

ФИСКАЛЬНАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА В КОНТЕКСТЕ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ

А.Д. Данилов,

*кандидат экономических наук, профессор, проректор по научной работе,
зав. кафедрой финансов и кредита Киевского экономического института менеджмента,
советник I ранга Государственной налоговой службы Украины*

В течение последних лет основой государственной политики в области налогообложения Украины являлось стремление к совершенствованию налоговой системы, которая по-прежнему избыточно ориентирована на фискальную функцию в ущерб другим, прежде всего функции стимулирования роста конкурентоспособности. В то же время предпринимаемые на протяжении двух последних десятилетий меры, связанные с изменением украинской налоговой системы, не привели к развитию стимулирующей функции налогов. Систему налогообложения в процессе ее преобразований не избавили от таких серьезных недостатков, как высокий уровень изъятия доходов и хаотическое предоставление налоговых льгот. Это привело к потере предприятиями финансовой устойчивости, которые вынуждены отчислять большую часть доходов в бюджет в виде налоговых платежей. Произошел спад инвестиционной активности, отмечены низкие темпы развития и внедрения новых технологий, образовалась большая кредиторская задолженность предприятий по налоговым платежам. На макроуровне высокая налоговая нагрузка привела к формированию и интенсивному развитию теневого сектора экономики. Система же налогообложения, напротив, призвана способствовать выходу предприятий из «тени» и не должна разорять тех, кто уплачивает налоги в соответствии с законодательством. Ряд отраслей находятся в более благоприятных условиях, чем другие. Выравниванию исходных условий и устранению дисбаланса в экономике могла бы способствовать господдержка предприятий в наименее конкурентоспособных и не защищенных отраслях экономики методами на-

логового стимулирования, проведения взвешенной фискальной политики.

Относительно фискальной стимулирующей политики представляет интерес мнение народного депутата Украины Юрия Полунеева: «... если рынки дают фундаментальный сбой (*markets failure*), а доверие в экономике падает до нуля, у правительства нет иного выхода, кроме дополнительных заимствований, или монетизации долга, и расходования полученных средств на стимулирование потребления – причем, как производственного, так и частного. Отсюда и название таких программ – «фискальный стимул» (*fiscal stimulus*). По состоянию на февраль нынешнего года, программы фискального стимулирования (ПФС) были приняты почти в 30 странах мира на сумму 3,1 трлн долл. США (или 5,5% глобального ВВП), колеблясь от 0,6% в Аргентине до 24% в ЮАР (табл. 1). В странах, которые сходны с Украиной по стадии экономического развития, размерам дефицита бюджета и текущего баланса (Бразилия, ЮАР, Польша, Венгрия, Вьетнам и Египет), ПФС составляют от 4,2 до 24% ВВП. Основной вывод из зарубежного опыта: локомотивом «вытягивания» страны из депрессии является активная стимулирующая политика государства» [1].

Можно согласиться с мнением, что активная стимулирующая политика государства способствует выходу экономики из кризисного состояния. Однако, по мнению автора, при сегодняшнем дефиците государственного бюджета Украины деньги на программу фискального стимулирования изыскать невозможно. К тому же не приводятся конкретные расчеты, подтверждающие эффективность такого мероприятия для Украины. Дру-

Программы фискального стимулирования

Страна	ПФС, млрд долл. США	ПФС, % ВВП	Бюджетный баланс, % ВВП	Текущий баланс, % ВВП
США	787	5,7	-3,2	-4,6
Китай	586	16,2	-0,1	10,2
Япония	516,3	11,7	-5,4	3,5
Россия	265	12,0	5,5	6,0
Франция	33	1,3	-3,2	-1,8
Великобритания	30	1,1	-5,3	-2,2
Индия	8	0,8	-6,1	-3,9
ЮАР	69	24,0	0,1	-7,5
Бразилия	283,3	14,0	-0,7	-1,4
Венгрия	15,7	11,0	-2,6	-4,0
Вьетнам	6	8,5	-5,1	-11,4
Польша	31,4	5,5	-1,8	-5,6
Египет	5,4	4,2	-6,8	-0,9
Украина	100–140 млрд грн	10–14	-1,5	-6,7

Источник. [1].

