные формы налогообложения, как, например, социальные платежи.

Социальное налогообложение начало развиваться во второй половине прошлого века и в короткие сроки утвердилось как один

¹ Вишневський В.П. Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід / В.П. Вишневський, В.Д. Пекіна // Фінанси України. — 2007. — №11 — С. 48

² Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В.М. Мельник. — К.: Комп'ютерпрес, 2006. — С. 84—87.

из основных способов пополнения финансовых ресурсов государства. Большинство стран с развитой рыночной экономикой сразу восприняли идею создания за счет вкладов субъектов рынка — работодателей и граждан — наемных работников государственных социальных фондов, расходы которых имеют целевое назначение: содержание граждан преклонного возраста и других слоев нетрудоспособного населения, финансовая поддержка на случай болезни и при потере работы. Вместе с тем если высокоразвитые страны континентальной Европы установили широкие рамки социального налогообложения, то США и Великобритания с их скептическим отношением к увеличению социальных расходов выбрали стратегию умеренной фискальной эффективности социальных платежей. Япония заняла промежуточную между Западной Европой и США позицию, выстроив фискальное регулирование на базе создания благоприятной налоговой среды хозяйствования с одновременным предоставлением широкого спектра социальных гарантий.

Активное развитие социального налогообложения выявило его способность не только решать социальные проблемы, но и искажать воспроизводственные процессы. Так, во-первых, социальные платежи работников, которые вычитаются из их заработной платы, как правило, по пропорциональному принципу, углубляют социальную дифференциацию общества. Введение наряду с прогрессивным подоходным налогообложением пропорционального социального налогообложения населения усложнило задачу построения социально справедливого фиска. Во-вторых, социальные платежи работодателей, закладываемые в себестоимость продукции, уменьшают прибыльность бизнеса. В связи с этим государства с достаточно низкой нагрузкой социальных платежей на субъектов рынка могут развивать более конкурентоспособную экономику по сравнению со странами с более фискально ориентированным социальным налогообложением работодателей. Соответственно, нарушение баланса между экономическими и социальными приоритетами формирования и реализации налоговой политики может привести к замедлению роста ВВП.

Каждая страна ЕС пытается нейтрализовать воздействие негативных эффектов социального налогообложения. Германия, закрепив одни из самых больших в мире обязательств по уплате социальных платежей за работниками, установила высокий уровень необлагаемого налогом минимума и низкую минимальную ставку в подоходном налогообложении, а также выбрала стратегию достаточно низкой фискальной эффективности корпоратив

ного налога. Франция использует прогрессию в социальном налогообложении и активно развивает льготное налогообложение прибыли. Швеция придерживается позиции несколько меньшей, чем во Франции, фискальной эффективности социальных платежей работодателей, одного из наиболее фискально ориентированных в мире подоходного налогообложения и развивает нейтральное корпоративное налогообложение по относительно низкой ставке. Великобритания минимизировала нагрузку социальных платежей как на работников, так и на работодателей. Правда, на наш взгляд, в перспективе Франция и Германия немного снизят ставки социального налогообложения (с целью повышения своей конкурентоспособности на рынках промышленной продукции), а Великобритания, наоборот, все больше интегрируясь в европейское экономическое пространство, усилит фискальные позиции социальных платежей. При этом конвергенция социального налогообложения в ЕС будет происходить на фоне менее активного развития института государственных социальных фондов в других высокоразвитых странах мира.

И в заключение добавим, что современное развитие налоговых систем Швеции, Франции, Германии и Великобритании, тенденции налоговой гармонизации и развития мирового налогообложения — это лучшие ориентиры для разработки долгосрочной стратегии трансформации фискальной сферы новых стран ЕС, а также Украины, которая стремится принять участие в интеграционных процессах.

Раздел 4

НАЛОГОВЫЕ ТРАНСФОРМАЦИИ В НОВЫХ СТРАНАХ - УЧАСТНИЦАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

- 4.1. Стратегии построения систем налогообложения Кипра и Мальты.*
- 4.2. Постсоциалистические модели активной налоговой экспансии.*
- 4.3. Либеральные налоговые реформы в странах Балтии, Словакии и Румынии.*

4.1. Стратегии развития систем налогообложения Кипра и Мальты

Кипр и Мальта сегодня установили приблизительно такой же уровень перераспределения ВВП, как Испания, Греция и Португалия. Эти небольшие страны с развитой рыночной экономикой — новые участницы ЕС, с одной стороны, не ощущают особых проблем с организацией эффективной финансовой деятельности государства, а с другой — пытаются максимально использовать либеральные налоговые инструменты для содействия наращиванию экономического потенциала и сокращения, благодаря этому, своего отставания по уровню социально-экономического развития от высокоразвитых и среднеразвитых стран ЕС-15. Кипр и Мальта, будучи средиземноморскими островами, достаточно продолжительное время развивали преимущественно индустрию туризма и лишь в последние десятилетия, с осознанием необходимости проведения структурных трансформаций для улучшения благосостояния населения и преимуществ участия в интегрированном европейском рынке, выбрали стратегический курс на раз

витие социально-экономических систем западноевропейского образца.

Сначала, для того чтобы активизировать предпринимательство и привлечь извне значительные объемы капитала, Кипр и Мальта использовали офшорные технологии — создали чрезвычайно благоприятную налоговую среду хозяйствования. И, нужно отметить, такое фискальное решение быстро дало ожидаемый результат. В этих двух островных государствах начали массово регистрироваться даже те субъекты рынка, которые вели финансово-хозяйственную деятельность на территории континентальной Европы. Для предпринимательских структур это была возможность снизить налоговую нагрузку на бизнес, а для офшорных юрисдикций — увеличить доходную базу бюджетов в результате расширения базы налогообложения. Значительная часть бюджетных ресурсов Кипра и Мальты направлялась на финансирование структурных реформ, что в комплексе с активным развитием частного предпринимательства (в том числе с привлечением иностранного капитала) создало предпосылки для продолжительного роста ВВП на основе позитивных трансформационных сдвигов.

Правда, эти два государства превратились также в центры “отмывания” капитала, а их фискальные стратегии начали представлять угрозу для функционирования государственных финансов стран Западной Европы (налогообложение последних одно из наиболее фискально ориентированных в мире). Кроме того, Кипр и Мальта сразу провозгласили использование офшорных технологий временной мерой — катализатором, который должен способствовать достижению качественно нового уровня социально-экономического развития, что позволило им быстро вступить в ЕС и ЭВС. Присоединение к данным интеграционным образованиям (предусматривает определенный уровень гармонизации фискальных систем стран-претендентов с фискальными системами западноевропейских стран) было определено Кипром и Мальтой отправным моментом их дальнейших социально-экономических трансформаций и базовым элементом в разработке стратегии наращивания экономического потенциала в перспективе. Нужно также отметить, что страны ЕС-15, защищая свои экономические интересы, воспользовались ситуацией — выдвинули требование по проведению этими двумя государствами налоговых реформ (возвращению к традиционной модели фискального регулирования) в качестве условия ускорения процесса их евроинтеграции.

В 1995—1999 гг. Кипр и Мальта удерживали уровень налогообложения в рамках 25—28 % ВВП, а начиная с 2000 г. расширяли финансовую деятельность государства (рис. 4.1.1). Усиление налоговой экспансии в этих странах происходило синхронно, и уже в 2005 г. (после вступления в 2004 г. в ЕС) они почти достигли среднего показателя уровня перераспределения ВВП в ЕС-27 и ЭВС-13. Причем ни одна другая страна— в настоящее время участница ЕС — в 1995—2005 гг. не повышала уровень налогообложения больше чем на 8 % (максимальное расширение финансовой активности государства в Западной Европе было зафиксировано в Португалии на уровне 3,4 %). Мы считаем, что такая стремительная налоговая экспансия, хотя и позволила Кипру и Мальте уже в 2008 г. присоединиться к еврозоне, но, вместе с тем, вызвала снижение темпов роста их ВВП¹. Даже в среднеразвитых странах с достаточно толерантным отношением общества к постоянным (в соответствии с изменениями экономико-институциональной среды) налоговым трансформациям радикальные изменения в налогообложении дестимулируют предпринимательскую инициативу^{1 2 3}.

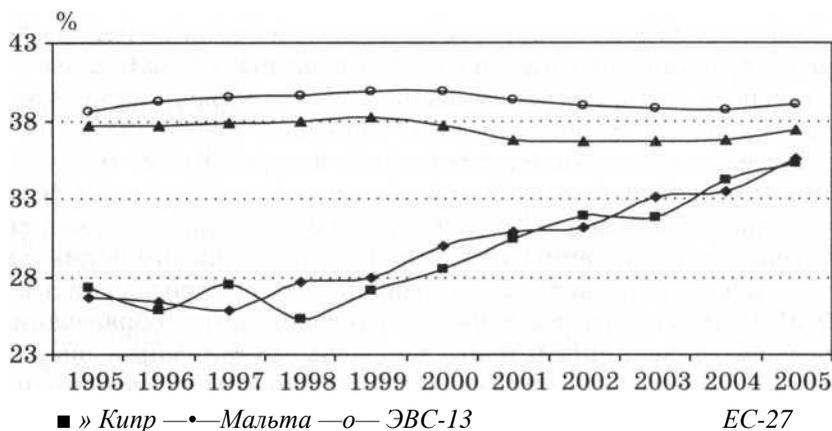


Рис. 4.1.1. Динамика уровня налогообложения на Кипре, Мальте и в группах стран ЕС³

¹ В 2004—2005 гг. темпы экономического роста на Кипре и на Мальте были одними из самых низких в ЕС.

² Балацкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // Общество и экономика. — 2005. — №2. — С. 118.

³ Построен по данным, приведенным в приложении А.

Остается надеяться, что дальнейший переход Кипра и Мальты от оффшорных стратегий к интегрированному рыночному саморегулированию будет мягче, а с углублением интеграции им удастся улучшить макроэкономическую динамику. Причем, на наш взгляд, данным странам не стоит дальше повышать уровень перераспределения ВВП. Отдаленность от континентальной Европы — это фактор, который осложняет привлечение иностранного капитала, а следовательно, требует значительной либерализации налогообложения. Кроме того, меньший, чем в странах Западной Европы, показатель ВВП на душу населения не позволяет Кипру и Мальте формировать и реализовывать налоговую политику по образцу высокоразвитых стран. В фискальном регулировании этим государствам — новым участникам ЕС следует ориентироваться прежде всего на оптимизацию соотношения налогов и налоговых платежей в структуре налогообложения.

Эффективные ставки налогообложения процессов потребления на Кипре и Мальте в 2005 г. были приблизительно одинаковыми по величине и меньше средних показателей по ЕС-15, ЭВС-13 и ЕС-27 (табл. 4.1.1). Причем стандартная ставка НДС на Мальте была на 3 процентных пункта выше, чем на Кипре.

Таблица 4.1.1. Ставки налогов на потребление на Кипре, Мальте и в группах стран ЕС в 2005 г., %

Страны	Эффективная ставка налогообложения процессов потребления	Стандартная ставка НДС	Сниженные ставки НДС
Кипр	19,3	15	5
Мальта	19,2	18	5
ЕС-15	22,6	×	×
ЭВС-13	21,8	×	×
ЕС-27	22,1	×	×

* *Источник:* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 66, 306.

Кипр и Мальта развивают одни из самых фискально эффективных в ЕС-27 системы косвенного налогообложения, обеспечивая свыше 20 % поступлений косвенных налогов за счет таможенных пошлин и других косвенных налогов, которые закладываются в себестоимость продукции. Кипр, несмотря на установле

ние минимальной в ЕС стандартной ставки НДС*¹, развивает наиболее фискально эффективное среди стран с развитой рыночной экономикой налогообложение НДС и, кроме того, активно использует фискальные возможности акцизов. Ставки акцизного налогообложения нефтепродуктов в Кипре самые низкие на территории интеграционного образования. Доля НДС и акцизов в ВВП Мальты составляет немного меньшую величину по сравнению с Кипром. Мальта установила более низкие, чем у большинства стран ЕС, ставки акцизов на горючее и слабоалкогольные напитки, но возлагает достаточно весомые фискальные задачи на акцизное налогообложение табачной продукции. Кипр и Мальта используют одну сниженную (5 %) и нулевую ставки НДС для социально значимых групп товаров и услуг.

Эффективные ставки налогообложения труда в этих странах более чем на 10 % ниже средних показателей по ЕС-15, ЭВС-13 и ЕС-27, а разница между их стандартными ставками корпоративного налога составляет 15 процентных пунктов (табл. 4.1.2). Кроме того, Кипр и Мальта развивают похожие системы прогрессивного подоходного налогообложения с более низкой, нежели в большинстве стран Западной Европы, максимальной ставкой налога.

Таблица 4.1.2. Ставки прямых налогов и социальных платежей на Кипре, Мальте и в группах стран ЕС в 2005 г., % *

Страны	Эффективная ставка налогообложения труда	Максимальная ставка подоходного налога	Стандартная ставка корпоративного налога
Кипр	24,6	30	10
Мальта	22,1	35	35
ЕС-15	36,6	х	30,1
ЭВС-13	36,8	х	30
ЕС-27	35,2	х	26,3

*Источник: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 92, 307,308.

Кипр возлагает наименьшие в ЕС фискальные задачи на прямое налогообложение индивидуальных доходов и социальное на-

¹ До 1 июля 2002 г. стандартная ставка НДС составляла 10 %, с 1 июля 2002 г. до 1 января 2003 г. — 13 %.

логообложение работников. Он ввел три ставки подоходного налога: 20, 25, 30 %^x. Однако вследствие того, что доходы граждан до 17 086 евро освобождаются от налогообложения, значительная часть населения не уплачивает подоходный налог. Доходы от капитала облагаются налогом на пропорциональной основе по ставке 20 % . На Кипре поступления социальных платежей работодателей почти вдвое превышают поступления подоходного налога и втрое — поступления социальных платежей работников. При этом совокупная ставка социального налогообложения работодателей составляет 8 % . Данная страна в 2005 г. занимала 22-ю позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности социальных платежей.

Еще меньшая доля социальных платежей в ВВП характерна для Мальты. Эта страна аккумулирует одинаковые объемы поступлений социальных платежей работодателей и наемных работников. Причем ставка социального налогообложения для работодателей и работников составляет 10 % , а для самозанятых — 15 % . Установлена максимальная сумма трудовых доходов самозанятых, подлежащих социальному налогообложению. В 2005 г. Мальта использовала прогрессивный механизм взимания подоходного налога по шести ставкам^{1 2}, особенные подходы к налогообложению доходов физических лиц — резидентов и нерезидентов, полученных за ее границами, а также налоговым кредитам (преимущественно в отношении налогообложения дивидендов). Но, несмотря на то, что фискальная эффективность подоходного налога в Мальте в 2005 г. была вдвое выше по сравнению с Кипром, эта страна занимала последнее место в ЕС по показателю эффективной ставки налогообложения труда.

В 1995—2007 гг. Кипр и Мальта использовали разные подходы к налогообложению прибыли. Причем, если в 1995—1999 гг. средняя базовая ставка корпоративного налога в ЕС была приблизительно такой же, как на Мальте, то в 2000—2002 гг. — близкой по величине к стандартной ставке налогообложения прибыли на Кипре (рис. 4.1.2). Мальта, в отличие от других европейских стран с развитой рыночной экономикой, в 1995—2007 гг. сочетала 35 % -ю базовую ставку корпоративного налога (в 2005 г. лишь

¹ В 1991—2003 гг. — 20, 30 и 40 % .

² С 1 января 2007 г. Мальта уменьшила количество ставок подоходного налога до четырех: 0, 15, 25 и 35 % . По ставке 0 % облагаются налогом индивидуальные доходы до 7600 евро, а по ставке 35 % — свыше 15 663 евро.

в Германии и Италии стандартная ставка налогообложения прибыли была выше) с разветвленной системой налоговых льгот. Кипр в 1995—1999 гг. удерживал базовую ставку налога на уровне 25 %, в 2000 г. немного повысил налоговую нагрузку на прибыль субъектов рынка, облагаемых налогом на общих основаниях, а с 2003 г. выбрал стратегию развития нейтрального корпоративного налогообложения по низкой ставке. В 2005—2007 гг. стандартная ставка корпоративного налога на Кипре была самой низкой в ЕС. Правда, в 2005 г. по показателю фискальной эффективности налогообложения прибыли Кипр почти догнал Люксембург, а Мальта занимала четвертую позицию в ЕС после Люксембурга, Кипра и Чехии.

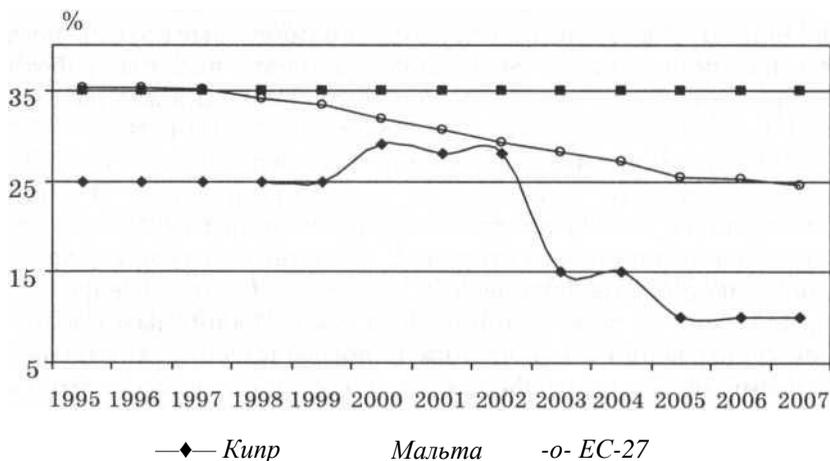


Рис. 4.1.2. Динамика стандартной ставки корпоративного налога на Кипре, Мальте и по ЕС-27 в целом¹

Мальта в корпоративном налогообложении ввела налоговые кредиты для субъектов рынка, выплачивающих и получающих дивиденды. Причем налоговые кредиты предоставляются в объемах, эквивалентных сумме дивидендов. В этой стране также практикуется уменьшение облагаемой налогом прибыли на величину потерь прошлых периодов и расходов инвестиционного характера, а доходы от прироста капитала облагаются корпоративным налогом на общих основаниях по ставке 35 %. Еще одной особенностью налогообложения капитала в Мальте является одна

¹ Построен по данным, приведенным в приложении В.

из наибольших в ЕС фискальная ориентированность имущественных налогов.

Кипр также ставит достаточно весомые фискальные задачи по отношению к имущественным налогам (в ЕС лишь в Великобритании, Дании и Ирландии их доля в налоговых поступлениях выше). Несмотря на то, что основным налоговым элементом поощрения предпринимательства на Кипре с 2003 г. служит низкая ставка корпоративного налога, эта страна не отказалась от предоставления отдельных налоговых льгот для морского транспорта и субъектов рынка, инвестирующих в развитие собственного бизнеса.

Современные налоговые структуры Кипра и Мальты мы считаем близкими к оптимальным как с точки зрения обеспечения финансовой базы функционирования государства, так и с позиций создания благоприятной налоговой среды хозяйствования в сложившихся экономико-институциональных условиях. То, что свыше 45 % налоговых поступлений обеспечивают косвенные налоги, позволяет избежать значительного снижения доходов бюджетов в период ухудшения экономической конъюнктуры, а сравнительно незначительная нагрузка прямых налогов и социальных платежей на предпринимательский сектор и население не является дестимулирующим фактором развития легальной экономики. Однако со временем, по мере углубления сотрудничества между “новыми” и “старыми” членами ЕС, Кипру и Мальте придется постепенно отказаться от офшорных стратегий¹, перейти к еще более сходному с западноевропейским фискальному регулированию и, естественно, модифицировать налоговые структуры.

Правда, на наш взгляд, этим двум островным государствам целесообразно сохранить современные фискальные позиции косвенного налогообложения. И для того, чтобы не допустить снижения поступлений НДС вследствие оттока наиболее чувствительного к изменениям налоговой среды капитала, необходимо будет повысить стандартные ставки данного налога. В ближайшей перспективе одним из основных направлений налоговой политики Кипра и Мальты должно стать постепенное смещение фискальных акцентов от налогообложения капитала в сторону налогообложения труда. Этим странам следует немного расширить перераспределительные возможности социального (преимущественно работодателей) и подоходного налогообложения. Либеральная

¹ В противном случае им не избежать замедления роста ВВП вследствие “выпадения” из интеграционных процессов.

модель налогообложения прибыли позволит им избежать значительного уменьшения поступлений корпоративного налога. Причем Мальте, вероятнее всего, придется позаимствовать опыт корпоративного налогообложения Кипра. Но даже в условиях значительного повышения уровня социально-экономического развития эти страны — новые участницы ЕС — будут пытаться хотя бы частично сохранить свою экономическую и фискальную идентичность.

4.2. Постсоциалистические модели активной налоговой экспансии

Страны постсоциалистического пространства — новые участницы ЕС — вынуждены использовать несколько иные, по сравнению со странами с развитой рыночной экономикой, подходы в фискальном регулировании. Ведь, во-первых, в условиях постсоциалистического хозяйствования нельзя ожидать высокой эффективности не так давно сформированной системы рыночного саморегулирования, а также необходимо предоставлять государству достаточно широкие полномочия по корректировке социально-экономических процессов. Во-вторых, недостаток опыта организации финансовой деятельности государства при рыночных преобразованиях увеличивает риск принятия ошибочных фискальных решений и таким образом создает ограничения в расширении налоговой экспансии (неэффективное аккумулирование значительного объема налоговых поступлений и его трансформация в общественные блага дестимулирует развитие легальной экономики и вызывает распространение теневизации экономических отношений). В-третьих, структурные перекосы постсоциалистического хозяйствования требуют определенного уровня либерализации налогообложения. Постсоциалистические страны должны использовать максимальное количество, на первый взгляд несовместимых, фискальных инструментов, которые позволят уменьшить их отставание в социально-экономическом развитии от ЕС-15.

Выбор стратегии фискального регулирования усложняют также постоянные (объективные) изменения экономико-институциональной среды. Постсоциалистические страны, в отличие от государств с развитой рыночной экономикой, часто вынуждены вно

суть существенные изменения в налоговое законодательство. Если для стран Западной Европы первоочередным приоритетом при формировании и реализации налоговой политики является соблюдение критерия стабильности, то для стран Центральной и Восточной Европы (ЦВЕ) — критерия гибкости¹. Стабильное, но уже неадекватное условиям хозяйствования, налогообложение является дестимулирующим фактором роста ВВП. Правда, чрезмерный радикализм в фискальном регулировании также не стимулирует предпринимательскую инициативу (даже если устанавливается близкое к оптимальному соотношение рыночного саморегулирования и финансовой деятельности государства). В постсоциалистических (среднеразвитых) странах субъекты рынка толерантно воспринимают налоговые нововведения, но не могут эффективно функционировать при радикальных изменениях финансовых потоков^{1 2}.

Всем странам ЦВЕ — новым участницам ЕС пришлось столкнуться со многими трудностями при формировании рыночных социально-экономических систем, не удалось избежать значительной тенезации экономики и надлежащим образом провести все намеченные реформы. Но наибольших успехов в реализации рыночных преобразований достигли Словения, Венгрия, Чехия, Польша и Словакия. Эти государства сегодня экономически более развиты по сравнению с другими постсоциалистическими странами, а поэтому могут по примеру среднеразвитых стран ЕС-15 установить достаточно широкие рамки налоговой экспансии без угрозы замедления роста ВВП. Правда, такую возможность используют лишь Словения (в 2007 г. присоединилась к ЭВС), Венгрия, Чехия и Польша. Болгария, наоборот, в начале рыночных преобразований была ввергнута в пучину продолжительного экономического кризиса и сегодня является одной из наименее экономически развитых стран ЕС. Однако она также стремится расширить сферу вмешательства государства в социально-экономические процессы. Ее фискальная стратегия — создать предпосылки для экономического роста посредством устранения в кратчайшие сроки “законсервированных” структурных диспропорций и явлений транзитивного хозяйствования.

¹ *Крисоватий А.И.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І. Крисоватий. — Т. : Кап-бланш 2005 — С. 136—141

² *Балацкий Е.* Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // Общество и экономика. — 2005. — №2. — С. 118.

В 1995—2005 гг. Словения и Венгрия удерживали уровень налогообложения на отметке, близкой к среднему показателю по ЭВС (рис. 4.2.1). Венгрия, осуществив либеральную налоговую реформу, в 1998—2005 гг. не прибегала к заметной коррекции рамок налоговой экспансии, а Словения после снижения в 1996—

1997 гг. уровня налогообложения реализовала налоговую политику, которая обеспечила опережающий рост финансовой базы функционирования государства по сравнению с ростом ВВП¹. В Польше в 1996—2004 гг. наблюдалась тенденция к снижению уровня налогообложения, а в 2005 г. произошло расширение налоговой экспансии. Чехия, установив в 1995 г. самый низкий среди стран “четверки” уровень перераспределения ВВП, в 1996—

1998 гг. углубила либеральную налоговую реформу, в 2002—2004 гг. начала расширять рамки финансовой деятельности государства, а в 2005 г. снизила уровень налогообложения до 36,3 % ВВП. Болгария в 2001—2002 гг. ограничила налоговую экспансию, но в 2003 г. изменила стратегию фискального регулирования и в 2005 г. почти догнала по уровню перераспределения ВВП Чехию.

В Словении в 2004—2006 гг. при уровне налогообложения около 40 % ВВП и выполнении условий Пакта стабильности наблюдался динамический экономический рост^{1,2}. Это указывает на достижение ею заметного прогресса в развитии эффективной рыночной социально-экономической и фискальной систем. То, что Болгарии в 2002—2005 гг. в условиях расширения налоговой экспансии почти на 5 процентных пунктов удалось сохранить одни из самых высоких в ЕС темпы роста ВВП³, можно объяснить удачным наложением ее фискальной стратегии на тенденции восста-

¹ В условиях рыночных трансформаций повышение уровня перераспределения ВВП может быть не только следствием внесения изменений в налоговое законодательство. В постсоциалистических странах заработная плата и объемы потребления (поступления подоходного налога, социальных платежей и налогов на потребление) часто растут более быстрыми темпами, чем ВВП.

² Среднегодовой темп экономического роста в Словении составлял 4,5 %, в то время, как самые высокие показатели прироста ВВП в ЕС-15 были зафиксированы в Ирландии и Люксембурге на уровне 5 и 4,4 % (Статистический ежегодник Украины за 2006 год / под ред. О.Г. Осауленко. — К. : Консультант, 2007. — С. 538).

³ В 2004—2006 гг. среднегодовой темп экономического роста в Болгарии составлял 6,3 %.

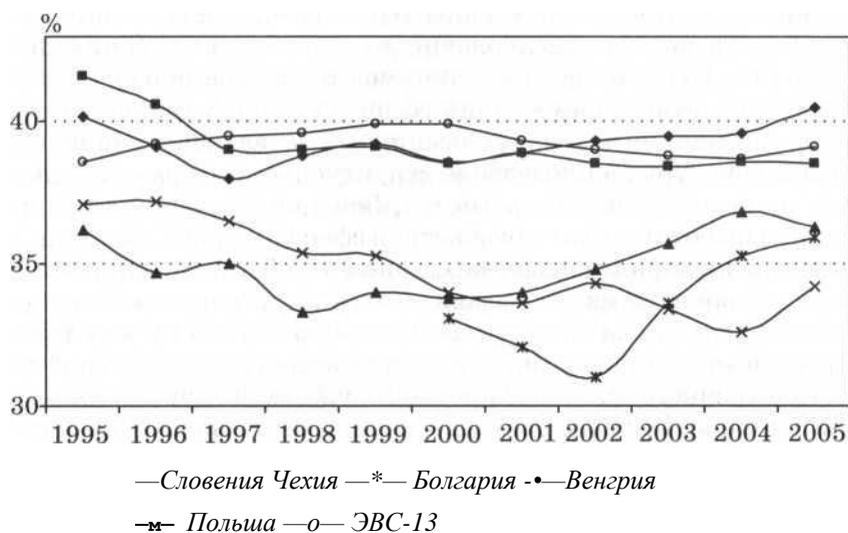


Рис. 4.2.1. Динамика уровня налогообложения в постсоциалистических странах ЕС с относительно широкими рамками налоговой экспансии и странах ЭВС¹

новительного экономического развития^{1 2}. В то же время проблемы с выполнением Венгрией, Чехией и Польшей маастрихтских критериев по ограничению дефицита бюджета и (или) доли государственного долга в ВВП позволяют нам утверждать о допущенных ими ошибках в фискальном регулировании. Мы считаем, что эти страны не избежали просчетов даже в выборе современного соотношения рыночного саморегулирования и финансовой деятельности государства. Венгрия, Чехия и Польша после успешного перехода к рыночному хозяйствованию (в условиях экономического роста) имели возможность, как Словения, “оздоровить” государственные финансы и вступить в ЭВС, но не сделали этого.

В отличие от стран с развитой рыночной экономикой, постсоциалистическим странам не всегда удается сформировать структуру расходов бюджетной системы, способствующую росту ВВП. Достаточно часто, пытаясь достичь западноевропейского уровня

¹ Построен по данным, приведенным в приложении А.

² Страны, в которых в начале рыночных трансформаций произошло значительное углубление экономического кризиса, сегодня имеют возможность быстро наращивать ВВП за счет загрузки не задействованных продолжительное время производственных мощностей.

социальных стандартов, страны ЦВЕ провозглашают приоритетом бюджетное финансирование многочисленных социальных программ. Причем нередко принимаются решения о бюджетной поддержке функционирования сформированной еще во времена социалистического хозяйствования разветвленной социальной инфраструктуры, а проведение структурных реформ откладывается на перспективу. В частности, Венгрия осуществляла повышение заработных плат в бюджетной сфере и социальных выплат, несмотря на дефицит бюджета свыше 9 % ВВП¹. Словения, наоборот, осознав негативное воздействие гипертрофированного социального сектора на макроэкономическую динамику в условиях отраслевых диспропорций экономики и институциональной слабости рыночного саморегулирования, уже взяла курс на сокращение социальных расходов и увеличение инвестиционной составляющей государственного бюджета^{1 2}. Среди стран “четверки” лишь Чехия в 2003 г. трансформировала более 10 % фискальных ресурсов в капитальные расходы³. В этой стране до глобального кризиса наблюдался динамический экономический рост⁴.

Еще более сложной задачей для Словении, Венгрии, Чехии, Польши и Болгарии является оптимизация использования фискально-регуляторного потенциала налогообложения. В условиях сравнительно низких показателей ВВП на душу населения⁵ этим странам нужно создать более благоприятную, чем в высокоразвитых западноевропейских странах, налоговую среду хозяйствования. Кроме того, значительная теневизация экономических отношений вынуждает их развивать надежные налоговые механизмы финансового обеспечения функционирования государства.

¹ Гесць В.М. Політика економічного зростання на основі розширення внутрішнього споживання та її наслідки / В.М. Гесць // Фінанси України. — 2007. — № 9. — С. 15—19.

² Князев Ю.К. Налоговая реформа в Словении / Ю.К. Князев // Финансы. — 2007 — № 11 — С. 37

³ Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А.М. Соколовська // Фінанси України. — 2006. — № 9. — С. 71

⁴ В 2004—2005 гг. среднегодовой темп роста ВВП составлял 5,2 %.

⁵ В 2004 г. ВВП на душу населения в Словении составлял 18,8 тыс. дол. США, Венгрии— 14,3 тыс., Чехии— 16,8 тыс., Польши — 11,7 тыс., Болгарии — 7,7 тыс. дол. США против среднего показателя 11 высокоразвитых стран ЕС 30,6 тыс. дол. США (Статистический ежегодник Украины за 2005 год / под ред. О. Г. Осауленко. — К. : Консультант, 2006. — С. 562).

Согласно данным табл. 4.2.1 в Словении и Болгарии эффективные ставки налогообложения процессов потребления выше среднего показателя по ЕС-15, а в Венгрии и Польше — ниже среднего показателя по ЕС (Чехии). Все анализируемые страны ввели сниженные ставки НДС для социально значимых товаров и услуг при возложении достаточно весомых фискальных задач на налогообложение НДС по стандартной ставке.

*Таблица 4.2.1. Ставки налогов на потребление в постсоциалистических странах ЕС с высоким уровнем налогообложения и группах стран ЕС в 2005 г., % **

Страны	Эффективная ставка налогообложения процессов потребления	Стандартная ставка НДС	Сниженные ставки НДС
Словения	24,5	20	8,5
Венгрия	20,4	25	15; 5
Чехия	22,1	19	5
Польша	19,8	22	7; 3
Болгария	24,6	20	7
ЕС-15	22,6	×	×
ЭВС-13	21,8	×	×
ЕС-27	22,1	×	×

**Источник:* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 66, 306.

Словения в 2005 г. занимала пятую позицию в ЕС-27 по показателю фискальной эффективности косвенных налогов и НДС. Причем НДС вошел в ее налоговую систему лишь в 1999 г.¹ Доля акцизов в ВВП Словении, несмотря на их достаточно низкие ставки, выше, чем в среднем по Западной Европе. Подакцизными товарными группами являются: уголь, газ, нефть, алкогольная и табачная продукция, а также электроэнергия (с 2007 г.). Кроме того, Словения аккумулирует достаточно большие объемы поступлений таможенных пошлин и других косвенных налогов, закладываемых в себестоимость продукции. Болгария, как и Словения, установила стандартную ставку НДС на уровне 20 %, но занимает первую позицию в ЕС по показателю его фискальной эффектив

¹ До 1999 г. в Словении взимался налог с продаж.

ности. В Болгарии сниженная ставка НДС применяется лишь в отношении отдельных услуг гостиниц. Кроме того, эта одна из наименее экономически развитых постсоциалистических стран является лидером в ЕС по показателю фискальной эффективности акцизов (5 % ВВП). При этом ставки акцизного налогообложения нефтепродуктов и табачных изделий в Болгарии удерживаются на достаточно низком (для стран Европы) уровне.

Чехия установила наименьшую среди анализируемых пяти стран стандартную ставку НДС и в 2005 г. занимала 19-ю позицию в ЕС по показателю его фискальной эффективности. Чехия активнее, по сравнению со Словенией, развивает акцизное налогообложение, но не придает особого значения использованию фискального потенциала таможенных пошлин и других косвенных налогов, закладываемых в себестоимость продукции. Доля косвенных налогов в ВВП Чехии одна из наименьших в ЕС. Венгрия, наоборот, развивает одну из наиболее фискально эффективных в Европе систем косвенного налогообложения. Эта страна, как Дания и Швеция, в 2005 г. удерживала самую высокую в мире стандартную ставку НДС, но, в отличие от них, активно использовала регуляторный потенциал дифференциации его ставок¹. В Венгрии доля акцизов в ВВП немного меньше, чем в Словении. Польша установила достаточно высокую стандартную ставку НДС и занимает третью позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности акцизов. В 2005 г. Польша применяла, наряду с двумя сниженными, нулевую ставку НДС (в отношении книг).

Среди анализируемых пяти стран лишь в Болгарии в 2005 г. эффективная ставка налогообложения труда была меньше среднего показателя по ЕС (табл. 4.2.2). Все страны развивали прогрессивное подоходное налогообложение и установили более низкие, чем в среднем на территории интеграционного образования, стандартные ставки корпоративного налога.

Высокая эффективная ставка налогообложения труда в Чехии обусловлена прежде всего возложением ею одних из наибольших в ЕС, после Франции и Германии, фискальных задач на социальное налогообложение. Причем поступления социальных платежей работодателей в Чехии почти втрое превышают поступления социальных платежей работников и более чем вдвое — поступления подоходного налога. Совокупная ставка социального налогообложения работодателей составляет 35 %, работников — 12,5 %.

¹ 1 сентября 2006 г. стандартная ставка НДС была уменьшена до 20 %, а сниженная ставка 15 % — отменена.

Таблица 4.2.2. Ставки прямых налогов и социальных платежей в постсоциалистических странах ЕС с относительно высоким уровнем налогообложения и в группах стран ЕС в 2005 г., % *

Страны	Эффективная ставка налогообложения труда	Максимальная ставка подоходного налога	Эффективная ставка налогообложения капитала	Стандартная ставка корпоративного налога
Словения	38,5	50	—	25
Венгрия	40,5	38	—	17,5
Чехия	41,3	32	23,2	26
Польша	35,5	40	22,2	19
Болгария	34,2	24	—	15
ЕС-15	36,6	x	32,0	30,1
ЭВС-13	36,8	x	30,4	30
ЕС-27	35,2	x	27,3	26,3

*Источник: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 92, 307, 308.

Самозанятые уплачивают отчисления в государственные социальные фонды в размере 47,5 % половины дохода после вычета расходов. Чехия в 2005 г. использовала четыре ставки подоходного налога, наименьшие из которых составляли 15 и 20 % ¹, максимальная — 32 %.

Венгрия также развивает одно из наиболее фискально эффективных в ЕС-27 социальное налогообложение работодателей и придает гораздо меньшее значение использованию фискального потенциала социальных платежей работников. Правда, в отличие от Чехии, Венгрия аккумулирует почти вдвое меньшие поступления социальных платежей работников по сравнению с поступлениями подоходного налога (в 2005 г. занимала 16-ю позицию в ЕС по показателю его фискальной эффективности). Подоходное налогообложение Венгрии в 2005 г. базировалось на прогрессии из двух ставок 18 и 38 % ^{1 2}, разветвленной системе налоговых кредитов для плательщиков, доход которых не превышал 15,6 тыс. евро, а также предусматривало налогообложение дивидендов и

¹ С 1 января 2006 г. — 12 и 19 %.

² В 2006 г. Венгрия снизила максимальную ставку подоходного налога до 36 %.

доходов от прироста капитала на пропорциональной основе по ставкам 25 и 35 %.

Словения в 2005 г. лидировала в ЕС по показателю фискальной эффективности социальных платежей работников, возлагая одни из наименьших среди постсоциалистических стран ЕС фискальные задачи на социальные платежи работодателей. Совокупная ставка социального налогообложения работников составляла 22,1 %, работодателей — 16,1 %. Кроме того, Словения занимала 17-ю позицию в ЕС по показателю доли подоходного налога в ВВП. Эта страна использовала прогрессивный механизм налогообложения большей части доходов населения по пяти ставкам в диапазоне 16—50 %^{1 2}, систему социальных вычетов из облагаемого налогом дохода и пропорциональный механизм налогообложения доходов от капитала.

В Польше, как и в Словении, поступления социальных платежей работников превышают поступления социальных платежей работодателей. Причем Польша в 2005 г. занимала 8-ю позицию в ЕС после Чехии и Словении по показателю фискальной эффективности социального налогообложения в целом, 20-ю — по показателю фискальной эффективности социальных платежей работодателей и 22-ю — по показателю фискальной эффективности подоходного налога. Польша установила три ставки прогрессивного подоходного налогообложения в отношении большинства видов дохода — 19, 30 и 40 %, не придавая особого значения развитию системы социальных налоговых льгот. Дивиденды в этой стране подлежат обложению подоходным налогом по ставке 19 %. Болгария, наоборот, выбрала стратегию превалирования фискальной роли социальных платежей работодателей над фискальной значимостью социального налогообложения работников и подоходного налога³. Болгария заметно отстает от “четверки” по показателю совокупной доли социальных платежей в ВВП и закладывает еще меньшие фискальные задачи, как Польша, в прямое налогообложение индивидуальных доходов. Минимальная ставка по

¹ Словения постепенно снижала ставки отчислений в государственные социальные фонды работодателей, а в 2009 г. вообще их отменила (*Князев Ю.К.* Налоговая реформа в Словении / Ю.К. Князев // *Финансы*. — 2007. — № 11. — С. 37).

² В 2007 г. Словения уменьшила количество ставок подоходного налога до трех: 16, 27 и 41 %.

³ До 2010 г. нагрузка социальных платежей на работодателей и работников постепенно выравнивалась.

доходного налога в Болгарии составляет 20 %, максимальная — 24 %¹.

Все анализируемые страны в 1995—2007 гг. корректировали стандартную ставку корпоративного налога (рис. 4.2.2). Правда, Словения и Венгрия больше других придерживались принципа стабильности при построении своих нейтральных систем налогообложения прибыли, а Чехия, Польша и Болгария прибегали к значительным трансформациям взимания налога на общих основаниях. Чехия снижала базовую ставку корпоративного налога почти синхронно со снижением средней ставки в ЕС. Польша, вначале тяготея к высокой ставке налога и разветвленной системе инвестиционных налоговых льгот, с 2004 г. развивает либеральную модель налогообложения прибыли по стандартной ставке 19 % . Болгария в 1999—2007 гг. снизила базовую ставку налога с 40 до 10 %.

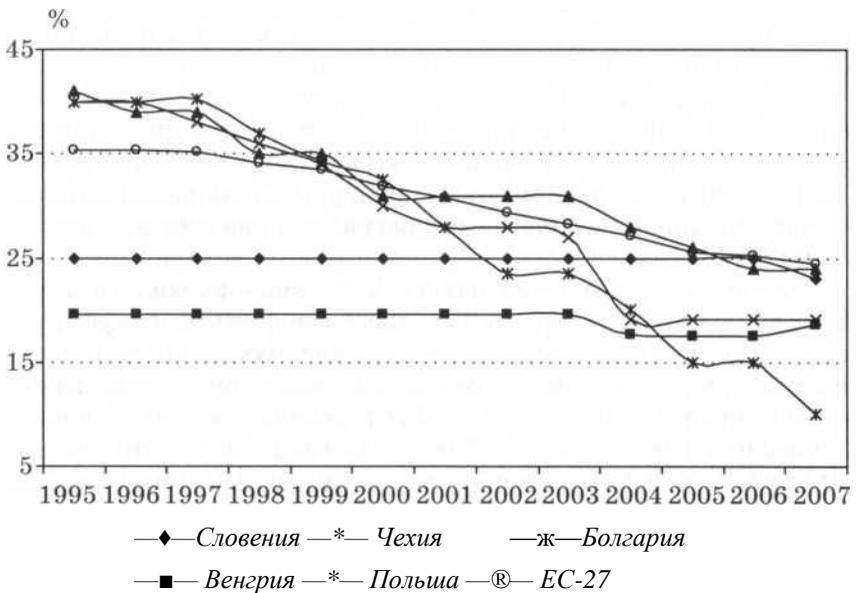


Рис. 4.2.2. Динамика стандартной ставки корпоративного налога в постсоциалистических странах ЕС с относительно высоким уровнем перераспределения ВВП и по ЕС-27 в целом²

¹ Еще в 1998 г. максимальная ставка подоходного налога в Болгарии составляла 40 %.

² Построен по данным, приведенным в приложении В.

Меньшая, чем в среднем по ЕС-15, ЭВС-13 и ЕС-27, эффективная ставка налогообложения капитала в Чехии обусловлена прежде всего тем, что эта страна, несмотря на третье место на территории объединенной Европы по показателю фискальной эффективности корпоративного налога, закладывает сравнительно незначительные фискальные задачи на налогообложение имущества. Налоги на имущество в Чехии формируют около 0,5 % налоговых поступлений. Эта страна выбрала стратегию достаточно низкой стандартной ставки налогообложения прибыли и ограниченного количества инвестиционных налоговых льгот. Основные из них — сниженная ставка налога 5 % для инвестиционных и пенсионных фондов и налогообложение дивидендов по ставке 15 %. Словения установила приблизительно такую же, как Чехия, стандартную ставку корпоративного налога¹, но более активно использует льготные налоговые инструменты инвестиционной направленности. Словения ввела сниженную ставку налогообложения прибыли 10 % для субъектов рынка, которые функционируют на территории специальной экономической зоны, и ставку 0 % — для инвестиционных и пенсионных фондов, а также страховых компаний. Эта страна в 2005 г. занимала 15-ю позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности корпоративного налога и аккумулировала, как и Венгрия, Польша и Болгария, немного больше 1 % налоговых поступлений за счет налогообложения имущества.

Венгрия удерживает базовую ставку корпоративного налога на уровне ниже 20 % и развивает наименее фискально эффективное среди пяти анализируемых стран налогообложение прибыли. Венгрия практикует использование системы инвестиционных налоговых кредитов и вычетов из базы налогообложения корпоративным налогом. Польша в 2005 г. занимала 18-ю позицию в ЕС по показателю доли корпоративного налога в ВВП. Ее налогообложение прибыли базируется на стандартной ставке налога 19 % и более узком, чем в Венгрии, применении инструментария инвестиционных налоговых льгот (ускоренной амортизации, налоговых кредитов, особых режимов налогообложения для субъектов рынка, которые функционируют в 14 специальных экономических зонах, и т. д.). Болгария сегодня больше других стран ЦВЕ - новых участниц ЕС, прониклась идеей либерализации нейтрального корпоративного налогообложения и установила самую

¹ В 2008 г. стандартная ставка корпоративного налога в Словении составляла 22 %, в 2009 г. — 21 % . а с 2010 г. составляет 20 %.

низкую на территории континентальной Европы стандартную ставку налога. Впрочем, в 2005 г. Болгария занимала 14-ю позицию в ЕС, после Люксембурга, Кипра, Чехии, Мальты, Испании, Дании, Швеции, Нидерландов, Греции, Бельгии, Ирландии, Финляндии и Великобритании, по показателю доли корпоративного налога в ВВП.

На наш взгляд, больших успехов в оптимизации использования фискально-регуляторного потенциала налогообложения среди пяти анализируемых стран достигла Словения. Она установила более широкие, чем высокоразвитые Германия, Люксембург, Нидерланды и Великобритания, рамки налоговой экспансии и в то же время выбрала близкое к оптимальному в сложившихся экономико-институциональных условиях соотношение налогов и налоговых платежей в структуре налогообложения. То, что около 40 % от объема налоговых поступлений формируют поступления косвенных налогов, позволяет Словении аккумулировать в бюджете немалую долю доходов теневой экономики, а достаточно низкая совокупная нагрузка корпоративного налога и социальных платежей на субъектов рынка способствует активному развитию предпринимательства. Кроме того, Словения придерживается позиции ограничения социальной направленности налоговой системы и реализует налоговую политику посредством системных постепенных трансформаций. Правда, насстораживает стремление этой страны полностью переложить бремя социальных платежей на граждан. В условиях частичного сглаживания прогрессивного механизма взимания подоходного налога (даже при достаточно высоком уровне доходов населения) подобная реформа социального налогообложения приведет к углублению социальной дифференциации общества. После достижения существенных сдвигов в решении проблемы детенизации экономических отношений Словении будет целесообразно снизить ставки социальных платежей работников и возобновить социальное налогообложение работодателей.

Венгрия также установила высокий (для постсоциалистической страны) уровень перераспределения ВВП и сформировала достаточно рациональную налоговую структуру на основе закрепления основных фискальных задач за косвенными налогами. Но, на наш взгляд, Венгрии все-таки нужно немного уменьшить фискальную роль социальных платежей работодателей и ограничить социальную составляющую функционирования государства. Принятие такого фискального решения в комплексе с дальнейшим развитием либеральной системы налогообложения при

были позволят улучшить налоговую среду хозяйствования, а следовательно, достичь увеличения налоговых поступлений за счет расширения базы налогообложения. Прирост налоговых поступлений можно будет направить на увеличение капитальных расходов бюджета, создав предпосылки для экономического роста в перспективе. При этом не исключено, что посредством осуществления такой фискальной политики Венгрии удастся ограничить дефицит бюджета 3 % ВВП, снизить нагрузку государственного долга на экономику и вступить в ЭВС.

