

Дубовик О.Е.
профессор кафедры финансов
Одесского национального экономического университета

ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО РЕФОРМИРОВАНИЯ

1.1. Предпосылки и необходимость налогового реформирования

Эффективное регулирование развития экономики является одной из основных задач макроэкономической политики любого государства. Специфической чертой для рыночной экономики является ее нестабильность, которая выражается в периодической смене подъемов и спадов, формирующих экономический цикл страны. Экономисты XIX-XX веков, которые занимались активным изучением циклического развития экономики, отметили, что такое движение от одного цикла к другому постоянно происходит на более прогрессивном и качественном уровне, т. е. по спирали.

Ученые по-разному трактуют причины возникновения и содержание экономических циклов (табл. 1.1)

Таблица 1.1

Причины возникновения экономических циклов

Автор концепции	Содержание
У. С. Джевонс	Зависимость колебания урожайности от цикла солнечной активности, что, в свою очередь, порождает промышленный и торговый цикл
Т. Мальтус и Ж. Сисмонди	Отставание потребляемого дохода от произведенного, роста заработной платы от роста цен, потребления от инвестирования
Дж. М. Кейнс	Цикл – результат взаимодействия трех составляющих: национального дохода, потребления и накопления капитала
М. Фридмен	Основную роль в динамике национального дохода и цикла играет нестабильность денежного предложения, вызванная активным вмешательством государства в экономику
К. Маркс	Циклическое развитие рыночной экономики - результат ее внутреннего противоречия между общественным характером производства и частной формой присвоения его результатов

Некоторые из них (Т. Мальтус, Ж. Сисмонди и др.) объясняют цикличность развития экономики влиянием экзогенных (внешних) факторов: интенсивностью солнечной активности, колебанием численности населения земли, политическими потрясениями (войнами, революциями), внедрением достижений научно-технического прогресса, интеграционными процессами, созданием транснациональных корпораций, международным разделением труда и т. д.

Приверженцы интернальных теорий экономических циклов во главу угла ставят воздействие на экономику эндогенных (внутренних) факторов (колебание спроса, предложения, инвестиций, потребления, темпы роста производства, занятость и т. д.). На этом постулате основаны следующие теории: теория промышленных циклов (К. Маркс), теория внешних факторов (У. С. Джевонс, А. Л. Чижевский), теория перенакопления капитала (М. И. Туган-Барановский, Г. Кассель), кредитно-денежная теория (Р. Хоутри, И. Фишер), кейнсианская теория цикла (Дж. М. Кейнс), теория недопотребления (Ж. Сисмонди), монетарная теория цикла (М. Фридмен), теория нововведений (Й. Шумпетер) и др. Ключевой причиной цикличности многие из них считают колебания инвестиционного спроса на капитальные блага.

Большинство ученых также придерживается мнения о том, что причинами циклического развития является синтез внутреннего состояния экономики и внешних факторов. Внешние факторы дают первоначальный импульс циклу, а внутренние факторы превращают эти импульсы в фазные колебания.

Для экономического цикла характерно изменение всех показателей функционирования экономики и его всеобъемлющий характер. Экономический цикл включает в себя следующие фазы: кризис (спад), депрессию, оживление и подъем (рис. 1.1).

В фазе спада происходит сокращение объемов производства, снижается деловая и инвестиционная активность, растет безработица и падает загрузка производственных мощностей.

Депрессия или нижняя точка спада характеризуется максимальным падением производства и ростом безработицы, низкими ценами. Банковские ставки по кредитам минимальны, накапливается потенциал для будущего роста и увеличения инвестиций.

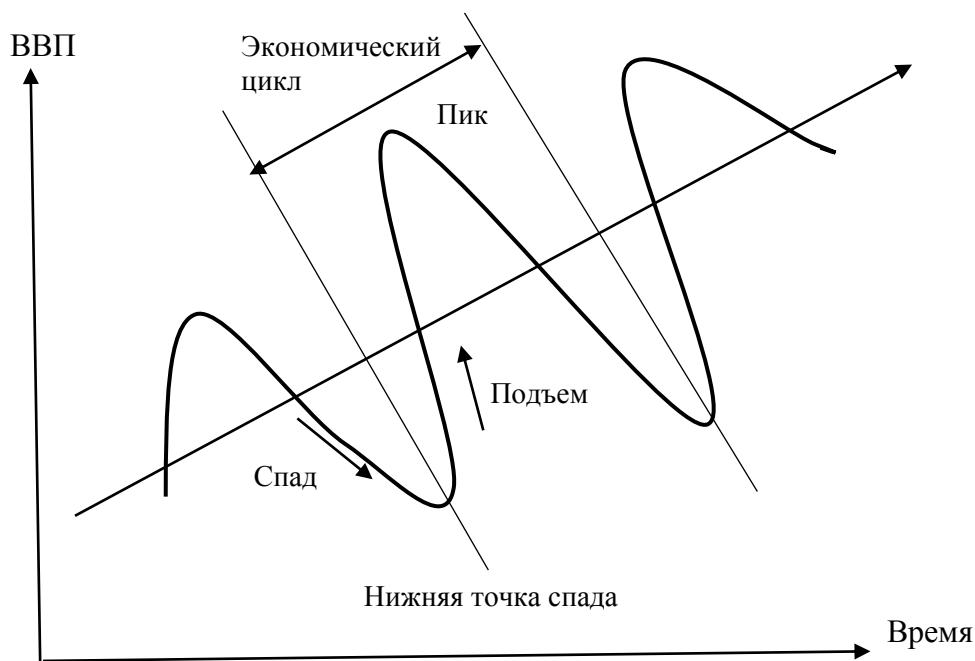


Рис. 1.1 Фазы экономического цикла [46]

Для фазы подъема характерны постепенный рост национального дохода, занятости и производства. Инвестиции и размер реального капитала растут, но более медленными темпами. Из-за повышенного потребительского и инвестиционного спроса увеличиваются цены и ставка банковского процента. Происходит внедрение инноваций в экономике с коротким сроком окупаемости. Реализуется спрос, отложенный во время предыдущего спада.

На стадии пика наблюдается крайне низкая безработица, поскольку производственные мощности работают с максимальной нагрузкой. Однако уровень цен и ставка банковского процента очень высокие, что приводит к сокращению инвестиций в производство. Растет инфляция. Закладываются основы для возникновения нового кризиса.

Экономические циклы отличаются по продолжительности, по глубине минимума и высоте максимума, по длительности фаз. Переход от одной фазы экономического цикла к другой характерен для рыночной экономики. В каждой предыдущей фазе создаются условия для перехода к следующей фазе. Материальной основой периодического повторения экономических циклов является обновление основного капитала.

Кризис — основополагающая стадия в цикличности воспроизводства общественного капитала. Кризис общественного

перепроизводства, который положил начало череде экономических циклов, разразился в Великобритании в 1825 году. В последствии каждые 10-12 лет в мире происходили подъемы и спады экономики, периодичность которых в XX веке сократилась до 7-9 лет. Причиной тому являлось сокращение сроков обновления капитала в связи с концентрацией и централизацией капитала и установлением господства монополий, а также усилением роли государства в экономике. Массовый моральный износ основного капитала, вызванный кризисом, заставляет всех предпринимателей применять достижения научно-технического прогресса. Следовательно, кризис расчищает путь для массовых инвестиций, помогая экономике перейти в другую фазу, на более качественно высокий уровень. Сегодня коренные научно-технические перевороты являются материальной основой динамики экономических циклов и связаны с развитием кибернетики, генной инженерии, электроники и других направлений научно-технического прогресса.

По продолжительности выделяют несколько видов экономических циклов (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Продолжительность экономических циклов

Вид	Продолжительность, лет	Исследователи
краткострочные	2-3	Китчин Дж.
среднесрочные	6-13	Жуглар К.
	15-25	Кузнец С.
длинные	45-60	Кондратьев Н.
	200	Форрестер Дж.
	1000-2000	Тоффлер Э.

Авторы теорий экономических циклов видели разные причины их возникновения, в результате чего варьировалась и их продолжительность. Свою теорию циклов Дж. Китчин основывал на движении товарно-материальных запасов, появлении их излишков. В результате рыночной конъюнктуры возникает дисбаланс между спросом и предложением.

К. Жуглар, проводя анализ колебания ставок процента и цен, пришел к выводу, что эти колебания совпали с циклами инвестиций,

которые в свою очередь инициировали изменения ВВП, инфляции и занятости («промышленный цикл»).

