

В.А.Мартынов

Формирование системы налогово-бюджетного  
регулирования и стимулирования экономики

Налогово - бюджетные инструменты занимают особое место в системе регулирования экономических процессов. Через них государство оказывает воздействие на разнообразные экономические процессы. Во взимании налогов реализуется фискальная функция государства в его взаимоотношениях с хозяйствующими субъектами. Это объективный процесс. Проблема заключается в том, что при этом возникает противоречие между государством и хозяйствующими субъектами, которое должно быть разрешено.

Соответствующая налоговая система, выражающая установленные государством принципы, задачи и функции государственного регулирования налогообложения, может, как способствовать, так и препятствовать экономическому росту, экономически обоснованно или необоснованно перераспределять ресурсы, материальные и денежные потоки. Любая налоговая система характеризуется целым рядом показателей, к которым относится: налоговое законодательство, виды налогов, ставки, базы, объекты налогообложения, система льготирования и установления особых налоговых режимов.

Вопросы повышения эффективности налогообложения достаточно изучены, в то же время неизменно возникают новые проблемы, что заставляет вновь и вновь обращаться к ним. За последние годы немало сделано для повышения эффективности налоговой системы. И все же нельзя не отметить, что налоговая система все еще недостаточно способствует экономическому росту. Реформирование налоговой системы в основном движется в направлении снижения налогового бремени, что, то же немало, но недостаточно, так как требуется ее качественное изменение. Необходима модель налогообложения, направленная на максимально возможное

вовлечение в производство материальных и трудовых ресурсов.

Кроме того, важно учитывать, что налоги могут блокировать использование факторов производства, так, например, применение фиксированной ставки налога на имущество в условиях неблагоприятной конъюнктуры в стране и снижения темпов роста производства становится фактором, препятствующим эффективному использованию основных фондов. Поскольку необходимо обеспечить при любых условиях превышение вновь созданной на предприятии стоимости над размером взимаемого налога. В этом случае государство должно обеспечить субъектам экономической деятельности возможность консервации неиспользуемого имущества, чтобы имущественный налог не блокировал предпринимательскую активность, в том числе развития новых производств в небольших объемах.

В развитых странах Запада федеральные правительства контролируют те налоги, которые в большей степени связаны с макроэкономической политикой, распределением ресурсов, доходов. Для России это - налог на прибыль, который должен формировать единые стимулы к деятельности предприятий, инвестиционную активность, рациональную систему трудовых отношений, а также налоги на природные ресурсы, таможенные пошлины. Налог на добавленную стоимость является одним из сложнейших регуляторов экономики, поэтому его закрепление за федеральными органами власти оправдано, однако, использование НДС для перераспределения между территориями в качестве официального источника фонда поддержки регионов не оправдано. Предпочтительнее снизить ставку НДС на величину, зачисляемую в фонд поддержки регионов. В этом случае федеральные органы власти сохраняют за собой тот же декларируемый уровень налоговых поступлений от НДС. При этом увеличатся стимулы для производства, поскольку НДС прямо включается в цену продукции. Федеральные власти оказывают поддержку регионам путем предоставления субсидий, субвенций, дотаций, ссуд, и т.п. Нижестоящие органы власти в большей степени ориентированы на относительно стабильные источники поступлений.

Местным органам власти целесообразно в качестве компенсации потерь от перераспределения средств из фонда поддержки регионов предоставить право устанавливать более высокие ставки налогов на собственность и землю. При закреплении в настоящее время основной массы налогов за федеральным центром необходимо существенно повысить эффективность и справедливость системы субсидирования в виде трансфертов, так как в этих условиях только меньшая часть регионов может быть признана «самообеспечивающимися». Такая система должна обеспечивать выполнение целого ряда задач:

- осуществление корректировки вертикальных диспропорций и установление сбалансированности между доходами и расходами региональных и местных органов власти;
- формирование горизонтальной сбалансированности путем выравнивания расходов между богатыми и бедными регионами;
- создание стимулов для местных органов власти по развитию хозяйственной деятельности в муниципальных образованиях;
- обеспечение единого взаимосогласованного порядка расходования средств в соответствии с общими целями государства.