В Чехии наблюдается преобладание фискальной роли социальных платежей над фискальной ролью косвенных налогов, что в комплексе с достаточно высокой нагрузкой корпоративного налога на прибыль субъектов рынка частично нивелирует позитивное влияние активного развития экономической составляющей функционирования государства на динамику ВВП. Этой стране необходимо повысить стандартную и сниженную ставки НДС, снизить ставки социального налогообложения работодателей, расширить перечень инвестиционных льгот по корпоративному налогу¹, а также немного сместить фискальные акценты с социального налогообложения работников в сторону подоходного налогообложения. Безусловно, после достижения качественно нового уровня социально-экономического развития Чехия будет иметь возможность без ощутимых негативных последствий усилить фискальные позиции социальных платежей, но сегодня ей нужно использовать все доступные налоговые механизмы для содействия наращиванию экономического потенциала как условия оздоровления государственных финансов и присоединения к еврозоне. Кроме того, не обязательно сокращать расходы государственных внебюджетных фондов: их можно будет частично профинансировать за счет роста поступлений НДС.

Польше, на наш взгляд, также нужно пересмотреть фискальные задачи, возлагаемые на социальные платежи. Правда, в отличие от Венгрии и Чехии, ей следует снизить ставки социального налогообложения работников, повысить дифференцированные ставки НДС для компенсации фискальных потерь и немного снизить верхнюю границу дохода, подлежащую подоходному налогообложению по ставке 30 % . Принятие такого фискального решения переместит основную налоговую нагрузку на относительно обеспеченные слои общества. что в комплексе с построением либе

¹ Не все субъекты рынка в случае дальнейшего снижения стандартной ставки налога будут расширять свой бизнес.

ральной системы налогообложения субъектов рынка обеспечит динамический рост ВВП и формирование надежной финансовой базы выполнения государством возложенных на него функций.

То, что в Болгарии немногим более 50 % доходов бюджетной системы формируют поступления косвенных налогов, мы оцениваем позитивно. В условиях более узкой, нежели в среднеразвитых странах Западной Европы, базы налогообложения прямыми налогами и социальными платежами лишь развитое косвенное налогообложение может финансово обеспечить функционирование государства, которое приняло решение о расширении сферы своего вмешательства в социально-экономические процессы, установив достаточно высокий уровень перераспределения ВВП. Но в перспективе, после повышения уровня доходов населения и сужения теневого сектора экономики, для этой страны актуальным станет частичное смещение фискальных акцентов с косвенного в сторону подоходного налогообложения.

4.3. Либеральные налоговые реформы в странах Балтии, Словакии и Румынии

Пять постсоциалистических стран — Эстония, Латвия, Литва, Словакия и Румыния — установили самые низкие в ЕС уровни налогообложения. Словакия, осуществив достаточно успешный переход к рыночной модели хозяйствования и будучи одной из наиболее экономически развитых стран ЦВЕ, выбрала либеральную фискальную стратегию основным финансовым элементом содействия росту ВВП и, по сути, отложила решение проблемы улучшения качества социально-экономического развития (расширение сферы вмешательства государства во многом отличающиеся от западноевропейских воспроизводственные процессы) на более отдаленную перспективу. Эта страна, в отличие от Словении, Чехии, Венгрии и Польши, в экономической политике полагается прежде всего на корректирующие возможности своего достаточно эффективного, если сравнивать со странами Балтии, рыночного саморегулирования.

Эстония, Латвия и Литва, унаследовав от СССР неэффективные экономики и системы государственного управления (имея худшие, чем другие постсоциалистические страны ЕС-25, старто

вые возможности развития экономики в рыночной среде), установили умеренный уровень налогообложения, чтобы смягчить адаптацию предпринимательского сектора к рынку. И, следует отметить, в условиях либерализации налогообложения им удалось быстро преодолеть кризисные явления хозяйствования и начать наращивание экономического потенциала. Но странам Балтии, с одной стороны, еще нужно приложить немало усилий, дабы повысить эффективность своего рыночного саморегулирования до западноевропейского уровня, а с другой — не избежать необходимости повышения эффективности финансовой деятельности государства. В последнее время Эстония, Латвия и Литва удерживают достаточно низкий уровень налогообложения для поощрения предпринимательства и параллельно оптимизируют расходы бюджетной системы, пытаясь сгладить все еще заметные структурные перекосы в социально-экономическом развитии.

Румыния, как и Болгария, в начале рыночных преобразований пережила продолжительный экономический кризис и является одной из наименее экономически развитых стран ЕС (имеет очень ограниченные возможности расширения рамок налоговой экспансии). В то же время большие, чем в Словакии и даже странах Балтии, деформации рыночного хозяйствования требуют достаточно активного вмешательства румынского государства в социально-экономические процессы. Для обеспечения динамического роста ВВП Румынии необходимо финансово обеспечить решение многих трансформационных задач (устранение диспропорций отраслевой структуры экономики, реформирование социальной сферы, изменение институтов по мере утверждения рыночных отношений и т. д.). Фискальная стратегия Румынии — наиболее масштабная на территории объединенной Европы, но менее активная, чем в США, налоговая либерализация.

Как видно с рис. 4.3.1, Словакия еще в 1995 г. удерживала достаточно высокий уровень налогообложения, а до 2005 г. сузила рамки налоговой экспансии до 29,3 % ВВП. Эстония в 1995—2001 гг. провела либеральные налоговые реформы, а в 2002—2005 гг. не прибегала к существенным трансформациям налогообложения. Латвия в 1996 г. снизила уровень перераспределения ВВП, в 1997—1998 гг. расширила финансовую деятельность государства, а с 1999 г. вновь активно применяет либеральные инструменты в фискальном регулировании. Литва в 2005 г., как и десять лет назад, придерживалась позиции установления значительно меньшего, чем большинство стран ЭВС-13, уровня налогообложения. Румыния в 2001—2005 гг. аккумулировала в бюд-

жетной системе около 28 % ВВП. При этом, если в 1995 г. разница в рамках налоговой экспансии Словакии и Литвы составляла 11 процентных пунктов, то в 2005 г. отклонения между максимальным и минимальным уровнями налогообложения в пяти анализируемых постсоциалистических странах было чуть менее 3 процентных пунктов.

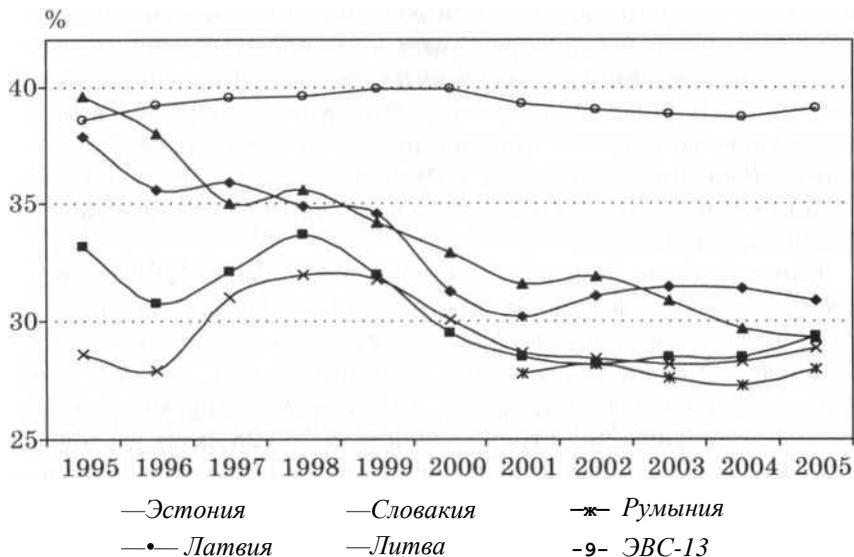


Рис. 4.3.1. Динамика уровня налогообложения в новых странах ЕС с узкими рамками налоговой экспансии и странах ЭВС¹

Самые высокие в ЕС в 2004—2006 гг. темпы роста ВВП в Эстонии и Латвии^{1 2} можно считать свидетельством удачного наложения их либеральных фискальных стратегий на тенденции динамического развития инновационно ориентированной экономики (при благоприятной конъюнктуре³). В то же время немного меньшие, чем в этих странах, темпы экономического роста в Литве⁴ в

¹ Построен по данным, приведенным в приложении А.

² Среднегодовой темп экономического роста в Эстонии составлял 9,8%, в Латвии— 9,9% (Статистический ежегодник Украины за 2006 год / под ред. О.Г. Осауленко. — К. : Консультант. 2007. — С. 538).

³ В 2009 г. в Латвии резко уменьшились объемы ВВП, что свидетельствует, в том числе, о фискальных просчетах.

⁴ В 2004—2006 гг. среднегодовой темп экономического роста в Литве составлял 7,6%, в то время как самые высокие показатели прироста

условиях самого низкого в ЕС-25 уровня налогообложения дают нам возможность высказать предположение о принятии ею не всегда оптимальных фискальных решений. То, что наиболее экономически развитая среди анализируемых стран Словакия до 2007 г. не выполняла условий Пакта стабильности¹, наталкивает нас на мысль о допущенных ею просчетах в выборе стратегии фискального регулирования. А относительно низкие для постсоциалистической страны, которая лишь в течение последних 8—9 лет начала наращивать экономический потенциал (не исчерпала полностью возможностей прироста ВВП за счет загрузки незадействованных во времена кризиса производственных мощностей), темпы экономического роста в Румынии* ^{1 2} могут быть следствием ограничения сферы вмешательства государства в социально-экономические процессы.

Как уже было отмечено в парагр. 4.2, страны ЦВЕ часто направляют огромные фискальные ресурсы на финансирование разветвленной социальной инфраструктуры и уделяют значительно меньшее внимание развитию экономической составляющей функционирования государства. Среди анализируемых четырех постсоциалистических стран — участниц ЕС-25 лишь в Словакии в 2003 г. расходы бюджета на экономическую деятельность составляли свыше 5 % ВВП³, а Румыния, установив самый низкий в ЕС уровень налогообложения и пытаясь в первую очередь достичь западноевропейского уровня социальных стандартов, имела возможность профинансировать только минимальный пакет трансформационных программ. Подобная социальная направленность развития фиска, особенно если происходит “консервирование” неэффективной отраслевой структуры экономики и транзитивной практики хозяйствования, может дестимулиро-

ВВП в ЕС-15 были зафиксированы в Ирландии и Люксембурге на уровне 5 и 4,4 %. В 2008—2009 гг. Литва также столкнулась с серьезными негативными последствиями мирового экономического кризиса.

¹ Это не помешало Словакии в 2009 г. вступить в ЭВС. Правда, нерешенные проблемы ее энергетической безопасности, как показали перебои со снабжением российским газом, свидетельствуют о нерациональной финансовой деятельности государства.

² В 2004—2006 гг. — 6,6 %.

³ *Соколовська А.М.* Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / *А.М. Соколовська* // *Фінанси України*. — 2006. — № 9. — С. 71.

вать экономический рост и тормозить процесс детенизации экономических отношений¹.

Вместе с тем, направления использования налоговых поступлений — это не единственный фактор, определяющий экономические стратегии и фискальное поведение налогоплательщиков. Еще одну серьезную угрозу для экономического роста представляет неоптимальное использование фискально-регуляторного потенциала налогообложения. С одной стороны, вследствие относительно низких показателей ВВП на душу населения Словакии, странам Балтии и Румынии нужно создать более благоприятную, нежели в высокоразвитых западноевропейских странах, налоговую среду хозяйствования². С другой стороны, большой теневой сектор экономики вынуждает постсоциалистические страны использовать надежные налоговые механизмы финансирования расходов бюджетной системы.

Среди анализируемых пяти стран лишь в Эстонии и Словакии эффективные ставки налогообложения процессов потребления в 2005 г. превышали средний показатель по ЕС (табл. 4.3.1). Все страны установили стандартную ставку НДС на уровне 18—19 %, а Словакия, как и Дания, не считала целесообразным использовать регуляторный потенциал дифференциации его ставок.

Таблица 4.3.1. Ставки налогов на потребление в постсоциалистических странах ЕС с низким уровнем налогообложения и группах стран ЕС в 2005 г., %*

Страны	Эффективная ставка налогообложения процессов потребления	Стандартная ставка НДС	Сниженные ставки НДС
Эстония	23,8	18	5
Латвия	20,4	18	5
Словакия	21,9	19	—

¹ Ни одной стране ЦВЕ не удалось избежать значительной тенизации экономики. Например, в Эстонии теневой сектор составляет около 18,5 % ВВП против 5,8 % ВВП в Австрии (*Scheider F Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences* / F. Scheider, D. Enste. — Wash., 2000).

² В 2004 г. ВВП на душу населения в Словакии составлял 12,2 тыс., Эстонии— 12,4 тыс., Латвии— 11,1 тыс., Литве— 11,9 тыс., Румынии — 7,4 тыс. дол. США против среднего показателя 11 по высокоразвитым странам ЕС 30,6 тыс. дол. США (Статистический ежегодник Украины за 2005 год / под ред. О. Г. Осауленко. — К. : Консультант, 2006. — С. 562).

Страны	Эффективная ставка налогообложения процессов потребления	Стандартная ставка НДС	Сниженные ставки НДС
Литва	16,9	18	9; 5
Румыния	18,5	19	9
ЕС-15	22,6	×	×
ЭВС-13	21,8	×	×
ЕС-27	22,1	×	×

*Источник: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 66, 306.

Достаточно высокая эффективная ставка налогообложения процессов потребления в Эстонии обусловлена тем, что она возлагает одни из наибольших в ЕС, после Болгарии, Дании, Кипра, Швеции и Словении, фискальные задачи на НДС, а также активнее, по сравнению со странами Западной Европы в целом, использует фискальные возможности акцизов. При этом ставки акцизного налогообложения алкогольных напитков, табачных изделий и нефтепродуктов в Эстонии являются одними из самых низких на территории объединенной Европы. Словакия, несмотря на более высокую, чем в Эстонии, стандартную ставку НДС и отсутствие его дифференцированных ставок¹, в 2005 г. занимала лишь 11-ю позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности данного налога. Доля акцизов в ВВП Словакии приблизительно такая же, как в Эстонии и Латвии. Вместе с тем Словакия не придает особого значения использованию фискального потенциала таможенных пошлин и других косвенных налогов, закладываемых в себестоимость продукции, и уступает большинству высокоразвитых стран ЕС по показателю доли косвенных налогов в ВВП.

Еще менее фискально эффективными, чем в Словакии, были косвенные налоги в Латвии. Эта страна, установив такие же, как в Эстонии, стандартную и сниженную ставки НДС^{1 2}, в 2005 г. вошла только во вторую десятку стран ЕС-27 по показателю доли данного налога в ВВП. В Латвии по сниженной ставке НДС облагается очень широкий перечень социально значимых товаров и

¹ До 2004 г. Словакия использовала стандартную ставку НДС 20 % и сниженную — 14 %.

² До 1 мая 2004 г. сниженная ставка НДС в Латвии составляла 9 %.

услуг. Другая балтийская страна — Литва в 2005 г. практиковала еще более активное, нежели Латвия, применение дифференциации ставок НДС и, кроме того, уделяла наименьшее внимание среди постсоциалистических стран ЕС использованию фискальных возможностей акцизов (преимущественно в отношении налогообложения нефтепродуктов и табачной продукции)¹. Литва занимала предпоследнюю позицию в ЕС, опередив лишь Испанию, по показателю эффективной ставки налогообложения процессов потребления и аккумулировала в бюджетной системе наименьшую на территории интегрированного рынка долю косвенных налогов. Румыния в 2005 г., хотя и опередила Словакию по показателю фискальной эффективности НДС, но менее активно, по сравнению с этой страной, развивала акцизное налогообложение и занимала 21-ю позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности косвенных налогов.

Среди пяти анализируемых стран только в Латвии и Литве эффективные ставки налогообложения труда в 2005 г. превышали средний показатель по ЕС (табл. 4.3.2). Эстония, Латвия, Литва, Румыния и Словакия, вразрез с налоговой практикой стран Западной Европы, ввели пропорциональный механизм взимания подоходного налога. Во всех этих странах эффективные ставки налогообложения капитала и стандартные ставки корпоративного налога были значительно ниже средних показателей по ЕС-27, ЕС-15 и ЭВС-13.

Таблица 4.3.2. Ставки прямых налогов и социальных платежей в постсоциалистических странах ЕС с низким уровнем налогообложения и группах стран ЕС в 2005 г., % *

Страны	Эффективная ставка налогообложения труда	Пропорциональная ставка подоходного налога	Эффективная ставка налогообложения капитала	Стандартная ставка корпоративного налога
Эстония	33,1	24	8,1	22
Латвия	36,2	25	7,8*	15
Словакия	33,7	19	14,4	19
Литва	35,9	33	11,4	15

¹ В 2007 г. Литва включила в перечень подакцизных товаров уголь, а с 2010 г. планировала ввести акцизное налогообложение электроэнергии и природного газа.

Страны	Эффективная ставка налогообложения труда	Пропорциональная ставка подоходного налога	Эффективная ставка налогообложения капитала	Стандартная ставка корпоративного налога
Румыния	26,7	16	—	16
ЕС-15	36,6	x	32,0	30,1
ЭВС-13	36,8	x	30,4	30
ЕС-27	35,2	X	27,3	26,3

¹ В 2004 г.

² *Источник*-. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 92, 307, 308.

Латвия возлагает одни из наибольших среди постсоциалистических стран ЕС фискальные задачи на подоходное налогообложение и избегает повышения фискальной роли социальных платежей. Подоходный налог в Латвии в 2005 г. взимался по достаточно высокой пропорциональной ставке 25 %. Правда, немало доходов населения (дивиденды, доходы от прироста капитала, выплаты из пенсионных фондов и т. д.) не подлежали подоходному налогообложению. Совокупная нагрузка подоходного налога и социальных платежей на физических лиц в Латвии была самой высокой среди анализируемых пяти стран. Ставка социального налогообложения работников составляла 9 %. Латвия в 2005 г. занимала 16-ю позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности социальных платежей работодателей. Субъекты рынка уплачивали социальные платежи по ставке 24,09 %. Эта страна использует верхнюю и нижнюю рамки дохода, подлежащего социальному налогообложению¹.

Литва, установив самую высокую на территории постсоциалистического пространства пропорциональную ставку прямого налогообложения заработной платы^{1 2} и, в отличие от Латвии, облагая налогом дивиденды, роялти, рентные доходы, доходы от прироста капитала, пенсионные выплаты и другие виды доходов

¹ *Таранов І.М.* Європейський досвід оподаткування: податкові технології Латвійської Республіки / І.М. Таранов // Світ фінансів. — 2007. — №4(13). — С. 170.

² В 2006—2008 г. Литва снизила ставку подоходного налогообложения до 24 %.

граждан по ставке 15%, в 2005 г. была лидером среди новых стран ЕС по показателю фискальной эффективности подоходного налога. Литва, как и Латвия, не придает особого значения развитию института государственных социальных фондов. Ставки социального налогообложения в Литве составляли 31 % для работодателей¹ и 3 % для работников. Эстония также удерживает нагрузку социальных платежей на физических лиц на минимальном уровне, но в 2005 г. занимала четвертое место в ЕС, после Франции, Швеции и Чехии, по показателю фискальной эффективности социальных платежей работодателей. Доля подоходного налога в ВВП Эстонии была приблизительно такой же по величине, как и в Латвии. Эстония установила достаточно высокий необлагаемый налогом минимум доходов граждан и постепенно снижала ставку подоходного налогообложения^{1,2}.

Словакия наиболее активно среди пяти анализируемых стран развивает социальное налогообложение. Она в 2005 г. занимала 11-ю позицию в ЕС по показателю фискальной эффективности социальных платежей работодателей и в большей степени, чем страны Балтии, использует фискальный потенциал социальных платежей работников. Словакия установила самую низкую на территории объединенной Европы максимальную (пропорциональную) ставку и ввела разветвленную систему льгот в прямом налогообложении доходов физических лиц, благодаря чему в 2005 г. она занимала предпоследнюю позицию в ЕС, опередив только Румынию, по показателю доли подоходного налога в ВВП. Подоходное налогообложение Румынии базируется на наименьшей в ЕС пропорциональной ставке 16 %³. Эта страна в 2005 г. была последней во второй десятке стран ЕС-27, уступив Словакии и Эстонии, по показателю фискальной эффективности социальных платежей. Причем соотношение социального налогообложения субъектов рынка — работодателей и наемных работников в Румынии составляло 2,2 : 1.

Все анализируемые постсоциалистические страны в 1995—2007 гг. снижали базовую ставку корпоративного налога

¹ В 2006—2007 гг. в Литве взимался корпоративный профессиональный налог по ставкам 4 % (2006 г.) и 3 % (2007 г.), поступления которого направлялись на финансирование социальных программ и мероприятий.

² В 1994—2004 гг. ставка подоходного налога в Эстонии составляла 26 %, в 2006 г. — 23. в 2007 г. — 22. в 2008 г. — 21 %.

³ До 2005 г. Румыния использовала прогрессивный механизм взимания подоходного налога по четырем ставкам (18—40 %).

(рис. 4.3.2). Словакия до 1999 г. сочетала высокую ставку обложения налогом прибыли на общих основаниях с разветвленной системой налоговых льгот, а в 2000— 2004 гг. постепенно перешла к либеральной модели корпоративного налогообложения по стандартной ставке 19 %. Румыния в 1999—2005 гг. снизила базовую ставку корпоративного налога более чем вдвое. Страны Балтии в 1995—2007 гг. придерживались позиции установления более низких, чем в среднем по ЕС, стандартных ставок налогообложения прибыли. Эстония в 1995—2004 гг. удерживала базовую ставку корпоративного налога на уровне 26 %, в 2005 г. снизила ее до 24 %, в 2006 г. — до 23 %, в 2007 г. — до 22 %. Латвия в 2000—2004 гг. снизила стандартную ставку налогообложения прибыли с 25 до 15%. Литва, вначале заметно либерализовав корпоративное налогообложение, в 2006 г. повысила базовую ставку налога до 19 %, а в 2007 г. снизила ее до 18 %.

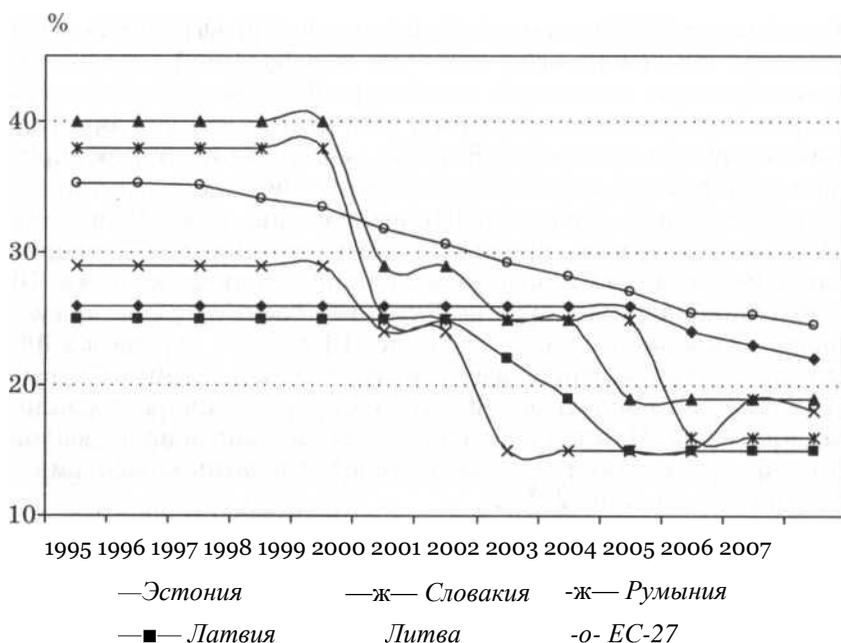


Рис. 4.3.2. Динамика стандартной ставки корпоративного налога в постсоциалистических странах ЕС с низким уровнем перераспределения ВВП и по ЕС-27 в целом¹

¹ Построен по данным, приведенным в приложении В.

Самая высокая в 2005 г. среди пяти анализируемых стран эффективная ставка налогообложения капитала в Словакии была обусловлена прежде всего тем, что она достаточно активно использовала фискальный потенциал корпоративного налога (занимала 16-е место в ЕС-27 по показателю его доли в ВВП) и аккумулировала около 1,8 % налоговых поступлений за счет налогов на имущество. Словакия выровняла ставки налогообложения прибыли на общих основаниях, НДС и подоходного налога и ограничила применение инвестиционных налоговых льгот (налоговых каникул и сниженных ставок корпоративного налога для отдельных субъектов рынка). Румыния установила на 3 процентных пункта меньшую, чем Словакия, ставку корпоративного налога, но в 2005 г. занимала 17-ю позицию в ЕС по показателю его фискальной эффективности. Румыния не прибегает к активному применению льготного инструментария в налогообложении прибыли и формирует немногим более 1 % налоговых поступлений за счет развития налогов на имущество.

Литва и Эстония, наоборот, почти не используют фискальный потенциал имущественных налогов, но ввели разветвленную систему преференций при взимании корпоративного налога. Литва установила сниженные ставки налогообложения прибыли для малых предприятий, аграрного сектора и кредитных обществ. Эстония сочетает самую высокую среди пяти анализируемых стран ЦВЕ (но более низкую, нежели в среднем по ЕС) базовую ставку корпоративного налога с широким использованием нулевой ставки в рамках содействия развитию отдельных направлений предпринимательской деятельности. Основными элементами льготного налогообложения прибыли в Латвии являются ускоренная амортизация и преференции для малого бизнеса в форме налогового кредита¹. Латвия аккумулирует 0,7 % налоговых поступлений за счет налогообложения имущества. Все страны Балтии входят в третью десятку стран ЕС по показателю фискальной эффективности корпоративного налога.

На наш взгляд, больших успехов в оптимизации использования фискально-регуляторного потенциала налогообложения среди пяти анализируемых стран достигла Эстония. Эта страна хотя и не прибегает к расширению экономической составляющей функционирования государства, но обеспечила благоприятные

¹ *Таранов І.М.* Європейський досвід оподаткування: податкові технології Латвійської Республіки / І.М. Таранов // Світ фінансів. — 2007. — №4(13). — С. 169.

условия для роста ВВП за счет низкой нагрузки корпоративного налога на прибыль. Закрепление основных обязательств по уплате социальных платежей за работодателями при сравнительно незначительной фискальной роли подоходного налога позволяет Эстонии удерживать внутренний потребительский спрос на достаточно высоком уровне, в то время как активное использование фискальных возможностей НДС и акцизов обеспечивает аккумуляцию в бюджете немалой части доходов теневой экономики. Позитивной оценки заслуживает также то, что Эстония в 1995—2005 гг. не пыталась свести к минимуму вмешательство государства в социально-экономические процессы, корректирует фискальную экспансию в соответствии с изменениями экономико-институциональной среды и выбрала стратегию постепенных трансформаций в налогообложении. Правда, на наш взгляд, этой стране целесообразно вернуться к прогрессивному подоходному налогообложению, установив более высокие ставки налога для сравнительно обеспеченных общественных групп. В условиях существенно большего, нежели в Западной Европе, расслоения населения по уровню дохода необходимо использовать дифференцированный подход во взимании подоходного налога, а не снижать его пропорциональную ставку.

Латвии следует перейти от широкого применения дифференциации ставок НДС к снижению нагрузки подоходного налога на граждан с низким уровнем достатка (с возобновлением прогрессивного механизма его взимания) и закреплению больших обязанностей по финансированию государственных потребностей за более обеспеченными слоями общества (повышению максимальной ставки подоходного налога). Такое изменение подхода в формировании и реализации налоговой политики укрепит финансовую базу функционирования государства, а дальнейшее развитие либерального корпоративного налогообложения и умеренная нагрузка социальных платежей на предпринимательский сектор будут способствовать экономическому росту как в краткосрочной, так и в более отдаленной перспективе.

Литве также целесообразно усилить фискальные позиции НДС, ввести прогрессию во взимании подоходного налога и, кроме того, отказаться от радикализма в принятии налоговых решений. На наш взгляд, введение новых акцизов, временное функционирование дополнительного социального платежа для работодателей и повышение стандартной ставки корпоративного налога для компенсации фискальных потерь от резкого снижения ставки прямого налогообложения доходов физических лиц, как и

ограничение сферы вмешательства государства в воспроизводственные процессы, препятствовали наращиванию экономического потенциала данной страны.

И, безусловно, мы не считаем оптимальными реформу НДС и отказ от прогрессивного механизма взимания подоходного налога в Словакии. Этой одной из наиболее экономически развитых постсоциалистических стран ЕС следует использовать возможности расширения рамок налоговой экспансии для финансирования расходов “бюджета развития”. Кроме того, освобождение состоятельных слоев словацкого общества от обязательства быть основным “донором” бюджетной системы вряд ли может обеспечить заметный прогресс в детенизации экономических отношений и оказать позитивное воздействие на воспроизводственные процессы в перспективе.

В Румынии необходимо ввести ограниченно прогрессивный механизм подоходного налогообложения с умеренной максимальной ставкой (чтобы избежать радикального повышения налоговой нагрузки на высокие доходы), а также усилить фискальные позиции НДС. Причем Румыния, учитывая сравнения фискальной эффективности и ставок НДС в пяти анализируемых странах, имеет возможность увеличить поступления данного налога даже за счет сужения сферы применения льготных механизмов и улучшения его администрирования. Такая фискальная трансформация может укрепить финансовую основу функционирования государства (позволит провести безотлагательные структурные реформы) в условиях сравнительно узкой базы налогообложения прямыми налогами и социальными платежами.

По мере повышения уровня социально-экономического развития (с увеличением доходов населения) постсоциалистические страны ЕС с низким в настоящее время уровнем перераспределения ВВП получают возможность более активно перенимать опыт развития налогообложения высокоразвитых западноевропейских стран.

Раздел 5

ПРАГМАТИКА И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ УКРАИНЫ В КОНТЕКСТЕ ИНТЕГРАЦИИ В ЕВРОПЕЙСКИЙ СОЮЗ

- 5.1. Развитие фискальной сферы Украины в условиях рыночных преобразований.*
- 5.2. Стратегия налоговых реформ и гармонизация налогообложения.*
- 5.3. Векторы оптимизации управленческой инфраструктуры налоговой политики.*
- 5.4. Проблемы повышения эффективности перераспределительных процессов во время рецессии.*

5.1. Развитие фискальной сферы Украины в условиях рыночных преобразований

С началом рыночного трансформирования системы социально-экономических отношений в Украине, как и в других странах бывшего социалистического лагеря, возникла проблема формирования качественно новых перераспределительных процессов на базе централизации налогов и налоговых платежей. На смену присущим социалистическому хозяйствованию директивным формам аккумуляции и использования бюджетных средств должны были прийти новые рыночные, чрезмерно громоздкая и бюрократизированная, а потому неэффективная этатическая модель развития социально-экономической системы и государственных финансов требовала замены способной к саморегулированию рыночной организацией экономических отношений с элементами

государственной финансовой корректировки неблагоприятных для общественного развития воспроизводственных пропорций. Причем то, что фиск в Украине должен минимально отличаться от западных прототипов, первые идеологии экономических реформ считали очевидным: рыночная экономика немыслима без современных рыночных форм перераспределения ВВП, с трансформированием экономики должна трансформироваться и сфера государственных финансов.

Первый этап формирования рыночной системы перераспределительных отношений (1991—1993 гг.) начался с принятия Закона Украины “О системе налогообложения” и других законов, регламентирующих взимание отдельных налогов и налоговых платежей. Причем немало налоговых законов к концу 1993 г. “обросло” многочисленными поправками и дополнениями. В 1992 г. 82,8 % доходов Сводного бюджета Украины формировали поступления таких традиционных для стран с развитой рыночной экономикой налогов и налоговых платежей, как НДС, акцизный сбор, таможенные пошлины, налог на прибыль (со временем был заменен налогом на доход), подоходный налог с физических лиц, земельный налог, налог с владельцев транспортных средств, ресурсные платежи и т. д. В 1993 г. был принят Закон Украины “О местных налогах и сборах”, но доля налоговых поступлений в структуре доходов Сводного бюджета уменьшилась и составляла лишь 73,8 %.

Большинство экономических субъектов, ощущая еще со времен существования СССР трудности в ведении финансово-хозяйственной деятельности и функционируя в неизвестной им до недавних пор рыночной экономической среде, не имели возможности уплачивать налоги и налоговые платежи, которые часто превышали 40 % выручки от реализации их продукции¹. Кроме того, неприспособленность к транзитивной экономической действительности механизмов и процедур начисления и уплаты налогов, частые изменения и противоречивость норм налогового законодательства усложняли адаптацию экономики к новым фискальным реалиям. Наступил глубокий экономический кризис. Возникло и распространилось явление задолженности по уплате налогов, а с началом приватизационных процессов и активизацией частного предпринимательства — уклонение от налогообложения. Акку

¹ С учетом взносов в Пенсионный фонд, фонды государственного социального страхования и Фонд Чернобыля, которые не учитываются в “налоговых поступлениях сводного бюджета”.

мулировать достаточные для финансового обеспечения функционирования государства объемы налоговых поступлений за счет привычных для стран Запада, но на то время чрезмерно финансово обременительных и технически сложных для экономических субъектов Украины, налогов и налоговых платежей становилось все труднее.

С одной стороны, это можно было предусмотреть. Однако, с другой стороны, бессмысленно говорить о том, что сформировать адаптированную к экономико-институциональным условиям Украины налоговую систему можно было сразу. Хрестоматийные разработки финансовой науки Запада не давали ответа на вопросы, какими должны быть налогообложение и перераспределительные отношения в целом при рыночной трансформации социально-экономической организации общественного развития, а отечественные ученые-финансисты не имели необходимого опыта для выработки концепций фискального регулирования (на рыночных принципах)¹. Сложной также задачей, как с теоретических, так и с управленческих позиций, было уже в 1991—1993 гг. утверждать расходы бюджетов, максимально ориентированные на содействие ускорению трансформационных процессов. Более того, унаследованные с советских времен традиции распределения, а точнее — “распыления” и “проедания”, бюджетных средств оказались настолько устойчивыми, что предусмотреть финансирование расходов на трансформационные цели было почти невозможно.

Значительные финансовые вливания государства в содержание гипертрофированной социальной инфраструктуры, оборонной сферы, управленческого аппарата, расходы на ликвидацию последствий Чернобыльской катастрофы, а также инерционная бюджетная поддержка функционирования убыточных государственных предприятий требовали такой экспансии фиска, которую не обеспечивали ни аккумуляция поступлений налогов и налоговых платежей, ни централизация доходов бюджетов в целом. Дефициты сводных бюджетов в 1992 и 1993 гг. составляли 13,7 и 5,1 % ВВП — чуть ли не астрономические (для стран с развитой рыночной экономикой) величины. Данные дефициты покрывались преимущественно кредитами НБУ (эмиссионным путем), что в связи с разрушительными инфляционными послед-

¹ Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчикін ; за наук. ред. В. Федосова. — К. : КНЕУ, 2002. — С. 289.

ствиями для экономики и фискальной сферы¹ можно считать просчетом в решении проблемы сбалансирования бюджетов, а также с помощью межправительственных займов — первых (нерыночных) форм государственных займов, использование которых позволило несколько смягчить развитие кризисных явлений государственных финансов.

Второй этап формирования рыночной системы перераспределительных отношений (1994—2000 гг.) требовал устранения налоговых дестабилизаторов экономического развития одновременно с увеличением финансового обеспечения функционирования государства. В 1994 г. была принята вторая редакция Закона Украины “О системе налогообложения”. В 1995 г. произошло снижение ставки НДС с 28 до 20 % и возвращение к налогу на прибыль (последнее изменение обусловило принятие третьей редакции Закона Украины “О системе налогообложения” в 1997 г.). С фискальной целью, с одной стороны, и для приспособления к транзитивной среде хозяйствования, с другой, корректировались механизмы начисления и уплаты налогов. Например, в 1997 г. состоялся переход от кассового метода определения даты возникновения налоговых обязательств и налогового кредита по НДС к их определению по правилу первого из событий. Впрочем, несмотря на все нововведения, доля налоговых поступлений в доходах сводных бюджетов уменьшалась, составляя в 2000 г. лишь 63,7 % .

И в этом нет ничего удивительного. Ведь, во-первых, произошла налоговая либерализация. Во-вторых, экономика продолжала адаптироваться к рыночным условиям хозяйствования и налогообложения — увеличивалась налоговая задолженность. В-третьих, налоговое законодательство уже было настолько громоздким и “лабиринтообразным”, что субъекты рынка прилагали немалые усилия, дабы надлежащим образом выполнить свои фискальные обязательства. Непреднамеренные налоговые правонарушения приобрели массовый характер. В-четвертых, все еще значительные различия в конкурентных условиях функционирования официальной и неофициальной экономик определяли дальнейшее распространение тенезации экономических процессов. И даже введение под конец второго этапа развития системы перераспределительных отношений отраслевых и территориаль-

¹ Темпы инфляции 10 256 % в год, зафиксированные в Украине в 1993 г., обусловили обострение кризиса платежей с соответствующим ухудшением ситуации в сфере аккумулирования налоговых поступлений.

них налоговых льгот (без установления взаимосвязей в механизмах их предоставления и реализации инвестиционных проектов), упрощенных форм налогообложения малого бизнеса (собственно говоря, эффективного “прикрытия” для уклонения от уплаты налогов при расширении экономической деятельности) и отмена сбора в Фонд Чернобыля (не обеспечила значительного уменьшения налоговой нагрузки) не стали мощным импульсом для активизации легального предпринимательства. Правда, либерализация и коррекция налогообложения в целом обеспечили макроэкономическую стабилизацию в 1997—1999 гг., а с 2000 г. — экономический рост.

С одной стороны, принятые в 1994—2000 гг. налоговые решения можно считать оптимизацией экспансии фиска. Ведь был снижен уровень перераспределения ВВП, а также устранены, хотя зачастую путем усложнения механизмов налогообложения, основные несоответствия введенных зрелых рыночных налоговых форм транзитивным реалиям отечественного хозяйствования. Однако, с другой стороны, то, что изменения происходили без надлежащего учета влияния нововведений на функционирование экономики и государственных финансов и без их согласования между собой, то есть методом проб и ошибок, нельзя считать позитивом развития фискальной сферы. Одни трансформации налогообложения либо улучшали налоговую среду хозяйствования и таким образом обеспечивали укрепление налогового потенциала Украины в перспективе, либо увеличивали текущие доходы бюджетов. Другие, не решая ни регулирующих, ни фискальных задач, подрывали финансовую базу функционирования государства, вследствие этого, ограничивали возможности дальнейшего снижения ставок налогов и использования других (более действенных) налоговых механизмов стимулирования предпринимательства. Были потеряны значительные налоговые резервы содействия рыночному трансформированию социально-экономической системы на основе роста ВВП. И эти потери уже нельзя оправдать отсутствием опыта разработки концепции фискального регулирования у отечественных ученых-финансистов и практиков.

Фискальная политика по формированию расходной части бюджетов также не была оптимальной. Практически полное отсутствие реформ в социальной сфере вынуждало расходовать значительные бюджетные ресурсы на финансирование разветвленной социальной инфраструктуры, а за счет отказа от дальнейшего бюджетного субсидирования убыточных государственных пред

приятый происходило не всегда экономически обоснованное увеличение расходов на содержание управленческого аппарата государства. Расходы бюджетов на капиталовложения в развитие экономики, фундаментальные исследования, а также на трансформирование отдельных сфер социально-экономической организации общественных отношений, которые могли бы способствовать оживлению функционирования экономики и ускорению трансформационных процессов, оставались мизерными. Причем дефициты сводных бюджетов Украины, вследствие относительно незначительных поступлений от приватизации¹, в 1994—1999 гг. колебались в пределах 8,9—1,5 % ВВП. Это нельзя считать рациональной составляющей тогдашнего развития фискальной сферы.

Дефициты бюджетов покрывались заемным путем. В 1995 г. Украина начала привлекать коммерческие займы на внешних рынках и развивать внутреннее заимствование, активизировав размещение облигаций внутреннего государственного займа (ОВГЗ). Правда, именно тогда уменьшились объемы межправительственных кредитов, но это не вызвало уменьшение величины займов в целом, хотя и послужило одним из факторов обострения кризиса платежеспособности государства в 1999 г. И такой сценарий развития долговой ситуации можно было предусмотреть. Если предоставление межправительственных кредитов характеризовалось достаточно привлекательными условиями дальнейшего обслуживания и погашения государственного долга, то размещение коммерческих займов и ОВГЗ происходило, как правило, на 2—3 года и по высоким процентным ставкам (часто более 20 %). Увеличивающийся государственный долг обслуживался и погашался за счет новых дорогих краткосрочных займов, и наконец наступил момент, когда Украина оказалась не в состоянии выплатить значительные объемы текущих долговых платежей. После проведенной в 1999—2001 гг. реструктуризации внешней и внутренней задолженности размещение новых внешних займов и ОВГЗ было минимальным. Дальнейшее активное государственное заимствование для стимулирования экономического роста стало недоступным.

Необходимо также отметить, что с 1994 г. Украина начала привлекать кредиты международных финансовых организаций

¹ Суммы поступлений от приватизации иногда были в десятки раз меньше рыночной стоимости приватизируемых государственных предприятий.

(Международного валютного фонда, Мирового и Европейского банков реконструкции и развития). Эти займы предоставлялись на продолжительные сроки под сравнительно незначительные проценты и часто на условиях льготных сроков использования без уплаты процентов. Причем обязательным требованием заимствования было направление заемных ресурсов не на покрытие дефицитов бюджетов, а на конкретно установленные трансформационные цели: стабилизацию функционирования социально-экономической системы, реформирование отдельных отраслей экономики и устранение структурных диспропорций. И именно вследствие проблем с целевым использованием таких кредитов Украина не стала страной — реципиентом значительных финансовых влияний международных финансовых организаций, а со временем (в 2002—2004 гг.) последние практически отказались от предоставления ей займов. То есть, не являясь в полной мере финансовым обеспечением рыночных социально-экономических трансформаций, целевые займы увеличивали задолженность государства, что нельзя считать экономически целесообразным.

Интересно то, что некоторые ученые, критикуя фискальную политику чрезмерного перераспределения ВВП первого десятилетия рыночной трансформации социально-экономической системы, обосновывают тогдашнюю целесообразность минимальной (чуть ли не символической) налоговой экспансии для стимулирования предпринимательства и поиска других источников финансирования (сокращения) расходов бюджетов¹. Мы с такими суждениями не соглашаемся. Минимизация налоговой нагрузки на экономику при невозможности (нецелесообразности) привлечения еще больших объемов государственных займов и значительном сокращении расходов бюджетов обусловила бы вначале фискальный, а со временем — социально-экономический коллапс. Нужно понимать, что в 1991—2000 гг. в Украине неоптимальными были как установление высокого уровня перераспределения ВВП, так и формы аккумулирования и использования налоговых поступлений, обусловленные исключительно фискальными факторами государственные займы, а также частое несоответствие социально-экономическим условиям или несвоевременность внесения изменений в фискальную сферу. Эти перекосы развития

¹ См., например: *Князева О.В.* Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой / *О.В. Князева, Н.В. Пономарева* // *Финансы*. — 2006. — № 6.

перераспределительных процессов следовало как можно скорее устранить.

На третьем этапе формирования рыночной системы перераспределительных отношений (2001—2004 гг.), вопреки потребности комплексного принятия адекватных экономико-институциональной среде Украины фискальных решений, формирование и реализация фискальной политики происходили посредством ситуативной корректировки параметров и механизмов перераспределения ВВП.

В 2002 г. были отменены сбор в Государственный инновационный фонд и отчисления на содержание автомобильных дорог, в 2004 г. — снижена ставка налога на прибыль с 30 до 25 %. Это способствовало активизации предпринимательства с дальнейшим укреплением налогового потенциала. Новое снижение уровня перераспределения ВВП обеспечило субъектов рынка дополнительными финансовыми ресурсами для расширения производственной и инвестиционной деятельности, а также немного выровняло конкурентные условия функционирования официального и теневого секторов экономики¹. Немало предприятий, приспособившись к налоговой среде рыночного хозяйствования и, более того, оценив возможности использования противоречивых норм налогового законодательства в рамках законной оптимизации начисления и уплаты налогов, все чаще отдавали предпочтение легальному бизнесу. Приостановилось распространение тенизации экономических отношений. Кроме того, отдельные изменения, касающиеся корректировки баз налогообложения и механизмов взимания налогов (например, установление ограничений на использование векселей по НДС при импорте товаров), позволяли увеличить текущие доходы бюджетов. Это было позитивным моментом в развитии фиска.

В то же время углублялись диспропорции перераспределения ВВП. Вводились новые территориальные налоговые льготы, искажавшие конкурентную среду. Отдельные субъекты рынка получали возможность оптимизировать начисление и уплату налогов или разрабатывали схемы уклонения от налогообложения в то время, как остальные плательщики налогов вынуждены были “принимать на себя” бремя фискальных обязательств. В 2004 г. был введен пропорциональный механизм взимания налога с до

¹ С учетом того, что теневая финансово-хозяйственная деятельность ограничивает капитализацию бизнеса (*Радаев В.* Российский бизнес: на пути к легализации? / В. Радаев // *Вопр. экономики.* — 2002. — № 2).

ходов физических лиц. Это, без снижения ставок отчислений в государственные социальные фонды для работодателей, не только не способствовало детенизации выплаты заработной платы, но и обусловило снижение фискальной эффективности прямого налогообложения доходов населения и перемещение его основной нагрузки со сравнительно обеспеченных слоев общества на всех экономически активных граждан. Увеличение злоупотреблений в сфере возмещения НДС привело к ситуации, когда возмещение налога сравнивалось с его “чистыми” поступлениями в бюджет, что не позволило снизить ставку НДС. Впрочем, экономический рост 2001—2004 гг. ретушировал негативные фискальные последствия просчетов налоговой политики. Налоговые поступления увеличивались в абсолютном измерении и в 2004 г. составляли 69,7 % доходов Сводного бюджета Украины.

Закономерно, что отсутствие значительных изменений в направлении ухудшения (улучшения) налоговой среды хозяйствования положительно повлияло на экономическое развитие. Относительная сформированность налоговой системы обеспечила ту необходимую для активизации предпринимательства стабильность, которой не хватало в предыдущие годы рыночных трансформаций. ВВП и налоговые поступления росли, задолженность по уплате налогов и налоговых платежей постепенно уменьшалась и уже частично компенсировалась налоговыми переплатами. Причем такое, на первый взгляд, экономическое и фискальное благополучие нивелировало лежащую на поверхности потребность в поиске новых налоговых резервов содействия ускорению роста ВВП и рыночной трансформации социально-экономической системы. Значительные изменения в структуре расходов бюджетов не предусматривались, а следовательно, увеличение налоговых поступлений посредством устранения диспропорций перераспределительных процессов (большинство которых, к тому же, официально считались стимулами для предпринимательства) не провозглашалось приоритетом в развитии фискальной сферы.

Вместе с тем в 2001—2004 гг. расходная часть бюджетов формировалась по принципу минимального финансирования. И хотя по мере увеличения налоговых поступлений расходы, прежде всего социальной направленности, возрастали, их не хватало даже для поддержки надлежащего функционирования существующей инфраструктуры корректировки государством воспроизводственных процессов, не говоря уже о финансировании его дальнейших рыночных трансформаций. Кроме того, значительные бюджетные ресурсы (около 10 % доходной базы бюджетов) направлялись

на обслуживание и погашение государственного долга. Бюджеты сводились с незначительным дефицитом или даже с профицитом, и лишь в 2004 г. появилась возможность активизировать государственное заимствование, увеличив дефицит Сводного бюджета Украины до 3,2 % ВВП. Но за счет привлечения займов опять увеличивались преимущественно социальные статьи расходов. Это не было оптимальным даже с точки зрения формирования надежного финансового обеспечения дальнейших долговых выплат. Несмотря на то, что экономический рост уже был достаточно устойчивым, его темпы часто превышали темпы роста налоговых поступлений.