«Строительный цикл» С. Кузнецца основывается на том, что показатели национального дохода, потребительских расходов, валовых инвестиций в оборудование производственного назначения, а также в здания и сооружения обнаруживают взаимосвязанные двадцатилетние колебания.

Причиной возникновения волн Кондратьева являются научно-технические революции, вызывающие структурную перестройку в технологической базе производства, внедрение инноваций, изменения вложений в инфраструктуру и в человеческий капитал.

Циклы Дж. Форрестера объясняются сменой применяющихся материалов и источников энергии, а циклы Э. Тоффлера – развитием цивилизации.

Различные по срокам циклы образуют определенную целостность и характеризуют поступательное развитие мировой экономики.

Отличительной особенностью XX века и современности является наступление фазы кризиса одновременно в большинстве стран, т.е. кризисы из локальных превращаются в мировые. Самое разрушительное действие на экономику оказали экономические кризисы 1929-1933, 1974-1975, 1980-1982, 1989-1993, 2008-2009 гг. Дадим краткую характеристику этим кризисам с позиции причин их возникновения и последствий для экономики.

«Великая депрессия» началась в США в 1929 году, а затем перекинулась и на другие страны мира. Кризис перепроизводства в отраслях, тесно связанных с потреблением, недогрузка производственного аппарата, высокий уровень безработицы, падение производства в традиционных сферах экономики (добыча угля, судостроение, лёгкая промышленность) привели к усилению экономического неравновесия в стране. За первые три года депрессии обанкротились 4835 банков, их вкладчики потеряли 2 млрд долларов депозитов. В период кризиса ВВП сократился на 31 %. Промышленные запасы потеряли 80 % своей стоимости, а сельскохозяйственные цены упали на 53 %. Число безработных достигло отметки 13 млн. человек (10 % от всего населения).

Кризис 1974-1975 гг. изначально был связан со стремительным ростом цен на нефтепродукты. А затем энергетический кризис вызвал сокращение автомобильного производства, жилищного

строительства, производства в черной металлургии и т. д. Он оказался самым глубоким по степени сокращения объемов производства. В целом по капиталистическим странам они сократились на 11,6 %.

Кризис 1980-1982 гг. охватил США, Западную Европу и Японию. Он привел к спаду производства в Великобритании на 10,3%, США – на 9,2 %, ФРГ – на 3,2 %. В эти годы появился тревожный фактор дестабилизации экономики – бюджетный дефицит. Особенно пострадали традиционные отрасли экономики: автомобилестроение, черная металлургия, станкостроение, металлообработка. Однако наукоемкие отрасли, использующие достижения научно-технического прогресса (электроника, производства пластмасс и др.) продолжали активно развиваться. Также кризис не затронул отрасли, имеющие государственный заказ: военную промышленность, самолето- и ракетостроение.

Мировой экономический кризис 1989-1993 гг. является системным и связан не только с повышением цен на нефть, но и с перепроизводством товаров, необходимостью пересмотра технологий их производства, структурной перестройки экономики, внедрения новых методов использования материалов. В 1992 г. темпы экономического роста стран западной Европы впервые составили отрицательную величину – минус 0,4 %.

В основе глобального финансово-экономического кризиса лежат фундаментальные причины – макро- и микроэкономические, а также институциональные. Ипотечный кризис, начавшийся в США, перекинулся на весь мир. По данным Всемирного банка, валовой внутренний продукт мира сократился в 2009 г. на 2,1 %. При этом сокращение темпов роста ВВП развитых стран составило 3,3 % [154].

Сегодня причины кризисов находятся не только в экономической плоскости, но и других сферах общественной и политической жизни, кризисной экономике присуща стагфляция.

С целью сглаживания цикличности и ослабления интенсивности кризисов государства стали проводить активную антикризисную политику, оказывающую сильное влияние на ход всего экономического цикла. Прежде всего она воздействует на развитие экономики через совокупный спрос и совокупное предложение.

Важным направлением антикризисной политики государства является воздействие на экономику через налоговую, кредитную и денежную политику. Основным источником финансирования мер

государственного регулирования является государственный бюджет. Налоги составляют до 90 % его доходов. Поэтому реализация налоговой политики, направленной на преодоление кризисных явлений в экономике и предполагающей проведение налоговой реформы, является основополагающим фактором антикризисной программы государства.

С течением времени экономические, общественно-политические и хозяйственные условия развития общества изменяются. И соответственно меняются взгляды на роль, которая при этом отводится налогам. Это приводит к необходимости переосмысления теории налогов с тем, чтобы понять, каким образом и насколько изменились используемые на практике налоговые формы и в какой степени они отражают в конкретном пространстве и времени глубинную сущность экономической категории «налог», переориентации целей и приоритетов его взимания, а, следовательно, к возникновению предпосылок проведения налоговой реформы.

Эволюцию взглядов на роль налогов в жизни общества можно проследить на примере развития экономических теорий в налоговой сфере. Процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени его развития. Поэтому исследование природы налогов, необходимости их применения изучалось в рамках учения о государстве и было обусловлено потребностями государства и общества.

Основные теории налогов как научные концепции начали формироваться в XVII в., когда налоги из случайных и несистемных платежей превращаются в постоянный источник доходов бюджета, что вызвало возмущение населения. Эта ситуация требовала от финансовой науки теоретического обоснования такого явления как налоги. Пик в создании научных школ и развития налоговых теорий приходится на XVIII— XIX вв.: государство начало принимать активное участие в решении проблем экономического регулирования, распределения доходов, социального обеспечения, и возникает необходимость создания налоговой идеологии. В начале XX века получили широкое распространение концепции активного государственного вмешательства в экономику, в том числе с использованием налоговых инструментов, что существенно повлияло на развитие современных теорий налогов [24].

Первые налоговые теории - теории обмена - основываются на взаимовыгодном характере налогообложения: через налог граждане

как бы покупают у государства услуги по поддержанию правопорядка, охране здоровья и др. Эти теории соответствовали условиям средневекового строя с господством договорных отношений.

Физиократы (XVIII в.) считали, что теоретически все существующие налоги можно заменить одним налогом на чистый продукт – земельным. Таким образом был бы реализован принцип социальной справедливости, поскольку облагались непосредственно те доходы, которые были получены единственным производительным классом в обществе.

К наиболее ярким представителям классической школы можно отнести английских экономистов В. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, Дж. С. Милля (конец XVIII – первая половина XIX века), которыми налоги считались чистыми убытками для общества. По мнению основоположника классической политической экономии А. Смита, только расходы на оборону и содержание правительственного аппарата необходимо компенсировать налогами, объектами налогообложения которыми является земля, труд и капитал. Остальные расходы должны покрываться за счет пошлин, которое рассчитываются пропорционально предоставленным общественным услугам.

Д. Рикардо остро критиковал налоги на капитал и считал, что при увеличении уровня потребления при неизменных объемах производства налоговая нагрузка на капитал значительно увеличится, что подорвет производственный потенциал предприятия и уменьшит его потенциальные инвестиционные возможности. Он одним из первых предложил прогрессивное налогообложение доходов, а Дж. С. Милль – введение необлагаемого минимума при налогообложении доходов граждан.

Теория коллективных потребностей отразила реалии XIX-XX вв., обусловленные резким ростом государственных расходов и необходимостью обоснования увеличения налогового бремени. Принудительный характер налогообложения ставит проблемы справедливого распределения налогового бремени в обществе. С целью реализации принципа социальной справедливости одной из главных проблем финансовой науки стало обсуждение целесообразности и эффективности применения пропорционального и прогрессивного налогообложения.

Кейнсианская теория (начало XX вв.) выступила противоположностью классицизма, т. к. базировалась на постулате, что налоги являются главным рычагом регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее успешного развития. Ее основатель английский экономист Дж. Кейнс в своем научном труде «Общая теория занятости, процента и денег» (1936 г.) признавал необходимость активного вмешательства государства в экономику. Государство должно с помощью бюджетной политики, манипулируя налогами и государственными расходами, осуществить свое руководящее влияние на потребление и полную занятость населения и таким образом регулировать циклические колебания экономики. В условиях отсутствия полной занятости крупные сбережения населения мешают экономическому росту. Они должны работать, быть вложенными в активную экономику. Поэтому для стимулирования реализации инвестиционного потенциала сбережений их излишние суммы должны быть исключены с помощью налогов [48].