ное дело – налоговое стимулирование инновационной деятельности в государстве.

Государство в лице налоговых органов заинтересовано в максимальном получении налоговых платежей с хозяйствующих субъектов. Реально оценивая ситуацию, складывающуюся в экономике, государство вместе с тем осознает, что чрезмерные налоги затрудняют воспроизводство основных производственных фондов, их инвестирование, пополнение оборотных средств и реализацию социальных программ.

На наш взгляд, в Украине с целью выхода из экономического кризиса необхо-

димо разработать и проводить стимулирующую фискальную политику. Одним из ее компонентов стало введение в действие начиная с 2011 г. Налогового кодекса Украины (далее Кодекс). Важным в Кодексе является использование стимулирующей функции налогов, направленной на повышение инновационно-инвестиционной деятельности в экономике.

Анализируя расходы сводного бюджета, следует отметить их неравномерность в разрезе 10 месяцев 2010 г. и января, февраля, марта 2011 г. (рис. 1)*. При этом наименьшие расходы приходятся на январь, когда они почти совпадают с доходами бюджета, а наибольшие – на июнь, когда доходы несколько упали. Наименьшими доходы сводного бюджета были в августе, при этом наблюдалось и резкое падение поступлений налогов в сводный бюджет. В целом, за 10 месяцев можно отметить слабую тенденцию роста доходов сводного бюджета. Наибольший разрыв между расходами и доходами сводного бюджета приходится на май, июнь и август 2010 г.

* Официальная статистическая информация относительно бюджетов Украины за ноябрь и декабрь 2010 г. отсутствует.

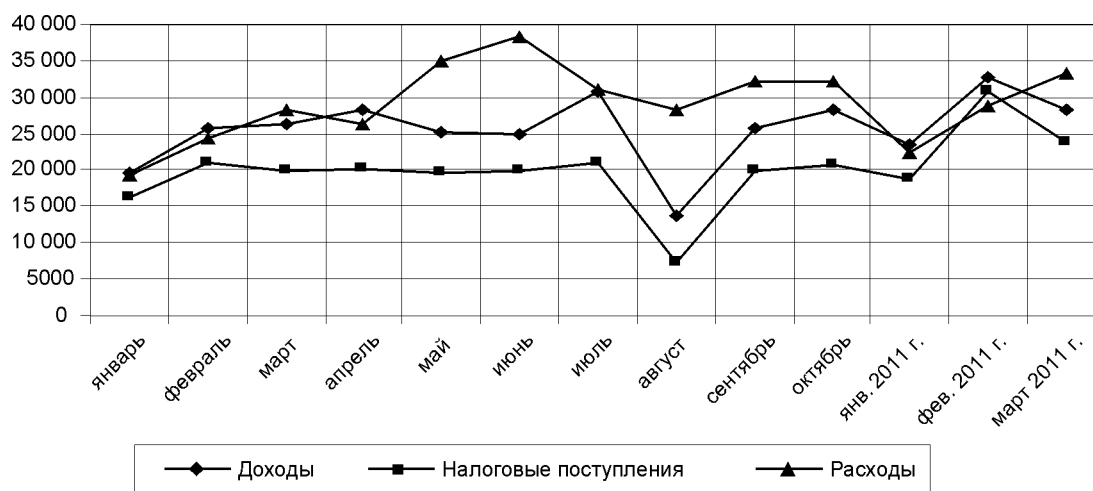


Рис. 1. Расходы, доходы и налоговые поступления в сводный бюджет Украины.

Источник. Построено по данным Министерства финансов Украины [8].

Относительно налогового источника наполнения сводного бюджета Украины, поступления были равномерными и практически одинаковыми (линейная тенденция), за исключением минимальных поступлений в январе и августе. Следовательно, колебания в формировании доходов сводного бюджета могут быть объяснены неналоговыми поступлениями.