В финансовой литературе того времени часто предлагалось дальнейшее снижение ставок налогов и налоговых платежей (для улучшения динамики экономического развития и решения на данной основе фискальных и трансформационных задач)¹. Мы не поддерживаем этой позиции, ведь в условиях несовершенных рыночных механизмов Украины сужение рамок налоговой экспансии без повышения ее эффективности обусловило бы не столько ускорение воспроизводственных и трансформационных процессов, сколько углубление их диспропорций при сокращении (незначительном росте) налоговых поступлений. На наш взгляд, налоговую либерализацию (прежде всего посредством снижения достаточно высокой для Украины нагрузки социальных платежей на субъектов рынка — работодателей) целесообразно было продолжать, но одновременно с постепенной переориентацией преференциального налогообложения со стимулирования обхода налогов к поощрению инвестиционной деятельности в общегосударственных масштабах, совершенствованием механизмов взимания НДС и упрощенных форм налогообложения малого бизнеса, а также в комплексе с оптимизацией расходов бюджетов. Создание благоприятной налоговой среды хозяйствования необходимо было сочетать с расширением финансовой деятельности государства в направлении коррекции транзитивных воспроизводственных процессов.

На четвертом этапе формирования рыночной системы перераспределительных отношений (с 2005 г.) было принято решение устранить диспропорции налогообложения и расширить социальную составляющую функционирования государства, а также проводить, в зависимости от наполняемости бюджетов, либе

¹ См., например: Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції : зб. наук. ст. / за ред. Я.А. Жаліла. — К. : Альтпрес, 2003.

рализацию налогообложения и пересмотр принципов формирования (переориентацию на финансирование “расходов на развитие”) расходной части бюджетов. Однако реализовать такую фискальную политику не удалось.

В 2005 г. были преждевременно отменены территориальные и большинство отраслевых налоговых льгот, введена более жесткая процедура возмещения НДС, усилен контроль над уплатой налогов при пересечении товарами таможенной границы Украины, что, казалось бы, должно было способствовать активизации легального предпринимательства. Однако, вопреки ожиданиям, темпы роста ВВП снизились. Экономические субъекты, которые раньше пользовались налоговыми льготами, чаще всего либо были дезориентированы их радикальной отменой и приостановили расширение (сузили рамки) своего бизнеса, начав освоение других (оффшорных и на основе “сотрудничества” с “карманными” субъектами малого бизнеса) механизмов оптимизации налогообложения, либо выработали новые схемы теневого функционирования. Жесткая процедура возмещения НДС не только не вынудила всех нарушителей налогового законодательства отказаться от “выкачивания” из бюджета средств (фискальные органы оставались коррумпированными), но и создала дополнительные административные и финансовые препятствия для добросовестных налогоплательщиков. На наш взгляд, лучшей альтернативой этому было бы введение “прозрачных” НДС-счетов. Усиление таможенного контроля не могло в краткие сроки заметно улучшить конкурентные позиции отечественных товаропроизводителей по сравнению с иностранными. Значительное ограничение фискальных злоупотреблений при проведении импортных операций — очень сложная задача.

Кроме того, ожидания дальнейших радикальных налоговых трансформаций (без уверенности в снижении уровня перераспределения ВВП) и не оправданное с правовой точки зрения административное давление на “минимизаторов” не способствовали расширению финансово-хозяйственной деятельности субъектов рынка в общегосударственных масштабах. Поэтому, хотя вследствие частичного выравнивания налоговой нагрузки, повышения ставок акцизов (на алкогольную и табачную продукцию) и уточнения базы налогообложения налогом на прибыль налоговые поступления значительно увеличились и составляли 73,2 % доходов Сводного бюджета Украины за 2005 г., данный рост нельзя считать однозначным достижением развития фискальной сферы. Стремление быстро устранить все перекосы в налогообложении и

существенно увеличить таким образом доходы бюджетов вступало в противоречие с необходимостью создания стабильной налоговой среды хозяйствования (радикальное сглаживание диспропорций перераспределения ВВП дестимулировало предпринимательство даже больше, чем их постепенное углубление). Вследствие этого снизились темпы роста налоговых поступлений за счет укрепления экономического потенциала Украины (постепенного расширения базы налогообложения). Кроме того, увеличение налогового обеспечения функционирования государства не было достаточным даже для запланированного роста социальных расходов бюджетов. Дефицит Сводного бюджета составлял 1,8 % ВВП.

Покрывался данный дефицит прежде всего поступлениями от приватизации. В 2005 г. было впервые продан (реприватизирован) промышленный объект по его рыночной цене, что дало возможность частично решить проблему разбалансированности государственных финансов без угрозы дальнейшей дестабилизации их функционирования¹. Другим источником покрытия дефицита бюджета было привлечение займов. И несмотря на то, что они были меньших объемов, чем требовали текущие платежи по обслуживанию и погашению государственного долга, и размещались на условиях сравнительно невысоких процентных ставок, их нельзя считать экономически целесообразными. Увеличение социальной составляющей коррекции государством воспроизводственных процессов (“проедания” бюджетных средств) при практически полном отсутствии расходов бюджета экономической и трансформационной направленности не способствовало росту ВВП, а следовательно, не создавало условий для осуществления дальнейших долговых платежей за счет увеличения налоговых поступлений вследствие расширения базы налогообложения. Кроме того, замедление экономического развития не обеспечило формирования надежной фискальной основы для задекларированных либерализации налогообложения и увеличения “бюджетов развития” в ближайшее время.

В 2006—2008 гг. налоговая среда хозяйствования была достаточно стабильной (повышение в 2007 г. ставки налога с доходов физических лиц до 15 % не привело к значительному увеличению налоговой нагрузки на доходы населения), что способствовало активизации предпринимательства и не в последнюю очередь обе

¹ Правда, обусловленные этим ожидания дальнейшей реприватизации дестимулировали предпринимательскую инициативу.

спечило динамический рост ВВП, расширение базы налогообложения и увеличение налоговых поступлений. В то же время имели место дефициты сводного бюджета до 3 % ВВП, которые покрывались за счет остатков поступлений от приватизации 2005 г. и займов, а также рост социальных расходов государства. Это нельзя считать оптимальной фискальной составляющей содействия экономическому росту в долгосрочной перспективе.

Противоречивые экономические и фискальные следствия развития перераспределительных процессов 2005—2008 гг. создали предпосылки для аргументации ошибочности выравнивания диспропорций налогообложения и необходимости возвращения, с усовершенствованиями в части пересмотра расходов бюджета в пользу увеличения финансирования мер экономической направленности (за счет займов), к предыдущим параметрам перераспределения ВВП. Это нельзя считать целесообразным из следующих соображений.

Во-первых, в 2006—2008 гг. экономика вышла из “шокового” режима функционирования в условиях радикальных налоговых трансформаций и возобновила свое динамическое развитие (без отмененных налоговых “стимулов”¹).

Во-вторых, возвращение к наработанной практике льготного налогообложения обусловит фискальные потери, а компенсационное государственное заимствование (дефициты бюджета свыше 3 % ВВП), даже в случае оптимизации расходов бюджетов, будет дестабилизировать функционирование государственных финансов в перспективе. Бюджетная система Украины и без привлечения новых займов ощущает негативное воздействие долгового бремени, образовавшегося в результате первой заемной экспансии^{1 2}.

В-третьих, сохранение имеющихся масштабов (увеличение) фиктивного возмещения НДС и затягивание с совершенствованием, в части создания условий для действенного налогового контроля, упрощенных форм налогообложения малого бизнеса не увеличат (уменьшат) налоговые поступления.

¹ В 2007 г. произошло (не оптимальное) восстановление отдельных территориальных налоговых льгот.

² Во время мирового экономического кризиса (в 2009—2010 гг.) Украина оказалась на грани дефолта (может привлечь лишь дорогие краткосрочные займы) и ожидает получения кредитов международных финансовых организаций.

В-четвертых, возможности для заметного снижения нагрузки социальных платежей на работодателей и ставок других налогов и налоговых платежей, вероятнее всего, не будет¹.

В-пятых, отсутствие действенных перераспределительных инструментов поощрения инвестиционной деятельности в общегосударственных масштабах и нехватка бюджетных ресурсов на обновление рыночной и социальной инфраструктуры негативно отразится на функционировании социально-экономической системы: будут продолжаться “консервирование” неэффективной отраслевой структуры экономики, обострение социальных проблем и углубление транзитивных диспропорций общественного развития.

Фискальную политику в Украине необходимо переориентировать на способствование росту ВВП в комплексе с постепенным устранением перекосов социально-экономической организации общественного развития и продолжением ее рыночных трансформаций, а не на первоочередное содействие капитализации бизнеса отдельных субъектов рынка одновременно с ситуативным решением неотложных социальных и трансформационных задач. Необходимо понять, что резервы увеличения объемов производства за счет использования не задействованных во время экономического кризиса 90-х годов мощностей исчерпаны, рыночные механизмы ускорения воспроизводственных процессов на инвестиционной основе деформированы, значительная социальная дифференциация населения ограничивает возможности расширения совокупного спроса — предпосылки для “стихийных” (без вмешательства государства) долгосрочного экономического роста и трансформации социально-экономической системы отсутствуют. Налоговые поступления до 2009 г. возрастали темпами, меньшими потенциально возможных^{1 2}, приватизация почти завершена, а существенно увеличивать размещение займов пока не целесообразно. Лучших вариантов трансформирования перераспределительных процессов нет.

В Украине лишь повышение фискальной эффективности налогообложения посредством постепенной детенизации экономики, снижение нагрузки социальных платежей на работодателей и введение действенных льготных налоговых механизмов стимули

¹ В 2009 г., наоборот, происходило усиление налоговой нагрузки на экономику (часто экономически необоснованное повышение ставок налогообложения).

² В 2009 г. — резко уменьшились.

рования инвестиционной деятельности для всех субъектов рынка¹ могут создать благоприятную налоговую среду хозяйствования без значительного сокращения (с увеличением) текущих доходов бюджетов и, благодаря этому, обеспечить положительную динамику воспроизводственных процессов и укрепление налогового потенциала. Постепенный рост налоговых поступлений позволит перемещать финансовые ресурсы в “точки” экономического роста путем капиталовложений в развитие (корректировку отраслевой структуры) экономики и бюджетного финансирования мер трансформационной направленности (обновления рыночной и социальной инфраструктуры). Кроме того, в условиях динамического экономического развития и роста налоговых поступлений можно будет постепенно расширить рамки долговой экспансии. Ускорение рыночных трансформаций, в свою очередь, будет способствовать росту ВВП и увеличивать финансовую базу функционирования государства для решения экономических и социальных проблем, а также обслуживания и погашения государственного долга в более отдаленной перспективе.

Следовательно, основная задача фискального регулирования — оказывать позитивное воздействие на воспроизводственные процессы и рыночное трансформирование социально-экономической системы. Налогообложение, обеспечивая аккумуляцию значительной доли финансовых ресурсов государством, должно регулировать масштабы, сферы и направления активизации предпринимательской деятельности. А посредством профинансированной за счет налоговых поступлений корректирующей деятельности государства нужно обеспечивать экономический рост, решение сложных трансформационных и социальных задач и создание финансовой базы для обслуживания и погашения государственного долга. И, конечно, необходимо основательно исследовать *ex post* влияние налоговой практики на экономику, государственные финансы и общественное развитие в целом, отвергая неэффективные и совершенствуя и разрабатывая новые прогрессивные фискальные формы.

¹ В форме инвестиционных налоговых льгот и совершенствования амортизационной политики, но не посредством предоставления налоговых каникул. Освобождение от уплаты налогов и налоговых платежей не гарантирует автоматической реализации (легальных) инвестиционных проектов.

5.2. Стратегия налоговых реформ и гармонизация налогообложения

Для стран с постсоциалистическими диспропорциями социально-экономического развития, которые держатся в стороне от интеграционных и глобализационных процессов, угроза замедления роста ВВП или рецессии вследствие их изоляции может оказаться вполне реальной.

Украина выбрала стратегический курс интеграции в ЕС, который определил приоритеты трансформации ее социально-экономической системы. Актуальным стало устранение признаков транзитивности экономики, требующее, с одной стороны, перехода к европейской практике регламентирования и регулирования экономических отношений, а с другой — сглаживания перекосов ее функционирования. Ведь, во-первых, экономическое сотрудничество в ЕС осуществляется в рамках унифицированной институциональной инфраструктуры. Во-вторых, без решения проблем, связанных с корректировкой ориентированной на производство преимущественно низкотехнологической продукции и энергоемкой отраслевой структуры экономики, практически полным отсутствием инвестиций в инновационный сектор, тотальными тенезацией финансово-хозяйственной деятельности субъектов рынка и коррупцией, а также высоким уровнем безработицы маловероятно, что ЕС будет заинтересован в Украине как новой участнице.

Кроме того, необходимо повышать эффективность государственного хозяйствования. Причем не следует максимально уменьшать количество государственных предприятий (в ЕС государственный сектор экономики достаточно развит). Нужно оставить в государственной собственности существующие и профинансировать из бюджета создание новых высокоприбыльных производств и перейти к европейской практике управления их функционированием. Параллельно необходимо оптимизировать производство государством общественных благ, поскольку интеграция Украины в ЕС не возможна без сохранения высокого уровня социальных гарантий одновременно с масштабной перестройкой социальной сферы и развитием полноценной рыночной инфраструктуры. Лишь те страны, в которых созданы условия для долгосрочного роста ВВП, могут, интегрируясь в европейское эконо

мическое пространство, улучшить функционирование всего интеграционного образования и каждого из его участников в частности.

Достижение всех связанных с евроинтеграционными стремлениями Украины целей требует соответствующей налоговой политики. Необходимо сформировать такие перераспределительные отношения, при которых можно будет, направив трансформационные процессы в оптимальное русло, максимально гармонизировать отечественную социально-экономическую систему с социально-экономическими системами в ЕС. Однако целесообразно ли при этом прежде всего заимствовать налоговые механизмы стран — участников ЕС?

Фискальная сфера в государствах с развитой рыночной экономикой поддерживает функционирование их эволюционно сформированной, относительно оптимальной (для них) социально-экономической организации общественного развития. Сегодня в Западной Европе отсутствует потребность в радикальных изменениях экономических или социальных процессов. Ориентированное на создание одинаковых условий хозяйствования для всех субъектов рынка нейтральное налогообложение и либерализация фискальных отношений в целом, государственный бюджет, в который закладываются преимущественно текущие расходы и сравнительно незначительные “расходы на развитие” лучше всего обеспечивают эффективное дополнение развития современных рыночных механизмов финансовой деятельностью государства.

В отличие от ЕС-15, рыночные отношения в Украине деформированы. Это, с одной стороны, обуславливает необходимость компенсационного государственного влияния на социально-экономические процессы в форме активного фискального регулирования. Но, с другой стороны, в условиях транзитивного хозяйствования не стоит надеяться, что современные европейские фискальные механизмы смогут обеспечить эффективную финансовую экспансию государства. Налоговая политика в нашем государстве должна быть построена на основе содействия масштабным экономическим и социальным трансформациям, а не только поддерживать функционирование его неоптимальной социально-экономической системы. Кроме того, даже наиболее прогрессивные фискальные формы часто являются неэффективными и деформируются при отсутствии своего традиционного базиса — развитой рыночной экономики. Поэтому формирование соответствующего текущему развитию институциональной среды и направленного на дальнейшие рыночные трансформации налогообложения — это лучшая возможность оптимизировать финансовую деятель

ность государства и таким образом решить сложные социально-экономические проблемы.

Использование адаптированных к современным условиям хозяйствования Украины налоговых льгот и регуляторных возможностей налогообложения в целом, повышение фискальной эффективности налоговой системы за счет детенизации экономических отношений (для финансирования значительных объемов расходов “бюджетов развития” и расширения социальной составляющей функционирования государства) обеспечат рост ВВП на основе трансформационных сдвигов. В свою очередь, с прогрессивными социально-экономическими изменениями можно будет постепенно унифицировать фискальные отношения в Украине с европейскими и начать процесс интеграции. Главное — убедить европейское сообщество в том, что Украина перешла от деклараций к реальному воплощению своих евроинтеграционных намерений.

Кроме того, нет необходимости приводить фиск в Украине в соответствие с единым европейским образцом. Несмотря на усиление интеграционных процессов, налоговая политика в каждой из стран ЕС имеет свои особенности (см. разд. 3, 4).

Наиболее ярко выражены национальные особенности налоговой политики в бывших странах социалистического лагеря — новых участницах ЕС. Рыночные преобразования в каждой из них происходили по своим сценариям с ориентацией на образцы функционирования социально-экономических систем разных высокоразвитых стран ЕС, что отразилось на развитии их налогообложения. Кроме того, таким странам, как Польша, Словения, Венгрия и Чехия, удалось довольно быстро осуществить базовые рыночные трансформации социально-экономической организации и ввести немало западноевропейских налоговых форм. Другие новые участницы ЕС, например Болгария, Эстония, Литва, Латвия, Румыния, имели худшие стартовые трансформационные возможности, а поэтому их фиск до сих пор сохраняет немало транзитивных особенностей. В то же время общими чертами формирования фискальных отношений в этих странах, в отличие от большинства участниц ЕС — стран с развитой рыночной экономикой, сегодня являются меры по укреплению налогового потенциала путем детенизации экономики и организации масштабных структурных социально-экономических сдвигов.

Естественно, опыт рыночных трансформаций новых участниц ЕС имеет ценность для Украины с точки зрения формирования видения ориентированных на европейскую интеграцию социально-экономических и фискальных реформ и разработки стратегии

их реализации. Отдельные “восточноевропейские” налоговые механизмы целесообразно, немного модифицировав, позаимствовать. Однако необходимо понять также то, что нет ни одного положительного прецедента интеграции в ЕС страны с такими стартовыми возможностями рыночных трансформаций и современным развитием социально-экономической системы и государственных финансов, как в Украине. Ни Польша, ни страны Балтии не переживали длительных экономических кризисов, обусловленных значительными структурными деформациями, и не испытывали деструктивного влияния многочисленных бессистемных налоговых изменений. Нашему государству необходимо выработать собственную, соответствующую его экономико-институциональному базису налоговую стратегию содействия рыночным преобразованиям, которая будет учитывать перспективу его интеграции в ЕС. Причем на современном этапе трансформации весьма полезным может быть использование достижений российского опыта регулирования экономики и фискальной сферы.

Развитию социально-экономической системы в Украине и России присуще много общих черт, а поэтому есть основания считать, что эффективные в России инструменты налоговой политики по крайней мере не окажутся абсолютно неэффективными в Украине. И наоборот — российские просчеты в организации финансовой корректировки государством воспроизводственных процессов могут предостеречь от принятия ошибочных налоговых решений в нашем государстве. Впрочем, необходимо также учитывать, что в России наблюдается укрепление ее экономического и фискального потенциала за счет активного развития отраслей экономики, связанных с экспортом энергоресурсов, благодаря чему создаются условия для либерализации налогообложения. В Украине такого улучшения социально-экономической и фискальной ситуации не будет. Кроме того, Россия выбрала путь рыночного трансформирования экономики, социальной сферы и государственных финансов, не ориентированный на интеграцию в ЕС. Это создает препятствия для заимствования российских налоговых механизмов в ближайшее время и в более отдаленной перспективе.

Отметим также, что развитие налоговой системы в Украине не должно ориентироваться на фискальную модель Швеции. Высокий уровень налогообложения оправдывает себя лишь при эффективном государственном хозяйствовании, а отечественные перераспределительные отношения неоптимальны, и решение данной

проблемы требует продолжительного времени. Кроме того, существенное повышение налоговой нагрузки — радикальная мера, которая вряд ли улучшит динамику роста ВВП даже после завершения рыночных социально-экономических преобразований. Мало приемлема для нашего государства также перспектива трансформации ее налоговой сферы с учетом фиска антипода Швеции по уровню налогообложения Великобритании. Даже в условиях посттранзитивного хозяйствования налоговая система не может быть стабильной, а относительно незначительная фискальная эффективность НДС и развитое налогообложение имущества не соответствуют традициям отечественной финансовой деятельности государства. В то же время постепенное введение отдельных элементов социально ориентированных фискальных систем Франции и Германии может оптимизировать налоговую политику в Украине, обеспечив ее интеграцию в ЕС.

Следовательно, фискальное регулирование в Украине должно соответствовать ее социально-экономической среде и учитывать перспективу унификации ее фискальных отношений с организацией перераспределения ВВП в ЕС. Причем на современном этапе развития фиска необходимо внедрять эффективные перераспределительные инструменты преодоления транзитивности экономики и заимствовать, если имеется положительный опыт использования в похожих условиях, налоговые механизмы России и новых стран ЕС, а после рыночных преобразований — постепенно трансформировать национальное налогообложение, придавая ему черты наиболее приемлемых для Украины фискальных моделей Франции и Германии.

При корректировке установленного в нашем государстве уровня налогообложения необходимо учитывать и то, что при его деформированном рыночном хозяйствовании, с одной стороны, не следует значительно увеличивать налоговую нагрузку на субъекты рынка, а с другой — не избежать расширения финансовой деятельности государства в рамках содействия экономическому росту и рыночным трансформациям.

В Украине в 1997—2004 гг. наблюдалась тенденция к снижению уровня налогообложения с одновременной макроэкономической стабилизацией, а позже — экономическим ростом (табл. 5.2.1). В 2005 г. заметное расширение налоговой экспансии вызвало снижение темпов роста ВВП, в 2006 г. незначительное повышение уровня налогообложения сопровождалось ускорением экономического роста, а в 2007 г. при почти неизменных рам-

Таблица 5.2.1. Уровень налогообложения и темпы роста ВВП в Украине*

Показатель	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Удельный вес налогов и налоговых платежей в ВВП, %	36,8	35,5	31,1	29,0	27,9	80,6	80,8	29,9	35,9	36,4	36,1
Темп роста ВВП, %	8,8	-1,9	-0,2	5,9	9,2	5,2	9,6	12,1	2,6	7,1	7,6

ДОНФНС ОЗВФНЗ

У

Консультант, 2003. — С. 56, 58—59, 64; Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2006. — С. 52; Министерство финансов Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>.

ках финансовой деятельности государства имело место еще большее улучшение динамики экономического развития¹.

В 1997—2002 гг. были отменены сборы в Фонд Чернобыля и Государственный инновационный фонд, отчисления на содержание автомобильных дорог. Кроме того, был расширен перечень валовых расходов, повышены нормы амортизации, всем предприятиям предоставлено право переносить балансовые убытки на следующие налоговые периоды, а также сужен круг плательщиков НДС за счет повышения порогового значения оборотов с поставок товаров (услуг), требующих обязательной регистрации субъекта рынка как его плательщика. Мы считаем, что данные трансформации, как и снижение в 1995 г. ставки НДС с 28 до 20 %, положительно отразились на воспроизводственных процессах. Общее снижение налоговой нагрузки стимулировало предпринимательство: после продолжительного функционирования в условиях несоответствия налогообложения социально-экономическим реалиям у субъектов рынка появились возможности вести прибыльную хозяйственную деятельность, постепенно ее расширяя. В свою очередь, увеличение налоговых поступлений в результате расширения базы налогообложения основных бюджетобразующих налогов и социальных платежей и погашения накопленной ранее налоговой задолженности обусловили повышение в 2002—2003 гг. уровня перераспределения ВВП.

Еще одним импульсом для усиления экономической активности должно было быть введение отраслевых и территориальных налоговых льгот. Однако его положительное значение в рамках поощрения расширения производственной и инвестиционной деятельности субъектов рынка вызывает определенные сомнения. Дело в том, что налоговая нагрузка снижалась для базовых отраслей экономики, которые уже тогда нуждались в обновлении основных производственных фондов за счет массового вливания капитала, а не предоставления налоговых льгот. Последние были лишь “каплей в море” необходимых для развития расходов. “Проедание” субъектами рынка дополнительно высвобожденных средств (фискальные потери) — это наиболее вероятные экономические последствия введения отраслевых преференций в налогообложении. Территориальные налоговые льготы, в связи с несо

¹ В последние два месяца 2008 г. в Украине наблюдалось уменьшение объемов реального ВВП в связи с мировым экономическим кризисом (а не налоговыми трансформациями). В условиях усиления рецессии 2009 г. происходило перманентное повышение налоговой нагрузки.

вершенством форм и механизмов их предоставления (отсутствием связи с обязательной реализацией инвестиционных проектов), также способствовали скорее разработке схем уклонения от уплаты налогов и оптимизации налогообложения, нежели экономическому развитию депрессивных территорий и возникновению новых высокотехнологических производств. И это при том, что, как и в 1991—2007 гг., государство сталкивалось с проблемой нехватки средств даже для финансирования своих базовых функций, не говоря уже о принятии мер по содействию экономическому росту и рыночному реформированию социально-экономической системы.

В 2004 г. ставка налога на прибыль была снижена до 25 % и введен пропорциональный механизм взимания налога с доходов физических лиц, что объясняет меньшее, чем в 2003 г., значение показателя уровня налогообложения. Но однозначно связать 12,1-процентный прирост ВВП 2004 г. с данными налоговыми трансформациями, особенно учитывая темп экономического роста (9,6 %) предыдущего года, также нельзя. Если снижение ставки налога на прибыль в условиях благоприятной конъюнктуры увеличило собственные финансовые ресурсы субъектов рынка, которые они могли использовать для расширения производственной и инвестиционной деятельности, то рост внутреннего спроса вследствие отказа от прогрессивности прямого налогообложения доходов населения вряд ли послужил весомым стимулом для улучшения динамики развития экономики Украины. Снижение налоговой нагрузки на доходы физических лиц со средним и высоким уровнем достатка, вероятнее всего, обусловило увеличение потребления ими дорогих качественных товаров (например, бытовой техники), которые сегодня преимущественно импортируются в Украину. А ожидания того, что подобное налоговое нововведение поспособствует увеличению ВВП за счет детенизации экономических отношений, были бесперспективными хотя бы потому, что при неизменных ставках отчисления в Пенсионный фонд и фонды государственного социального страхования у хозяйствующих субъектов не было стимулов отображать в официальной отчетности реальную заработную плату.

Повышение уровня налогообложения в 2005 г. связано с отменой территориальных и отраслевых налоговых льгот, увеличением ставок акцизов, внесением изменений в процедуру возмещения НДС, введением ограничений на отнесение расходов к валовым и новых методов контроля за правильностью начисления налогов “минимизаторами” (не имеет экономического обоснова

ния). Кроме того, усиление таможенного контроля, увеличение импорта и средней заработной платы обусловило увеличение поступлений соответственно НДС и других налогов на потребление, социальных платежей и налога с доходов физических лиц. И хотя темпы экономического роста при таких обстоятельствах, казалось бы, не должны были снизиться (произошло выравнивание налоговой нагрузки и ограничение возможностей для оптимизации налогообложения и фискальных злоупотреблений), прирост ВВП составил лишь 2,6 % . Объяснить это можно, в частности, радикальностью налогового трансформирования. Резкие изменения в налогообложении, особенно в направлении ухудшения налоговой среды хозяйствования, дестимулируют экономическую активность субъектов рынка — добросовестных налогоплательщиков и не создают условий для детенизации экономических отношений. Недобросовестные налогоплательщики, как и раньше, могли воспользоваться “налоговыми индульгенциями”, предоставленными “своими людьми” в налоговых органах. К тому же неэффективно использовались налоговые поступления. Значительный рост социальных расходов за счет радикального повышения уровня налогообложения — это не лучшая фискальная форма стимулирования экономического развития¹.

В 2006 г. налоговая среда хозяйствования была относительно стабильной, что способствовало активизации предпринимательства и обеспечило увеличение ВВП на 7,1 % . Вместе с тем расширение социальной составляющей функционирования государства (хотя и меньшее, чем в 2005 г.) и рост средней заработной платы вызвали увеличение потребительского спроса с соответствующим ростом поступлений косвенных налогов. Также увеличились объемы платежей в государственные социальные фонды и поступления налога с доходов физических лиц. Это можно считать основной причиной повышения уровня налогообложения до 36,4 % ВВП.

2007 г. ознаменовался незначительным повышением ставок налога с доходов физических лиц (с 13 до 15 %) и акцизов, дальнейшим опережающим, по сравнению с ВВП, ростом средней заработной платы и социальных расходов. Впрочем, возобновление территориальных налоговых льгот и увеличение злоупотреблений в сфере возмещения НДС (углубление диспропорций в нало-

¹ Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А.М. Соколовська // Фінанси України. — 2006. — № 9. — С. 78—79.

гообложении) нивелировали положительное фискальное воздействие расширения налоговой базы. Как следствие — произошло некоторое снижение уровня налогообложения в условиях улучшения динамики экономического развития¹.

На наш взгляд, оптимальный для Украины уровень налогообложения выше 29,9 % ВВП (показатель 2004 г.), но не обязательно ниже чем 36,4 % ВВП (в 2006 г.). Мы считаем, что даже переориентация расходов бюджета на первоочередное решение не социальных, а экономических и трансформационных задач может способствовать динамическому экономическому развитию без сужения рамок налоговой экспансии. Данная фискальная трансформация не только обеспечит мультипликацию экономического роста и расширение налоговой базы, но и будет стимулировать субъекты рынка финансово поддерживать государство (хотя бы частично отказаться от уклонения от уплаты налогов)¹².

Отметим также, что сравнения уровня налогообложения в Украине со средними или наименьшими показателями в ЕС-15 не имеют смысла. Во-первых, ВВП на душу населения, например в Великобритании и Германии, составляет 27,76 и 26,16 тыс. дол. США³, и даже незначительная доля перераспределения его суммы в абсолютном измерении обеспечивает государство необходимыми финансовыми ресурсами для выполнения его базовых функций. А для Украины, с ее в пять раз меньшим значением данного показателя (в 2004 г. — 5,98 тыс. дол. США⁴), и вдвое большей централизацией ВВП не предусматривает подобного фискального эффекта. Во-вторых, доходы среднестатистического плательщика налогов в Украине до налогообложения не сопоставимы с доходами обычных граждан этих стран уже после их налогообложения (даже по высоким налоговым ставкам)⁵.

¹ В январе — октябре 2008 г. наблюдался динамический рост ВВП при относительно стабильной налоговой среде, а в 2009 г. кризисные явления функционирования экономики сопровождали попытки “латания фискальных дыр” за счет многократного повышения ставок отдельных налогов и налоговых платежей, что углубляло рецессию.

² В условиях экономического кризиса поиски резервов финансирования расходов бюджета за счет детенизации экономических отношений особенно актуальны.

³ По данным: Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант. 2006. — С. 562.

⁴ Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант. 2006. — С. 561.

⁵ Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневецький // Економіка України. — 2002. — № 8. — С. 14.

Изменения в структуре налогообложения должны базироваться на принципах сохранения введенных в Украине и хорошо зарекомендовавших себя как средство фискального регулирования в странах ЕС налогов и налоговых платежей. Причем отечественные реалии хозяйствования и развитие государственных финансов требуют увеличения фискальных возможностей прежде всего косвенного налогообложения и институционально корректного использования регуляторного потенциала прямых налогов и социальных платежей.

В условиях значительной тенизации экономики¹, когда от налогообложения скрываются немалые объемы прибыли, заработной платы и других доходов населения, наиболее стабильной остается налоговая база налогов на потребление. НДС, акцизы и таможенные пошлины, закладываясь в цену потребляемых товаров и услуг, являются надежным источником финансового обеспечения функционирования государства, если, конечно, их взимание предусматривает минимальные возможности для фискальных злоупотреблений.

Как показывают данные табл. 5.2.2, в Украине в 1998—2007 гг. поступления косвенных налогов^{1,2} увеличивались. Однако было ли это увеличение близким к потенциально возможному — другой вопрос.

Увеличение поступлений НДС в 1998—2004 гг. было связано с увеличением ВВП (за счет прироста валовых поступлений НДС с произведенных в Украине товаров), объемов импорта, установлением ограничений на использование векселей при импорте товаров, а также введением многочисленных преференций в налогообложении и распространением злоупотреблений в сфере возмещения налога, которые, естественно, частично нивелировали положительное влияние предыдущих факторов. Причем в 2002—2004 гг. суммы возмещения увеличивались значительно быстрее, чем валовые поступления НДС с произведенных в Украине товаров (приложение Г). Фискальная эффективность НДС снизилась с 7,27 % ВВП в 1998 г. до 4,71 в 2003 г., немного увеличившись (до

¹Теневой сектор в Украине составляет около 47 % ВВП, а в восточноевропейских странах ЕС — в среднем 20,7 % (*ScheiderF. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences / F. Scheider, D. Enste. — Wash., 2000*).

² Пользуясь традиционными для Украины подходами к классификации налогов и налоговых платежей, мы относим к косвенным налогам лишь НДС, акцизы и таможенные пошлины.

Таблица 5.2.2. Поступления косвенных налогов в Украине

Показатели	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Косвенные налоги на прибыль и НДС в млрд грн	9,72	11,05	13,07	14,74	13,71	21,54	14,48	14,48	15,54	19,54
% к ВВП	9,47	8,47	7,69	7,22	7,73	7,05	7,13	7,13	7,16	11,16
Среднегодовые темпы роста										
К	7,46	10,41	12,44	10,38	10,47	12,60	16,70	16,70	17,40	20,57
С	7,27	8,45	9,55	5,17	9,10	4,71	4,8	7,05	9,41	10,57
Сбор, отчисления	1,03	1,79	2,24	2,68	2,09	5,57	6,70	7,05	8,61	10,57
С	1,57	1,37	1,03	1,03	1,03	1,03	1,94	1,37	1,61	1,48
Среднегодовые темпы роста										
К	0,57	0,85	1,03	1,03	1,03	3,05	4,71	6,58	7,7	9,54
С	0,57	0,85	1,03	1,03	1,03	1,17	1,34	1,7	1,4	1,55

за ред. О.Г. Осауленка. — Г* консультант,
 за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка
 Я в консультант,
 Каз http: ллрл

4,85 %) в 2004 г. Это дает основания говорить о неиспользованных потенциальных возможностях стимулирования экономического развития за счет увеличения налоговых поступлений (расходов бюджета).

В 2005 г. увеличение поступлений НДС было обусловлено почти удвоением, по сравнению с 2004 г., поступлений НДС с ввезенных в Украину товаров. В свою очередь, это было связано с увеличением объемов импорта и усилением контроля за уплатой налогов при пересечении таможенной границы Украины¹, а увеличение импорта было вызвано повышением средней заработной платы и социальных выплат. Другим фактором, который повлиял на увеличение поступлений НДС, была отмена территориальных и отраслевых налоговых льгот (остались только для судостроения, издательской деятельности и сельского хозяйства). Что же касается ожиданий значительного увеличения фискальной роли НДС за счет введения более жестких условий его возмещения (ограничений для новообразованных предприятий, обязательных налоговых проверок, ограничений подлежащих возмещению сумм фактически перечисленными поставщикам суммами), то они оправдались частично. Если в 2004 г. соотношение возмещения НДС и его валовых поступлений с произведенных в Украине товаров составляло 1 : 1,39, то в 2005 г. — 1 : 1,78^{1 2} (при соотношении объемов экспорта и ВВП 1 : 2,02). Впрочем фискальная эффективность НДС составляла 7,96 % ВВП.

В 2006 г. были повышены средняя заработная плата, социальные выплаты и, как следствие, произошло увеличение потребительского спроса, что вызвало увеличение поступлений НДС с произведенных в Украине и импортируемых товаров. Фискальная эффективность налога увеличилась до 9,41 % ВВП (одного из самых высоких показателей в Европе³), но, несмотря на это, не достигла своего потенциально возможного максимального значения. Не решенной осталась проблема фиктивного возмещения НДС (возмещение составляло около половины поступлений НДС с

¹ В 2005 г. поступления НДС с импортируемых в Украину товаров составляли 191,8 % соответствующего показателя за 2004 г. при росте объемов импорта на 26 % (Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження і рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 11).

² С учетом бюджетной задолженности по невозмещенному НДС — 1 : 0,62.

³ В 2005 г. лишь в Болгарии, Дании и на Кипре фискальная эффективность НДС была выше (приложение Б).

произведенных в Украине товаров¹, а доля экспорта в ВВП уменьшилась до 43 %). Более того, в 2007 г. возмещение НДС опять превысило его “чистые” поступления с произведенных в Украине товаров, что, вместе с возобновлением территориальных налоговых льгот, привело к снижению фискальной эффективности налога^{1 2}.

Мы считаем, что принимать новые силовые меры в рамках борьбы с данной формой “выкачивания” из бюджета средств не надо. Ухудшение налоговой среды хозяйствования и особенно дополнительные неудобства от усиления налогового контроля не будут способствовать расширению экономической деятельности законопослушных субъектов рынка, как и не устранят возможности использования распространенных коррупционных схем. Введенное с 2008 г. обязательное предоставление налоговым органам электронных данных по расчету налоговых обязательств и кредита по НДС также, скорее всего, не поможет уменьшить коррупцию в сфере его возмещения³. Прогресс в решении проблемы фиктивного возмещения будет достигнут, если: 1) устранить законодательные “пробелы” (например, те, что делают возможным предоставление “налоговых услуг” предприятиями-банкротами); 2) плательщики налогов будут уверены, что бюджет — это не инструмент “разбазаривания” заработанных ими средств, а финансовая база для инициирования государством прогрессивных социально-экономических сдвигов. И только после уменьшения объемов фиктивного возмещения НДС можно будет вести речь о снижении его ставки (если в этом будет необходимость). Рекомендации по использованию традиционных для ЕС сниженных ставок НДС необходимо рассматривать также со временем, тщательно оценив их с точки зрения возможных социальных эффектов и последствий для бюджета.

Увеличение поступлений акцизного сбора было обусловлено расширением производства и импорта подакцизных товаров, а также повышением ставок акцизов на алкогольную и табачную продукцию. Но, если учесть, что фискальная эффективность ак-

¹ С учетом 4,5 млрд грн бюджетной задолженности с невозмещенного НДС — 63,9 % .

² В ноябре — декабре 2008 г. заметно уменьшились объемы потребления и импорта, а следовательно, и поступления НДС с произведенных в Украине и импортированных товаров

³ В 2008 г. возмещение НДС увеличилось на 82 % при росте объемов экспорта на 34,9 % .

Прагматика и перспективы реализации налоговой политики Украины акцизного налогообложения в 2007 г. составляла лишь 1,48 % ВВП, то становится очевидным, что полученные показатели поступлений этого налога не представляют собой великого достижения. В то же время маловероятно, что увеличение поступлений акцизного сбора в 1998—2007 гг. могло быть на порядок большим. Для расширения рамок акцизного налогообложения (в первую очередь это касается нефтепродуктов) необходимо улучшить благосостояние всего населения Украины, что возможно только в условиях длительного экономического роста¹. Правда, резервы для увеличения поступлений акцизного сбора могут быть скрыты также в детенизации экономических отношений и повышении еще достаточно низких, по сравнению с европейскими, ставок акцизов на вредные для здоровья табачные изделия и алкогольные напитки^{1,2}.

В исследуемый период, кроме роста поступлений НДС и акцизного сбора, наблюдалось также увеличение поступлений таможенных пошлин. Но, учитывая коррумпированность таможенных органов в Украине, можно предположить, что объемы этого налога не соответствовали потенциально возможному, ведь даже мероприятия 2005 г. по усилению таможенного контроля не привели к существенному росту фискальной эффективности таможенных пошлин (в 2006—2007 гг. последняя снизилась до показателя 2004 г.). В 2008 г. опять применялись силовые антикоррупционные меры на таможне, сопровождавшиеся заметным увеличением поступлений таможенной пошлины. Однако основной причиной укрепления фискальных позиций этого налога мы считаем рост объемов импорта. На наш взгляд, для достижения ощутимых результатов в решении проблемы злоупотреблений при импортных операциях необходимо использовать российский опыт постепенного повышения ставок таможенных пошлин с одновременным установлением минимальных сумм таможенной стоимости товара, при которых не будет проводиться его физический осмотр³. Экономические методы борьбы с контрабандой, которые будут предотвращать возникновение у субъектов рынка ин-

¹ Повышение в 2008 г. ставок акцизов на нефтепродукты мы не считаем целесообразным с учетом их высокой стоимости до налогообложения.

² Конечно, мы не имеем в виду многократное повышение ставок, как это происходило в 2009 г.

³ Радаев В. Российский бизнес: на пути к легализации? / В. Радаев // *Вопр. экономики*. — 2002. — № 2.

тереса к “сотрудничеству” с коррумпированными работниками таможи, будут более эффективными, нежели административные. Кроме того, перспективным как с фискальной точки зрения, так и по соображениям усиления конкурентных позиций Украины на европейском рынке можно считать развитие таможенного налогообложения экспорта сырья.

Транзитивное хозяйствование в Украине требует установления умеренных ставок прямых налогов и социальных платежей, а также эффективного использования их льготного инструментария.

В 1998—2007 гг. благоприятная конъюнктура и обусловленное ею расширение базы налогообложения обеспечили увеличение поступлений прямых налогов и социальных платежей (табл. 5.2.3). Вместе с тем, трансформации налога на прибыль и налога с доходов физических лиц не всегда создавали условия для ускорения роста ВВП и рыночных социально-экономических преобразований.

Введение отраслевых и территориальных налоговых льгот по налогу на прибыль часто вело к фискальным потерям и не решало при этом макроэкономических задач, а их преждевременная отмена в 2005 г. перечеркнула даже те незначительные достижения развития преференциального налогообложения, которые были. Это не позволило обеспечить аккумулирование в бюджете четвертой части прибыли от функционирования ранее переведенных на льготные режимы налогообложения капиталов. Очевидно, большинство субъектов рынка, которые под прикрытием реализации инвестиционных проектов оптимизировали начисление и уплату налогов, начали использовать другие (например, оффшорные) схемы ухода от налогообложения, и лишь незначительная часть “минимизаторов” согласилась функционировать, уплачивая налоги и налоговые платежи на общих основаниях. А те хозяйствующие субъекты, которые использовали территориальные налоговые льготы как инструмент для фискальных злоупотреблений, на наш взгляд, выработали альтернативные схемы уклонения от налогообложения. Кроме того, радикальная отмена отраслевых налоговых преференций вынудила корректировать стратегию развития производства на предприятиях данных отраслей. Возобновление в 2007 г. ряда территориальных налоговых льгот без их основательного анализа с точки зрения “положительный экономический эффект — фискальные потери” — это еще один пример бессистемного реформирования налога на прибыль. Возможно-

Таблица 5.2.3. Поступления прямых налогов и социальных платежей в Украине*

Показатели	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Прямые налоги, млрд грн % к ВВП	14,99 14,62	17,49 13,41	21,04 12,46	22,99 11,28	25,73 11,40	33,00 12,35	37,10 10,70	50,26 12,20	60,46 11,29	84,08 11,79
В том числе										
Налог с доходов физических лиц, млрд грн % к ВВП	3,57 3,48	4,43 3,40	6,38 3,75	8,75 4,29	10,82 4,79	13,52 5,06	13,21 3,83	17,32 4,08	22,79 4,25	34,78 4,88
Налог на прибыль предприятий, млрд грн % к ВВП	5,92 5,77	6,35 4,87	7,70 4,53	8,28 4,05	9,40 4,16	13,27 4,95	16,16 4,68	23,46 5,52	26,17 4,88	34,41 4,83
Налог с собственников транспортных средств, млрд грн % к ВВП										
Плата за землю, млрд грн % к ВВП										
Другие прямые налоги, млрд грн % к ВВП										
Социальные платежи, млрд грн % к ВВП										

* По данным: Статистичний щорічник України за 2002 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консултант, 2003. — С. 56, 58—59, 64; Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консултант, 2006. — С. 52; Министерство финансов Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: БПр://\от.пмпПп. gov.ua.

стей для злоупотреблений у недобросовестных плательщиков налогов стало больше.

Сегодня декларируется необходимость снижения ставки налога на прибыль до 20 % . Но мы считаем, что этого делать не стоит. Маловероятно, что общее снижение налоговой нагрузки на прибыль будет весомым стимулом активизации предпринимательства и детенизации экономики (в обществе распространилось недоверие к налоговым инициативам), а фискальных потерь — не избежать. Тем более, что фискальная эффективность налога снизилась с 5,52 % ВВП в 2005 г. до 4,83 % ВВП (показателей 2003— 2004 гг.) в 2007 г. Еще один принципиальный аспект: высокие темпы экономического роста 2000—2004 гг. в значительной мере были обусловлены постепенным расширением производства за счет загрузки не задействованных во времена кризиса 90-х годов мощностей. На сегодняшний день данный резерв почти полностью использован, и необходимо искать новые налоговые рычаги ускорения воспроизводственных процессов на инновационно-инвестиционной основе. Ими может быть, в частности снижение ставки налога на прибыль для субъектов рынка, которые будут закупать оборудование и оснащение. Приемлемы для введения в Украине также налоговые механизмы стимулирования инвестиций в инновационный сектор и экологические технологии в форме ускоренной амортизации и уменьшения облагаемой налогом прибыли, используемые в странах ЕС. В то же время нецелесообразно заимствовать восточноевропейский опыт налоговых каникул. Функционирование данного льготного механизма налогообложения прибыли, так же как отечественных отраслевых и территориальных налоговых льгот, не предусматривает обязательной реализации инвестиционных проектов. Кроме того, нужно рационально комбинировать льготные налоговые инструменты.

Следовательно, оптимальным направлением развития системы налогообложения прибыли в Украине мы считаем не придание ей дополнительных либеральных черт или нейтральности (это приведет к консервированию современной отраслевой структуры экономики), а введение новых эффективных льготных налоговых механизмов поощрения инвестиций для всех субъектов рынка и постепенную отмену отраслевых налоговых льгот. И только со временем, после достижения прогресса в устранении диспропорций функционирования экономики Украины, можно будет перейти к привычной для ЕС практике налогообложения прибыли на основе сочетания низких налоговых ставок и умеренной системы налоговых льгот.

Введение пропорциональной ставки налога с доходов физических лиц также было достаточно противоречивым. Ведь, во-первых, подоходное налогообложение превратилось больше в инструмент субсидирования состоятельных слоев общества и стимулирования импорта, чем средство поддержки национального производителя и содействия детенизации экономических отношений¹. Во-вторых, цена подобного превращения — сокращение поступлений налога с 13,52 млрд грн (5,06 % ВВП) в 2003 г. до 13,21 млрд грн (3,83 % ВВП) в 2004 г. И хотя в 2005 г. поступления налога с доходов физических лиц составляли 17,4 млрд грн (4,08% ВВП), а в 2006 г. — 22,79 млрд грн (4,25% ВВП), мы убеждены, что при альтернативном налогообложении доходов физических лиц по ставкам, например, 10 и 20 %, фискальных потерь 2004 г. можно было избежать, а поступления налога 2005—2006 гг. были бы на порядок выше. Скажем даже больше: лишь создание новых рабочих мест и повышение средней заработной платы нивелировали негативные фискальные последствия данной трансформации налогообложения. В 2007 г., несмотря на опережающее увеличение фонда оплаты труда, по сравнению с ВВП, и повышение ставки налогообложения на 2 процентных пункта, фискальная эффективность налога с доходов физических лиц увеличилась только до 4,88 % ВВП.

