



Лунина И.А., д-р экон. наук

зав. отделом финансового и бюджетного прогнозирования Института экономического прогнозирования НАН Украины

КЛЮЧЕВЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ УКРАИНЫ В 1998–2001 ГОДАХ

Успехи в экономическом развитии страны, достигнутые в последние годы, связаны в определенной степени с проводившейся налоговой политикой. К числу положительных изменений в налоговой системе Украины следует, в частности, отнести отмену двух обязательных платежей в бюджет: сборов в инновационный (с 01.01.2001 г.) и дорожный (с 01.01.2000 г.) фонды. Их отмена окажет положительное влияние на экономический рост, поскольку означает отказ от платежей, для которых базой налогообложения служил показатель реализованной продукции. А это приводило к серьезным различиям в налоговой нагрузке на предприятия различных отраслей. Негативное влияние налога на реализацию можно хорошо видеть из приведенных в табл. 1 данных.

Таблица 1

Выплаты в дорожный и инновационный фонды,
1998–1999 гг., % ВВП соответствующей отрасли

Отрасль	1998		1999	
	Начислено	Уплачено	Начислено	Уплачено
Промышленность	5,2	2,5	4,7	4,3
Черная металлургия	10,6	5,4	5,5	6,8
Легкая промышленность	1,9	1,2	2,0	1,4
Пищевая промышленность	2,7	2,0	2,8	2,1
Сельское хозяйство	3,5	0,6	0,2	0,2
Транспорт	3,7	2,1	3,4	2,2
Связь	3,3	3,1	3,4	3,3

Источник: рассчитано по данным Госкомстата Украины.

Так, в 1998 г. объем начисленных платежей в эти фонды в целом по промышленности равнялся 5,2 % ВВП отрасли. При этом в черной металлургии этот показатель составлял 10,6 % ВВП отрасли, а в легкой промышленности – менее 2 процентов. В 1999 г. наблюдалась сходная ситуация. В металлургической промышленности объемы начисленных платежей уменьшились благодаря проведению экономического эксперимента, участники которого с 01.07.1999 г. платили сбор в Государственный инновационный фонд в половинном размере и освобождались от сборов на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего назначения. За 2000 г. такие расчеты выполнить невозможно из-за изменения форм статистической отчетности.

Как видим, использование показателя реализованной продукции приводило к нарушению принципа нейтральности налогообложения и необоснованному увеличению налоговой нагрузки на предприятия ряда отраслей. Поэтому отказ от таких платежей – реальный шаг по оказанию государственной поддержки предприятиям и созданию более справедливой и прозрачной налоговой системы.

В последнее время экономистами и политиками широко обсуждается идея замены НДС налогом на реализацию. Наши исследования показывают, что это приведет к разрушению налоговой системы страны, поскольку:



- с одной стороны, снизятся платежи в бюджет предприятий высококоррентбельных отраслей с одновременным перераспределением доходов в пользу их собственников,
- с другой стороны – для обеспечения нормальных условий работы предприятий перерабатывающих отраслей потребуется введение специальных индивидуальных условий налогообложения, как это собственно и было сделано для предприятий горно-металлургического комплекса.

Переходя к существующим бюджетным проблемам, хотелось бы подчеркнуть, что их обострение не сводится только к различиям запланированных и фактических показателей по отдельным позициям (в том числе в результате ревальвации валютного курса или недополучения средств от приватизации). Самой важной проблемой, на наш взгляд является серьезное, если не сказать катастрофическое, ухудшение ситуации с бюджетными доходами.

Доходы бюджетов Украины снизились с 28,2 % ВВП в 1998 г. до примерно 27 % ВВП в 2001 г., т.е. на первый взгляд, изменились незначительно. Но эти данные фактически скрывают реальное положение вещей, поскольку доходы бюджетов разных лет несопоставимы. С 2000 года в бюджет включены собственные средства бюджетных учреждений и исключены некоторые социальные фонды. Приведя доходы разных лет привести к сопоставимому виду (табл. 2), можно увидеть, что в 2001 г. они упали до 22,7 % ВВП, хотя еще в 1998 г. достигали 27,3 % ВВП. И что особенно важно – неуклонно снижается уровень налоговых поступлений: до 18,2 % ВВП в 2001 г. по сравнению с 21,3 % ВВП в 1998 году. Снижение на 3,1 % ВВП, т.е. величину, которая соответствует примерно 90 % поступлений подоходного налога с граждан в 1998 году.