Расцвет неокейнсианства пришелся на 50-60-е годы XX ст., когда была сделана попытка синтезировать учение Кейнса с неоклассическими моделями экономики. Неокейнсианцы разработали меры косвенного и прямого регулирования экономики. К методам косвенного воздействия относятся налоговая политика, бюджетное финансирование, кредитная политика, ускоренная амортизация. Эти методы получили название автоматических стабилизаторов, кредитных стабилизаторов, институциональных стабилизаторов и т. п.

На основании разработок неокейнсианства в развитых государствах произошла корректировка программ государственного регулирования, которые проводились в рамках действия «встроенных стабилизаторов» (регулирование подоходного налогообложения, заработной платы, розничных цен, страхования и т. п). Они считают, что механизм налогового регулирования должен быть построен на основе изменений уровня налогов как средства проведения антициклической политики, снижения их в периоды спада экономики, повышения в годы оживления и подъема с целью сдерживания деловой активности.

В конце 70-х – начале 80-х годов XX века приобретают влияния экономические школы, которые отстаивают классические и неоклассические идеи невмешательства государства в хозяйственную

жизнь общества. Неоклассическая теория базируется на либерализации методов государственного регулирования экономики. Финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и налогоплательщиков. Неоклассическая экономическая теория полагает, что экономика стремится к достижению состояния равновесия. Усилия государства должны быть направлены лишь на устранение препятствий, мешающих действию законов свободной конкуренции. Государственное вмешательство не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без какой-либо помощи извне привести к экономическому равновесию. Налогам при этом отводится второстепенная роль: они не должны влиять на деятельность хозяйствующих субъектов, ограничивать их свободу, которая основывается на частной собственности. Они предлагают для поддержания высокого уровня сбережений и инвестиций, а также расширения общих налоговых поступлений провести широкомасштабное и целенаправленное снижение общего уровня налогов. Основная идея всех неоклассических теорий заключается в поисках методов снижения инфляции и предоставлении большего количества налоговых льгот корпорациям и той части населения, которая формирует потребительский спрос на рынке.

Сегодня актуальным является выяснение степени функциональной зависимости отдельных налогов и всей системы налогообложения в изменившихся общественно-политических и хозяйственных условиях развития, а, следовательно, и их роли в создании устойчивого экономического базиса общества.

На современном этапе развития экономики становится все сложнее осуществлять эффективное налогообложение, поскольку факторы производства, прежде всего капитал, приобретают огромную мобильность и возможности перелива. Выдающийся американский экономист Вито Танзи называет восемь «фискальных термитов», разъедающих основания налоговой системы страны: (1) электронная коммерция, (2) электронные деньги, (3) внутрикорпоративная торговля, (4) оффшорные финансовые центры, (5) деривативы и хеджевые фонды, (6) неспособность облагать налогом финансовый капитал, (7) растущая зарубежная деятельность индивидуумов, включая инвестирование сбережений за границу, покупки за рубежом [159].

Для устранения этих проблем В. Танзи предложил ввести специальные налоги на иностранные трансакции и применять другие аналогичные меры. Транснациональные налоги еще юридически не существуют, но в умах научной и политической элиты они уже сформировались. Эти налоги должны соответствовать одному общему принципу – база налогообложения должна быть максимально широкой, а налоговая ставка – низкой.

Современные процессы глобализации экономики существенно влияют на налоговую систему государства. Происходящие изменения касаются всех составляющих системы налогообложения. Учитывая расширение международных экономических связей, чрезвычайно важно создать условия для универсализации подходов к формированию национальных налоговых систем. Только то государство, которое сможет сформировать непротиворечивую, прозрачную и конкурентоспособную налоговую систему, адекватную требованиям мирового сообщества, получит выгоды от роста масштабов глобализации. Данное требование также является одной из важных предпосылок проведения налоговых реформ.

В условиях экономической интеграции все большую важность приобретает процесс гармонизации налоговых систем. Он заключается в унификации структур и принципов налогообложения, общих векторах налоговых реформ и согласовании национального налогового права и налоговой политики различных государств. Единый подход к формированию основных элементов налоговой системы позволяет противостоять налоговой преступности, оттоку капиталов из страны, способствует эффективному сотрудничеству в различных отраслях экономики [23].

Унификация налоговых систем как одно из направлений налоговой глобализации проявляется через гармонизацию национальных налоговых систем и предусматривает унификацию прямого и косвенного налогообложения, разработку систем международной налоговой классификации, гармонизацию основ налоговых систем, создание международных организаций по вопросам налогообложения, совместную борьбу с отмыванием преступных доходов.

Американский экономист Дж. Робертсон выдвинул предложение о введении «глобальных налогов», которые бы применялись во всех странах мира, к которым целесообразно отнести:

- налоги и сборы на использование международных ресурсов, таких, как океаническое рыболовство, добыча на материковом шельфе, освоение морских, воздушных пространств и открытого космоса, использование электромагнитного поля;

- налоги и сборы на деятельность, загрязняющую и разрушающую окружающую среду;

- налог на военные расходы и торговлю оружием;

- более унифицированные налоги в отношении сделок в рамках мировой торговли;

- унифицированный налог на международные операции по обмену валютой [157].

Международная конкуренция за мобильные факторы производства – труд и капитал – обусловила развитие налоговых систем многих стран в направлении переноса налогового бремени с указанных факторов производства на потребление и природные ресурсы. Вследствие этого сложились следующие тенденции в реформировании налоговых систем:

- в течение последних лет снизились ставки налога на прибыль корпораций в 90 % стран ОЭСР;

- уменьшилась степень прогрессии в налогообложении доходов физических лиц и переход в ряде стран (Болгария, Латвия, Литва, Эстония, Румыния, Словакия, Чехия) к их налогообложению по одной ставке. По единой ставке взимается налог с доходов физических лиц также в Беларуси, Грузии, Казахстане, Кыргызстане, России, Туркменистане;

- стабилизация ставок налога на добавленную стоимость во многих европейских странах и обеспечение достаточно высокого уровня налогообложения товаров, потребление которых оказывает негативное влияние на здоровье людей и окружающую среду, а также проведение «зеленых налоговых реформ», в ходе которых состоялось согласованное разновекторное изменение ставок экологических налогов и взносов в социальные фонды [61].

Налоговая система государства должна соответствовать требованиям, предъявляемым современным этапом развития экономики и общества. В случае несоблюдения этого соответствия складываются объективные предпосылки для ее реформирования.

Основные требования к формированию налоговой системы имеют вид принципов налогообложения или же принципов, на которых базируется налоговое законодательство (как, например, в

Украине). Принципы налогообложения - это комплекс устоявшихся правил, положений, которые определяют проведение налоговой политики и реализуются при построении налоговой системы с целью осуществления фискального, регулирующего назначения налогов, а также социальной их функции.

Английский экономист Адам Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) впервые сформулировал четыре основные научные принципа налогообложения:

- справедливость – равная обязанность граждан платить налоги соразмерно своим доходам;
- определенность – сумма, способ, время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику;
- удобство – взимание налога не должно причинять плателъщику неудобства по условиям места и времени;
- экономия – издержки по взиманию налогов должны быть меньше, чем сумма самих налогов [122].

Впоследствии принципы налогообложения А. Смита получили дальнейшее развитие. Они были дополнены немецким экономистом А. Вагнером принципами достаточности обложения (с точки зрения удовлетворения общественных потребностей); эластичности; надлежащего выбора источника налогообложения; правильной комбинации различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их переложения; всеобщности налогообложения [166].

Данные принципы налогообложения нашли практическую реализацию только в начале XX в. Тогда стали происходить реформы налоговых систем многих стран мира.

Между тем налоговая теория не ограничивается классическими принципами построения налоговых систем. По мере развития и совершенствования налоговых систем уточняются старые и возникают новые принципы налогообложения.