Естественно, при имеющемся расслоении украинского общества по уровню благосостояния и с учетом перспективы интеграции Украины в ЕС теоретически оптимальной мерой было бы введение высокопрогрессивной шкалы прямого налогообложения доходов населения как социально справедливого инструмента содействия экономическому росту в рамках расширения экспансии фиска. Однако, как было доказано практикой, в условиях значительной тенизации экономических отношений невозможно аккумулировать необходимые для финансирования дополнительных расходов бюджета поступления налога с доходов физических лиц по высоким налоговым ставкам. Поэтому развитие системы подоходного налогообложения на основе введения прогрессии из двух

¹В России, где подобная трансформация подоходного налога произошла даже параллельно с либерализацией социального налогообложения, рост официальной заработной платы на 3,2 % ВВП в 2001 г. определялся больше структурными сдвигами в экономике, чем уменьшением объемов теневой оплаты труда (Васильева А. Экономический анализ налоговой реформы / А. Васильева, Е. Гурвич, В. Субботин // *Вопр. экономики.* — 2003. — № 6).

(максимум — трех) ставок — наилучший компромисс между желаемым и возможным. На наш взгляд, в целом положительно можно оценить изменения с 2004 г. в механизме взимания налога с доходов физических лиц по введению социальных льгот и расширению налоговой базы за счет части доходов от операций с имуществом, доходов, полученных плательщиком налогов от работодателя как дополнительные блага, и т. д.

В 1998—2007 гг. фискальная роль других прямых налогов в Украине была незначительной. Транзитивные условия хозяйствования и низкий уровень доходов большей части населения не позволяют активно развивать налогообложение имущества, в связи с чем объективной пока является лишь потребность в повышении ставок платы за землю с одновременным проведением обязательной инвентаризации денежных оценок земельных участков и введении налога на недвижимость физических лиц (с развернутой системой социальных налоговых льгот)¹. В то же время в перспективе нужно будет также ввести практику налогообложения недвижимости юридических лиц.

В Украине, как и в странах ЕС, были введены упрощенные формы налогообложения малого бизнеса. Но их функционирование сегодня связано не столько с решением макроэкономических задач, сколько с массовыми злоупотреблениями и фискальными потерями. На наш взгляд, трансформацию льготного налогообложения малого предпринимательства необходимо проводить по принципу создания благоприятных условий для эффективного ведения (с расширением в перспективе) финансово-хозяйственной деятельности. Актуальными можно считать предложения взимать налог в виде дифференцированной платы за спецпатент в зависимости от установленных характеристик (аналога известным в мировой практике вариантам налогообложения “по стандарту”) для микрофирм, а также дифференцирования ставок единого налога в укрупненных сферах предпринимательской деятельности с дальнейшим, вначале экспериментальным, переходом к налогообложению разницы между выручкой от реализации и стоимостью используемых факторов производства для субъектов малого бизнеса покрупнее^{1,2}.

¹ Многократное повышение ставок налога с владельцев транспортных средств мы как альтернативу не рассматриваем.

² *Квасовський О.* Концептуальні засади оптимізації спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / *О. Квасовський* // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті:

В исследуемом периоде поступления социальных платежей в Украине увеличивались за счет повышения средней заработной платы. Отчисления в государственные социальные фонды были единственными фискально значимыми налоговыми платежами (в 2007 г. их фискальная эффективность составляла 13,15 % ВВП), которые претерпели минимальные изменения в части их нагрузки на плательщиков — работодателей и наемных работников. Но сегодня именно социальные платежи хозяйствующих субъектов, которые являются обременительными для украинской экономики, дестимулируют предпринимательство¹. В связи с этим мы считаем необходимым ввести единый социальный платеж, с постепенным снижением его ставки в зависимости от возможностей не обеспеченного его поступлениями финансирования социальных выплат за счет других дополнительно аккумулированных налоговых поступлений. Такая фискальная инициатива (с одновременным усилением налогового контроля), обеспечив выравывание финансовых условий функционирования официальной и неофициальной экономик, будет способствовать детенизации экономических отношений и росту ВВП, не исключая возможности увеличения социальных выплат. Расширять с целью компенсации рамки фискально малозначимого сегодня социального налогообложения работников, учитывая их еще сравнительно небольшие доходы, пока не целесообразно. Но по мере устранения признаков транзитивности социально-экономической системы можно будет постепенно увеличивать фискальную роль социальных платежей, повышая их нагрузку на физических лиц.

В завершение отметим, что соответствующее экономико-институциональной среде использование фискального и регуляторного потенциалов налогообложения — это самая лучшая стратегия фискального регулирования в Украине как в условиях рыночных социально-экономических трансформаций, так и в случае ее вступления в ЕС. Причем, возможно, в перспективе уже страны ЕС-27 будут заимствовать у Украины ее фискальный опыт.

національна ідентичність та тенденції глобалізації : збірник тез доповідей за матеріалами Другої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (24—25 лютого 2005 року). — Т.: Екон. думка, 2005. — С. 79—82.

¹ Совокупная ставка отчислений составляет около 37 % фонда оплаты труда, а необходимость их перечисления в четыре социальных фонда создает определенные административные неудобства для налогоплательщиков.

5.3. Векторы оптимизации управленческой инфраструктуры налоговой политики

Формирование и реализация эффективной налоговой политики предполагает не только поиск наиболее близкой к оптимальной стратегии фискального регулирования, но и построение рациональной управленческой инфраструктуры функционирования налоговой системы. Без надлежащего управленческого обеспечения невозможны ни своевременное принятие адекватных реалиям хозяйствования налоговых решений, ни выполнение в краткие сроки уже поставленных перед фиском стратегических и тактических задач. Это необходимо надлежащим образом учитывать при фискальной корректировке воспроизводственных процессов, особенно в условиях диспропорций рыночной трансформации социально-экономической системы Украины.

Управленческую деятельность государства в налоговой сфере сегодня связывают с тремя терминами, которые часто употребляют как слова-синонимы: “управление налогообложением”, “государственный налоговый менеджмент” и “налоговое администрирование”. Поэтому прежде всего покажем собственное видение научно-понятийного аппарата и поделимся мыслями о роли каждой из данных форм управленческой деятельности государства в сфере налогообложения в организации фискального регулирования социально-экономических процессов.

Отметим, что необходимость согласования разных элементов налоговой системы возникла еще на первых этапах формирования современного фиска, обусловив появление управления налогообложением. Это была первая форма управленческой деятельности государства в налоговой сфере, которая и сегодня развивается как наука и практика принятия управленческих решений для координации налогообложения.

Термины “государственный налоговый менеджмент” и “налоговое администрирование” начали использоваться уже в связи с необходимостью коррекции налогообложения на основе выработанной системы принципов, методов, форм и приемов управления финансовыми ресурсами и отношениями. Причем характерными признаками этих двух форм управленческой деятельности государства в налоговой сфере, в отличие от управления налогообложением, принято считать: подчиненность налоговых решений

выбранному курсу налоговой политики и направленность управленческих действий как на согласование, так и на совершенствование налогообложения.

В финансовой науке сегодня отсутствует единый подход к толкованию государственного налогового менеджмента. Чаще всего под ним подразумевают выработку правовых основ налогообложения на основе исторического опыта, современных достижений экономической науки и практики, обеспечение условий функционирования конкретного налогового механизма, его элементов (планирования, регулирования, контроля), и создание учетноаналитических, отчетных правил, документов и т. д.¹ Но, на наш взгляд, такое преимущественно процедурное видение этой формы управленческой деятельности государства в сфере налогообложения слишком абсолютизирует методические и недостаточно освещает методологические аспекты процесса установления, правового регламентирования и организации взимания налогов и налоговых платежей в централизованные фонды денежных средств государства.

Согласно другой точке зрения, государственный налоговый менеджмент — процесс управления путем использования методов воздействия налогового механизма на налоговую систему с целью реализации налоговой политики^{1 2}. В данном определении уже просматривается понимание налогового механизма не просто как набора конкретных налоговых действий, а как объективно необходимого процесса управления перераспределительными отношениями при помощи налогового планирования, прогнозирования, регулирования и контроля, то есть в более широком его значении. Правда, при этом не совсем корректно в роли управляемой системы выбрана налоговая система, поскольку изменения в нее вносятся в законодательном порядке, а любой менеджмент прежде всего предусматривает определенные оперативные действия.

И наконец, высказывалось мнение, что государственный налоговый менеджмент — это совокупность приемов и методов организации налоговых отношений с целью обеспечения формирования доходной части бюджета и воздействия на развитие производ

¹Юшкина Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т.Ф. Юшкина. — М. : ИНФРА-М, 1999. — С. 139.

²Карп В.М. Налоговый менеджмент : учеб, для вузов / В.М. Карп. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — С. 47.

ства и социальной сферы¹. Данное определение в целом соответствует основным сущностным характеристикам исследуемой формы управленческой деятельности государства в сфере налогообложения, за исключением части, где формулируется цель. Мы считаем, что об обеспечении государства финансовыми ресурсами для выполнения возложенных на него функций и создания условий для эффективного функционирования предпринимательского сектора целесообразно говорить в контексте налоговой политики.

Следовательно, мы считаем, что государственный налоговый менеджмент — это система методов, форм и приемов регламентирования и регулирования экономических отношений в сфере налогообложения при реализации налоговой политики.

В отличие от государственного налогового менеджмента, налоговое администрирование принято рассматривать с двух сторон. Во-первых, как систему органов управления (законодательных и административных налоговых органов)^{1 2}, круг обязанностей которых охватывает процедурное обеспечение реализации налоговой политики. При этом к компонентам налогового администрирования относятся: определение функций налогового органа, перечень рабочих процедур для выполнения каждой функции, закрепление функций за подразделениями налогового органа³. Во-вторых, как совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия и конкретную налоговую технику, а также предусматривающих ответственность за нарушение налогового законодательства⁴.

С такими суждениями мы соглашаемся. Вместе с тем считаем целесообразным добавить следующее: если государственный налоговый менеджмент — это прежде всего важная сфера методологического обеспечения функционирования налоговой инфраструктуры с учетом человеческого фактора и мотивационных аспектов фискального поведения, то налоговое администрирование — система научно обоснованных методических действий по

¹ *Тимченко О.М.* Податковий менеджмент : навч.-метод. пос!б. для самост. вивч. дисц. / О.М. Тимченко. — К. : КНЕУ. 2001. — С. 21.

² *Налоги и налогообложение* / под ред. В.В. Романовского, О.В. Врублевской. — 3-е изд. — СПб. : Питер. 2002. — С. 342.

³ *Черник Д.К.* Основы налоговой системы : учеб. для вузов / Д.К. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ — ДАНА. 2002. — С. 34.

⁴ *Перонко ИА.* Налоговое администрирование / И.А. Перонко, В.А. Красницкий // *Налоговый вестн.* — 2000. — № 10.

техническому регламентированию и регулированию экономических отношений в Сфере налогообложения. То есть, мы убеждены, что данные термины отображают две взаимосвязанные стороны координации и совершенствования налогообложения в процессе реализации налоговой политики.

Ключевая роль в организации фискального регулирования принадлежит государственному налоговому менеджменту. Именно благодаря ему расставляются основные корректировочные акценты, трансформирующие налоговую систему. Кроме того, на стыке Государственного налогового менеджмента, налогового администрирования и управления налогообложением существует сфера научных и практических знаний, где методология переплетается с методикой, координация налогообложения с его совершенствованием, олицетворение своеобразного симбиоза теории оптимального налогообложения, фискальной социологии и социального направления принятия управленческих решений, определяющих взаимоотношения фиска и налогоплательщиков (рис. 5.3.1).



Рис. 5.3.1. Взаимосвязь управления налогообложением, государственного налогового менеджмента и налогового администрирования

Если учесть то, что в Украине налоговые решения являются преимущественно ситуативными, то сразу, согласно рис. 5.3.1, возникают сомнения в отношении эффективности государственного налогового менеджмента, налогового администрирования и формирования близкого к оптимальному фиска в целом.

Рассмотрим практику функционирования НДС. В частности в 2002 г., когда были введены ограничения по использованию векселей по импортным операциям, поступления НДС с ввезенных в Украину товаров увеличились почти вдвое в условиях роста объемов импорта на 6,9 %, но суммы возмещенного из бюджета налога увеличились в 1,5 раза при росте объемов экспорта на 10,1 % (приложение Д). То есть ситуативно принятое для увеличения доходов бюджета решение, не улучшив взаимоотношений фиска и налогоплательщиков, вызвало закономерную реакцию — распространение других форм фискальных злоупотреблений. В 2003—2004 гг. суммы возмещенного из бюджета НДС более чем вдвое превысили его “чистые” поступления с произведенных в Украине товаров (приложение Г) и увеличилась задолженность государства по возмещению НДС (прежде всего добросовестным налогоплательщикам). В 2005 г. объемы возмещенного НДС выросли еще в 1,1 раза даже после введения более жесткой процедуры возмещения налога и в условиях роста объемов экспорта на 1,5 %. Причем это нельзя связать с погашением накопившейся за последние годы задолженности государства по невозмещенному НДС, “нивелировавшим позитивные фискальные последствия уменьшения злоупотреблений в сфере возмещения”. В 2006 г. опять увеличились объемы возмещенного и невозмещенного из бюджета НДС, в 2007 г. возмещение превысило “чистые” поступления НДС с произведенных в Украине товаров, а в 2008 г., несмотря на введение обязательного предоставления налоговым органам электронных данных по расчету налогового обязательства и налогового кредита по НДС, его возмещение увеличилось на 82 % при росте объемов экспорта на 34,9 %¹.

Нельзя, не применив комплекса мер как для ограничения уклонения от налогообложения, так и в рамках повышения эффективности перераспределительных процессов в целом, ожидать беспрецедентного увеличения налоговых поступлений. Без достижения фискального компромисса между государством и субъектами рынка любые, даже самые прогрессивные, налоговые

¹ Согласно данным: Министерство финансов Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>.

реформы не приведут к однозначно позитивному результату. Лишь системные налоговые решения, которые максимально сбалансируют интересы фиска и плательщиков налогов, могут обеспечить укрепление налогового потенциала на краткосрочном промежутке времени (за счет устранения диспропорции налогообложения) и в более отдаленной перспективе (в результате расширения налоговой базы в условиях роста ВВП).

Метод проб и ошибок необходимо заменить гармоничной согласованностью действий всех заинтересованных групп¹. Нужно организовать функционирование эффективного государственного налогового менеджмента и на этой основе оптимизировать налоговое администрирование. Причем мы считаем, что анализ практики налогового прогнозирования, планирования, регулирования и контроля позволит выявить пути достижения данной цели.

В Украине налоговое прогнозирование и планирование осуществляются на основе простой экстраполяции тенденций развития экономики и фискальных процессов на будущие периоды. Это, во-первых, не создает условий для системного совершенствования налогообложения — при прогнозировании (планировании) совокупное негативное воздействие налоговых диспропорций учитывается как заданная, практически неизменная, величина. Во-вторых, налоговое регулирование подчиняется не столько требованию создания оптимальной фискальной среды для прогрессивных сдвигов в социально-экономическом развитии, сколько потребности обеспечения определенного объема налоговых поступлений. Как следствие — большинство налоговых трансформаций либо направлены на введение достаточно сомнительных, с точки зрения дальнейшего укрепления экономического и налогового потенциалов государства, механизмов взимания налогов и льгот в налогообложении, либо преследуют исключительно фискальные цели.

Нужно также отметить, что в 2002—2004 и 2006 гг., несмотря на непрогнозируемые высокие темпы экономического роста и обусловленное этим расширение базы налогообложения, не наблюдалось существенного превышения фактических поступлений основных бюджетобразующих налогов над их плановыми показателями (табл. 5.3.1). В 2004 г. перевыполнение плана поступлений налога на прибыль и налога с доходов физических лиц компенсировало невыполнение плана поступлений НДС и акцизно-

¹ *Єфименко Т.І.* Основні напрями трансформації податкової системи в Україні / Т.І. Єфименко // *Фінанси України.* — 2007. — № 9. — С. 11.

Таблица 5.3.1. Плановые и фактические поступления в Украину в 2002—2006 гг.*

Наименование показателя	2002 г.		2003 г.		2004 г.		2005 г.		2006 г.	
	План	Факт								
Налог с доходов физических лиц, млрд грн	12,0	10,82	13,97	16,16	19,80	16,73	21,6	23,46	33,80	26,17
% выполнения плана		Н.Д.		110		81,1		106,2		100,2
Налог на прибыль предприятий, млрд грн		9,40								
1 % выполнения плана		Н-П*								
НДС, млрд грн	12,88	13,47								
1 % выполнения плана		105,0								
Акцизный сбор, млрд грн		4,09								
1 % выполнения плана		Н* П*								

* По данным ГНА Украины: <http://bit.ly/1K11111> Министрства финансов Украины <http://bit.ly/1K11111>

го сбора (с ввезенных в Украину товаров). В 2006 г., в условиях значительного (на 22,9%, по сравнению с предыдущим годом) роста объемов импорта (отрицательного сальдо внешнеторговых операций), фактические поступления НДС лишь на 13,9 % превысили плановые. Причем поступления НДС с ввезенных в Украину товаров увеличились на 53,3 % Ч

Для объяснения этого феномена вновь обратимся к практике функционирования НДС. Как известно, прирост поступлений НДС определяют прогнозируемые темпы роста ВВП, сальдо внешнеторговых операций и фискальные последствия внесения изменений в налоговое законодательство. В 2002 г. рост поступлений НДС за счет увеличения объемов импорта и введения ограничений по использованию векселей при импорте товаров оказался значительно большим, чем ожидалось. Это создало благоприятную фискальную среду для увеличения незаконного возмещения налога из бюджета — выполнение плана поступлений НДС уже было обеспечено. В 2003—2004 гг. суммы задекларированного к возмещению налога возросли еще больше — непрогнозируемые высокие темпы роста ВВП и обусловленное этим увеличение поступлений НДС вследствие расширения базы налогообложения усилили стремление отдельных субъектов рынка и работников фискальных органов получить выгоду от “выкачивания” из бюджета средств. Причем распространение злоупотреблений в сфере возмещения налога происходило в условиях непрогнозируемо высоких темпов роста экспорта и было динамическим, вследствие чего не удалось выполнить план поступлений. В 2004 г. фактические поступления НДС возросли на 32,8%, но это обеспечило лишь 85 % их запланированной суммы (правда, при выплате всей просроченной бюджетной задолженности по невозмещенному НДС).

В 2005 г. существенного сокращения объемов незаконного возмещения не наблюдалось. Дело в том, что увеличение фискального потенциала НДС за счет роста импорта, усиления таможенного контроля и отмены некоторых налоговых льгот обеспечило выполнение даже скорректированного в сторону увеличения плана поступлений налога. Прилагать усилия для ограничения фи-

¹ В 2008 г. фактические поступления в общий фонд государственного бюджета на 3,7 млрд грн. (3,4 %) превысили плановые показатели: недо-выполнение плана поступлений НДС (на 1,9 млрд грн) и акцизного сбора (на 0,1 млрд грн) компенсировало перевыполнение плана поступлений налога на прибыль в сумме 5,3 млрд грн.

скальных злоупотреблений в сфере возмещения НДС (лишать себя “дохода”) коррумпированным работникам контролирующих органов было “не обязательно”, поскольку и без данных мер достигался рост поступлений налога почти вдвое (отсутствие значительного перевыполнения плана поступлений НДС не предусматривало кадровых выводов с потерей “хлебных” должностей). В 2006 г. увеличился внутренний потребительский спрос, что вызвало рост поступлений НДС с произведенных в Украине и импортированных товаров. Это обеспечило увеличение поступлений НДС в 1,5 раза (больше, чем планировалось) без ощутимого прогресса в решении проблемы злоупотреблений в сфере его возмещения.

В 2007 г. объемы экспорта увеличивались опережающими темпами, по сравнению с возмещением НДС¹, но динамика роста импорта была лучшей, нежели динамика увеличения поступлений НДС с ввезенных в Украину товаров (участились злоупотребления на таможне). Впрочем, даже в условиях возобновления некоторых территориальных налоговых льгот, поступления НДС выросли на 17,8 %. В 2008 г. было прекращено обращение НДС- векселей при импорте товаров (поступления НДС с ввезенных в Украину товаров увеличились на 88 % при росте объемов импорта на 40,5 %^{1 2}). Вместе с тем увеличение злоупотреблений в сфере возмещения налога (несмотря на введение обязательного предоставления налоговым органам электронных данных о расчете налогового обязательства и налогового кредита по НДС) и появление под конец года кризисных явлений функционирования экономики (сужение налоговой базы) привели к невыполнению плана его поступлений.

Налоговое прогнозирование и планирование в Украине способствует “консервированию” неоптимального перераспределения ВВП, актуализируя изменение подходов к формированию планов (прогнозов) налоговых поступлений. Необходимо понять, что в условиях рыночной трансформации социально-экономической системы и фискальной сферы налоговые прогнозирование и планирование должны предусматривать системные налоговые реформы, а не базироваться на сохранении существующей практики налогообложения с минимальной ее корректировкой, как это

¹ Частично за счет увеличения просроченной бюджетной задолженности по невозмещенному налогу.

² Согласно данным: Министерство финансов Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>.

происходит в западноевропейских странах. При этом фискальные последствия налоговых трансформаций нужно рассчитывать, учитывая их возможное влияние на поведение плательщиков налогов (сужение или расширение налоговой базы). Также для повышения эффективности государственного налогового менеджмента следует уточнять плановые показатели на протяжении бюджетного года, если воздействие какого-то из факторов на формирование налоговых поступлений не будет таким, как ожидалось вначале.

То, что налоговое регулирование в Украине осуществляется на ситуативной основе для удовлетворения лоббистских интересов или в фискальных целях (если отдельные диспропорции налогообложения заметно сужают доходную базу бюджета), не в последнюю очередь обусловлено слабостью институциональной инфраструктуры налоговой системы в условиях рыночной трансформации, что еще можно понять. Вместе с тем продолжительное отсутствие ощутимых сдвигов в направлении системного, научно обоснованного совершенствования “транзитивного” налогообложения вызывает у нас удивление. Налоговое регулирование должно не выискивать фискальные резервы для компенсации бюджетных потерь от предоставления сомнительных преференций в налогообложении и изменений механизмов взимания налогов и налоговых платежей, а создавать благоприятную налоговую среду для предпринимательской деятельности в общегосударственных масштабах как основу укрепления налогового потенциала.

В Украине получила распространение корректировка диспропорций в налогообложении путем внесения изменений, которые лишь частично устраняют их негативные экономические и фискальные последствия. Перекосы, по сути, остаются — трансформируются (как правило, не оптимально) другие стороны налогообложения, углубляя деформации налоговой системы. Но при этом часто наблюдается позитивный фискальный эффект, который на поверхности явлений выглядит “следствием введения прогрессивного налогового нововведения” и провозглашается достижением “эффективной налоговой политики”. В подтверждение сказанному приведем пример трансформирования в 2004 г. механизма прямого налогообложения доходов населения. Несмотря на предостережения ученых, с целью легализации высоких доходов (расширения базы налогообложения) неадекватная социально-экономическим условиям Украины прогрессивная шкала налога с доходов физических лиц была заменена его единой ставкой (до 2007 г. — 13 %). В 2005—2007 гг. поступления налога дей

ствительно увеличились (за счет создания новых рабочих мест и роста средней заработной платы), но объемы теневых доходов существенно не уменьшились. Реформаторы не учли логики поведения налогоплательщика: зачем платить даже низкий налог с доходов физических лиц, если от него можно безнаказанно уклониться? Не повышало фискальное сознание также неэффективное использование государством налоговых поступлений. Кроме того, в условиях высоких для транзитивной экономики Украины ставок отчислений в государственные социальные фонды у субъектов рынка — работодателей не было стимулов для отказа от выплаты теневой заработной платы. Следовательно, в конечном итоге, еще больше усилилась социальная дифференциация общества.

Сегодня нас настораживает то, что для сглаживания расслоения населения по уровню доходов предлагается ввести налог на недвижимость физических лиц с высокими ставками налогообложения дорогих объектов собственности. Безусловно, налогообложение недвижимости, от которого сложнее уклониться, чем от подоходного налогообложения, в Украине необходимо. Вместе с тем закрепление за налогом на недвижимость роли основного инструмента перераспределения доходов граждан (посредством резкой дифференциации ставок налогообложения в зависимости от стоимости недвижимости) мы не считаем целесообразным. Ведь собственник, например, дорогого жилья может и не быть богатым человеком: немало граждан в свое время получили дорогие, по современным оценкам, квартиры; кто-то унаследовал элитное жилье; наличие в собственности дорогого имущества не гарантирует устойчивой бизнес-деятельности собственника. Для выполнения регулятивной функции, о которой идет речь, оптимален именно налог с доходов физических лиц. Прежде всего размер денежного дохода определяет достаток гражданина и его способность выполнять налоговые обязательства¹. Поэтому в Украине нужно ввести прогрессивный, соответствующий ее социально-экономическим условиям, механизм взимания налога с доходов физических лиц по двум-трем ставкам^{1,2} и налогообложение недвижимости граждан по умеренным дифференцированным ставкам. Такие фискальные инициативы будут соответствовать принципу построения социально справедливой налоговой системы.

¹ Пансков В. Новейшие коллизии налогообложения доходов физических лиц; суть и возможности разрешения / В. Пансков // Рос. экон. журн. — 2007. — № 4. — С. 48.

² С умеренной максимальной ставкой, чтобы не спровоцировать новой тенезации доходов.

Другая крайность налогового регулирования в Украине — чрезмерный радикализм. В 2005 г. были преждевременно отменены территориальные и некоторые отраслевые налоговые льготы, введена более жесткая процедура возмещения НДС, а также применялись меры по усилению таможенного контроля. Но последствия данных фискальных решений были неоднозначными. С одной стороны, замедлился рост ВВП и прирост инвестиций в основной капитал — радикальное устранение налоговых диспропорций не стимулировало предпринимательскую инициативу (рис. 5.3.2). С другой стороны, благодаря нововведениям произошло расширение базы налогообложения и значительно увеличились налоговые поступления. Правда, в целом были потеряны возможности еще большего укрепления налогового потенциала Украины за счет динамического экономического роста в условиях постепенной трансформации налогообложения (в средне- и долгосрочной перспективе). В 2006—2007 гг. налоговая среда хозяйствования была достаточно стабильной, вследствие чего наблюдались рост ВВП, расширение базы налогообложения и увеличение налоговых поступлений. Это указывает на то, что инициирование и реализация системных, учитывающих институциональный (временной) фактор, налоговых трансформаций должны стать стержнем государственного налогового менеджмента.

В то же время необходимо подчеркнуть следующее. В условиях рыночных социально-экономических трансформаций субъекты рынка “более толерантно” воспринимают изменения форм и механизмов налогообложения, чем в странах ЕС-15¹. Это дает возможность устанавливать достаточно широкие рамки налогового регулирования.

Налоговый контроль в Украине вызывает множество нареканий как у налогоплательщиков, так и на высшем государственном уровне. Фискальные злоупотребления — распространенное явление в функционировании отечественной налоговой системы, которое возникло как реакция на неоптимальное налогообложение. Для борьбы с налоговыми правонарушениями традиционно наращивается аппарат контроля и усложняются процедуры контроля, что, как правило, создает условия для разработки новых, все более сложных схем уклонения от налогообложения и дальнейшего распространения коррупции в фискальных органах. С

¹ Балацкий. Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // Общество и экономика. — 2005. — №2. — С. 118.

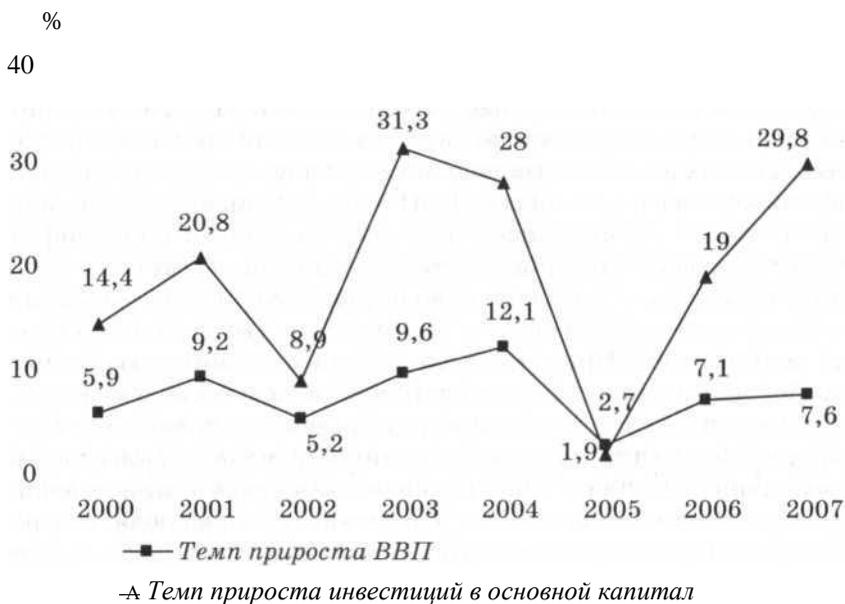


Рис. 5.3.2. Темпы прироста ВВП и инвестиций в основной капитал в Украине¹

одной стороны, транзитивные диспропорции перераспределения ВВП не способствуют формированию у субъектов рынка отношения к уплате налогов как к выполнению фискального обязательства перед обществом. С другой стороны, немало служащих фискальных органов, кроме выполнения плана налоговых поступлений, преследуют цель собственного обогащения за счет “крышевания” злоупотреблений в налогообложении. Причем у низового звена фискальных органов есть стимулы “способствовать” занижению плана поступлений налогов и налоговых платежей, а также финансовых санкций за нарушение налогового законодательства, очерчивая рамки тенизации экономических отношений. Существует своеобразный “заколдованный круг”, разорвать который, на первый взгляд, невозможно.

Но это только на первый взгляд. Ученые доказали, что неэффективные перераспределительные отношения вредны как с точ

¹ Геєц В.М. Політика економічного росту на основі розширення внутрішнього споживання і її следствия / В.М. Геєц // *Фінанси України*. — 2007. — № 9. — С. 20.

ки зрения социальной справедливости, так и из соображений прагматического характера. Последние замедляют рост ВВП и рыночную социально-экономическую трансформацию, со временем оборачиваясь даже против тех, кто получил от них выгоду вначале. Информационная поддержка данного тезиса в средствах массовой информации может способствовать формированию фискального сознания нации и послужить предпосылкой для инициирования прогрессивных изменений параметров и механизмов перераспределения ВВП. Реализация же на практике оптимизации налогообложения устранил основную причину теневого хозяйствования. В свою очередь, посредством использования экономических методов упреждения фискальных злоупотреблений (например, постепенного повышения таможенных пошлин с установлением минимальных сумм таможенной стоимости товара, при которых не будет проводиться его физический осмотр) будут созданы условия для ограничения коррупции. То есть у субъектов рынка исчезнет интерес к “сотрудничеству” с коррумпированными работниками фискальных органов. А если при этом еще автоматизировать по примеру стран ЕС одни и упростить другие процедуры налогового контроля, повысить санкции за нарушение налогового законодательства и применять силовые меры в борьбе с коррупцией, то можно ожидать, что фискальные злоупотребления будут единичными. Главное — разработать план действий, выполнять его и контролировать достижение всех поставленных целей. Важно на наивысшем государственном уровне осознать, что только в условиях комплексной оптимизации налогообложения (достижения фискального компромисса между государством и налогоплательщиками) и налогового контроля можно обеспечить повышение эффективности государственного налогового менеджмента, ускорив интеграцию Украины в ЕС.

Методологические изменения в управленческой деятельности государства в сфере налогообложения нужно дополнять соответствующим методическим обеспечением — трансформацию государственного налогового менеджмента должна сопровождать реформа налогового администрирования. Нововведения в формировании и реализации налоговой политики, чтобы не превратиться в декларацию добрых намерений, должны получить адекватное процедурное наполнение. Необходима ревизия всей законодательной базы функционирования налоговой системы и фиска в целом.

По мере преодоления транзитивности экономики и фискальной сферы перед Украиной откроются новые возможности заим

ствования европейского опыта развития управленческой инфраструктуры налоговой политики по процедурному обеспечению установления, правового регламентирования и организации взимания налогов и налоговых платежей в централизованные фонды денежных средств государства (в условиях развитой рыночной экономики).

5.4. Проблемы повышения эффективности перераспределительных процессов во время рецессии

Экономический кризис — это всегда толчок к переосмыслению роли государства в регулировании социально-экономических процессов и фискальных инструментов, которые оно использует. Во время рецессии общество легче убедить в целесообразности системных налоговых реформ, чем пересмотреть подходы к налоговой политике в условиях благоприятной конъюнктуры. При этом для Украины важно двигаться оптимальным курсом трансформации налогообложения, потому что шансов на ошибку больше нет.

Если большинство постсоциалистических стран — новых участниц ЕС до 2008 г. удвоили ВВП по сравнению с 1990 г., то Украина до мирового экономического кризиса не смогла даже достичь уровня производства конца 80-х годов прошлого века (приложение Е). В то время, когда Словения приблизилась по уровню экономического развития к наименее развитым в Западной Европе Португалии, Греции и Испании, ВВП на душу населения в нашей стране в 2007 г. составлял лишь 42,6 % данного показателя в Польше (25,6 % — в Словении). Уменьшение за первое полугодие 2009 г. ВВП на 10 % в Эстонии (при ВВП на душу населения, который на 29,4 %, был выше чем в Польше) не сопоставимо с падением объемов производства на 20 % в Украине. То есть в условиях, когда Украина постепенно превращается в депрессивную территорию Европы, а финансового ресурса для системных реформ становится все меньше, ЕС вообще может исключить ее из перечня претендентов на членство. Какова же цена недавних высоких темпов роста ВВП при отсутствии прагматических государственных подходов к развитию социально-экономической систе

мы Украины в перспективе? Не слишком ли большую цену платит украинское общество за далекую от оптимальной экономическую и налоговую политику?

В то же время едва ли не самой сложной задачей является поиск фискального оптимума, при котором можно будет осуществить прогрессивные социально-экономические трансформации. Сегодня в научной литературе можно найти немало публикаций по проблематике налоговых аспектов выхода экономики Украины из экономического кризиса и в каждой из них содержится рациональное зерно. Правда, большинство подобных рекомендаций носит фрагментарный характер, а поиски оптимальных налоговых параметров предусматривают наличие комплексного видения необходимых социально-экономических реформ и фискальных инструментов, обеспечивающих их реализацию. Без такого видения, сформированного на базе современных экономико-институциональных реалий, любые трансформации будут напоминать путешествие без конечного пункта¹. Важно осознавать реальные возможности использования налоговых инструментов, а не тешить себя иллюзорными “положительными шоками” вследствие очередных изменений в налогообложении. Эффективность налоговой политики зависит прежде всего от того, как на нее реагируют субъекты рынка, нельзя прогнозировать фискальный эффект налогового нововведения, приняв за константу экономические стратегии налогоплательщиков. Еще сложнее спрогнозировать общественную оценку и реальные экономические и фискальные последствия системных трансформаций налогообложения, но это не должно служить основанием для отказа от них, иначе рецессия затянется, а социально-экономические диспропорции углубятся. Реформаторы обязаны как бы “сыграть партию в шахматы”, выбрав стратегию игры и продумав ходы вперед, причем без права на проигрыш.

Но какая стратегия лучше: снижать уровень перераспределения ВВП или оптимизировать аккумулирование и использование налоговых поступлений? Казалось бы, снижение налоговой нагрузки должно стимулировать предпринимательскую инициативу и способствовать возобновлению роста ВВП. В то же время логично, что в трансформационной экономике роль государства не только не уменьшается, а должна быть более активной, чем в устойчивой экономической системе. Главные его задачи таковы:

¹ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // *Вопр. экономики.* — 2004. — № 7. — С. 50.

1) разработка “правил игры” и реализация общенациональных интересов в противовес узкокорпоративным; 2) определение стратегических приоритетов развития исходя из необходимости перехода к инвестиционно-инновационной модели развития; 3) формирование экономических механизмов мотивации хозяйствующих субъектов к перераспределению ресурсов в определенные сектора экономики; 4) разработка и реализация долгосрочной стратегии формирования и использования человеческого капитала, которая требует соответствующих изменений в структуре бюджетных расходов¹. Кроме того, во время рецессии помощь (снижение налоговой нагрузки, субсидии, государственные гарантии) нужно оказывать лишь тем предприятиям, которые ощущают временные трудности, но остаются платежеспособными. Практика показывает, что государственная поддержка субъектов рынка вне зависимости от состояния их балансов не ускоряет выход из экономического кризиса и не смягчает его последствия. Наоборот, подобная политика преумножает потери от текущего кризиса и повышает вероятность возникновения нового кризиса в будущем, поскольку подрывает стимулы экономических агентов к эффективному хозяйствованию и реальной оценке всех рисков¹². Все это свидетельствует об ошибочности идеи значительного снижения ставок налогов и налоговых платежей и доказывает необходимость оптимизации расходов бюджета без существенного сокращения их предкризисного объема.

При пересмотре направлений использования налоговых поступлений нужно учитывать то, что расширение социальной составляющей функционирования государства возможно лишь за счет сокращения финансирования структурных реформ (попытки как можно быстрее решить все текущие социальные проблемы могут обернуться социальными катаклизмами в будущем). Кроме того, значительное повышение пенсий и заработных плат в бюджетной сфере ведет к усилению инфляции, которая, наряду с отрицательным влиянием на реальные доходы всех рыночных аген

¹ *Вергелес Т.* Держава в трансформаційній економіці: теорії та реалії / Т. Вергелес // Світ фінансів. — 2009. — Вип. 1 (18). — С. 14.

² *Claessens S.* Crisis Resolution, Policies and Institutions: Empirical Evidence / S. Claessens, D. Klingebiel, L. Laeven // Systemic Financial Crises: Containment and Resolution. — N. Y.: Cambridge University Press, 2005; *Honohan P.* The Fiscal Cost Implications of an Accommodating Approach to Banking Crises / P. Honohan, D. Klingebiel // Journal of Banking and Finance. — 2003. — Vol. 27.

тов, влечет за собой удорожание банковского кредитования. Следовательно, от увлечения социальным популизмом страдают все — и современные, и последующие поколения.

Особенно опасным мы считаем “раздувание” социальных расходов бюджета в 2009 г. (во время экономического кризиса). При этом большую угрозу для Украины представляли попытки пополнения финансовых ресурсов государства путем увеличения налоговой нагрузки (в частности, одномоментного в несколько раз повышения ставок акцизного сбора, налога с владельцев транспортных средств и единого налога, а также введения ввозной таможенной пошлины по достаточно высокой ставке — 13 %) и усиления давления на налогоплательщиков со стороны фискальных органов (в частности, “просьб” о переплатах). Такие инициативы не только не имеют ничего общего с содействием детенизации экономических отношений, но и могут спровоцировать новый виток обострения кризиса вследствие уменьшения объемов легального производства подакцизных товаров и увеличения оборота контрабандной продукции, “торговых войн” со странами — потребителями украинского экспорта, сокращения оборотных средств действующих предприятий и т. д.

Как известно, рецессию сопровождают фискальные потери, что вынуждает искать пути повышения эффективности перераспределительных процессов. Но это не является поводом для реализации наспех выдуманных фискальных экспериментов. Наоборот, кризис должен побуждать к тем налоговым решениям, которые имеют под собой надежный теоретический фундамент. Можно несколько повысить ставки фискально малозначимых налогов и налоговых платежей, которые не пересматривались на протяжении последних лет, однако не следует забывать о возможностях трансформации основных бюджетообразующих налогов. Пришло время обратить внимание на то, что пропорциональное налогообложение доходов физических лиц в Украине хорошо выполняет функции субсидирования состоятельных слоев общества и стимулирования импорта¹, но даже в 2007 г. оно не достигло уровня фискальной эффективности прогрессивного налогообложения доходов граждан 2003 г. (накануне реформы). И эту ситуацию вряд ли можно исправить при помощи введения налога на недвижимость физических лиц с высокими ставками обложения дорогих объектов собственности (право собственности на дорогу

¹ Относительно обеспеченные граждане создают спрос на дорогие товары иностранного производства.

недвижимость не гарантирует устойчивой бизнес-деятельности владельца). На наш взгляд, в Украине необходимо ввести прогрессивный, соответствующий ее социально-экономическим условиям, механизм взимания налога с доходов физических лиц по двум-трем ставкам¹ и налогообложения недвижимости граждан по умеренным дифференцированным ставкам^{1 2}. Такие фискальные инициативы будут отвечать принципу развития социально справедливой налоговой системы и позволят получить дополнительные поступления в государственный бюджет (при закреплении за ним части поступлений налога с доходов физических лиц) и бюджетов органов местного самоуправления со следующего года. Причем за счет этих денежных средств целесообразно финансировать “расходы на развитие”. Что касается возможности компенсировать фискальные потери в ближайший период, то необходимо изменять подходы к администрированию НДС (см. па- рагр. 5.2).

Кроме того, очевидно, что налоговая политика в Украине во время рецессии должна быть инструментом стимулирования предпринимательской деятельности и ключевым элементом стратегии масштабной детенизации экономических отношений. Именно сегодня нужно обратить особое внимание на то, что теневая экономика, с одной стороны, ухудшает конкурентные условия для законопослушных субъектов рынка, а с другой — приводит к фискальным потерям. И чем больше объемы тенизации экономических отношений, тем больше диспропорции в социально- экономической системе и перераспределении ВВП.

Значительный теневой сектор тормозит наращивание тех инвестиций в экономику Украины, которые связаны с НТП. Дело в том, что инвестировать в передовые технологии могут преимущественно иностранные компании, имеющие соответствующие объемы капитальных ресурсов и опыт внедрения инноваций в производство. А такие инвесторы привыкли вести свою экономическую деятельность в совершенно иных экономико-институциональных условиях, их отпугивают риски непонятной для них теневой среды хозяйствования. Отечественные собственники крупного бизнеса, хотя и владеют достаточно значительными объемами капитала, все же не торопятся инвестировать его в рисковый

¹ С умеренной максимальной ставкой, чтобы не спровоцировать новой тенизации доходов.

² После завершения кризиса их можно будет пересмотреть в сторону повышения.

инновационный сектор. Легально функционировать, не заботясь о сохранении конкурентных позиций и время от времени лоббируя для себя налоговые льготы, имеют возможность, главным образом, крупные предприятия базовых отраслей экономики Украины¹, а представителям среднего и малого бизнеса, чтобы “выжить” в жестокой тенезированной конкурентной среде, приходится использовать “серые” схемы хозяйствования. Причем низовым налоговым органам выгодно всячески “способствовать” теневому малому предпринимательству, а чиновники среднего звена имеют выгоду от “сотрудничества” с предприятиями с более высокими доходами.

В то же время государство недополучает огромные объемы налоговых поступлений, ему постоянно не хватает фискальных ресурсов на финансирование всех необходимых текущих социальных расходов, не говоря уже о мерах экономической и трансформационной направленности. Украина, параллельно с сохранением устаревшей отраслевой структуры национальной экономики, постепенно двигается в сторону инфраструктурного коллапса и масштабных социальных катаклизмов, которые лишь откладываются во времени социальным популизмом. Кроме того, уже в ближайшей перспективе дадут о себе знать, в частности, последствия от снижения боеспособности украинских вооруженных сил, ухудшения уровня образования, потери научного потенциала и т. д.

Еще один проблемный аспект. Чтобы сделать детенизацию бизнеса экономически целесообразной для его собственника, нужно (в условиях масштабного развития украинской коррупции) существенно снизить уровень перераспределения ВВП^{1 2}. В противном случае сработает логика поведения налогоплательщика при почти гарантированной безнаказанности налоговых правонарушений: зачем платить больше? Правда, если рассмотреть проблему теневого функционирования субъекта рынка шире, можно заметить следующее: 1) существует хотя бы гипотетическая вероятность выявления налоговыми органами фискальных злоупотреблений со всеми его негативными последствиями; 2) сокрытие от налогообложения части доходов ограничивает возможности капитализации бизнеса (прежде всего это касается получе

¹ Сегодня они вынуждены модернизировать производство и вводить энергосберегающие технологии.

² Радаев В. Российский бизнес: на пути к легализации? / В. Радаев // Вопр. экономики. — 2002. — № 2. — С. 75—78.

ния кредитов в коммерческих банках); 3) немало нарушений налогового законодательства осуществляются не вследствие фискального нигилизма налогоплательщика, а для “выживания” в жестокой конкурентной среде¹. В силу всего этого со значительной тенизацией экономических отношений бороться можно, необходимо лишь правильно расставить акценты (“кнуты и пряники”) в такой борьбе. Причем поощрять путем снижения налоговой нагрузки целесообразно не предпринимательскую деятельность как таковую, а прежде всего решения субъекта рынка в отношении капиталовложений в бизнес.

Сегодня важно, чтобы либерализация налогообложения прибибли стимулировала не “проедание” средств и “поддержание на плаву” всех действующих предприятий, а инвестиции в производство. Необходимо искать новые налоговые рычаги для ускорения воспроизводственных процессов на инновационно-инвестиционной основе. Таким рычагом может быть, в частности, снижение ставки налога на прибыль для субъектов рынка, закупающих оборудование. Приемлемы для введения в Украине также налоговые механизмы поощрения инвестиций в инновационный сектор и экологические (энергосберегающие) технологии в формах ускоренной амортизации и уменьшения облагаемой налогом прибыли, используемые в странах ЕС. Что касается возможности общего снижения ставок налогообложения, то, на наш взгляд, целесообразно уменьшать нагрузку социальных платежей на субъекты рынка — работодателей, введя единый социальный платеж, а для уменьшения объемов фискальных злоупотреблений субъектов малого бизнеса нужно как можно скорее пересмотреть законодательную базу их функционирования (см. парагр. 5.2).

И подчеркнем еще раз: в борьбе с теневой экономикой не обойтись без принятия системных решений. Налоговая политика должна предусматривать как оптимизацию параметров и механизмов налогообложения (поощрение легального предпринимательства), так и совершенствование налогового администрирования (упрощение и автоматизацию процедур, применение антикоррупционных мер и повышение санкций за нарушение налогового законодательства для исключения невозможностей уклонения от уплаты налогов). Кроме того, налогоплательщикам важно знать, что государство не “разбазаривает заработанные ими деньги”. Необходимо создавать позитивные прецеденты трансформа

¹ Радаев В. Российский бизнес: на пути к легализации? / В. Радаев // Вопр. экономики. — 2002. — № 2. — С. 75—78.

ции налогообложения для “пробуждения” фискального сознания¹.

Правда, реализация даже близкой к оптимальной экономической и налоговой политики может натолкнуться на “подводные камни”, обусловленные реалиями хозяйствования.

В условиях роста ВВП в странах с трансформационной экономикой создается иллюзия, что налоговая система адекватна экономико-институциональной среде, и лишь либеральные налоговые реформы могут способствовать улучшению динамики экономического развития. При этом все большее расширение базы налогообложения послужит финансовой базой для решения всех социальных и структурных проблем (в перспективе). Но на самом деле в условиях сохранения гипертрофированного социального сектора, значительной тенезации предпринимательства, недофинансирования обновления инфраструктуры и научных исследований потенциал экономического роста достаточно ограничен, а напряженность вследствие углубления диспропорций в социально-экономической системе усиливает угрозу нарастания радикальных настроений в обществе. Поэтому страны, не находящие оптимального баланса между экономическими и социальными приоритетами фискального регулирования, становятся особенно чувствительными к ухудшению мировой экономической конъюнктуры и рискуют “пасть жертвой” социальных протестов.