Если проанализировать налоговые поступления в сводный бюджет Украины в контексте основных бюджетобразующих налогов, безусловным лидером в наполнении бюджета является налог на добавленную стоимость (рис. 2). Наибольшие поступления от администрирования НДС наблюдались в апреле 2010 г. и марте 2011 г., наименьшие – в январе 2010 г. В целом, наблюдается тенденция роста поступлений НДС.

В Налоговом кодексе Украины предусмотрено постепенное снижение ставки НДС начиная с 2012 г. с 20 до 17%. Предполагается, что это приведет к стимулированию внутреннего рынка в связи с уменьшением цен на товары. Возможно, на некоторые товары цены и снизятся, но есть большой риск недополучения средств в госбюджет от администрирования этого налога. По мнению автора, важным является фактическое стимулирование экспортеров продукции в Украине. Кроме сохранения нулевой ставки налогообложения экспортных операций, в Кодексе предусмотрено автоматическое возмещение НДС из госбюджета. Впервые государство будет нести ответственность (финансовую) перед плательщиками налогов за нарушение сроков бюджетного возмещения. Во

II квартале 2011 г. впервые 20 предприятий-экспортеров получили автоматическое возмещение НДС из госбюджета. Они были выбраны с использованием компьютерной программы без вмешательства специалистов как соответствующие 12 критериям из 2000 претендентов, которые подали заявки на автоматическое возмещение НДС.

Главным недостатком налогообложения добавленной стоимости в Кодексе осталось условие признания доходов и расходов по принципу первого из наступивших событий, когда налоговые обязательства и налоговый кредит можно определять по факту движения денег (без каких-либо реальных потоков товарно-материальных ценностей), и наоборот. Это, как и до введения Кодекса, позволяет налогоплательщикам уходить от налогообложения добавленной стоимости. Дискуссионным остается вопрос существования универсальной ставки НДС на все операции в пределах страны и отсутствия понижающих ставок на определенные операции. По мнению автора, введение понижающих ставок на определенные товары и одновременное расширение базы налогообложения НДС за счет налогообложения товаров даст возможность снизить уменьшение поступлений НДС в бюджет при снижении ставки этого налога в перспективе.

В течение 10 месяцев 2010 г. и в начале 2011 г. наблюдались практически постоянные помесечные поступления от администрирования налога с доходов физических лиц (НДФЛ). При этом минимальные поступления были в феврале, а наибольшие – в июне.

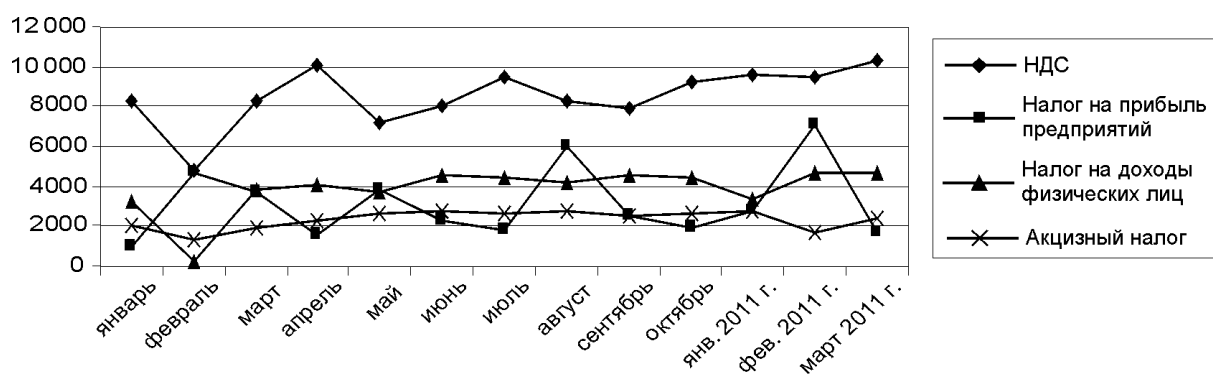


Рис. 2. Налоговые поступления в сводный бюджет Украины в 2010 г. и I квартале 2011 г.

