НАЦИОНАЛЬНАЯ АКАДЕМИЯ НАУК УКРАИНЫ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА: МЕТОДОЛОГИЯ, ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

Монография

Донецк
2011

УДК 336.22
ББК У(9)261.41
Н 23

Розглянуто питання методології податкової політики, проблеми її формування і реалізації в сферах амортизації основних засобів, нерухомого майна, екологічного регулювання і міжнародної торгівлі, що базуються на аналізі сучасної теорії і практики оподаткування, економіко-математичному моделюванні податкових відносин. Обґрунтовано рекомендації з удосконалення податкової політики України.

Для науковців, викладачів, аспірантів, студентів.

This monograph summarizes the methodological issues of tax policy, the problem of its formation and implementation in the areas of fixed assets depreciation, real estate, environmental regulation and international trade, based on current theories and practices of taxation, on economic and mathematical modeling of tax relations. The guidelines are established in order to improve the tax policy in Ukraine.

For research workers, teachers, post graduate students, students.

Рецензенты: д.э.н., проф. И.А. Александров,
д.э.н., проф. В.В. Дементьев,
д.э.н., проф. Р.Н. Лепа

Рекомендована к печати ученым советом Института экономики промышленности НАН Украины (протокол № 7 от 11.08.2011 г.)

Налоговая политика: методология, теория и практика: моногр. /В.П. Вишневский, О.В. Виецкая, О.Н. Гаркушенко, Ю.А. Мазур, Е.В. Соколовская, В.Д. Чекина; под общ. ред. В.П. Вишневского / НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2011. – 528 с.

ISBN 978-966-02-6147-1

Рассмотрены вопросы методологии налоговой политики, проблемы её формирования и реализации в сферах амортизации основных средств, недвижимого имущества, экологического регулирования и международной торговли, базирующиеся на анализе современной теории и практики налогообложения, экономико-математическом моделировании налоговых отношений. Обоснованы рекомендации по совершенствованию налоговой политики Украины.

Для научных сотрудников, преподавателей, аспирантов, студентов.

УДК 336.22
ББК У(9)261.41

ISBN 978-966-02-6147-1

© В.П. Вишневский, О.В. Виецкая
О.Н. Гаркушенко, Ю.А. Мазур,
Е.В. Соколовская, В.Д. Чекина, 2011

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 9

Глава 1. МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И СФЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ 14
1.1. Методологические подходы к формированию экономической политики 15
1.2. Обоснование сфер применения налоговой политики 21
Литература к главе I 37

Глава 2. ПОЛИТИКА В СФЕРЕ НАЛОГОВОЙ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 43
2.1. Теоретические аспекты налоговой амортизации основных средств 43
2.1.1. Виды амортизации основных средств 43
2.1.2. Амортизация и налоговая нейтральность 58
2.2. Анализ действующих систем налоговой амортизации основных средств 74
2.2.1. Зарубежный опыт построения систем налоговой амортизации 74
2.2.2. Особенности действующей системы налоговой амортизации в Украине 89
2.3. Формирование системы налоговой амортизации основных средств в условиях инфляции 101
2.3.1. Методический подход к расчету нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции 101
2.3.2. Рекомендации по совершенствованию действующей системы налоговой амортизации в Украине 123
Литература к главе 2 127

Глава 3. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА 139
3.1. Теоретические основы налогообложения недвижимого имущества 139
3.1.1. Недвижимое имущество как объект налогообложения 139
3.1.2. Основные концепции налогообложения недвижимого имущества 152

3.2. Анализ действующих систем налогообложения недвижимого имущества 174
3.2.1. Анализ системы налогообложения недвижимости в Украине 174
3.2.2. Зарубежный опыт построения систем налогообложения недвижимого имущества 193
3.3. Обоснование рекомендаций по совершенствованию налогообложения недвижимого имущества в Украине 209
3.3.1. Оценка возможных последствий налогообложения недвижимого имущества для рынка первичной жилой недвижимости (на примере Донецкой области) 209
3.3.2. Рекомендации по развитию системы налогообложения недвижимого имущества в Украине 224
Литература к главе 3 231

ГЛАВА 4. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ 245
4.1. Теоретические основы экологического регулирования 245
4.1.1. Основные подходы к экологическому регулированию 245
4.1.2. Принципы экологического налогообложения 265
4.1.3. Зарубежный опыт применения систем экологических налогов 275
4.2. Анализ и оценка влияния экологических налогов 289
4.2.1. Анализ экологического налогообложения за рубежом 289
4.2.2. Анализ экологического налогообложения в Украине 296
4.2.3. Экономическая постановка и реализация модели влияния экологических налогов на деятельность промышленности Украины..... 312
4.3. Рекомендации по совершенствованию налоговой политики в сфере охраны ОПС 332
4.3.1. Рекомендации по установлению ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха 332
4.3.2. Рекомендации по совершенствованию законодательства в сфере охраны ОПС и использования природных ресурсов 338

4.3.3. Концепция реформирования налоговой политики в сфере охраны ОПС 351
Литература к главе 4 359

ГЛАВА 5. ПОЛИТИКА В СФЕРЕ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 376
5.1. Теоретические основы налогового регулирования международного перемещения товаров и капитала 376
5.1.1. Концептуальные основы взаимосвязи налогообложения и международного перемещения товаров и капитала 376
5.1.2. Теории налогового регулирования международной торговли товарами 393
5.1.3. Налоговое регулирование экспорта и импорта капитала 400
5.2. Анализ международного налогообложения товаров и капитала в странах мира 414
5.2.1. Международный опыт налогового регулирования внешнеторговых товарных операций 414
5.2.2. Налогообложение доходов от капитала в странах ОЭСР 421
5.2.3. Особенности налогообложения внешней торговли товарами в Украине 447
5.3. Направления реформирования налогового регулирования международного перемещения товаров 460
5.3.1. Моделирование последствий сокращения экспортных пошлин в рамках выполнения условий торговых соглашений 460
5.3.2. Экономическая постановка и моделирование последствий тарифно-налоговой реформы в странах с переходной экономикой 469
5.3.3. Рекомендации по совершенствованию налоговой и тарифной политики Украины 487
Литература к главе 5 494

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 506

ПРИЛОЖЕНИЯ 511

CONTENT

INTRODUCTION 9

CHAPTER 1. THE METHODOLOGY OF FORMING AND APPLICATION FIELDS OF THE TAX POLICY 14
1.1. Methodological approaches to the forming of economic policy 15
1.2. Grounding the fields of application of tax policy 21
Literature on chapter I 37

CHAPTER 2. POLICY IN THE FIELD OF FIXED ASSETS DEPRECIATION 43
2.1. Theoretical aspects of the fixed assets depreciation 43
2.1.1. Kinds of the fixed assets tax depreciation 43
2.1.2. Depreciation and the tax neutrality 58
2.2. An analysis of present systems of the fixed assets tax depreciation 74
2.2.1. Foreign experience of building the fixed assets tax depreciation systems 74
2.2.2. Features of the present fixed assets tax depreciation system of Ukraine 89
2.3. Forming the system of the fixed assets tax depreciation in the presence of inflation 101
2.3.1. Methodical approach to the calculation of tax depreciation neutral rates in the presence of inflation 101
2.3.2. Recommendations on the improvement of the present tax depreciation system in Ukraine 123
Literature on chapter 2 127

CHAPTER 3. TAX POLICY IN THE FIELD OF REAL ESTATE 139
3.1. Theoretical grounds of the real estate taxation 139
3.1.1. Real estate subject to taxation 139
3.1.2. Main concepts of the real estate taxation 152
3.2. Modern real estate tax systems analysis 174
3.2.1. An analysis of the real estate tax system in Ukraine 174
3.2.2. Foreign experience of building the real estate tax systems 193

3.3. Recommendations background on the improvement of the real estate taxation in Ukraine 209
3.3.1. Evaluation of the real estate taxation possible consequences for the primary housing market (on Donetsk region example) 209
3.3.2. Recommendations on development of the real estate tax system in Ukraine 224
Literature on chapter 3 231

CHAPTER 4. TAX POLICY IN THE FIELD OF ENVIRONMENTAL REGULATION 245
4.1. Theoretical grounds of the environmental regulation 245
4.1.1. Main approaches to the environmental regulation 245
4.1.2. Principles of the environmental taxation 265
4.1.3. Foreign experience of the environmental tax systems application.. 275
4.2. An analysis and evaluation of the environmental taxes influence 289
4.2.1. An analysis of environmental taxation in foreign countries 289
4.2.2. An analysis of environmental taxation in Ukraine 296
4.2.3. Economic setting and implementation of the model of environmental taxes influence on industry's activity in Ukraine 312
4.3. Recommendations on improvement of tax policy in the field of environmental protection 332
4.3.1. Recommendations on setting the tax rate on air pollution 332
4.3.2. Recommendations on law improvement in the field of environmental protection and resources use 338
4.3.3. Concept of the tax policy reforming in the field of environmental protection 351
Literature on chapter 4 359

CHAPTER 5. INTERNATIONAL TAX POLICY 376
5.1. Theories of tax adjustment of international capital income taxation and taxation of international trade 376

5.1.1. Conceptual framework of relationship between taxation and cross-border transfer of goods and capital 376
5.1.2. Theories of taxation of international trade 393
5.1.3. Tax adjustment of capital import and capital export 400
5.2. International capital income taxation and taxation of international trade across the world 414
5.2.1. Trade tax regulation in international practice 414
5.2.2. Capital income taxation in OECD countries..... 421
5.2.3. Features of taxation of foreign trade in Ukraine 447
5.3. Ways of reforming the taxation of international trade 460
5.3.1. Modeling the effects of export tax reduction in the framework of trade agreement 460
5.3.2. Scenario and modeling the effects of tax-tariff reform in transition countries 469
5.3.3. Guidelines in order to improve the Ukrainian tax and tariff policy 487
Literature on chapter 5 494

CONCLUSION 506

ANNEXES 511

ВВЕДЕНИЕ

Цели экономической политики государства устанавливаются через демократические процедуры, предусмотренные функционированием политической системы. Экономическая наука не определяет, какие из них нужно достигать и какие решения принимать; она только предоставляет информацию для выбора целей и определения возможных последствий принятых политиками решений[1].

Налоговая политика, как составляющая экономической политики, предназначена для выполнения поставленных перед ней общественными органами власти задач в определённых сферах человеческой деятельности. Но способы её применения должны учитывать установленные экономической теорией и подтверждённые практикой имманентные особенности налогов как исторически и пространственно обусловленной формы экономических отношений между налогоплательщиками и органами власти в части финансирования общественных расходов, а также ограничения на политические действия в сфере налогообложения.

Как ещё раз подтвердили события последних лет, связанные с болезненным процессом разработки и принятия Налогового кодекса Украины, сделать это очень непросто.

Во-первых, потому что в стране есть серьезные проблемы с политической культурой, определяющей эффективность функционирования института представительной демократии. Сама идея этого способа организации государственной власти заключается в том, что представительные органы наделены полномочиями предпринимать общественно значимые действия по своему усмотрению, исходя из собственной оценки сложившейся ситуации. Для того, чтобы эти действия направить в русло общественных интересов, важно иметь надёжный механизм обратной связи между предпочтениями граждан и их представителей. Но такой механизм нельзя создать вдруг. Недостаточно, например, чтобы его основные элементы были прописаны в Конституции и других нормативно-правовых актах. Нужно, чтобы он стал частью духовных ценностей, был "прошит" в сознательных побуждениях и бессознательных мотивах деятельности граждан, в организационных рутинах политического процесса,

[1] Алле М. Современная экономическая наука и факты / М. Алле // THESIS. – 1994. – Вып. 4. – С. 11-19.

которые нужно целенаправленно, долго и настойчиво культивировать. Это именно тот случай, когда действительно "… history matters"[1].

И, во-вторых, потому что есть серьезные проблемы с налоговой культурой, определяющей эффективность функционирования налоговой системы. Для того, чтобы налоговые предпочтения граждан и их представителей в органах власти, исходя из которых формируется фискальная политика, были обоснованными, требуется большая работа по обучению широких слоев населения положениям налоговой теории. Одного здравого смысла и знания практики налогообложения здесь недостаточно, а требуется настойчиво овладевать огромным массивом знаний, накопленных предшествующими поколениями и развивать их далее применительно к конкретно-историческим условиям Украины.

Указанная задача постепенно решается, но не так быстро, как хотелось бы. В определённой степени это оправдано тем, что Украина стала независимым государством относительно недавно (в исторической перспективе). И в начале 90-х годов, когда был взят курс на переход от планового к рыночному хозяйству, мало кто имел чёткие представления о том, что такое современная налоговая теория и как строить налоговую систему. Поэтому не удивительно, что в течение прошедших двадцати лет в прессе и даже парламенте время от времени выдвигались малообоснованные предложения, по простому, решения комплекса сложных налоговых проблем посредством замены ряда действующих платежей налогом на кредиторское требование[2], с реализации[3], на покупку[4] и др.

Искать новые решения, конечно, можно и нужно. Но для начала, поскольку речь идёт о налогах в рыночной экономике, которые имеют давнюю историю, следовало бы обратиться к мировой эко-

---

[1] "… история имеет значение" (Boschma R. Why is economic geography not an evolutionary science? Towards an evolutionary economic geography / R. Boschma, K. Frenken // Journal of Economic Geography. – 2006. – № 6. – P. 281).

[2] Тимошенко Ю.В. Основні напрями удосконалення системи оподаткування в Україні / Ю.В. Тимошенко, О.В. Турчинов. – К.: НАНУ, 1998. – 62 с.

[3] Найденов В. О реформировании налоговой системы / В. Найденов, А. Махмудов // Экономика Украины. – 2001. – № 12. – С. 24-28.

[4] Кендюхов А., Ярым-Агеев А. Какая налоговая реформа нужна Украине? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.vsve.ho.ua/index.php?type=full&name=ekdum/nalognew.htm

номической мысли, исследовать прошлое и современное состояние вопроса по первоисточникам (как правило, это публикации в ведущих англоязычных научных журналах, степень значимости которых теперь принято измерять по импакт-фактору[1]). Именно такого общепринятого в мировой науке подхода, опирающегося на критический анализ результатов работ предшественников, обычно и не хватает. Поэтому, если сравнить представления о наиболее важных теоретических и прикладных налоговых проблемах таких корифеев, как, например, Дж. Бьюкенен и Р. Масгрейв[2], с одной стороны, и ряда украинских специалистов – с другой, то создаётся впечатление, что иногда их разделяет пропасть. Очевидно, что её нужно стремиться преодолеть.

Обеспечить определённый прогресс в решении этой важной задачи и призвана настоящая монография. Её отличительная особенность заключается в том, что в каждом разделе представлена современная теория вопроса, базирующаяся на анализе широкого круга научных публикаций по исследуемому аспекту налоговой политики, а также в том, что большое внимание уделено эмпирической проверке выдвинутых гипотез посредством постановки и проведения вычислительных экспериментов с помощью экономико-математических моделей.

В первой главе работы исследованы проблемы методологии формирования и обоснования функций (сфер применения) налоговой политики. Рассмотрены общие подходы к формированию экономической политики, вытекающие из положений современной теории и возможности их применения для решения налоговых проблем. С использованием разработанного метода, основанного на критерии Парето-эффективности, обосновано, что к функциям налоговой политики относятся регулирование уровней налогов, перераспределения доходов в обществе, экстерналий и потребления природных ресурсов.

---

[1] Introducing the impact factor / [Электронный ресурс] Thomson Reuters Official Web site. – Jan. – 2009. – Режим доступа: http://thomsonreuters.com/products_services/science/acade-mic/impact_factor/

[2] Buchanan James M., Musgrave Richard A. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Vision of the State. – Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 1999. – 272 p.

Последующие главы посвящены анализу отдельных направлений налоговой политики.

Во второй главе рассмотрены проблемы налоговой амортизации основных средств. Особое внимание уделено теории инвестиционной налоговой нейтральности как исходному критерию для определения грани между стимулированием и дестимулированием инвестиционной деятельности предприятий. Разработан научно-методический подход к расчету нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции. Предложены принципы построения нейтральной системы налоговой амортизации основных средств и обоснованы рекомендации по формированию политики в сфере налоговой амортизации для двух вариантов развития экономики Украины – пессимистического и оптимистического.

В третьей главе раскрыты особенности налогообложения недвижимого имущества. Рассмотрены основные концепции налогообложения недвижимого имущества: традиционное представление, теория капитализации, теория выгоды, новое представление и теория налогообложения земли. Выполнен анализ становления и развития систем налогообложения недвижимого имущества в Украине и зарубежных странах, причем особое внимание уделено оценке последствий налогообложения недвижимости для отечественного рынка жилой недвижимости. Обоснованы рекомендации по совершенствованию системы налогообложения недвижимого имущества в Украине.

В четвертой главе рассмотрены основные подходы к налоговому экологическому регулированию, обобщён опыт такого регулирования в ряде зарубежных стран. Исходя из анализа экологической ситуации в Украине и оценки экономического ущерба от загрязнения атмосферного воздуха для здоровья и жизни людей, выполнена оценка эффективности системы природоохранных и природоресурсных платежей. С использованием экономико-математической модели экологического регулирования деятельности промышленных предприятий определён приемлемый для общества уровень экологических налогов. Обоснована концепция и направления совершенствования налоговой политики в сфере экологического регулирования в Украине.

В пятой главе исследованы проблемы международного налогообложения товаров и доходов от капитала. Выполнен анализ тео-

ретических аспектов налогового регулирования экспорта и импорта товаров и капитала. Обобщён зарубежный опыт налогообложения внешнеторговых товарных операций, доходов от капитала в открытой экономике. Рассмотрены современные подходы к реформированию международного налогообложения товаров и капиталов. Опираясь на проведенный анализ с помощью экономико-математических методов и моделей, обоснована целесообразность проведения в Украине политики либерализации внешней торговли товарами по отраслевому принципу.

В заключение монографии обоснованы перспективы дальнейших исследований проблем налоговой политики с использованием инструментария неоклассической, институциональной и эволюционной экономических теорий.