Именно так случилось в Украине. В 2000—2004 гг. основными приоритетами ее налоговой политики были постепенная либерализация налогообложения, при одновременном устранении наиболее угрожающих для фиска возможностей уклонения от уплаты налогов (ситуативное улучшение налоговой среды хозяйствования за счет роста ВВП и незначительных сдвигов в направлении совершенствования механизмов налогообложения и техники налогового администрирования). В 2005 г. стратегию минимальных трансформаций сменила политика радикальных налоговых реформ. Ликвидацию крупнейших диспропорций в налогообложении сопровождали попытки силовыми методами преодолеть коррупцию в фискальных органах, а дополнительно аккумулированные налоговые поступления направлялись на увеличение социальных расходов бюджета (в условиях замедления роста

¹ Кузьминов Я. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) / Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // *Вопр. экономики*. — 2005. — № 5. — С. 24.

ВВП). 2006—2008 гг. характеризовались возобновлением динамического экономического развития при относительно стабильном налогообложении, а в условиях конъюнктурного спада 2009 г. были предприняты попытки перманентного повышения налоговой нагрузки, вызванные нежеланием пересматривать “популистские” социальные расходы государства.

В силу приведенного в Украине бессистемные, часто противоречивые, фискальные решения принимаются еще и сомнительным способом: радикальные реформы чередовались с попытками сохранить достигнутую (неоптимальную) стабильность. Если постсоциалистические государства ЕС постепенно, иногда допуская ошибки, трансформировали фискальное регулирование, то Украина “бросалась” из одной крайности в другую, что ограничивало потенциал роста ее ВВП в перспективе. Более того, даже хорошо заметные просчеты, связанные со значительным повышением уровня налогообложения в 2005 г.¹, не вынудили пересмотреть подходы к трансформации отечественного налогообложения. Складывается впечатление, что реформаторы не принимали во внимание ни постулаты и результаты новейших исследований экономической науки, ни передовой мировой опыт повышения эффективности перераспределительных процессов.

Сегодня опубликовано немало работ по вопросам временного аспекта фискальных реформ. В частности, Е. Балацким доказано, что плательщики налогов негативно воспринимают как радикальные изменения в налогообложении (даже если налоговая нагрузка уменьшается), так и чрезмерную консервативность в регулировании налоговой сферы. При этом в первом случае дестимулирующим фактором предпринимательской деятельности и экономического роста выступают ограниченные возможности выработки стратегии бизнеса, а во втором — отсутствие ожиданий улучшения налоговой среды^{1 2}. Кроме того, проводить радикальные реформы и рассчитывать на быстрое возобновление экономической активности в условиях многочисленных диспропорций в рыночном хозяйствовании тоже вряд ли целесообразно.

¹ О них говорилось еще в 2006 г. (Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 11 — 12).

² Балацкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // Общество и экономика. — 2005. — №2. — С. 117—118.

Если же ко всем негативным последствиям налогового радикализма добавить временной лаг, с которым, как правило, принимаются фискальные решения, то не исключено, что антикризисное налоговое регулирование вообще превратится в фактор обострения и “консервации” рецессии.

Еще одну опасность таят в себе частичные трансформации: переходные фискальные формы могут сохраняться годами, поскольку нередко обеспечивают достижение экономического равновесия, которое выгодно для отдельных экономических субъектов, но не для общества в целом¹. В подтверждение этой мысли можно привести пример с функционированием отечественных упрощенных форм налогообложения малого бизнеса. Поэтому при принятии изменений к действующему налоговому законодательству необходимо тщательно просчитывать их экономические, социальные и фискальные последствия на краткосрочный промежуток времени и на более отдаленную перспективу, а также следить за тем, чтобы эти изменения органично вписывались в налоговую систему, улучшая ее.

И в заключение добавим, что современная рецессия не требует от Украины принятия каких-либо экстраординарных фискальных мер: масштабной либерализации налогообложения или, наоборот, повышения уровня перераспределения ВВП, а лишь побуждает к социально-экономическим и налоговым реформам, которые откладывались годами. И, на наш взгляд, более правильно рассматривать глобальный экономический кризис не как негативное явление, а как обстоятельства, при которых можно, не ограничивая далее потенциал экономического роста в перспективе, наконец сделать первые шаги, чтобы стать сильнее.

¹ Кузьминов Я. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) / Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // *Вопр. экономики*. — 2005. — № 5. — С. 25.

Раздел 6

ГЕНЕЗИС ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИИ КАК СТРАТЕГИЧЕСКОГО СОСЕДА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

- 6.1. Исторические корни налоговой, политики России.*
- 6.2. Стадийность налоговых реформ и коррекция налоговой политики.*
- 6.3. Ключевые проблемы современной налоговой системы России.*
- 6.4. Критический анализ среднесрочного контекста налоговой политики и перспективы решения накопившихся проблем.*
- 6.5. Возможности усиления роли налоговой политики в решении задач модернизации экономики.*

6.1. Исторические корни налоговой политики России

Россия — это часть Европы, причем не малая. У России и Евросоюза как стратегических партнеров складываются особые отношения, имеющие вектор позитивно эволюционного развития. И несмотря на то, что в среднесрочной перспективе Россия не имеет планов вхождения в ЕС, в далекой перспективе отрицать возможность такого шага было бы контрпродуктивно. В связи с чем, в контексте исследования общеевропейских тенденций развития налогообложения, имеет смысл провести укрупненный анализ налоговой политики России.

Без сомнения, налоговая политика государства не может быть создана в одночасье, на пустом месте. Чтобы она оформилась в виде внятного и понятного электорату курса, должны сложиться воедино не только политическая воля руководства страны и ясное видение им, какой быть в перспективе налоговой системе, необхо

дим еще теоретико-методологический фундамент и практический арсенал предшествующего опыта реформ. Таким предшествующим опытом является окончательно не сформированная налоговая система Советского Союза периода перестройки. Именно она стала общим истоком современных налоговых систем стран постсоветского пространства, в том числе. России и Украины. Наши страны имели общие исторические корни, но в результате дальнейших преобразований наши налоговые системы “разошлись достаточно далеко не только по перечню налогов и сборов, но и по структуре, фискальной эффективности, конструкции отдельных налогов и сборов, специфике понимания налоговой терминологии и элементов налога”¹. Но, несмотря на данное обстоятельство, анализ этих корней не теряет своей актуальности.

Двадцать лет минуло с момента обретения Россией государственной независимости и начала рыночных преобразований. Много это или мало. Для создания принципиально новой налоговой системы, ее подгонки под потребности национальной экономики, формирования рациональной и экономически ответственной налоговой политики, воспитания нового поколения налогоплательщиков, толерантно относящихся к налогам, это конечно явно недостаточный срок. Однако два десятилетия в неизбежно ускоряющейся глобализирующейся мировой экономике, существенно сжимающей традиционную временную растянутость кардинальных налоговых реформ, — это уже срок, позволяющий предъявлять достаточно жесткие требования к количественным и качественным параметрам сформированной налоговой системы — как одному из стержневых результатов деятельности государства в этот переходный период.

Естественно, переход к рыночной модели хозяйствования невозможно было осуществить в условиях налоговой системы, действовавшей в СССР, адаптированной исключительно к условиям ведения плановой экономики. Требовались новая система и новые налоговые отношения, которые и были реализованы во второй половине 1991г. При этом расхожим является мнение, что именно в этот период Россией была одномоментно создана принципиально новая налоговая система, которая, как конструктор, была составлена из множества разных, плохо совместимых кубиков, а проще говоря — моделей налогов, скопированных с лучших западных и хорошо апробированных аналогов, но плохо совместимых между

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 3.

собой. По сути, речь идет о том, что одномоментно созданная налоговая система России не имела совершенно никаких прототипов и исторических корней в налоговой системе СССР 80-х годов и эпохи перестройки. Думается, что подобный подход излишне упрощает и даже искажает реальную действительность тех лет.

На самом деле, как уже отмечалось, создаваемая налоговая система, несмотря на значительный объем ее новизны, имела определенные исторические корни, а налоговая политика новой России формировалась не на пустом месте. Перестроечный период, по меткому сравнению И.В. Караваевой, “стал своеобразным подготовительным этапом, в рамках которого отрабатывались как нерациональные, ошибочные, так и ставшие впоследствии основными, направления кардинального реформирования национальных налоговых систем. И, пожалуй, необходимость и неоднозначность этого этапа в полной мере может быть осознана нами только сегодня”¹.

Обоснование данного тезиса требует краткого экскурса^{1 2} в недавнюю историю, которая, тем не менее, уже успела стереться из памяти среднего поколения, а следовательно, будет уместна в данном контексте.

Вспомним, что в середине 80-х годов прошлого века юридические лица уплачивали в налоговой системе СССР следующие общесоюзные налоги и сборы: налог с оборота, плату за фонды, фиксированные (рентные) платежи, взносы свободного остатка прибыли (или нормативные отчисления от прибыли), отчисления на социальное страхование, таможенные пошлины, отчисления на геологоразведочные работы, лесной доход, плату за воду, плату за трудовые ресурсы, подоходный налог с колхозов. Налоги эти в условиях перехода предприятий на хозрасчет, конечно же, подвергались определенной коррекции. Но в условиях сохраняющейся монополии государства на средства производства данная система платежей, несмотря на определенное ее совершенствование, не изменила, да и не могла изменить, плано-административной природы налоговых изъятий и придать им рыночный характер. В результате масштабного финансово-экономического кризиса очевидной стала необходимость серьезных реформ в хозяйственной жизни страны.

¹ История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / отв. ред. И.В. Караваева. — М. : Наука, 2008. — С. 306.

² *Майбуров ИА.* Теория и история налогообложения : учебник / И.А. Майбуров. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2007. — С. 59—67.

Провозглашенный М.С. Горбачевым курс СССР на ускорение и перестройку дал старт подготовке условий для перехода к рыночным формам хозяйствования, что постепенно приводит к уяснению новых задач и формированию нового содержания налоговой политики. Хотя, как справедливо замечает И.В. Горский, не были определены еще “не только конечная цель движения — рынок, но и пути ее достижения”¹.

В соответствии с указом Президиума Верховного Совета СССР от 19 ноября 1986 г. разрешается индивидуальная трудовая деятельность граждан. Право на определенный вид деятельности предоставлялось после приобретения гражданином соответствующего патента или регистрационного свидетельства. Размеры ежегодной платы за патент устанавливались республиканскими Советами министров и дифференцировались в зависимости от доходности различных видов деятельности. Уместно заметить, что данный патент стал прообразом современной патентной системы, применяемой ныне в рамках упрощенной системы налогообложения, а с 2011 г. планируемой в качестве нового самостоятельного специального налогового режима в России.

С принятием серии законодательных актов 1987—1988 гг.^{1 2}, в частности законов “О государственном предприятии (объединении)” и “О кооперации в СССР”, начинается реформа системы обязательных платежей для государственных предприятий и формирование системы налоговых платежей для индивидуальных предпринимателей и кооперативов. Для государственных предприятий вводятся также две формы хозрасчета, предусматривающих нормативное распределение прибыли или нормативное распределение дохода. В последней ферме вводится новое понятие хозрасчетного дохода, представляющего собой выручку от реализации предприятия за вычетом его материальных затрат, что явилось прообразом прибыли и ее налогообложения.

Вспомним, что на кооперативное движение в те годы возлагались надежды как на локомотив перехода к рынку. Выдвинутый

¹ Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И.В. Горского. — М. : Финансы и статистика, 2003. — С. 20.

² См. подробнее: О кооперации в СССР : Закон СССР от 26 мая 1988 г.; О вопросах, связанных с созданием на территории СССР совместных предприятий : Указ Президиума Верховного Совета СССР от 13 января 1987 г.; О дальнейшем развитии внешнеэкономической деятельности государственных, кооперативных и иных общественных предприятий, объединений и организаций : Постановление Совета Министров СССР от 2 декабря 1988 г.

лозунг “Судьба экономической перестройки решается на кооперативном фронте” сопровождался предоставлением им самых льготных условий налогообложения. Если государственные предприятия вынуждены были вносить в бюджет более 40 % своих доходов, а в отдельных отраслях и более 70 %, то кооперативы уплачивали в бюджет в первый год функционирования всего 2—3 %, во второй год — 3—5 и только начиная с третьего года — 10 % своих доходов. Как итог, в народном хозяйстве стремительно поляризовались по уровню рентабельности и хозяйственной свободы два сектора: регламентированный плановыми заданиями и ценами государственный и свободный в хозяйственной инициативе кооперативный.

Одним из определяющих факторов такой поляризации, безусловно, стали различные условия налогообложения данных секторов. В результате, из одной крайности кооперативы попали в другую, когда в марте 1988 г. личные заработки членов кооператива стали облагаться прогрессивной ставкой, доходящей до 90 %. В целом, следует признать, что кооперативное движение не оправдало возлагаемых на него надежд. Тем не менее, его роль в формировании рыночной практики обложения определяется тем, что оно поставило перед налоговой политикой того периода задачу принятия таких налогов, которые создавали бы равные условия налогообложения предприятий различных форм собственности.

Кардинальными налоговыми новациями характеризуется весь 1990 г., когда в советскую практику налогообложения начали внедряться рыночно ориентированные модели налогов, которые по сложности уже принципиально отличались от упрощенческих подходов к применению патентов и валовому обложению доходов. Первым из них можно считать “горбачевский” налог с розничных продаж по ставке 5 %. Модель его была достаточно специфичной, поскольку этим налогом облагались продажи очень широкого перечня товаров по всей производственно-сбытовой цепочке. Многостадийность обложения данным налогом и использование вычетов по уплаченному поставщикам сырья и материалов налога сделали его первой пробой и прообразом введенного в 1992 г. налога на добавленную стоимость.

Следующей налоговой новацией стал Закон СССР от 23 апреля 1990 г. “О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства”. Новый порядок обложения личных доходов предусматривал необлагаемый минимум в 100 руб./ мес., который по непонятным причинам входил в базу налога, установление порога прогрессии на уровне 700 руб. и очень кру

тую прогрессию, согласно которой максимальная ставка достигала 60 % для доходов, превышающих 3000 руб./мес. Этим налогом достаточно жестко стали облагаться и доходы от индивидуальной трудовой деятельности. Максимальная ставка в 60 % здесь применялась к доходам, превышающим 500 руб./мес. Установление необлагаемого минимума на этом уровне объясняется тем, что данный закон готовился в 1988—1989 гг., когда менее 100 руб./мес. зарабатывало около 10 % работающего населения. Средняя заработная плата по стране равнялась 220 руб./мес., а заработок более 500 руб. имело лишь 3,5 % работающих. Включение минимума в налоговую базу приводило к тому, что минимум не облагался налогом, но при превышении его он не вычитался из базы. Соответственно, в промежутке от 100 до 150 руб. каждый рубль облагался по ставке 29 %, с трехсотого рубля взималось уже только 17 коп. и т. д. до 700 руб. — порога прогрессии. Таким образом, в интервале доходов 100—700 руб. фактически действовала регрессия.

Законом СССР от 14 июня 1990 г. “О налогах с предприятий, объединений и организаций” были установлены следующие налоги с предприятий: на прибыль, с оборота, на экспорт и импорт, на фонд оплаты труда колхозников, на прирост средств, направляемых на потребление. Кстати, именно этот закон впервые применил понятие “налог” по отношению к прибыли предприятия, став, по существу, первым комплексным законодательным актом, унифицировавшим большинство существовавших в тот период налогов.

Налог на экспорт и импорт стал формой изъятия государством дохода, образующегося в результате превышения внешнеторговых цен над внутренними. Исчислялся этот налог по адвалорным (процентным) ставкам, применяемым либо к ценовой разнице, либо к внешнеторговой стоимости товаров.

Налог на прирост средств, направляемых на потребление, введенный вместо налога на прирост фонда оплаты труда, призван был способствовать консервации пропорций на предприятии между потреблением и накоплением. Данный налог начинал взиматься, когда предприятием превышались средства, направляемые на потребление, сверх необлагаемого минимума. В свою очередь этот минимум определялся величиной хозрасчетного дохода текущего периода, умноженного на долю средств, направляемых на потребление в соответствующем периоде предыдущего года, и коэффициент, обеспечивающий опережающий рост хозрасчетного дохода.

Следует отметить, что данный налог не был оригинальным. Как известно, искусственное ограничение роста потребления, порою значительно более жесткое чем у нас, использовалось и в других переходных экономиках. В Польше превышение нормы средней заработной платы до 3 % облагалось по ставке 100 %, а более 5 % — уже по ставке 500 %. Аналогичная ставка в 500 % использовалась также Болгарией. В Китае ставка достигала 300 % . Позитивным эффектом таких экстренных мер было ограничение инфляции.

Особое значение имел переход от административного способа изъятия прибыли к, хотя и не совершенному, но рыночному механизму распределения полученной предприятием прибыли. Максимальная ставка составляла 45 %, из которых 22 % направлялось в союзный бюджет, 23 % — в республиканский. Ставки дифференцировались для различных категорий плательщиков и предусматривали их увеличение, в случае превышения предельного нормативного уровня рентабельности по прибыли. Предусматривался очень широкий и, в целом, бессистемный спектр льгот, адресованный как конкретным категориям плательщиков, так и всем плательщикам по целям использования прибыли.

Следует отметить, что последние два года существования СССР характеризуются проявлением крайне негативной тенденции, когда налоги выступили “разменной картой” в политической борьбе двух лидеров: Президента СССР М.С. Горбачева и Председателя Верховного Совета РСФСР Б.Н. Ельцина. Активно пропагандируется идея о целесообразности перехода к формированию налоговых доходов союзного бюджета за счет добровольных (матрикулярных) взносов республик. Напомним, что матри- кулярными называются взносы, уплачиваемые членами союзного государства одному из них, поставленному над другими, для выполнения общих задач, делегированных ему членами этого государства.

Законом РСФСР “О порядке применения Закона СССР “О налогах с предприятий, объединений и организаций” был фактически провозглашен налоговый суверенитет России. Это произошло даже раньше юридического оформления ее политического и территориального суверенитета. Согласно этому закону предприятиям, перешедшим в юрисдикцию России, гарантировалась хозяйственная самостоятельность, устанавливался более благоприятный налоговый режим.

Перетягивание “налогового каната” началось. Результаты его крайне неоднозначны. С одной стороны, в обложении доходов граждан и индивидуальных предпринимателей данное против

стояние привело к совершенствованию подоходного налога (российским законодательством необлагаемый минимум был, наконец, исключен из налоговой базы, увеличен сам минимум, снижена максимальная ставка прогрессии и т. п.). С другой стороны, в обложении прибыли предприятий “игра в поддавки” привела лишь к популистскому снижению ставок (45, 38, 35, 32 %) и дальнейшему необоснованному расширению состава льгот.

Важнейшее значение для организации процесса налогового администрирования, соответствующего новой системе налогов и сборов, стало создание в 1990 г. в составе Министерства финансов СССР Главной государственной налоговой инспекции и ее территориальных органов в составе республиканских министерств. Но и в данном вопросе проявилось налоговое противостояние. Его отголоском были напряженные отношения между министерствами финансов СССР и союзных республик, вынудившие союзный центр искать адекватные решения по сохранению своих налоговых доходов. В результате возникла идея, через год — в 1991 г. — реализованная на практике, о выделении из состава Министерства финансов налоговой инспекции и преобразовании ее в Государственную налоговую службу. Такое выделение, впоследствии давшее мощный стимул для развития этой службы и повышения ее статуса, в исходном варианте реализовывалось для формирования централизованной и самостоятельной службы, неподконтрольной республиканским финансовым ведомствам.

Все эти меры и августовские события 1991 г. ускорили процесс распада союзного государства и обретения союзными республиками атрибутов государственности. Независимому Российскому государству требовалось в самые кратчайшие сроки создать свою налоговую систему. Времени на глубокую теоретическую проработку не оставалось. В этих условиях для ее формирования были задействованы ресурсы заимствования зарубежного опыта налогообложения и практики построения налоговой системы СССР. Буквально через несколько месяцев принимаются Законы РФ: от 6 декабря 1991 г. “О налоге на добавленную стоимость”, от 7 декабря 1991 г. “О подоходном налоге с физических лиц”, от 27 декабря 1991 г. “О налоге на прибыль предприятий и организаций” и, наконец, основополагающий налоговый закон от 27 декабря 1991 г. “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”. Все они вводились в действие уже с 1 января следующего года. Фактически, с 1 января 1992 г. формируется новая налоговая система независимой России.

Таким образом, можно с уверенностью утверждать, что перестроечный советский период для последующего формирования

налоговой политики России, да и всех стран постсоветского пространства, не был простым вычетом из общих преобразовательных процессов. Он создал определенный задел, позволивший в 1991 г. совершить стремительный организационно-методологический прорыв в национальном налогообложении. Пусть не до конца продуманный и скоропалительный, но все же для тех времен это был прорыв, значение которого для оформления современной налоговой идеологии стран постсоветского пространства трудно переоценить.

6.2. Стадийность налоговых реформ и коррекция налоговой политики

В дальнейшем реформировании российской налоговой системы и соответствующего курса налоговой политики условно можно выделить три основных этапа.

Первый этап: 1992—1996 гг. Суть данного этапа состояла в обкатке новых моделей налогов, их адаптации и поиске путей их реформирования. Как уже упоминалось, к 1992 г. в самом спешном порядке была создана налоговая система, в которой одновременно был зафиксирован весь возможный перечень налогов, сборов и иных обязательных платежей.

В число *федеральных налогов* были включены:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- подоходный налог (налог на прибыль) предприятий;
- подоходный налог с физических лиц;
- налог на доходы банков;
- налог на доходы от страховой деятельности;
- налог на операции с ценными бумагами;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- налоги, служащие источниками образования дорожных фондов (на реализацию горюче-смазочных материалов, на пользователей автомобильных дорог, на приобретение автотранспортных средств, акцизы с продажи автомобилей, с владельцев транспортных средств);
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

- таможенные пошлины;
- государственные пошлины;
- гербовый сбор;
- сбор за использование наименований “Россия”, “Российская Федерация” и образованных на их основе слов, словосочетаний.

В число *региональных налогов* (тогда еще налогов с республик, краев, областей) были включены:

- налог на имущество предприятий;
- лесной доход (с 1995 г. — сбор на воспроизводство, охрану и защиту лесов);
- плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем;
- сбор на нужды образовательных учреждений (введен с 1993 г.).

В число *местных налогов* были включены:

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог;
- налог на рекламу;
- регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;
- курортный сбор;
- сбор за право торговли;
- целевые сборы на содержание милиции, благоустройство территории и другие цели;
- сбор на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;
- сбор за уборку населенных пунктов и еще 13 различных налогов и сборов.

Эта совокупность, как отмечает А.З. Дадашев, дополнялась в 1990-е годы новыми налогами сугубо фискального назначения, нередко вводимыми указами Президента и просуществовавшими по 3—4 года. В их числе: специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства (1994—1995 гг.), транспортный налог с коммерческих предприятий (1994—1997 гг.), налог с суммы превышения фактических расходов на оплату труда по сравнению с их нормируемой величиной (1994—1995 гг.) и др.¹

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 141.

Сформированная трехуровневая система из ограниченного количества федеральных, но неограниченного числа региональных и местных налогов и сборов (одно перечисление которых не уместилось на целой странице), изначально не могла быть совершенной. Отсутствие масштабного отечественного опыта и соответствующих научных разработок, низкие налоговая культура и оппортунизм плательщиков, слабость государственной власти и местного самоуправления предопределили невысокую эффективность функционирования данной системы на первом этапе. В полной мере ею не реализовывалась даже фискальная, не говоря уж об иных функциях налогообложения. Об этом свидетельствуют данные рис. 6.2.1¹.

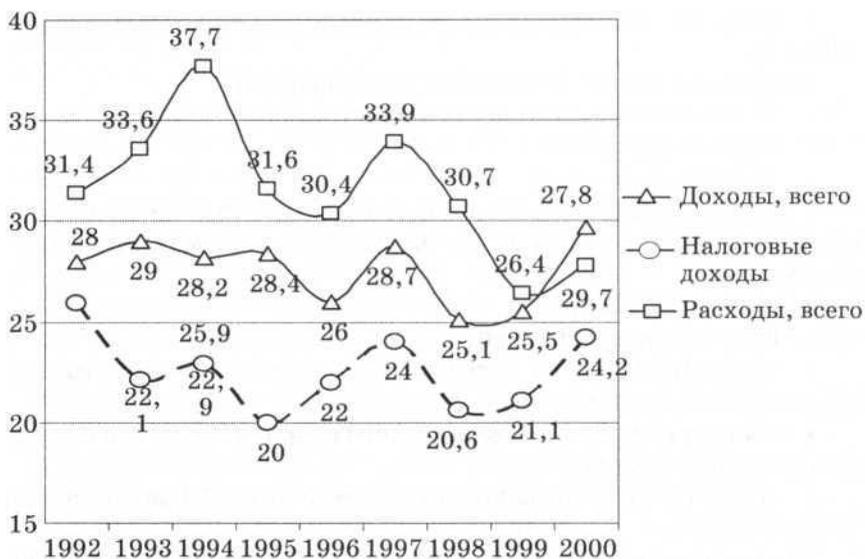


Рис. 6.2.1. Временные тренды доходов (в том числе налоговых доходов) и расходов консолидированного бюджета России, % от ВВП

В течение всего первого периода реформирования действовали две противоположные тенденции: число налогов увеличивается, а налоговые доходы консолидированного бюджета сокращаются. Между доходами и расходами консолидированного бюджета усиливается дисбаланс. Величина дефицита консолидированного

¹ Российский статистический ежегодник : стат, сборник. — М. : Госкомстат России. 2001. — С. 529—530.

бюджета увеличивается с 3,4 % от ВВП в 1992 г. до 4,4 % в 1996 г. Несмотря на существенное снижение государственных расходов в период 1994—1996 гг., сформированная налоговая система не обеспечивает потребностей бюджета.

Вместе с тем, следует отметить, что хотя масштаб неудач в сфере налогообложения первой половины 90-х годов и был достаточно существенным, но в целом его не стоит чрезмерно преувеличивать. Налоговые неудачи несоизмеримо меньше куда более серьезных провалов того времени, допущенных в экономике, государственном управлении, финансах, национальных отношениях и других сферах.

Как точно подмечает Л.Н. Лыкова, явное несоответствие доходов и расходов бюджета явилось следствием не только неэффективности самой налоговой системы, но и завышенного по отношению к возможностям экономики объема государственных обязательств перед населением. Более того, следует помнить, что на протяжении как первого, так и второго рассматриваемого периодов происходило кризисное падение ВВП в сопоставимых ценах. В итоге, “налоговая система в значительной мере переносила бремя кризиса с экономики и хозяйствующих агентов на бюджетную систему и тем самым хотя бы отчасти демпфировала кризисные последствия падения ВВП для экономики”¹.

В аналогичной тональности высказывается И.В. Горский^{1,2}, говоря о том, что в начале реформы общая оценка сформированной налоговой системы была вполне удовлетворительной по следующим основаниям.

С *финансовой* точки зрения эта система была достаточно разнообразна, охватывая все объекты налогообложения (доход, имущество, потребление), и была способна в условиях контролируемой инфляции обеспечить потребности бюджета.

С *экономической* точки зрения планируемое налоговое бремя не должно было в целом дестимулировать развитие производства. Однако был нарушен баланс между обложением доходов и потребления в сторону последнего. Так, ряд налогов на доходы по международным меркам имел невысокие ставки, в частности такие налоги, как на прибыль и подоходный. Налоги на имущество были также незначительны. Опасаясь сдерживаемого многие десятилетия неудовлетворенного стремления к потреблению, ре

¹ Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное / Л.Н. Лыкова. — М. : Наука, 2005. — С. 79.

² Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И.В. Горского. — М. : Финансы и статистика, 2003. — С. 37.

форматоры для ограничения потребительских appetitов и инфляционных последствий ввели два неординарных элемента в налогообложение. Во-первых, был введен НДС по чрезвычайно высокой ставке 28 %, не имеющей аналогов в европейской практике. Во-вторых, на фоне достаточно высоких отчислений в социальные фонды (до 39 %) несколько лет через налогообложение прибыли регламентировался уровень оплаты труда (четырёх-, шести- и даже восьмикратное превышение оплаты труда сверх установленного минимума включалось в базу по налогу на прибыль).

С *социальной* точки зрения реформирование оказалось наименее проработанным. Системам пенсионного обеспечения и социального страхования катастрофически не хватало средств. Не спасали их и высокие нормативы социальных платежей, которые в условиях гиперинфляции мгновенно обесценивались. Кроме того, ухудшению социальной стабильности в обществе способствовали негативный эффект высокого НДС, ограничивающего и без того низкий уровень потребления наименее обеспеченных слоев, а также невиданная ранее дифференциация в распределении доходов, сгладить которую прогрессивное налогообложение личных доходов за отсутствием реального контроля над ними не имело возможности.

Таким образом, налоговая система начала 90-х годов, конечно же, не была идеальной, но она составляла основу и являлась исходным пунктом для последующего ее совершенствования. Тем не менее, на данном этапе она существенно не реформировалась: вносилось бесчисленное множество бессистемных поправок, принципиально не меняющих архитектуру ее построения.

Вместе с тем налоговая система продемонстрировала наличие как минимум двух системных изъянов, устранить которые такими косметическими реформами не представлялось возможным.

Во-первых, несоответствие налоговой системы специфике переходного периода и сложившейся структуре экономики страны. Эта система до сих пор исходила из того, что основная масса дохода формируется в рамках государственного сектора экономики. Соответственно, в качестве основных налогоплательщиков продолжали выступать юридические лица (основными для физических лиц были лишь косвенные налоги), а основным источником налогов все также оставалась промышленность¹. Сохраняющаяся

¹ Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное / Л.Н. Лыкова. — М. : Навка. 2005. — С. 80.

сырьевая направленность экономики также не отражалась в налогообложении. Отсюда и столь малое значение платежей за пользование недрами и природными ресурсами: всего по 2,2 % налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 1992 и 1993 гг. (для сравнения — 12,0 % в 2003 г. после введения налога на добычу полезных ископаемых)¹.

Во-вторых, несоответствие налоговой системы сложному федеративному устройству страны. Как позитивный факт данного этапа следует отметить разграничение доходных источников трех уровней бюджетной системы. Вводится практика регулирующих налогов на основе разделения налоговых ставок на квоты, определяющие суммы налоговых поступлений в различные звенья бюджетной системы. Вместе с тем следует признать, что при всех положительных моментах формирования основ фискального федерализма данный этап протекал на фоне неконтролируемой федерацией децентрализации бюджетно-налоговых компетенций. Федеральная власть активно освобождалась от “обременительных” функций, передавая их нижестоящим уровням управления, подчас забывая, что за новой структурой компетенций должен следовать новый механизм перераспределения налоговых поступлений. Поэтому неудивительно, что многие регионы начали осуществлять такое перераспределение самостоятельно, оставляя львиную долю налоговых поступлений у себя. “Воинствующая децентрализация” как эпидемия охватывала все большее количество регионов. Доля налоговых поступлений в федеральный бюджет стремительно уменьшалась: с 55 % в 1992 г. до 40,9 % в 1994 г. Если в начале 1992 г. только отдельные республики концентрировали у себя практически все налоговые поступления (Ингушетия перечисляла центру лишь 4,4 % собираемых налогов, Якутия — 1,2, Чечня — 1,1, а Татарстан и Башкортостан — вообще по 0,1 %), то к началу 1994 г. уже 40 регионов приняли решение об “особых отношениях” с центром, усилились сепаратистские настроения. Стала очевидной угроза потери целостности Федерации, необходимо было усилить централизацию налоговых поступлений.

Несмотря на очевидную неприемлемость данной системы, подготовка к ее существенному реформированию растянулась на несколько лет. Определенному затягиванию этого процесса есть и объективные причины. Оглядываясь в прошлое, середину 90-х годов можно охарактеризовать как период сложного выбора в от

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 141.

ношении дальнейшей судьбы налоговой системы. Нужно ли было ее только совершенствовать эволюционным способом, сохранив преемственность состава и формы основных налогов, либо радикально реформировать революционным способом, осуществив новацию всех налогов — вот корень развернувшихся дискуссий. Причем недостатка в различных проектах, предлагаемых заинтересованными министерствами, организациями и институтами, явно не было. Так, за период 1994—1996 гг. было предложено более десяти проектов дальнейшего развития налоговой системы, тяготеющих либо к радикальному реформированию, либо к эволюционному ее совершенствованию.

Второй этап: 1997—2000 гг. Суть данного этапа заключалась в переходе к активному и целенаправленному реформированию налоговой системы. Этот этап принято отсчитывать с обнародования 6 марта 1997 г. Послания Президента РФ Федеральному Собранию, определившего основные ее направления:

1. Кардинальное упрощение налоговой системы, сокращение общего числа налогов и установление исчерпывающего перечня налогов, применение которых допустимо на территории РФ.

2. Выравнивание условий налогообложения за счет резкого сокращения числа налоговых льгот.

3. Расширение базы налогообложения за счет распространения реального налогового бремени на сферы, в которых больше всего практикуется уклонение от уплаты налогов.

4. Выравнивание фактического уровня налогообложения заработной платы и других видов доходов (с учетом отчислений во внебюджетные фонды).

5. Установление предельных ставок для региональных и местных налогов.

6. Снижение ставок штрафов и пеней.

7. Кодификация правил, регламентирующих взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов с целью устранения противоречий гражданского и налогового законодательства, обеспечения защиты прав налогоплательщиков¹.

Данное послание подстегнуло процесс выбора дальнейшего направления налоговых реформ. Именно с этого момента реформирование налогов приобрело черты целенаправленных и обоснованных действий. В 1998 г. Правительство РФ, наконец, остановилось на предложенном Министерством финансов проекте эво

¹ Налоги и налогообложение : учебник / под ред. И.А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2007. — С. 360.

люционного совершенствования налоговой системы, который и был положен в основу разработки Налогового кодекса РФ (НК РФ), первая часть которого была введена в действие с 1 января 1999 г.

Одним из основных направлений реформирования стало существенное ограничение ранее предоставленных и практически безграничных полномочий региональных и местных уровней правления в сфере установления новых налогов и сборов, распределения налоговых доходов между бюджетами различных уровней. Региональная и местная инициатива в данной сфере к середине 90-х годов, по сути, превратились в налоговый произвол, который обуславливал неравенство экономических условий хозяйствования в разных регионах и стал реальной угрозой потери единства экономического пространства страны. Кардинальные изменения здесь были достигнуты именно с принятием части первой НК РФ, определившей круг их полномочий по установлению, изменению и отмене региональных и местных налогов.

Самым значимым результатом этого направления стал закрытый (исчерпывающий) перечень региональных и местных налогов, за рамки которого налоговая инициатива соответствующего уровня уже не могла выходить. Таким образом, субъекты РФ и органы местного самоуправления утратили возможность введения налогов или сборов сверх установленного НК РФ перечня. Произошел отказ от дальнейшей демократизации налоговых компетенций нижестоящих уровней управления и переход к жесткой централизации налоговых поступлений и налоговому единству в стране.

Другим, не менее важным, направлением реформирования явилось снижение общего числа налогов и сборов. До 1996 г. перечень налоговых платежей составлял не менее 46 видов, существенно различаясь в разных регионах страны. С принятием первой части НК количество налогов и сборов всех уровней сократилось практически на 20 %, составив уже 35 налогов и сборов.

Еще одним важным направлением реформирования было снижение налоговых ставок по основным бюджетобразующим налогам. Примеров тому достаточно. Так, по НДС общая ставка изменилась с 28 % в 1992 г. до 20 % в 1999 г. Ставка налога на прибыль организаций уменьшилась практически в два раза: с 45 % в 1992 г. до 35 % в 1996 г. и далее, начиная с 1999 г., до 30 %.

Существенному изменению подверглось также обложение доходов граждан. Прогрессивное обложение подоходным налогом, когда максимальная ставка данного налога составляла 40 % с

1992 г., а затем 30 % с 1996 г., было заменено в 2001 г. “плоской” шкалой налога на доходы физических лиц (НДФЛ) с основной ставкой всего лишь в 13 % .

Сокращение числа налогов и снижение их ставок привели к постепенному повышению налоговых доходов бюджета, как это и ожидалось по Лафферу. С 1998 по 2000 г. они увеличились с 20,6 до 24,2 % ВВП. Это повышение, с одной, и значительное сокращение государственных расходов, с другой стороны, позволили к 1999 г. снизить дефицит бюджета до 0,9 % от ВВП, а в 2000 г. впервые в новейшей истории обеспечить профицит российского бюджета в размере 1,9 % от ВВП (см. рис. 6.2.1).

Заметим, что принятие НК РФ призвано было обеспечить формирование понятной и простой налоговой системы. Этот целевой ориентир начал достигаться. НК РФ реализовал идею закона “прямого действия”, сформировал единую законодательную базу налогообложения, систематизировал нормы и положения, регулирующие данный процесс, приведя их в логически цельную систему. НК РФ сформировал также достаточные правовые гарантии и регламентации для участников налоговых правоотношений, создал основу для реализации курса на снижение общего налогового бремени, на общую либерализацию и повышение справедливости налоговой системы.

Вместе с тем на фоне этих и других позитивных эффектов реформирование не обошлось без ряда менее значимых, но все же наблюдаемых недостатков. Общие положения во многом оказались “повисшими в воздухе” без решения принципиальных проблем конструкции и применения конкретных налогов и сборов. В связи с этим форсировалась работа над второй частью НК РФ, принятие первых четырех глав которой ознаменовало начало нового этапа.

Третий этап: 2001 г. — по настоящее время. Суть данного этапа состоит в кодификации исчерпывающего перечня налогов и сборов современной России. Последовательность кодификации представлена в табл. 6.2.1.

Таким образом, пять лет понадобилось законодателям для оформления части второй НК РФ. В эти пять лет были кодифицированы 14 налогов и 4 специальных налоговых режима. Определен окончательный состав федеральных, региональных, местных налогов и сборов. Вне рамок НК РФ остался только один местный налог — на имущество физических лиц. НК РФ стал единым системным документом, регламентирующим всю совокупность налоговых отношений в РФ.

Таблица 6.2.1. Последовательность введения в действие глав части второй НК

Введение в действие	Главы НК
С 1 января 2001 г.	Четыре главы: Глава 21. Налог на добавленную стоимость. Глава 22. Акцизы. Глава 23. Налог на доходы физических лиц. Глава 24. Единый социальный налог
С 1 января 2002 г.	Четыре главы: Глава 25. Налог на прибыль организаций. Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых. Глава 26 ¹ . Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Глава 27. Налог с продаж (отменен с 1 января 2004 г.)
С 1 января 2003 г.	Три главы: Глава 26 ² . Упрощенная система налогообложения. Глава 26 ³ . Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Глава 28. Транспортный налог
С 1 января 2004 г.	Четыре главы: Глава 25 ¹ . Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Глава 26 ⁴ . Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Глава 29. Налог на игорный бизнес. Глава 30. Налог на имущество организаций
С 1 января 2005 г.	Три главы: Глава 25 ² . Водный налог. Глава 25 ³ . Государственная пошлина. Глава 31. Земельный налог

Затянутость кодификации налогов объясняется тем, что она сопровождалась параллельной их ревизией. Следовало устранить малоэффективные и дублирующие друг друга налоги, а также так называемые оборотные, по сути “нерыночные” налоги, что и было сделано в начале третьего этапа. Значительным успехом такой ре

визии можно считать отмену налогов на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы. Ярким примером нерыночного налога являлся также налог на пользователей автомобильных дорог, взимавшийся с выручки от реализации. При этом уплаченная сумма налога включалась в цену продукции на каждом этапе производства по принципу многоступенчатого налога с оборота. Сумма налога накапливалась с каждой новой ступенью технологической цепочки производства, и преимущества при этом получал производитель технологически простой продукции, что не способствовало нормальному развитию экономики. Полная отмена данного налога произошла в 2003 г., при этом потери бюджета были компенсированы в определенной степени повышением акцизов на горюче-смазочные материалы и изменением порядка применения акцизов в отношении нефтепродуктов, а также введением транспортного налога.

Примерами налогов с одним и тем же объектом налогообложения и сходной налоговой базой являлись отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и платежи за пользование недрами. С 2002 г. эти два платежа, а также акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат были органично заменены налогом на добычу полезных ископаемых, комплексно охватившим различные объекты налогообложения ресурсного характера и принципиально усилившим фискальную состоятельность налоговой системы.

С 1999 до 2004 г. сходными по налогооблагаемой базе являлись также такие косвенные налоги, как НДС и налог с продаж. Большинство стран уже давно отказалось от их параллельного применения, практика их одновременного существования сохранялась только в России и Канаде, поэтому налог с продаж был отменен в 2004 г.

Кардинальному реформированию подверглись обязательные платежи социального характера. Совокупность этих платежей, выплачиваемых работодателями с фонда оплаты труда по различным адресам, была заменена регрессивным единым социальным налогом (ЕСН), ставка по которому уменьшилась с 35,6 % в 1999 г. до 26 % в 2005 г. В дополнение к снижению ставки значимого налога — ЕСН, была снижена ставка до 18 % с 2005 г. в основном *косвенном налоге — НДС. Кроме того, с 2002 г. ставка налога на прибыль снижена с 30 до 24, а с 2009 г. — до 20 % .

В последние годы число налогов и сборов стабилизировалось, хотя отдельные подвижки в уменьшении их состава все же продолжают. Из декларируемого состава налоговых платежей ис

ключены экологический и лесной налоги, таможенные пошлины. С 2006 г. был отменен налог на наследование и дарение. В 2009 г. из состава налогов выведен единый социальный налог, который заменен совокупностью обязательных неналоговых платежей. Локализация игорного бизнеса в особых “игровых” зонах привела к практической атрофии налога на игорный бизнес. В связи с принятием Водного кодекса РФ и переходом на договорные отношения в вопросах платного водопользования значение водного налога также будет неуклонно снижаться.

Таким образом, количество налогов и сборов в РФ в течение последних 10 лет продолжало неуклонно уменьшаться и с 2010 г. налоговая система включала в себя уже только 16 налоговых платежей (рис. 6.2.2)¹.

Данная цифра ни в коем случае не является отображением реального числа налогов, уплачиваемых юридическими и физическими лицами. С одной стороны, их количество существенно ниже за счет включения в эту систему специальных налоговых режимов, заменяющих уплату целого ряда налогов, а также некоторых налогов с объектами налогообложения, характерными только для отдельных видов деятельности. Однако, с другой стороны, они уплачивают также ряд обязательных платежей, увеличивающих видовой состав платежей, обязательных к уплате.

Еще одним важнейшим направлением совершенствования налоговой системы, непосредственно влияющим не только на увеличение налоговых поступлений в бюджет, но и на повышение позитива в восприятии этой системы налогоплательщиками, было неуклонное снижение общего количества налоговых льгот. Такое уменьшение проводилось, во-первых, за счет отказа от неэффективных льгот, зачастую не достигавших тех адресатов, которым они предназначались, во-вторых, за счет ликвидации льгот, искажающих экономическое содержание налогообложения, являющихся своеобразными “лазейками” для минимизации налоговых обязательств.

Практически все налоги и сборы были инвентаризированы на предмет содержания избыточного количества льгот. По ряду налогов, как, например, по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) и НДС, число косвенных льгот было существенно уменьшено. По другим, как, например, по налогу на прибыль организа-

¹ Иванов Ю.Б. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуков. — Х. : ИНЖЭК, 2009. — С. 41.

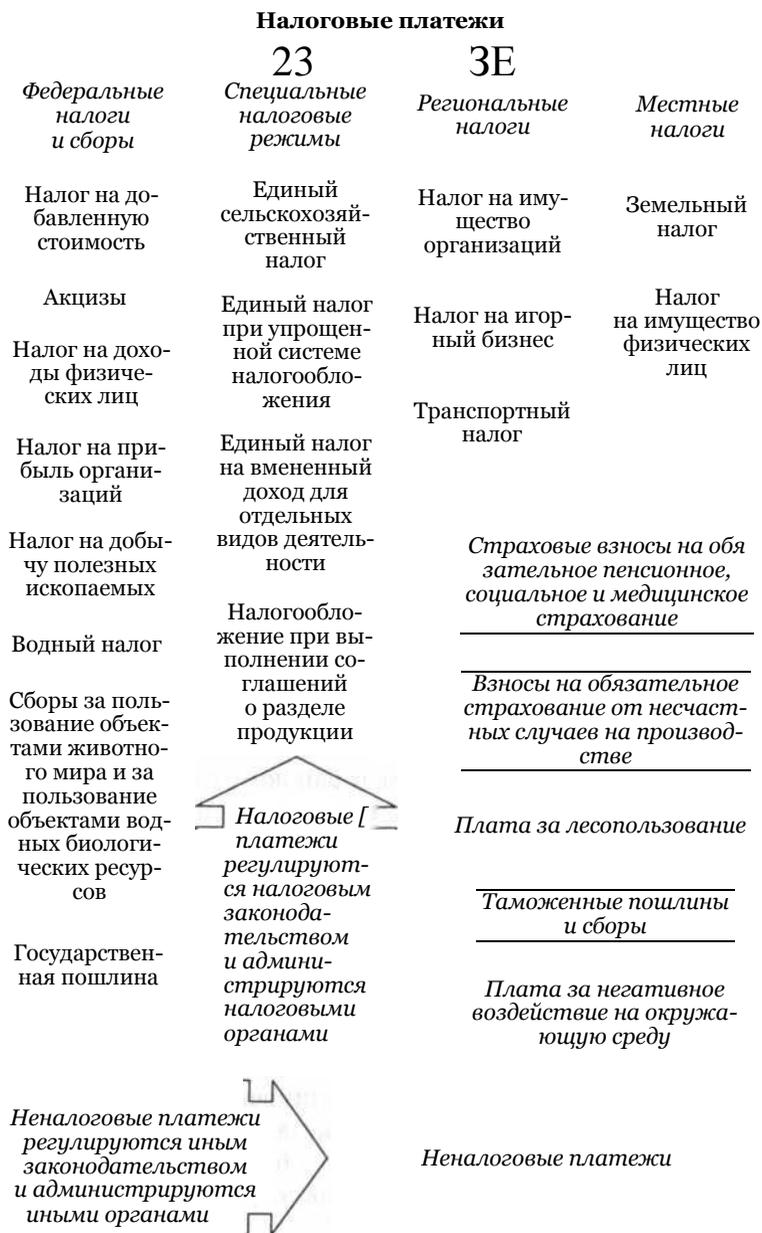


Рис. 6.2.2. Виды налоговых и неналоговых платежей России (на конец 2010 г.)

ций, все прямые льготы вообще были ликвидированы, в том числе и экономически обоснованная, наиболее востребованная в то время — инвестиционная льгота. Кроме того, в процессе формирования новых глав НК РФ, начиная с 2002 г., законодатели уже осознанно стремились конструировать налоги без применения элементов льготирования. В некоторых налогах, как, например, в налоге на добычу полезных ископаемых, им это в полной мере удалось реализовать, в других, например, в госпошлине — нет. На сегодняшний день прямые льготы как элемент налогообложения в НК РФ оставлены лишь в четырех налогах.

Заметным успехом совершенствования налоговой системы явилась реализация комплекса специальных налоговых режимов, ориентированных на создание благоприятных условий налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков. Благоприятные условия здесь определяются возможностью снижения налоговой нагрузки, заменой одним налоговым платежом уплаты целого ряда налогов и соответственно значительного упрощения процедуры налогового администрирования и на уровне налогоплательщика, и со стороны налоговых органов. Существовавшая с 1996 г. упрощенная система налогообложения была значительно усовершенствована и дополнена в последующие года тремя другими специальными режимами (см. рис. 6.2.2).

В отличие от первых двух этапов на современном этапе налоговая система вполне удовлетворительно стала реализовывать фискальную функцию (табл. 6.2.1), насчет остальных — речь пойдет далее.