Источник. Построено по данным Министерства финансов Украины [8].

В феврале и марте 2011 г. поступления НДС практически равны поступлениям в июне 2010 г. И это при том, что начиная с 1 января 2011 г. Кодексом введены две ставки налогообложения физических лиц – 15 и 17%. Кроме того, в Кодексе значительно уменьшилось стимулирование налогоплательщиков – родителей трех и более детей с 200 до 50% налоговой льготы в 2011 г., что должно было привести к увеличению поступлений в бюджет. Возможно, введение налоговой льготы для родителей, содержащих двух детей, в размере 50% снизило процесс роста поступлений НДС.

По мнению автора, самым большим недостатком налогообложения физических лиц остается отсутствие налогооблагаемого минимума, который бы равнялся прожиточному минимуму [2. С. 245]. В современных условиях налогами облагается физическое лицо, которое получает доход меньше прожиточного минимума. Кроме того, нами предлагается введение пониженной ставки налогообложения дохода, если денежные средства вкладываются в развитие предприятия, в том числе инновационную деятельность, что будет являться стимулирующим фактором [2. С. 280].

Как всегда, наиболее скачкообразные поступления наблюдались при администрировании налога на прибыль предприятий. В среднем поступления имели тенденцию спада на протяжении 10 месяцев. Наибольшие поступления налога на прибыль предприятий были в январе 2010 г. и феврале 2011 г., а наименьшие – в январе 2010 г. и марте 2011 г. С введением Кодекса полностью поменялась методология налогообложения прибыли предприятий. До 1 апреля 2011 г. в Украине существовали два вида учета: налоговый и бухгалтерский. И, как правило, финансовые результаты не совпадали. Предприятие могло быть прибыльным в соответствии с бухгалтерским учетом и не платило налог на прибыль предприятий, потому что, в соответствии с налоговым учетом, оно являлось убыточным, и наоборот. Фактически, с момента ввода Закона о налогообложении прибыли предприятий (1997 г.) его уплачивали в бюджет менее 50% предприятий, которые были зарегистрированы плательщиками этого на-

лога. С введением налогового Кодекса ставка налога уменьшена с 25 до 23%. Это позволяет предприятиям увеличить чистую прибыль и использовать ее для финансирования инновационной деятельности в перспективе. В основе расчета налога на прибыль предприятия лежит бухгалтерский учет. Предприятиям разрешается самостоятельно с учетом Кодекса выбирать метод расчета амортизации. К затратам отчетного периода разрешено относить ту часть затрат, которая пропорциональна части продукции, относительно которой состоялось событие перехода права собственности. Это положение не стимулирует работу «на склад».

На наш взгляд, недостатком Кодекса при налогообложении прибыли предприятия является общее стимулирование понижением ставки налога всех предприятий, независимо от того, занимаются они развитием предприятия или нет. Кроме того, дискуссионным является вопрос: стоит использовать одну ставку или они должны быть разными в зависимости от деятельности предприятия и величины дохода?

Тенденция поступления от администрирования акцизного налога имела слабо выраженный рост. При этом наименьшее значение поступлений акцизного налога в сводный бюджет наблюдалось в феврале 2010 г., а наибольшее – в июне 2010 г.

Акцизный налог в Украине изымается только с определенной группы товаров – подакцизных, но по своему фискальному значению в наполнении сводного бюджета приближается к налогу на прибыль предприятий. Следует отметить, что это единственный налог в нашей стране, при администрировании которого очень часто меняются ставки в сторону роста. Такая же тенденция наблюдалась в 2010 г. При этом ставки изменялись в любое время года. Однако такой процесс не порождал вопроса об отмене этого прямого налога в отличие от НДС. Акцизным налогом облагаются как подакцизные товары отечественного производства, так и импортные, и освобождается от налога экспорт подакцизной продукции.

