



ХАРЬКОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ



НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР
ИНДУСТРИАЛЬНЫХ ПРОБЛЕМ РАЗВИТИЯ НАН УКРАИНЫ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

проблемы
науки и практики



2007

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ «ИНЖЭК»



Ministry of Education and Science of Ukraine
Kharkov National University of Economics
National Academy of Sciences of Ukraine
Research Centre of Industrial Problems
of Development

TAXATION:

PROBLEMS OF SCIENCE AND PRACTICE – 2007

MONOGRAPH

Kharkov
«ENGEC» PH
2007

Министерство образования и науки Украины
Харьковский национальный экономический университет
Национальная академия наук Украины
Научно-исследовательский центр индустриальных проблем
развития

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ:

ПРОБЛЕМЫ НАУКИ ТА ПРАКТИКИ – 2007

МОНОГРАФИЯ

Харьков
ИД «ИНЖЭК»
2007

Утверждено на заседании ученого совета
Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины
(Протокол № 10 от 19.10.2007 г.)

Рецензенты: Будеев И. П. – д-р экон. наук, проф., Институт экономики промышленности НАН Украины (Донецк);
Благун И. С. – д-р экон. наук, проф., Прикарпатский национальный университет им. В. Стефаника (Ивано-Франковск);
Узунов В. М. – д-р экон. наук, проф., ректор Университета экономики и управления МОН Украины (Симферополь)

Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007: Монография. –
Н 23 Х.: ИД «ИНЖЭК», 2007. – 336 с. Русск. яз.

ISBN 978-966-392-166-2

В монографию включены проблемные статьи ведущих украинских и российских ученых, специализирующихся в области налогообложения. В настоящем издании рассмотрены проблемы развития теории налогообложения, формирования и реализации эффективной налоговой политики, реформирования системы налогообложения и совершенствования механизмов взимания отдельных налогов и сборов, налогообложения субъектов хозяйствования.

Рекомендовано для студентов, аспирантов, преподавателей и научных работников. Может быть полезным также широкому кругу специалистов, интересующихся проблемами современного налогообложения.

ББК 65.050

© Коллектив авторов, 2007
© ИД «ИНЖЭК», 2007

ISBN 978-966-392-166-2

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	9
Раздел 1. Теоретические аспекты налогообложения.....	12
Оптимальное налогообложение: подходы и возможности (Загорский В. С., Тищенко А. Н.).....	12
Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения (Меркулова Т. В.).....	28
Проблема формирования адекватной теории переложения налогов: от истоков к современности (Майбуров И. А.).....	44
Диалектика аксиомы фискального выбора (Юрий С. И., Десятнюк О. М.).....	59
Новейшая парадигма фискальных границ финансовой активности государства (Крисоватый А. И.).....	74
Понятийно-категориальный аппарат налогового контроля: и практика налогообложения (Карпова В. В., Ялдин И. В.).....	91
Раздел 2. Актуальные проблемы налоговой политики	101
Налоговое стимулирование научной и образовательной деятельности: реалии и перспективы (Пономаренко В. С., Иванов Ю. Б.).....	101
Перспективные направления финансирования научно-технической и инновационной деятельности в Украине (Кизим Н. А., Матюшенко И. Ю.).....	116
Проблемы налогообложения на стадии научно-технической подготовки производства (Алексеев И. В., Алексеева С. И.).....	144
Налоговая политика и воспроизводство человеческого капитала в Украине (Калинеску Т. В.).....	160

Особенности формирования налоговой политики государства с учетом налогового бремени (Доровской А. В., Зима А. Г., Зима О. Г.).....	177
Раздел 3. Реформирование отдельных налогов и сборов 193	
Пути совершенствования налогообложения недвижимого имущества (Вишневский В. П., Чекина В. Д.)	193
Роль налогов на недвижимость в формировании местных бюджетов (Лунина И. А., Фролова Н. Б.)	209
НДС в системе налогообложения Украины (Ефименко Т. И.).....	224
Направления усовершенствования организации уплаты взносов в страховые фонды в Украине (Дорожкина А. Н., Гейман О. А.)	238
Раздел 4. Налогообложение и финансы предприятий 254	
Оптимизация налоговой нагрузки предприятия на основе системно-динамического моделирования (Клебанова Т. С., Ястребова А. С.)	254
Формирование удовлетворительной налоговой системы и возможности управления налоговой нагрузкой российскими предприятиями (Выварец А. Д., Майбутов И. А.).....	271
Универсальный акциз и его влияние на конкурентоспособность (Данилов А. Д.)	287
Идентификация и прогнозирование финансовых показателей на основании нечеткой логики (Витлинский В. В., Матвийчук А. В.).....	302
Проблемы капитализации и оценка стоимости бизнеса предприятий металлургической и коксохимической промышленности (Хаустова В. Е., Курочкина И. Г.).....	321

CONTENTS

Intriduction	9
Chapter 1. Theoretical aspects of taxation	12
Optimal Taxation: Approaches and Possibilities (Zagorski V. S., Tischenko A. N.)	12
Reduction in Tax Load and Effect of Laffaire: Arguments and Delusions (Merkulova T. V.).....	28
Problem of Formation of Adequate Theory of Shifting of Taxes: from Origins to Modern Times (Maiburov I. A.)	44
Dialectics of Axiom of Fiscal Choice (Yuriy S. I., Desyatnuk O. M.).....	59
Brand New Paradigm of Fiscal Borders of Financial Activity of the State (Krysovaty A. I.)	74
Conceptual and Categorical Instrument of Tax Control and Practice of Taxation (Karpova V. V., Yaldin I. V.).....	91
Chapter 2. Topical Problems of Taxation Policy	101
Tax Stimulation of Scientific and Educational Activities: Realities and Perspectives (Ponomarenko V. S., Ivanov Y. B.)	101
Perspective Directions of Financing of Scientific and Technical and Innovational Activities in Ukraine (Kizim N. A., Matyushenko I. Y.)	116
Problems of Taxation at the Stage of Scientific and Technical Preparation of Production (Alekseev I. V., Alekseeva S. I.).....	144
Tax Policy and Reproduction of Human Capital in Ukraine (Kalinesku T. V.)	160
Formation of Tax Policy of the State with the Account of Tax Burden (Dorovsky A. V., Zima A. G., Zima O. G.).....	177