Монографию написали: **В.П. Вишневский,** чл.-кор. НАН Украины (введение, глава 1, заключение), **О.В. Виецкая**, канд. экон. наук (глава 2), **В.Д. Чекина**, канд. экон. наук (глава 3), **О.Н. Гаркушенко**, канд. экон. наук (глава 4), **Е.В. Соколовская**, канд. экон. наук (глава 5), **Ю.А. Мазур**, канд. экон. наук (заключение).

Глава 1. МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И СФЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

В демократическом государстве налоговая политика периодически пересматривается, её положения формулируются вновь и принимаются правотворческими органами в виде нормативных актов. Последние тому примеры – одобренные Кабинетом Министров Украины Концепция реформирования налоговой системы [14], Стратегия налоговой политики Украины [15] и разработанный с использованием их положений Налоговый кодекс Украины [12]. При этом неизбежно возникают вопросы об объективных (т.е. не зависящих от политических взглядов и процедур) началах формирования налоговой политики и оценки её результатов. Например, что можно регулировать с помощью налогов, а что нельзя? Следует повышать или понижать уровень налогов? Как можно непредвзято оценить результаты работы правительства в сфере налогообложения за прошедший период и по каким критериям?

В постсоветской экономической литературе принято исследовать налоговую политику, начиная с выяснения её сущности, т.е. того, что она собой представляет по сути, как её правильно определить и т.п., с использованием подхода, который можно охарактеризовать как методологический эссенциализм.[1] В данном случае поставлена задача иного плана – исследовать, как её можно формировать и оценивать, исходя из положений современной экономической теории. Для этого сначала будут рассмотрены общие подходы к формированию экономической политики из положений теории, а затем – возможности их применения для решения налоговых проблем.

[1] Принципиальным недостатком методологического эссенциализма – способа научного познания, нацеленного на выявление и описание "природы вещей", в отличие от номинализма (например, теории Ньютона, которая предсказывает движение тел, но не объясняет *сущности* тяготения) считается то, что он не оставляет места для эмпирической проверки обоснованности гипотез [1, *58-59*].

1.1. Методологические подходы к формированию экономической политики

Многие могут согласиться, что налоговая политика государства должна быть научно обоснованной, то есть исходить из достоверных, подтвержденных логически и эмпирически сведений, которые позволяют адекватно описывать общественные процессы и прогнозировать их развитие. Это подразумевает, что для её формирования требуется знать объективные основания налогов. Проблема, однако, заключается в том, что налоговая политика государства, как часть его экономической политики, включает также субъективные ценностные суждения о человеческом поведении и его социальных последствиях (налоги должны быть справедливыми, следует помогать бедным, нужно стимулировать отечественного товаропроизводителя и т.д.). Но такого рода суждения обычно не относят к сфере науки как таковой: "Policy ... depends upon value judgments and value judgments are unscientific"[1] [71, *27*].

В отличие от политики, экономическая теория построена преимущественно не как нормативное учение, а как позитивная наука, то есть она описывает факты, а не предписывает ценности, оперирует категориями "истинный-ложный", а не "хороший-плохой", устанавливает то, что "может быть", а не то, что "должно быть" [54, *4*; 18, *20*].

Слово "преимущественно" здесь использовано потому, что полностью свободной от ценностей науки не существует: даже когда учёный только отбирает для анализа те или иные факты из массы доступных, он уже занимает определенную позицию. Поэтому абсолютно четкой границы между позитивным и нормативным провести нельзя. Но при этом в исследованиях, претендующих на статус объективных, ценностные суждения открыто формулируются и анализируются в соответствии с критическими традициями научного сообщества (какого типа эти суждения, насколько они последовательны, каковы последствия их применения и т.д.).

Признание существенности логического расхождения между нормативным и позитивным ставит под сомнение возможность корректного использования экономической теории для формирования

[1] Политика … зависит от ценностных суждений, а ценностные суждения не являются научными".

политики. И если "… the majority of economist do want to establish criteria of what the policy of government ought to be"[1], то зачастую "…they only achieve this tour de force of deducting what ought to be from what is by confounding a rule of measurement with a rule of conduct[2]" [64, *44*].

Можно выделить три основных подхода к решению указанной проблемы: обучающий, инструментальный и политэкономический.

В соответствии с обучающим подходом положения экономической теории, которые на данном этапе её развития лучше других выдержали испытание научными аргументами и фактами, со временем входят в учебники, пособия, справочники, словари и т.п., и таким образом формируют представления людей о построении и механизме функционирования хозяйственной системы. Поэтому даже "… практики, которые считают себя совершенно неподверженными интеллектуальным влияниям, обычно являются рабами какого-нибудь экономиста прошлого" [7, *350*]. При таком подходе экономическая теория непосредственно не предписывает, что нужно и чего не следует делать в политике, а только выступает в качестве одного из факторов, которые оказывают влияние на выбор лиц, принимающих решения, формирует их способ видения экономических явлений. Образно выражаясь, она надевает теоретические "очки", через которые наблюдается мир. Однако даже во всеоружии фундаментальных знаний им бывает трудно найти пути решения возникающих на практике проблем. Во-первых, потому что всегда существует значительный временной разрыв между реалиями, в которых создавалась теория, и теми, в которых приходится формировать политику (например, появляются и входят в моду новые изделия и услуги, изменяется спрос на привычные товары и т.д.). И, во-вторых, потому что возникают новые проблемы (например, связанные с экологией, глобализацией, терроризмом и др.), в отношении которых в учебниках не всегда можно найти что-либо определенное.

Инструментальный подход рассматривает совокупность положений экономической теории как некий набор инструментов, каждый из которых можно использовать только "... within the context of

[1] "... большинство экономистов действительно хотят установить критерий, какой должна быть политика правительства".

[2] "… они достигают этого *tour de force* только выводя то, что должно быть, из того, что есть, смешивая, таким образом, принцип измерения с принципом руководства".

a particular problem occurring in a particular environment"[1] [42, *828*]. Предоставляя в распоряжение лиц, принимающих решения, новые и более точные научные инструменты (например, систему национальных счетов, метод "затраты-выпуск", функционально-стоимостной анализ, линейное программирование, эконометрику и др.), теория не оказывает им помощь в формировании правил политики. Такая задача вообще не ставится. Ученый только предсказывает возможные последствия тех или иных вариантов действий, некоторые из которых затем должны быть самостоятельно избраны лицами, принимающими решения, с учетом комплекса релевантных факторов. При этом для инструментального подхода не имеет значения, являются ли истинными или ложными её предпосылки, а поэтому – истинна или ложна теория в целом в фундаментальном онтологическом смысле. Важно только, чтобы она давала объяснения и предсказания, которые можно проверить. "Непосредственное поведение бизнесмена, – отмечает М. Фридмен, – может определяться чем угодно – привычными реакциями, случайным выбором или чем-либо ещё. Но если это обусловливает поведение, совместимое с рациональной и ясно понимаемой максимизацией результата, фирма будет процветать и получать ресурсы для дальнейшего расширения; если же этого не происходит, фирма будет терять ресурсы и сможет поддерживать свое существование лишь с помощью получения ресурсов извне. Процесс "естественного отбора" помогает, таким образом, обосновать нашу гипотезу – или, точнее, при наличии естественного отбора важным аргументом в пользу принятия гипотезы может быть то, что она должным образом обобщает условия выживания фирмы [18, *35*].

Raison d'être политэкономического подхода, напротив, состоит в том, чтобы сделать экономическую политику предметом научного анализа, т.е. дедуцировать верифицируемые суждения не только о том, почему нечто происходит или что может быть, но также о том, как следует поступать в тех или иных обстоятельствах. Для этого в классической теории использовались считающиеся истинными предпосылки – некоторые "не подлежащие сомнению свойства человеческой натуры и мира" [2, *132*], почерпнутые из интроспекции (например, что люди стремятся максимизировать свое благосостояние с наименьшими усилиями), – каждая из которых принималась

[1] "… в контексте специфической проблемы, имеющей место в специфическом окружении".

как "... as an axiom of the highest possible degree of empirical probability"[1] [36, 387]. Из них можно обосновать правила политики – например, выведенное из четырех "основополагающих суждений всей экономической теории" правило свободной конкуренции [64, *45-47*] или экономические максимы, вытекающие из доказательства существования конкурентного равновесия (мир Эрроу-Дебре [21]). Однако по причине универсальности исходных принципов построенные на них правила являются абстрактными и, как следствие, мало применимыми на практике [27].

В неоклассической теории, основанной на положениях маржинализма, задача формирования предписаний для политики, обоснования того, "... what policies are likely to be conductive to social welfare, and what policies are likely to lead to waste and impoverishment"[2] [38, *696*], была поставлена в рамках welfare economics – той части теории, которая имеет дело с экономической политикой [15, *303*].

Дискуссия о том, насколько свободны от ценностных суждений положения "старой" (А. Пигу [11], Р. Харрод [36]) и "новой" теории экономики благосостояния (Н. Калдор [43], Дж. Хикс [38]), которая велась на протяжении десятилетий, показала, что сформировать эксплицитные правила политики без привлечения ценностных суждений не удается. Если считать, как, например, Дж. Арчибальд, что положения "новой" теории благосостояния (избегающей, в отличие от "старой", межличностного сравнения полезностей) касаются только отношения между заданными целями и доступными средствами, а её выводы не имеют предписывающей силы, то тогда действительно: "The theorems of welfare economics are thus theorems in positive economics"[3] [1, *320*], поскольку в данном случае вопрос о том, что нужно делать в политике, не ставится вообще. Если же стараться сохранить рекомендательный потенциал теории благосостояния и советовать меры по достижению Парето-улучшения (т.е. улучшения чьего-либо положения в его собственной

[1] "…аксиома наивысшей возможной степени эмпирического правдоподобия".

[2] "… какие действия, возможно, будут благоприятными для общественного благосостояния, а какие действия, возможно, приведут к ущербу и обнищанию".

[3] "Теоремы экономики благосостояния являются теоремами позитивной экономикс".

оценке, без ухудшения положения остальных), то можно показать, что такого рода рекомендации основаны на неявных суждениях об устойчивости индивидуального выбора, неизменности количества населения, оценке положения экономических субъектов в абсолютных, а не относительных измерителях и др. [67, *6*].

Но сам по себе факт использования ценностных суждений в теории не является достаточным основанием для понижения её логического статуса. Как уже отмечалось, науки, полностью от них свободной, не существует. Важно, какие это суждения, и как они применяются. Следует избегать оценочных суждений, которые по самой своей природе не могут быть охарактеризованы как истинные или ложные, поскольку предписывают желательность того или иного типа человеческого поведения с точки зрения этических критериев добра, справедливости, честности и т.д. И можно, при условии их рационального анализа, использовать суждения о фактах (а не о ценностях), которые описывают данные, как они есть, а поэтому могут быть истинными или ложными [52, *1014-1016*], а также характеризующие суждения о выборе предмета и метода исследования, мерила оценки его результатов [2, *193*]. Очевидно, что критерий Парето следует отнести к числу характеризующих, а не оценочных суждений.

Неоклассическую теорию и критерий Парето часто критикуют за нереалистичность предпосылок о полной рациональности, совершенной информированности и нейтральности институтов. Хотя нереалистичность аксиоматических утверждений о полной рациональности и совершенной информированности не означает их онтологической ложности: экономические агенты могут быть действительно хорошо информированными и действовать рационально[1]. Слово "нереалистичность" можно понимать по-разному [51] и в ряде случаев оно означает именно дескриптивную неполноту предпосылок (выделение главных элементов из массы детализированных обстоятельств), оправданную стремлением к продуктивности теории, желанием объяснить многие явления, исходя из малого числа постулатов.

[1] Как отмечает Д. Норт: "Допущение рациональности не является ошибочным, но его принятие с самого начала закрывает возможность более глубокого понимания процесса принятия решения в ситуации противостояния неопределенности сложного мира, созданного нами" [10, *19-20*].

Что же касается институтов, то хотя они действительно имеют значение (не являются нейтральными), но не всегда этот фактор обязательно учитывать. Дело в том, что институты также подвержены эволюции: они изменяются, наследуются и отбираются [24]. При этом в одних ситуациях и на одних стадиях общественного развития они могут быть неустойчивыми, а в других – временно стабильными. И если случилось так, что экономические агенты действуют в условиях временно стабильных упорядоченных процедур общественно-политической практики, "внутри правил" [6, *26*], когда проблема формирования и/или выбора правил не стоит, то предпосылка о нейтральности институтов может считаться приемлемой.

Возвращаясь теперь к вопросу о выборе методологии формирования экономической политики, следует отметить, что знаменитая метафора Дж. Робинсон об экономической теории, как "ящике с инструментами" [13] является не вполне удачной. Более корректно её можно сравнить с "популяциями" взаимосвязанных концепций, конкурирующих за лучшее объяснение одной и той же сферы эмпирических феноменов (или пересекающихся сфер феноменов) и предсказание сценариев развития событий. Такое утверждение исходит из того, что популяционная теория изменчивости и естественного отбора Ч. Дарвина – это только одна из разновидностей более общей формы исторического объяснения, и популяционный способ объяснения может быть применен не только к органическим видам, но и к историческим объектам [17, *141-151*], так что содержание каждой научной дисциплины можно представить "… не как связанную и последовательную логическую систему, а как концептуальный агрегат или "популяцию", в котором в большинстве случаев локализованы логически систематизированные участки" [17, *138*].

Нет и, по-видимому, не может быть единой методологии, и нет априори лучшего из числа имеющихся инструментов. В каждом отдельном случае нужно доказывать обоснованность притязаний на первенство, руководствуясь обычными критериями продуктивности теории (её способности объяснять многое малым), соответствия предсказаний реальности и др.

Для целей настоящего исследования – каузального обоснования налоговой политики – предлагается использовать положения теории благосостояния, развивающей классические традиции, и, в частности, критерий Парето-улучшения. И хотя этот критерий зачастую относят к инструментам нормативного, а не позитивного

анализа, он входит в main stream современной экономической и финансовой науки.

И это не случайно. Во-первых, критерий Парето основан на аксиоме о суверенитете потребителя [53, *476-479*], который соблюдается там, где обеспечены естественные права граждан (в том числе конституционным путем) и функционирует рыночная экономика. Это значит, что потенциальная сфера его применения очень широка и распространяется на многие страны мира. И, во-вторых, важное значение имеет научная плодотворность данного критерия – уже много лет он успешно используется для обоснования рекомендаций в самых различных сферах налоговой политики.

1.2. Обоснование сфер применения налоговой политики

Если взять, например, классическую монографию Р. Масгрейва "The Theory of Public Finance" (1959 г.), то в ней исследование общественных финансов начинается с парафраза теоремы экономики благосостояния, согласно которой при определенных условиях совершенная конкуренция приводит к оптимальному размещению ресурсов [50, *6*]. Это удобная отправная точка, поскольку, во-первых, "… со времен физиократов и Адама Смита большинство экономистов не покидало чувство, что в некотором смысле совершенная конкуренция представляет собой оптимальную ситуацию" [цит. по: 2, *218*]. И, во-вторых, исследуя эти определенные условия, можно установить, для чего может использоваться налоговая политика.

Известны несколько предпосылок оптимального распределения ресурсов: математические требования выпуклости и непрерывности, экономические требования отсутствия экстерналий и общественных благ, а также трансакционных издержек.[1] Когда они не выполняются, ситуация изначально не является и не может стать Парето-оптимальной без общественного вмешательства. Одной из его форм являются налоги. При этом, как отмечает Дж. Кэй: "The market failures to which tax policy is commonly and properly addressed are

[1] Как обосновал Р. Коуз, неоклассический вывод об эффективном функционировании рынка сохраняет свою справедливость только в том случае, если трансакции не требуют издержек [28].

those associated with externalities, public goods, and the exploitation of natural resources"[1] [44, *40*]. Как будет показано далее, такое утверждение имеет свои логические основания, хотя и требует некоторых уточнений.

Регулирование уровня налогов. Исходной посылкой цепочки логических умозаключений является суждение о том, что налоги совместимы с основополагающими идеями свободного рыночного обмена и суверенитета потребителя, если выступают как плата за необходимые всем и каждому блага, а именно за такие специфические товары, как общественные, которые обладают свойством неконкурентного потребления [57] и не могут быть обеспечены в достаточном количестве посредством рыночных трансакций между индивидуальными потребителями и производителями.

Потребитель оплачивает счета поставщиков частных товаров – предприятий и поставщиков общественных товаров[2] – правительств (центрального и местных). При этом, в терминах теории благосостояния: "The tax must be set as a price, designed to maximize the satisfaction that the consumer derives from his payments for public and private services. The equilibrium force by which this adjustment is secured is, in most cases, the political mechanism by which the agency of government is forced to represent the wishes of the voters"[3] [50, *73*].

Неоклассический анализ налога как цены за общественные товары был выполнен Э. Линдалем [46]. Он обосновал, что если каждый налогоплательщик открыто фиксирует свой спрос на них, то в процессе переговоров, подобном экономическому обмену на рынках частных товаров, может быть достигнуто соглашение о равновесном количестве общественных товаров. Оно определяется точкой

---

[1] "Провалы рынка, к которым налоговая политика обычно и правильно обращается – это те, которые связаны с экстерналиями, общественными товарами и эксплуатацией природных ресурсов".

[2] Общественные товары здесь и далее понимаются как синоним общественных благ (public goods). Что касается общественных антиблаг (public bads), то они будут рассмотрены отдельно.

[3] "Налог должен быть отрегулирован как цена, спроектированная для максимизации удовлетворения, которое потребитель получает от оплаты за общественные и частные услуги. Уравновешивающей силой, посредством которой это регулирование обеспечено, в большинстве случаев выступает политический механизм, который принуждает правительственных агентов представлять желания избирателей".