Большой вклад в развитие теории налогообложения внес американский экономист Дж. Стиглиц, лауреат Нобелевской премии по экономике 2001 г. Он много внимания уделяет практическим проблемам налогообложения - налоговому бремени, оптимальному налогообложению, налогообложению капитала и индивидуальных доходов, налоговым реформам. Он является последователем учений

А. Смита и А. Вагнера и выделяет пять принципов построения системы налогообложения:

- экономическая эффективность: налоговая система не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов;

- административная простота: административная система должна быть простой и относительно недорогой в применении;

- гибкость: налоговая система должна быть в состоянии быстро реагировать (в некоторых случаях автоматически) на изменяющиеся экономические условия;

- политическая ответственность: налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы убедить людей в том, что они платят налоги для того, чтобы политическая система была в состоянии более точно отражать их пожелания;

- справедливость: налоговая система должна быть справедливой в соответствующем подходе к отдельным индивидуумам [4].

В современной мировой практике действуют следующие принципы построения налоговых систем: всеобщность, стабильность, равнонапряженность, обязательность, социальная справедливость, определенность, удобство, однократность обложения, эффективность, нейтральность, подвижность и достаточность налогов, их самокупаемость. Однако отдельные принципы находятся в диалектическом противоречии и не могут быть реализованы одновременно и в полной мере.

Концептуальные разработки эффективного налогового механизма, максимально приближенные к потребностям и возможностям экономического базиса, служат отправной основой для выработки основных направлений реформирования действующей налоговой системы.

Таким образом, реализация налоговой реформы в отдельно взятом государстве предопределена:

- проведением активной антикризисной государственной политики с целью сглаживания цикличности и ослабления интенсивности экономических кризисов;

- соответствием роли налогов изменившимся экономическим, общественно-политическим и хозяйственным условиям развития общества;

- закономерным общественным развитием, предполагающем совершенствование налоговой системы при постоянно изменяющихся критериях ее оптимальности;

- изменением концепции налогообложения, учитывающей интересы различных слоев населения, политических кругов и теоретических школ;
- мировыми глобализационными и интеграционными процессами, способствующими гармонизации налоговых систем отдельных стран;
- соответствием налоговой системы государства основополагающим принципам ее построения.

1.2. Сущность налоговой реформы и механизм ее реализации

Сознательное движение общества к определенной цели осуществляется посредством использования различных инструментов, одним из которых является проведение различного рода реформ. Обратимся к определению сущности понятия «реформа» и вытекающему из этого определению понятия «налоговая реформа».

Изначально в политическом контексте латинский глагол *reformato* означал «возвращать в прежнее состояние» [69]. Сегодня понятие «реформа» претерпело существенные метаморфозы. Оно означает изменение в какой-либо сфере жизни, не затрагивающее функциональных основ, или преобразование, вводимое законодательным путем. Формально реформа – это нововведение любого содержания. Но, как правило, под реформой подразумевают какое-либо прогрессивное преобразование, известный шаг к лучшему [68, с. 107].

Некоторые авторы в своих работах отождествляют понятия «реформа», «усовершенствование» и «модернизация». По сути смысл этих терминов различен. Усовершенствование – это изменение, улучшающее, совершенствующее что-нибудь [84]. Это понятие связано с улучшением чего-нибудь за счет его эволюционного преобразования без кардинальной ломки оснований и принципов существования и деятельности. Чего нельзя сказать о реформе, которая зачастую связана с существенными изменениями объекта.

Зачастую изменения каких-либо элементов налоговой системы выдаются за налоговую реформу. Хотя на самом деле это является ее усовершенствованием, связанным с изменением тактики налоговой

политики, введением отдельных поправок. К таким усовершенствованиям относится и проведение так называемых налоговых маневров, целью которых является перераспределение налоговой нагрузки в пределах некоторых отраслей экономики, а также между некоторыми категориями налогоплательщиков. Например, снижение налогового бремени на хозяйственную деятельность, производство, инвестиции и увеличение его на потребление; снижение экспортных пошлин на нефть с параллельным ростом ставки налога на добычу полезных ископаемых; снижение ставок по некоторым налогам с проводимой при этом отменой льгот и расширением базы налогообложения и т. д.

Модернизация (от англ. *modern* – современный, передовой, обновлённый) – это процесс изменения чего-либо в соответствии с требованиями современности, переход к более совершенным условиям, с помощью ввода разных обновлений. С этих позиций конечная цель любой реформы – укрепление и обновление государственных основ – не всегда несёт за собой улучшение уровня жизни, сокращение государственных расходов и наоборот – увеличение доходов. И реформы в налоговой сфере – не исключение.

В экономической литературе существуют различные взгляды на сущность понятия «налоговая реформа» (табл. 1.3).

На наш взгляд, основным в определении налоговой реформы должна быть констатация изменения действующей налоговой системы в результате изменения налоговой политики государства. Факт стремления к постоянному совершенствованию определяет нестатичность функционирования налоговой системы, вызванную периодическим пересмотром методологических и концептуальных основ налоговой политики.

Государству в процессе налогового реформирования отводится ведущая роль. Ведь речь идет о коренном изменении законодательной базы, принять которое в компетенции только государственных органов.

Процесс проведения налоговой реформы можно представить следующим образом (рис. 1.2).

Предпосылки проведения налоговой реформы были нами всесторонне рассмотрены в параграфе 1.1 настоящей работы.

Необходимо также определить круг проблем, которые призвана разрешить налоговая реформа:

Подходы ученых к определению понятия «налоговая реформа»

Ученые	Определение понятия
Байбородина В. Г., Домагальская И. М., Иванина В. А., Коваленко Е. Г. [5]	Налоговая реформа – это ограниченные или радикальные преобразования налоговых отношений на основе масштабной перестройки действующей системы налогообложения и изменения механизма управления ею
Майбуров И. А., Ушак Н. В., Косов М. Е. [124]	Налоговая реформа – ограниченный во времени комплексный процесс кардинальных преобразований налоговой системы (налоговых отношений) на основе масштабной перестройки действующей системы налогообложения и изменения механизма управления ею с целью приведения ее в соответствие с новым содержанием государственной налоговой политики
Амирджанова А. Ф. [3]	Налоговая реформа является ограниченным во времени процессом, вызванным необходимостью преобразования социально-экономической политики страны и влекущим за собой кардинальные перемены в налоговой системе и налоговой политике государства
Оспанов М. Т. [87]	Налоговая реформа – полное или частичное изменение налоговых отношений в результате соответствующего переустройства существовавшей до этой налоговой системы с одновременным преобразованием прежнего механизма – системы управления налогами, которая представляет собой тоже систему, причём особую – таксономическую, состоящую из множества взаимосвязанных, образующих в целом некое единство, подсистем и первичных элементов (таксонов)
Абрамов А. П. [1]	Налоговая реформа – это протяженный во времени динамично развивающийся, многовариантный и многоцелевой процесс, осуществляющийся по двум направлениям: совершенствование собственно налогов и совершенствование налогового администрирования

- проблемы несовершенства налогового законодательства;
- проблемы в сфере администрирования налогов и сборов;
- проблемы в сфере таможенных отношений;
- проблемы, связанные с деятельностью органов налоговой милиции и др.

Что касается *целей проведения налоговой реформы*, то они могут быть различными, поскольку меняются приоритеты социально-экономической и налогово-бюджетной политики государства.