Chapter 3. Reformation of individual taxes and duties..... 193

Ways of Improvement of Taxation of Real Estate
(*Vishnevski V. P., Chekina V. D.*)193

Role of Real Estate Tax in Formation of Local Budgets
(*Lunina I. A., Frolova N. B.*)209

VAT in the System of Taxation of Ukraine (*Yefimenko T. I.*)224

Directions of Improvement of Organization of Payment
of Fees to Insurance Funds in Ukraine
(*Dorozhkina A. N., Geiman O. A.*)238

Chapter 4. Taxation and finances of enterprises..... 254

Optimization of Tax Burden of Enterprise
on the Basis of System and Dynamic Modeling
(*Klebanova T. S., Yastrebova A. S.*)254

Formation of Satisfactory Taxation System
and Possibilities of Management of Tax Burden
by Russian Enterprises (*Vywarets A. D., Maiburov I. A.*)271

Universal Excise and its Influence on Competitiveness
(*Danilov A. D.*)287

Identification and Forecasting of Financial Indicators
on the Basis of Fuzzy Logic (*Vitlinski V. V., Matviychuk A. V.*)302

Problems of Capitalization and Assessment of Value
of Business of Enterprises of Metallurgical
and By-Product-Coking Industries
(*Haustova V. Y., Kurochkina I. G.*)321

ВВЕДЕНИЕ

2007 год входит в историю украинского налогообложения как год, в котором разработана и принята Концепция реформирования налоговой системы Украины, продолжена работа по кодификации налогового законодательства и разработаны новые проекты Налогового кодекса. Вместе с тем многие проблемы теоретического, методического и практического характера по-прежнему ждут своего научно-методологического осмысления и решения.

Настоящая монография является плодом коллективного труда ученых Украины и России, специализирующихся в области налогообложения и принадлежащих к различным научным школам. Мы надеемся, что такой подход обеспечил достаточную представительность точек зрения на пути решения наиболее острых проблем налоговой теории и практики.

Первый раздел монографии «Теоретические аспекты налогообложения» посвящен таким базовым вопросам налоговой теории, как осмысление проблемы оптимального налогообложения в контексте истории налоговой науки (д-р экон. наук, проф. В. С. Загорский и д-р экон. наук, проф. А. Н. Тищенко); возможности и ограничения применения эффекта Лаффера для оценки возможных последствий снижения налоговой нагрузки (д-р экон. наук, проф. Т. В. Меркулова). Построение сбалансированной налоговой системы и эффективная реализация налоговой политики сопряжены с эффектом переложения налогов. Исследованию сущности и генезиса этого явления посвящен подраздел монографии, подготовленный д-ром экон. наук, проф. И. А. Майбурым. Проблемам обоснования моделей управления налоговой системой и взаимосвязи фискальной экспансии (расходов) государства и экономического роста посвящены включенные в первый раздел монографии статьи д-ра экон. наук, проф. А. И. Крисоватого, д-ра экон. наук, проф. С. И. Юрия и канд. экон. наук, доц. О. М. Десятнюк, а анализ теоретических и практических аспектов понятийно-категориального

аппарата налогового контроля приведен в работе канд. экон. наук, доц. В. В. Карповой и канд. экон. наук, доц. И. В. Ялдина.

Управление налоговыми процессами со стороны государства, обеспечение сбалансированной реализации фискальной и регулирующей функции налогообложения реализуется при помощи средств и инструментов налоговой политики. Этим проблемам посвящен *второй раздел* коллективной монографии. В нем нашли отражение такие аспекты, как налоговое регулирование инновационной (д-р экон. наук, проф. Н. А. Кизим и канд. техн. наук, проф. И. Ю. Матюшенко) научной и образовательной деятельности (д-р экон. наук, проф. В. С. Пономаренко и д-р экон. наук, проф. Ю. Б. Иванов), воздействие налогообложения на воспроизводство человеческого капитала (д-р экон. наук, проф. Т. В. Калинеску), налоговой поддержки инноваций на стадии научно-технической подготовки производства (д-р экон. наук, проф. И. В. Алексеев и С. И. Алексеева). А проблемы формирования налоговой политики с учетом налогового бремени рассмотрены в работе канд. экон. наук, доц. А. В. Доровского, канд. экон. наук, доц. А. Г. Зимы и канд. экон. наук, доц. О. Г. Зима.

Третий раздел монографии посвящен проблемам реформирования отдельных налогов и сборов украинской системы налогообложения в контексте теории бюджетного федерализма и развития евроинтеграционных процессов. В этом плане особого внимания заслуживает дискуссия по поводу обоснования наиболее эффективных механизмов налогообложения недвижимого имущества (чл.-корр НАН Украины, д-р экон. наук, проф. В. П. Вишневский и В. Д. Чекина, а также д-р экон. наук, проф. И. А. Лунина и Н. Б. Фролова). Как показывает практика, одним из наиболее проблемных налогов в налоговой системе Украины является НДС. Вопросам его совершенствования и предотвращения уклонения от налогообложения посвящена включенная в этот раздел работа д-р экон. наук, проф. Т. И. Ефименко. Еще одной серьезной и требующей безотлагательного решения проблемой современной украинской налоговой системы является высокая нагрузка на фонд оплаты труда, что требует реформирования организации уплаты взносов в страховые

фонды (канд. экон. наук, доц. А. Н. Дорожкина и канд. экон. наук, доц. О. А. Гейман).