пересечения индивидуальных кривых налоговых цен – долей стоимости данного блага, которую каждое лицо, принимающее участие в финансировании, согласно заплатить за него. Или в ином представлении – точкой пересечения кривой предложения общественного товара с кривой суммарной налоговой цены, состоящей из индивидуальных (а поэтому различных) цен, отражающих личные предпочтения каждого налогоплательщика [25]. Этот вывод остается справедливым также для большого числа налогоплательщиков и разнообразия общественных товаров [50, *77*].

Если преференции налогоплательщиков известны, и принимая во внимание, что общественные товары оплачиваются налогами, можно перейти к Парето-эффективному состоянию в ситуации, когда выпускаются и потребляются одновременно общественные и частные товары. Графическую иллюстрацию такого решения привел П. Самуэльсон [56]. Её экономический смысл состоит в том, что изменение способа использования ограниченных ресурсов при продвижении вдоль кривой трансформации частных товаров в общественные товары позволяет создать ряд таких их комбинаций, когда улучшается положение одних налогоплательщиков без ухудшения других (или улучшается положение всех одновременно) по сравнению с ситуацией, когда общественные товары не выпускались.

Не составляет особого труда показать, что приведенные концепции не дают рецепта того, как получить оптимальное решение. Главное препятствие заключается в том, что налогоплательщики не заинтересованы в том, чтобы раскрывать свои реальные предпочтения в части общественных товаров.[1] Для того чтобы стимулировать их предоставлять корректную информацию были предложены специальные методы, такие как аукцион У. Викри [68], налог Кларка и др. [35]. Но если даже предпочтения известны, отбор по критерию Парето не позволяет получить единственное наилучшее решение, а

[1] Это обусловлено неконкурентным (коллективным) потреблением общественных товаров. Из него вытекает, во-первых, что если общественная услуга уже оплачена и предоставлена, то она становится доступной для всех. Во-вторых, для её оплаты могут потребоваться денежные средства только части налогоплательщиков. И, в-третьих, если налогоплательщик имеет возможность уклониться от платы за общественный товар (а на практике такая возможность всегда существует), то при рассмотрении возможных альтернатив он будет выбирать большее количество такого товара [31, *33*].

"… instead we are confronted with large numbers of solutions, all of which are optimal in the Pareto sense"[1] [50, *84*].

Тем не менее указанные концепции вполне однозначно утверждают, что оптимальное решение в принципе существует и что оно может быть найдено. Для обоснования политики это уже определенный результат. Предлагается следующая логика его получения:

1) эффективность использования ограниченных ресурсов, имеющих альтернативные способы применения, оценивается через благосостояние по критерию Парето, основанному на аксиоме о суверенитете потребителя;

2) в данной сфере экономической деятельности имеется доказанная возможность Парето-улучшения;

3) необходимым (но не достаточным) условием его достижения является использование налогов;

4) если (2) и (3) справедливо, то регулирование применения налогов в данной сфере экономической деятельности признается функцией налоговой политики.

Руководствуясь этой логикой, можно утверждать, что функцией (сферой применения) налоговой политики является регулирование уровня налогов, направленное на улучшение распределения ограниченных ресурсов между общественными (финансируемыми за счет налогов) и частными (добровольно оплачиваемыми экономическими субъектами) товарами.[2] Эту функцию, но применительно к бюджетной политике в целом, Р. Масгрейв назвал аллокационной [50, *6-17*].

Общественные товары характеризуются областью выгод ("benefit region" [49, *502*]), т.е. экономические субъекты могут ими пользоваться только в пределах определенной территории (так, свет уличного фонаря формирует относительно малую, а маяка – намного бóльшую область выгод). Такая пространственная их "привязка" имеет важное значение для конкретизации направлений налоговой

[1] "… вместо этого мы сталкиваемся с большим количеством решений, каждое из которых является Парето-оптимальным".

[2] На практике крупными статьями расходов правительств являются не только чисто общественные, но также смешанные товары и перераспределение доходов. Это, однако, не снимает вопроса об оптимальном соотношении частных благ и тех, финансирование которых обеспечивается налогами. Тем более, что результаты перераспределения доходов также можно рассматривать как чистый общественный товар [65].

политики в части реализации аллокационной функции общественных финансов.

Во-первых, в соответствии с обычной административно-территориальной структурой государства, можно выделить общественные товары общегосударственной и региональной (местной) сфер выгод. Принимая во внимание, что налоги платятся в обмен на предоставляемые общественные товары помимо интегрального уровня налогов, определяющего совокупное предложение общественных товаров в стране, налоговая политика имеет дело также с отдельным регулированием уровней общегосударственных и региональных (местных) налогов.

Между общегосударственными и региональными (местными) товарами существует важное различие ещё и в ином отношении. На уровне центральной власти правительство приспосабливается к заданным предпочтениям избирателей в части товаров общегосударственной сферы выгод. Напротив, на уровне региональных (местных) властей существуют исторически сложившиеся относительно устойчивые и различные в зависимости от местности уровни доходов и расходов, определяющие предложение товаров региональной (местной) сфер выгод, а приспособление может происходить не посредством целенаправленных действий правительств, а посредством миграции самих избирателей в пределы тех территориальных общин, которые в состоянии лучше удовлетворить их потребности. При определенных условиях такое перемещение также может обеспечить оптимальное распределение ресурсов [66].

Во-вторых, предложение общественных товаров и их финансирование посредством налогов ограничены территорией, находящейся под суверенитетом государства. В то же время частные товары могут поступать в страну извне и продаваться за её пределы, вмешиваясь таким образом в аллокацию ресурсов. В условиях свободной торговли и конкуренции это обстоятельство не имело бы значения для их Парето-эффективного размещения.[1] Однако наличие торговых барьеров в форме импортных и экспортных пошлин и

[1] Парето-оптимальность в международном контексте означает такую ситуацию, когда невозможно, исходя из равновесия, достигаемого в условиях свободной конкуренции и свободной торговли, улучшить положение любого индивида (или резидента любой страны) без ухудшения положения других индивидов (или резидентов других стран) [41, *333*].

других налогов (на доходы, прибыль, прирост капитала и т.д.) вовлекает в сферу функций налоговой политики регулирование уровня налогообложения во внешнеэкономической деятельности. При этом существует "... the possibility of an increase in the welfare of the country imposing the tariff above the level of welfare achieved under free trade, ... a possibility which leads into the theory of the optimum tariff, tariff retaliation, and tariff bargaining"[1] [41, *336*].

Регулирование перераспределения доходов. Возвращаясь к концепции оптимальной аллокации ресурсов, следует отметить, что выбор между отдельными оптимальными решениями на диаграмме Самуэльсона влияет на относительные позиции налогоплательщиков и, следовательно, связан с проблемой перераспределения доходов. Для того, чтобы определить его оптимальный уровень, ортодоксальный подход предлагает вводить некоторую функцию общественного благосостояния, в которой "записаны" сравнения полезностей индивидов, что ведет к сугубо нормативной интерпретации перераспределения.

Этого можно избежать, если отказаться от неявной предпосылки указанной выше концепции о независимости функций полезностей индивидов. Выражаясь математически, она (предпосылка) состоит в том, что рассматривается только тот случай, когда

$$(\partial U_M / \partial Y_J = 0) \wedge (\partial U_J / \partial Y_M = 0),$$

где U_M и U_J – полезности индивидов, соответственно, с большим (M) и меньшим (J) доходом;

Y_M и Y_J – доходы индивидов M и J.

Однако в обществе, основанном на уважении одних людей к другим и признании их существования как партнеров во взаимовыгодных предприятиях[2], индивиды заинтересованы не только исклю-

[1] "… вероятность повышения благосостояния страны, которая вводит пошлину, сверх уровня благосостояния, достигаемого в условиях свободной торговли, … , вероятность, которая ведет в теорию оптимальной пошлины, тарифной репрессалии и тарифных переговоров".

[2] Бескорыстная забота о благе других – альтруизм – рассматривается современной экономической наукой как устойчивое свойство человеческой натуры, поскольку рационально альтруистическое поведение увеличивает групповую конкурентоспособность [55; 60].

чительно в своих личных доходах, но: "The incomes of other individuals may appear in their own utility functions. To maximize their own utility they may find it necessary to redistribute their income to some other person"[1] [65, *327*].

Исходя из предпосылки о взаимозависимости индивидуальных функций полезности, а именно что

$$(\partial U_M / \partial Y_J > 0) \wedge \left((\partial U_J / \partial Y_M > 0) \vee (\partial U_J / \partial Y_M = 0) \vee (\partial U_J / \partial Y_M < 0)\right),$$

Г. Хокман и Дж. Рождерс обосновали, что: "Критерий эффективности может быть использован … для перераспределения доходов через фискальный процесс", и что: "... Pareto optimality, contrary to the orthodox approach to public finance, is not only consistent with but requires redistribution"[2] [39, *543*]. При этом степень Парето-оптимального перераспределения доходов является функцией их первоначального распределения и предельной нормы замещения между полезностью удержания дохода индивидом M и его полезностью от перераспределения дохода в пользу индивида J [39, *546*].

Распределение доходов само по себе также может выступать аргументом функции полезности индивида, если, например, политическая и социальная стабильность зависят от дисперсии индивидуальных доходов в обществе. В этом случае данное их распределение может рассматриваться как чистое общественное благо, поскольку каждый член общества сталкивается с одним и тем же распределением доходов, никого нельзя исключить от использования выгод сложившейся ситуации, и потребление этого общественного блага является неконкурентным. В этом случае, как показал Л. Туроу, также может быть установлено ... the Pareto optimal income distribution and the optimum individual tax payments for income redistribution"[3] [65, 335].

---

[1] "Доходы других индивидов могут оказаться в их собственных функциях полезности. И для того, чтобы максимизировать свою собственную полезность, они могут посчитать необходимым перераспределить свой доход в пользу некоторого другого лица".

[2] "Парето-оптимальность, вопреки ортодоксальному подходу к общественным финансам, не только совместима, но даже требует перераспределения".

[3] "… Парето-оптимальное распределение доходов и оптимальные индивидуальные налоговые платежи для перераспределения доходов".

Как и в случае с аллокацией ресурсов главным препятствием в достижении оптимального перераспределения доходов является проблема "безбилетника". Даже если индивидуальные функции полезности взаимозависимы, но численность общины достаточно велика, то М может уклониться от участия в перераспределении своих доходов, поскольку его личный вклад может не иметь существенного значения для решения проблемы J. Поэтому предпочтения должны быть раскрыты и перераспределение реализовано через политический процесс [48, *992*]. Тем более это справедливо для случая, когда распределение доходов рассматривается в качестве общественного блага.

Как известно, перераспределение доходов в обществе может осуществляться за счет пожертвований. Однако подавляющая часть ресурсов, используемых в этом процессе, поступает в форме налогов. Это означает, что условия (2) и (3) выполнены и функцией (сферой применения) налоговой политики является также регулирование перераспределения доходов.

Р е г у л и р о в а н и е э к с т е р н а л и й. Обоснование функций налоговой политики через концепцию общественных благ (public goods) ставит вопрос о сфере применения налогов в ситуации с общественными антиблагами (public bads**).**

Общественное антиблаго – это продукт человеческой деятельности, обязательный (non-optional) для использования в том смысле, что каждое лицо вынуждено его потреблять, вне зависимости от желания, с негативными для себя последствиями. Иными словами, – это экстерналия (в данном случае отрицательная).[1] Согласно известному определению, экстерналии имеют место, если лицо, принимающее решение о действии, которое оказывает влияние на функции полезности других лиц или на их производственные функции, не выплачивает (не получает) в качестве компенсации этого действия суммы, эквивалентные по стоимости конечным издержкам (выгодам) других лиц [23, *17-18*].

Наличие отрицательной экстерналии, например загрязнения предприятием воздуха, которым люди вынуждены дышать, ставит проблему создания таких условий, когда эмитент экстерналии и её жертва (потребитель) будут действовать в соответствии с требова-

[1] О взаимосвязи общественных товаров и экстерналий см. работы [22; 47].

ниями Парето-эффективности. Как обосновали В. Баумоль и У. Оутс, её решение существует и требует "… only a single policy measure: a Pigouvian tax (or effluence fee) on emitters equal to marginal social damage"[1] [23, *21*]. Что касается потерпевшей стороны, то: "The victim should neither be taxed nor compensated for the damages absorbed"[2] [23, *23*].

Помимо введения налога, устраняющего асимметрию между оптимальной ценой для эмитента и потребителя, проблема может быть решена также путем установления количественных ограничений (например, в случае с загрязнением – лимита суммарного количества выбросов, распределяемого среди эмитентов посредством рыночного механизма).[3]

В условиях полной информированности и определенности указанные инструменты регулирования являются взаимозаменяемыми [70, *480*]. В противном случае результаты их применения могут быть разными. Это связано с тем, что количественные ограничения гарантируют соблюдение установленного потолка эмиссии, вне зависимости от того, с какими предельными издержками (высокими или низкими) это может быть связано. Напротив, налоги гарантируют, что предельные издержки контроля над эмиссией будут равны установленной величине платы за выбросы, вне зависимости от того, какими при этом окажутся равновесные объемы выбросов (незначительными или большими). Поэтому в одних случаях лучше использовать количественные ограничения, в других – налоговые (ценовые). Наконец, существуют ситуации неопределенности о выгодах и издержках, когда "... a reasonable justification for regulation based on both price incentives and quantity targets"[4] [69, *683*].

---

[1] "… единственной и простой меры политики: налога Пигу (или платы за выбросы) с эмитента, равного предельному социальному ущербу".

[2] "… жертва не должна ни облагаться налогом, ни получать компенсацию за понесенный ущерб".

[3] Еще одним способом решения проблем экстерналий является спецификация прав собственности, если изначально они не были четко определены [28]. Однако это не всегда возможно или легко сделать (особенно в специфической институциональной среде переходной экономики), и такой подход не снимает вопроса о налоговом и/или количественном регулировании экстерналий.

[4] "… рациональное основание для регулирования базируется как на ценовых стимулах, так и на количественных целевых установках".

Таким образом, взимание налогов является необходимым (но, разумеется, не достаточным) условием достижения Парето-эффективности, по крайней мере, для части ситуаций с наличными экстерналиями. Поэтому их налоговое регулирование также можно считать функцией (сферой действия) налоговой политики.

Регулирование потребления природных ресурсов. Загрязнение окружающей среды является следствием потребления природных ресурсов, а главными проблемами, связанными с их использованием, являются необходимость "... the protection of the nonrenewable and renewable environmental resources that provide the basic life support services and generate a wide variety of amenity services"[1] [45, *2103*] и обеспокоенность тем, что потребляемые ресурсы "… сейчас слишком дешевы с позиций блага будущих поколений, что они эгоистично эксплуатируются слишком быстрыми темпами, и что ввиду их чрезвычайной дешевизны они производятся и потребляются расточительно" [40, *137*].

Постановка вопроса о соблюдении интересов различных поколений ставит задачу расширения сферы применения критерия Парето с учетом факторов межвременной аллокации ресурсов, социальной нормы дисконтирования и неопределенности.

Неоклассическое решение оптимального использования невозобновимых ресурсов было предложено Г. Хоттелингом, который обосновал, что в условиях свободной конкуренции при равновесном распределении во времени добычи ресурса его цена растет темпом, соответствующим ставке процента, и что добыча уменьшается, если цена со временем возрастает [40, *140-142*].

Исследование закономерностей Парето-оптимального ценообразования на возобновимые природные ресурсы показало, что их дисконтированные цены должны снижаться в соответствии с темпом регенерации [23, *140-144*]. Снижение цен в данном случае – это вознаграждение за отложенное потребление ресурсов, способных к регенерации. Что касается невозобновимых ресурсов, то Парето-оптимальность требует неизменных дисконтированных цен в том случае, если издержки производства постоянны (парафраз правила Хоттелинга). В случае их роста оптимальная цена определяется дву-

[1] "… защиты невозобновимых и возобновимых природных ресурсов, которые обеспечивают жизненно важные потребности и порождают широкое разнообразие социально-бытовых услуг".

мя факторами: предельными частными издержками товаропроизводителя и теми, которые потребление невозобновимого ресурса в настоящем накладывает на будущие поколения [23, *147-151*]. Но тот факт, что оптимальная цена ресурса должна превышать экономические издержки производства сам по себе ещё не означает, что здесь требуется правительственное вмешательство. При наличии совершенных фьючерсных рынков эта проблема решается автоматически посредством механизма свободной конкуренции.[1]

Траектория добычи, которая максимизирует прибыль предприятия при заданной степени риска, характеризуется равенством дисконтированной предельной прибыли во всех периодах и во всех сферах вложения капитала (не только в ресурсные проекты). Однако в сфере природопользования, в связи с различиями в расположении и качестве природных ресурсов отдача от инвестиций может быть выше того конкурентного уровня, который необходим для их привлечения. Эта разница составляет ренту. В данном контексте её можно определить как "… прибыль, которая остается после вычитания дохода компании, соответствующего минимальной отдаче, необходимой для привлечения частных инвестиций в новые проекты" [34, *273*].

Природные ресурсы обычно считаются общенародным достоянием. Такое положение имеет давние философские корни. Как писал К. Маркс: "Даже целое общество, нация, и даже все общества, взятые вместе, не есть собственники земли. Они лишь её владельцы, пользующиеся ею, и, как boni patres familias, они должны оставить её улучшенной последующим поколениям" [8, *337*].

Контроль правительств над условиями доступа к природным ресурсам дает им возможность изъятия ренты от использования этих ресурсов посредством налогообложения. Поскольку рента не оказывает влияния на производственные издержки и не определяет цену продукции, такое налогообложение, как форма изъятия избыточной прибыли, может быть экономически нейтральным [34; 26]. Иными словами, чистый налог на ренту (the pure tax on rent) совместим с Парето-оптимальным ценообразованием на природные ресурсы:

[1] На практике такие фьючерсные рынки отсутствуют, поскольку нельзя собрать заявки на покупку и продажу от всех тех, кто когда-либо будет жить. На реально существующих рынках будущие поколения представлены только нами, их возможными предками [62, *9*].