Таблица 2

Доходы бюджетов Украины, 1998–2001 гг., % ВВП

	1998	1999	2000	2001 предвар.
ВВП, млрд. грн.	102,6	130,4	170,1	201,9
Налоговые поступления, всего	21,3	19,3	18,4	18,2
Налог на прибыль предприятий	5,8	4,9	4,5	4,1
Подоходный налог с граждан	3,5	3,4	3,8	4,3
Налог на добавленную стоимость	7,3	6,4	5,6	5,1
Неналоговые доходы**	2,1	2,0	2,9	3,7
Государственные целевые фонды**	3,9	2,6	1,7	0,5
Всего доходов**	27,3	24,2	23,1	22,7

** Доходы бюджетов разных лет приведены к сопоставимому виду: неналоговые доходы не включают доходы от приватизации и собственные поступления бюджетных учреждений, доходы государственных целевых фондов не включают сборы в фонд занятости и фонд социального страхования.

Источник: рассчитано по данным Министерства финансов Украины и Госкомстата Украины.

В наибольшей степени снизились поступления (в % к ВВП) налога на добавленную стоимость: до 5,1 % в 2001 г. по сравнению с 7,3 % ВВП в 1998 году. В результате существенно снизилась эффективная ставка НДС (отношение доходов бюджета от НДС к конечному потреблению домашних хозяйств) и его продуктивность (отношение эффективной ставки налога к стандартной). При стандартной ставке НДС в 20 % эффективная ставка составила в 1998 г. 12,8 %, а по итогам 9 месяцев 2001 г. – 9,0 %, хотя в 1996 г. превышало 14 процентов. Продуктивность налога в 2001 г. упала до 45 % по сравнению с 71,8 % в 1996 году.

Тенденция снижения уровня бюджетных доходов возможно и не выглядела бы столь катастрофичной, если бы означала одинаковое снижение налоговой нагрузки для всех субъектов хозяйствования. Однако, за низким уровнем бюджетных поступлений стоят:



во-первых, льготные режимы и специальные условия налогообложения для отдельных предприятий, отраслей экономики или регионов страны. Только в 2000 г. было принято более 20 законов, предоставляющих различные льготы. В 2001 г. сумма налоговых льгот для специальных (свободных) экономических зон и территорий со специальным режимом инвестиционной деятельности превысила 500 млн. грн.;

во-вторых, систематические списания налоговых задолженностей. Как известно, в Законе Украины от 05.06.1997 г. “О списании и реструктуризации налоговой задолженности плательщиков налогов по состоянию на 31 марта 1997 года” подчеркивалось, что это разовая акция. Тогда было списано и реструктуризировано около 5,4 млрд. гривень. Однако, с тех пор было принято минимум 10 законодательных актов, предусматривающих списание и реструктуризацию задолженности предприятий по налогам и обязательным платежам. В частности, в соответствии с Законом Украины от 21.12.2000 г. “О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетом и целевыми фондами” по данным Государственной налоговой администрации Украины списано 14,9 млрд. грн. и предоставлена рассрочка по платежам на сумму 4,8 млрд. грн. (по состоянию на 1 ноября 2001 г.).

Такая практика привела к падению налоговой дисциплины и ухудшению экономического климата в стране. Вряд ли можно рассчитывать на устойчивый сбор налогов, систематически наказывая добросовестных налогоплательщиков и поддерживая должников. В таких условиях накопление налоговой задолженности становится элементом **“рационального поведения”** предприятий. Систематические списания задолженностей перед бюджетом при отсутствии эффективной работоспособной процедуры банкротства позволяют многим предприятиям сохранять свою деятельность, но скрывать доходы.