Материалы, включенные в *четвертый раздел* монографии, посвящены вопросам налогового планирования и управления финансами предприятий, с точки зрения интересов плательщиков налогов. Среди них следует отметить работу д-ра экон. наук, проф. Т. С. Клебановой и А. С. Ястребовой, в которой задача оптимизации налоговой нагрузки предприятия решается методами системно-динамического моделирования. Проблемы оценки стоимости бизнеса раскрыты в статье канд. экон. наук, доц. В. Е. Хаустовой и И. Г. Курочкиной. В статье д-ра экон. наук, проф. А. Д. Выварца и д-ра экон. наук, проф. И. А. Майбунова рассматриваются возможности управления налоговой нагрузкой предприятий в контексте развития налоговой системы Российской Федерации, а работа д-ра экон. наук, проф. В. В. Витлинского и канд. экон. наук А. В. Матвийчука посвящена вопросам использования методов нечеткой логики для идентификации и прогнозирования финансовых показателей.

Предлагаемая монография представляет собой второй выпуск ежегодного издания, целью которого является отображение всех новейших достижений ученых, работающих над проблемами налогов и налогообложения. Монография будет полезной для всех специалистов, ведущих исследования в области налогообложения, государственных финансов и финансов предприятий, студентов, аспирантов, преподавателей и научных работников.

НОВЕЙШАЯ ПАРАДИГМА ФИСКАЛЬНЫХ ГРАНИЦ ФИНАНСОВОЙ АКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВА

Крисоватый А. И., д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой налогов и фискальной политики,
Тернопольский национальный экономический университет

Исследование теоретико-методологических основ и прагматики реального влияния фискального регулирования на динамику экономического роста сегодня можно считать чуть ли не основной темой полемических дискуссий современной экономической науки в области государственных финансов. Мониторинг концепций, гипотез и постулатов разных научных школ подтверждает наличие биполярности взглядов на проблемы выбора инструментария фискального и монетарного регулирования социально-экономического развития общества. Часть ученых-экономистов на основе неокейнсианской теории доказывает необходимость установления широких фискальных границ вмешательства государства в развитие рыночной экономики для стимулирования роста ВВП [18], другие, – наоборот, с помощью нелиберального инструментария обосновывают вредность значительного бюджетного перераспределения финансовых ресурсов и признают эффективность государственного влияния на макроэкономические процессы исключительно с целью устранения отрицательных экстерналий функционирования рынка [19].

Рекомендации первых и вторых базируются на критическом восприятии доказательств оппонентов, часто выводятся по результатам расчетов в рамках экономико-математических моделей, тем не менее ни одна из позиций не отмечается явными преимуществами перед другими. Более того, как кейнсианские, так и либеральные концепции макроэкономического регулирования были до определенной степени, удачно апробированные практикой, и теперь поочередно используются в высокоразвитых странах в зависимости от того, какая задача становится: преодоление циклического спада

или борьба с инфляционными последствиями неэффективной государственной активности. Причем такие реалии приводят отдельных научных работников к выводам о независимости экономического роста от размеров государственного сектора экономики (бюджетного перераспределения ВВП) [20].

До сих пор остается открытым вопрос установления оптимального соотношения между рыночным саморегулированием и финансовой активностью государства ради обеспечения стабильного экономического роста как предпосылки ускорения прогресса в социально-экономическом развитии. Приходится находить компромиссное решение относительно регулирования перераспределительных отношений и определения границ непосредственного государственного влияния на экономические процессы, не угнетая рыночные стимулы проявления предпринимательской инициативы. И это является чрезвычайно острой проблемой в формировании стратегии фискального регулирования для любого государства, а, особенно, для государств с экономикой транзитивной, которым свойственны значительные деформации развития социально-экономической системы и ее финансовой инфраструктуры в частности.

Первой попыткой построить модель взаимосвязи фискальной экспансии (расходов) государства и экономического роста на территориях постсоветского пространства можно считать исследование русских ученых А. Илларионова и Н. Пивоваровой [11], которое в связи с рядом необоснованных теоретических обобщений и методологических неточностей было подвергнуто жесткой критике [7, 16]. Основные замечания касались того, что модель описывала взаимосвязи экономического роста и расходов государства без какой-либо структуризации последних. А это еще можно допустить с учетом относительной оптимальности бюджетной политики для стран с развитой рыночной экономикой, но не относительно стран с экономикой транзитивной, расходы которых требуют не столько радикального абсолютного сокращения¹, сколько усовершенствования своей структуры.

¹ Авторами было предложено уменьшить долю расходов государства до уровня 18 – 21% ВВП.

Сегодня очевидно, что экономический рост не должен вступать в разногласие с фискальными интересами государства, которое продуцирует общественно необходимые блага, что требует определенного уровня расходов бюджета. Экономическому росту можно также содействовать, закладывая в бюджет капитальные вложения в развитие экономики. Несмотря на действие закона Вагнера, согласно которому расходы государства возрастают более скорыми темпами, чем ВВП, угрожая крахом бюджетной системе [21], потребность финансового стимулирования экономического роста государством является очевидной. Так, в странах ЕС оживление инвестиционных процессов достигают с помощью предприятий государственной формы собственности. Особенно во время экономического кризиса, когда частный сектор большей частью ориентируется на «проедание» своих ресурсов, инвестиции государственного сектора создают условия для сбалансирования процессов потребления и накопления, а значит, экономического роста. Финансирование таких инвестиций, изначально поглощая ресурсы бюджета, обеспечивает его наполнение на долгосрочной основе (благодаря расширению базы налогообложения). Поэтому, скажем даже больше, устойчивого роста ВВП можно достичь и при сравнительно высоких расходах бюджета.