Если сравнивать поступления в сводный бюджет Украины акцизного налога с

товаров, изготовленных в Украине, и импортных товаров за 10 месяцев 2010 г. и I квартал 2011 г., то поступления акцизного налога с отечественных подакцизных товаров значительно превышают поступления акцизного налога с импортных товаров (рис. 3). В целом, можно отметить тенденцию роста поступлений от администрирования акцизного налога за 10 месяцев 2010 г. как с отечественных товаров, так и с импортных. Помесячно не всегда совпадают тенденции роста или падения поступлений акцизного налога. Так, в феврале почти в два раза уменьшились поступления акцизного налога с отечественных товаров, но возросли поступления акцизного налога с импортных товаров, и наоборот в мае и июне.

Если провести исследования темпов прироста поступлений акцизного налога в сводный бюджет Украины в 2010 г. в сравнении с 2009 г. (рис. 4), то наблюдаются тенденция падения поступлений от налогообложения отечественных товаров и тенденция роста – по импортным товарам. В целом, темпы прироста поступлений акцизного налога значительно превышают темпы прироста поступлений в 2009 г. В начале 2011 г. имеет место несколько иная тенденция. Темпы прироста акцизного налога с отечественных товаров снижаются, но выше предыдущего года, а темпы прироста акцизного налога с импортных товаров резко возрастают. Этот факт может свидетель-

ствовать либо об увеличении подакцизного импорта, либо о его легализации.

Если подвести итоги анализа, то очевидно, что, несмотря на повышение темпов прироста налоговых поступлений в сводный бюджет Украины, они недостаточны для покрытия расходов бюджета, темпы прироста которых значительно выше 2009 г. Конкурентоспособность отраслей Украины и, в целом, страны значительно понизилась. Расходы сводного бюджета непомерно возрастали; в части оптимизации налоговой системы попыток изменения не было, кроме повышения ставок акцизного налога; налоговое стимулирование инноваций и инвестиционной деятельности практически отсутствовало, следовательно, фискальную политику Украины в 2010 г. отнести к стимулирующей невозможно.

Заслуживает внимания мнение старшего экономиста представительства Всемирного банка Пабло Сааведра: «Реальный бюджет, макроэкономическая стабилизация, тарифная и пенсионная реформы, оптимизация системы налогообложения – одни из ключевых составляющих выхода Украины из кризиса...» [3]. Он также считает, что «фискальная ситуация невероятно сложна, это проблема № 1 для страны. В Украине должен быть такой дефицит бюджета, который возможно профинансировать. Это тот дефицит, источники финансирования которого четко определены, хорошо понятны. Если этого не сделать как можно быст-

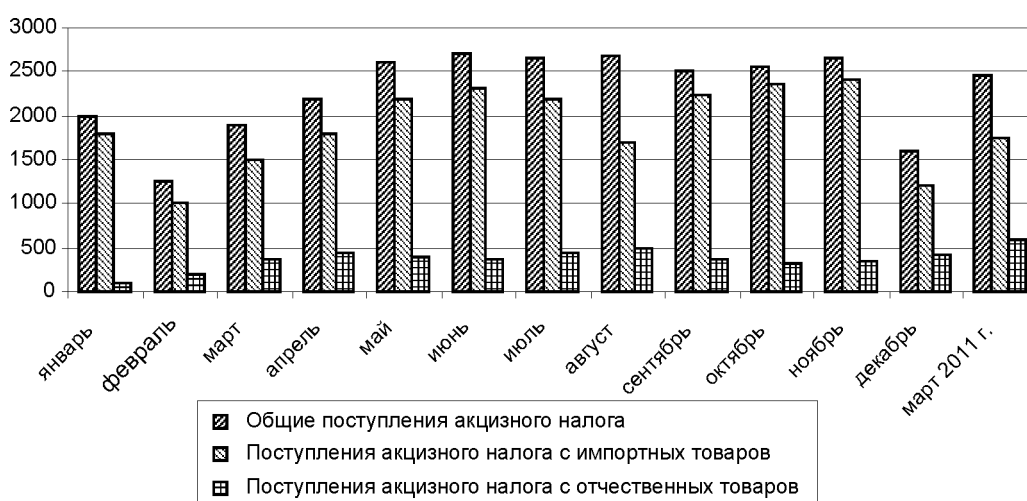


Рис. 3. Поступления в сводный бюджет Украины в 2010 г. и I квартале 2011 г. акцизного налога.