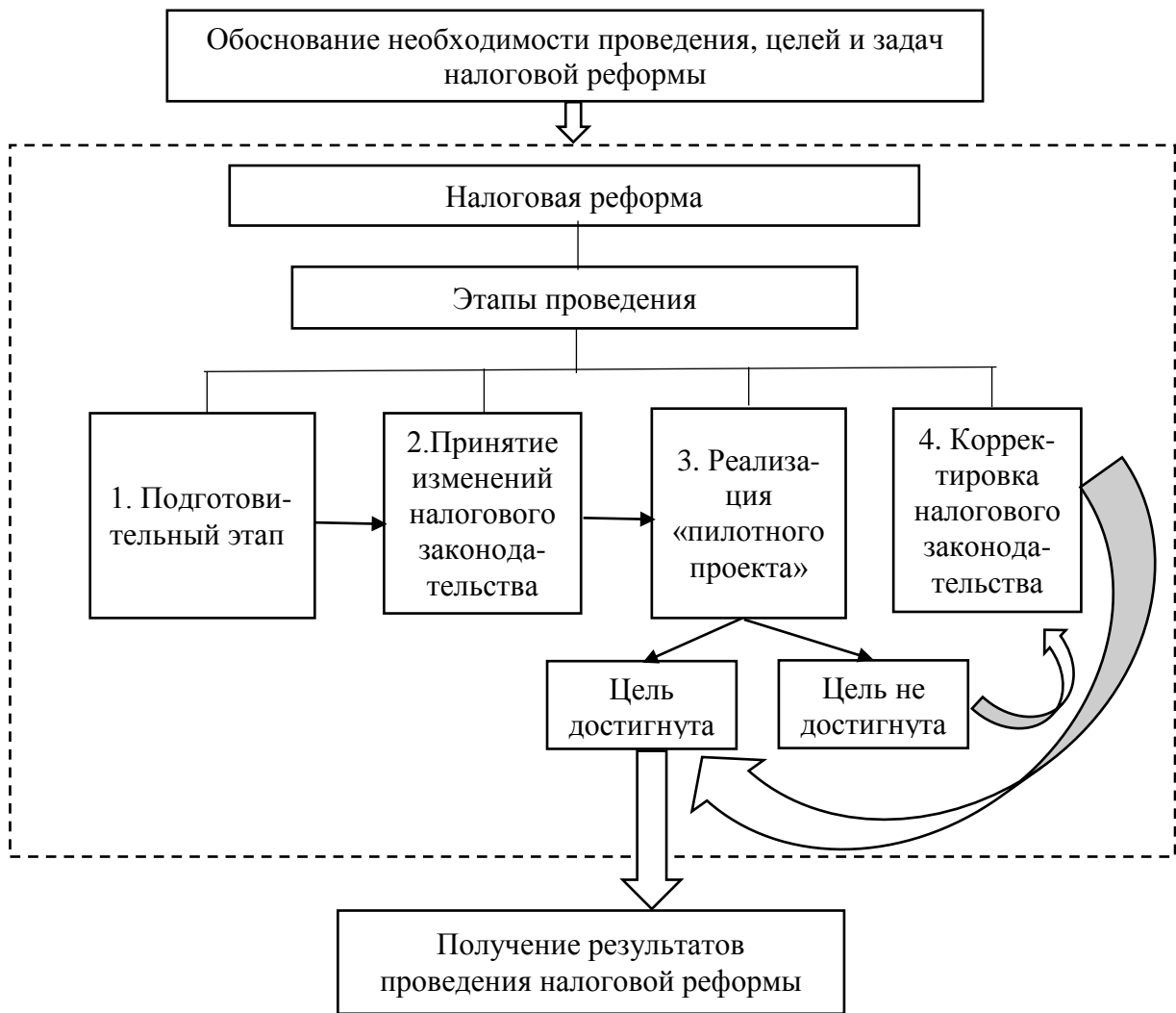


Рис. 1.2 Схема реализации налоговой реформы

Так, первая налоговая реформа была проведена римским императором Октавианом Августом в I веке до н. э. с целью увеличения государственных доходов.

За последнее время цели проведения налоговой реформы в Украине имели различную трактовку в различных политических кругах, что нашло свое отражение в разного рода концепциях, стратегиях и других документах (табл. 1.4).

Подытоживая эти данные, можно сказать, что главной целью налоговых преобразований должно стать приведение налоговой системы в соответствие с новыми потребностями социально-экономического развития страны и новым курсом налоговой политики.

Цели проведения налоговой реформы перекликаются с ее стратегическими направлениями и заданиями, которые необходимо

решить путем ее реализации. Так, согласно Концепции налоговой реформы Комитета по вопросам налоговой и таможенной политики Верховной Рады Украины ключевыми целями проводимой в стране налоговой реформы являются:

- создание уникальных фискальных условий для развития бизнеса и восстановление экономики страны;
- оздоровление инвестиционного климата;
- выведение экономики из тени;
- стабильность и предсказуемость налогового законодательства [57].

Таблица 1.4

Цели проведения налоговой реформы

Название документа	Цель проведения реформы
Концепция налоговой реформы Министерства финансов Украины [58]	Построение простой, прозрачной, справедливой налоговой системы, стимулирующей инвестиции, создающей условия для стабильного развития национальной экономики с одновременным обеспечением потребностей Государственного и местных бюджетов на покрытие приоритетных расходов
Стратегия устойчивого развития «Украина – 2020» [134]	Построение налоговой системы, которая является простой, экономически справедливой, с минимальными затратами времени на расчет и уплату налогов, создает необходимые условия для устойчивого развития национальной экономики, обеспечивает достаточное наполнение Государственного бюджета Украины и местных бюджетов
Концепция налоговой реформы общественной платформы «Новая страна» [56]	Партнерские отношения между государством и налогоплательщиками
Концепция налоговой реформы общественной организации «Ассоциация налоговых советников» [55]	Построение партнерских отношения между государством, бизнесом и гражданами

Реанимационный пакет реформ не определяет цель налоговой реформы, однако распределяет основные ее задачи по нескольким направлениям:

- для микробизнеса - содействие максимальной занятости населения;
- для малого и среднего бизнеса – содействие их дальнейшему развитию, а именно налогообложение распределенной прибыли, возможность применения кассового метода определения налоговых обязательств по НДС, перенос ответственности за уплату налогов на работника;
- для крупного бизнеса – упрощение процесса администрирования налогов, уменьшение вариативной трактовки налоговых норм, увеличение показателя рейтинга Doing Business в части оценки системы налогообложения, максимальная защита бизнеса от злоупотреблений со стороны фискальных органов;
- для монополий – внедрение прозрачных правил контроля за трансфертным ценообразованием, реформа рентного налога, усиление антимонопольного законодательства с целью недопущения случаев недобросовестной конкуренции [59].

Стратегия налоговой реформы задается набором управлений, обеспечивающих на каждом шагу подходящую институциональную трансформацию в зависимости от текущих условий и достигнутых результатов.

Проведение собственно налоговой реформы включает в себя несколько этапов: подготовительный, принятие изменений налогового законодательства, реализация «пилотного проекта» и корректировку налогового законодательства (рис. 1.2).

Подготовительный этап – это планирование реформы, в результате которого нужно определить:

- пути и способы проведения реформы;
- макроэкономические и бюджетные ограничения ее проведения;
- направления реформирования налоговой системы (касательно структуры налоговой системы, механизмов расчета налогов и/или изменения их отдельных элементов, методов администрирования и т. д.);
- этапы и сроки реализации реформы;
- объем финансовых, материально-технических и трудовых ресурсов;
- ответственных лиц (органы) за проведение реформы;

- предполагаемый эффект от ее реализации.

На подготовительном этапе также формируется общественное мнение в поддержку реформаторских идей с учетом особенностей культуры и социальной организации потенциальных налогоплательщиков. Цели реформы должны быть понятны и приняты обществом. Поэтому здесь очень важно обеспечить качественное информационное сопровождение реформы.

На втором этапе проведения реформы *вносятся изменения в налоговое законодательство* (структурная налоговая реформа) или же принимается совершенно новое налоговое законодательство (системная налоговая реформа). Так, системная или глобальная налоговая реформа была проведена в Украине дважды: в 1992 г., когда после получения страной статуса независимого самостоятельного государства пришлось создавать собственную налоговую систему; а также после принятия Налогового кодекса Украины, который был введен в действие с 1 января 2011 года.

Следующий этап реформы, по нашему мнению, является крайне необходимым и заключается в *реализации «пилотного проекта»* - экспериментального проекта, который вводится на территории нескольких населенных пунктов (зон) страны и выполняется с целью выявления потенциальных сложностей и значимых факторов, которые могут повлиять на процесс реализации налоговой реформы и на его результат.

Так, с 1998 по 2003 гг. в Украине в 16 населенных пунктах, которые участвовали в эксперименте, был введен специальный торговый патент, который давал возможность государству не контролировать результаты финансовой деятельности субъектов предпринимательства, а учитывать их индивидуальную прибыльность. Стоимость спецпатента устанавливалась органами местного самоуправления ежегодно после утверждения местного бюджета в зависимости от местонахождения пункта продажи и ассортиментного перечня товаров. При этом расчетная сумма поступлений за текущий год от субъектов предпринимательской деятельности не могла быть меньше общей суммы поступлений в бюджеты всех уровней и государственные целевые фонды от налогов и сборов, уплаченных ими за предыдущий бюджетный год с учетом уровня инфляции. Однако государство посчитало нецелесообразным продолжать данный эксперимент, переносить его условия на

субъекты хозяйствования всей страны и прекратило его в октябре 2003 г.