Определение оптимального уровня и структуры расходов бюджета и соотношения государственного и частного секторов экономики в Украине – это, конечно, темы отдельных научных исследований. Мы же, доказывая бесперспективность формирования фискальных стратегий лишь на основе установления связи между общим объемом расходов бюджета и ростом ВВП, считаем целесообразным, перевести моделирование финансовой активности государства в плоскость поиска эффективных источников покрытия этих расходов. То есть мы предлагаем исследовать влияние фискального регулирования на пропорции расширенного воспроизводства под несколько непривычным для современной экономической науки углом зрения: как, используя потенциалы налогообложения и государственного заимствования, финансово обеспечить выполнения функций государства, максимально содействуя росту ВВП. Ведь доходы бюджета, согласно принципу определяющей базы, должны определяться заданной величиной расходов, а не наоборот [14].

В случае нецелесообразности установления необходимого для финансирования государственных нужд уровня налогообложения дефицит бюджета покрывается за счет государственных заимствований¹. И, как мы докажем, от оптимальности налогового и долгового обеспечения функционирования государства экономический рост зависит не меньше, чем от манипуляций с расходной частью бюджета.

Рассмотрение вместо одной кривой двух не вносит важных корректив в исходную концепцию Лаффера. Но это не так. Между точками оптимальной налоговой нагрузки на двух кривых всегда наблюдается некоторое расхождение. Ведь сначала рецессия не настолько значительная, чтобы фискальные потери от сужения налоговой базы превысили рост налоговых поступлений под влиянием повышения уровня налогообложения. Это расхождение и есть тем новым элементом, который отсутствует в классической теории Лаффера. А расчет вместо одной двух точек фискального оптимума, которые получили название точек Лаффера 1-го и 2-го рода, а также, согласно обоснованным автором критериям формирования налоговой политики в правовом государстве [14, с. 24 – 26], могут называться еще и точками экономической эффективности и фискальной достаточности, является своеобразным ключом для установления оптимального уровня налогообложения.

Заметим, что сегодня известно немало моделей и методов количественной идентификации таких точек [3, 5, 6, 9]. Тем не менее, как показала практика, в соответствии с аналитическими моделями точки экономической эффективности и фискальной достаточности или отсутствуют, или приобретают нереалистичные значения. А расчетным алгоритмам механического выявления точек Лаффера без глубокого сущностного наполнения присущий недостаток абсолютной нестойкости их результирующих значений при использовании реальных статистических данных.

¹ Другие пути наполнения бюджетам мы не будем рассматривать из-за их низкой фискальной значимости (неналоговые поступления), постепенное изъятие (доходы от приватизации) либо непопулярность использования (денежная эмиссия).

Хорошо зарекомендовала себя в дальнейших прикладных расчетах разве что эконометрическая модель Е. В. Балацкого¹, которым было предложено использовать производственно-институционную функцию вида:

$$Y = \gamma DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}, \quad (1)$$

где Y – объем ВВП государства;

K – капитал (объем основных фондов);

L – работа (численность занятых в экономике);

q – уровень налогообложения (рассчитывается как частица налоговых поступлений T во ВВП, $q = T/Y$);

D – трендовый оператор (функция, зависящая от времени t);

γ, a, b, n, m – параметры, статистически оцененные на основе ретроспективных динамических рядов. Переменные Y, K, L и q берутся за соответствующие годы t .

Функция (1) задает производственную кривую, т.е. зависимость между ВВП и уровнем налогообложения. Тогда фискальную кривую (зависимость между объемом налоговых поступлений и уровнем налогообложения) опишем функцией:

$$T = \gamma q DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}. \quad (2)$$

Фискальная точка Лаффера 1-го рода q^* (точка экономической эффективности) отвечает точке максимума производственной кривой (1), когда $d/dq = 0$. Для функции (1) выражение для точки Лаффера 1-го рода имеет вид:

$$q^* = -\frac{1}{2} \frac{n \ln L + a \ln K}{m \ln K + b \ln L}. \quad (3)$$

Аналогично определим точку Лаффера 2-го рода q^{**} (точку фискальной достаточности), под которой следует понимать точку мак-

¹ По крайней мере, эмпирические расчеты в рамках экономик России, США, Швеции и Великобритании показали достаточно обнадеживающие результаты как с точки зрения статистической значимости всех закономерностей, так и их содержательного содержания [1, 2, 4].

симума фискальной кривой (2), когда $d/d = 0$. Формула для точки Лаффера 2-го рода функции (2) имеет вид:

$$q^{**} = \frac{1 \pm \sqrt{(n \ln L + a \ln K)^2 - 8(m \ln L + b \ln K) - n \ln K - a \ln K}}{4(m \ln L + b \ln K)}. \quad (4)$$

Итак, в случае установления уровня налогообложения q^* можно ожидать высочайших темпов экономического роста (благодаря действию рыночных стимулов активизации предпринимательской инициативы), q^{**} – максимальных налоговых поступлений¹. Пребывание же фактического уровня налогообложения q в зоне значений между этими двумя точками фискального оптимума означает, что предпринимательский сектор переходит к режиму рецессии, а доходы бюджета, несмотря на его реакцию, возрастают. Более того, проявляется противоречие между распределительно-регулирующей и фискальной функциями налогов (первая – тяготеет к поддержке производителя, вторая – к наполнению бюджета).