Проблема списания налоговых долгов имеет и другой аспект. Наличие таких долгов означает:

- **с точки зрения предприятия** – возможность использовать государственные средства на финансирование собственной деятельности, (использование этих средств полностью выпадает из сферы государственного контроля)
- **но с точки зрения государства** – дополнительные фактические государственные расходы на экономику.

Если посчитать такие дополнительные расходы за 1998–2001 гг. (с учетом долгов предприятий по иностранным кредитам под гарантию правительства), то получаем сумму непрямого государственного финансирования экономики, которая, по нашим оценкам, достигает примерно 34 млрд. гривень.

За этот же период прямые бюджетные расходы на экономику (без финансирования дорог общего пользования) составили 27,5 млрд. грн. . Как видим косвенное финансирование экономики на треть превышает прямые расходы бюджета (рис. 1). Заметим, что эти суммы никто не утверждал и не оценивал их эффективность.

За последние 4 года расходы бюджетов Украины на экономику составляли, по нашим расчетам, в среднем за год 4,6 % ВВП, а косвенные расходы – 5,8 % ВВП, в сумме – (по минимальным оценкам) 10,5 % ВВП. В 1989 г. расходы на экономику составляли 12,7 % ВВП, т.е. с тех пор снизились (в % к ВВП) менее, чем на 20 процентов. И это без учета налоговых льгот, которые требуют специального анализа.

С конца 1999 г. в Украине действуют правовые норма, которые фактически создают заинтересованность налогоплательщиков в накоплении задолженности перед бюджетом (см. Постановление Кабинета Министров Украины от 07.12.1999 г. № 2215 “О некоторых вопросах возмещения сумм налога на добавленную стоимость и упорядочения расчетов с бюджетом”, а после его отмены – Постановление Кабинета министров Украины от 26.09.2001 г. № 1270 “Об упорядочении возмещения налога на добавленную стоимость и расчетов с бюджетом”).

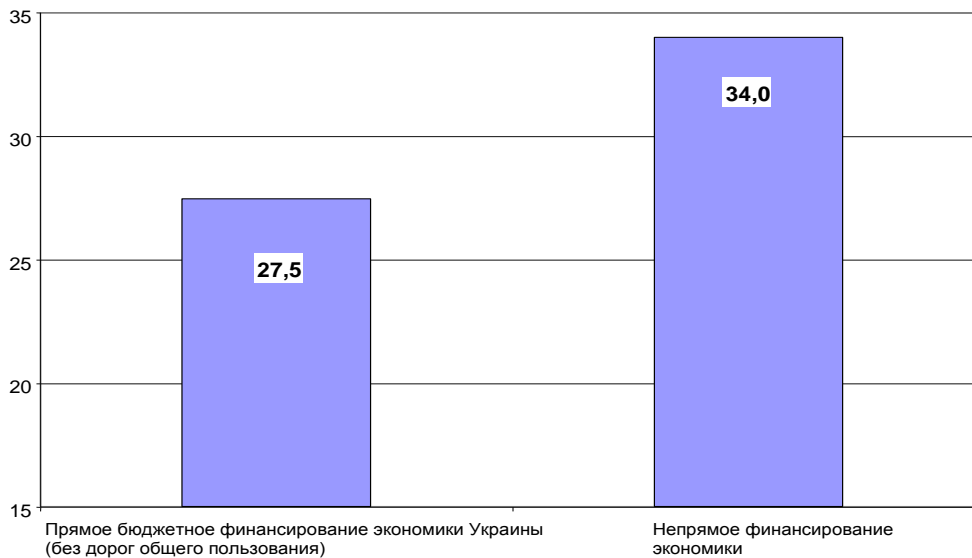


Рис. 1. Прямое и непрямое финансирование экономики Украины, 1998–2001 гг., млрд. грн.

Порядок бюджетного возмещения НДС, утвержденный указанными постановлениями, предусматривает, что возмещение сумм налога в части, которая подлежит зачислению на текущий счет налогоплательщика, может проводиться в счет погашения:

- задолженности кредитора (кредиторов) налогоплательщика по платежам в государственный бюджет;
- кредитов под гарантию правительства и бюджетных кредитов, предоставленных налогоплательщику или его кредитору (кредиторам) и не уплаченных на дату проведения возмещения.