изъятие ренты, если оно не влияет на решения предприятия об инвестировании, не нарушает условий оптимальности, выведенных посредством нахождения условного экстремума полезности. Более того, для данного уровня финансирования общественных товаров замещение неискажающим налогом на ренту искажающих источников правительственных доходов означает уменьшение потерь благосостояния (аналог сильной формы экологической гипотезы "двойного дивиденда" [58, *1*]).

Не менее важное значение может иметь то обстоятельство, что удержание и последующее инвестирование ренты от использования природных ресурсов в капитал, создаваемый человеком, является необходимым условием обеспечения устойчивого (sustainable) развития.[1] Идея заключается в том, что "... the current generation converts exhaustible recourses into machines and "lives off" current flows from machines and labor. Under such a program one might assume that in some sense the total stock of productive capital was never depleted since ultimately the exhaustible resource stock will be transmuted into a stock of machines and, given that machines are assumed not to depreciate, no stock either of machines or of exhaustible resources is ever consumed"[2], и что тогда "… for the case of per capita consumption remaining constant over time, one could say that no generation was better off than another"[3] [37, *972*].

Правило, выведенное Дж. Хартвиком путем исследования разновидности функции Кобба-Дугласа (с капиталом, созданным человеком, и объемом потребляемого невозобновимого ресурса[4]), гла-

---

[1] В данном случае имеется в виду так называемая "слабая устойчивость", когда природный и созданный человеком капитал считаются взаимозаменяемыми. См.: [19, *198-199*].

[2] "… текущее поколение трансформирует невозобновимые ресурсы в машины и живет за счет текущих доходов от машин и труда. При такой программе можно допустить, что в некотором смысле общий запас производительного капитала никогда не истощится, поскольку в конечном счете ограниченный и исчерпаемый запас ресурсов будет превращен в запас машин и допуская, что машины не обесцениваются, ни запас машин, ни исчерпаемых ресурсов, не будет когда-либо потреблен".

[3] "... для случая постоянного во времени потребления на душу населения можно утверждать, что ни одно поколение не находилось в лучшем положении, чем другое".

[4] Впервые была предложена Р. Солоу [61].

сит, что "инвестирование текущего дохода от исчерпаемых ресурсов в воспроизводимый капитал предполагает неизменное потребление на душу населения" [37, *974*]. Если предприниматели не в состоянии обеспечить соблюдение данного правила, то это может служить дополнительным аргументом в пользу изъятия ренты посредством налогов.

Налогообложение ренты на практике принимает различные формы. Это может быть единовременно выплаченная сумма, полученная правительством от продажи лицензий на добычу природных ресурсов. Одна из проблем, которые возникают при этом, – это "проклятие победителя" ("winner's curse") аукционов с неполной информацией, когда имеется тенденция, что лицо, предложившее наибольшую цену, будет переплачивать [44, *43*]. По этой и некоторым другим причинам (в том числе институционального характера) обычно применяются также иные формы налогообложения природных ресурсов, такие как налоги на прибыль (часто с применением скидок на истощение недр), отделение (severance) (на натуральную единицу полезных ископаемых и в процентах к стоимости добытого ресурса), налоги на собственность и др. [29]. Все они, в отличие от чистого налога на ренту, не являются нейтральными и вносят те или иные искажения [33].

С одной стороны, это может быть удобным для решения проблем рыночных провалов с сфере природопользования. В их числе одним из главных считается неравенство частной и социальной нормы дисконтирования, приводящее к чрезмерно интенсивному использованию природных богатств, что, по-видимому, можно исправить посредством "… conservation subsidies or a system of graduated severance taxes, falling through time"[1] [62, *12*]. Однако, с другой стороны, нет уверенности в том, что "… the political process can be relied on to be more future-oriented than your average corporation"[2] [62, *12*], тем более с учетом международного фактора, когда результатом сдерживания потребления природных ресурсов в одних государствах может стать повышение уровня их использования в других.

[1] "... субсидий, стимулирующих консервацию ресурсов, или системы прогрессивных налогов на отделение, снижающихся с течением времени".

[2] "… политический процесс будет в большей степени ориентирован на будущее, чем ваша обычная корпорация".

В целом, исходя из приведенных выше аргументов, регулирование потребления природных ресурсов также можно отнести к числу функций налоговой политики, тем более что "… the attention focused on the environmental impacts of nonrenewable resource use will continue to increase with increased emphasis on the details of ecological interactions and the management of global public assets"[1] [45, *2103*].

***

Подведем краткие итоги. Исходя из аксиомы о свободной конкуренции и критерия Парето-эффективности можно дедуцировать правила экономической политики – в данном случае заключения о функциях (сферах применения) налоговой политики. К ним относится регулирование:

- уровней налогов – общего и частных, в том числе:

внутренних налогов – общегосударственных и региональных (местных);

внешних налогов – относящихся к внешнеэкономической деятельности;

- перераспределения доходов в обществе;
- экстерналий, в том числе связанных с загрязнением окружающей среды;
- потребления природных ресурсов.

Для каждой из указанных функций могут быть сконструированы индикаторы, отражающие состояние дел в данной сфере налоговой политики (хотя, очевидно, что сделать это очень не просто[2]). По ним, в свою очередь, можно будет оценивать результаты деятельности центральных и региональных (местных) органов власти.

Но установка целевых значений индикаторов – это уже проблема политического выбора, а не дедукции.

Ибо, во-первых, как было показано, вывод о существовании оптимума и возможности Парето-улучшения сам по себе ещё ничего

[1] "… внимание к влиянию на окружающую среду использования невозобновимых ресурсов будет продолжать усиливаться с особым акцентом на деталях экологических взаимодействий и управлении глобальными общественными активами".

[2] О проблемах формирования показателя общего уровня налогов см., например: [9, *113-119*].

не говорит о том, как его можно достигнуть, и тем более о гипотетическом точном значении оптимума.[1] И, во-вторых, политика – это, по определению О. фон Бисмарка, искусство возможного, а поэтому должна учитывать такие факторы, как здоровье нации, климатические условия, неустойчивость окружающей среды, институциональная структура и др. [32]. Более того, нельзя просто перенести опыт работы эффективных институтов в одних странах на другие, поскольку это именно тот случай, когда "history matters"[2] [24, *281*], и доступный набор решений, применимых в данных обстоятельствах, зависит от тех решений, которые были приняты в прошлом.

Поэтому, видимо, прав М. Алле, отмечая, что "… определение целей не входит в сферу экономической науки; впрочем, оно вообще не входит в сферу науки", и что они "… могут быть выявлены лишь путем функционирования политической системы, в рамках процедур, которые различаются от страны к стране и от эпохи к эпохе" [1, *17*]. Но его вывод о том, что экономист "… может ответить лишь на два вопроса: 1) являются ли поставленные цели совместимыми между собой? 2) являются ли используемые средства действительно наиболее пригодными для достижения поставленных целей?" [1, *17*], следует уточнить и дополнить вопросом: 3) в какой сфере деятельности лучше всего использовать данное средство (в нашем случае – налоги)?

Что касается сферы применения полученных выводов, то она распространяется в том числе и на трансформационную экономику Украины, поскольку фундаментальные предпосылки для суверенитета потребителя здесь в основном созданы – имеется в виду наличие формальных норм, прежде всего конституционных, провозглашающих демократические свободы и защиту прав собственности,

---

[1] Можно, например, теоретически обосновать существование некоторого го абстрактного оптимального уровня правительственных расходов и налогов (см., например: [30]). Но, что касается конкретики, то: "Ни в одном теоретическом исследовании не было получено надежных оценок оптимального уровня налогообложения или бюджетных расходов" [4, *43*]. Это утверждение тем более справедливо для переходной экономики, которая характеризуется устойчивыми неформальными правилами уклонения от уплаты налогов [5, *96-108*]. Именно такие поведенческие рутины выступают важным фактором сохранения её особой институциональной структуры, в которой неоклассическая исследовательская программа может давать сбои.

[2] "История имеет значение".

наличие механизмов принуждения к выполнению этих норм, а также постепенно формирующиеся рутины их применения. Разумеется, на практике многие из записанных в законодательстве положений ещё не работают или работают недостаточно эффективно. Но это не означает, что выбор сфер применения налоговой политики должен быть ограничен только теми, где свобода уже реализована надлежащим образом. Цели можно и нужно распространять туда, где провозглашенные права потребителя ещё не обеспечены в полной мере. Для этого следует выбирать адекватные конкретно-историческим условиям данной страны *способы* применения налогов, используя для их обоснования возможности институциональной или эволюционной методологии.

И последние три ремарки.

Первая. Если не доказано, что налоги должны целенаправленно воздействовать на те или иные экономические процессы для повышения благосостояния, оцениваемого по критерию Парето, то их следует строить по принципу нейтральности, т.е. минимальных потерь благосостояния, обусловленных искажениями экономических решений. Но в любом случае оценка с позиций экономической теории благосостояния сохраняет свой научный потенциал. Важно только его правильно использовать. В качестве примера можно привести результаты современных прикладных исследований межличностных сравнений благосостояния индивидов,[1] благодаря которым "… возможности практической экономической теории благосостояния и общественного выбора были чрезвычайно расширены" [16, *260*].

Вторая. Как известно, сила принуждения к уплате налогов может быть использована в пользу заинтересованных групп, а не в общественных интересах. Однако в данном случае вопрос о том, какая сфера деятельности должна получить политическую поддержку

[1] Межличностное сравнение полезности, научную обоснованность которого оспаривал еще Л. Роббинс, не обязательно ограничивать рамками рассудочной дихотомии "все или ничего". Его можно осуществлять "… до какой-то степени, не в каждом случае и не для каждого типа сравнений, а также не с предельной точностью". Благодаря этому, например, можно избежать вывода К. Эрроу о невозможности непротиворечивого общественного выбора, отражающего предпочтения индивидов [16, *258-259*].

в Украине не поднимался[1]. Поставленная задача была намного скромней – обосновать научные положения, которые эксперты могут рекомендовать для применения в сфере налогообложения. Что же касается политически достижимых результатов – это предмет отдельного исследования, требующего анализа политических рынков, сравнения альтернативных вариантов институционального устройства и др.

И *третья.* Приведенная выше аргументация может быть улучшена или оспорена. И это нормально. Важно иное, а именно, что в научном обосновании налоговой политики требуются не обычные для постсоветской экономической литературы обзоры мнений о функциях налогов (фискальной, экономической, контрольной и др.), которые непонятно на чем основаны и с которыми непонятно что делать, а доказательства, использующие операциональные утверждения.

Литература к главе 1

1. Алле М. Современная экономическая наука и факты / М. Алле: пер. с фр. // THESIS. – 1994. – Вып. 4. – С. 11-19.
2. Блауг М. Методология экономической науки, или как экономисты объясняют / М.Блауг: пер. с англ. / науч. ред. и вступ. ст. В.С. Автономова. – М.: НП "Журнал Вопросы экономики", 2004. – 416 с.
3. Блауг М. Несложный урок экономической методологии / М.Блауг: пер. с англ. // THESIS. – 1994. – Вып. 4. – С. 53-68.
4. Васильева А. Экономический анализ налоговой реформы / А. Васильева, Е. Гурвич, В. Субботин // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 38-60.
5. Вишневский В.П. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В.П. Вишневский, А.С. Веткин // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 96-108.
6. Дементьев В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? / В. Дементьев // Terra Economicus. – 2009. – Т. 7. – № 1. – С. 13-30.

[1] Обычная постановка вопроса в рамках экономической теории регулирования [63].

7. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж.М. Кейнс: пер. с англ. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.

8. Маркс К. Капитал: критика политической экономии. Т. 3. Книга III: Процесс капиталистического производства, взятый в целом / Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – 2-е изд. – Т. 25. Часть 2. – М.: Гос. изд-во полит. литературы, 1962.

9. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

10. Норт Д. Понимание процесса экономических изменений / Д. Норт: пер. с англ. – М.: Изд. дом Гос. ун-та Высшей школы экономики, 2010. – 256 с.

11. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. / А.С. Пигу: пер. с англ. – М.: Прогресс, 1985. – Т. 1. – 512 с.

12. Податковий Кодекс України // Голос України. – 2010. – 4 груд. – № 229-230.

13. Робинсон Дж. Экономическая теория несовершенной конкуренции / Дж. Робинсон: пер. с англ. – М.: Прогресс, 1986. – 473 с.

14. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції реформування податкової системи" від 19 лютого 2007 р. № 56-р. // Офіційний вісник України. – 2007. – 2 бер. – № 13. – Ст. 481.

15. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Стратегії реформування податкової системи" від 23 грудня 2009 р. № 1612-р. // Урядовий кур'єр. – 2010. – 20 січ. – № 10.

16. Сен А. Возможности общественного выбора. Нобелевская лекция 8 декабря 1998 г. // Политикам об экономике. Лекции нобелевских лауреатов по экономике / Вступительная статья, общ. ред. Г.Ю. Семигина. – М.: Современная экономика и право, 2005. – С. 239-271.

17. Тулмин Ст. Человеческое понимание / Пер. с англ. З.В. Кагановой. – М.: Прогресс, 1984. – 327 с.

18. Фридмен М. Методология позитивной экономической науки / М. Фридмен: пер. с англ. // THESIS. – 1994. – Вып. 4. – С. 20-52.

19. Эндрес А. Экономика природных ресурсов. 2-е изд. / А. Эндрес, И. Кверенер – СПб.: Питер, 2004. – 256 с.

20. Archibald G.C. Welfare Economics, Ethics, and Essentialism / G.C.Archibald // Economica. – 1959. – Vol. 26. – № 104. – P. 316-327.

21. Arrow K. Existence of a Competitive Equilibrium for a Competitive Economy / K.Arrow, G.Debreu // Econometrica. – 1954. – Vol. 22. – № 3. – P. 265-290.

22. Bator M. The Anatomy of Market Failure / M. Bator // The Quarterly Journal of Economics. – 1958. – Vol. 72. – № 3. – P. 351-379.

23. Baumol W.J. The theory of environmental policy / W.J. Baumol, W.E. Oates. – Cambridge: University press, 1988. – 299 p.

24. Boschma R. Why is economic geography not an evolutionary science? Towards an evolutionary economic geography / R. Boschma, K. Frenken // Journal of Economic Geography. – 2006. – № 6. – P. 273-302.

25. Bowen H. The Interpretation of Voting in the Allocation of Economic Resources / H. Bowen // Quarterly Journal of Economics. – 1943. – Vol. 58. – № 1. – P. 27-48.

26. Campbell H. A Model of Mineral Exploration and Resource Taxation / H. Campbell, R. Lindner // The Economic Journal. – 1985. – Vol. 95. – № 377. – P. 146-160.

27. Clower R.W. Economics as an Inductive Science / R.W. Clower // Source: Southern Economic Journal. – 1994. – Vol. 60. – № 4. – P. 805-814.

28. Coase R. The problem of social costs / R. Coase // The Journal of Law and Econo-mics. – 1960. – № 3(1). – P. 1-44.

29. Conrad R. Taxation of Mineral Resources / R. Conrad, B. Hool. – Toronto: Lexington Books, 1980. – 109 p.

30. Corsetti G. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models / G. Corsetti, N.Roubini. – NBER:NBER Working Paper Series. – № 5851. – 1996. – 38 p.

31. Cowell F. Cheating the Government: the Economics of Evasion / F. Cowell. – Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 1990. – 267 p.

32. Diamond J. Guns, Germs, and Steel: The Fates of Human Societies / J. Diamond. – New York:W.W. Norton & Company, Inc., 2005. – 512 p.

33. Gamponia V. The Taxation of Exhaustible Resources / V. Gamponia, R. Mendelsohn // The Quarterly Journal of Economics. – 1985. – Vol. 100. – № 1. – P. 165-181.

34. Garnaut R. Uncertainty, Risk Aversion and the Taxing of Natural Resource Projects / R. Garnaut, A. Ross // The Economic Journal. – 1975. – Vol. 85. – № 338. – P. 272-287.

35. Groves T. Optimal Allocation of Public Goods: A Solution to the "Free Rider" Problem / T. Groves, J. Ledyard // Econometrica. – 1977. – Vol. 45. – № 4. – P. 783-809.

36. Harrod R. Scope and Methods of Economics / R. Harrod // The Economic Journal. – 1938. – Vol. 48. – № 191. – P. 383-412.

37. Hartwick J. Intergenerational Equity and the Investing of Rents from Exhaustible Resources / J. Hartwick // The American Economic Review. – 1977. – Vol. 67. – № 5. – P. 972-974.

38. Hicks J. The Foundations of Welfare Economics / J. Hicks // The Economic Journal. – 1939. – Vol. 49. – № 196. – P. 696-712.

39. Hockman M. Pareto Optimal Redistribution / M. Hockman, J. Rodgers // The American Economic Review. – 1969. – Vol. 59. – № 4. – P. 542-557.

40. Hotelling H. The Economics of Exhaustible Resources / H. Hotelling // The Journal of Political Economy. – 1931. – Vol. 39. – № 2. – P. 137-175.

41. Johnson H. The Standard Theory of Tariffs / H. Johnson // The Canadian Journal of Tariffs. – 1969. – Vol. 2. – № 3. – P. 333-352.

42. Johnson H. The Taxonomic Approach to Economic Policy / H. Johnson // The Economic Journal. – 1951. – Vol. 61. – № 244. – P. 812-832.

43. Kaldor N. Welfare Propositions of Economics and Interpersonal Comparison of Utility / N. Kaldor // The Economic Journal. – 1939. – Vol. 49. – № 195. – P. 549-552.

44. Kay J. Tax Policy: A Survey / J. Kay // The Economic Journal. – 1990. – Vol. 100. – № 399. – P. 18-75.

45. Krautkraemer J. Nonrenewable Resource Scarcity / J. Krautkraemer // Journal of Economic Literature. – 1998. – Vol. 36. – № 34. – P. 2065-2107.

46. Lindahl E. Just Taxation – A Positive Solution / E. Lindahl // Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave and A.T. Peacock. – London: Macmillan & Co. Ltd., 1958. – P. 168-176.