Но, по нашему мнению, такие выводы преждевременны. Ведь, во-первых, не исключено, что уже при уровне налогообложения, который отвечает точке Лаффера 1-го рода q^* аккумулярованные налоговые поступления T^* ($T^* = q^* Y^* = \gamma q^* DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}$) не будут превышать суммы общественно необходимых расходов G ($T^* \geq G$) и бюджет можно будет свести без дефицита (с профицитом). При таких условиях, конечно, никакого фискального противоречия не возникает. Хотя это может иметь место лишь в странах с развитой рыночной экономикой и лишь во время экономического

¹ Заметим, что указанный расчет оптимального уровня налогообложения даст возможность определить только его среднее значение для экономики. Однако, как известно, высокие темпы роста ВВП достигаются не столько за счет оптимальных ставок налогов, сколько за счет функционирования эффективного преференционного налогообложения, направленного в первую очередь на стимулирование инвестиционно-инновационной деятельности. Потому при определении оптимальных значений уровня налогообложения необходимо проводить также расчеты максимально допустимой налоговой нагрузки на привозитные сферы предпринимательства, и на инновационный сектор, в частности. Это можно сделать, например, используя экономико-математическую модель, предложенную в работе [8].

бума. Во-вторых, если даже для финансирования государственных нужд недостаточно налоговых поступлений T^* ($T^* < G$), то прежде чем повышать уровень налогообложения, нужно еще оценить возможности покрытия дефицита бюджета путем государственного заимствования.

Результирующими выражениями моделей является, как правило, уравнение оценки будущего долгового бремени при разных параметрах развития экономики. А рассчитанные на их основе показатели могут сопоставляться с допустимыми значениями показателей долговой безопасности, что является весьма полезным с точки зрения выявления возможностей для размещения новых займов. Ведь сегодня, как несложно понять, подытожив все вышесказанное, именно показатели долговой безопасности и должны определять предельные границы использования долгового обеспечения в финансировании расходов государства.

Приведем некоторые модифицированные нами формулы расчета основных показателей относительного долгового бремени [13] в увязке с их критическими значениями.

Так, условие общей платежеспособности опишем выражением такого вида:

$$d_t + d'_t = \frac{(1+r_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + \frac{(1+r'_t)(1+\delta_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + [h_t - e_t h_t^s] \leq 60\%, \quad (5)$$

где d_t (d'_t) – доля внутреннего (внешнего) долга в ВВП;

x_t – темп прироста реального ВВП;

p_t – темп инфляции;

r_t (r'_t) – средняя номинальная процентная ставка по внутренним (внешним) займам;

δ_t – темп прироста курса доллара;

h_t – доля (первичного) дефицита бюджета во ВВП;

h_t^s – доля совокупного дефицита бюджета во ВВП (является суммой первичного дефицита и платежей по накопленным долгам);

e_t – доля совокупного бюджетного дефицита, которая финансируется за счет кредитов НБУ;

t – временной период (год).

Долю затрат на обслуживание государственного долга в ВВП можно считать допустимой, если выполняется условие:

$$s_t + s'_t = \frac{(r_t + 1/\tau_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + \frac{(1+\delta_t)(r'_t + 1/\tau'_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} \leq 10\%, \quad (6)$$

где s_t (s'_t) – доля затрат на обслуживание внутреннего (внешнего) долга в ВВП;

τ_t (τ'_t) – средний срок внутреннего (внешнего) заимствования.

Допустимую нагрузку платежей на обслуживание государственного долга на бюджет определим так:

$$w_t + w'_t = \frac{(r_t + 1/\tau_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)n_t} + \frac{(1+\delta_t)(r'_t + 1/\tau'_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)n_t} \leq 20\%, \quad (7)$$

где w_t (w'_t) – уровень нагрузки на бюджет процентных платежей по внутренним (внешним) заимствованиям;

n_t – доля доходов бюджета во ВВП (по нашим предположениям – уровень налогообложения, т. е. $n_t \approx q_t$).

Из выражения (7) вытекает, что при выполнении условий (5) и (6) дальнейшее заимствование будет допустимым, пока расходы на обслуживание государственного долга будут составлять не более 1/5 прогнозируемых налоговых поступлений. И это является важным ограничением в соотношении налогового и долгового обеспечения финансирования расходов бюджета (налоговых и заемных финансов).

Вместе с тем положительные результаты сопоставления расчетных данных с соответствующими значениями показателей долговой безопасности в рамках неравенств (5), (6), и (7) является необходимым, но недостаточным условием для активизации заимствования. Нужно еще определить сферы эффективного исполь-

зования размещенных на определенных условиях обслуживания и погашения займов. Причем при невыполнении условий (5), (6) и (7) это теряет смысл, поскольку перегруженная государственным долгом страна может осуществлять лишь дорогие краткосрочные заимствования, что априори определяет неэффективность инвестирования за счет привлеченных займов. Как не парадоксально, объективной выступает необходимость начального достижения роста ВВП и доходов бюджета (налоговых поступлений) как пути к расширению границ долгового обеспечения содействия стабильному экономическому росту¹.