Таким же образом следует поступать и с реализацией налоговой реформы. Нужно отобрать несколько населенных пунктов (зон) для участия в эксперименте по апробации внедрения нововведений налогового законодательства в рамках проводимой реформы с тем, чтобы увидеть насколько она способствует достижению поставленных целей, реально просчитать полученный эффект и сравнить его с ожидаемыми результатами. При положительном результате изменения налогового законодательства можно вводить на всей территории страны. В противном случае необходимо перейти к следующему, четвертому этапу проведения налоговой реформы – *корректировке налогового законодательства* с учетом уже на практике выявленных недоработок. Порой появляется необходимость корректировки средств, методов, целей, а иной раз даже и концепции налоговой политики уже по ходу реформы. Это позволит избежать более серьезных ошибок с наименьшими затратами для бюджета.

О результативности, эффективности и качестве проведения налоговой реформы можно судить по положительной динамике показателей экономической, фискальной и социальной эффективности функционирования налоговой системы, обеспечения общественных потребностей населения.

Фактор времени – важный показатель проведения налоговой реформы. Реформа не может длиться бесконечно. Проведенные существенные преобразования и даже ломка действующей налоговой системы должны на каком-то этапе закончиться. И дальше общество анализирует полученные результаты реформы, проводит оценку их фискальной и социально-экономической значимости. Нужно время на то, чтобы получить эффект от введенных изменений. Чтобы бизнес и общество смогли воспринять изменения законодательной базы и адаптироваться к новым условиям.

Налоговая реформа тесно связана с реформами в других сферах, в частности с реформой дерегулирования, административной реформой и децентрализацией, конституционной реформой, антикоррупционной и реформой судебно-правоохранительных органов, реформой государственной службы, реформой в сфере энергетики и пенсионной реформой [9]. Поэтому успех проводимой налоговой реформы тесно связан с результатом реализации других

видов реформ в государстве, которые должны осуществляться комплексно.

В последние 20 лет появились многочисленные научные публикации, посвященные проблемам реформирования экономики, в частности – проблемам проведения налоговой реформы. Их авторы - Д. Родрик (1996 г.), О. Бланкард (1997 г.), Дж. Стиглиц (1998 г.), Г. Роланд (2000 г.) и другие – поднимали проблемы и ставили вопросы, которые и сегодня являются крайне актуальными. Почему реформы часто откладываются, несмотря на достигнутое в обществе согласие о необходимости их осуществления? Следует ли уповать на «шоковую терапию» или придерживаться градуалистской стратегии? Какова должна быть последовательность реформенных мероприятий? Является ли закономерным падение производства на первом этапе реформ? Следует ли проводить реформы, преодолевая сопротивление значительной части или даже большинства населения, либо целесообразно добиваться всеобщей поддержки [101]?

Решение этих проблем во многом определяется спецификой экономического, политического, культурного и социального развития государства, в котором проводится реформа. Поэтому необходим детальный анализ опыта налогового реформирования в различных странах. Достижения и неудачи проведенных реформ должны получать теоретическое объяснение, которое поможет избежать ошибок в будущем.

1.3. Налоговая реформа как инструмент налогово-бюджетной политики государства

Циклическое развитие экономики приводит к колебанию основных макроэкономических показателей – уровня занятости, инфляции, ВВП, государственного долга, валютного курса и др. Это неблагоприятно сказывается на предпринимательской и инвестиционной активности, уровне жизни населения. Государственное воздействие на экономику способно существенно повлиять на ход экономического цикла, меняя экономическую динамику: глубину и частоту кризисов, продолжительность фаз цикла и соотношение между ними. Для смягчения негатива, который проявляется при наступлении фазы спада и депрессии, государство использует инструменты антициклической или стабилизационной

политики. К ним относятся денежно-кредитная (или монетарная) и бюджетно-налоговая (или фискальная) политики.

В зависимости от того, что является причинами циклических колебаний в экономике, в экономической теории различают два основных подхода антициклического регулирования:

- неокейнсианский, основанный на приоритетах использования инструментов налогово-бюджетной политики и регулировании совокупного спроса;

- неоконсервативный, который ставит во главу угла регулирование совокупного предложения и делает упор на использовании инструментов кредитно-денежной политики.

Меры налогово-бюджетной и кредитно-денежной политики предпринимаются параллельно и дополняют друг друга.

Налоговая политика государства является основой формирования налоговой системы и реализуется через ее функционирование. Она характеризует деятельность государства в области установления, правового регламентирования и организации взимания налогов, сборов и других платежей в бюджет. Налоговая политика является частью социально-экономической политики государства и направлена на реализацию целей общества, а именно на обеспечение государства финансовыми ресурсами, повышение благосостояния народа, инвестиционной и инновационной активности субъектов предпринимательской деятельности, уровня занятости населения, стимулирование развития экономики. Эти цели приводят к установлению уровня налоговой нагрузки, базы налогообложения, определенного соотношения между прямым и косвенным налогообложением, сферами производства и потребления и т. д. Основными инструментами осуществления налоговой политики являются налоговые регуляторы, которые используются посредством проведения налоговых реформ и изменения законодательной базы. К ним относятся устанавливаемые виды налогов и платежей, их структура, объекты обложения, субъекты платежей, источники налогов, ставки, льготы, санкции, сроки взимания, способы внесения и др. То есть отдельные элементы налогов, которые подвергаются изменениям в процессе реформирования, являются инструментами проводимой государством налоговой политики.

В зависимости от целей, на реализацию которых направлена налоговая политика, можно выделить три ее модели: политику

максимальных налогов, политику экономического развития и политику разумных налогов [75].

Политика максимальных налогов характеризуется расширением числа налогов и их базы, повышением ставок, отменой льгот. Она применяется для наполнения бюджета как правило в период кризисов и военных действий. Упор делается на реализацию фискальной функции налогов.

В экономически развитых странах политика максимальных налогов (проводимая также и в мирное время) сопровождается увеличением государственных расходов на социальную поддержку населения.

Однако в мировой практике есть исключения. В 1979 г. премьер-министр Великобритании Маргарет Тэтчер в условиях военных действий снижает налоги и проводит реформы, спасшие Англию от банкротства. Тэтчеризм становится новым научным термином теории либеральной экономики в мире.

Политика экономического развития проводится государством с целью стимулирования деловой активности, внедрения инноваций и привлечения инвестиций. Она характеризуется снижением налоговой нагрузки и увеличением государственных расходов, введением системы дифференцированного налогообложения разных отраслей производства. Как правило, такая политика проводится в период экономического спада, чтобы предотвратить наступление кризиса.

Согласно неокейнсианскому учению, снижение налоговых ставок, налоговая поддержка инвестиционных программ приводит к стимулированию совокупного спроса, а в конечном счете - и производства. В результате увеличивается масса налоговых поступлений в бюджет, возникающая в связи с ростом реализации продукции (рис. 1.3).

Цель кредитно-денежной политики в этот период – оживление экономики, которое достигается за счет выдачи кредитов по низким процентным ставкам.

Так, одной из составляющих «экономического чуда» в Южной Корее (60-е годы XX в. – первая половина 70-х гг.), Германии (50-е гг. XX в.), Японии (1955-1973 гг.), которая способствовала мощному рывку в экономическом развитии этих государств и превращении их в одни из наиболее индустриально развитых стран мира, является проведение налоговой реформы и использование таких инструментов

как налоговые льготы, снижение налоговых ставок, сокращение уровня налоговой нагрузки на бизнес и т. д.