Это означает, что возможность получить бюджетное возмещение положительной разницы между кредитом и обязательствами по НДС существует в настоящее время не только у самого налогоплательщика, но и у любого третьего лица, должником которого является данный налогоплательщик. Поэтому неудивительно, что значительные суммы НДС предъявляются к возмещению не экспортерами, а различного рода посредническими фирмами. Кроме того, в соответствии с положениями закона об НДС для получения права регистрации в качестве плательщика данного налога (а следовательно, права выписки налоговых накладных другим субъектам, которые дают последним право на возмещение НДС) достаточно, например, ввозить товары на таможенную территорию или осуществлять торговлю за наличные средства (независимо от объемов налогооблагаемых операций). Это привело к тому, что в 2001 г. основными заявителями на возмещение НДС (после предприятий горно-металлургического комплекса) были предприятия оптовой и розничной торговли. Таким образом, к числу важнейших причин стремительного роста бюджетной задолженности по возмещению НДС следует отнести недостатки действующих правовых норм, которые создали благоприятные условия для злоупотреблений в этой сфере.

Говоря о проблеме бюджетных доходов необходимо обратить внимание и на то, что в 1998–2000 гг. часть налогов и других обязательных платежей фактически была вынесена из бюджета.

- В 1999 г. в соответствии с Законом Украины “О Государственном бюджете Украины на 1999 год” (статьи 42, 43, 45) был проведен внебюджетный зачет недоимки предприятий по платежам в бюджет в счет оплаты энергоносителей, льгот и



субсидий населению (т.е. оплаты услуг предприятий ЖКХ), финансирования угледобывающих предприятий, вооруженных сил Украины, Службы Безопасности Украины, других военных формирований, министерства внутренних дел. Такие не включенные в бюджет доходы в 1999 г. составили 4,8 млрд. грн. или почти 3,7 % ВВП.

• В 2000 г. в соответствии с Законом Украины “О Государственном бюджете Украины на 2000 год” (статья 60) налоговая задолженность предприятий, являющихся производителями и поставщиками энергоресурсов, услуг водоснабжения, а также предприятий жилищно-коммунального хозяйства, была направлена на погашение задолженности бюджетных учреждений за электро- и тепловую энергию, природный газ, оплату услуг водоснабжения и предприятий ЖКХ. Доходы по статье 60 составили более 7,5 млрд. грн. или превысили 4,4 % ВВП.

• С 1998 г. часть налога на добавленную стоимость (согласно Закона об НДС, статья 7) используется на выплату дотаций предприятиям сельского хозяйства. Эта норма будет действовать до 01.01.2004 г. (в соответствии с Законом Украины “О стимулировании развития сельского хозяйства на период 2001–2004 годов”). Указанные законы предусматривают, что суммы НДС, которые должны были бы заплатить в бюджет предприятия по переработке молока и молочной продукции, мяса и мясопродуктов, а также сельскохозяйственные предприятия (за продаваемые ими молоко, скот, птицу, шерсть, молочные и мясные продукты собственного производства) остаются в их распоряжении. По данным Государственной налоговой администрации Украины доходы от НДС, которые были использованы на поддержку предприятий животноводства и выплату дотаций сельскохозяйственным товаропроизводителям, составили: в 1998 г. – 141 млн. грн.; в 1999 г. – 204,4 млн. грн.; в 2000 г. – 402,2 млн. грн.; в 2001 г. – 779,6 млн. гривен.

Проблема налоговых неплатежей может быть рассмотрена еще под одним углом зрения. Современное законодательство не только стимулирует предприятия к накоплению задолженности, но и создает законодательную основу для проведения взаимозачетов и давление в этом вопросе со стороны местных органов власти.

В Украине действует ряд законодательных актов, прямо устанавливающих конкретный уровень бюджетных расходов в процентах к ВВП (табл. 3). Более 25 законов предусматривают предоставление льгот и компенсаций различным категориям населения. Только на образование, здравоохранение, оборону, науку, культуру необходимы средства, объем которых (без льгот и субсидий) равен всему бюджету 2001 года. Но нужно еще финансировать государственное управление, правоохранительную деятельность и судебную систему, обслуживать государственные долги, финансировать Чернобыль и экономику.