47. Mishan J. The relationship between Joint Products, Collective Goods, and External Effects / J. Mishan // The Journal of Political Economy. – 1969. – Vol. 77. – № 3. – P. 329-348.

48. Musgrave R. Pareto Optimal Redistribution: Comment / R. Musgrave // The American Economic Review. – 1970. – Vol. 60. – № 5. – P. 991-993.

49. Musgrave R. Public Finance in Theory and Practice. – 4th ed. / R. Musgrave, P. Musgrave. – New York: McGraw-Hill Book Company, 1984. – 824 p.

50. Musgrave R. The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy / R. Musgrave. – New York: McGraw-Hill Book Company, 1959. – 628 p.

51. Nagel E. Assumptions in Economic Theory / E. Nagel // The American Economic Review. – 1963. – Vol. 53. – № 2. – P. 211-219.

52. Ng Y.K. Value Judgment and Economists' Role in Policy Recommendation / Y.K. Ng // The Economic Journal. – 1972. – Vol. 82. – № 327. – P. 1014-1018.

53. Peacock A. Pareto Optimality and the Political Economy of Liberalism / A. Peacock, C. Rowley // The Journal of Political Economy. – 1972. – Vol. 80. – № 3. – P. 476-490.

54. Robbins L. Economics and Political Economy / L. Robbins // The American Economic Review. – 1981. – Vol. 71. – № 2. – P. 1-10.

55. Samuelson P. Altruism as a Problem Involving Group versus Individual Selection in Economics and Biology / P. Samuelson // The American Economic Review. – 1993. – Vol. 83. – № 2. – P. 143-148.

56. Samuelson P. Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditures / P. Samuelson // Review of Economics and Statistics. – 1955. – Vol. 37. – № 4. – P. 350-356.

57. Samuelson P. The Pure Theory of Public Expenditures / P. Samuelson // The Review of Economics and Statistics. – 1954. – Vol. 36. – № 4. – P. 387-389.

58. Schöb R. The Double Dividend Hypothesis Of Environmental Taxes: a Survey / R. Schöb. – Munich: Otto-von-Guericke-University Magdeburg and CESifo, 2003. – 58 p.

59. Scitovsky T. The State of Welfare Economics / T. Scitovsky // The American Economic Review. – 1951. – Vol. 41. – № 3. – P. 303-315.

60. Simon H. A. Altruism and Economics / H.A. Simon // The American Economic Review. – 1993. – Vol. 83. – № 2. – P. 156-161.

61. Solow R. Intergenerational Equity and Exhaustible Resources / R. Solow // The Review of Economic Studies. – 1974. – Vol. 41, Symposium on the Economics of Exhaustible Resources. – P. 29-45.

62. Solow R. The Economics of Resources or the Resources of Economics / R. Solow // The American Economic Review. – 1974. – Vol. 64. – № 2. – P. 1-14.

63. Stigler G. The Theory of Economic Regulation / G. Stigler // The Bell Journal of Economics and Management Science. – 1971. – Vol. 2. – № 1. – P. 3-21.

64. Sutton C. The Relation between Economic Theory and Economic Policy / C. Sutton // The Economic Journal. – 1937. – Vol. 47. – № 185. – P. 44-52.

65. Thurow L. The Income Distribution as a Pure Public Good / L. Thurow // The Quarterly Journal of Economics. – 1971. – Vol. 85. – № 2. – P. 327-336.

66. Tiebout Ch. A Pure Theory of Local Expenditures / Ch.Tiebout // The Journal of Political Economy. – 1956. – Vol. 64. – № 5. – P. 416-424.

67. Tyszynsky H. Economic Theory as a Guide to Policy: Some Suggestions for Re-Appraisal / H.Tyszynsky // The Economic Journal. – 1955. – Vol. 65. – № 258. – P. 195-215.

68. Vickrey W. Counterspeculation, Auctions, and Competitive Sealed Tenders / W. Vickrey // The Journal of Finance. – 1961. – Vol. 16. – № 1. – P. 8-37.

69. Weitzman M.L. Optimal reward for economic regulation / M.L. Weitzman // The American Economic Review. – 1978. – Vol. 68. – № 4. – September. – P. 683-691.

70. Weitzman M.L. Prices vs. Quantities / M.L. Weitzman // The Review of Economic Studies. – 1974. –Vol. 41. – № 4. – October. – P. 477-491.

71. Wilcox C. From Economic Theory to Public Policy / C. Wilcox // The American Economic Review. – 1960. – Vol. 50. – № 2. – P. 27-35.

Глава 2. ПОЛИТИКА В СФЕРЕ НАЛОГОВОЙ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Теоретические аспекты налоговой амортизации основных средств

2.1.1. Виды амортизации основных средств

Одной из причин экономических проблем в Украине являются устаревшие техника и технологии. Возможности их обновления зависят от действующей системы амортизации, под которой обычно понимают совокупность применяемых методов и норм начисления амортизации основных средств.

Амортизация имеет большое значение для экономики. Например, в промышленности Украины она составляет около 3% операционных расходов, а это – десятки миллиардов гривень ежегодно. Так, в 2009 г. суммы начисленной амортизации в этом виде деятельности достигли 29 млрд. грн., тогда как все инвестиции в её основные средства – 58 млрд. грн.

Поскольку амортизация составляет значительную часть издержек производства, постольку она оказывает существенное влияние на финансовые результаты хозяйственной деятельности и налогообложение предприятий.

В отечественной и зарубежной литературе выделяют несколько основных концепций амортизации основных средств, которые можно сгруппировать в пять направлений исследования амортизации: операционное, финансовое, экономическое, бухгалтерское, налоговое.

Одним из первых в экономической литературе появилось операционное направление. На ранних этапах исследования амортизации экономисты склонны были считать, что она характеризует физическое изнашивание актива.

Под физическим износом обычно понимается утрата основными средствами потребительской стоимости, то есть своих полезных свойств. При этом выделяется две разновидности физического износа: активный физический износ, связанный со степенью интенсивности применения основных средств, то есть с влиянием трения, вибрации и других разрушительных процессов, возникающих вследствие взаимодействия частей, а также пассивный физический износ

основных средств, происходящий под воздействием окружающей среды вне зависимости от интенсивности их использования (например коррозия).

С развитием представлений об амортизации ее также стали рассматривать и как уменьшение полезности в результате действия внешних факторов – морального износа. Моральный износ выражается в отставании элементов основных средств по определенным параметрам от новых (появившихся на рынке позже).

Моральный износ также бывает двух видов. Стоимостной моральный износ связан с созданием полностью аналогичных по своим технико-экономическим характеристикам основных средств, то есть идентичных тем, которые уже используются в производственном процессе, но более дешевых, или процесс производства которых обеспечивает снижение удельных затрат. Технический моральный износ вызывается созданием основных средств аналогичного назначения, но более совершенных по технико-экономическим характеристикам в сравнении с уже использующимися в производстве.

Дальнейшие исследования в области амортизации привели к тому, что данное направление стало подвергаться критике, основанной на том, что на практике невозможно оценить степень физического и морального износа. По мнению М. Уэллса, "физический износ – вопрос инженерный, а не бухгалтерский, и износ в инженерном деле имеет свой собственный смысл, с трудом согласующийся с традиционно используемыми в бухгалтерском учете понятиями" [44, *285*]. Также не существует и основных средств, для которых можно с полной достоверностью оценить степень их технического устаревания.

Подобная критика стала причиной того, что операционный подход не получил широкого распространения в развитых странах. Несмотря на это, он активно использовался в СССР, где под амортизацией понимался объективный процесс постепенного перенесения стоимости основных средств по мере износа на производимый с их помощью продукт, а также использование специальных денежных средств – амортизационных отчислений, включаемых в издержки производства или обращения, для простого и расширенного воспроизводства основных средств [87]. Данная трактовка стала причиной того, что в учете амортизацию начисляли не только на полное восстановление (реновацию) основных средств, но также и на их капитальный ремонт, модернизацию.

Необходимость применения двух норм амортизации объяснялась функциональными особенностями воспроизводства основных средств, осуществляемого путем их восстановления на базе замены выбывающих основных средств и поддержания работоспособности действующих посредством капитальных ремонтов и модернизации [13].

С точки зрения С. Голова, операционный подход "сыграл важную историческую роль в признании легитимности затрат на амортизацию в составе затрат предприятия" [20].

В отечественной научной литературе периодически появляются публикации, в которых амортизация по-прежнему отождествляется с операционным направлением [11; 31; 89]. Например, критикуя налоговое законодательство в части амортизации основных средств, Б. Буркинский и М. Котлубай отмечают: "Таке трактування нечітко передає сутність амортизації, що вона є поступовим зменшенням техніко-економічного стану основних фондів, зносу їх у процесі виробничого використання. Паралельно поступовому зниженню техніко-економічних характеристик основних фондів відбувається поступове зменшення їх споживчої вартості, грошова форма якої відшкодовується шляхом перенесення її на вартість виготовленої за їх участю продукції (робіт, послуг) і відшкодування таким чином витрат на придбання основних фондів"[1] [11, *40*].

Наряду с этим многие авторы все же склоняются к тому, что между амортизацией и износом нет прямой связи [9; 91; 93]. Подтверждением этому является принятие Положения (стандарта) бухгалтерского учета[2] 7 "Основные средства", в котором при определении сроков полезного использования (эксплуатации) основных средств следует учитывать не только такие факторы, как физический и моральный износ, но и ожидаемый срок эксплуатации объекта с учетом его мощности или производительности, а также правовые

[1] "Такая трактовка нечетко передает сущность амортизации, о том, что она является постепенным ухудшением технико-экономического состояния основных фондов, их износом в процессе производственного использования. Параллельно постепенному ухудшению технико-экономических характеристик основных фондов происходит постепенное уменьшение их потребительской стоимости, денежная форма которой компенсируется путем ее перенесения на стоимость изготовленной при их участии продукции (работ, услуг) и компенсацией таким образом издержек на приобретение основных фондов".

[2] Далее П(С)БУ.

или другие ограничения по срокам использования объекта. То есть один и тот же объект основных средств, эксплуатируемый на двух различных предприятиях, при прочих равных условиях может иметь различные графики начисления амортизации.

Одним из наиболее дискуссионных вопросов, связанных с отождествлением амортизации с износом, является обоснование ее как источника финансирования воспроизводства основных средств. В данном случае амортизация рассматривается как выражение финансового направления.

К. Маркс отмечал, что амортизационный фонд, то есть фонд для возмещения износа основного капитала, является вместе с тем и фондом для накопления износа [87]. В своей переписке с К. Марксом Ф. Энгельс представил обоснование возможности осуществления расширенного воспроизводства за счет амортизации. Один из расчетов Ф. Энгельса базировался на допущении, что сумму амортизации, которая списывается, предприятие помещает под проценты в банк. При использовании 5% годовых по истечении 10 лет до момента замены оборудования его капитал вырастет на 25% [41]. В следующем расчете суммы амортизационных отчислений сразу же направлялись на покупку нового оборудования, что привело к расширенному воспроизводству как по стоимости, так и по количеству оборудования.

Рассмотренный пример доказывал, что расширенное воспроизводство за счет амортизационных отчислений порождается не техническим прогрессом, а обусловлено ускорением оборота основных средств в связи с использованием свободной части амортизационного фонда. На сегодняшний день явление расширенного воспроизводства за счет сумм накопленной амортизации называется "эффектом Ломана-Рушти" [90] по имени немецких экономистов, которые углубились в исследование данной проблемы.

В Украине проблема использования амортизации как внутреннего источника финансирования инвестиций является нерешенной, на что указывает множество неоднозначных публикаций, трактующих роль амортизации в формировании амортизационного фонда [20; 25; 93; 96; 97]. При этом необходимо выделить два различных подхода к решению данного вопроса.

Первый подход базируется на том, что "поступление средств от реализации продукции на расчетный счет предприятия подтверждает согласие покупателя удовлетворить платежное требование

продавца. В этом контексте амортизация представляет собой реальный приток наличности" [93, *79*]. При этом "реальное денежное наполнение этого фонда возможно лишь после реализации готовой продукции, в стоимости которой отражается износ амортизируемых активов, принимавших участие в ее выпуске" [9, *36*].

Сторонником этого подхода является Н. Чумаченко, утверждающий, что амортизационные отчисления "являются не фактическими, а расчетными (отложенными) затратами, они возвращаются предприятию в виде выручки от реализации продукции и, таким образом, образуют собственные средства предприятий для финансирования инвестиций" [97, *6*]. Подобную точку зрения поддерживают и некоторые другие отечественные экономисты [39].

Второй подход основан на том, что "сумма, показанная в бухгалтерском балансе как начисленный износ, не отражает "накопление" какого-либо материального предмета. Это лишь та часть первоначальной стоимости изнашиваемых активов, которая уже увязана как расходы с доходами. Иногда предприятие откладывает деньги для конкретной цели – приобретения новых активов, что именуется амортизационным фондом. Это операция финансирования и она совершенно не связана с учетной процедурой регистрации износа – операционными расходами при использовании капитальных активов" [99, *134*].

Несмотря на былую непопулярность второго подхода у отечественных экономистов, на сегодняшний день у него появляется все больше сторонников [1; 10; 20; 95]. Так, например, в подтверждение своей позиции С. Голов ссылается на особый метод начисления амортизации (sinking fund method), который предполагает параллельно с начислением амортизации депонирование денежных средств. Согласно этому методу "the depreciation for the first year equals the amount deposit needed for a sinking fund to accumulate at the given rate to an amount that equals the depreciation base. Then for each consecutive year, the annual depreciation equals the annual sinking fund deposit plus the interest earned on the fund up to that year"[1] [108].

[1] "амортизация для первого года равна годовому вкладу в амортизационный фонд (депозит) с целью аккумулирования по данной ставке процента суммы, равной амортизируемой стоимости основных средств. Для каждого последующего года годовая амортизация равна годовому вкладу в амортизационный фонд плюс заработанный по вкладу процент".

Еще более сложной проблемой в Украине является определение амортизации основных средств в рамках экономического направления. Во многом это связано с тем, что трактовка экономической амортизации у зарубежных и отечественных экономистов имеет существенные отличия.

В зарубежной литературе понятие экономической амортизации было введено еще в 1925 г. [116, *7*]. С того времени было предложено несколько различных определений данного понятия, но в целом все они сводились к тому, что "уменьшение стоимости станка с момента его покупки до конца первого года должно соответствовать скидке на амортизацию в первый год; уменьшение стоимости в течение второго года – скидке на амортизацию на второй год; уменьшение стоимости в течение третьего года – скидке на амортизацию в третий год. Этот процесс называется подлинной экономической амортизацией" [76, *500-501*].

Чтобы проиллюстрировать разницу между экономической амортизацией и физическим износом, П. Коуменекос и Дж. Вонг предлагают рассмотреть ситуацию с электрической лампочкой [122].

Новая лампочка, например, стоит 1 грн. и предполагается, что она будет гореть 1000 часов. Как правило, ожидается, что лампочка производит ежечасно одинаковое количество света до момента выбытия ее из эксплуатации. Следовательно, после 100 часов использования никакого физического износа (понимаемого как снижение производительности актива) не произойдет. При этом остается лишь 1/9 ожидаемого полезного срока эксплуатации, и, следовательно, предполагая, что ставка дисконтирования равна нулю, стоимость лампочки будет равна 0,9 грн. То есть она подверглась экономической амортизации. По мере того, как приближается к окончанию полезный срок эксплуатации лампочки, экономическая амортизация будет продолжаться, но физическая амортизация, определяемая как снижение производительности актива в единицу времени, не возникнет до того момента, когда лампочка сгорит.

Теперь предположим, что после 300 часов использования эффективность лампочки в создании света снижается. Лампочка все еще горит, но не так ярко, как новая. Другими словами, количество света, произведенного за час, снизилось, то есть возникла физическая амортизация. Стоимость лампочки в этой ситуации равна менее 0,7 грн., так как экономическая амортизация отражает не только со-

кращение полезного срока эксплуатации (осталось 700 часов, или 7/10 полезного срока эксплуатации), но также и снижение эффективности лампочки [122, *2-3*].

Исходя из этого "physical depreciation, which prefer to call mortality, refers to the loss in productive capacity of a physical asset due either to loss of in-use efficiency or to retirement…. Economic depreciation refers to the asset`s loss in monetary value with age at a point in time. These two concepts of depreciation are closely related to one another but are by no means identical. Mortality is relevant to the analysis of physical investment, replacement requirements, and capital stock estimation, while economic depreciation is relevant to analysis of taxes, asset prices, and the measurement of income"[1] [122, *3*].

Так же необходимо отметить, что существует две возможных причины изменения стоимости объекта основных средств: во-первых, стоимость изменяется вследствие возраста объекта; во-вторых, она изменяется вследствие изменения временного периода (табл. 2.1[2]).

Под экономической амортизацией следует понимать разницу между стоимостью объекта основных средств, например, возрастом 1 год в 2007 г. и стоимостью нового объекта основных средств в 2007 г. При этом разница между стоимостью объекта основных средств, например, возрастом 1 год в 2008 г. и стоимостью объекта основных средств возрастом 1 год в 2007 г. не может считаться экономической амортизацией, поскольку является отражением его инфляционной (дефляционной) переоценки.

Наибольшее распространение в зарубежной литературе понятие экономической амортизации получило с развитием теории оптимального налогообложения, где оно стало одним из условий достижения инвестиционной налоговой нейтральности.

---

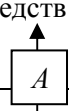
[1] "физическая амортизация (предпочтительнее – износ) имеет отношение к потере производительности физического актива или вследствие потери эффективности эксплуатации, или вследствие выбытия из эксплуатации… Экономическая амортизация имеет отношение к потере денежной стоимости актива с возрастом в момент времени. Эти две концепции амортизации тесно связаны друг с другом, но, ни в коем случае, не идентичны. Износ уместен при анализе инвестиций в физический капитал, условий выбытия из эксплуатации, а также оценки запаса капитала, в то время как экономическая амортизация уместна при анализе налогов, цен актива и измерении дохода".