Одновременно необходимо решить вопрос объективизации взаимоотношений Центра и регионов в части их субсидирования на основе целевого долевого финансирования, которое будет способствовать единству экономической политики, более эффективному расходованию бюджетных средств.

Вместе с тем, не существует однозначного решения по механизму такого субсидирования.

Региональные и местные бюджеты практически во всех регионах РФ зависят от бюджетной и налоговой политики государства. При этом необходимо оценить степень вертикальной сбалансированности субсидирования, в том числе долю местных и региональных расходов, которая финансируется за счет собственных средств и состава этих

собственных средств путем применения коэффициента, показывающего долю доходов, полученных на территории, без средств, переданных из федерального бюджета в различных формах.

Наличие значительного расхождения в уровнях бюджетной обеспеченности вызывает необходимость устранения горизонтальных диспропорций также путем субсидирования. Ряд регионов оказывается в невыгодном положении по объективным причинам:

бедность природных ресурсов;

неблагоприятное соотношение между численностью работающего и неработающего населения;

более низкие доходы на душу населения

Эти факторы имеют место во всех странах мира. Поэтому задача обеспечения горизонтальной сбалансированности является актуальной независимо от иных целей налоговой политики. Однако, способ решения проблемы посредством трансфертов является недостаточно эффективным, так как может снижаться заинтересованность региональных и местных органов власти в активной работе по мобилизации собственных источников. Но нам это суждение не кажется существенным, поскольку инфраструктура муниципальных образований находится в крайне запущенном состоянии и требует таких значительных средств, которые не могут быть предоставлены через трансферты даже при самых благоприятных условиях формирования федерального бюджета. Поэтому задача увеличения доходов за счет собственных источников будет многие годы крайне актуальной для региональных и местных властей.

Таким образом, региональные и местные органы власти будут стремиться к повышению налогооблагаемой базы в любом случае, в том числе и при достаточном субсидировании. Задача правительства страны, следовательно, состоит в том, чтобы установить жесткий контроль за расходованием субсидируемых бюджетных средств, в том числе путем:

предоставления целевых субсидий;

ограничения расходов за счет субсидий не выше стандартного уровня; применения долевых субсидий, которые позволяют экономно расходовать федеральные ресурсы и стимулировать расходы регионов в нужном для правительства направлении.

Налогообложение выполняет две основные функции - фискальную и регулирующую. При этом регулирующая функция может быть направлена как на стимулирование производства, так и на его сдерживание при «перегреве» экономики. Последнее не актуально для России, поэтому можно говорить о сочетании двух функций - фискальной и стимулирующей. При этом данные функции должны быть сбалансированы, т.е. должна быть обеспечена функциональная сбалансированность налогообложения. Это необходимое условие для обеспечения нормальных расчетов с бюджетом и между хозяйствующими субъектами. Часто стимулирующее налогообложение противопоставляется фискальному, но это не совсем верно, так как это упрощение не отражает существующую между ними прямую связь не только в перспективном, но и в текущем плане. В приближении сбалансированность фискальной и стимулирующей функций налогообложения достигается тогда, когда при нулевом приросте производства обеспечивается полная собираемость налогов. Сбалансированности налогообложения можно достичь путем установления определенной фиксированной величины уплачиваемых налогов, ее доли в объеме ВВП, произведенной продукции и действия других факторов. В случае недостаточной проработанности и сложности налоговой системы, двусмысленности порядка перечисления средств и расчетов по налогам, множественности налогов происходит разбалансировка налогообложения.

Период российского реформирования, при переходе от практики формального налогообложения в социалистический период развития к практике необыкновенно сложного налогообложения с множественностью уровней, баз, ставок налогов подтверждает этот наш вывод. Несбалансированность фискальной и стимулирующей функции налогообло-