Таблица 3

Бюджетные расходы согласно действующему законодательству

	% ВВП
Закон Украины “Об образовании” от 23.05.1991 г.	7,0
Закон Украины “Об обороне” от 05.10.2000 г.	3,0
Закон Украины “Основы законодательства Украины об охране здоровья” от 19.11.1992 г.	7,0
Закон Украины “О научной и научно-технической деятельности” от 01.12.1998 г.	1,7
Закон Украины “Основы законодательства Украины о культуре” от 14.02.1992 г.	8,0
Льготы и субсидии*	9,0
Всего	35,7

* Оценки автора.

Таким образом, в условиях такого законодательного давления на стадии бюджетного планирования невозможен взвешенный анализ и выбор приоритетов госу-



дарственных расходов. Бюджетный процесс превращается в процесс латания дыр и откровенного лоббирования интересов. Это также закрывает пути к формированию рациональной налоговой системы, основанной на умеренных налоговых ставках.

И еще одна, очень на наш взгляд важная, причина падения бюджетных поступлений. Индивидуализация взаимоотношений предприятий с бюджетом неизбежно требует **дифференцированных условий формирования местных бюджетов**. Это можно видеть по существенным различиям показателя расходов местных бюджетов областей в расчете на единицу налоговых поступлений (рис. 2). При этом, как показывает наш анализ, низкий объем налоговых поступлений во многих случаях определяется не низким уровнем экономического развития региона и, соответственно, не низкой базой налогообложения, а низким фактическим сбором налогов в расчете на единицу произведенной в регионе валовой добавленной стоимости (рис. 3).

В Бюджетном кодексе Украины дифференциация условий формирования местных бюджетов осуществлена путем ограничения налоговых гарантий и увеличения доли трансфертов, а также путем использования большого числа корректирующих коэффициентов при ежегодном обосновании расходов. Это означает, что местные органы государственной власти и органы местного самоуправления всех уровней по-прежнему находятся (и в дальнейшем будут находиться) в состоянии полной неопределенности относительно своих финансовых возможностей. Сильные не будут знать, сколько у них заберут, слабые – на какие трансферты они могут рассчитывать. В таких условиях среднесрочное планирование местных бюджетов всех уровней будет невозможно, а следовательно и осуществление мероприятий, обеспечивающих экономию и более эффективное использование бюджетных средств (такие мероприятия, как правило, невозможно осуществить в течение одного года).

Высокая доля трансфертов в доходах местных бюджетов (почти 35 %) приведет к тому, что местные органы власти будут заинтересованы не в увеличении государственных доходов, а в обосновании максимально низких плановых показателей налоговых поступлений и необходимости дополнительных трансфертов из Государственного бюджета. Следовательно, не только отдельные предприятия, но и органы местного самоуправления будут заинтересованы “инвестировать” в деятельность по лоббированию налоговых льгот или списанию налоговых задолженностей предприятий “своих” регионов.

Для формирования налоговой политики, способствующей поддержанию устойчивых темпов экономического роста и высокой эффективности государственных расходов, по нашему мнению, необходимо:

- Провести инвентаризацию социальных обязательств государства. Пересмотреть действующие нормативно-правовые акты в части предоставления льгот и компенсаций населению.
- Пересмотреть существующее законодательство, исключив из него положения, устанавливающие объемы финансирования конкретных видов бюджетных расходов.
- Предусмотреть обязательную оценку субъектами законодательной инициативы бюджетных последствий нормативно-правовых актов, выносимых на рассмотрение Верховной Радой Украины.

Четко распределить полномочия между органами государственной власти и органами местного самоуправления на основе экономических принципов и критериев, а также перераспределить объекты государственной и коммунальной собственности в соответствии с распределением функциональных полномочий органов власти. Определение формул предоставления трансфертов должно стать завершающим шагом в реформировании системы межбюджетных отношений Украины.