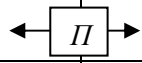
[2] Составлено по работе [113].

Таблица 2.1

Экономическая амортизация и переоценка объекта основных средств

		Временной период			
		2007 г	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Возраст	0	Стоимость нового объекта основных средств 2007 г.	Стоимость нового объекта основных средств в 2008 г.	Стоимость нового объекта основных средств в 2009 г.	Стоимость нового объекта основных средств в 2009 г.
	1	Стоимость объекта основных средств возрастом 1 год в 2007 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 1 год в 2008 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 1 год в 2009 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 1 год в 2009 г.
	2	Стоимость объекта основных средств возрастом 2 года в 2007 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 2 года в 2008 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 2 года в 2009 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 2 года в 2009 г.
	3	Стоимость объекта основных средств возрастом 3 года в 2007 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 3 года в 2008 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 3 года в 2009 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 3 года в 2009 г.
	4	Стоимость объекта основных средств возрастом 4 года в 2007 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 4 года в 2008 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 4 года в 2009 г.	Стоимость объекта основных средств возрастом 4 года в 2009 г.





Примечание.
А – экономическая амортизация;
П – переоценка.

Отечественный подход к определению экономической амортизации основывается на определении, предложенном Концепцией амортизационной политики Украины, которая устанавливает, что роль экономической амортизации "заключается в фактическом возмещении действующих основных фондов; соответствующие амортизационные отчисления (экономическая амортизация) отражают реальное обесценивание основного капитала в процессе производства и предоставления услуг и относятся на расходы деятельности субъектов хозяйствования" [86]. В данном контексте под экономической амортизацией понимается сумма амортизации, отраженная на счетах бухгалтерского учета.

У такого подхода существует ряд сторонников среди отечественных экономистов [33; 50-53; 58; 56]. Например, Л. Городянская считает, что механизм экономической амортизации заключается в том, что благодаря амортизации средства от необоротных активов превращаются в оборотные, то есть эта функция вытекает из бухгалтерского учета, в подтверждение чему В. Пархоменко утверждает, что установление размеров экономической амортизации происходит на предприятиях путем применения П(С)БУ 7 "Основные средства".

Очевидно, что в Концепции амортизационной политики Украины термин "экономическая амортизация" используется некорректно. В данном случае речь идет об амортизации в рамках бухгалтерского направления, согласно которому амортизация определяется как распределение стоимости основных средств на протяжении срока их полезного использования с целью определения финансового результата отчетного периода и предполагает отражение ее на счетах бухгалтерского учета. В то время как представители "main stream" под экономической амортизацией понимают реальное изменение стоимости актива вследствие старения.

Так как бухгалтерское направление базируется на принципах, лежащих в основе оценки фактов хозяйственной деятельности, учет амортизации, как и любого другого объекта бухгалтерского учета, должен соответствовать этим принципам (табл. 2.2[1]).

В соответствии с приведенными принципами Американский институт сертифицированных бухгалтеров определил амортизацию следующим образом: "Depreciation accounting is a system of account-

[1] Составлено по работам [7; 29; 71; 85].

Таблица 2.2

Интерпретация принципов финансовой отчетности с позиции бухгалтерской амортизации основных средств

Принцип	Определение	Интерпретация с позиции амортизации
1	2	3
Автономность предприятия	Каждое предприятие рассматривается как юридическое лицо, обособленное от собственников. Личное имущество и обязательства собственников не должны отражаться в финансовой отчетности предприятия	Амортизация должна начисляться только на те объекты основных средств, которые являются непосредственной собственностью предприятия и отражены в его балансе
Непрерывность деятельности	Предусматривает оценку активов и обязательств предприятия исходя из предположения, что его деятельность будет продолжаться далее	Амортизация не должна отражаться в одном отчетном периоде, а должна быть распределена по нескольким периодам исходя из полезного срока эксплуатации объекта основных средств, а также предположения, что деятельность предприятия будет продолжаться далее
Периодичность	Предполагает распределение деятельности предприятия на отдельные периоды времени с целью составления финансовой отчетности	
Историческая (фактическая) себестоимость	Определяет приоритет оценки активов исходя из расходов на их производство и приобретение	В большинстве стран амортизация начисляется исходя из исторической себестоимости основных средств
Начисление и соответствие доходов и расходов	Для определения финансового результата отчетного периода следует сравнить доходы отчетного периода с расходами, произведенными для получения этих доходов. При этом доходы и расходы отражаются в	Так как на практике достаточно сложно определить, приведут ли данные расходы к доходам текущего периода, прибегают к специальным приемам, позволяющим распределение

Окончание табл. 2.2

1	2	3
	учете и отчетности в момент их возникновения независимо от времени поступления и уплаты денег	расходов во времени. К таким приемам, в частности, и относится распределение первоначальной стоимости основных средств путем начисления амортизации
Полное освещение	Финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных результатах операций и событий, которая может повлиять на решения, принимаемые на ее основании	Амортизация должна начисляться по всем без исключения объектам основных средств (как производственным, так и непроизводственным), состоящим на балансе предприятия
Последовательность	Предусматривает постоянное (из года в год) применение предприятием избранной учетной политики. Изменение учетной политики должно быть обосновано и раскрыто в финансовой отчетности	Методы и нормы начисления амортизации основных средств должны быть отражены в учетной политике предприятия и не должны необоснованно изменяться
Осмотрительность	Методы оценки, применяемые в бухгалтерском учете, должны предотвращать занижение оценки активов и доходов предприятия	Методы и нормы начисления бухгалтерской амортизации не должны приводить к манипулированию финансовым результатом предприятия, а также искажать информацию о реальном состоянии основных средств

ing which aims to distribute the cost or other basic value of tangible capital assets, less salvage (if any), over the estimate useful life of the unit (which may be group of assets) in a systematic and rational manner. It is

a process of allocation, not of valuation. Depreciation for the year is the portion of the total charge under such a system that is allocated to the year"[1] [109, *20*].

В данном подходе подчеркивается, что амортизация не связана с уменьшением стоимости объекта в связи с колебанием цен, она не связана с износом или истощением актива вследствие эксплуатации и, наконец, она не имеет отношения к расчету стоимости замены (возобновления) актива. В подтверждение этому Э. Хендриксен и М. Ван Бреда отмечают, что "…амортизация не имеет отношения к снижению стоимости актива, даже если это наиболее простое толкование, понятное большинству людей" [88, *332*].

Стандарты бухгалтерского учета зарубежных стран предлагают предприятиям широкий диапазон выбора методов начисления бухгалтерской амортизации (табл. 2.3[2]).

Несмотря на это, одной из особенностей бухгалтерского подхода, в отличие от операционного, является то, что методы начисления бухгалтерской амортизации не имеют прямого экономического смысла. К такой точке зрения склонялись, в частности, французские экономисты Ф. Лутц и В. Лутц, которые исходили из того, что методов начисления амортизации много и каждый из них имеет свои недостатки. И как следствие, они настаивали на том, что предприятие должно выбирать для себя наименее худший вариант [69].

Э. Хендриксен и М. Ван Бреда также отмечают, что "никакие теоретические рассуждения не дают основания для предпочтения ни одного из известных методов амортизации, а выбор последнего строится лишь на стремлении создать благоприятные условия для расчета налогооблагаемых сумм" [88, *333*].

Следовательно, единственным условием, которому должен отвечать выбранный предприятием метод, является его способность систематически распределять первоначальную стоимость амортизируемых активов. Именно это стало причиной того, что в зарубежной

---

[1] "Бухгалтерская амортизация – система бухгалтерского учета, целью которой является рационально и систематически распределять расходы или другую исходную стоимость материальных активов за минусом ликвидационной стоимости (если она есть) на протяжении всего срока службы объекта (который может быть группой активов). Это процедура распределения, а не оценки. Годовая амортизация – это часть распределяемой стоимости, относящаяся на данный отчетный год".

[2] Составлено по работе [103].

практике наиболее популярным является самый простой метод начисления амортизации – прямолинейный.

Таблица 2.3

Методы начисления бухгалтерской амортизации в зарубежных странах

Страна	Методы начисления бухгалтерской амортизации						
	SL	DB	DDB	SD	UP	HP	A
Австралия	+	+	+				
Бельгия	+		+				
Канада	+	+	+		+		
Китай	+		+	+	+		
Дания	+		+				
Финляндия	+						
Франция	+		+				
Германия	+	+		+	+	+	
Венгрия	+	+		+	+		
Ирландия	+			+	+		+
Израиль	+						
Италия	+						
Япония	+	+		+	+		
Люксембург	+	+					
Нидерланды	+	+			+		
Новая Зеландия	+	+					
Норвегия	+						
Испания	+	+					
Швеция	+						
Швейцария	+	+					
Великобритания	+			+	+		+
США	+	+		+	+	+	

Примечание.

SL (Straight Line) – метод прямолинейного списания;

DB (Declining Balance) – метод уменьшения остаточной стоимости;

DDB (Double Declining Balance) – метод двойного уменьшения остаточной стоимости;

SD (Sum of the Digits) – кумулятивный метод;

UP (Units of Production) – метод единиц продукции;

HP (Hours of Production) – метод отработанных часов;

A (Annuity Method) – метод аннуитета.

Подтверждением тому служит опрос, проведенный AICPA[1] среди 776 предприятий. Согласно данному опросу 74% (567 предприятий) предпочитали начислять амортизацию именно прямолинейным методом. И только 26% предприятий прибегали к другим методам, среди которых и методы ускоренного списания [17, *428*].

Иначе ситуация складывается с методами начисления налоговой амортизации. Под налоговой амортизацией следует понимать систематическое распределение расходов на приобретение и/или производство основных средств на протяжении некоторого установленного срока в порядке, определяемом налоговым законодательством. Налоговая амортизация вычитается из налогооблагаемого дохода.

Правила (методы и нормы) налоговой амортизации основных средств, применяемые предприятием, существенно влияют на формирование размера его налогооблагаемой прибыли и суммы налоговых платежей. Увеличивая или уменьшая суммы амортизационных налоговых списаний путем изменения правил налоговой амортизации, государство может стимулировать или дестимулировать инвестиционную деятельность предприятий[2].

Несмотря на то, что после Второй мировой войны наблюдалась тенденция расширения стимулирующих функций налоговой амортизации [30; 40; 46; 77-78; 104], на сегодняшний день эффективность налоговой амортизации как средства стимулирования инвестиций в странах Запада стала подвергаться сомнению [78, *140-143*].

Очевидно, что слишком низкие отчисления налоговой амортизации ведут к снижению инвестиционной деятельности предпри-

---

[1] AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (национальное профессиональное объединение дипломированных общественных бухгалтеров; разрабатывает стандарты учета и аудита, обязательные для общественных бухгалтеров; дает технические рекомендации и консультации правительственным организациям, выпускает публикации по вопросам бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и управленческих услуг). Основан в 1887 г., с 1957 г. носит нынешнее название.

[2] Что касается бухгалтерской амортизации, то она по определению не может ничего ни стимулировать, ни дестимулировать. Смысл бухгалтерской амортизации заключается в ином, и определяется целью бухгалтерского учета – дать правдивую и непредвзятую информации (true and fair view) о финансовом состоянии предприятия.

ятий, занятости и спроса. При этом слишком большие списания способствуют росту инвестиций, обновлению основных средств, но в то же время сокращают налогооблагаемую прибыль, уменьшая тем самым налоговые поступления в бюджет. С точки зрения Л. Ходова: "Избыточные амортизационные отчисления могут привести к искусственному инвестиционному буму, перегреву конъюнктуры. Опасны они и с социально-политической точки зрения. Сокращение доли налогов с прибылей в доходной части государственного бюджета вполне вероятно вызовет недовольство других групп налогоплательщиков: лиц, работающих по найму (профсоюзы, опирающиеся на них политические партии); потребителей, уплачивающих косвенные налоги (союзы потребителей)" [90, 92-94].

Несмотря на возможные искажающие эффекты, отечественные экономисты склоняются к необходимости использования стимулирующей функции амортизации [4; 8; 16; 26; 28; 37; 59; 67; 72]. Основной проблемой при этом является определение того критерия, по которому можно судить о том, является ли разработанная амортизационная система стимулирующей, нейтральной или дестимулирующей.

Согласно В. Вишневскому: "Не имея перед глазами некоторого эталона в виде идеальной системы налогов, сконструированной с использованием специально разработанных требований, невозможно установить, насколько хороша или плоха проводимая государством налоговая политика. Поэтому критика тех или иных ее аспектов (не стимулирует развитие производства, не способствует интеграции предприятий, не создает благоприятных условий для функционирования тех или иных отраслей народного хозяйства и т.п.) не всегда является достаточно обоснованной, ибо число таких локальных требований, выдвинутых с позиций различных заинтересованных сторон фискальных отношений, можно продолжать до бесконечности" [47, *65*].

Исходя из этого основным критерием, по которому можно судить о налоговой системе страны, являются принципы ее построения. Следовательно, невозможно говорить о стимулирующем или дестимулирующем влиянии действующей системы налоговой амортизации без ее детального анализа с позиции общепринятых принципов построения системы налогообложения, в частности принципа экономической эффективности (нейтральности).

2.1.2. Амортизация и налоговая нейтральность

В соответствии с неоклассической экономической теорией налогообложение не должно влиять на экономические решения, принимаемые налогоплательщиками, то есть налог должен быть нейтральным [100]. Это означает, что "налоговая система не должна использоваться в качестве инструмента изменения пропорций производства, обмена, распределения и потребления" [78, *131*]. С позиции налоговой амортизации это означает, что ее правила не должны оказывать влияния на принимаемые хозяйственными субъектами решения в части инвестиций.

Инвестиционную налоговую нейтральность можно понимать трояко [121]. Во-первых, как межвременную ("intertemporally") нейтральность, когда налог не влияет на решения о выборе между потреблением и сбережением (отложенным во времени потреблением). Во-вторых, как межотраслевую ("intersectorally") нейтральность, когда налог не влияет на выбор объекта инвестирования. В-третьих, как нейтральность в отношении источников финансирования ("with respect to financing decisions"), когда налог не влияет на выбор между собственным и заемным финансированием.

Основой теории нейтрального налогообложения является принцип экономической эффективности. Под экономической эффективностью в рыночной экономике обычно понимают результативность использования средств для достижения поставленных целей.

Исходя из этого экономический смысл нейтральных правил налоговой амортизации заключается в том, что они являются составной частью нейтрального налогообложения, которое не приводит к излишним потерям благосостояния (deadweight loss) и не снижает экономическую эффективность [94].

Экономика благосостояния определяет, в каком смысле и при каких условиях конкурентные рынки ведут к экономической эффективности. Существуют различные критерии оценки динамики благосостояния. Одним из них является эффективность по Парето, которая характеризует такое распределение благ, при котором невозможно улучшить чье-либо благосостояние (посредством перераспределения) без ущерба для благосостояния другого индивида.

Н. Калдор и Дж. Хикс выдвинули критерий благосостояния, основанный на идее Парето, согласно которому благосостояние повышается, если те, кто выигрывает, оценивают свои доходы выше убытков потерпевших. То есть данный критерий предполагает лишь потенциальное Парето-улучшение [49].

Несмотря на то, что Т. Ситовски[1] обратил внимание на внутреннюю противоречивость критерия Калдора-Хикса, он получил широкое применение в анализе "затраты-выгоды" (cost-benefit analysis), который заключается в сопоставлении издержек и выгод от осуществления того или иного проекта при принятии решения о направлении ресурсов на один из них. То есть, учитывая критерий Калдора-Хикса, конкретный объем инвестиций является эффективным, если выгоды от всех принятых инвестиционных проектов превышают издержки на их реализацию.

Во многих научных исследованиях, посвященных налогообложению и инвестициям, предполагается, что больший объем инвестиций всегда лучше, чем меньший. Так, П. Самуэльсон отмечает: "В странах, в которых потребляется лишь незначительная часть дохода и делается много инвестиций, происходит стремительное увеличение выпуска продукции, значительный рост доходов и заработной платы" [68, *378*].

Безусловно, такие последствия обычно считаются желательными. Однако, характеризуя преимущества роста объема инвестиций, следует учитывать издержки, которые могут возникнуть вследствие большого накопления капитала.

Вкладывая свободные денежные средства во все более производительные активы, индивиды откладывают возможность потребления товаров и услуг. Следовательно, инвестиции связаны с альтернативными издержками, представляющими собой стоимость сделанного выбора, эквивалентную выгоде, которую индивиды могли бы получить, приняв наилучший из отвергнутых вариантов.

---

[1] Если кривые потребительских возможностей пересекаются, то критерий Калдора-Хикса даёт неопределенные результаты. Т. Ситовски предлагает двойной критерий: во-первых, надо убедиться в том, что движение из первой точки во вторую улучшает положение согласно критерию Калдора-Хикса, и, во-вторых, проверить, что обратное движение из второй точки в первую не улучшает положение согласно критерию Калдора-Хикса. Лишь тогда, когда соблюдаются оба условия, благосостояние повышается.

Рассмотрим инвестиционный проект, заключающийся во вложении средств в производственное оборудование, ежегодно производящее такой объем новой продукции, который может быть потреблен на рынке на сумму $N(t)$)[1]. То есть с позиции экономической эффективности $N(t)$ – стоимость инвестиционного проекта в году t.

Концепция временно́го предпочтения, которую можно охарактеризовать как общечеловеческую тенденцию предпочитать потребление в настоящее время потреблению в будущем, устанавливает, что предельная или дополнительная полезность единицы блага, существующего сегодня, выше, чем дополнительная полезность единицы блага, которая будет в будущем [98].

Простой путь формального выражения этой идеи состоит в том, чтобы предположить, что индивиды (экономические субъекты) обесценивают ценность блага, доступного в будущем, относительно ценности блага, доступного в настоящем, по постоянной ставке r, где $r > 0$.