жения приводит не просто к торможению экономического развития, как в случае с фискальной направленностью налогообложения, а к блокированию деятельности предприятий. В середине 90-х годов стало ясно, что деятельность производственного сектора практически парализована в результате роста долгов перед бюджетами различных уровней. При этом в структуре недоимки в бюджет пеня и другие санкции составляли доминирующую часть. Значительная задолженность перед бюджетом не позволяла предприятиям осуществлять нормальный производственный процесс. В эти годы предприятия приспособились рассчитывать по текущим платежам, применяя денежные суррогаты и бартер, что позволило уменьшить последствия денежной несбалансированности, но не налоговой. Дефолт 1998 года привел как к негативным, так и к позитивным последствиям, в том числе в части денежной сбалансированности, замещения импорта и других факторов, которые обеспечили рост промышленного производства и ВВП. Однако адекватное реформирование налоговой системы оказалось более длительным и сложным процессом. Это связано с противоположной направленностью прямых и институциональных регуляторов. Например, прощение в той или иной форме бюджетной задолженности, как это часто после дефолта рекомендовалось многими авторами, могло бы привести к ослаблению налогового бремени, но также серьезно могло подорвать налоговую дисциплину по уплате налогов.

Проведенная реструктуризация долгов предприятий государству при условии обеспечения текущих налоговых платежей в целом положительно повлияла на финансово-хозяйственную деятельность предприятий, но при этом ее условия оказались многим средним и мелким предприятиям не по силам. В настоящее время задолженность предприятий перед государством, в том числе по пени, вновь стала нарастать.

В этих условиях достаточно перспективным представляется способ освобождения предприятий от пени путем ее выделения в качестве одного из источников бюджета развития, с направлением начисленной пени в виде

инвестиций или на пополнение оборотных средств, на развитие предприятий, которые осуществляют ее погашение. При этом предприятия платят пеню и делают это без ущерба для своего развития, что будет способствовать экономическому росту. В то же время необходимо отметить, что применять данный механизм можно только в системе мер, направленных на повышение сбалансированности налоговой системы. Теоретически возможно привлечение в качестве источника погашения пени дебиторскую задолженность предприятий. При этом необходимо учитывать следующие негативные последствия введения механизма обращения взыскания на дебиторскую задолженность:

- предприятия имеют возможность показывать дополнительную реализацию своей продукции путем умышленного наращивания дебиторской задолженности в случае, когда сбыт продукции прекращается из-за ее неконкурентоспособности;
- предприятия имеют возможность в сговоре с организацией-дебитором «прокручивать» суммы задолженности, не платя налогов в бюджет;
- дебиторская задолженность может возникать вследствие хищений, замаскированных под продажу продукции.

Эти факторы относятся к неэкономическим, криминальным. С экономической точки зрения данный механизм приведет к дальнейшему ухудшению положения предприятий, лишению их не только собственных оборотных средств, но и заемных, и создаст условия для роста кризиса неплатежей.

К числу других мер, которые принимаются в этом направлении, необходимо отнести сокращение числа налогов; упрощение правил определения размеров налоговых платежей; объединение налогов, имеющих одинаковую налоговую базу.

Налоговая системы России должна соответствовать принципам нейтральности, оптимальности, разграничения полномочий, сбалансированности, что требует дальнейшего изменения системы

налогообложения.

Реализация данных подходов может нормализовать систему налогообложения, демонopolизировать сферу налогообложения, уменьшить субъективизм в налогообложении и, в конечном счете, способствовать дальнейшему экономическому росту в стране.

Налоговые инструменты позволяют государству воздействовать на субъектов экономической деятельности, поощряя производство, изымать часть произведенной стоимости в доход государства; осуществлять производственные инвестиции за счет мобилизованных в бюджет доходов; обеспечивать частичное воспроизводство рабочей силы посредством мер по социальному обеспечению, образованию, здравоохранению.

Оценим наиболее общие показатели налоговой системы России в качественном и количественном выражении. Одним из наиболее распространенных подходов к оценке тяжести налогообложения является сопоставление размеров ВВП и доходной части бюджета или размеров ВВП и налоговых поступлений. Второе представляется предпочтительным, поскольку в принципе могут существовать достаточно большие поступления в бюджет помимо налогов. Но если доля налоговых поступлений близка к постоянной, то оба подхода равноценны. Прежде всего, нужно оценить долю налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте. Этот показатель общепринят в мировой статистике и в целом характеризует возможности государства оказывать влияние на воспроизводственные пропорции за счет перераспределения созданной в обществе стоимости. В то же время средний показатель доли налоговых платежей в ВВП недостаточно достоверно характеризует тяжесть налогообложения. Необходимо учитывать долю добавленной стоимости в стоимости продукции и услуг, величину налоговых льгот, предоставленных отдельным плательщикам или категориям плательщиков, равномерность налогообложения и другие показатели.