Более того, если условия государственного заимствования для стран с развитыми рыночными экономиками дают возможность использовать заемные ресурсы преимущественно для финансирования капитальных вложений в рыночную и социальную инфраструктуру, которая довольно опосредованно влияет на динамику ВВП и в целом обеспечивает обслуживание и погашение долговых обязательств за счет расширения базы налогообложения, то для стран с экономикой транзитивной ситуация совсем иная. Их долговые инструменты большей частью не принадлежат к долгосрочным и размещаются под сравнительно высокие проценты, а высокие темпы роста ВВП не всегда сопровождаются необходимым абсолютным приростом налоговых поступлений². Кроме того, при собственном этим экономикам дефиците инвестиционных ресурсов привлечение внутренних займов вызывает сокращение инвестиций частного сектора, что само по себе не ускоряет экономический рост. Поэтому при таких условиях заимствование можно считать оправданным лишь для финансирования самоокупающихся инвестици-

¹ Рост ВВП и доходов бюджета уменьшает значение показателей относительной долговой нагрузки. Это возобновляет доверие к долговым инструментам государства и, как следствие, постепенно начинают расширяться возможности размещения ссуд на лучших условиях.

² При высоких темпах экономического роста, абсолютная сумма прироста ВВП, как правило, не обеспечивает расширение налоговой базы, достаточной для дальнейшего обслуживания и погашения значительных объемов долговых обязательств.

онных проектов, а целесообразность размещения займов должны определяться эффективностью осуществленных инвестиций. То есть, обязательным является выполнение требования финансового обеспечения возвращения инвестированного в конкретный проект займа и уплаченных за него процентов за счет централизованных в бюджете доходов от дальнейшего функционирования такого проекта (прибыли и налоговых платежей), что математически отображается выражением:

$$Z_i + R_i \leq P_i \quad (8)$$

где Z_i – сумма осуществленного для финансирования самоокупающегося инвестиционного проекта займа;

R_i – сумма уплаченных по займу процентов;

P_i – централизованные в бюджете доходы от функционирования проекта.

Как несложно заметить, такие требования к заимствованию напоминают условия привлечения и использования банковского кредита, что, казалось бы, свидетельствует о нецелесообразности размещения займов. Тем не менее, это не так. В условиях транзитивной экономики стоимость и сроки банковского кредитования частных инвесторов в большинстве случаев не являются более привлекательными, чем условия обслуживания и погашения долговых обязательств государства, которое, вдобавок, имеет возможности более эффективно использовать заемные ресурсы, осуществляя инвестиции в высокодоходные проекты в рамках государственной монополии. При этом активизация развития государственного сектора экономики будет мультиплицировать оживление производственной и инвестиционной деятельности частного, что, в свою очередь, будет стимулировать устойчивый рост ВВП (обеспечит создание надежной финансовой базы обслуживания и погашения уже накопленного государственного долга за счет постепенного расширения базы налогообложения). Таким образом, нужно лишь решить проблему поиска объектов эффективных государственных вложений, в чем могут помочь известные (правда модифицированные) инвестиционные модели [12].

Прибавив все значения Z_i , за которые выполняется условие (8), получаем сумму экономически оправданного государственного заимствования (Z). Это можно выразить таким уравнением:

$$Z = \sum_{i=1}^n Z_i, \quad (9)$$

где n – количество объектов государственного капиталовложения.

Сопоставив сумму налоговых поступлений T^* и экономически оправданного государственного заимствования Z с величиной общественно необходимых расходов G , можем сделать выводы. Если окажется, что такого налогового и долгового обеспечения довольно для финансирования расходов бюджета ($T^* + Z \geq G$), то оптимальной стратегией фискального регулирования будет установление уровня налогообложения, который отвечает точке Лаффера 1-го рода q^* и размещение долговых обязательств объемом Z . Тогда бюджет будет сведен с покрытым государственными заимствованиями дефицитом, а экономика получает максимум стимулов для активного функционирования как за счет создания благоприятной налоговой среды для проявления предпринимательской инициативы, так и благодаря мультиплицирующему влиянию капиталовложений государства на развитие экономики.

Если же придется констатировать, что налоговых поступлений T^* и экономически целесообразных государственных заимствований Z недостаточно для финансирования общественно необходимых расходов G ($T^* + Z < G$), что для стран с транзитивной экономикой может оказаться вполне реальным, то рассмотрения возможностей повышения уровня налогообложения q не избежать. Бесспорно, такое повышение будет иметь смысл лишь до уровня точки Лаффера 2-го рода q^{**} , за который обеспечиваются максимальные налоговые поступления T^{**} . Хотя, с другой стороны, окончательное решение надо принимать только после оценки эффективности бюджетного перераспределения ВВП¹.

¹ Теоретически перераспределительные отношения эффективны. Ведь у государства имеется немало средств для направления централизованных ею финансовых ресурсов у «точки» роста ВВП, что не всегда обеспечивает свободное

Согласно критерию социальной справедливости при формировании налоговой политики в правовом государстве [14], налогообложение будет оптимальным в случае обеспечения высокой возвратности уплаченных налогов в виде общественных благ. Это, в сущности, определяет необходимость организации эффективного использования аккумулированных налоговых поступлений с целью содействия экономическому росту как основной движущей силы социально-экономического развития. А это означает, что повышение уровня налогообложения можно считать целесообразным лишь когда бюджетное перераспределение ВВП продуцирует больший рост последнего, чем бы это имело место при более активном функционировании субъектов рыночных отношений за более благоприятного налогообложения.

Интерпретируем эти соображения математически.

Рассчитаем сумму необходимых налоговых поступлений T'' , за которой можно будет профинансировать максимум расходов бюджета:

$$T'' = G - Z, \quad (10)$$

где T'' не может превышать максимально возможных налоговых нахождений T^* ($T^* < T'' \leq T^{**}$).

Соответственно, рассчитанный на основе модифицированного уравнения (2) уровень налогообложения q' , за который можно будет аккумулировать налоговые поступления объемом T'' , будет находиться в зоне между точками экономической эффективности q^* и фискальной достаточности q^{**} ($q^* < q' \leq q^{**}$).