Исходя из этого текущая стоимость инвестиционного проекта, равная $N(t)$ в году t в будущем, сегодня равна

$$PV = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+r)^t}, \qquad (2.1)$$

где PV – текущая стоимость инвестиционного проекта;

r – ставка дисконтирования индивида.

Упростим формулу (2.1), используя правило расчета суммы геометрической прогрессии,

$$\sum_{n=0}^{\infty} q^n = \frac{1}{1-q}, \quad \text{где} \quad |q| < 1. \qquad (2.2)$$

[1] $N(t)$ – убывающая функция.

Получаем

$$PV = \sum_{t=1}^{\infty} N(t)(1+r)^{-t} = \sum_{t=1}^{\infty} N(t) \sum_{t=1}^{\infty} \left(\frac{1}{1+r} \right)^{t} =$$

$$= \sum_{t=1}^{\infty} N(t) \left[\sum_{t=0}^{\infty} \left(\frac{1}{1+r} \right)^{t} - 1 \right] = \sum_{t=1}^{\infty} N(t) \left[\left(1 - \frac{1}{1+r} \right)^{-1} - 1 \right] = \tag{2.3}$$

$$= \sum_{t=1}^{\infty} N(t) \left[\left(\frac{r}{1+r} \right)^{-1} - 1 \right] = \frac{\sum_{t=1}^{\infty} N(t)}{r}.$$

Чтобы достичь экономической эффективности, индивиды должны принимать любой инвестиционный проект, текущая стоимость которого превышает или как минимум равна его текущим издержкам (рыночной цене, которую за него готовы заплатить индивиды). То есть с точки зрения эффективности инвестиционный проект с наименьшей стоимостью, который может быть принят, должен удовлетворять формуле (2.4)

$$C = PV = \frac{\sum_{t=1}^{\infty} N(t)}{r}, \tag{2.4}$$

где C – рыночная цена инвестиционного проекта, которую индивиды готовы за него заплатить.

Перепишем формулу (2.4) в следующем виде:

$$\sum_{t=1}^{\infty} N(t) = Cr. \tag{2.5}$$

Данная формула описывает уровень общего благосостояния и объем основного капитала с точки зрения критерия экономической эффективности.

На рис. 2.1 представлена ее графическая интерпретация.

Так как правая сторона формулы (2.5) представляет собой издержки отложенного потребления, то на рис. 2.1 они возрастают по мере увеличения объемов основного капитала. Это связано с тем, что чем больше денежных средств индивид откладывает в потреблении сегодня, тем большее вознаграждение он требует в качестве компенсации своего временного предпочтения.

Левая сторона формулы (2.5) представляет собой доход от инвестиционного проекта. Следовательно, на рис. 2.1 предельный до-

ход от наименее прибыльного инвестиционного проекта сокращается по мере увеличения объемов основного капитала.

На рис. 2.1 инвестиции в основной капитал в объеме K_L имеют предельную полезность PV_H, но индивиды готовы отказаться от текущих ресурсов, необходимых на осуществление инвестиции, только в размере PV_L. Так возникает неиспользованный доход, следовательно, K_L – неэффективный объем основного капитала.

При этом индивиды готовы отказаться от текущих расходов в размере PV_H на осуществление инвестиции в основной капитал в объеме K_H. Однако такой объем основного капитала обладает меньшей предельной полезностью, равной PV_L, то есть он также является неэффективным.

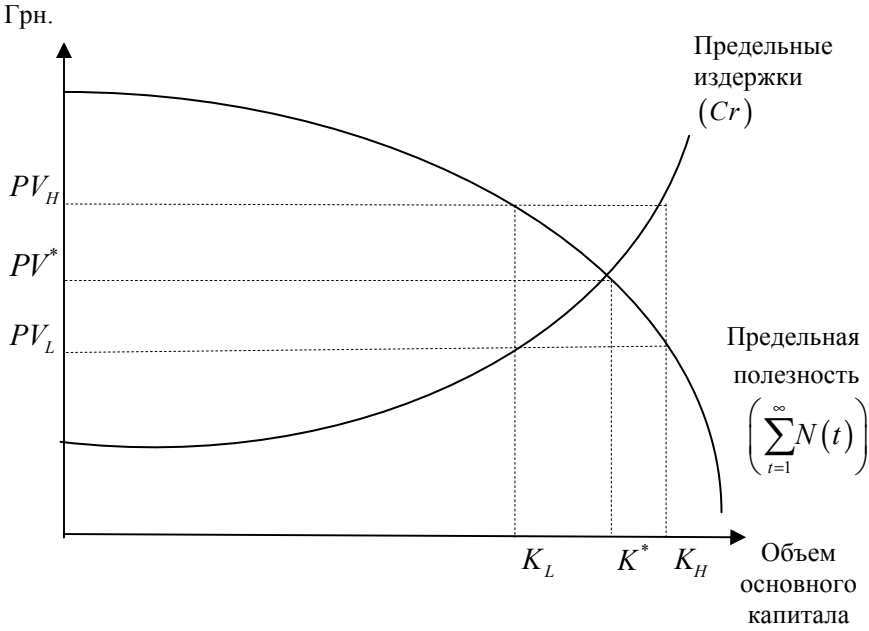


Рис. 2.1. Объем основного капитала и экономическая эффективность (по С. Фазари)

Только при объеме основного капитала K^* приравниваются предельные издержки инвестиционного проекта с его предельным доходом. Следовательно, этот объем основного капитала является экономически эффективным [111].

Теперь предположим, что предприятие собирается принять инвестиционное решение. Существенную роль при этом играют следующие допущения:

рынок капиталов является совершенным;

предприятие стремится максимизировать свою рыночную стоимость при данных ценах за используемые ресурсы и выпускаемую продукцию.

Согласно А. Смиту, если существует какой-то товар или услуга, высоко ценящиеся индивидами, но которые сейчас не производятся, индивиды захотят заплатить за этот товар или услугу. Предприятия в погоне за прибылью всегда стремятся воспользоваться такой возможностью. "Если ценность определенного товара для потребителя превышает затраты на производство, то существует потенциальная прибыль для предпринимателя, и он станет производить этот товар. Подобным образом, если существует более дешевый способ производства какого-то товара, чем тот, который используется сегодня, предприниматель, обнаруживающий этот более дешевый метод, сможет обойти конкурирующие фирмы и получить прибыль" [76, *67*].

Следовательно, погоня за прибылью для предприятия – это поиск таких инвестиционных проектов, которые ведут к более эффективным способам производства и новым товарам, лучше удовлетворяющим потребности потребителей.

Допустим, что предприятие собирается инвестировать денежные средства в новое оборудование. Так как предполагается, что рынок капитала совершенный и предприятия могут сберегать и занимать деньги по неизменной ставке процента i, общая накопленная величина дисконтированных поступлений будет равна

$$PV = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t}, \qquad (2.6)$$

где i – рыночная ставка процента.

В ходе принятия инвестиционного решения предприятие, как правило, опирается на расчет NPV, который можно представить как текущую стоимость притоков денежных средств минус текущая стоимость оттоков денежных средств [15]. В нашем случае стоимость притока денежных средств может быть выражена в виде дохода, поступающего от реализации выпущенной продукции ($N(t)$), а стоимость оттока – в виде рыночной цены инвестиционного проекта, то есть суммы первоначальной инвестиции (C).

Исходя из этого NPV может быть выражено следующей формулой:

$$NPV = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C. \qquad (2.7)$$

В табл. 2.4 представлены основные критерии, на которые предприятие опирается в ходе принятия инвестиционного решения.

Таблица 2.4

Возможные значения NPV

Если…	Значит…	Тогда…
$NPV > 0$	инвестиционный проект увеличит стоимость предприятия	проект может быть принят
$NPV < 0$	инвестиционный проект снизит стоимость предприятия	проект должен быть отклонен
$NPV = 0$	инвестиционный проект не увеличит и не снизит стоимость предприятия	предприятию безразлично как относительно принятия, так и относительно отклонения проекта (решение должно основываться исходя из факторов, не входящих в расчет NPV)

Обычно считается, что предприниматель выбирает те объекты инвестирования, которые имеют бóльшую в сравнении с альтерна-

тивными объектами NPV, а также IRR (норму внутренней доходности), бóльшую или равную по величине барьерной ставке ("hurdle rate"). Инвестиция с IRR, которая равна барьерной ставке, считается предельной.

Исходя из этого наименее прибыльный инвестиционный проект, который может быть принят предприятием, должен удовлетворять следующему условию:

$$NPV = 0. \tag{2.8}$$

То есть

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C = 0. \tag{2.9}$$

Упростим полученное выражение, используя формулу (2.2),

$$\sum_{t=1}^{\infty} N(t) = Ci. \tag{2.10}$$

Несмотря на близкую схожесть формул (2.5) и (2.10), следует указать на их концептуальные различия. А именно, формула (2.5) определяет уровень общего благосостояния с позиций экономической эффективности, в то время как формула (2.10) описывает уровень инвестиций, максимизирующих прибыль предприятия, которые могут быть приняты в рыночной экономике.

Для того чтобы инвестиционные решения предприятий в рыночной экономике вели к экономической эффективности, необходимо, чтобы формулы (2.5) и (2.10) давали одинаковый результат, что возможно лишь при равенстве рыночной ставки процента (i) и ставки дисконтирования индивида (r). В этом случае рыночная ставка процента будет представляться как издержки упущенных возможностей предприятия, занимающего денежные средства на инвестиции, так и доход бережливого индивида, который отказался от возможности потребить сегодня в пользу накопления [111].

Предположим, что индивиды решили, что они хотят больше потребить сегодня. Они снижают уровень своих сбережений, уменьшают предложение денежных средств, поступающих на кредитный рынок, подымают рыночную ставку процента. Это продолжается до тех пор, пока индивиды удовлетворены текущим уровнем сбережений по рыночной ставке процента. Таким образом, рыночная ставка процента измеряет ставку дисконтирования индивида в пределах вознаграждения, которое они хотят получить за свое временно́е предпочтение (при отсутствии налога на процент).

При таких обстоятельствах рыночная ставка процента равна ставке дисконтирования индивида $(i = r)$, и формулы (2.5) и (2.10) определяют одинаковый уровень основного капитала, то есть предприятие будет иметь стимул к инвестированию в капитал, только достигая уровня экономической эффективности.

В экономической теории принято считать, что налогообложение воздействует на инвестиционные решения, принимаемые предприятиями. При этом "in the case of the corporate income tax, …, it is possible, at least in theory, to structure the tax so that capital investment decisions do not change"[1] [111, *26*].

Проанализируем, при каких условиях налог на прибыль предприятий не оказывает воздействие на инвестиционные решения предприятий.

В общем виде обязательства по уплате налогов можно рассчитать, умножив ставку налога на налогооблагаемую базу. В результате будет получена та сумма налога, которая должна быть уплачена в бюджет.

Исходя из этого формула для расчета общей суммы налога на прибыль предприятий за весь период эксплуатации проекта будет иметь следующий вид:

$$\sum_{t=1}^{\infty} T(t) = \tau \left(\sum_{t=1}^{\infty} N(t) - \sum_{t=1}^{\infty} D(t) \right), \qquad (2.11)$$

где $T(t)$ – сумма налога на прибыль в году t;

[1] "в ситуации с налогом на прибыль предприятий, …, возможно, по крайней мере, в теории, построить такую налоговую систему, при которой инвестиционные решения не изменяются".

$D(t)$ – сумма налоговой амортизации в году t;

τ – ставка налога на прибыль.

Приведем формулу (2.11) к следующему виду:

$$\sum_{t=1}^{\infty} T(t) = \tau \sum_{t=1}^{\infty} N(t) - \tau \sum_{t=1}^{\infty} D(t). \qquad (2.12)$$

Чтобы выяснить, при каких условиях налогообложение не влияет на инвестиционные решения предприятия, формулу для NPV после налогообложения можно представить как

$$NPV(\tau) = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C - \sum_{t=1}^{\infty} \frac{T(t)}{(1+i)^t}, \qquad (2.13)$$

где $NPV(\tau)$ – NPV после налогообложения.

Наименее прибыльный проект, который может быть принят предприятием в условиях налогообложения, также должен удовлетворять условию

$$NPV(\tau) = 0, \qquad (2.14)$$

то есть

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C - \sum_{t=1}^{\infty} \frac{T(t)}{(1+i)^t} = 0. \qquad (2.15)$$

Подставим формулу (2.12) в (2.15)

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C - \tau \sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} + \tau \sum_{t=1}^{\infty} \frac{D(t)}{(1+i)^t} = 0. \qquad (2.16)$$

Исходя из формулы (2.16), налогообложение не будет влиять на инвестиционные решения предприятий в том случае, если:

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{D(t)}{(1+i)^t} = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t}, \tag{2.17}$$

то есть

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C = 0 \tag{2.18}$$

или

$$\sum_{t=1}^{\infty} N(t) = Ci. \tag{2.19}$$

Формула (2.19) дает результат, равный формуле (2.10), а также, при соблюдении равенства рыночной ставки процента и ставки дисконтирования индивида – равный формуле (2.5). Следовательно, она описывает ситуацию, при которой ставка налога воздействует лишь на размер прибыли, которая уплачивается предприятием в бюджет, но она не воздействует на стимулы предприятия эффективно инвестировать, то есть достигается эффект налоговой нейтральности.

Так как изначально предполагалось, что $N(t)$ – стоимость инвестиционного проекта в году t, то налог на прибыль будет нейтральным в том случае, если налоговая амортизация будет отражать разницу в реальной стоимости инвестиционного проекта.

Амортизация, которая представляет собой реальное снижение стоимости актива (проекта), получила название реальной экономической амортизации.

Еще одной ситуацией, при которой налог на прибыль не искажает экономической эффективности, является ситуация, при которой

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{D(t)}{(1+i)^t} = C, \tag{2.20}$$

то есть

$$NPV(\tau) = (1-\tau)\left(\sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C \right) \tag{2.21}$$

или

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{N(t)}{(1+i)^t} - C = 0, \tag{2.22}$$

$$\sum_{t=1}^{\infty} N(t) = Ci. \tag{2.23}$$

В данном случае речь идет о модификации свободной амортизации, когда предприятие самостоятельно выбирает правила начисления амортизации и, как правило, прибегает к списанию расходов на приобретение основных средств в том же отчетном периоде, в котором они были понесены.

Перечисленные выше случаи описывают межвременну́ю инвестиционную нейтральность. При этом нейтральность, выраженная в терминах NPV, позволяет отразить не только ее межвременно́й, но и межотраслевой ("intersectoral") аспект, когда одновременно рассматриваются несколько вариантов инвестиций.

Налог на прибыль, который является нейтральным по отношению к инвестиционным решениям, должен отвечать двум условиям [121]. Во-первых, NPV потока доходов после налогообложения должна быть монотонной (не обязательно линейной) функцией NPV потока доходов до налогообложения

$$\frac{dNPV_{\tau}}{dNPV} > 0 \quad \text{для всех } NPV, \tag{2.24}$$

и, во-вторых, инвестиции, которые являются предельными до налогообложения, должны оставаться предельными после налогообложения

$$NPV_{\tau}[NPV = 0] = 0. \qquad (2.25)$$

Иными словами, нейтральное налогообложение не вмешивается в ранжирование проектов альтернативного использования ресурсов предприятия. Очевидно, что это возможно в том случае, если в качестве налоговой амортизации выступает реальная экономическая или свободная амортизация.

В разное время в экономической литературе встречались публикации, подтверждающие действенность каждого из приведенных подходов. Так, например, М. Кинг и Дж. Стиглиц, занимаясь анализом условий, при которых налоговая система является нейтральной, подтвердили, что при условии приведенных выше допущений: "… the demand for capital is independent of the rate at which corporate profits are taxed if (a) the depreciation deduction corresponds to true economic depreciation and interest payments are deductible, or if (b) interest payments are not deductible but the full cost of investment can be deducted at the time the investment is made (free depreciation)"[1] [117, *245*].

Сторонниками идеи свободной амортизации являются А. Аткинсон и Дж. Стиглиц, которые отмечают, что такой метод начисления амортизации всегда представляется наиболее достаточным способом списания долгосрочных активов [2, *199*].

Что касается реальной экономической амортизации, то еще задолго до исследований М. Кинга и Дж. Стиглица подобный результат был получен в теореме инвариантности ставки налога на прибыль П. Самуэльсона, в которой доказывалось, что: "If, and only if, true loss of economic value is permitted as a tax-deductible depreciа-

[1] "… спрос на капитал не зависит от ставки налога, по которой облагается прибыль корпорации: а) если амортизационные списания соответствуют реальной экономической амортизации и выплаты процентов могут быть вычтены или б) если выплаты процентов не могут быть вычтены, но полная стоимость инвестиций может быть вычтена в момент, когда эти инвестиции были осуществлены (свободная амортизация)".

tion expense will the present discounted value of a cash-receipt stream be independent of the rate of tax"[1] [128, *604*].

Исходя из его исследований, для достижения налоговой нейтральности амортизация должна рассчитываться по формуле

$$D(t) = -PV`(t), \tag{2.26}$$

где $D(t)$ – сумма амортизации, начисленной в году *t*.

Итак, чтобы построить нейтральную относительно инвестиций налоговую систему, "… we must apply, in each case, a combination of the statutory rate and the depreciation period, which will give the same effective rate for all investments. This is the key to the problem"[2] [124, *338*]. При этом налоговая амортизация может рассчитываться по двум возможным вариантам

$$\sum D(t) \to \begin{cases} free \quad depreciation, \\ real \quad economic \quad depreciation. \end{cases} \tag{2.27}$$

Необходимо отметить, что использование метода свободной амортизации на практике может иметь определенные трудности.

Очевидно, что при свободной амортизации налогообложение не влияет на инвестиционные решения предприятий, так как они могут списать полностью всю стоимость объектов основных средств в том отчетном периоде, в котором была осуществлена инвестиция. Таким образом, предприятие уменьшит свой налогооблагаемый доход, а соответственно и величину налога. Однако в последующие отчетные периоды предприятие вынуждено будет уплатить бо□льшую сумму налога, так как из-за отсутствия амортизационных отчислений его налогооблагаемый доход увеличивается. Для многих предприятий такой подход является неприемлемым.