Несложно заметить, что налоговая нагрузка не уменьшается, а наоборот увеличивается. Здесь все дело в том, что увеличение совокупной налоговой нагрузки на экономику происходило вследствие действия двух основных факторов: во-первых, благоприятной мировой конъюнктуры на энергоносители, а во-вторых, в результате постоянной корректировки экспортных пошлин согласно динамике цен на энергоносители и прямой увязки налоговой ставки по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в отношении нефти с мировыми ценами. В результате, происходил процесс непрерывного увеличения налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор экономики и параллельного снижения нагрузки на недобывающие сектора. Результирующим итогом и стал наблюдаемый рост нагрузки. При этом наибольшую фискальную значимость имеют несколько системообразующих налогов: экспортные пошлины по нефти и газу, налог на прибыль, НДС, НДПИ и НДФЛ.

Специалисты Министерства финансов делают следующие выводы относительно налоговой нагрузки в российской экономике.

Во-первых, уровень налоговой нагрузки в РФ без учета ее конъюнктурной составляющей значительно ниже, чем в странах ОЭСР, и соответствует теоретическому значению налоговой нагрузки, определенному по результатам международных сопоставлений и факторного анализа. Кроме того, в РФ существуют причины (повышенные расходные обязательства в сфере образования и здравоохранения, перспективы старения населения), свидетельствующие в пользу более высокого по сравнению со сложившимся в настоящее время уровнем налоговой нагрузки. Эти причины объективны и не могут быть устранены в долгосрочной перспективе.

Во-вторых, после проведенной налоговой реформы в 2002—2004 гг. уровень налоговой нагрузки для всех отраслей экономики, кроме добычи топливно-энергетических полезных ископаемых, снизился. Однако в 2007—2008 гг. рост налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогам на фонд оплаты труда (ЕСН и НДФЛ), обусловленный улучшением внешнеэкономической конъюнктуры, стал причиной увеличения налоговой нагрузки в большинстве отраслей экономики.

В-третьих, налоговая система обладает достаточно высокой степенью нейтральности, поскольку различие уровня налоговой нагрузки в различных отраслях экономики практически не оказывает влияния на соотношение доходности в указанных отраслях, рассчитанной до уплаты налогов и после уплаты налогов. Этот вывод, в частности, подтверждается тем, что при достаточно высоком (как на фоне иностранных компаний, так и других отраслей экономики РФ) уровне налоговой нагрузки в нефтедобывающем секторе доходность после уплаты налогов у российских нефтяных компаний сопоставима либо даже выше аналогичных показателей для иностранных компаний¹.

Для характеристики сформированной системы крайне интересно ее поведение не столько в период устойчивого экономического роста и повышательной конъюнктуры на энергоносители, сколько в период экономического спада и обвала цен на нефть. Во время экономического кризиса налоговые поступления и налоговая нагрузка существенно снизились, впервые за период с 2000 г. образовался дефицит бюджета (табл. 6.2.2). В принципе, в нало-

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

№	Показатель	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
1	Налог на прибыль	514	463	527	868	1 333	1 671	2 172	2 513	1 265
	НДФЛ	256	358	456	575	707	930	1 267	1 666	1 666
	НДС	639	753	882	1 070	1 472	1 511	2 262	2 133	2 050
	Акцизы	243	364	88	247	254	271	314	350	347
	НДПИ и платежи за пользование природными ресурсами	136	331	396	581	1 002	1 282	1 318	1 880	1 166
	ЕСН и взносы в пенсионный фонд	603	820	961	1 167	1 178	1 441	1 981	2 113	2 091
	Прочие налоги ¹	90	121	138	147	385	450	576	685	745
	Гаможенные пошлины	331	323	453	860	1 681	2 306	2 408	3 585	2 683
	Всего обязательных платежей	2 812	3 533	4 161	5 515	8 012	9 862	12 298	14 925	12 013
10	ВВП	8 944	10 831	13 243	17 048	21 625	26 903	33 258	41 445	39 064
11	Налоговое бремя реальное (строка 9: строка 10), %	31,4	32,6	31,4	32,3	37,0	36,7	37,0	36,0	30,1

¹ Налоги на совокупный доход, на имущество и прочие налоги.

* Рассчитано нами по данным : Рос. статист, ежегодник. — М.: Росстат, 2009. — С. 576; Россия в цифрах. : Росстат, 2010. — С. 172, 402.

говой системе, имеющей какие-либо элементы встроенной стабильности, так и должно быть.

Как мы отмечали ранее¹, *нейтральные налоги*, хотя они и пассивно воздействуют, а если быть точнее, то практически не воздействуют на решения экономических агентов, предусматривают выплаты в заранее определенное время твердых фиксированных сумм, не зависящие от текущего результата хозяйственного процесса. В период же кризисных проявлений такие налоги устойчиво обеспечивают прежние значения налоговых поступлений. Несложно увидеть, что имущественные налоги даже увеличились.

В то же время провал поступлений наблюдается по группе корректирующих налогов. *Корректирующими* будем называть налоги, которые предусматривают увязку размера налогового платежа с каким-либо результатом хозяйственного процесса, оказывающие при этом заметное искажающее воздействие на мотивацию и направленность решений участников экономической деятельности. Таким образом, корректирующие налоги экономически активны, поскольку побуждают участников экономической деятельности корректировать (а в отдельных случаях даже изменять) свои решения, по сравнению с теми, которые были бы приняты ими при отсутствии данных налогов. К ним относятся в первую очередь налоги: на потребление (НДС, акцизы), на капитал (на прибыль организаций), на труд (НДФЛ, ЕСН), ресурсные (на добычу полезных ископаемых, водный). Именно снижение бремени корректирующих налогов наиболее эффективно в антикризисных целях, поскольку они довольно активно воздействуют на процесс принятия решений экономических агентов, что мы и наблюдаем по итогам 2009 г. (см. табл. 6.2.2). На этом основании следует считать необоснованным выдвигаемое в последнее время против налоговой системы обвинение, что в период кризиса она не обеспечила прежнюю собираемость налогов.

Принципиально важно, что в последние несколько лет достоянием общественности стали Основные направления налоговой политики РФ на трехлетнюю среднесрочную перспективу. Эти документы декларируют курс налоговой политики, обнаруживают и аргументируют ожидаемые преобразования. В частности, в «Основных направлениях...», сформулированных на 2008—2010 и на 2009—2011 гг. сформулированы две среднесрочные цели налоговой политики:

¹ Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности : монография / под ред. А.Д. Данилова. — К. : ДКС центр, 2010. — С. 107.

“1. Отказ от увеличения номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы. При этом не снимается с повестки дня вопрос дальнейшего снижения налоговой нагрузки на экономику, которое будет возможно в рамках обеспечения устойчивости бюджетной системы. С учетом роста расходных обязательств бюджетной системы, изменчивости прогнозов внешнеэкономической конъюнктуры снижение налоговой нагрузки на экономических агентов предполагается как за счет сбалансированного снижения налоговых ставок, так и путем структурных преобразований налоговой системы — повышения качества администрирования, нейтральности и эффективности основных налогов.

2. Унификация налоговых ставок, повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, пересмотра налоговых льгот и освобождений, интеграции российской налоговой системы в международные налоговые отношения”¹.

Вместе с тем, начиная с “Основных направлений... на период 2011 и 2012 годов”, ни о каком снижении налоговой нагрузки уже больше не говорится. В трехлетней перспективе “приоритеты в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее — создание эффективной налоговой системы, сохранение сложившегося к настоящему моменту налогового бремени”^{1 2}.

Завершая исторический экскурс, можно утверждать, что за прошедшие два десятилетия нашей страной пройден, без преувеличения, огромный путь по формированию налоговой системы, адаптированной к экономике рыночного типа. Но это не значит, что система идеальна и в последующем не следует ожидать налоговых преобразований. Нет, современная налоговая система имеет ряд проблем, требующих решения, а соответственно, продолжения налоговых реформ. Конечно, они уже будут не столь кардинальными, но в том, что они будут продолжаться, сомнений быть не может. Об этом будет сказано далее.

¹Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. (одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

²Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобрены Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 г.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

6.3. Ключевые проблемы современной налоговой системы России

Определенная оптимистичность предыдущего контекста может сформировать видимость отсутствия сколько-нибудь значительных проблем в действующей налоговой системе России. Действительно, количество налогов невелико, налоговая нагрузка не превышает средних показателей по ОЭСР, основные доходы обеспечивает налогообложение нефтедобычи, в то время как налоги на доход и прибыль невысоки, более того, они в значительной мере нейтральны, то есть практически не искажают мотивацию налогоплательщиков. Казалось бы, что еще нужно экономике для развития — практически идеальный малозаметный налоговый фон! Но это только видимая часть айсберга, “под водой” остается достаточное количество системных проблем, которые обнаруживаются только при скрупулезном анализе сформированной налоговой системы. К сожалению, таких проблем немало, часть из них представлена на рис. 6.3.1 и рассмотрена ниже.

1. *Проблема обманчивости “облегчения” налоговой системы.* Ранее мы уже отмечали, что направленность налоговой политики третьего этапа определяется стремлением упростить налоговую систему, в первую очередь за счет сокращения числа используемых налогов и сборов. И этот курс, как правило, преподносится в качестве очевидного и бесспорного результата реализации эффективной налоговой политики, направленной на снижение числа налогов, а соответственно, на уменьшение административных издержек как государства, так и налогоплательщиков.

Изначально безупречный посыл, когда существовало 50 и более различных налогов и сборов, зачастую использующих один и тот же объект налогообложения, и объективно требующих адекватной ревизии, в последние пять лет был искажен до неузнаваемости. Разумность “облегчения” налоговой системы, по нашему мнению, закончилась с отменой в 2004 г. налога с продаж. Все остальные “облегчения” не имели под собой должного экономического обоснования. Характерный пример отсутствия такого основания и явного оппортунизма в реализации налоговой политики — отмена принятого во всем мире налога на наследование и дарение. Но большинство отмен явилось не более чем иллюзией, проще говоря — фикцией, поскольку они сопровождались изменени-

Нерешенные проблемы налоговой системы России	3 /		Проблема обманчивости “облегчения” налоговой системы
			Проблема отсутствия стимулов модернизации экономики
			Проблема снижения фискальной эффективности НДС
	4 /		Проблема пропорционального налогообложения доходов физических лиц
			Проблема использования трансфертного ценообразования в налогообложении прибыли
	6 /		Проблема нейтральности налога на добычу полезных ископаемых
			Проблема регрессивности в обязательных социальных взносах
	7 /		Проблема перехода к налогу на недвижимость
			Проблема эффективного стимулирования малого бизнеса
9 2		Проблема эффективного стимулирования малого бизнеса	

Рис. 6.3.1. Ключевые проблемы налоговой системы России

ем статуса, то есть переводом налоговых платежей в разряд неналоговых, но обязательных к уплате платежей. Так было с лесным доходом, таможенными пошлинами, экологическим налогом. И самый последний пример — отмена ЕСН и переход к обязательным социальным взносам. На очереди — локализация использования водного налога и налога на игорный бизнес.

При этом конкретному хозяйствующему субъекту, конечно же, важно, какой платеж является налоговым, а какой неналоговым, но мы забываем, что еще важнее — какие из них обязательны к уплате, а какие нет. Для него также важно совокупное бремя уплаты всех обязательных платежей. И если при этом число налогов и налоговая нагрузка уменьшаются, а число обязательных платежей и бремя их уплаты возрастают, то для хозяйствующего субъекта все это напоминает не более чем “фокусы по незаметному перемещению шарика из одного наперстка в другой”¹.

Построение системы обязательных платежей, тяготеющей к постепенной замене налоговых платежей на неналоговые и минимизации количества налогов и сборов, на наш взгляд, является ни чем иным как попыткой обмануть налогоплательщиков. Ведь такая система достаточно незаметно увеличивает свою фискальную способность, поскольку фискальная нагрузка постепенно перемещается на неналоговые платежи, увеличивая неналоговые доходы бюджета, в то время как демонстрируемая всем величина налоговых доходов консервируется или даже уменьшается. Кроме того, подобная система способствует существенному увеличению административных издержек государства за счет рассредоточения функции администрирования различных обязательных платежей между разными федеральными службами. Усиливается проблема взаимодействия данных служб, сопряжения их баз данных и используемых программных продуктов. Издержки налогоплательщиков также возрастают, поскольку увеличивается отчетность в разные адреса, количество штатных единиц, обслуживающих этот процесс, требуются дополнительные программные продукты, возрастает совокупное давление налогового и иных видов контроля за уплатой этих платежей.

На наш взгляд, необходимо начать квалифицированное и взвешенное обсуждение природы различных обязательных платежей с? последующей ревизией их статуса и возвращением части

платежей в налоговую систему, а также концентрацией функций администрирования этих платежей в налоговой службе.

2. *Проблема отсутствия стимулов модернизации экономики.* Без сомнения, “модернизация” стала ключевым термином сегодняшнего дня России — все призывы и все программы так или иначе сводятся к необходимости всеобщей модернизации. Вместе с тем, следует заметить, что эти призывы раздаются уже довольно давно, а наблюдаются ли реальные изменения социально-экономического фона, в первую очередь наблюдаются ли позитивные модернизационные процессы в российской экономике? По нашим ощущениям — нет, экономика все так же катится по накатанным рельсам добычи и экспорта природных ресурсов. Нефтегазовый экспорт, а также экспорт иного сырья и металлов продолжают сохранять ключевую роль в нашей экономике. Машиностроение и обрабатывающие производства с высокой долей добавленной стоимости все так же находятся в эмбриональном состоянии, использование прорывных технологий сегментировано и локализовано отдельными производствами. Для Евросоюза мы продолжаем играть роль нефтегазового “насоса и трубы”.

Так, в 2008 г. всего лишь 9,6 % российских предприятий внедряли инновации, а это в пять — семь раз меньше аналогичного показателя в Германии или Норвегии. Доля инновационной продукции в промышленном производстве находится на беспрецедентно низком уровне — 5,5 %, в то время как в соседнем Китае она составляет 34, а в США приближается к 70 /о .

В чем же дело, в чем причины пробуксовки, почему модернизация до сих пор не стала нашей реальностью, а продолжает в основном “витать” в кабинетах руководства страны? Бытует мнение, что основным тормозом модернизации является недостаточность демократии и слабость институтов гражданского общества . Соответственно, отсюда следует вывод, что устранив эти препятствия, то есть усилив демократию и сформировав приемлемые для всех участников “правила игры”, можно через какой-то промежуток времени ожидать модернизации нашей экономики, общества и государства. Наверно, ожидать можно, но осуществить эту самую модернизацию — вряд ли. Нужны реальные действия, эффективные стимулы, нужна согласованность и заинтересован-¹²

¹ Лавровский Б. Кризис и налоговые ресурсы / Б. Лавровский, Г. Жигульский, И. Мурзов // Вопр. экономики. — 2010. — № 7. — С. 47.

² Чуев А.В. Рекомендации по модернизации экономики России / А.В. Чуев, М.Д. Абрамов, В.А. Кашин. — М. : ЭАЦ “Модернизация”, 2010. — С. 8.

ность всех сторон данного процесса. Наконец, необходимо соответствие всех видов политики, в том числе налоговой, модернизационным задачам сегодняшнего дня.

Для того чтобы такие стимулы заработали, они должны быть не локальными, а комплексными, масштабными. В их числе, без сомнения, одно из наиболее важных мест должны занимать налоговые стимулы. Наша уверенность в этом зиждется на положительном опыте развитых европейских стран, которые, начиная с 70-х годов прошлого века наиболее активно развивали в первую очередь инвестиционно-инновационное направление налогового стимулирования, и следует признать — добились в этом значительных успехов. К 90-м годам в этих странах был уже накоплен достаточный арсенал стимулирующих инструментов. При этом, как отмечает Ю.Б. Иванов, наиболее хорошо зарекомендовавшие себя инструменты налоговой поддержки инвестиций в дальнейшем были переориентированы на стимулирование инновационных процессов¹. Таким образом, общая логика их формирования состоит в первоначальном применении инвестиционно-инновационных стимулов с дальнейшим усилением в первую очередь инновационных стимулов.

В России регулирующие и стимулирующие возможности налоговой политики явно недоиспользуются. Данный тезис подтверждает вся логика построения с 2002 г. более нейтральной налоговой системы, не искажающей мотивацию экономических агентов. К аналогичному выводу приходит Л.Н. Лыкова, говоря о том, что налоговые преобразования последних лет связаны с попытками сформировать универсальную налоговую систему с относительно невысокими налоговыми ставками и минимумом налоговых льгот. В этом направлении в последнее время двигалось налогообложение прибыли, добавленной стоимости, имущества и даже труда. Целью такой системы «является минимизация государственного вмешательства в размещение ресурсов в частном секторе экономики, выравнивание налоговых условий в различных секторах экономики, различных отраслях и регионах страны»².

В итоге к середине 2000-х гг. большинство налоговых льгот было ликвидировано. Однако в последние несколько лет данный

курс был скорректирован. Начал наблюдаться медленный возврат к использованию различных форм налогового стимулирования инвестиционной активности.

Какие же инвестиционно-инновационные стимулы на сегодняшний день присутствуют в российской налоговой системе? Если внимательно посмотреть Налоговый кодекс, то можно увидеть, что таких стимулов крайне мало. В их числе:

- 1) инвестиционный налоговый кредит (ст. 66 НК РФ);
- 2) освобождение от обложения НДС выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) учреждениями образования и научными организациями (ст. 149 НК РФ);
- 3) амортизационная премия 10 % а также 30 % для 3—7 амортизационных групп — основных фондов среднесрочного использования (ст. 258 НК РФ);
- 4) ускоренная амортизация с применением коэффициента 2 организациями, имеющими статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особых экономических зон (ст. 259-3 НК РФ);
- 5) ускоренная амортизация с применением коэффициента 3 в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности (ст. 259-3 НК РФ);
- 6) исключение из налоговой базы по налогу на прибыль и включение в состав расходов процентов по любым долговым обязательствам (ст. 269 НК РФ);
- 7) включение в течение года в состав расходов по налогу на прибыль расходов на НИОКР, не давших положительного результата, в т. ч. по отдельным видам расходов (около 120 направлений исследований) — возможность применения повышающего коэффициента 1,5 (ст. 262 НК РФ);
- 8) включение в состав расходов по налогу на прибыль отчислений фондов финансирования НИОКР в пределах 1,5 % доходов (валовой выручки) налогоплательщика (ст. 262 НК РФ);
- 9) возможность установления регионами для резидентов особых экономических зон пониженной (но не менее 13,5 %) ставки налога на прибыль, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов РФ, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов) (ст. 284 НК РФ);
- 10) пятилетние каникулы по налогу на имущество организа-

Налоговая политика. Теория и практика : учеб. для магистрантов / под ред. И.А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 500.

Лыкова Л.Н. Современное состояние отечественной налоговой системы: некоторые проблемы / Л.Н. Лыкова. — М. : Ин-т экономики РАН, 2007. — С. 28.

щества, созданного (приобретенного) в целях ведения деятельности на территории данной зоны и используемого на территории данной зоны (ст. 381 НК РФ);

11) пяти летние каникулы по земельному налогу для резидентов особых экономических зон в отношении земельных участков, расположенных на территории этой зоны (ст. 395 НК РФ);

12) освобождение от НДС и таможенных пошлин ввоза технологического оборудования, аналоги которого не производятся в РФ (п. 7 ст. 150 НК РФ).

Четыре из этих 12 стимулов направлены исключительно на повышение инвестиционной привлекательности особых экономических зон, еще четыре имеют довольно узкую сферу применения. И лишь три стимула (амортизационная премия, ускоренная амортизация с коэффициентом 3, а также включение в состав расходов процентов по любым долговым обязательствам) имеют достаточно широкую сферу применения. Кроме того, большинству данных стимулов присуща ярко выраженная инвестиционная направленность. Имеющиеся же инновационные стимулы можно вообще сосчитать по пальцам одной руки.

Очевидно, что необходимо усиление регулирующей функции российской налоговой системы, в первую очередь за счет включения в нее действенных налоговых льгот инновационной направленности, которые бы формировали адресные стимулы экономическим агентам. Необходим компетентный поиск, анализ и апробация наиболее приемлемых для нашей системы налоговых инструментов. Этот поиск может быть осуществлен, кроме прочего, и из числа хорошо зарекомендовавших себя в европейской практике стимулов.

3. *Проблема снижения фискальной эффективности НДС.* Действительно, НДС можно считать одним из наиболее проблемных в отечественной системе. Центральной проблемой данного налога является продолжающееся снижение его фискальной эффективности, доминанта которого — расширяющийся оппортунизм налогоплательщиков НДС, переломить который налоговые и правоохранительные органы пока не в состоянии.

Как отмечает В.Г. Пансков, “за 2000—2008 гг. сумма возмещения экспортерам НДС из федерального бюджета увеличилась с 97,4 млрд руб. до 1103,8 млрд руб., или более чем в 11 раз, при увеличении экспорта российской продукции чуть более чем в 4 раза... Еще более серьезно и масштабно эта проблема стоит в части вычетов НДС по внутренним операциям. В настоящее время размер данных вычетов вплотную приблизился к 90 % начислен

ной суммы налога, в то время как восемь лет назад они составляли всего 79 %. Эта тенденция не может не настораживать. При сохранении подобной тенденции в рамках действующего налогового законодательства могут возникнуть обстоятельства, при которых суммы налога, начисленные к уплате в бюджет, и суммы налога, принятые к вычету, окажутся равными, что противоречит экономическому смыслу и сути НДС. Другими словами, формально данный налог будет существовать, но деньги по нему в бюджет поступать не будут¹.

По сути, этот проверенный европейскими странами и хорошо ими апробированный налог в российских условиях стал основным каналом перекачки средств через бюджет от добросовестных налогоплательщиков к недобросовестным, или, иными словами, стал инструментом финансирования добросовестными налогоплательщиками этих махинаторов. Масштабы злоупотреблений с НДС настолько серьезны, причем во всех их проявлениях, как в плане уклонения от уплаты данного налога, так и в аспекте незаконного возмещения НДС из бюджета, как при экспортных, так и при внутренних операциях, что это привело к массовым обсуждениям дальнейшей целесообразности его сохранения в неизменном виде^{1 2}. Эти обсуждения касаются в основном целесообразности принципиального изменения методологии исчисления налоговой базы с соответствующей отменой зачетной формы входящего НДС, а также в целом рокировки его на налог с продаж.

Вместе с тем эти обсуждения никак не сказываются на практических действиях Министерства финансов, не предпринимающего никаких активных действий для решения проблемы снижения фискальной эффективности НДС. В официальных документах³ лишь констатируется неизменность позиции, что невозможность получения налогоплательщиками, полностью исполняющими требования налогового законодательства, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным приводит к значительной потере ресурсов налогоплательщиков, и, кро

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбунова. Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ — ЛАНА, 2010. — С. 218.

² Налоговая политика. Теория и практика : учеб. для магистрантов / под ред. И.А. Майбунова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 167— 183.

³ Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. (одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>

ме всего прочего, это подрывает конкурентоспособность экспортного сектора экономики.

Более того, основная правительственная новация по НДС последнего времени — так называемый заявительный порядок возмещения НДС — никак не решает обозначенной проблемы. Напомним, что такой порядок позволяет с 2010 г. осуществлять зачет (возврат) суммы НДС, заявленной к возмещению в налоговой декларации, еще до завершения проводимой на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки. Право на такой порядок предоставляется крупным налогоплательщикам, у которых совокупная сумма уплаченных налогов за три предшествующих года не менее 10 млрд руб. либо тем, кто предоставит соответствующую банковскую гарантию. При последующей проверке налоговый орган может в случае установления фактов нарушения налогоплательщиком налогового законодательства потребовать возврата досрочно выплаченной ему суммы НДС, но уже со штрафами и пенями.

4. *Проблема пропорционального налогообложения доходов физических лиц.* Как уже упоминалось, в 2001 г. Россия отказалась от использования общемировой практики прогрессивного построения налога в пользу пропорциональной, так называемой плоской, шкалы.

Наверное, излишне подробно аргументировать, что прогрессия снижает неравенство налогоплательщиков до и после налогообложения, и чем она (прогрессия) жестче, тем сильнее сглаживается это неравенство. Таким образом достигается практическая реализация принципа справедливости, когда богатые платят со своих доходов налогов больше не просто в абсолютном исчислении, а также и в долевым. В то время как пропорциональность оставляет в неизменном виде это долевое соотношение и, соответственно, неравенство налогоплательщиков до и после налогообложения, а чаще всего даже усугубляет это неравенство. Следовательно, обоснованным представляется вывод, что принцип социальной справедливости в российском НДФЛ перестал быть приоритетным, а на передний план выдвинулся *принцип экономического равенства налогоплательщиков* вне зависимости от социальной или иной принадлежности.

Переход к пропорциональной ставке подоходного налога в 2001 г., кроме упрощения его администрирования не решил ни одну из насущных задач. Расслоение населения по уровню доходов становится угрожающе катастрофичным. Если на момент перехода к 13-процентной ставке эти доходы различались в 13,9 раза

(так называемый коэффициент фондов), то в 2009 г. данный разрыв увеличился до 18,2 раза. Не за “горами” уже 20-кратное расслоение. А ведь известно, что критическим для поддержания социальной стабильности является 8-кратное расслоение, дальнейшее расслоение чревато ростом социального недовольства и формированием соответствующего протестного настроения.

Может быть, плоская шкала решила проблему вывода доходов из тени, как убеждали нас? Ничего подобного, доходы стали скрываться в еще больших размерах. Доля скрытой оплаты труда от ВВП (даже по явно заниженным данным Росстата) не только не уменьшилась, но и увеличилась: с 11,1 % в 2001 г. до 13,8 % 2009 г.¹ Соккрытие доходов носит всеобщий характер, но наиболее распространено оно в сфере крупных доходов. И никакая низкая ставка в 13 % , как это предполагалась, не стимулирует их легализацию. Более того, льготное 9-процентное налогообложение дивидендов привело к переориентации на получение больших доходов не через зарплату, а через дивиденды, что еще сильнее снизило налоговую нагрузку на такие доходы.

Следует отметить, что данная проблема — одна из наиболее обсуждаемых в нашем обществе. Она как лакмусовая бумажка выявляет сторонников эффективности или справедливости в налогообложении. Нужно признать, что проблема выбора характера ставки НДФЛ расколола не только политическую элиту, но и научную общественность на два лагеря. “Справедливая Россия” и КПРФ выступают за переход к прогрессии, “Единая Россия” и Минфин категорически за сохранение “плоской” шкалы. Либерально настроенные экономисты, для которых главную ценность представляет нейтральность налогообложения, являются сторонниками использования пропорциональных ставок. Идеологи социальной справедливости как приоритетного принципа налогообложения доходов физических лиц подчеркивают целесообразность введения прогрессивных ставок, поскольку перераспределительные возможности налога на доходы и его прогрессивность функционально связаны. Чем выше степень прогрессивности налога, тем большие возможности для перераспределения доходов, направленного на недопущение чрезмерного неравенства и уменьшение масштабов бедности, он создает^{1 2}. Так, научный руководи

¹ Россия в цифрах. — М. : Росстат, 2010. — С. 172.

² *Майбуров ИА.* Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2011. — С. 448.

тель Высшей школы экономики Е.Г. Ясин уверенно заявляет, что прогрессивной шкалы налогообложения в России больше не будет никогда. Практически все известные налоговеды отстаивают необходимость скорейшего возвращения к прогрессивной шкале. В частности, А.В. Брызгалин уверен, что “переход к прогрессивной системе НДФЛ в будущем неизбежен”¹. Мы также оптимистичны в неизбежности такого перехода, другой вопрос — когда и в каком виде он будет осуществлен.

5. *Проблема использования трансфертного ценообразования в налогообложении прибыли.* Как известно, в основе данной проблемы лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от той цены, которая бы применялась независимыми контрагентами, не связанными между собой отношениями участия в капитале, общего контроля или сговора. В результате один из контрагентов получает выгоду за счет издержек другой стороны, а налоговая база становится мобильной к ее переносу как на нормальные предприятия, но расположенные в регионах с более льготными условиями налогообложения, так и на “короткоживущие” предприятия вне зависимости от их расположения.

Трансфертное ценообразование между аффилированными компаниями и взаимозависимыми фирмами широко используется для занижения налоговых платежей во всем мире. Масштабы такого ценообразования приобрели в последние 20 лет поистине глобальные размеры благодаря стремительному росту транснациональных корпораций. В российской экономике данная проблема существует в значительных масштабах более 10 лет, но получила официальное подтверждение лишь в “Основных направлениях...”² в 2007 г. В этом документе раскрываются методы налоговой оптимизации с применением трансфертных цен, которым российская налоговая система не обеспечивает должного противодействия. В их числе:

- концентрация добавленной стоимости в компании, которая переводит экономическую выгоду в пользу третьего лица, а затем прекращает свою деятельность, не исполнив обязательств перед бюджетом;

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С.163.

² Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. (одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru>

- концентрация прибыли в компании, уплачивающей налог на прибыль в субъекте федерации, предоставляющем льготные условия его уплаты;
- концентрация прибыли в контролируемых компаниях, являющихся налогоплательщиками в иностранных государствах с льготными условиями налогообложения;
- минимизация прочих адвалорных налогов с организаций, взимающихся на территории РФ. В частности, в связи с взиманием НДС при добыче ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью, используются адвалорные ставки, в результате чего создаются стимулы к занижению цен по сделкам контролируемых налогоплательщиками НДС.

Тогда же — в 2007 г. — Правительством РФ были сформулированы концептуальные задачи, которые следовало реализовать в трехлетней перспективе.

Основной задачей налоговых органов должно стать не предотвращение практики использования трансфертных цен вообще, а недопущение бюджетных потерь от их применения. При этом в условиях глобализации экономики, концентрации капитала и появления крупных транснациональных корпораций трансфертное ценообразование представляет собой явление, вызванное объективными причинами.

Основной целью налоговых органов при контроле и регулировании трансфертного ценообразования должно являться определение “цены на расстоянии вытянутой руки”, то есть той цены на аналогичный товар, которая была бы установлена в аналогичной сделке между независимыми лицами с аналогичными характеристиками¹.

Однако обозначенный срок уже истек, а проблема так и остается нерешенной. Хотя, справедливости ради, следует признать, что в отличие от предыдущей проблемы Министерство финансов в данном случае предпринимает определенные шаги и формулирует законодательные инициативы, о которых будет сказано далее.

6. *Проблема нейтральности налога на добычу полезных ископаемых.* Существующая модель НДС хотя и фискально значима для всего консолидированного бюджета России, но, тем не менее, нейтральна по отношению к доходам и прибыли добывающих компаний.

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобренны Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 г.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>

По мнению И.В. Караваевой, этот налог не просто нейтрален, а даже регрессивен в отношении доходов, прибыли и объемов добычи добывающих компаний. Этот вывод справедлив не столько в отношении налога, взимаемого при добыче всех полезных ископаемых, сколько по отношению к нефтедобыче, на долю которой устойчиво приходится более 85 % всех поступлений данного налога (по итогам 2009 г. — 88,7 %). При добыче нефти за счет плавающей ставки налога акцент смещается на “улавливание” конъюнктурного дохода или экономической ренты — установленная специфическая ставка повышается по мере роста мировых цен на нефть и курса доллара. “Имеющая место регрессивность обложения порождает “выдавливание” из отрасли мелких производителей. Для крупных нефтедобывающих компаний (вертикально интегрированных) со значительной долей экспорта в объеме реализации и широкими возможностями использования трансфертного ценообразования НДС менее обременителен, чем для мелких производителей. Поскольку регрессивность налогообложения имеет место не только по отношению к доходам компаний, но и непосредственно по отношению к объемам добычи, в проигрыше оказываются компании, добывающие более тяжелую нефть (у которых, как правило, к тому же, выше издержки). Суть проблемы состоит в том, что ставки НДС установлены в рублях за тонну — единицу веса, а цены (мировые цены) установлены за единицу объема — баррель. Отсюда, чем нефть “тяжелее” (имеет более высокую плотность), тем при прочих равных условиях налог будет больше, а реализованный объем меньше”¹.

Вводимые в последние года изменения в налогообложение нефтедобычи не решают принципиально проблему нейтральности данного налога. Напомним, что с 2007 г. вместо адвалорной была установлена специфическая ставка по нефти (419 руб./т) с двумя корректирующими ее коэффициентами. Также в отношении нефти в связи с ростом ее себестоимости было принято решение поднять с 2009 г. необлагаемый минимум с 9 до 15 дол. за баррель, используемый при расчете коэффициента K_d . Кроме того, для обеспечения рентабельной разработки нефтяных месторождений континентального шельфа РФ и азовско-каспийских месторождений с 2009 г. установлен льготный режим обложения. Преференции обеспечиваются установлением налоговых каникул до до

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 150.

стижения определенных объемов добычи (35 млн и 10 млн т соответственно).

Новый понижающий коэффициент K_0 зависит от степени выработанности конкретного участка недр, которая определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых за предшествующий календарный год как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) на начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке. Варьируется он от 0,3 до 1.

Введенный повышающий коэффициент по нефти K реализует как раз ту самую критикуемую привязку ставки налога к уровню мировых цен. Следует отметить, что подобная привязка в принципе адекватна, если отвлечься от проблемы экспорта “тяжелой” нефти, но только к чистому экспорту нефти. Ориентация на внутренние поставки ставит таких налогоплательщиков в менее выгодное по сравнению с экспортерами положение, поскольку, как отмечает В.Г. Пансков¹, налоговая нагрузка для них оказывается выше.

Вообще следует заметить, что привязка НДС к мировым ценам ставит в заведомо невыгодные условия не только те компании, которые работают преимущественно на внутренний рынок, но и всех российских потребителей, даже безотносительно того, потребляют ли они бензин или нет. Все дело в том, что НДС полностью переносит конъюнктуру мировых цен на цену нефти для внутреннего потребления, при этом вся величина налога включается в цену бензина, делая ее даже дороже среднемировой цены. Высокие цены на бензин обуславливают повышение транспортных издержек (особенно значительных для такой большой страны, как Россия), а соответственно и увеличение цены всех производимых товаров и услуг, делая их менее конкурентоспособными по сравнению с импортными аналогами, где доля транспортных издержек априори ниже. В итоге, доля транспортных издержек в себестоимости товаров в России доходит до 15—20 %, в то время как в развитых странах она не превышает 7—8 %^{1,2}. В выигрыше — бюджет и получатели средств из бюджета, а в проигрыше не

¹ Пансков В.Г. *Налоги нефтяного сектора: изменения необходимые, но недостаточные* / В.Г. Пансков // *Налоговая политика и практика*. — 2008. — № 11. — С. 12—19.

² *Модернизация экономики России: кардинальное улучшение инвестиционного климата* // *Вопр. экономики*. — 2010. — № 10. — С. 70.

только автовладельцы, российские потребители, но и все ответственные производители — по сути, вся российская экономика.

Получается, что данный налог нейтрально относится к распределению потоков нефти для экспорта и внутреннего потребления. Но хуже всего то, что в результате полного переложения НДС на потребителей (а такое всегда бывает с низкоэластичными товарами) все граждане страны, а не нефтедобывающие компании, в итоге уплачивают данный налог. В результате цены на энергоресурсы в России вплотную приблизились к уровню цен развитых стран, импортирующих эти ресурсы. Цены на электроэнергию в России уже находятся на уровне США¹. Россия на глазах теряет свое естественное конкурентное преимущество. Парадокс — страна, специализирующаяся на добыче нефти, посредством данного налога делает бензин для своих потребителей менее доступным, чем в странах, импортирующих нефть. Более того, данный налог с реализацией значительной фискальной функцией стал выполнять ярко выраженную дестимулирующую функцию, снижая конкурентоспособность отечественных товаров и услуг.

7. *Проблема регрессивности в обязательных социальных взносах.* Основная проблема здесь, как и в налоге на доходы физических лиц, — выбор характера ставки, а также неочевидность преимуществ перехода к неналоговым социальным взносам. Напомним, что в 2009 г. произошел отказ от единого социального налога (ЕСН) и с 2010 г. он был заменен совокупностью обязательных социальных взносов. Именно этот переход и новая ставка в 34 %, применяемая только до 415 тыс. руб. годового дохода (при превышении данной суммы ставка 0 %), и составили суть данной проблемы.

Конечно, регрессивность всегда присутствовала в современных отечественных моделях платежей социального характера, но она не была столь существенной, столь явно ориентированной в сторону плательщиков и получателей больших зарплат. Вспомним^{1 2}, что до 2005 г. ставка ЕСН для работодателей составляла 35,6 %. Она, с одной стороны, обеспечивала практически в полном объеме требуемые средства для текущего финансирования пенсий и пособий, а с другой — была, по мнению предпринимателей, явно завышенной. Однако такая высокая ставка не способ

¹ Модернизация экономики России: кардинальное улучшение инвестиционного климата // *Вопр. экономики.* — 2010. — № 10. — С. 81.

² *Иванов Ю.Б.* Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуков. — Х. : ИНЖЭК, 2009. — С. 241.

ствовала процессу легализации выдачи зарплаты, уводя значительную часть этого процесса в использование различных зарплатных схем. Причем, чрезмерность этой ставки воспринималась работодателями, даже несмотря на заложенный изначально регрессивный характер шкалы налогообложения, предусматривающей снижение размера ставки при достижении суммы выплат на каждое физическое лицо пороговых значений до 100 тыс., от 100 до 300, от 300 до 600 и свыше 600 тыс. руб.

Ожидалось, что значительное уменьшение ставки ЕСН до 26 % и использование существенной регрессии с новыми пороговыми значениями до 280 тыс., от 280 до 600 и свыше 600 тыс. руб. приведет к кардинальному повышению декларирования легальных выплат работникам. Это в свою очередь обеспечит рост налоговой базы и поступлений данного налога, что не создаст даже в переходный год дефицита средств во внебюджетных фондах. Однако данные ожидания оказались чрезмерно оптимистичными — рост поступлений начался только через год, да и то темпами, явно ниже планируемых. Начиная с 2005 г., дотации из Федерального бюджета внебюджетным фондам на покрытие дефицита увеличились более чем в 10 раз. По Пенсионному фонду дисбаланс средств был наиболее критичен: если в 2004 г. эти дотации составляли всего 6 % расходов фонда, а остальное обеспечивали средства ЕСН, то в 2006 г. ситуация принципиальным образом изменилась — уже 54 % расходов фонда стало дотироваться из бюджета. Если ничего не менять, то, по прогнозам Пенсионного фонда, коэффициент замещения (отношение средней пенсии к средней зарплате) в России в 2010 г. должен был снизиться до 15 %, а к 2020 г. — вообще до 10 %.

Очевидно, что нужно было увеличивать ставку ЕСН и устанавливать новые пропорции распределения средств по фондам. Но бизнес-сообщество высказалось категорически против реформы ЕСН, увеличивающей налоговую нагрузку на хозяйствующие субъекты. При этом обоснованных и взаимоприемлемых предложений, как без увеличения налоговой нагрузки на работодателей следовало решить все накопившиеся проблемы, не поступало¹,

¹ Суть одного такого предложения заключается в том, чтобы бремя уплаты ЕСН разделить приблизительно поровну между работодателем и самим работником. В этом случае нагрузку на работодателей можно уменьшить, а на работника переложить платежи накопительного и отчасти страхового характера. В целом же совокупную ставку по данному налогу можно увеличить, не ущемляя интересов бизнеса. Однако такое предложение не получило широкого общественного резонанса.

поэтому Министерство финансов и Министерство здравоохранения и социального развития России были вынуждены формулировать инициативы локального изменения данного налога.

Одной из таких инициатив, которая обсуждалась в Правительстве РФ, являлось изменение регрессионной шкалы ЕСН. Министерство финансов предложило оставить регрессию, но ежегодно индексировать пороговые значения налоговой базы, с которых и начинает применяться регрессия. Аргументировало свою позицию Министерство финансов тем, что действующие пороги регрессии не индексировались ни разу с момента их введения, в связи с чем, эффективная ставка ЕСН (отношение фактических совокупных поступлений данного налога к совокупной налоговой базе, которой является начисленная по стране заработная плата) снижается темпами около 1 процентного пункта в год. Так, по соответствующим оценкам, величина эффективной ставки ЕСН при отсутствия индексации порогов регрессии уменьшилась с 24,5 % в 2005 г. до 20,2 % по итогам 2009 г.¹

На фоне таких локальных инициатив совершенно неожиданно для всех прозвучало предложение Председателя Правительства В. Путина об отмене ЕСН с 2010 г. и уплате работодателями отдельных страховых взносов в фонды: пенсионный (ПФ) — 26 %, обязательного медицинского страхования (ФОМС) — 5,1 % и социального страхования (ФСС) — 2,9 % . Это предложение и было мгновенно реализовано на практике, без каких-либо обсуждений и консультаций с бизнесом. По сути, произошел не просто возврат к старой неинтегрированной модели страховых взносов, но и восстановлена практически прежняя налоговая нагрузка (34 %) на фонд оплаты труда, причем не только для организаций, применяющих традиционную систему налогообложения, но и для всех плательщиков единых налогов в рамках специальных налоговых режимов. Для малого бизнеса такой переход означает увеличение налоговой нагрузки в 2,4 раза.

Регрессивная ставка взносов оказывает повышенное фискальное давление на малые и средние по стране доходы, поскольку регрессия не будет действовать в отношении тех, у кого среднемесячная зарплата не будет превышать 34,6 тыс. руб. Кстати, в 2009 г. средняя номинальная начисленная зарплата составила по стране 18,8 тыс. руб., то есть данной регрессией работодателям

¹ Проект Постановления Правительства РФ “Основные направления налоговой политики на 2009—2011 гг.” [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

при выплате таких доходов не суждено воспользоваться. При этом на крупные доходы фискальное давление будет минимальным. При получении ежемесячной зарплаты в полмиллиона рублей все обязательства по этим взносам будут исполнены в первый же месяц, в остальные месяцы выплата такой зарплаты будет свободна от фискальных обременений. В итоге эффективная ставка взносов для подобной зарплаты снизится с 34 до 2,4 % , при доходе 1 млн руб. в месяц — до 1,2 % . Хотя даже при старой регрессивной ставке ЕСН, не удовлетворявшей Правительство, эффективная ставка по такому доходу составляла 11,3 % . Вывод очевиден — нынешние социальные обязательства в процессе получения крупных доходов уменьшены не в разы, а на порядок. Справедливым такой подход назвать никак нельзя.

8. *Проблема перехода к налогу на недвижимость.* Как известно, применяемые ныне поимущественные налоги в России нельзя охарактеризовать как бюджетообразующие. Они не являются таковыми ни для региональных, ни для местных бюджетов. Именно данное обстоятельство и представляет собой основной побудительный мотив для видоизменения поимущественного обложения. Суть данного изменения заключается в интеграции трех налогов (на имущество организаций, на имущество физических лиц и земельного) в один налог на недвижимость, который должен сформировать новый облик имущественного налогообложения в России. Такая задача была поставлена уже довольно давно, но каждый год процесс перехода затягивается по различным причинам. В итоге сам процесс перехода к налогу на недвижимость и составляет суть данной проблемы.

Уже много лет ведется работа по выработке новой методологии налогообложения недвижимости физических лиц. Новизна ее заключается в том, что она предусматривает кардинальное изменение фискальной сущности имущественного налогообложения в России, которое должно стать основным источником собственных налоговых доходов муниципалитетов и, соответственно, фундаментом их фискальной автономии. Усиление фискальной значимости может быть реализовано в первую очередь за счет интеграции объекта налогообложения (включения в него земли и строения) и существенного увеличения налоговой базы. К оценке последней, по мнению специалистов Министерства финансов, следует применять единые подходы, основанные на оценке исключительно *рыночной* (а не инвентаризационной — как было ранее) стоимости объектов недвижимости. В качестве объекта налогообложения предлагается считать единый *объект недвижимости*,

который будет состоять из земельного участка и расположенного на нем жилого дома, квартиры, дачи, гаража или иного строения, помещения, сооружения.

В качестве базовых для разработки модели нового налога еще в 2007 г. планировалось¹ реализовать следующие положения, которые были сформулированы по итогам проведения пилотных проектов — применении налога на недвижимость в Великом Новгороде и Твери:

1) необходимо на федеральном уровне регламентировать межведомственное взаимодействие и обеспечить совместимость компьютерных баз различных органов для формирования нового реестра объектов недвижимости. Без создания такого реестра и механизмов его поддержки в актуальном состоянии введение нового налога не представляется возможным;

2) необходимо обеспечить гибкие механизмы оценки налоговой базы. Для чего необходимо определить уровень, ответственный за проведение такой оценки. Предпочтительнее всего является децентрализованный подход к оценке объектов недвижимости, реализуемый специализированными организациями регионального либо муниципального уровней. Возможно также установление нескольких альтернативных методик оценки, право выбора одной из которых должно оставаться за самим муниципалитетом;

3) следует предусмотреть право муниципалитетов на варьирование налоговой ставки в достаточно широких пределах;

4) необходимо предусмотреть переходный период при введении нового налога. Поскольку рыночная оценка объектов недвижимости должна привести к резким и болезненным для населения изменениям сумм уплачиваемых налогов, следует установить переходный период, в течение которого ограничивалось бы увеличение (уменьшение) суммы налога с одного налогоплательщика, причем вне зависимости от изменения величины налоговой базы и ставки.

На сегодняшний день не решено множество принципиальных вопросов. В частности, спорным остается вопрос, насколько прогрессивным должен быть этот налог, то есть насколько владельцы более дорогой недвижимости должны платить больше соответствующего налога? А также какова должна быть величина необ

¹ Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. Одобрены на заседании Правительства РФ (протокол № 8 от 2 марта 2007 г.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

лагаемого минимума для владельцев недорогой недвижимости? И взаимосвязанный с этим вопрос: каков предел допустимого увеличения данного налога для среднестатистического россиянина, владеющего одной квартирой и дачей (садом). Кроме того, не ясно, как часто нужно переоценивать недвижимость и т. д. Вместе с тем работы по массовой оценке объектов недвижимости в четырех пилотных регионах (Республика Татарстан, Кемеровская, Тверская и Калужская области) завершены, методический и методологический вакуум заполняется в срочном порядке.

9. *Проблема эффективного стимулирования малого бизнеса.* Как известно, малый бизнес в развитых странах вносит значительный вклад в экономическое развитие, динамику и качество экономического роста. Малое предпринимательство является неотъемлемым атрибутом формирования конкурентной среды, средством решения ряда острейших социальных проблем, в частности, обеспечения самозанятости. А потому поддерживается всеми странами посредством определенного набора инструментов налогового стимулирования.

Развитые экономики, по наблюдениям Ю.Б. Иванова¹, применяют чаще всего следующие инструменты льготирования: уменьшение налоговой ставки, специальный порядок начисления налоговой амортизации, использование более приемлемого для плательщиков метода налогового учета, увеличенная продолжительность налогового периода, специальные налоговые скидки и налоговый кредит, упрощенный порядок администрирования, учета и отчетности.

Страны с транзитивной экономикой более тяготеют к применению специальных (альтернативных, упрощенных) налоговых режимов. Специальные налоговые режимы, так же как и налоговые льготы, применяемые в общей системе налогообложения, имеют значительные различия практически по всем основным своим элементам. Отсутствие единообразного подхода к стимулированию малого бизнеса посредством применения упрощенных систем обусловливается спецификой задач, решаемых каждой страной в рамках таких режимов. Общей же особенностью альтернативных систем налогообложения является то, что предусмотренный ими единый налог заменяет собой часть налогов, уплачиваемых при общей (обычной) системе налогообложения, при этом существенно снижая налоговую и административную нагрузку на малый бизнес.

¹ Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / под ред. И.А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 509.