Начисленные налоги на произведенную в стране добавленную стоимость составляют по разным оценкам около 30% от официального ВВП



и 40-55% легального ВВП, а с учетом платежей неналогового характера перечисленный объем государственных доходов возрастает до 60 %. При этом Россия в числе стран доминирующих по величине налогов в ВВП на душу населения. Высокая доля налогов в легальном ВВП часто рассматривается как показатель тяжести налогового бремени. В то же время не совсем точно, так как необходимо учитывать возвратную часть налогов, которая посредством финансирования народного хозяйства возвращается в производство. Скорее долю налогов в ВВП следует рассматривать как показатель степени государственного влияния на экономику, а не тяжести налогового бремени. Теоретически можно представить, что такая доля составляет 100 % и затем возвращается налогоплательщикам, но в разной степени. Собственно, именно так и происходило взимание налогов и перераспределение поступивших средств в экономике СССР. Но, наиболее существенно то, что доля налогов в ВВП, как и по отношению к другим макроэкономическим показателям, не дает представления о тяжести налогового бремени для конкретного хозяйствующего субъекта, функционирующего в той или иной отрасли, пользующегося льготами или нет. Этот показатель слишком усреднен, поэтому не может применяться без существенных корректировок.

На уровне макроэкономики можно ориентироваться прежде всего по соотношению налогов на производство и импорт и национального дохода. В этом случае соотношение показателей на макроуровне оказывается очищенным от многократного повторного счета, возникающего при расчетах с привлечением ВВП. Наиболее корректен, при равномерности налогообложения, отсутствии индивидуальных льгот и, вообще, при использовании макроэкономических показателей, на наш взгляд, расчет тяжести налогообложения как соотношения между всеми уплаченными налогами, за вычетом сумм, возвращающихся в производство, и национальным доходом. Однако расчеты по вышеназванным методикам не показывают высокую степень налогообложения. В то же время широко

распространенное мнение, в особенности практиков, о чрезмерной тяжести налогообложения в России должно иметь объяснение.

Возможно, необходимо принимать во внимание объем денежной массы. Если соотношение денежной массы и ВВП складывается в пользу денежной массы, то при прочих равных условиях налоговое бремя увеличивается. На наш взгляд, такой подход может быть предложен для оценки налогового бремени. Так, несобранные, т.е. неуплаченные налоги представляют для предприятий особую проблему - необходимость работать при заблокированных налоговыми инспекциями счетах. Последнее, обременительно и приводит к дополнительным транзакционным издержкам. Но, такая оценка все же излишне односторонняя. Возражения в данном случае принципиально не отличаются от вышеизложенных - если денежная масса и обслуживаемый ею ВВП сбалансированы, то не имеет значения, по отношению к какому показателю рассматривать долю налогов, если же они не сбалансированы, то речь должна идти не о тяжести налогового бремени, а об обеспеченности залоговых обязательств платежными средствами. То есть, соотношение величины оплачиваемых налогов и денежной массы характеризует тяжесть налогового бремени с организационной и транзакционной стороны. Поскольку налоги должны уплачиваться деньгами, то можно рассчитывать указатель обеспеченности налогов денежной массой и учитывать его в качестве показателя, характеризующего тяжесть налогообложения. Снижение денежной массы может быть компенсировано увеличением скорости оборота денежной единицы.

Также для оценки тяжести налогообложения можно использовать приростные ставки налогообложения добавленной стоимости, связанной с фондом оплаты труда. Данная точка зрения представляется продуктивной. Действительно, прирост ставок налогообложения в связи с ростом начисленной заработной платы показывает тяжесть налогообложения при приросте использования рабочей силы. Однако, только рабочей силы недостаточно для производственного процесса. Необходимы вещественные

факторы производства.