Источник. Построено по данным Министерства финансов Украины [8].

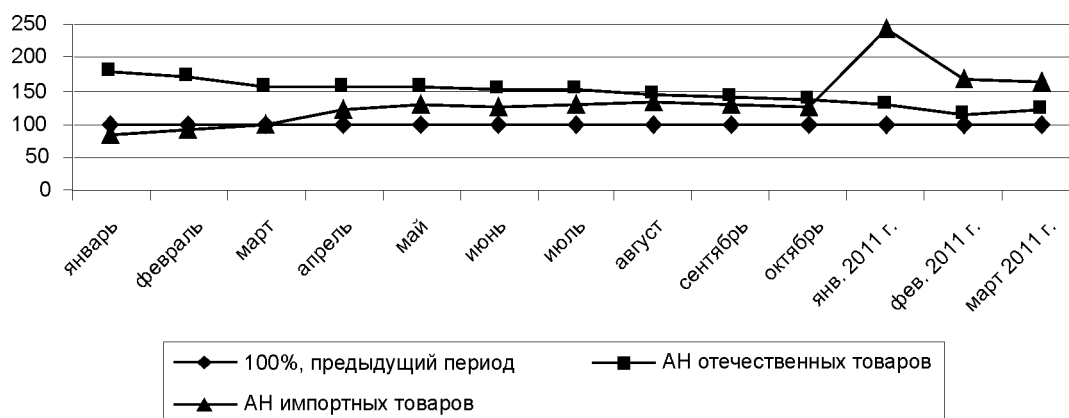


Рис. 4. Темпы прироста поступлений акцизного налога в сводный бюджет Украины.

Источник. Построено по данным Министерства финансов Украины [8].

рее, на казначейском счету по-прежнему не будет денег, страна не сможет нормально финансировать свои расходы, как и в 2009 году». Нельзя также не согласиться с Пабло Сааведра относительно того, что «неадекватная фискальная политика отталкивает иностранных инвесторов от государства, делает невозможным развитие инфраструктуры, тормозя таким образом выход страны из кризиса» [3].

Налоги остаются главным источником наполнения бюджета страны, поэтому очень важно, какие принципы оптимизации налоговой системы будут заложены с целью выхода Украины из кризиса и поднятия конкурентоспособности страны.

Мы соглашаемся с мнением профессора И.А. Майбурова: «В период спада, наоборот, налоговая нагрузка и объем налоговых изъятий должны заметно уменьшаться, оставляя домохозяйствам и хозяйствующим субъектам большую долю средств для наращивания ими потребительских расходов и инвестиций, повышающих спрос. Наибольшую эластичность демонстрируют налоговые системы, имеющие большую долю поступлений от прямых налогов, и в первую очередь от подоходного налога» [4. С. 198].

Остаемся при мнении, что государство заинтересовано в инвестициях, самоинвестировании предприятий. Следовательно, для активизации инновационного развития и поднятия конкурентоспособности оно должно уменьшить налоговый пресс, а доходы бюджетов пополнять за счет расширения базы налогообложения [5]. Введение Кодекса частично решает эти проблемы.

Если судить о расходах госбюджета Украины на 2011 г., финансирование научной деятельности недостаточное. Значит, для сохранения конкурентоспособности предприятия могут надеяться только на собственные средства или средства физических лиц, что маловероятно, так как банковская система только начинает оживляться.

На конкурентоспособность страны в значительной мере влияет спрос на отечественную продукцию как на внутреннем, так и внешнем рынках. Роль государства как раз и заключается в налоговом стимулировании производства конкурентоспособной продукции и покупательной способности граждан страны, а также оптимальной монетарной политике. Соглашаемся с мнением академика В.М. Гейца: «...в процессе поставок и продажи высокотехнологической продукции на мировой рынок мы не сдвинулись ни на йоту. И это потому, что были допущены ошибки в стратегических подходах к инвестиционной, инновационной и экономической политике» [6. С. 845]. Отсутствие финансовой поддержки в разработке инновационных технологий приводит к тому, что «технологическая зависимость Украины возрастает из года в год, таким образом, необходимо коренное изменение в подходах к инновационному обновлению и обеспечение этим самым движения в сторону экономики и общественных знаний» [6. С. 846].