Россия пошла по последнему пути. При изъятии практически всех льгот для малого бизнеса из общей системы налогообложения были созданы специальные налоговые режимы, в основу формирования которых положена идея единого налога XVII в. Заметим, что классическое восприятие единого налога как единственного (исключительного) налога для всех налогоплательщиков на один наиболее удобный в плане обложения объект, который бы заменял собой необходимость уплаты ими множества других налогов, в современном виде существенно модифицировано. Единым налогам сейчас придана не только адресность применения, ограничивающая целевую аудиторию плательщиков, но и возможность совмещения их уплаты с обязанностью по дополнительной уплате отдельных налогов, входящих в общий режим налогообложения, а также возможность сочетания использования различных режимов (общего и специальных) в рамках одного налогоплательщика. Безусловно, подобные нововведения обогащают как теорию, так и практику налогообложения, расширяют арсенал средств налогового стимулирования.

В числе целей, обуславливающих введение и продолжающееся совершенствование единых налогов, следует выделить две основные¹.

Во-первых, стимулирование развития малого бизнеса посредством существенного уменьшения налоговой нагрузки на него и значительного снижения его издержек на исполнение налогового законодательства.

Во-вторых, упрощение и повышение эффективности налогового администрирования по тем видам экономической деятельности, которые характеризуются, как правило, повышенным оборотом наличных средств, трудностью государственного контроля за данным оборотом и существенным тяготением таких видов деятельности к его сокрытию, то есть противодействие перемещению оборота такой деятельности в “теневой” сектор.

Эти две цели реализуются сопряженным образом во всех российских единых налогах, но в разной степени. Если для упрощенной и патентной систем налогообложения, а также единого сельхозналога главную цель представляет упрощение налогообложения и снижение налоговой нагрузки, то для единого налога на вмененный доход таковой целью является упрощение налогового контроля отдельных видов экономической деятельности.

¹ *Иванов Ю.Б.* Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуров. — Х. : ИНЖЭК, 2009. — С. 480.

Указанные режимы существуют уже много лет, они не однократно реформировались, порой довольно кардинально. Но по прошествии столь значительного времени все более очевидным становится вывод, что при всех своих достоинствах специальные налоговые режимы не обеспечивают форсированного развития малого бизнеса и превращения его в значимого производителя товаров и услуг, играющего заметную роль на экономической арене. Количество малых предприятий в разы меньше, по сравнению с ЕС (по данным Росстата, в ЕС на 1000 жителей приходится около 30 малых предприятий, в России — всего 6). Динамика их развития не впечатляет: число малых предприятий с 2000 по 2008 г. увеличилось с 879,3 до 1347,7 тыс., то есть всего в 1,53 раза, средняя численность работников на данных предприятиях за этот же период увеличилась с 6,6 до 9,2 млн чел., то есть всего в 1,4 раза. Доля занятых на малых предприятиях в общем числе занятых в экономике увеличилась с 10,1 % в 2000 г. до 13,1 % в 2008 г.¹ Поступление единых налогов увеличилось с 33,5 млрд руб. в 2002 г. до 174,7 млрд руб. в 2009 г., а их доля в консолидированном бюджете РФ выросла всего с 0,95 до 1,28 %, то есть всего в 1,35 раза. Динамика по всем показателям, хотя и позитивная, но за девятилетний срок все-таки малоутешительная.

Следовательно, не все в порядке с созданием соответствующих условий для развития малого предпринимательства. И, конечно же, вина здесь не столько в налогообложении, сколько в различных административных барьерах, коррупционных вымогательствах и других негативных факторах, блокирующих форсированное развитие малых форм предпринимательства. Но и в налогообложении малого бизнеса присутствуют недостатки как общие (присущие всем единым налогам), так и частные (характерные только для одного налога).

К общим недостаткам следует отнести^{1,2}:

- *во-первых*, искажение мотивации предпринимательской деятельности, в частности, незаинтересованность хозяйствующих субъектов в изменении своего статуса как субъектов, имеющих право на использование специальных налоговых режимов, что тормозит их развитие и увеличение объемов деятельности,

¹ Российский статистический ежегодник. — М. : Росстат, 2009. — С. 129,351.

² *Майбуров ИА.* Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2011. — С. 587.

приводит к искусственному дроблению некоторых средних предприятий;

- *во-вторых*, использование субъектов малого предпринимательства — плательщиков единого налога в схемах минимизации налоговых обязательств организаций, работающих в общем режиме налогообложения;

- *в-третьих*, маскировка организаций, работающих в общем режиме налогообложения, под малый бизнес, когда организации среднего размера специально дробятся на ряд малых предприятий, а из крупных предприятий выделяется ряд малых предприятий, которые начинают работать на условиях спецрежимов;

- *в-четвертых*, освобождение плательщиков различных форм единого налога от НДС лишает их, а также организации, находящиеся на общем режиме налогообложения и приобретающие товары и услуги у плательщиков единого налога, права на налоговый вычет (кредит), что нередко становится препятствием для развития кооперационных связей между ними.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что специальные налоговые режимы, основанные на использовании различных видов единых налогов, не отвечают требованиям экономической эффективности налогообложения, а потому могут использоваться лишь временно, на определенном этапе становления малого предпринимательства. Впоследствии малое предпринимательство следует переводить на общую систему налогообложения, с использованием распространенных в развитых странах форм и методов налоговой поддержки в рамках общей системы налогообложения¹.

К частным недостаткам необходимо отнести следующие:

1. Отсутствие ограничений для использования — очень льготного по своей сути — 6-процентного единого сельхозналога крупными товаропроизводителями, в том числе агропромышленными фирмами. На сегодняшний день единственным требованием для них является превышение 70-процентной нормы, подразумевающей специализацию на производстве и последующей переработке сельхозпродукции. Каких-либо иных ограничений по масштабам экономической деятельности (численности работающих, стоимости фондов, размера выручки) для перехода на данный налог, как это сделано в упрощенной системе налогообложения, здесь нет. В

¹ *Майбуров И.Л.* Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2011. — С. 588.

итоге сельхозналог используется крупными агрофирмами, имеющими настолько высокий уровень доходности, что вполне резонно ставить вопрос не только о возможности, но даже об экономической целесообразности уплаты налогов ими в полном объеме в соответствии с общим режимом налогообложения.

2. Обязательность ведения организациями бухгалтерского и налогового учета для исчисления налоговой базы по ЕСХН, а также в рамках ЕНВД. Выполнение данного требования достаточно обременительно для малых сельхозпроизводителей и малых торговых предприятий, поскольку это довольно трудоемкий и дорогостоящий процесс, подразумевающий содержание специализированной службы на предприятии.

3. Иностранность существования самостоятельной патентной системы налогообложения, ориентированной для микробизнеса со среднесписочной численностью до 5 чел. в рамках упрощенной системы налогообложения.

4. Неадекватность вменяемого налогоплательщикам ЕНВД дохода фактическим показателям доходности, обеспечиваемым в среднем по различным видам предпринимательской деятельности. Говоря об адекватности, имеется в виду задача повышения обоснованности установления размеров базовой доходности регламентируемых единым налогом видов предпринимательской деятельности и адекватной инфляции индексации этих размеров. Кроме того, речь идет о соответствии величины уплачиваемого единого налога сумме заменяемых им налогов, поскольку данный спецрежим, как отмечает В.Г. Пансков, изначально создавался “как механизм усиления контроля государства за выручкой и налогами в тех сферах экономики, где учет и контроль затруднены. Вместе с тем, постепенно данная система перестала играть предназначенную ей роль, превратившись за неполные девять лет в еще один элемент налогового стимулирования малого предпринимательства”¹. Недостаточной также является объективность установления внутри территориальной дифференциации корректирующего коэффициента K_2 .

Представленный выше анализ ключевых проблем налогообложения однозначно свидетельствует о том, что налоговая система России нуждается в дальнейшем совершенствовании. Предлагается далее провести анализ налоговой политики России в среднесрочной перспективе, сформулировать авторские предложения по ее совершенствованию.

¹ Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 226.

6.4. Критический анализ среднесрочного контекста налоговой политики и перспективы решения накопившихся проблем

Для сохранения симметрии изложения нумерацию и последовательность проблем сохраним в соответствии с рис. 6.3.1.

1. *Пути решения проблемы обманчивости “облегчения” налоговой системы.* Что касается данной проблемы, то она, к сожалению, вообще не нашла отражения ни в одном из “Основных направлений налоговой политики...”, обнародуемых в последние годы. Массовые протестные требования об отказе от обязательных социальных платежей и необходимости возврата к модели ЕСН, пусть и с повышенной ставкой, остаются без внимания и соответствующей реакции со стороны Министерства финансов. Отмечаемые ранее инициативы по введению экологического налога (2003 г.) вместо платежей за негативное воздействие на окружающую среду, придания таможенным платежам, лесному доходу налогового статуса не находят более законодательного отклика, особенно после принятия Таможенного и Лесного кодексов РФ. На этом основании можно сделать вывод, что данная проблема не будет иметь решения в среднесрочной перспективе.

2. *Пути решения проблемы отсутствия стимулов модернизации экономики.* Наиболее важному аспекту данной проблемы, а именно формированию инновационных стимулов в последних “Основных направлениях...”, посвящен целый раздел.

Делается даже акцент на изменении роли налоговой системы. Цитируем: “Роль налоговой системы в поддержке инновационной активности заключается в создании условий для спроса на инновационную продукцию, для модернизации, то есть для инвестиций в новые технологии. Также налоговая система не должна создавать препятствий для предложения инноваций — деятельности налогоплательщиков, направленной на внедрение в производственные процессы результатов научных исследований и опытно-конструкторских работ, приводящих к увеличению производительности труда. При этом целесообразно говорить не о новых налоговых льготах, а о корректировке механизма налогообложения, настройке налоговой системы с учетом современных вызовов, а также потребностей инновационных предприятий. Речь идет об уточнении налогообложения сделок с интеллектуальной собственностью и не

которыми видами имущества, упрощении процедур администрирования налогов, в том числе при экспорте, изменении подходов к налоговому администрированию в целом”¹.

Столь неожиданный вывод о нецелесообразности обсуждения новых налоговых льгот, не соответствующий духу предыдущих строк, не случаен. Этот вывод основывается на проведенном специалистами Министерства финансов анализе основных инструментов налоговой поддержки спроса и предложения инноваций, используемых в развитых государствах с инновационным сектором экономики. Исходя из данного анализа, делается, на наш взгляд, довольно спорный вывод, что все зарубежные инструменты в той или иной степени используются сейчас в России. А для эффективного применения этих инструментов необходима лишь “развитая система идентификации — как налогоплательщиков (с точки зрения осуществляемой ими деятельности), так и отдельных видов расходов (с точки зрения их приоритетности для применения налоговых льгот). В отсутствие эффективно функционирующей системы идентификации по этим направлениям возможны как дискредитация самой идеи налоговой поддержки применения инноваций (поскольку применяемые инструменты не приведут к желаемому результату), так и к массовым злоупотреблениям, связанным с применением льгот и преференций налогоплательщиками, для которых они изначально не были предназначены”^{1 2}.

В этой связи поддержка инноваций в России в среднесрочный период будет реализовываться по двум направлениям:

- обеспечение поддержки спроса на инновации (создание стимулов для предприятий к модернизации и потреблению инноваций и научных разработок);
- обеспечение поддержки предложения инноваций (создание стимулов для эффективной деятельности предприятий, формирующих предложение инновационной продукции).

Министерством финансов РФ предлагается к реализации *следующий набор конкретных мер налогового стимулирования инновационной деятельности*³.

1. Снижение на продолжительный период (до 2015 г., а для отдельных категорий — до 2020 г.) совокупного тарифа страхо

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

² Там же

³ Там же.

вых взносов для отдельных категорий плательщиков до 14 % в пределах страхуемого годового заработка. При этом компенсацию по уплате взносов по полной ставке 34 % за указанных плательщиков предлагается осуществлять за счет средств федерального бюджета. К таким категориям, в частности, предполагается отнести организации и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий.

2. Завершение реформы начисления амортизации в части пересмотра подходов к классификации основных средств на группы и определению норм амортизации для этих групп. Кроме того, поскольку использование нового нелинейного метода начисления амортизации в целях исчисления налога на прибыль организаций сдерживается сохраняющимися различиями в подходах к учету основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, необходимо скорректировать подходы к ведению этих видов учета таким образом, чтобы обеспечить необходимое единообразие.

3. Определение в НК РФ перечня статей расходов (зароботная плата персонала, амортизация оборудования и др.), относимых к расходам на НИОКР в целях налогообложения. Этот вопрос представляется особенно актуальным в связи с предоставлением возможности с 1 января 2009 г. применять повышающий коэффициент 1,5 к расходам на НИОКР по направлениям, утверждаемым Правительством РФ.

4. Предоставление возможности организациям создавать резервы предстоящих расходов на НИОКР. Налогоплательщики, формирующие резервы предстоящих расходов на НИОКР, будут обязаны представлять отчет в налоговые органы о целевом использовании таких средств по окончании налогового периода. При нецелевом использовании указанных средств они должны подлежать включению в налоговую базу того налогового периода, в котором было произведено их нецелевое использование.

5. Обеспечение благоприятных условий налогового администрирования в отношении инновационных компаний. Это предполагает внедрение новых инструментов налогового администрирования: создание специальных инспекций для инновационных организаций, переход к обслуживанию налогоплательщиков в электронной форме, снижение периодичности и сроков проведения проверок, единое окно постановки на учет и подачи декларации

ций по всем налогам. Кроме того, это предполагает использование неформальных инструментов и регламентов (особый отбор сотрудников, добросовестное исполнение обязанностей по информированию налогоплательщиков о способах исполнения законодательства о налогах и сборах, отсутствие очередей, удобные часы работы инспекций и т. д.).

6. Освобождение от уплаты налога на имущество организаций технологического оборудования с высокими классами энергоэффективности (по аналогии с уже существующей возможностью применения повышающего коэффициента 2 при начислении амортизации на объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность). Также целесообразно рассмотреть вопрос об освобождении от уплаты налога на имущество переданного образовательным и научным (инновационным) организациям имущества для создания научно-технической продукции.

7. Передача полномочий по принятию решения о предоставлении инвестиционного налогового кредита (в том числе — инновационным организациям) по налогу на прибыль (по ставке, установленной для зачисления в бюджеты субъектов РФ) и налогу на имущество организаций непосредственно субъектам РФ. Кстати, ранее принятие такого решения относилось к компетенции Министра финансов РФ. Кроме того, предлагается увеличить размер инвестиционного налогового кредита, предоставляемого заинтересованной организации при проведении ею НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, с 30 до 100 % стоимости приобретенного оборудования.

8. Установление особого порядка налогообложения некоммерческих организаций, в том числе бюджетных учреждений, налогом на прибыль организаций. Этот порядок должен предполагать освобождение доходов указанных организаций (путем применения нулевой ставки налога), получаемых в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, от налогообложения налогом на прибыль при соблюдении определенных ограничений.

Ограничения, в частности, будут касаться: организационно-правовой формы некоммерческой организации; видов деятельности, осуществляемых некоммерческой организацией; видов доходов, получаемых некоммерческой организацией; видов расходов, производимых некоммерческой организацией. С учетом подобных ограничений некоммерческие организации должны быть лишены возможности осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, за исключением непосредственно связанных с

теми целями, для достижения которых были созданы эти данные организации.

Также в целях содействия частным инвестициям в образование и здравоохранение предполагается на ограниченный срок (до 2020 г.) распространить аналогичный порядок (нулевую ставку) и на коммерческие организации, осуществляющие деятельность в сфере образования и здравоохранения.

9. Обеспечение возможности беспрепятственного перехода на упрощенную систему налогообложения создаваемых при вузах малых внедренческих предприятий.

10. Создание особого налогового режима для технопарка “Сколково”. Участники технопарка получают возможность использования следующих преимуществ в области налогообложения:

- *во-первых*, освобождение от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и земельного налога;
- *во-вторых*, уплату страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование по совокупному тарифу 14 % с компенсацией разницы до 34 % за счет федерального бюджета;
- *в-третьих*, применение освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость по выбору налогоплательщика.

Право на применение особого налогового режима получают организации сроком на 10 лет с момента регистрации в качестве участника “Сколково” при условии, что размер выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также вне-реализационных доходов такого участника не превышает 1 млрд руб. в год. При превышении этого размера выручки и до истечения 10-летнего срока участник получает право на освобождение от налогообложения налогом на прибыль прибыли в размере, не превышающем 300 млн руб., нарастающим итогом с момента применения указанного освобождения. Право на освобождение от налогообложения налогом на прибыль организаций прибыли в размере, не превышающем 300 млн руб., получают также участники “Сколково”, которые не воспользуются правом на применение специального налогового режима.

11. Установление особого порядка переноса убытков при реорганизации, предусматривающего ограничения, как по сроку, так и по размеру прибыли, направляемой на погашение убытка для реорганизуемых организаций. Это делается для того, чтобы локализовать возможность посредством присоединения убыточных

организаций направлять на погашение их убытков всю полученную прибыль.

12. Установление порядка налогообложения экономической выгоды при совершении операций, в которых одна организация предоставляет другой организации (не зависящей от нее) беспроцентные займы, векселя, кредиты и т. п.

13. Усовершенствование механизма учета для целей налогообложения расходов организаций на освоение природных ресурсов. Необходимо разрешить налогоплательщикам относить на расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций затраты на освоение природных ресурсов, связанные с подготовкой территории к ведению горных работ; по устройству временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, а также расходов по возмещению комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений в том периоде, в котором данные расходы были осуществлены.

14. Повышение с 3 до 10 млн руб. величины критерия по доходам от реализации за каждый квартал, в соответствии с которым организации могут уплачивать только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Таковы ожидаемые среднесрочные изменения. Можно увидеть, что их набирается достаточное количество, хотя не все они соразмерны и ориентированы адресно инновационным предприятиям. Но просматриваются очень интересные предложения. В первую очередь следует отметить перспективы создания особого налогового режима для технопарка “Сколково”. Крайне перспективна также нулевая ставка налога на прибыль для некоммерческих организаций, в том числе бюджетных учреждений, осуществляющих профильную предпринимательскую деятельность. Остальные предложения носят локальный характер.

Определенное непонимание вызывает желание Министерства финансов обеспечить благоприятные условия налогового администрирования в отношении инновационных компаний (отдельные инспекции, удобные часы работы, квалифицированный персонал

и т. п.), как будто все это не надо делать по отношению ко всем налогоплательщикам.

В целом же следует признать, что задача формирования стимулов инновационного развития экономики начинает материализоваться в конкретных мерах налоговой политики, приобретает осязаемые контуры. Во всяком случае, просматривается желание Министерства финансов сформировать комплекс эффективных стимулов инновационной направленности. Однако останавливаться на этом нельзя, формируемый комплекс должен базироваться не только на уточнении уже действующих, но также на постоянном поиске, разработке и апробации новых налоговых инструментов стимулирования инновационной активности. Об этом речь пойдет в следующем параграфе.

3. *Пути решения проблемы снижения фискальной эффективности НДС.* Основные усилия Министерства финансов будут направлены на урегулирование порядка возмещения НДС с тем, чтобы контроль за правомерностью возмещения не создавал излишних препятствий для добросовестных налогоплательщиков. Предполагается в среднесрочной перспективе:

- разрешить оформление счетов-фактур с отрицательными показателями (кредит-счетов) с целью урегулирования порядка применения налоговых вычетов при предоставлении скидок;
- установить порядок восстановления сумм НДС, ранее правомерно принятых к вычету, по строительно-монтажным работам, а также по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ при проведении модернизации (реконструкции) объектов недвижимости, приводящей к изменению их первоначальной стоимости, в случае дальнейшего использования этих объектов для осуществления операций, не подлежащих налогообложению;
- установить нулевую ставку НДС при реализации товаров (работ, услуг) международным организациям и их представительством, осуществляющим деятельность на территории РФ;
- внедрить электронный документооборот счетов-фактур.

Конечно же, данные новации никак не могут претендовать на роль мер, имеющих хоть какие-либо шансы решить проблему снижающейся фискальной эффективности НДС. Это не более, чем меры текущего совершенствования налога.

В числе упомянутых заслуживает внимания предложение о скором внедрении системы электронных счетов-фактур, подписываемых электронной цифровой подписью и передаваемых через специальных операторов. Как известно, обкатка такой систе-

России мы прошла в течение 2009 г., хотя и не без нареканий, но в целом довольно успешно.

Принципиальные положения готовящейся к внедрению системы электронного документооборота счетов-фактур декларируются в “Основных направлениях...”¹:

- многообразии операторов электронного документооборота счетов-фактур, обеспечивающих обмен электронными счетами-фактурами, недопустимость монополизации рынка услуг электронного документооборота счетов-фактур как между поставщиком и покупателем, так и при представлении документов в налоговые органы;
- равнозначные требования к составлению, выставлению, хранению и представлению счетов-фактур по требованию налогового органа вне зависимости от их вида (бумажный или электронный);
- добровольность перехода налогоплательщиков на электронный документооборот счетов-фактур;
- использование форматов представления документов, применяемых при электронном документообороте счетов-фактур в электронном виде, утвержденных федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

По мнению Министерства финансов, с внедрением электронного документооборота счетов-фактур представляется возможной интеграция автоматизированных систем управления деятельностью организаций и системы электронного документооборота счетов-фактур. Это послужит мощным стимулом к максимально широкому использованию в электронном виде других документов, на основании которых базируется бухгалтерский, налоговый и финансовый учет.

Действительно, преимущества внедрения такой системы очевидны, но она все-таки не способна решить проблему кардинального повышения фискальной эффективности НДС. Кстати, способов решения обозначенной проблемы в последних “Основных направлениях...” вообще не найти. Отчасти такое молчание может являться следствием общего непонимания, каким в перспективе должен быть фискально эффективный всеобщий налог на потребление. Формулируются разные предложения, порой кардинально меняющие облик современного налогообложения потре-

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. —Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

ния, но ни одно из них, даже в научной среде, не находит пока единодушного позитивного отклика. Схематично эти предложения отображены на рис. 6.4.1.



Рис. 6.4.1. Палитра мнений относительно дальнейших перспектив налога на потребление

Что касается проблемы рокировки различных моделей налогов на потребление, то следует признать, что она достаточно хорошо анализировалась специалистами Минфина и при этом была публично освещена¹. И. Трунин убедительно обосновал, что не ви

¹ Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России? / И. Трунин // Вопр. экономики. — 2008. — № 9. — С. 34—49.

дит объективных оснований в замене существующего НДС налогом с продаж, вне зависимости от формы последнего (одноступенчатой или многоступенчатой). Ранее нами эта проблема также анализировалась достаточно подробно¹. Вывод: попытки некоторых стран с трансформационной экономикой, вызванные трудностями с администрированием НДС, осуществить обратное движение — от НДС к налогу с продаж — выглядят необоснованными и противоречащими мировым тенденциям развития налогообложения.

Дабы окончательно развенчать несостоятельность искомой рокировки, И. Трунин сделал также расчеты требуемой ставки налога с продаж, чтобы поступления от нового налога смогли компенсировать отмену НДС. В условиях существующей собираемости косвенных налогов 10 % -я ставка налога с продаж (а это очень высокая по мировым меркам ставка) обеспечит поступления в размере всего лишь 2,5 % ВВП. Для полной компенсации выпадающих доходов требуется установление ставки никак не менее 20 % . Дальнейшие комментарии здесь, как говорится, излишни.

Экономически нецелесообразно выглядит также рокировка НДС налогом с оборота. Как справедливо замечает К.Ф. Ковальчук, “применение налога с оборота ставит крупные фирмы и компании в привилегированное положение, ведет к созданию единых вертикальных структур и монополизации рынка, негативно влияет на развитие малого бизнеса. Кумулятивный эффект потенциальных налогов-заменителей, их несоответствие европейским стандартам косвенного налогообложения обуславливают в качестве основных реформ в области универсальных акцизов не отказ от НДС, а совершенствование механизмов его применения и администрирования на основе накопленного опыта, с учетом особенностей национального развития и внешнеэкономических интеграционных процессов”^{1,2}.

В целом следует отметить, что споры относительно целесообразности перехода от НДС к налогу с продаж или налогу с оборота поутихли, концентрируются они в основном сейчас в отношении различных перспектив реформирования НДС. Тезисно рассмотрим эти предложения.

¹ *Майбуров ИЛ.* Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2011. — С. 497—503; *Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов : монография / под ред. А.Д. Данилова.* — К. : КомпьютерПресс, 2009. — С. 222—226.

² *Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова.* — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 167.

Во-первых, использование специальных счетов по НДС. Суть данного предложения состоит в том, чтобы все плательщики НДС имели в дополнение к обычному расчетному счету в банке специальный счет, предназначенный исключительно для проводок “входящего” и “исходящего” НДС, а также окончательных расчетов с бюджетом по завершении налогового периода. Предполагается, что средства, аккумулируемые на таком счете, нельзя потратить на обыкновенные хозяйственные операции, они обособляются на этом счете и гарантируют целевой оборот по НДС. Основной недостаток — отвлечение и заморозка средств предприятия на этом спецсчете. Предложение довольно давнее, сейчас не имеющее широкой поддержки, хотя, на наш взгляд, достаточно перспективное. Данное предложение также поддерживает В.Г. Пансков.

Во-вторых, введение системы регистрации налогоплательщиков НДС. Суть предложения в том, что должна быть создана отдельная система регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС, в рамках которой лицам будут присваиваться отдельные идентификационные номера налогоплательщиков НДС, указываемые в счете-фактуре. При этом реестр налогоплательщиков НДС должен быть публичным и размещен в сети Интернет. Предполагается, что организации и индивидуальные предприниматели не будут по умолчанию признаваться налогоплательщиками НДС. Эта регистрация должна стать обязательной лишь для организаций и индивидуальных предпринимателей, выручка от реализации услуг которых превышает некоторую законодательно установленную, но не малую величину. При этом при регистрации новой компании следует устанавливать срок, в течение которого налогоплательщик должен показать этот значительный объем выручки, для того чтобы получить право на регистрацию в качестве налогоплательщика НДС. В контексте обязательной регистрации возможным станет внедрение современных автоматизированных методов налогового контроля и отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, обеспечивающий мониторинг и анализ операций по реализации налогооблагаемых товаров (работ, услуг) зарегистрированными плательщиками НДС. Данное предложение так же обсуждается уже довольно давно и безрезультатно, основной недостаток — превращение регистрации в качестве налогоплательщика НДС в некий элитарный процесс по аналогии с членством в престижном клубе, который будет доступен только достаточно крупным и проверенным экономическим агентам.

В-третьих, переход к единой пониженной ставке НДС. Суть этого предложения — в снижении самого фискального давления НДС на экономику посредством перехода к новой унифицированной, причем существенно пониженной, ставке НДС. Следует заметить, что первоначальное предложение В. Путина, сделанное им еще в качестве Президента РФ, о целесообразности кардинального снижения ставки НДС (вплоть до 10 %) не нашло тогда поддержки у Министерства финансов. Споры развернулись вокруг возможности перехода к единой ставке в 12 % и отмене льготной ставки в 10 %. Такое снижение, по расчетам Минфина, приводило к выпадающим доходам бюджета в объеме 1,84 % ВВП, что равносильно финансированию всей национальной обороны. Споры относительно размера снижения ставки (до 12 или до 14 %) безрезультатно продолжались почти два года, а с приходом кризиса и уменьшением налоговых поступлений задача такого снижения и вовсе была отложена в долгий ящик, и довольно сомнительно, что будет актуализирована вновь.

В-четвертых, отмена возмещения НДС из бюджета. Суть данного предложения заключается не столько в изменении самой зачетной схемы НДС, она должна остаться, сколько в блокировке процедуры возмещения налога из бюджета. Отмена возможности возмещения налога из бюджета предполагает необходимость обнуления налоговой базы при превышении сумм вычетов над суммами начисленного налога.

В частности, М.Д. Абрамов¹ предлагает в отношении экспортных операций, там где возмещение формирует конкурентную цену экспортируемых товаров, существенно снизить (например, до 5 %) ставку возмещения по нетрадиционным статьям экспорта. А по основным статьям экспорта (по нефти, газу и металлам) вообще отменить возмещение. Соответственно, НДС, входящий в стоимость покупных изделий и используемых при производстве нефти, газа и металлов услуг сторонних организаций, можно будет включать в их стоимость. В связи со снижением ставки экспортного НДС или отменой возмещения возможна коррекция экспортных пошлин в сторону их снижения. Данная новация, по мнению М.Д. Абрамова, сулит значительные преимущества. Финансовые потоки по НДС станут более прозрачными. Администрирование экспортного НДС значительно упростится. Лжеэкспорт и многие другие схемы самоуничтожатся. Вместе с тем,

¹ Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / под ред. И.А. Майбунова. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 173.

данное предложение не находит широкого отклика среди специалистов, поскольку деформирует до неузнаваемости классическую, так называемую зачетную, схему НДС.

В-пятых, изменение методологии расчета НДС. Суть его состоит в изменении методологии расчета НДС, а именно в отказе от применения зачетной схемы НДС и перехода к исчислению налога прямым счетом. Данное предложение, сделанное в 2007 г. М.Д. Абрамовым, В.А. Кашиным и С.А. Машковым в спецдокладе “Бизнес и налоги”¹, достаточно широко сейчас обсуждается.

Как известно, используемая сейчас зачетная схема НДС представляет собой ни что иное, как разницу между стоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и стоимостью сырья (товаров, работ, услуг), купленного предприятием у других предприятий и использованного при производстве указанной продукции. Манипуляции с вычетами, в результате которых вычеты практически сравниваются, а то и вовсе начинают превышать исчисленную сумму налога, как раз и образуют основную коррупционную емкость данной зачетной схемы.

Предлагаемая схема прямого счета состоит в расчете каждым предприятием добавленной им стоимости. В такой расчет добавленной стоимости следует включать фонд оплаты труда, прибыль, начисленную амортизацию и уплаченные налогоплательщиком налоги. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, будет равна произведению рассчитанной добавленной стоимости на величину ставки налога. В связи с этим предлагается показатель “добавленная стоимость” включить в число обязательных отчетных показателей предприятия. Сам же этот показатель в составе реализованной продукции следует определять прямым счетом из данных бухгалтерского учета, а именно как разность стоимости (без налога) реализованных товаров (работ, услуг) и стоимости (без налога) товаров (работ, услуг), приобретенных у сторонних организаций, или, что то же самое, как сумму фонда оплаты труда (ФОТ), прибыли, налогов (без НДС, НДС, входящего в ФОТ, и налога на прибыль, входящего в прибыль) и амортизации. Полемика, неизбежно возникающая при столь кардинальном видоизменении способа расчета налога, подробно освещена в работе^{1, 2}, а потому не требует дублирования.

¹ Специальный доклад “Бизнес и налоги” // Налоги и налогообложение. — 2007. — № 4.

² Налоговые реформы. Теория и практика : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 174—183.

В настоящее время ни одно из рассмотренных предложений, способных в той или иной мере решить проблему фискальной эффективности НДС, не имеет правительственной поддержки, а потому перспективы решения самой проблемы не ясны.

4. *Пути решения проблемы пропорционального налогообложения доходов физических лиц.* В ближайшие три года Министерство финансов не планирует ее решение. В анализируемых “Основных направлениях...” данная проблема даже не обозначена. Более того, анализ этого документа позволяет сделать вывод, что в среднесрочной перспективе налог на доходы физических лиц вообще не ожидают сколько-нибудь заметные изменения. Отсюда можно предположить, что данный налог настолько совершенен, что не нуждается в реформировании.

С завидной регулярностью депутаты от оппозиции вносят на рассмотрение Государственной Думы РФ законопроекты, предполагающие переход к прогрессивной шкале НДФЛ. Вот только некоторые примеры.

В апреле 2007 г. руководитель фракции “Справедливая Россия” А. Бабаков вносил в Государственную Думу РФ законопроект о переходе к прогрессивной шкале подоходного налога. Он предложил достаточно умеренную прогрессию. В частности, доход менее 5 тыс. руб. в месяц предлагалось вообще не облагать этим налогом, от 5 до 10 тыс. руб. их следовало облагать по ставке 10 %, от 10 до 100 тыс. руб. в месяц следовало бы сохранить существующую ставку в 13 %, от 100 до 200 тыс. руб. — установить ставку 20 %, а месячный доход свыше 300 тыс. руб. — облагать по ставке 30 %.

В феврале 2010 г. депутат от компартии А. Багаряков внес законопроект, предусматривающий более жесткую прогрессию. Доход менее 5 тыс. руб. в месяц следует облагать по ставке 5 %, от 5 до 50 тыс. руб. — по ставке 15 %, от 50 до 250 тыс. руб. в месяц — 25 %, от 250 до 1000 тыс. руб. в месяц — 35 %, свыше 1000 тыс. руб. в месяц — 45 %. Для лиц со среднемесячными доходами до 25 тыс. руб., а таковых в стране около 85 %, итоговая ставка НДФЛ будет даже меньше 13 %. Таким образом, по его мнению, 98 % населения практически не заметят разницу в налоговом бремени, а 85 % населения даже выиграет от введения новой налоговой системы. Основное бремя налоговой реформы падает на лиц с годовым доходом свыше 100 млн рублей — таких в России всего несколько тысяч человек. Все они хорошо знакомы власти, поэтому проследить за тем, как они платят налоги, не составит большо-

го труда. Дополнительных доходов государство получит в размере 2 трлн 210 млрд руб.

Но судьба всех подобных законодательных инициатив печальна. При отсутствии поддержки “Единой России” им не суждено быть принятыми.

5. *Пути решения проблемы использования трансфертного ценообразования в налогообложении прибыли.* Проблема трансфертного ценообразования впервые была подтверждена еще в 2007 г.¹ В соответствии с этим документом началась разработка мер, призванных блокировать масштабное использование трансфертного ценообразования в целях минимизации налогов. По итогам таких мероприятий Министерством финансов были разработаны и направлены на согласование в другие министерства ключевые законопроекты, первый из которых касается новых правил контроля за ценообразованием между взаимозависимыми лицами (рассматривается Госдумой), а второй — вопросов введения в России института консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль.

Первый законопроект, как отмечает Д.Д. Батуева, направлен на предотвращение тех способов минимизации налогов, в основе которых лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от цены, которая была бы применена независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля либо иными отношениями, позволяющими оказывать влияние на экономические результаты и/или условия и результаты сделок. В нем предлагается признать утратившими силу ст. 20 и 40 НК РФ и одновременно дополнить часть первую НК РФ разделом, регулирующим соответствующие правоотношения. В состав названного раздела предлагается включить шесть глав, которыми определяются:

- взаимозависимые лица, а также порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации;
- общие положения о ценах, а также перечень источников информации, используемой при определении соответствия цены контролируемой сделки регулируемым или рыночным ценам;
- методы, применяемые при определении соответствия цены контролируемой сделки рыночным ценам;

¹ Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

- перечень контролируемых сделок, а также порядок обоснования цен и декларирования в налоговых органах о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;
- порядок взимания налогов исходя из оценки результатов контролируемых сделок на основе регулируемых или рыночных цен;
- общие положения о заключаемых между налоговыми органами и налогоплательщиками соглашениях о ценообразовании¹.

Все эти положения довольно существенно изменяют понимание рыночной цены и методов ее определения, расширяющие в целом возможности налогового контроля. По мнению Министерства финансов^{1 2}, новое законодательное регулирование налогового контроля за трансфертным ценообразованием направлено, с одной стороны, на эффективное противодействие использованию трансфертных цен в сделках между организациями, осуществляющими свою деятельность в юрисдикциях с различными налоговыми режимами, в целях уклонения от налогообложения, а с другой стороны, оно не создает препятствий для деятельности добросовестных налогоплательщиков на территории РФ, в том числе крупных холдинговых компаний.

Второй законопроект направлен на создание института консолидированных групп налогоплательщиков и особого порядка исчисления налога на прибыль организаций для участников таких групп. Предполагается, что *консолидированной, группой налогоплательщиков* будет признаваться добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в целях консолидации обязанностей по уплате налога на прибыль организаций. При этом в состав группы будут включаться компании, прямо или косвенно принадлежащие материнской компании на основании критерия в виде минимальной доли участия. Организации — участники одной консолидированной группы налогоплательщиков не могут входить в другие консолидированные группы налогоплательщиков. В состав такой группы не могут включаться также организации, являющиеся резидентами особых экономических зон, а также организации, применяющие специальные налоговые режимы.

¹ Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / под ред. И.А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 133.

² Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

При создании групп должен использоваться принцип профильности, то есть кредитные организации могут формировать консолидированную группу налогоплательщиков исключительно с участием других кредитных организаций, страховые организации — исключительно с участием страховых организаций, негосударственные пенсионные фонды — исключительно с участием негосударственных пенсионных фондов, профессиональные участники рынка ценных бумаг — исключительно с участием профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Как поясняется в “Основных направлениях...”: “лицо, ответственное за исполнение консолидированных обязанностей группы, исполняет обязанности группы по представлению деклараций, уплате налогов, представляет группу при проведении мероприятий налогового контроля и т. п.

Консолидированная группа налогоплательщиков составляет единую налоговую декларацию, отражающую сведения о консолидированной расчетной базе, определенной в целом по группе, а также о налоговой базе каждого участника группы. Консолидированная расчетная база при этом определяется путем суммирования по установленным правилам налоговой базы по налогу на прибыль всех организаций — участников консолидированной группы налогоплательщиков. В частности, при определении консолидированной расчетной базы по налогу на прибыль организаций для участников консолидированной группы в данный показатель не включаются доходы и расходы по операциям между организациями — участниками консолидированной группы налогоплательщиков. Также не учитываются прибыли и убытки от операций между организациями — участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

При этом сумма налога на прибыль организаций такого консолидированного налогоплательщика будет распределяться между бюджетами субъектов Российской Федерации так же, как в настоящее время распределяется сумма налога, исчисленная в отношении обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами, т.е. пропорционально средней арифметической доле компании в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы¹.

Следует заметить, что обсуждение данных законопроектов выглядит уже довольно затянутым процессом. Отчасти это объясня

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

ется их принципиальной важностью практически для всех крупнейших налогоплательщиков, а отсюда возможностью лоббистского сдерживания ускоренной процедуры принятия, а — неоднозначностью последствий, значительным увеличением издержек бизнеса и рядом других проблемных вопросов, требующих параллельного решения. Вместе с тем надежда на позитивное решение данной проблемы сохраняется.

б. Пути решения проблемы нейтральности налога на добычу полезных ископаемых. Данная проблема в отношении нефти не находит пока адекватного решения. Министерство финансов пошло по пути установления налоговых каникул до достижения установленного объема добычи нефти, в частности, для нефтяных месторождений континентального шельфа РФ и азовско-каспийских месторождений, месторождений акватории Черного и Охотского морей, месторождений Восточной Сибири и Ямало-Ненецкого округа. Вместе с тем подобные льготы не решают указанной проблемы. В условиях неизменного ценообразования нефтепродукции данные льготы лишь увеличивают рентабельность льготизируемых месторождений, ускоряют их окупаемость, но не снижают конечную цену нефтепродуктов и не стимулируют инвестиций в новые месторождения.

В среднесрочной перспективе планируется¹:

- провести анализ целесообразности установления понижающих коэффициентов к ставке НДС при добыче нефти на новых участках недр с незначительными начальными извлекаемыми запасами;
- создать налоговые стимулы для утилизации попутного нефтяного газа, а также рассмотреть вопрос об отмене нулевой ставки, применяемой к фактическим потерям нефти, и налогообложении добытой нефти на устье скважины с созданием соответствующих систем учета нефти и попутного газа;
- определить оптимальный размер ставки НДС, взимаемой при добыче горючего природного газа с учетом динамики цен на газ. Применяемая сейчас ставка НДС на газ в размере 147 руб. за 1000 куб. м газа была установлена в 2006 г. и в реальном выражении значение этой ставки сократится в 2011 г. почти в 1,6 раза к уровню 2006 г. Таким образом, при анализе возможных подходов к установлению ставки НДС на газ Министерство финансов планирует ответить на вопрос, насколько подобное сокращение

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

налоговой нагрузки оправданно в условиях постоянного роста цен на газ на внутреннем рынке;

- разработать и законодательно закрепить механизм, позволяющий создавать налоговые стимулы для добычи нефти из ком-плексных месторождений, что даст возможность значительно увеличить эффективность разработки месторождений;

- перейти к максимально широкому использованию специ-фических налоговых ставок по НДС, взимаемому при добыче твердых полезных ископаемых (в первую очередь в отношении каменного угля, торфа, солей и т. д.). Кроме того, предполагается оценить целесообразность перехода к специфическим ставкам по экспортоориентированным полезным ископаемым и отмены нулевой ставки с фактических потерь твердых полезных ископаемых с одновременной корректировкой основной ставки налога.

Следует отметить, что вопрос о повышении налоговой нагрузки на газовую отрасль и о приведении ее в сопоставимые показатели с нефтяной отраслью стоит уже довольно давно — с тех самых пор как перестала индексироваться твердая ставка (2007 г.). Между тем, по данным Экономической экспертной группы¹, приближение условий налогообложения газовой отрасли к условиям нефтяной могло бы принести около 1 млрд руб. дополнительных доходов, которых бы хватило на покрытие дефицита бюджета Пенсионного фонда, что позволило бы отказаться от повышения обязательных социальных взносов.

Все эти нововведения, хотя и направлены на снижение ней-тральности данного налога, но не решают полностью указанной проблемы. Возможным ее решением станет отказ от обложения добываемого полезного ископаемого по количеству или стоимости и переход к обложению добавочного дохода. В этом плане Министерство финансов заявляет, что продолжит “выработку механизмов перехода в долгосрочной перспективе на налогообложение добычи природных ресурсов на основе результатов финансово-хозяйственной деятельности организации (налог на добавочный доход). Это форма изъятия ренты представляется наиболее эффективной с экономической точки зрения и применяется в налоговых системах ряда развитых нефтедобывающих стран, в частности, в Норвегии, Великобритании и США”^{1 2}.

¹ Модернизация экономики России: кардинальное улучшение инвестиционного климата // Вопр. экономики. — 2010. — № 10. — С. 80.

² Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

Предпочтительность использования этого вида налогообложения определяется одним существенным обстоятельством. Все горно-геологические и географические характеристики месторождения, частично учитываемые сейчас разного рода понижающими коэффициентами к ставке НДС, налоговыми каникулами, в конечном счете отражаются в размере дохода, получаемого недропользователем при разработке месторождения. В результате, подход к налогообложению, основанный на определении чистого дохода, обеспечивает реальную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. Налогообложение, построенное таким образом, не создает экономических препятствий для разработки нефтяных месторождений, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами, а, по сути, в значительной мере решает обозначенную проблему.

При этом совершенно естественно, что переход к налогу на добывочный доход, который на первом этапе Министерство финансов планирует осуществить лишь для новых месторождений, может повлечь за собой изменение всей системы налогообложения природной ренты — от НДС и вывозных таможенных пошлин до акцизов на нефтепродукты. Таким образом, комплексное решение данной проблемы возможно только в долгосрочной перспективе.

7. Пути решения проблемы регрессивности в обязательных социальных платежах. Как отмечалось ранее, никаких мер, снижающих столь ярко выраженную регрессивность обязательных социальных платежей, в среднесрочной перспективе не планируется. Возможна только индексация порогового значения в 415 тыс. руб. на каждого работника, после которого ставка взносов становится нулевой.

Но это не решает проблемы высокой налоговой нагрузки на фонд оплаты труда в части выплаты малых и средних зарплат. Налоговая нагрузка на зарплаты (34 %) представляется чрезмерной. Анализы и расчеты, выполненные специалистами Академии народного хозяйства¹, свидетельствуют, что подобная ставка взносов с точки зрения бюджета даст незначительный эффект, но приведет к замедлению темпов роста ВВП на 0,7 процентного

¹ Модернизация экономики России: кардинальное улучшение инвестиционного климата // *Вопр. экономики.* — 2010. — № 10. — С. 81.

пункта, значительному усилению сырьевой зависимости и снижению конкурентоспособности российской экономики для потенциальных инвесторов.

Между тем было бы целесообразно даже в рамках существующих взносов изменить совокупную их ставку, дабы обеспечить как минимум нейтральность данных взносов. Выход довольно прост — необходимо совокупную ставку установить на существовавшем в едином социальном налоге уровне 26 %, но при этом полностью отказаться от регрессивной шкалы ставки.

8. *Пути решения проблемы перехода к налогу на недвижимость.* Проблема указанного перехода наиболее болезненно воспринимается социально незащищенными, мало- и среднеобеспеченными слоями населения, а потому нуждается в самой тщательной проработке и популяризации идеи такого перехода. Без понятных целей и алгоритмов подобный переход может быть воспринят населением “в штыки”, могут начаться массовые митинги и пикеты, как это было при обсуждении вопроса повышения ставок транспортного налога.

По нашему мнению, понятной и поддерживаемой населением идеей перехода к новому налогу должен стать курс на прогрессивное налогообложение недвижимости, форсированное увеличение налоговой нагрузки на дорогую недвижимость и консервация этой нагрузки на недорогую недвижимость. Именно доходы с дорогой недвижимости должны стать значимым фискальным источником местных бюджетов.

Главный тормоз внедрения нового налога — отсутствие кадастра объектов недвижимости, который следует создать в соответствии с Законом № 221-ФЗ от 24 июля 2007 г. “О государственном кадастре недвижимости”.

Эта проблема оказалась настолько серьезной, методологически сложной и затратной, что после некоторого затишья Президент РФ¹ вновь вынужден был публично вернуться к ней и актуализировать задачу завершения формирования кадастра объектов недвижимости.

В итоге, в последних “Основных направлениях...” появились комментарии (очень похожие на объяснения) Министерства финансов, почему же затягивается переход к данному налогу. Цитируем: “...в настоящее время законодательно не урегулированы во

¹ Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации “О бюджетной политике в 2010— 2012 годах” // СПС “КонсультантПлюс”.

просы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости, порядком проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Кроме того, требуется принятие уже внесенного проекта федерального закона, устанавливающего общие принципы проведения кадастровой оценки объектов недвижимости и требования к оценщикам, привлекаемым к государственной кадастровой оценке объектов недвижимости, а также определяющего порядок утверждения результатов кадастровой оценки и досудебного урегулирования споров о результатах проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Помимо этого для введения налога на недвижимость необходимы разработка и принятие таких документов, как методика кадастровой оценки недвижимости, методика проверки результатов кадастровой оценки недвижимости, проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости” *.

Но и это еще не все. Необходимо осуществить информационное наполнение кадастра объектов недвижимости, в том числе перенос сведений из Государственного земельного кадастра и данных бюро технической инвентаризации. Также необходимо определить эффективные налоговые ставки и просчитать налоговые льготы для данного налога.

Нерешенность этих вопросов приводит к тому, что срок введения налога на недвижимость остается неконкретизированным. В последних “Основных направлениях...” предложен новый подход к введению налога по готовности регионов, то есть заявлено, что после включения в НК РФ главы, регулирующей налогообложение недвижимости, этот налог может быть введен в тех субъектах РФ, где будет проведен кадастровый учет объектов недвижимости и утверждены результаты кадастровой оценки объектов недвижимости¹

9. *Пути решения проблемы эффективного стимулирования малого бизнеса.* Эти проблемы должны решаться, по мнению Министерства финансов, с учетом того обстоятельства, что специальные налоговые режимы — это исключение из общего режима налогообложения, область их применения не будет расширяться. И

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

² Там же.

это обоснованный подход, данные режимы должны носить целевой, стимулирующий характер.