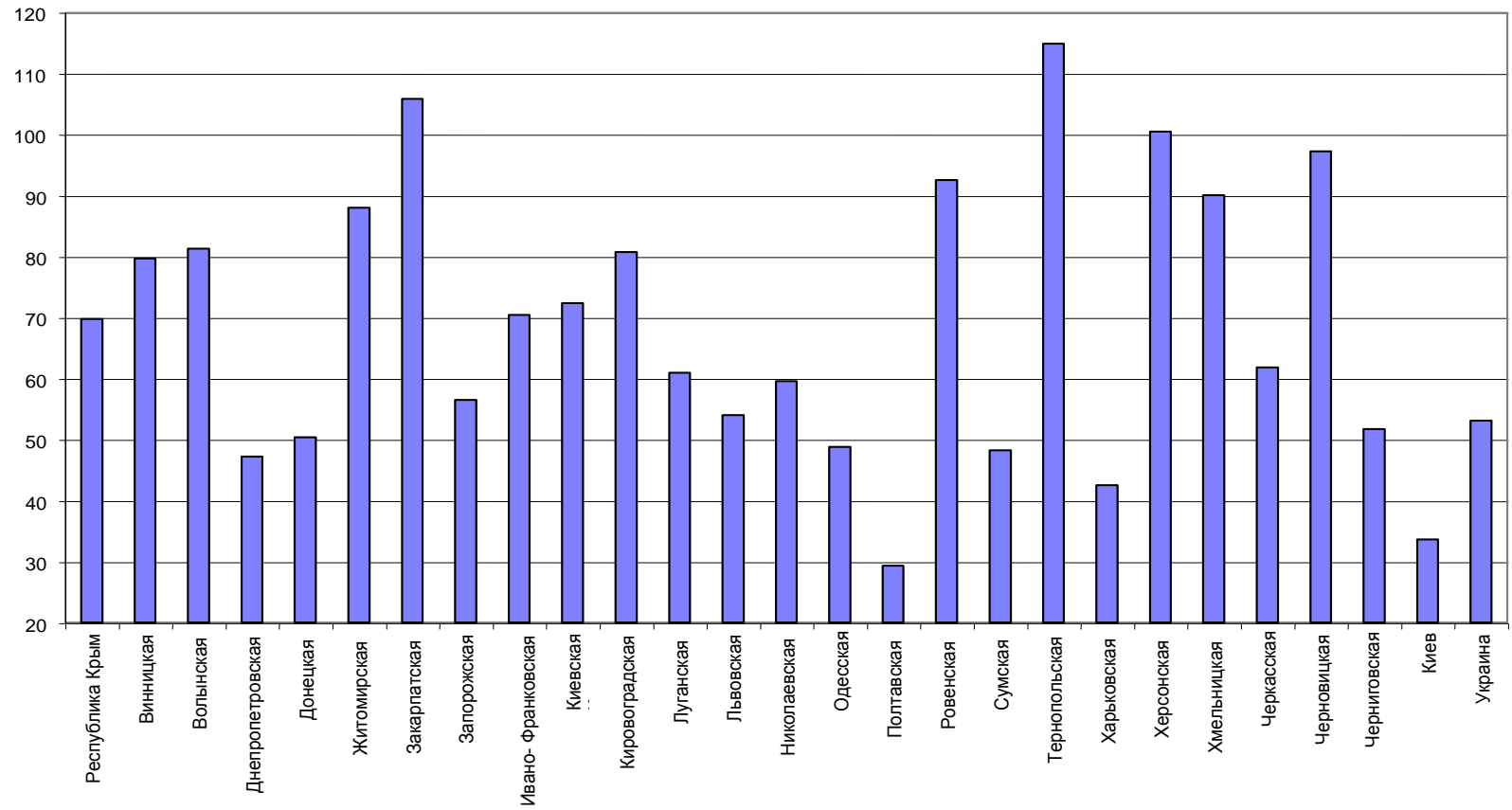


Рис. 2. Расходы местных бюджетов Украины в расчете на единицу налоговых поступлений, 2000 г.