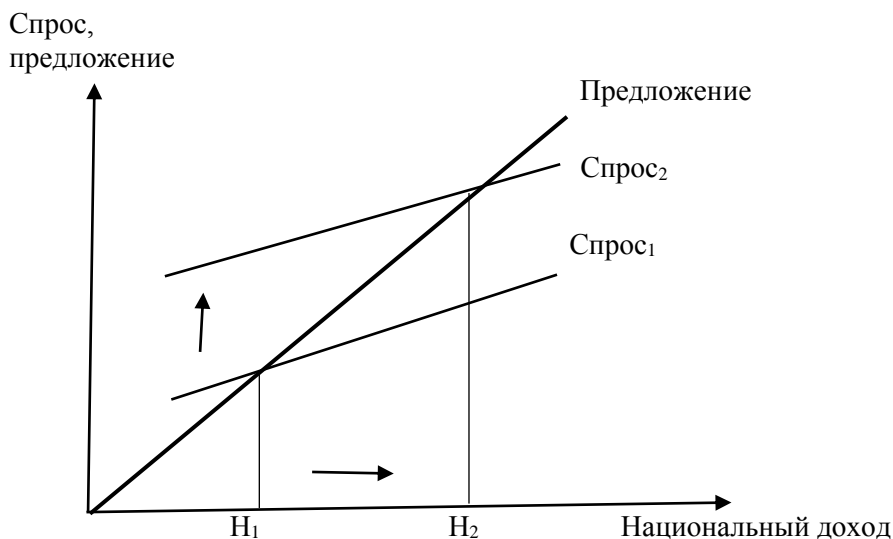


Рис. 1.3 Реализация государственной политики стимулирования деловой активности

Следует учесть, что разные отрасли экономики по-разному ведут себя в фазе спада. Особенно страдают инвестиционные отрасли и отрасли, производящие потребительские товары длительного пользования, т. к. они обладают низкой эластичностью спроса. Поэтому при проведении налоговой политики в этот период нужно максимальную государственную поддержку оказать именно этим отраслям путем предоставления налоговых льгот, дифференциации ставок отдельных налогов, реструктуризации налогового долга и пр. А вот отрасли, производящие потребительские товары кратковременного пользования, реагируют на спад меньше.

При стабильном экономическом росте государством проводится *политика разумных налогов*, направленная на установление умеренной налоговой нагрузки. Это позволяет сочетать рост экономики с определенным уровнем расходов на социальную сферу.

Государственная налогово-бюджетная политика этого периода, по неокейнсианской теории, характеризуется повышением налоговых ставок и расширением базы налогообложения, сокращением государственных расходов. Подобные действия сокращают массу свободных денежных средств в обращении, что, в свою очередь, уменьшает спрос потребителей на товары и, в результате, несколько

сдерживает деловую активность предпринимательства (рис. 1.4). Однако при этом налоги выполняют не только фискальную, но и регулирующую функцию. Наполнение бюджета за счет налогов – не самоцель. Политика сдерживания деловой активности, проводимая государством, направлена на предотвращение «перегрева» экономики.

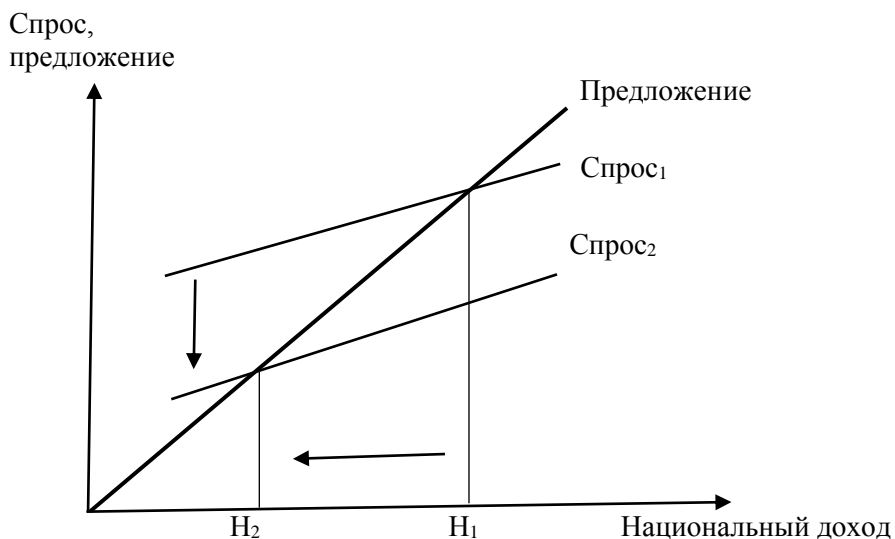


Рис. 1.4 Реализация государственной политики сдерживания деловой активности

Кредитно-денежная политика проводит политику «дорогих денег» через повышение процентных ставок по ссудам, сокращение кредитных ресурсов банков.

Исследуя поведение государства в различных фазах экономического цикла, мы пришли к выводу, что оно не учитывает одну очень важную особенность: в одно и то же время производители и потребители могут находиться в разных фазах одного и того же цикла. Это связано с запаздыванием реагирования производителей на рост потребительских расходов из-за слабой мобильности производственных мощностей. Или, наоборот, превышение предложения над спросом из-за перепроизводства товаров. Поэтому государство через свою бюджетно-налоговую и кредитно-денежную политику должно по-разному стимулировать (сдерживать) производителей и потребителей в одном временном периоде.

Сегодня рыночная экономика, растущая конкуренция позволяют максимально сблизить этот разрыв между фазами в одном

экономическом цикле. Налоговой политике при этом отводится ведущая роль, которую она реализует через налоговые реформы.

Государственное регулирование доходов бюджета возможно посредством использования рычагов дискреционной (гибкой) и недискреционной (автоматической) налогово-бюджетной политики.

Дискреционная налогово-бюджетная политика - это сознательное целенаправленное манипулирование законодательной властью налогообложением и государственными расходами с целью воздействия на уровень экономической активности. Она проводится в любой фазе экономического цикла и оказывает влияние на изменения объемов производства, занятости, уровня цен и ускорение экономического роста. Все эти меры оказывают воздействие как на совокупный спрос, так и на совокупное предложение [141].

Таким образом, манипулируя налоговыми ставками, количеством и видами налогов, базой налогообложения государство непосредственно воздействует на поступления в бюджет. В фазе спада дискреционная стимулирующая налогово-бюджетная политика может как увеличивать государственные расходы, так и снижать налоги. А в фазе подъема, наоборот, действует дискреционная сдерживающая налогово-бюджетная политика, которая предполагает снижение государственных расходов и/или рост ставок налогов. В результате проводятся налоговые реформы, направленные на решение проблем каждой фазы экономического цикла.

В то же время существует и ряд недостатков, присущих налогово-бюджетной политике, проводимой государством (табл. 1.5) [2].

Экономисты по-разному относятся к проведению государственной антициклической политики. При наличии больших административных и функциональных разрывов некоторые из них считают ее бесполезной или даже вредной. Меры, предпринимаемые правительством, не успевают за изменениями в экономике, что не приводит к достижению желаемого эффекта. Однако всегда нужно помнить, что антикризисная политика государства не снимает сложные проблемы цикличности развития, но воздействие ее на разных фазах цикла, особенно в период кризиса, направлено на стабилизацию экономики в целом.

Учет фактора времени делает дискреционную налогово-бюджетную политику несовершенной. Этого недостатка лишена недискреционная налогово-бюджетная политика, основанная на

автоматических изменениях в уровне налоговых поступлений, независимых от принятия решений правительством. Она является результатом действия встроенных стабилизаторов - экономических механизмов, которые действуют как ограничители колебаний в экономике автоматически и без промедления, без принятия специальных решений. В налоговой системе к разряду встроенных стабилизатором относят прогрессивное налогообложение. С ростом производства реализация товаров увеличивается, что приводит к увеличению налоговых поступлений в бюджет. И наоборот, спад производства приводит к их сокращению. При этом поступление налогов в бюджет увеличивается (уменьшается) автоматически, т. к. налоговые ставки установлены законодательно и государством в данном временном периоде не изменялись.

Таблица 1.5

Недостатки налогово-бюджетной политики государства

Недостаток	Содержание
Разрыв восприятия	Требуется некоторое время, чтобы осознать на какой стадии цикла находится экономика и какую налоговую политику необходимо проводить
Административный разрыв	Наличие длительного промежутка времени между возникновением необходимости в проведении налоговой реформы и ее действительным осуществлением через принятие соответствующих документов (внутренний лаг)
Функциональный разрыв	Существование большого временного интервала между проведением налоговой реформы и временем завершения ее основного действия на экономику (внешний лаг)
Популизм	Политика экономического развития и политика разумных налогов находит большую поддержку среди населения и предпринимателей, что зачастую, вопреки здравому смыслу, заставляет политиков прибегать к мерам стимулирующей политики, особенно перед выборами

Встроенные стабилизаторы также автоматически регулируют налоговое бремя в стране. В период спадов оно уменьшается, потому что при прогрессивном налогообложении меньший доход субъекта будет облагаться более низкой ставкой налога. Происходит налоговое

стимулирование деловой активности. А в период «перегрева» экономики, наоборот, увеличивается, что оказывает сдерживающее воздействие на экономику. Однако они тоже не могут полностью предотвратить нежелательные колебания совокупного спроса, а лишь уменьшают размах этих колебаний примерно на 1/3, оказывают стабилизирующее воздействие на экономику и дополняют мероприятия дискреционного характера.