Продуктивным в этом подходе является ориентация на микроэкономические показатели и их приростной характер. Действительно, все предприятия имеют различную структуру используемых факторов производства, везде доля вновь созданной стоимости различна, различная продукция облагается различными налогами. Например, НДС по различным ставкам, акцизами. Поэтому доля налогов, уплачиваемых предприятиями, в каждый данный момент времени может быть различной при одной и той же тяжести налогообложения, и - наоборот. Для каждого конкретного предприятия показателем тяжести налогообложения является увеличение или уменьшение налогов (в широком смысле слова, включая сборы). Чем выше становится по мере роста производства изымаемая доля, тем жестче налогообложение, и тем меньше стимулов для его развития. Этот показатель тяжести налогообложения может рассматриваться как стимулирующий или дестимулирующий производство.

Степень тяжести налогообложения можно выразить следующей формулой:

$$C_n = F(O, Z) \quad (1.);$$

где:

$C_n$ - вновь созданная стоимость на предприятии за вычетом налогов,

$O$ - заработная плата работников предприятия;

$Z$ -затраты на основные и оборотные средства на предприятии за исключением заработной платы.

Данная функция не отличается от производственной функции, поскольку в ней присутствуют те же факторы. Предельная производительность труда и капитала измеряются при этом как частные производные функции  $C_n$  по  $O$  и  $Z$ . Если приростные показатели функции  $C_n$  (первые производные по соответствующим показателям) оказываются меньше, чем приростные показатели производственной функции, то можно говорить о стимулирующей функции налогообложения. Если они больше,

чем соответствующие показатели производственной функции, то налоги дестимулируют производство на конкретном предприятии.

Т.е. происходит дестимулирование производства, поскольку величина уплачиваемых налогов изменяется в соответствии с экспоненциальной функцией, блокирующей при достижении определенной величины возможность вовлечения в производство дополнительной рабочей силы. В таком случае становится понятным стремление хозяйствующих субъектов избежать налогообложения, и стремление органов власти ослабить налогообложение для некоторой, привилегированной группы предприятий, что и является проявлением субъективизма в налогообложении и на его основе- формирования монопольно-бюрократических структур. Рассмотрим важнейшие, на наш взгляд, принципы, определяющие эффективность налоговой системы в условиях спада производства и низкого уровня использования материальных и трудовых ресурсов общества, характерного для современной России.

Проблема, на наш взгляд, связана не только с различиями в оценке тяжести налогообложения на микроэкономическом и макроэкономическом уровнях, но и с тем, что формирование налоговой системы стимулирующего типа зависит от ряда ее характеристик. В частности речь идет о нейтральности налоговой системы, хаактеризующейся равномерностью распределения налогов по сферам налогообложения, сбалансированности ее функций и иных характеристиках. При реформировании неэффективной в настоящее время системы налогообложения необходимо ориентироваться на ряд важнейших принципов. Прежде всего, для устранения вышеуказанных монополистических тенденций необходимо устранить неравномерность налогообложения. Налоговая система должна быть нейтральной по отношению к конкретному товаропроизводителю, т.е. должен реализовываться принцип нейтральности налогообложения.

В российской практике данный принцип не реализуется,

неравномерность налогообложения реализуется в многочисленных взаимосвязанных формах. Налоговая система, ориентированная на обложение объемов оборотов хозяйственной деятельности, привела к непропорциональному распределению налогового бремени между сферами производства. По нашим расчетам, сделанным на основе официальных статистических данных, промышленность направила в бюджет в 1995 году 47,2 % от всех поступлений, сельское хозяйство - 1,5%, в 1996 году, соответственно - 45,5 % и 1,9 % (Рассчитано нами по: Российский статистический ежегодник .-1997.- С. 531). В. Горегляд и И. Подпорина считают, что на промышленность, занимающую в составе ВВП 42% приходится 53% в налогах и 65% в их недоимке. В то же время сельскохозяйственное производство дает 13,7% ВВП и только 1,1% уплаченных налогов (См.: Горегляд В., Подпорина И. Бюджетный кризис и пути его преодоления. Российский Экономический журнал.- № 10.- 1996.- С.23-33.). Торговля и финансовая сфера систематически снижают свою долю в выплачиваемых налогах. Конечно, отраслевые различия могут существовать и в осуществлении перераспределительных процессов и заключается одна из функций государственного регулирования экономики. Речь может идти только о целесообразных пропорциях и получаемых в результате этого результатах. Совершенно не облагается налогами теневой сектор экономики, который по некоторым оценкам составляет от 20 до 40 % ВВП (См.: Петров К.. Налоговый Кодекс РФ и реформа финансово-кредитной системы: упорядочение фискальных отношений или ослабление налогового бремени ? // Российский экономический журнал. - 1998. -№4.-С. 36.). Осуществляется налоговая дискриминация отечественных товаропроизводителей. Импорт облагается меньшими налогами, чем российские товары. То есть российские органы власти проводят своеобразный антипротекционизм (См.:Петров Ю. Указ. соч., с. 36.). Особый интерес в связи с проблемой достижения нейтральности налогообложения имеет, на наш взгляд, весьма своеобразная система налогового льготирования предприятий. Она построена на