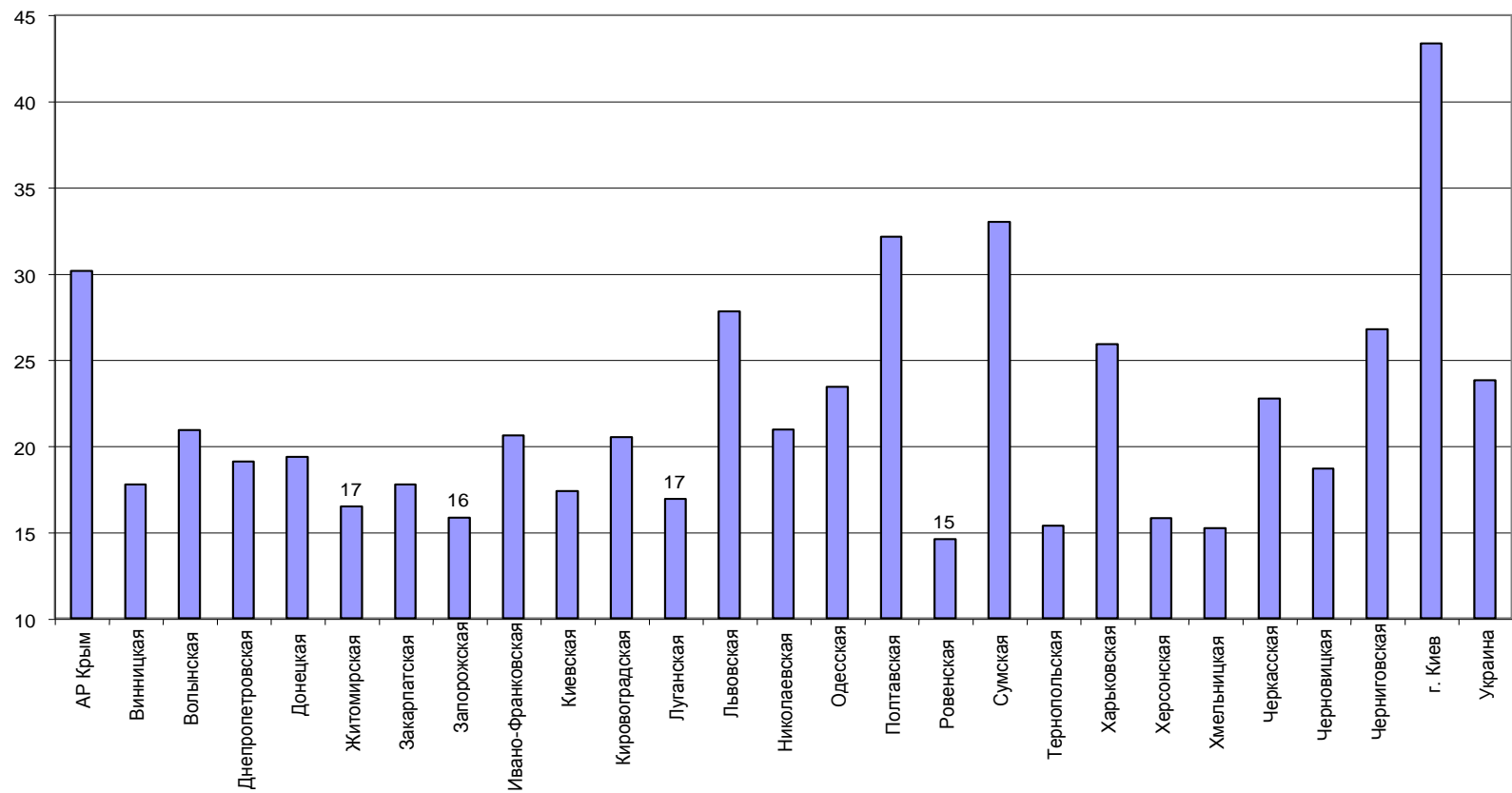


Рис. 3. Налоговые поступления в расчете на 1 грн. валовой добавочной стоимости по регионам Украины, 2000 г.