Можно сказать, что таким же образом действует и пропорциональное налогообложение. Только эффект от его действия будет менее ощутимым, чем от прогрессивных налоговых ставок.

Однако, говоря о реформировании, нужно учитывать, что основой налоговых реформ является проведение именно дискреционной налогово-бюджетной политики, которая призвана сознательно изменить параметры действующей налоговой системы государства.

В любом случае смена целей налоговой политики, зависящих от фазы цикла, в которой находится экономика государства, сопровождается налоговым реформированием. При этом установлению величины налогового бремени на экономику и субъектов хозяйствования отводится одна из определяющих ролей.

Усиление стимулирующего влияния налоговой политики на развитие экономики при одновременном выполнении налоговой системой фискальной функции является одним из приоритетных направлений экономической политики на ближайшие годы, а конкурентоспособность системы налогообложения - ключевым принципом построения конкурентоспособного международного финансового пространства. В рыночных условиях налоги являются важнейшим источником наполнения бюджета страны и финансирования его расходной части. Однако чрезмерная налоговая нагрузка на экономику в целом и на субъектов предпринимательской деятельности в частности делает ее инструментом сдерживания предпринимательской активности, препятствием привлечения инвестиций.

Фискальное влияние налоговой системы на экономику страны и уровень предпринимательской активности субъектов хозяйствования можно определить через показатель налоговой нагрузки. Налоговая нагрузка - это обобщающий показатель, характеризующий часть прибыли физических и юридических лиц, которая перераспределяется через государственный бюджет.

При определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки на экономику, мы пришли к выводу, что в последние годы его величина колебалась на уровне 32-37 % ВВП (табл. 1.6). К тому же, ВВП рос более высокими темпами, чем налоговая нагрузка в стране.

Таблица 1.6

Динамика налоговой нагрузки в Украине в 2007 - 2015 гг. [96, 97]

Показатели	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВВП (номинальный), млрд. грн.	720,7	948,1	913,3	1082,6	1316,6	1408,9	1454,9	1566,7	1979,5
Темп роста (уменьшения) ВВП, в % к предыдущему году	-	131,5	96,3	118,5	121,6	107,0	103,3	107,7	126,3
Налоговые поступления в сводный бюджет Украины, млрд. грн.	161,3	227,2	208,1	234,5	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6
Страховые взносы, млрд. грн.	73,3	100,0	97,6	119,3	150,2	156,1	166,9	165,9	169,8
Налоговая нагрузка, %	32,5	34,5	33,5	32,7	36,8	36,7	35,8	34,0	34,2
Темп роста (уменьшения) налоговой нагрузки, в % к предыдущему году	-	106,2	97,1	97,6	112,5	99,7	97,5	95,0	100,6

За рассматриваемый период налоговая политика правительства несколько раз изменяла свою направленность и чередовала стимулирующие и сдерживающие элементы для достижения стабильности в экономической жизни. Так, мировой экономический кризис 2008 г., который существенно затронул и Украину, заставил наше правительство повысить уровень налогового давления в стране на 6,2 % (реализация политики максимальных налогов) (табл. 1.6). Первый год функционирования налоговой системы после принятия Налогового кодекса Украины охарактеризовался увеличением налоговой нагрузки на 12,5 %, что связано с ликвидацией значительного числа «брешей» в налоговом законодательстве, позволяющих избегать уплаты налогов, и расширением базы налогообложения. Итоги 2015 года также свидетельствуют об увеличении налогового давления, одной из основных причин которого является необходимость финансирования проведения антитеррористической операции на востоке Украины. Все остальное

время в государстве проводилась налоговая политика, направленная на экономическое развитие.

По сравнению с развитыми странами мира, уровень налогового бремени украинской экономики не является достаточно высоким. В странах Евросоюза он составляет в среднем около 41 % ВВП, хотя и распределяется крайне неравномерно: на шведских налогоплательщиков большая налоговая нагрузка - 51,2 % ВВП, а самое низкое налоговое давление в Литве (28,7 %), Латвии (29, 1 %) и Словакии (30,6 %) [78]. В США и Японии уровень налоговой нагрузки составляет примерно 30 % ВВП.

По разным оценкам специалистов, налоговое давление на экономику Украины за время независимости колебалось от 30 % до 50 %. В условиях командно-административной экономики, когда в стране функционировала система централизованных финансов, предприятия отчисляли из прибыли около 80 %.

Разнообразие подходов к определению уровня налогового бремени ставит вопрос о существовании «золотой середины», которой следует придерживаться, устанавливая уровень налоговой нагрузки в стране. Специалистами Центра международных и сравнительных исследований предельный уровень налогового бремени оценивается в 40 %. Считается, что превышение этого показателя может привести к снижению инвестиционной активности в производственной сфере.

Чрезмерное налоговое бремя способствует возникновению ситуации, когда плательщик захочет перенести его часть на других субъектов или избежать уплаты налогов. По оценкам австрийского экономиста Фридриха Шнейдера, в благополучных странах Евросоюза доля теневой экономики постоянно возрастает. В Скандинавских странах она составляет 10-18 % от реального ВВП, в Средиземноморье – 20-25 %, в бывших странах соцлагеря – 36-39 %, а в Украине - вообще 57 % [29]. Поэтому перед правительствами постоянно стоит дилемма: увеличить налоговое давление (как компенсацию развития теневого сектора) или установить оптимальную налоговую нагрузку (стимулировать экономику). Для достижения определенной цели в краткосрочном периоде в большинстве случаев применяется стратегия увеличения давления при декларировании оптимизации налоговой нагрузки.

Украина не единственная страна в мире, которая сталкивается с проблемами теневых капиталов и доходов. По оценкам

международной Организации экономического сотрудничества и развития, при общем экономическом росте в мире за последние годы в среднем на 3,5 %, теннизация экономики увеличивалась ежегодно на 6,2%. Межправительственная организация, занимающаяся разработкой финансовых мер борьбы с «отмыванием» денег (FATF), оценивает реальные объемы теневой экономики в высокоразвитых странах на уровне 17 % ВВП, в развивающихся странах – 40 %, в странах с переходной экономикой - более 20 % ВВП. По заключению зарубежных экспертов, в Украине более половины полученных доходов находится в теневом секторе, и она относится к странам с наиболее тенезированной экономикой.

В мире критической считается теннизация экономики на уровне 23-30 % ВВП, а достаточно приемлемой - 10-15 %. Таким образом, Украина является государством, в котором сложился неблагоприятный налоговый климат, что приводит к существованию крайне большого теневого сектора экономики.

Налоговая нагрузка является одним из определяющих факторов налогового климата в стране. Налоговый климат в любом государстве является обязательной составляющей жизнедеятельности предприятия, независимо от того, в какой отрасли экономики оно работает.

По данным специалистов Европейской бизнес ассоциации, налоговый индекс Украины за апрель 2014 – апрель 2015 гг. показал значительное ухудшение ситуации в системе налогообложения страны. Он составил 2,25 балла из 5 возможных. Хуже было только в 2011 году, когда налоговый индекс был на уровне 1,9 балла [82].

Методология расчета налогового индекса построена на оценке четырех основных показателей, характеризующих действующую налоговую систему: качество налогового законодательства, отягощенность администрирования налогов, степень фискального давления и качество обслуживания налогоплательщиков.

Эксперты констатируют негативное качество налогового законодательства, которое не отвечает экономическим реалиям, не способствует привлечению новых инвестиций. Перманентные правки Налогового кодекса неоднозначны и непрогнозируемы, часто не учитывают интересы не только бизнеса, но и государства. Изменения законодательной базы зачастую приводят к увеличению документооборота, усложняют налоговое администрирование.

Из вышеизложенного можно сделать вывод об использовании налоговой реформы в качестве эффективного инструмента реализации налогово-бюджетной политики государства. Проведение налоговой реформы может стимулировать или сдерживать деловую активность субъектов хозяйствования, изменять налоговое бремя в экономике, решать проблемы занятости населения, привлечения инвестиций, внедрения инноваций и т. д. Обоснованность, установление необходимости и выбор правильных целей налоговой реформы с учетом фактора времени и фазы цикла, в которой находится экономика государства, - залог успешности и максимальной эффективности ее проведения.