субъективном подходе органов государственной власти и управления различных уровней к предоставлению налоговых льгот. Не принципиально важно, осуществляют его законодательные, представительные или исполнительные органы власти страны, регионов и муниципалитетов. В любом случае происходит сужение налоговой базы, которое приходится компенсировать усилением налогового бремени на налогоплательщиков. В итоге нейтральность налоговой системы нарушается в пользу монопольно-бюрократических структур. Следствием этого является слабая ориентация экономической политики на стимулирование хозяйственной деятельности, т.е.: чрезмерность налогообложения одних хозяйствующих субъектов и необоснованное занижение налогов для других, отсутствие единой целенаправленной системы льгот, нарастание взаимной задолженности государства и предприятий, являющееся одной из основных причин уклонения предприятий от налогов; уравнительное распределение бюджетных ресурсов между регионами за исключением "элитных", распределение налоговых льгот по принципам лоббирования или поддержки слабых хозяйствующих субъектов. Своеобразная отрицательная селекция; запутанность и противоречивость налогового и бюджетного законодательства и других нормативных актов, регулирующих налогообложение; множественность баз налогообложения.

В процессе налогообложения необходимо добиться оптимума с точки зрения тяжести налогов, их структуры и формирования доходной части бюджетов различного уровня, т.е. реализовать принцип оптимальности. В решении данной проблемы следует исходить из максимально широкой базы налогообложения. Уровень взимания налогов не должен превышать пороговых значений для производителей, приемлемых для них с точки зрения расширенного воспроизводства. Применительно к ранее указанным формулам необходимо обеспечить такие значения функции, которые способствуют росту вновь созданной стоимости. Функция тяжести налогообложения не возрастает:

$$TN = F(L, C)(t) > TN(t+1) \quad (5); \quad \text{где:}$$

TN- вновь созданная стоимость на предприятии за вычетом налогов;  
L- заработная плата работников предприятия; C- затраты на основные и оборотные средства на предприятии за исключением заработной платы, t - любой момент времени, предшествующий t + 1. При этом происходит рост производственной функции:  $P = K L C$  (6);

Выше мы показали, что действующая в стране система налогообложения является дестимулирующей. Особенно заметно дестимулирующая роль современной налоговой системы России проявляется в прогрессивном налогообложении заработной платы. Внешне это выглядит вполне обоснованным - больше зарабатывающий человек должен платить больше налогов. Но проблема заключается в том, что предприятия реально платят налоги за своего работника в гораздо большем объеме, чем он сам. Заработная плата работников входит составной частью в базу налогообложения (следует рассматривать налогообложение в широком смысле слова, включая платежи во внебюджетные фонды) НДС, акцизов, налога на реализацию ГСМ, платежей в пенсионный фонд, фонд занятости, фонд обязательного медицинского страхования, фонд социального страхования. И в каждом случае заработная плата учитывается начисленная, т.е. с подоходным налогом, следовательно, прогрессивная система налогообложения в большей степени затрагивает предприятие, чем конкретного работника предприятия. Функция тяжести налогообложения имеет в этом случае вид экспоненты, в то время как производственная функция всегда имеет вид функции насыщения.