переливание капитала развитых рыночных экономик. Кроме того, субъекты хозяйствования часто не заинтересованы вкладывать средства в малоприбыльные или неприбыльные сферы деятельности, благодаря функционированию которых экономический рост. Однако на практике, особенно в странах с экономиками переходного типа, бюджетную политику определяют не столько объективные экономические факторы, сколько субъективные популистские помыслы. Расходы бюджета часто направляются не на финансирование экономической оправданных капиталовложений, а на содержание гипертрофированной социальной инфраструктуры и это ограничивает возможности быстрого роста ВВП.

Далее проверим условие эффективности бюджетного перераспределения ВВП с помощью неравенства вида:

$$|\Delta Y(\Delta q)| < |\Delta Y(\Delta T)|, \quad (11)$$

где $\Delta Y(\Delta q)$ – уменьшение объема ВВП вследствие повышения уровня налогообложения Δq от q^* к q' ($\Delta q = q' - q^*$);

$\Delta Y(\Delta T)$ – увеличение объема ВВП в результате бюджетного перераспределения дополнительно аккумулированных после повышения уровня налогообложения Δq налоговых поступлений ($\Delta T = T' - T^*$).

Выполнение условия (11) свидетельствует о целесообразности установления уровня налогообложения q на пометке, которая будет отвечать необходимым для финансирования расходов бюджета G налоговым поступлениям T' , т. е. на равные q' . Налоговые поступления T будут равными T^* .

Если же условие (11) не выполняется, т. е. бюджетное перераспределение ВВП не обеспечивает большего экономического роста, чем активное функционирование субъектов рыночных отношений в условиях более благоприятного налогообложения, то повышать уровень налогообложения q выше точки экономической эффективности q^* не следует. Соответственно аккумулированные налоговые поступления будут T представлять T^* .

И, в конце концов, сопоставим объемы экономически оправданного налогового (T) и долгового обеспечения функционирования государства с расходами бюджета с помощью такого неравенства:

$$T + Z \geq G. \quad (12)$$

Если условие (12) не выполняется, а это возможно при установлении уровня налогообложения q как q^* , так и q' (даже в случае $q' = q^*$), то единственным способом избегания бюджетного кризиса остается пересмотр объема и структуры, изначально запланированных расходов пока правая часть выражения неравенства не уравнивается с левой. Любое другое решение в пользу усиления роли перераспределительных процессов, не обеспечивая улучшения динамики социально-экономического развития, будет подавлять действие рыночных стимулов активизации предпринимательской

инициативы, на которых базируется долгосрочная стратегия устойчивого экономического роста.

Как видим, нет никаких оснований говорить о неразрешимом фискальном противоречии Балацкого. Ведь проблема выбора стратегии фискального регулирования заключается не просто во внедрении благоприятного для развития предпринимательства налогообложения одновременно с максимальным наполнением бюджета, а и предусматривает организацию оптимального трансформирования налоговых поступлений в общественные блага в комплексе с поиском альтернативных источников финансирования расходов. Возможности налогового обеспечения функционирования государства сопоставляются с потенциальным фискальным эффектом экономически оправданного государственного заимствования и общим объемом расходов бюджета, а сама стратегия подчиняется условию обеспечения устойчивого роста ВВП за счет создания благоприятной налоговой среды активизации предпринимательства и (или) расширения границ финансовой деятельности государства. Налогообложение диалектически объединяется с долговым инструментарием наполнения бюджета ради эффективного финансирования общественно необходимых расходов и обеспечения оптимального функционирования социально-экономической системы государства.

Сегодня в Украине государственное заимствование целесообразно использовать исключительно для капиталовложений (финансирование самоокупающихся инвестиционных проектов) в развитие экономики и, реже, ее рыночной инфраструктуры. Привлечение займов с другой целью не только не будет давать импульса для оживления экономических процессов, а и будет выступать сдерживающим фактором роста ВВП в дальнейшем. Ведь не обеспеченное расширением налоговой базы обслуживание и погашение государственной задолженности рано или поздно приведет к обострению бюджетного кризиса, когда налоговых поступлений окажется недостаточно даже для финансирования минимальных расходов государства одновременно с осуществлением долговых платежей, а размещение новых займов будет недоступным. В свою очередь, текущие расходы и расходы на финансирование не самоокупающихся

инвестиционных проектов рыночной инфраструктуры не должны превышать централизованных при оптимальном (с точки зрения фискальной достаточности, экономической эффективности и социальной справедливости) уровне налогообложения налоговых поступлений. Это является условием организации эффективных перераспределительных процессов и роста ВВП. То есть определенные требования достижения экономического роста объем и структура расходов бюджета, хотя и являются первоосновой в установлении границ экспансии фиска, тем не менее, не могут служить ее самоцелью, поскольку обеспечивают эффективное функционирование государства лишь при наличии соответствующих источников покрытия. Не покрытые налоговыми поступлениями текущие расходы и не связанные с непосредственным стимулированием роста ВВП расходы трансформационного направления¹, как и финансово не обеспеченные за счет государственного заимствования (в случае недостаточности налоговых поступлений), расходы экономического развития, нуждаются в пересмотре.

Конечно, в условиях детенизации и других трансформаций экономики Украины, рассчитанные на основе выражений (1) – (12) показатели могут существенным образом изменяться во времени, усложняя формирование стратегии фискального регулирования. А с обретением ею всех признаков рыночной факторы производства станут настолько мобильными, что расстояние между двумя точками фискального оптимума сократится к минимуму и придется вносить коррективы в исходную схему моделирования. Тем не менее, это не должно уменьшать актуальности поисков механизмов практической реализации предложенного нами алгоритма выбора налогового-долгового обеспечения финансирования расходов бюджета, ведь современное реформирование фискальной сферы методом проб и ошибок является значительно худшей альтернативой развития финансовой инфраструктуры экономического роста государства.