Одним из источников инновационного самофинансирования предприятия может служить прибыль, и автором в монографии [5] исследуются возможные налоговые сти-

мулы при инновационной деятельности предприятия. Поэтому важно определить величину налога, который предприятие в состоянии заплатить, учитывая при этом результаты хозяйственной деятельности и необходимость инновационной деятельности. Ставка налога должна быть дифференцирована таким образом, чтобы предприятие не только не корректировало результаты своей деятельности с целью уменьшения налога на прибыль (или его неуплаты), но и было заинтересовано в полной уплате его в бюджет. Поэтому, на наш взгляд, для поощрения предприятий, которые занимаются инновационной деятельностью, должна быть разработана система соответствующих корректирующих коэффициентов.

Анализируя возможные изменения в фискальной политике Украины с введением налогового Кодекса, по мнению автора, можно сделать краткие выводы по основным бюджетобразующим налогам. Относительно налога на добавленную стоимость, изменение ставки в сторону понижения приведет к уменьшению поступлений в бюджет страны. Для предприятий, которые не являются экспортерами продукции, уменьшится объем оборотных временных средств на определенный период. Остается нерешенной проблема фиктивного возмещения из бюджета денежных средств. Для предприятий-экспортеров невозврат бюджетного возмещения приводит к фактическому дополнительному налогообложению и, таким образом, к понижению конкурентоспособности.

Понижение в перспективе ставки налога на прибыль для всех предприятий, кроме как к недополучению определенных средств в бюджет, ни к чему не приведет.

Ввод прогрессивной системы налогообложения доходов физических лиц приведет к незначительному увеличению доходов соответствующего бюджета, несколько понизит покупательский спрос населения и, таким образом, конкурентоспособность продукции на внутреннем рынке. Повышение ставки налога поспособствует уходу зарплаты в «тень». Не решен вопрос установления минимального необлагаемо-

го дохода граждан, равного прожиточному минимуму.

Расширение перечня подакцизных товаров приведет в будущем к увеличению поступлений от акцизного налога. И неизбежное повышение ставок на подакцизную продукцию, вероятно, позволит этому налогу войти в тройку бюджетобразующих налогов, потеснив налог на прибыль предприятий. По сообщениям прессы и научных изданий [7], в «тени» находится до 50% оборота подакцизной продукции; при введении налогового Кодекса, на наш взгляд, эта цифра не уменьшится.

Подводя итоги, следует отметить, что введение Налогового кодекса Украины в перспективе при определенных доработках значительно поспособствует поднятию экономики страны и стимулированию инновационно-инвестиционной деятельности плательщиков налогов.

ЛИТЕРАТУРА

1. <http://www.epravda.com.ua/publications/2009/03/18/185817/>
2. Данилов А.Д., Данилов И.А. Налогообложение физических лиц и его влияние на конкурентоспособность // Налогообложение: проблемы науки и практики 2008: Монография. Х.: АКГ Александра К.М., 2008. 264 с.
3. <http://zn.ua/articles/59464>
4. *Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов* / Под ред к.э.н., проф. А.Д. Данилова: Монография: Киев: Киевский экономический институт менеджмента, 2009. 198 с.
5. *Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности* / Под ред к.э.н., проф. А.Д. Данилова: Монография. Киев: Киевский экономический институт менеджмента, 2010. 300 с.
6. *Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку* / Валерій Михайлович Геєць; НАН України; Ін-т екон. та прогноз. НАН України. К., 2009. 864 с.
7. Данилов О.Д., Паєнтко Т.В. Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення // *Фінанси України*. 2010. № 5. С. 64.
8. *Сайт Міністерства фінансов України*: <http://www.minfin.gov.ua/>

Матеріал постуил 9.06.2011 г.