Следует заметить, что основная мера последнего времени, когда на три года (до 1 января 2013 г.) была увеличена возможность применения упрощенной системы налогообложения для экономических агентов, имеющих значительные доходы, противоречит данному курсу, но она имела антикризисную направленность. Так, увеличен был с 15 до 45 млн руб. предельный размер доходов, дающих право для перехода на упрощенную систему налогообложения по итогам девяти месяцев того года, в котором подается соответствующее заявление. А размер ограничения по доходам налогоплательщиков (как организаций, так и индивидуальных предпринимателей), превышение которого за налоговый период (календарный год) влечет утрату права применения упрощенной системы налогообложения, увеличен начиная с итогов отчетного (налогового) периода за 2010 г. с 20 до 60 млн руб.

С 2011 г. планируется обособить от упрощенной системы налогообложения патентную систему, выделив ее в самостоятельный спецрежим. При этом планируется, что останутся неизменными все черты сформированной ранее патентной системы, вплоть до возможности использования наемного труда (до 5 чел.) и покупки неограниченного количества патентов по разным видам деятельности и по разным регионам.

В то же время сферу применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности предполагается планомерно сокращать, в том числе в целях избежания конкуренции с новой патентной системой. В перспективе же заявлено о полной отмене ЕНВД.

Такие же проблемные вопросы, как возможность уплаты НДС организациями, использующими спецрежимы, установление ограничений по срокам использования данных режимов, а также установление ряда льгот для малого бизнеса в традиционной системе налогообложения в среднесрочной перспективе не рассматриваются.

Результаты анализа перспектив решения в среднесрочной перспективе всех обозначенных проблем резюмируем в табл. 6.4.1.

Несложно заметить, что среднесрочный контекст налоговой политики России нацелен лишь на решение ограниченного числа проблем (пяти из обозначенных девяти), да и то ряда проблем не в полном объеме. Соответственно, налоговые реформы продолжатся и за пределами анализируемого среднесрочного периода.

Таблица 6.4.1. Перспективы решения ключевых проблем налогового политики России в среднесрочной перспективе (2011—2013 гг.)

№	Проблема	Перспектива решения
1	Проблема обманчивости “облегчения” налоговой системы	Не решается
2	Проблема отсутствия стимулов модернизации экономики	Решается, но не в полной мере
3	Проблема снижения фискальной эффективности НДС	Не решается
4	Проблема пропорционального налогообложения доходов физических лиц	Не решается
5	Проблема использования трансфертного ценообразования в налогообложении прибыли	Решается
6	Проблема нейтральности налога на добычу полезных ископаемых	Решается, но не в полной мере
7	Проблема регрессивности в обязательных социальных платежах	Не решается
8	Проблема перехода к налогу на недвижимость	Решается
9	Проблема эффективного стимулирования малого бизнеса	Решается, но не в полной мере

При этом предлагаемые инструменты ввиду важности решаемой проблемы могут и должны быть существенно расширены. Это касается в первую очередь создания налоговых стимулов модернизации экономики.

6.5. Возможности усиления роли налоговой политики в решении задач модернизации экономики

Действительно, в первую очередь необходимо модернизировать экономику. Почему же экономическая модернизация первична? Очень простая логика — добившись устойчивого экономического роста и развития на качественно иной — не сырьевой, а обрабатывающей — основе, мы сможем кардинально улучшить

жизнь населения нашей страны, а модернизированная экономика и социально обеспеченное общество смогут сформировать уже внятный заказ на модернизацию самого института государства.

Что же все-таки значит — модернизировать экономику? В Программе¹ говорится, что главная модернизационная задача Правительства — смена сложившейся модели экономического роста. Вместо “нефтяного” роста мы должны перейти к инновационному. Действительно, вряд ли кто-то будет возражать, что без придания всем социально-экономическим и управленческим процессам инновационного характера невозможно решить задачу коренной модернизации нашей экономики. Посткризисное оживление экономики создает для этого благоприятные возможности, которые нельзя упустить. Масштабные инвестиции в технологические инновации должны стать локомотивом модернизации.

Совершенно справедливый акцент делается в докладе^{1 2}, что для решения масштабных задач модернизации экономики нужны не только и не столько отечественные инвестиции, сколько прямые иностранные (в т. ч. производственные) инвестиции. Именно эти инвестиции несут новые технологии, новый менеджмент, реализуют кардинальное увеличение производительности труда, обеспечивают выпуск конкурентоспособной продукции, способствуют расширению рынков сбыта. Но для форсированного привлечения таких инвестиций нужен благоприятный климат в стране, в первую очередь очень привлекательный с точки зрения инвестора налоговый климат.

Довольно часто можно услышать с экрана телевизора, что наша налоговая система очень привлекательна в международном плане: она имеет минимум налогов, обеспечивает невысокую налоговую нагрузку, нейтрально относится к крупным доходам. Вместе с тем тезис этот достаточно спорен, во всяком случае на постсоветском пространстве наш налоговый климат не самый благоприятный (табл. 6.5.1).

В конечном счете имеем разный объем привлеченных прямых иностранных инвестиций. Если за 2007—2009 гг. по данным ЮНКТАД³ Украина смогла привлечь (в % от ВВП) лишь 9,4 %,

¹ Программа антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2009 год [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://premier.gov.ru>.

² Модернизация экономики России: кардинальное улучшение инвестиционного климата // *Вопр. экономики*. — 2010. — № 10. — С. 82.

³ UNCTAD. Ernst & Young European Attractiveness Survey 2010, Strategy Partners.

Таблица 6.5.1. Ставки основных налогов в России, Украине и Казахстане в 2009 г., %

Страна	Налог на прибыль	Налог на доходы физических лиц	Социальные взносы	Налог на добавленную стоимость
Казахстан	15	10	21	12
Россия	20	13	34	18
Украина	25	15	33,2	20

Россия не многим больше — 14,3 %, то Казахстан привлек по отношению к ВВП почти вдвое больше — 29,7 %. И эта динамика сохранится, если ничего не менять в налоговой системе, нужны значимые и осязаемые стимулы.

Реакция налоговой политики на потребность глубокой модернизации должна состоять в формировании целого комплекса преференций инвестиционно-инновационной направленности, которые были бы адресованы реальному сектору экономики. Эти преференции должны создавать в несущих отраслях нового технологического уклада действенные стимулы к форсированному привлечению инвестиций, фронтальной реновации основных фондов и постоянному внедрению инноваций. По нашему мнению, для того чтобы такие стимулы заработали, они должны быть не локальными, а комплексными, масштабными. Вместе с тем налоговые льготы, которые реализуют стимулирующий эффект, не могут быть всеобъемлющими, иначе они потеряют действенность. Льготы должны конкретными, не расплывчатыми по всему кругу экономических агентов, а адресными.

Общий вектор таких стимулов в нашей стране должен быть ориентирован: *во-первых*, на стимулирование расширенного воспроизводства человеческого капитала; *во-вторых*, на кардинальное увеличение инвестиционно-инновационной активности экономических агентов. Представим авторские предложения по этим двум направлениям.

1. *Налоговые стимулы расширенного воспроизводства человеческого капитала.* Как известно, в числе основных компонентов человеческого капитала выделяются капиталы здоровья, образования и мотивации к труду¹. А соответственно, целевым

¹ Майбуров И.Л. Вклад человеческого капитала в экономическое развитие России / И.А. Майбуров // Экономическая наука современной России. — 2003. — № 4. — С. 54.

объектом налогового стимулирования в государстве должен быть процесс накопления (получения) гражданами образования и поддержания в актуальном состоянии их здоровья, квалификации и мотивации к труду.

В нашей стране сохраняется целый комплекс ключевых проблем, не позволяющих перейти к форсированному воспроизводству человеческого капитала расширенными темпами. В их числе следует выделить две ключевые — и в определенной мере взаимосвязанные — проблемы. Первая из них препятствует расширенному воспроизводству человеческого капитала страны в количественном аспекте, а вторая — тормозит развитие его качественных характеристик, делая данный процесс узколитерным.

Первая проблема — это невиданный по масштабам демографический кризис, характеризующийся сохранением вот уже в течение более 15 лет превышения умерших над родившимися, то есть постоянной убылью населения нашей страны. В воспроизводстве человеческого капитала отсутствует расширенный количественный аспект.

Вторая проблема — это сплошная коммерциализация всех сфер и институтов, призванных формировать человеческий капитал. Коммерциализованы дошкольное, отчасти школьное и особенно профессиональное образование, практически вся медицина, подавляющее большинство институтов культурного профиля, вся инфраструктура получения информации, рекреации, занятий физкультурой и спортом. В результате ограничивается доступ к этим сферам малообеспеченных слоев населения, уверенно воспроизводится существующая стратификация в обществе, отсутствуют социальные лифты, позволяющие малообеспеченным гражданам без собственных инвестиций подниматься вверх по социальной лестнице. Кстати, роль такого лифта ранее успешно выполняло бесплатное для граждан образование, в первую очередь высшее.

И ведь нельзя сказать, что государство совсем ушло из этих принципиальных сфер, призванных формировать человеческий капитал, отдав их рыночной стихии. Нет. Государство наращивает бюджетные расходы на образование и здравоохранение, причем не малые. Но утверждать, что эти сферы стали доступнее для малообеспеченных слоев населения, а зарабатывание средств перестало быть движущей силой их развития, было бы, наверное, чересчур оптимистичным. И надеяться на быстрый перелом данной тенденции вряд ли стоит, уж слишком затянувшимся был пе

риод их хронического недофинансирования 90-х годов, слишком привычной стала надежда на собственную способность к зарабатыванию внебюджетных средств.

Другой вопрос: является ли повышение расходов в образование и здравоохранение, по своей сути стимулирующих рост предложения общественных благ, альтернативным (единственным) способом стимулирования в аспекте повышения количественных и качественных характеристик человеческого капитала? Или оно будет демонстрировать наибольший эффект при сопряженном использовании с различными индивидуально настроенными (адресными) субсидиальными и налоговыми механизмами, стимулирующими повышение спроса на такие блага? Очевидно, что модель многовариантного параллельного стимулирования как предложения, так и спроса, хотя и более затратна для государства, но все же более предпочтительна в плане конечного результата.

При всей, казалось бы, очевидности такого подхода, следует, однако, признать, что адресные субсидиальные и налоговые механизмы стимулирования воспроизводства человеческого капитала по сравнению с новыми механизмами программного и проектного финансирования бюджетной сферы пока остаются плохо разработанными и маловостребованными. И если в применении субсидиальных механизмов начинают наблюдаться хоть какие-то позитивные сдвиги (например, функционирует материнский капитал, повысились пособия по беременности и родам), то возможности налогового стимулирования явно недоиспользуются.

Нам видится целесообразным кардинальное увеличение роли налоговых стимулов в аспекте воспроизводства человеческого капитала. В связи с чем предлагаются следующие принципиальные налоговые изменения, которые можно реализовать даже в существующей модели “пропорционального” НДФЛ.

Во-первых, придать стандартному вычету по НДФЛ эквивалентность минимальных жизненно необходимых расходов человека, то есть тех расходов, которые необходимы любому из нас для поддержания жизнедеятельности. В этом случае облагаться налогом по аналогии с прибылью предприятия будет разница между нашим реально полученным доходом и неким условным жизненно необходимым расходом. Такая модель подоходного обложения будет более справедлива по сравнению с существующим ныне порядком обложения валовых доходов человека. Итак, стандартный налоговый вычет в 400 руб. следует сделать равным прожиточному минимуму (более 5 тыс. руб.), а ограничение, по-

еле которого данный вычет перестает применяться, установить на уровне среднедушевых денежных доходов населения в год (например, 280 тыс. руб.). Причем величины эти следует ежегодно и заблаговременно индексировать.

Во-вторых, придать стандартному вычету на детей аналогичный характер компенсации минимальных расходов родителей на обеспечение жизнедеятельности детей. Для чего следует данный вычет также повысить до уровня прожиточного минимума, используя аналогичный порог неприменения в размере среднедушевых доходов.

В-третьих, предусмотреть возможность применения индивидуальной или семейной схем подоходного обложения, предоставив право выбора по итогам года налогоплательщику. По умолчанию следует применять индивидуальную схему, для применения семейной схемы — подавать декларацию. Тогда в случае семейной схемы в единой декларации суммировались бы все доходы семьи и производились бы вычеты на всю семью, включая иждивенцев.

В-четвертых, имущественный вычет на новое строительство или приобретение жилого дома, квартиры поднять до средней стоимости однокомнатной квартиры с ежегодной его индексацией. Кроме того, следует установить определенную периодичность его использования (например, раз в 10 лет). Не использовавшим этот вычет в течение данного срока предоставить право переноса на следующий период, удваивая сумму вычета. В этом случае государство за 40 лет работы человека (с 20 до 60 лет) инвестирует по максимуму половину стоимости хорошей однокомнатной квартиры. Получается, что семья из двух человек, которая к концу трудового пути (через 40 лет работы) будет проживать в однокомнатной квартире, вернет от государства полную ее стоимость. По- моему, это справедливый подход.

В-пятых, право на получение *внеочередного* имущественного вычета следует предоставлять семье после рождения каждого ребенка, предусмотрев возможность переноса и накопления этих вычетов в случае их не использования в текущем периоде.

В-шестых, из социальных налоговых вычетов следует убрать все ограничения — сколько средств реально потрачено налогоплательщиком в налоговом периоде на образование, лечение, медикаменты, добровольное пенсионное обеспечение себя, супруга (супруги), детей, родителей, столько и надо принимать к вычету, тем самым 13 % от этих средств получая от государства. В состав образовательных вычетов нужно ввести новый вычет на образова

ние детей в дошкольных учреждениях, который следует предоставлять не только по фактически произведенным расходам, но и в случае воспитания ребенка в семье — по средним расходам подобного характера.

В-седьмых, устранение регрессии в обязательных социальных платежах с параллельным установлением единой ставки в размере 26 %.

Арсенал предлагаемых налоговых инструментов для стимулирования воспроизводства количественных и качественных характеристик человеческого капитала можно и далее расширять, каждый раз выдвигая на передний план именно те инструменты, которые будут адресно стимулировать наиболее актуальные аспекты человеческого развития. Главное на текущем этапе — начать активно использовать налоговые стимулы, фискальную функцию в подходящем налогообложении подчинив социальной. Здоровый, образованный, мотивированный к труду человек суть необходимое условие социальной модернизации, такой человек будет ее активным проводником.

2. Налоговые стимулы повышения инвестиционно инновационной активности. По нашему мнению, следует внедрить комплекс налоговых льгот инвестиционно-инновационной направленности с акцентом на их инновационную составляющую. Нами предлагаются следующие инструменты.

Во-первых, необходимо применяемой ныне, так называемой амортизационной, премии, позволяющей включать в состав расходов одновременно до 30 % первоначальной стоимости основных средств с последующим их вычетом из первоначальной стоимости, придать статус именно премии, а не инструмента ускоренной амортизации. Для этого данные 30 % после ввода этих основных средств в эксплуатацию не должны вычитаться из их первоначальной стоимости. Амортизация должна начисляться на 100 % первоначальной стоимости. В этом случае собственнику основного средства будет за срок амортизации возмещено не 100 %, как сейчас, а 130 % первоначально инвестированных им средств (30 % следует рассматривать как компенсацию инфляционного обесценивания амортизационных начислений, в котором очевидна вина государства).

Во-вторых, необходимо принципиально видоизменить инвестиционный налоговый кредит. В том виде, в котором данный кредит существует ныне, он предназначен лишь для того, чтобы изображать видимость наличия как такового. Практическая же

полезность его близка к нулю, поскольку получить его почти невозможно, настолько это сложная процедура. Вначале следует отойти от разрешительно-договорных процедур при его предоставлении к декларативно-уведомительным, а это значит, что инвестиционный налоговый кредит должен предоставляться любому экономическому агенту, финансирующему инвестиционные проекты или НИОКР и соответствующему при этом определенным требованиям. Эту льготу можно было бы назвать инвестиционной налоговой отсрочкой. Но и это не решит проблемы.

Должным масштабным стимулом кредит станет только в том случае, если будет не просто изменять срок уплаты налога на прибыль с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов, как это принято сейчас. Инвестиционный налоговый кредит, например, при ставке 50 % должен позволять уменьшать сумму налога на прибыль, причитающуюся к уплате в бюджет, на 50 % осуществленных этим агентом инвестиционноинновационных затрат. В данном случае, для субъектов, претендующих на уменьшение суммы налога, целесообразно оставить разрешительно-договорную процедуру его получения. Таким образом, государство будет участвовать на паритетных условиях в финансировании приоритетных инновационных проектов. Именно в таком виде, а не в виде отсрочки с уплатой соответствующих процентов, как в нашей стране, функционирует налоговый кредит в развитых экономиках. Ставки кредита составляют от 10 % в Испании и Канаде до 100 % в Словакии и Люксембурге¹. Что особенно удобно, модель такого кредита позволяет дифференцировать ставки по видам и направлениям затрат, стимулируя наиболее приоритетные. Данную льготу можно было бы назвать инновационным налоговым кредитом.

В-третьих, целесообразно сформировать новый специальный налоговый режим для зон технологического развития (технопарков и наукоградов). Спецрежим собираются создавать адресно для “Сколково”. Зачатки этого режима, как было показано выше, в России уже существуют. Однако направленность развития, ориентированная на использование льгот за счет региональных и местных бюджетов, требует корректировки. Основными отличительными характеристиками данного режима должны стать:

¹ Налоговая политика. Теория и практика : учеб, для магистрантов / под ред. И.А. Майбунова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — С. 507.

- унифицированность режима, то есть единообразность применения для всех зон, прошедших процедуру соответствующей регистрации;
- ограниченность временного периода применения — пятью, максимум десятью годами (с возможностью пролонгации до 15 лет в случае успешного развития зоны);
- адресность режима, обеспечиваемая через необходимость соответствия определенным количественным и качественным критериям для субъектов зон, имеющих право использовать такой налоговый режим;
- комплексность применения льгот по большинству налогов (на прибыль, НДС, социальных платежей, на имущество, земельного, импортных пошлин).

Основными льготами, формирующими облик такого специального режима, который следовало бы применять не только в “Сколково”, но и во всех других российских технопарках и наукоградах, должны стать следующие.

1. Полное освобождение субъектов этих зон от уплаты импортной пошлины по ввозимым сырью, материалам и оборудованию, при условии соответствия профилю деятельности данной зоны и использования их в технологическом процессе на территории зоны.

2. 50-процентное освобождение от уплаты обязательных социальных взносов.

3. 50-процентное освобождение субъектов таких зон от налогов на имущество и земельного. При этом уплачиваемая половина данных налогов должна зачисляться на специальные счета руководящих органов соответствующих зон и расходоваться целевым образом на развитие инфраструктуры данных зон.

4. Зачисление сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, должно осуществляться на специальные счета субъектов зон технологического развития и руководящих органов соответствующих зон в пропорции 50 : 50 с последующим целевым расходованием этих средств исключительно на НИОКР и развитие экспериментальных баз данной зоны. Не использованные в течение года средства должны перечисляться в бюджет их непосредственным получателям. При нецелевом использовании средства с учетом штрафных санкций также должны возвращаться в бюджет.

Такой режим предполагает отказ от существующих налоговых каникул по земельному и имущественному налогам и переход к целевому использованию налоговых платежей, что позво

лит руководящим органам зон технологического развития интенсифицировать развитие инфраструктуры и экспериментальной базы зоны.

Предложенные стимулы расширенного воспроизводства человеческого капитала и кардинального повышения инвестиционно-инновационной активности экономических агентов позволят отойти от нейтральности налоговой системы и вовлечь налоговые инструменты в реализацию задачи модернизации нашей страны.

Но в более дальней перспективе необходимо формировать налоговую политику, которая бы позволила в обозримом будущем (5—7 лет) решить обозначенные выше проблемы.

Уровень налогообложения в странах ЕС и Норвегии в 1995—2005 гг., % *

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Австрия	41,3	42,6	44,0	44,0	42,8	44,7	44,7	43,7	43,1	42,8	42,0
Бельгия	43,8	44,4	44,9	45,5	45,6	45,2	45,2	45,3	44,9	45,0	45,5
Болгария	→	→	→	→	→	33,1	32,1	31,0	33,6	35,3	35,9
Великобритания	35,6	35,1	35,7	36,0	37,1	37,6	37,3	35,8	35,6	35,9	37,0
Венгрия	41,6	40,8	39,0	39,0	39,1	38,5	38,9	38,5	38,8	38,6	38,5
Германия	39,8	40,7	→	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,7	38,8	38,8
Греция	32,6	33,0	34,3	36,3	37,3	37,9	36,6	36,7	35,5	34,3	38,8
Дания	38,6	49,2	48,9	49,3	50,1	49,4	38,8	47,8	38,8	49,3	50,3
Эстония	37,9	35,6	35,9	34,9	34,6	31,3	30,2	31,1	31,5	31,4	30,9
Ирландия	33,1	33,1	32,4	31,7	31,8	31,7	29,8	28,5	29,1	30,5	30,8
Испания	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6
Италия	32,7	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,5	40,9	41,3	40,7	40,6
Кипр	26,7	26,4	25,8	27,7	28,0	30,9	30,9	31,2	31,2	33,5	35,6
Латвия	33,2	30,8	32,1	33,7	32,0	29,5	28,5	28,2	28,5	28,5	29,4
Литва	28,6	27,9	28,0	32,0	31,8	30,1	28,7	28,2	28,2	28,3	28,9
Люксембург	37,1	37,6	39,3	39,4	38,3	39,1	39,8	39,1	38,5	37,9	38,2

Страны	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Мальта	27,3	25,8	27,5	25,3	27,1	28,2	30,4	31,9	31,8	34,2	35,3
Нидерланды	40,2	40,2	39,7	39,4	40,4	39,9	38,3	37,7	37,4	37,7	38,2
Польша	37,1	37,2	36,5	35,4	35,3	34,0	33,6	34,3	33,4	32,6	34,2
Португалия	31,9	32,8	32,9	33,1	34,1	34,3	33,9	34,7	35,1	34,2	35,9
Румыния	—	—	—	—	—	—	27,8	28,2	27,6	27,3	28,0
Словакия	39,6	38	35	35,6	34,2	32,9	31,6	31,9	30,9	29,7	29,3
Словения	40,2	39,1	38,0	38,8	39,2	38,6	38,9	39,3	39,5	39,6	40,5
Финляндия	45,7	47,0	46,3	46,1	45,8	47,2	44,6	44,6	44,0	43,4	43,9
Франция	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	42,8	43,1	44,0
Чехия	36,2	34,7	35,0	33,3	34,0	33,8	34,0	34,8	35,7	36,8	36,3
Швеция	49,0	51,5	52,0	52,7	53,3	53,4	51,4	49,7	50,2	50,5	51,3
ЕС-6	40,6	41,4	42,1	42,0	42,2	42,0	41,5	40,9	40,8	40,5	40,9
ЕС-15	39,7	40,2	40,8	41,0	41,0	41,4	40,6	40,1	40,2	39,9	40,4
ЭВС-13	38,6	39,2	39,5	39,6	39,9	39,9	39,3	39,0	38,8	38,7	39,1
Новые 12 стран ЕС	35,2	34,3	34,3	34,1	34,3	34,2	34,1	32,7	32,4	32,9	33,6
ЕС-27	37,7	37,7	37,9	37,9	38,0	38,2	37,7	36,8	36,7	36,8	37,4
Норвегия	41,9	42,4	42,2	42,0	42,3	42,8	42,9	43,3	42,5	43,8	44,3

* По данным: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 237.

Приложение Б

Доли отдельных налогов и налоговых платежей в ВВП стран ЕС и Норвегии в 2005 г., % *

Страны	Косвенные налоги	НДС	Подоходный налог	Корпоративный налог	Социальные платежи работников и самозанятых	Социальные платежи работодателей	Имущественные и другие налоги
Австрия	14,7	7,9	9,6	2,4	7,7	6,8	0,9
Бельгия	13,9	7,2	12,9	3,4	5,5	8,4	1,5
Болгария	19,0	12,4	3,0	2,9	3,6	6,9	0,5
Великобритания	13,3	6,8	10,5	3,3	3,0	3,9	3,0
Венгрия	15,8	8,4	6,6	2,1	3,9	9,7	0,4
Германия	12,1	6,2	8,6	1,1	9,3	7,0	0,6
Греция	12,9	7,4	5,1	3,6	6,6	5,5	0,8
Дания	17,9	10,0	24,6	3,8	1,1	—	3,0
Эстония	13,5	8,8	5,6	1,4	0,4	10,0	0,1
Ирландия	13,6	7,7	7,3	3,4	2,1	2,7	1,7
Испания	12,5	6,3	6,7	3,9	3,7	8,5	0,8
Италия	14,5	6,0	10,4	2,3	3,7	8,9	0,8
<i>Кипр</i>	<i>17,1</i>	<i>9,8</i>	<i>3,1</i>	<i>5,4</i>	<i>3,7</i>	<i>5,9</i>	
<i>Латвия</i>	<i>12,9</i>	<i>7,9</i>	<i>5,8</i>	<i>2,0</i>	<i>2,3</i>	<i>6,2</i>	<i>0,2</i>
<i>Литва</i>	<i>11,5</i>	<i>7,2</i>	<i>7,0</i>	<i>2,1</i>	<i>0,8</i>	<i>7,4</i>	<i>0,1</i>
<i>Люксембург</i>	<i>13,4</i>	<i>5,9</i>	<i>7,3</i>	<i>6,0</i>	<i>6,0</i>	<i>4,7</i>	<i>0,8</i>

Страны	Косвенные налоги	НДС	Подходный налог	Корпоративный налог	Социальные платежи работников и самозанятых	Социальные платежи работодателей	Имущественные и другие налоги
Мальта	16,0	8,2	6,8	4,0	4,0	3,2	1,3
Нидерланды	13,1	7,3	6,7	3,7	9,0	4,1	1,5
Польша	13,9	7,7	3,9	2,5	8,8	4,9	0,6
Португалия	15,3	н. д.	н. д.	н. д.	н. д.	н. д.	н. д.
Румыния	13,0	8,1	2,4	2,7	3,3	6,4	0,2
Словакия	13,0	8,0	2,8	2,8	3,7	7,1	0,5
Словения	16,4	9,0	6,0	2,9	9,0	5,8	0,4
Финляндия	14,1	8,7	13,5	3,3	3,1	8,9	1,1
Франция	12,5	6,3	6,7	3,9	5,3	8,5	1,5
Чехия	11,9	7,2	4,6	4,5	4,7	10,4	0,2
Швеция	17,3	9,3	15,6	3,8	3,6	10,8	0,7
Норвегия	12,5	8,0	9,9	5,9	3,6	5,5	6,9

* По данным: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 238, 240, 250, 252, 258, 260, 262.

Приложение В

Стандартная ставка корпоративного налога в странах ЕС в 1995—2007 гг., % *

Страны	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Австрия	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	25	25	25
Бельгия	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34
Болгария	40	40	40,2	37	34,3	32,5	28	23,5	23,5	20	15	15	10
Великобритания	33	33	31	31	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Венгрия	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	18,6
Германия	56,8	56,7	56,7	56	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,7	38,7	38,7	38,7
Греция	40	40	40	40	40	40	35	35	37,5	35	32	29	25
Дания	34	34	34	34	32	32	30	30	30	30	28	28	28
Эстония	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	24	23	22
Ирландия	40	38	36	32	28	24	20	16	16	12,5	12,5	12,5	12,5
Испания	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	32,5
Италия	52,2	53,2	53,2	41,1	41,1	41,1	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3
Кипр	25	25	25	25	25	29	28	28	15	15	10	10	10
Латвия	25	25	25	25	25	25	25	22	19	15	15	15	15
Литва	29	29	29	29	29	24	24	15	15	15	15	19	18
Люксембург	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6
Мальта	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Нидерланды	35	35	35	35	35	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5

Страны	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Польша	40	40	38	36	34	30	28	28	27	19	19	19	19
Португалия	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	26,5
Румыния	38	38	38	38	38	25	25	25	25	25	16	16	16
Словакия	40	40	40	40	40	29	29	25	25	19	19	19	19
Словения	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	23
Финляндия	25	28	28	28	28	29	29	29	29	29	26	26	26
Франция	36,7	36,7	41,7	41,7	40	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35	34,4	34,4
Чехия	41	39	39	35	35	31	31	31	31	28	26	24	24
Швеция	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
ЕС-27	35,3	35,3	35,2	34,1	33,5	31,9	30,7	29,3	28,3	27,1	25,5	25,3	24,5

* По данным: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — P. 92.

Приложение Г

Поступления и возмещение НДС в Украине в 1999—2008 гг., млрд грн*

Показатели	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Валовые поступления НДС с произведенных в Украине товаров	8,0	8,9	10,5	12,6	13,4	16,7	23,8	30,6	36,6	45,0
Поступления НДС с ввезенных в Украину товаров	1,8	2,9	3,8	6,8	9,5	12,0	22,7	34,8	41,7	78,4
Валовые поступления	9,8	11,8	14,3	19,4	22,9	28,7	46,8	65,4	78,3	123,4
Возмещение	1,4	2,4	3,9	5,9	10,3	12,0	13,3	15,0	18,9	34,4
“Чистые” поступления (сальдо)	8,4	9,4	10,4	13,5	12,6	16,7	33,8	50,4	59,4	90,0
”Чистые” поступления НДС с произведенных в Украине товаров	6,6	6,5	6,6	6,7	3,1	4,7	10,8	15,6	17,7	10,6

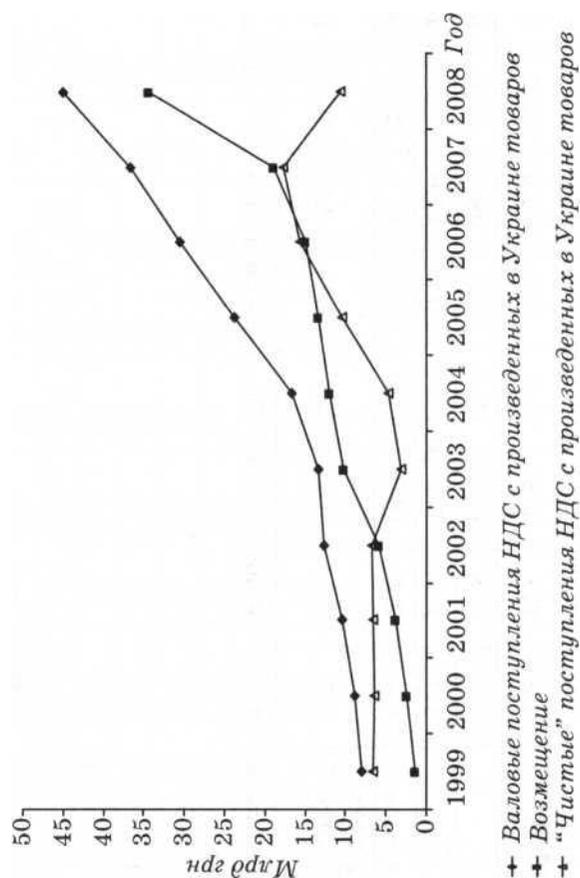
* По данным: ГНА Украины (<http://www.sta.gov.ua>) и Министерства финансов Украины (<http://www.minfin.gov.ua>).

Приложение Д

Взаимосвязь внешнеэкономической деятельности и взимания НДС в Украине*

Показатели	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Экспорт, млрд грн	106,4	117,3	135,4	187,1	190,0	211,2	294,6
в % к предыдущему году	x	110,2	115,5	138,2	101,5	111,1	139,5
Возмещение НДС, млрд грн	3,9	5,9	10,3	12,0	13,3	15,0	18,9
в % к предыдущему году	x	151,3	174,6	116,5	110,8	112,8	126,0
Импорт, млрд грн	85,9	92,0	124,6	156,4	187,9	230,9	331,3
в % к предыдущему году	x	106,9	134,4	125,6	120,1	122,9	143,5
Поступления НДС с ввезенных в Украину товаров, млрд грн	3,8	6,8	9,5	12,0	22,7	34,8	41,7
в % к предыдущему году	x	178,9	139,7	126,3	189,2	153,3	119,8

* Рассчитано по данным: Статистичний щорічник України за 2003 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2004. — С. 221, 231; Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2008. — С. 258, 268; Государственный комитет статистики Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.sta.gov.ua>; Министерство финансов Украины [Электронный ресурс]. — Режим флОСтyna:<http://www.minfin.gov.ua>.



Поступления и возмещение НДС с произведенных в Украине товаров

ВВП на душу населения в странах ЕС и Украине, дол. США*

Страна	1990	2004	2007
Австрия	23 290	29 760	36 045
Бельгия	22 194	27 834	33 624
Болгария	67 45	7 656	10 666
Великобритания	20 632	27 757	32 201
Венгрия	11 028	14 313	17977
Германия	21 493	26 159	32 229
Греция	14 180	19 650	26 549* **
Дания	23 161	29 547	35 285
Эстония	85 81	12 444	19 908
Ирландия	15 502	33 145	39 256**
Испания	16 514	22 444	28 559
Италия	22 194	26 160	28 537
Латвия	10 268	11 092	16 530
Литва	11 345	11 918	16 676
Люксембург	35 667	55 436	73 042**
Мальта	11 531	17 131	21 777
Нидерланды	22 360	28 768	36 896
Польша	7 183	11 653	15 381
Португалия	14 175	18 394	20 155**
Румыния	6 528	7 427	10 158
Словакия	10 574	12 213	19 175
Словения	13 757	18 819	25 578
Финляндия	22 320	28 009	33 131
Франция	21 985	26 972	30 721
Чехия	14 082	16 479	21 501**
Швеция	23 255	29 154	34 515
Украина	8 953	5 984	6 559

* Источник: Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2008. — С. 558.

** В 2006 г.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Амоша О.* До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // *Економіка України*. — 2002. — № 8.
2. *Балацкий Е.* Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций / Е. Балацкий // *Проблемы прогнозирования*. — 2003. — № 2.
3. *Балацкий Е.* Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е. Балацкий // *Общество и экономика*. — 2005. — № 2.
4. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки / Шарль Бланкарт. — К. : Либідь, 2000. — 654 с.
5. *Борко Ю.* Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // *Мировая экономика и междунар. отношения*. — 2004. — № 7.
6. *Васильева А.* Экономический анализ налоговой реформы / А. Васильева, Е. Гурвич, В. Субботин // *Вопр. экономики*. — 2003. — № 6.
7. *Вергелес Т.* Держава в трансформаційній економіці: теорії та реалії / Т. Вергелес // *Світ фінансів*. — 2009. — № 1 (18).
8. *Вишневський В.* Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневський, А. Веткін // *Економіка України*. — 2004. — № 1.
9. *Вишневський В.П.* Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід / В.П. Вишневський, В.Д. Чекіна // *Фінанси України*. — 2007. — № 11.
10. *Геєць В.М.* Політика економічного зростання на основі розширення внутрішнього споживання та її наслідки / В.М. Геєць // *Фінанси України*. — 2007. — № 9.
11. Государственный комитет статистики Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.sta.gov.ua>.
12. *Гутник В.* Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // *Мировая экономика и междунар. отношения*. — 2005. — № 5.
13. Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / за ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. — К. : Либідь, 1992.
14. *Єфименко Т.І.* Основні напрями трансформації податкової системи в Україні / Т.І. Єфименко // *Фінанси України*. — 2007. — № 9.
15. *Заяц Н.Е.* Теория налогов : учеб, пособие / Н.Е. Заяц. — Минск : БГЭУ, 2002. — 220 с.
16. *Иванов Ю.Б.* Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуров. — Харьков : ИНЖЭК, 2009. — 520 с.

17. История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / отв. редактор И.В. Караваева. — М. : Наука, 2008. — 334 с.
18. *Карп В.М.* Налоговый менеджмент : учеб, для вузов / В.М. Карп. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477с.
19. *Квасовський О.* Концептуальні засади оптимізації спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / О. Квасовський // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доповідей за матеріалами Другої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (24—25 лютого 2005 року). — Т. : Екон. думка, 2005. — 431 с.
20. *Кемпбел Р.* Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка / Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. — Ч. 1. — Л., 1997.
21. *Князев Ю.К.* Налоговая реформа в Словении / Ю.К. Князев // Финансы. — 2007. — № 11.
22. *Князева О.В.* Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой / О.В. Князева, Н.В. Пономарева // Финансы. — 2006. — № 6.
23. *Колодко Г.* Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопр. экономики. — 2004. — № 7.
24. *Колодко Гж.В.* Этика в бизнесе, экономике и политике / Гж.В. Колодко // Вопр. экономики. — 2007. — № 11.
25. *Крисоватий А.* Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. Крисоватий, А. Луцик. — Т., 2003. — 312 с.
26. *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І. Крисоватий. — Т. : Карт-бланш, 2005. — 371 с.
27. *Кузьминов Я.* Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) / Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // Вопр. экономики. — 2005. — № 5.
28. *Лавровский Б.* Кризис и налоговые ресурсы / Б. Лавровский, Г. Жигульский, И. Мурзов // Вопр. экономики. — 2010. — № 7.
29. *Литвиненко Я.В.* Податкова політика / Я.В. Литвиненко. — К. : МАУП, 2003. — 224 с.
30. *Лыкова Л.Н.* Налоговая система России: общее и особенное / Л.Н. Лыкова. — М. : Наука, 2005. — 444 с.
31. *Лыкова Л.Н.* Современное состояние отечественной налоговой системы: некоторые проблемы / Л.Н. Лыкова. — М.: Ин-т экономики РАН, 2007. — 66 с.
32. *Льовочкін С.В.* Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання / С.В. Льовочкін. — К. : Нац. культура і наука, 2003. — 341с.
33. *Майбуров Н.А.* Вклад человеческого капитала в экономическое развитие России / И.А. Майбуров // Экон, наука современной России. — 2003. — №4.

34. *Майбуров ИА.* Теория и история налогообложения : учебник / И.А. Майбуров. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2007. — 495 с.
35. *Майбуров ИА.* Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2011. — 591с.
36. *Мельник В.М.* Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В.М. Мельник. — К. : Комп'ютерпрес, 2006. — 277 с.
37. Министерство финансов Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>.
38. *Налоги и налогообложение* / под ред. В.В. Романовского, О.В. Врублевской. — 3-е изд. — СПб. : Питер, 2002. — 576 с.
39. *Налоги и налогообложение* : учебник / под ред. И.А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2007. — 655 с.
40. *Налоговая политика России: проблемы и перспективы* / под ред. И.В. Горского. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 288 с.
41. *Налоговая политика. Теория и практика* : учебник / под ред. И.А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — 519 с.
42. *Налоговые реформы. Теория и практика* : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2010. — 463 с.
43. *Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов* / под. ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Закон и право : ЮНИТИ, 1997. — 191 с.
44. *Никитин С.* Косвенные налоги: опыт развитых стран / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 1999. — № 2.
45. *Никитин С.* Налог на личные доходы: опыт развитых стран / С. Никитин, М. Степанова, А. Никитин // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2001. — № 7.
46. *Никитин С.* Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2000. — № 11.
47. *Никитин С.* Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2003. — №5.
48. *Никитин С.* Теневая экономика и налогообложение / С. Никитин, М. Степанова, Е. Глазова // *Мировая экономика и междунар. отношения.* — 2005. — № 2.
49. *Опарін В.М.* Фінанси (загальна теорія) : навч. посіб. / В.М. Опарін. — К. : КНЕУ, 1999. — 240 с.
50. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. (одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.
51. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобрены Правитель

ством Российской Федерации 25 мая 2009 г.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

52. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

53. *Пансков В.* Новейшие коллизии налогообложения доходов физических лиц: суть и возможности разрешения / В. Пансков // Рос. экон. журн. — 2007. — № 4.

54. *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В.Г. Пансков, В.Г. Князев. — М. : МЦФЭР, 2003. — 336 с.

55. *Пансков В.Г.* Налоги нефтяного сектора: изменения необходимые, но недостаточные / В.Г. Пансков // Налоговая политика и практика. — 2008. — № 11.

56. *Перонко ИА.* Налоговое администрирование / И.А. Перонко, В.А. Красницкий // Налоговый вестн. — 2000. — № 10.

57. Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції : зб. наук. ст. / за ред. Я.А. Жаліла. — К. : Альтпрес, 2003. — 120 с.

58. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.] ; за ред. З.С. Варналія. — К. : Знання України, 2008. — 675 с.

59. Программа антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2009 год [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [БПр://prgetie.gov.ru](http://prgetie.gov.ru).

60. *Радаев В.* Российский бизнес: на пути к легализации? / В. Радаев // Вopr. экономики. — 2002. — № 2.

61. *Ревякин Е.* Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики / Е. Ревякин // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2006. — № 7.

62. *Риккардо Д.* Сочинения : в 3 т. / Д. Риккардо ; пер. с англ. — Т. 1. Начала политической экономии и налогового обложения. — М. : Госполитиздат, 1955.

63. Российский статистический ежегодник : стат. сб. — М. : Госкомстат России, 2001. — 679 с.

64. Российский статистический ежегодник. — М. : Росстат, 2009. — 795 с.

65. Россия в цифрах. — М. : Росстат, 2010. — 558 с.

66. *Савченко А.* Макроекономіка / А. Савченко, Г. Пухтаевич, О. Тітьонка. — К. : Либідь, 1999. — 288 с.

67. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — 320 с.

68. *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження і рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7.

69. *Соколовська А.М.* Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А.М. Соколовська // Фінанси України. — 2006. — №9.

70. Специальный доклад “Бизнес и налоги” // Налоги и налогообложение. — 2007. — № 4.
71. Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2006. — 410 с.
72. Статистичний щорічник України за 2006 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2007. — 567 с.
73. Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О.Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2008. — 578 с.
74. *Таранов І.М.* Європейський досвід оподаткування: податкові технології Латвійської республіки / І.М. Таранов // Світ фінансів. — 2007. — №4(13).
75. *Тарасова С.В.* Экономическая теория благосостояния : учеб, пособие для вузов / С.В. Тарасова. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 239 с.
76. *Тауш А.* Европейский союз: “град на холме” и Лиссабонская стратегия / А. Тауш // Мировая экономика и междунар. отношения. — 2007. — № 3.
77. *Тимченко О.М.* Податковий менеджмент : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / О.М. Тимченко. — К. : КНЕУ, 2001. — 150 с.
78. *Трунин И.* Нужна ли отмена НДС в России? / И. Трунин // Вопр. экономики. — 2008. — № 9.
79. *Федосов В.* Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін ; за наук. ред. В. Федосова. — К. : КНЕУ, 2002. — 432 с.
80. Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов : монография / под ред. А.Д. Данилова. — К. : КомпьютерПресс, 2009. — 288 с.
81. Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности : монография / под ред. А.Д. Данилова. — К. : ДКС центр, 2010. — 300 с.
82. *Черник Д.К.* Основы налоговой системы : учеб, для вузов / Д.К. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ — ДАНА, 2002. — 517 с.
83. *Чуев А.В.* Рекомендации по модернизации экономики России / А.В. Чуев, М.Д. Абрамов, В.А. Кашин. — М. : ЭАЦ “Модернизация”, 2010. — 156 с.
84. *Шевчук В.О.* Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції / В.О. Шевчук, Р.Ю. Римарська // Фінанси України. — 2007. — № 12.
85. *Шишков Ю.* Интеграционные процессы на пороге XXI века/Ю. Шишков. — М., 2001.
86. *Шумпетер Й.* Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер. — М.:Экономика, 1995. — 456 с.
87. Экономический доклад “Модернизация экономики России: кардинальное улучшение инвестиционного климата” // Вопр. экономики. — 2010. — № 10.
88. *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение : учебник / Т.Ф. Юткина. — М. : ИНФРА-М 1999 — 479 с.

89. *Cameron F.* The European Union and The Challenge of Enlargement / F. Cameron // The Enlarging the European Union: Relations between the EU and Central and Eastern Europe. — London ; New York, 1997.

90. *Claessens S.* Crisis Resolution, Policies and Institutions: Empirical Evidence *IS.* Claessens, D. Klingebiel, L. Laeven // Systemic Financial Crises: Containment and Resolution. — New York : Cambridge University Press, 2005.

91. *European Economy.* — 1999.—№69. <

92. *European Economy.* — 2002. — № 73.

93. *Eurostat Yearbook.*—2005.

94. *Honohan P.* The Fiscal Cost Implications of an Accommodating Approach to Banking Crises / P. Honohan, D. Klingebiel // Journal of Banking and Finance. — 2003. — Vol. 27.

95. Long-term Trends in Tax Revenues of OECD member Countries 1955 — 1980. — Paris : OECD, 1981.

96. *Mabry R.* Introduction to economic principles / R. Mabry, H. Ulbrich. — New York : McGraw — Hill Company, 1989.

97. *McConnel C.* Economics: Principles, problems, and policies / C. McConnel, S.I. Brue. — 11th ed. — New York : McGraw — Hill Publishing Company, 1990.

98. *North D.* Understanding Economic Change and Economic Growth / D. North // Distinguished Lectures. — 2002. — No. 7.

99. *OECD.* Economic Outlook. — 1998. — № 64. — December.

100. *Redussel Wu J.* Measuring and Explaining Levels of Regional Economic Integration / Wu J. Redussel // Working Paper. — 2004. — B. 12.

101. Revenue Statistics of OECD Member Countries. — Paris : OECD, 2000.

102. *Sala-i-Martin X.* 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? / X. Sala-i-Martin // Columbia University Discussion Paper. — 2002. — No. 0102-47.

103. *Samuelson P.A.* Macroeconomics / P.A. Samuelson, W.D. Nordhause. — 13th ed. — New York : McGraw — Hill Company, 1989.

104. *Scheider F.* Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences / F. Scheider, D. Enste. — Wash., 2000.

105. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical Books. — 2007. — 447 p.

106. The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1993 : Fifth Annual Report.

107. The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1999 : Fifth Annual Report.

Научное издание

*ЮРИЙ Сергей Ильич,
КРИСОВАТЫЙ Андрей Игоревич,
МАЙБУРОВ Игорь Анатольевич,
КОЦУК Татьяна Васильевна*

ТУРБУЛЕНТНОСТЬ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

Монография

Наукове видання

*ЮРИЙ Сергій Ілліч,
КРИСОВАТИЙ Андрій Ігорович,
МАЙБУРОВ Ігор Анатолійович,
КОЦУК Тетяна Васи́лівна*

ТУРБУЛЕНТНІСТЬ ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ

Монографія (рос. мовою)

Піди, до друку 14.12.2010. Формат 60x90'Дв.
Папір офс. Гарнітура SchoolBook. Друк офс.
Ум. друк. арк. 24,0. Обл.-вид. арк. 24,5.
Наклад 400 прим. Зам. № 4096

Видавництво "Знання",
01034, м. Київ, вул. Стрілецька, 28.
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 3596 від 05.10.2009.
Тел.: (044) 234-80-43, 234-23-36
E-mail: sales@znannia.com.ua, <http://www.znannia.com.ua>

ТУРБУЛЕНТНОСТЬ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ



В монографии исследованы современные тенденции развития европейского налогообложения и новая парадигма налоговой политики в Украине и России. Рассмотрены методологические основы формирования и реализации налоговой политики социально-рыночного государства, закономерности построения налоговых систем европейских стран в условиях усиления интеграции. Показано, как страны — участницы Европейского Союза, используя налоговые инструменты, реагируют на современные вызовы социально-экономического развития. Определены основные векторы налоговых реформ и направления трансформации стратегии и тактики налоговой политики Украины в контексте интеграции в Европейское Сообщество. Освещены в ретроспективе особенности налоговой политики России как стратегического соседа Европейского Союза.

Для ученых, работников органов государственной власти, преподавателей, аспирантов, студентов экономических специальностей высших учебных заведений, широкого круга лиц, интересующихся проблемами налогообложения.



ЗНАНИЯ

ISBN 978-966-346-869-3



9 789663 468693 >