¹ При дальнейшем ускорении воспроизводственных процессов такие (уменьшающиеся) трансформационные расходы можно будет финансировать и долговым путем.

ЛИТЕРАТУРА

1. Балацкий Э. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. – 2003. – № 2.
2. Балацкий Э. Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭИМО. – 2003. – № 3.
3. Балацкий Э. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // МЭИМО. – 1997. – № 11.
4. Балацкий Э. В природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – № 11-12.
5. Балацкий Э. Точки Лаффера и их количественная оценка // МЭИМО. – 1997. – № 12.
6. Балацкий Э. Эффективность фискальной политики государства // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1; Куликов А. Г., Павлов И. П. Графический метод расчета ВВП и поступление налогов в бюджет // Финансы. – 2000. – № 5.
7. Балацкий Э., Конышев В. Роль государственного сектора в национальной экономике: общемировые тенденции // Общество и экономика. – 2003. – № 7-8.
8. Балацкий Э. В., Лапин В. И. Диффузионная модель динамики инновационного рынка с учетом налогового фактора // Финансовый бизнес. – 2004. – № 4.
9. Барулин С. В., Бекетова О. Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – № 4; Папава В. Лафферов эффект с последствием // МЭИМО. – 2001. – № 7.
10. Вавионов А., Трофимов Г. Стабилизация и управление государственным долгом России // Вопросы экономики. – 1997. – № 12; Балацкий Э., Свистунов В. Прогнозирование внешнего долга: модели и оценки // МЭИМО. – 2001. – № 2.
11. Илларионов А., Пивоварова Н. Размеры государства и экономический рост // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С. 18 – 45.
12. Івашук О. Т. Кількісні методи та моделі фінансового прогнозування: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка. – 2004. – С. 69 – 131.

13. Ивашук О. Т., Кравчук Н. Я. Количественные методы финансового прогнозирования долговой стратегии государства: концептуализация, методология, практика // Мир финансов.– 2004.– Выпуск 1.

14. Крисоватый А. І. Оподаткування і ринок: з можливістю поєднання: Монографія.– Тернопіль: Видавництво Карпюка, 2000.– С. 31.

15. Крисоватый А. І., Кошук Т. В. Податково-боргові стратегії фінансово-регулювання транзитивної економіки // Фінанси України.– 2006.– № 5.

16. Нигматулин Р. Об оптимальной доле государственных расходов во ВВП и темпах экономического роста // Вопросы экономики.– 2003.– № 3; Тамбовцев В. Об экономическом росте и размерах государства // Вопросы экономики.– 2003.– № 6.

17. Barro R.J. Inequality and Growth in Panel of Countries. 1999. www.harvard.edu; Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост // Общество и экономика.– 2005.– № 3.

18. Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation. CEPR Discussion Paper No 8, 1994; Corsetti G., Roubini N. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models. NBER Working Paper No 5851, 1996; Gerson Ph. The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth. - IMF No 1 Working Paper, 1998.

19. Gwartney J.D., Lawson R., Edwards C., Park W., de Rugy V., Wagh S. Economic Freedom of the World. 2000 Annual Report. Vancouver, The Fraser Institute, 2000; Tanzi V., Schuknecht L. Public Spending in the 20th Century: a Global Perspective. Cambridge, University Press, 2000.

20. Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002.

21. Wagner A. Three Extracts on Public Finance. In: Classics in the Theory of Public Finance. Ed. By R. A. Masgrave, A.T. Peacock. - New York, St. Martin's Press, 1967.



ПОНЯТИЙНО-КАТЕГОРИАЛЬНЫЙ АППАРАТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И ПРАКТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Карпова В. В., канд. экон. наук, доцент кафедры налогообложения

Ялдин И. В., канд. экон. наук, докторант,
Харьковский национальный экономический университет

Деятельность любого государства находится в неразрывной связи с бюджетными поступлениями, основную часть которых составляют налоговые платежи. Налоговый контроль является одной из главных мер обеспечения поступлений налоговых платежей в бюджет, в том числе и за счет принудительного изъятия у плательщиков сумм, сокрытых от налогообложения, что обуславливает необходимость четкой регламентации правовых норм в этой сфере. Между тем, несмотря на особую важность данного аспекта, в настоящее время отсутствует единство мнений в отношении определения понятийно-категорийного аппарата налогового контроля, а представленные в Проекте Налогового Кодекса [14] дефиниции нуждаются в доработке и уточнении. Наличие данных проблем обусловило выбор темы исследования.

Так, в литературе встречаются различные подходы к определению понятия «налоговый контроль», которые можно систематизировать следующим образом.

Ряд специалистов в данной дефиниции основываются на объекте его направленности, к которым причисляют налоги и сборы. Например, ведущий специалист в области российского налогового права А. В. Брызгалин определяет налоговый контроль как специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль [8, с. 409]. Аналогично определяют налоговый контроль и другие специалисты в области российского налогового права, подразумевая под ним контроль за правильностью и своевременностью упла-

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

проблемы науки и практики

В монографию включены проблемные статьи ведущих украинских и российских ученых, специализирующихся в области налогообложения. В настоящем издании рассмотрены проблемы развития теории налогообложения, формирования и реализации эффективной налоговой политики, реформирование системы налогообложения и совершенствование механизмов взимания отдельных налогов и сборов, налогообложения субъектов хозяйствования.

Издание рекомендовано для студентов, аспирантов, преподавателей и научных работников. Может быть полезным также широкому кругу специалистов, интересующихся проблемами современного налогообложения



9 789663 921662