---

[1] "Если, и только если, реальная потеря экономической стоимости допускается как налоговые вычеты амортизационных расходов, текущая дисконтированная стоимость потока денежных поступлений будет независима от ставки налога".

[2] "... мы хотим построить налоговую систему, которая была бы нейтральной между различными инвестициями, мы должны использовать в каждой ситуации комбинацию ставки налога и сроков амортизации, которые бы давали одинаковую ставку для всех инвестиций. Это ключ к решению проблемы".

Декларирование предприятием убытков также может быть нежелательным и по причинам институционального характера (например, с позиций отношений с налоговыми органами).

Следовательно, выгоду от начисления амортизации можно получить, распределив ее на несколько периодов, как, например, с реальной экономической амортизацией П. Самуэльсона.

Согласно Дж. Грейвелу, при предоставлении предприятиям права начисления налоговой амортизации, равной реальной экономической амортизации, достигаются следующие преимущества: "First, it allows the investor to recover the initial investment tax free while applying the statutory tax rate to the return from that investment. Second, if economic depreciation deducts can be reinvested in similarly profitable assets, the taxpayer would maintain the initial value of his investment. Third, economic depreciation measures the expected decline in the real market value of the asset in each period. The fourth characteristic, that economic depreciation is required if the tax system is not to affect asset values at given market interest rates, might be added to this list. These characteristics assume that there are no income measurement distortions"[1] [109, *8*].

На протяжении последних десятилетий экономисты США, Канады и отдельных других развитых стран мира занимались разработкой научно-методических подходов к выбору метода и расчету норм реальной экономической амортизации. В основу большинства таких исследований были положены данные о ценах подержанных активов. Так, оценка амортизации недвижимого имущества представлена в работах Ф. Викофа и Ч. Халтена [119], а также Дж. Грейвела [115] и М. Вилхелмсона [130]. Исследованием аморти-

[1] "Во-первых, она позволяет предприятию возмещать свободные от налогообложения первоначальные инвестиции при применении установленной законом ставки налога на доход от этих инвестиций. Во-вторых, если вычеты экономической амортизации могли бы быть реинвестированы в такие же прибыльные активы, налогоплательщик сохранил бы первоначальную стоимость своих инвестиций. В-третьих, экономическая амортизация измеряет предполагаемое снижение в реальной рыночной стоимости актива в каждом периоде. К этому списку может быть добавлена четвертая характеристика, которая заключается в том, что экономическая амортизация необходима, если налоговая система не должна оказывать влияние на стоимость актива при данной рыночной ставке процента. Эти характеристики предполагают, что нет искажений в измерении дохода".

зации сельскохозяйственных машин занимались Т. Дамлер, Р. Бартон, Т. Кастенс [110]. С. Олинер работал над оценкой методов и норм экономической амортизации для механических станков [126], а совместно с В. Дан, М. Домсом и Д. Сичелом он исследовал персональные компьютеры [118]. В работе Р. Нельсон и М. Капуто представлена оценка норм амортизации для самолетов с одним и двумя двигателями [125].

Анализ научно-методических подходов к выбору методов и расчету норм реальной экономической амортизации позволил сделать следующие выводы. Во-первых, так как большинство подобных исследований основано на информации о ценах подержанных активов, существенным препятствием для реализации данных подходов на практике является сбор первичных данных. Самые значительные исследования оценки норм и методов экономической амортизации были проведены в США и Канаде, поскольку именно в этих странах наиболее развит рынок подержанных активов. Во-вторых, все исследователи как США, так и Канады пришли к общему выводу о том, что экономическая амортизация для большинства классов активов является геометрической. Следовательно, можно предположить, что график "возраст-цена" для отдельного класса активов является одинаковым, независимо от того, в какой стране производился сбор данных о ценах подержанных активов. В-третьих, несмотря на то, что все научно-методические подходы к выбору методов и норм реальной экономической амортизации обладают рядом недостатков, они не оказывают существенного влияния на конечные результаты. Исходя из этого, можно предположить, что выявленные закономерности в части методов и норм экономической амортизации, полученные в анализируемых выше работах, могут также использоваться при расчетах норм налоговой амортизации для отдельных классов активов в других странах с рыночной экономикой.

2.2. Анализ действующих систем налоговой амортизации основных средств

2.2.1. Зарубежный опыт построения систем налоговой амортизации

При выборе стратегии построения системы налоговой амортизации перед правительством любой страны встает ряд вопросов. Один из основных – стимулировать ли инвестиционную деятельность предприятий путем использования механизма ускоренной амортизации? В то время как Украина еще не имеет достаточного опыта в решении данного вопроса, многие страны Запада обладают не только значительной теоретической базой, но и многолетней практикой использования механизма налоговой амортизации. Исходя из этого попытки построения своей собственной (без критического анализа зарубежных подходов) системы налоговой амортизации для Украины были бы в значительной степени неконструктивными.

В связи с тем, что трансформационный процесс экономики Украины происходит с использованием профессиональных консультаций специалистов США и стран Западной Европы, исследование опыта именно этих стран могло бы оказаться наиболее полезным.

В табл. 2.5[1] представлены общие правила начисления налоговой амортизации в отдельных странах ОЭСР[2]. Из таблицы видно, что наиболее щедрые нормы начисления налоговой амортизации на оборудование установлены в таких странах, как Япония, Швеция, Канада, США, а наименее щедрые – во Франции, Австрии, Австралии. При этом страны ОЭСР в преобладающем большинстве склонны к начислению налоговой амортизации на оборудование методом уменьшения остаточной стоимости, а на здания и сооружения – прямолинейным методом.

Однако, анализируя исключительно нормы и методы начисления налоговой амортизации, невозможно в полной мере ответить на вопрос, является ли данная система нейтральной, стимулирующей или дестимулирующей в отношении инвестиционной деятельности предприятий.

---

[1] Составлено по работам [63; 114; 123].

[2] OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) – Организация экономического сотрудничества и развития.

Таблица 2.5

Правила начисления налоговой амортизации в странах ОЭСР

Показатели	Австралия	Великобритания	Ирландия	Канада	США	Австрия	Бельгия	Греция	Италия	Норвегия	Португалия	Финляндия	Франция	Швеция	Япония
	Оборудование														
Метод начисления	DB, SL	DB	SL	DB	MACRS	SL	SL	SL, DB	DB, SL	DB	DB; SL	DB	SL	DB	DB
Норма для DB	-	25%	-	30%		-	-	10-15%	-	20%	12,5-25%	30%	-	30%	33%
Норма для SL	12,5%	-	15%	-		12,5%	10-30%	-	15%	-	-	-	12,5%	-	--
Срок эксплуатации при SL	8	-	UFD	-		8	UFD	-	6,67	-	-	-	8	-	-
Дополнительные списания	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ		ДА	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ	ДА	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ
Норма дополнительных списаний	-	-	-	-		9%	-	-	-	-	5%	-	-	-	-
	Здания и сооружения														
Метод начисления	SL	SL	SL	DB	MACRS	SL	SL	SL	DB; SL	DB	SL	DB	SL	SL	SL
Норма для DB	-	-	-	4%		-	-	-	-	2%; 5%	-	4%; 7%; 20%	-	-	-
Норма для SL	2,5%; 4%	4%	4%	-		2,5%; 4%	3%; 5%	5%; 8%	2-7%	-	2%; 5%	-	2%; 5%	1,5-5%	1,54%
Срок эксплуатации при SL	25-40	25	25(UFD)	-		UFD	UFD	UFD	UFD	-	UFD	-	UFD	UFD	65
Дополнительные списания	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ		ДА	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ	НЕТ
Норма дополнительных списаний	-	-	-	-		12%	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Примечание.
BD (Declining Balance) – метод уменьшения остаточной стоимости;
SL (Straight Line) – метод прямолинейного списания;
UFD (Until Fully Depreciated) – до полного списания;
MACRS (Modified Accelerated Cost Recovery System) – измененная система ускоренной амортизации.

Более точный ответ на данный вопрос может дать сопоставление текущей стоимости суммы начисленной налоговой амортизации с текущей стоимостью реальной экономической амортизации. При этом если текущая стоимость налоговых амортизационных отчислений превышает текущую стоимость реальной экономической амортизации, то правила начисления налоговой амортизации являются стимулирующими в отношении инвестиций.

Если текущая стоимость налоговых амортизационных отчислений будет ниже, чем текущая стоимость реальной экономической амортизации, то правила начисления налоговой амортизации являются дестимулирующими.

Если текущая стоимость налоговых амортизационных отчислений равна текущей стоимости реальной экономической амортизации, тогда правила начисления налоговой амортизации являются нейтральными в отношении инвестиционных решений предприятия.

И наконец, если текущая стоимость налоговой амортизации равна полной первоначальной стоимости актива, налоговые амортизационные списания являются эквивалентом свободной амортизации [106].

Для проведения данного анализа воспользуемся результатами оценки экономической амортизации, полученными Ч. Халтена и Ф. Викофа (табл. 2.6[1]).

Таблица 2.6

Нормы экономической амортизации Халтена-Викофа

№ п/п	Группа активов	Экономическая амортизация	
		первоначальная норма, %	пересмотренная норма, %
1	2	3	4
1	Мебель и приспособления	11,0	12,0
2	Металлические изделия	9,2	
3	Двигатели и турбины	7,9	
4	Тракторы	16,3	18,0
5	Сельскохозяйственные машины	9,7	12,0
6	Строительные машины	17,2	18,0

[1] Составлено по работе [109, *112*].

Окончание табл. 2.6

1	2	3	4
7	Машины для добычи угля и нефти	16,5	
8	Металлообрабатывающие машины	12,2	
9	Специальное производственное оборудование	10,3	
10	Общее производственное оборудование	12,2	12,0
11	Офисное и вычислительное оборудование	27,3	30,0
12	Машины для сферы услуг	16,5	18,0
13	Электрооборудование	11,8	18,0
14	Грузовики, автобусы, автоприцепы	25,4	30,0
15	Автомобили	33,3	30,0
16	Самолеты	18,3	18,0
17	Корабли и лодки	7,5	
18	Железнодорожное оборудование	6,6	
19	Инструменты	15,0	
20	Прочее оборудование	15,0	
21	Производственные здания	3,6	
22	Коммерческие здания	2,5	
23	Церковные здания	1,9	
24	Здания сферы образования	1,9	
25	Медицинские здания	2,3	
26	Прочие несельскохозяйственные здания	4,5	
27	Железные дороги	1,8	
28	Телефоны и телеграфы	3,3	
29	Электрический свет и энергия	3,0	
30	Газовые мощности	3,0	
31	Прочие общественные мощности	4,5	
32	Сельскохозяйственные здания	2,4	
33	Угольные шахты, стволы, лифты	5,6	
34	Прочие сооружения	2,9	
35	Жилые здания	1,5	

Рассчитанные ими нормы в свое время легли в основу построения налогового законодательства США, а на сегодняшний день широко используются западными экономистами для анализа текущего законодательства отдельных стран с позиции соответствия его теории налоговой нейтральности [109].

Из табл. 2.6 видно, что в среднем общее производственное оборудование амортизируется по норме 12%, а производственные здания – по норме 3,6%.

Так как все необоротные активы можно разделить на относительно краткосрочные (например оборудование) и на долгосрочные (например здания), рассмотрим ситуацию, при которой предприятие инвестирует денежные средства сначала в производственное оборудование стоимостью 12000 грн., а затем в здание с такой же стоимостью. Срок полезной эксплуатации, метод и нормы начисления налоговой амортизации для каждой отдельной страны представлены в табл. 2.5. Цена авансированного капитала равна 10%[1]. Стартовые инвестиции производятся за счет собственных средств.

Поскольку в данном примере идет речь о производственном оборудовании и нежилом здании, то в США согласно MACRS период, на протяжении которого будет начисляться амортизация на оборудование, равен 8 годам; нормы налоговой амортизации соответственно будут равны: 1 год – 14,29%; 2 год – 24,49%; 3 год – 7,49%; 4 год – 12,49%; 5 год – 8,93%; 6 год – 8,92%; 7 год – 8,93%; 8 год – 4,46%.

Для здания срок полезной эксплуатации актива будет равен 39 лет, при этом амортизация начисляется прямолинейным методом [123].

В табл. 2.7[2] приведены основные результаты расчетов текущей стоимости налоговых амортизационных отчислений в отдельных странах ОЭСР.

---

[1] Так как приводимый пример является условным, под ценой авансированного капитала понимается предполагаемая реальная ставка процента на уровне 10% (именно такой процент часто используется для анализа законодательства зарубежных стран). Более точные расчеты могут быть получены при использовании реальных ставок процента, характерных для каждой конкретной страны. Однако, с целью сопоставления полученных результатов, данный показатель будет общим для всех анализируемых стран.

[2] Составлено по расчетам автора на основе налогового законодательства отдельных стран ОЭСР.

Таблица 2.7

Результаты расчетов текущей стоимости налоговых амортизационных отчислений в отдельных странах ОЭСР

Страна	Текущая стоимость налоговой амортизации без учета инфляции				Текущая стоимость налоговой амортизации с учетом инфляции 3 %			
	оборудование		здание		оборудование		здание	
	грн.	% к первоначальной инвестиции	грн.	% к первоначальной инвестиции	грн.	% к первоначальной инвестиции	грн.	% к первоначальной инвестиции
Австралия	8001,00	67%	4357,44	36%	7198,16	60%	3518,88	29%
Австрия	8001,00	67%	4357,44	36%	7198,16	60%	3518,88	29%
Бельгия	7372,80	61%	5108,40	43%	6511,49	54%	4214,85	35%
Великобритания	8571,14	71%	4357,44	36%	7895,53	66%	3518,88	20%
Греция	7226,61	60%	6679,68	56%	6447,31	54%	5778,94	48%
Ирландия	8452,80	70%	4357,44	36%	7704,60	64%	3518,88	29%
Италия	8452,80	70%	6244,80	52%	7704,60	64%	5332,46	44%
Канада	8998,23	75%	3438,06	29%	8372,34	70%	2826,17	24%
Норвегия	8005,29	67%	4005,24	33%	7277,46	61%	3334,81	28%
Португалия	8571,14	71%	5108,40	43%	7895,87	66%	4214,85	35%
США	8654,92	72%	3002,14	25%	7945,42	66%	2346,72	20%
Финляндия	8998,23	75%	3671,53	31%	8372,34	70%	3069,71	26%
Франция	8001,00	67%	5108,04	43%	7198,16	60%	4214,85	35%
Швеция	8998,23	75%	5108,04	43%	8372,34	70%	4214,85	35%
Япония	9207,21	77%	1844,21	15%	8698,79	72%	1421,03	12%
Экономическая амортизация	6546,94	55%	3178,13	26%	6546,94	55%	3178,13	26%

Визуализируем результаты расчетов текущей стоимости амортизационных отчислений на оборудование (рис. 2.2).

Из рис. 2.2 видно, что максимально приближенные к реальной экономической амортизации результаты были получены в Греции и Бельгии, то есть в данном случае можно говорить об относительной нейтральности правил начисления налоговой амортизации.

Наиболее стимулирующими в отношении инвестиций в оборудование оказались правила начисления налоговой амортизации в Японии, Канаде, США, Финляндии, Швеции.

Немного другие результаты были получены в ходе анализа инвестиций в производственное здание (рис. 2.3).

Так, например, несмотря на достаточно щедрые условия начисления налоговой амортизации на оборудование в Японии, относительно зданий данный результат оказался наименьшим среди всех 15 анализируемых стран. При этом он оказался значительно ниже реальной экономической амортизации.

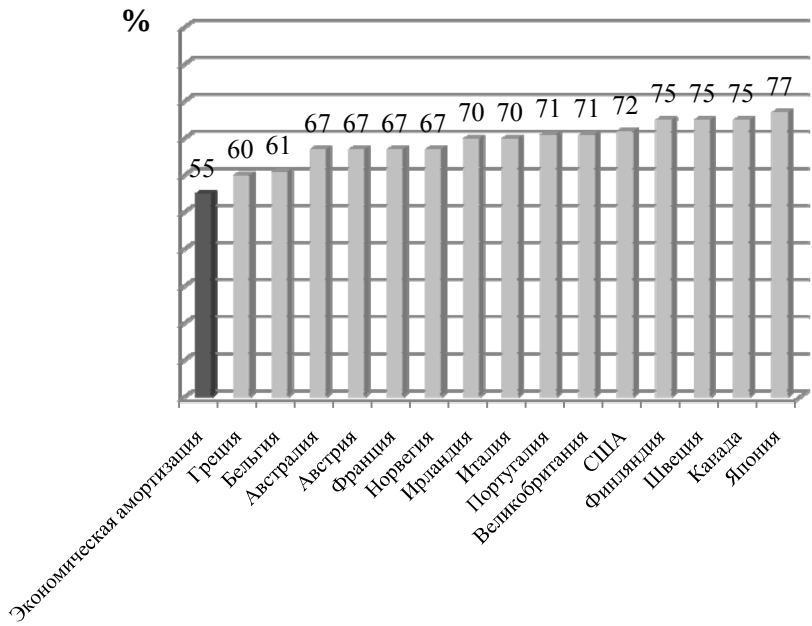


Рис. 2.2. Текущая стоимость амортизационных отчислений на оборудование в ряде стран ОЭСР без учета инфляции (% к первоначальной инвестиции)

Наиболее стимулирующие условия для начисления налоговой амортизации на здания в Греции и Италии.

Если брать усредненный показатель по всем 15 выбранным странам ОЭСР, а именно 70% от стоимости первоначальной инвестиции в оборудование и 37% – в здание, то необходимо отметить, что в преобладающем большинстве правила начисления налоговой амортизации являются относительно стимулирующими. В данном случае говорится об относительном стимулировании, так как в расчете не принималось во внимание возможное влияние инфляции[1].

[1] В рассматриваемых странах индекс инфляции на протяжении последних лет не превышает 3%.

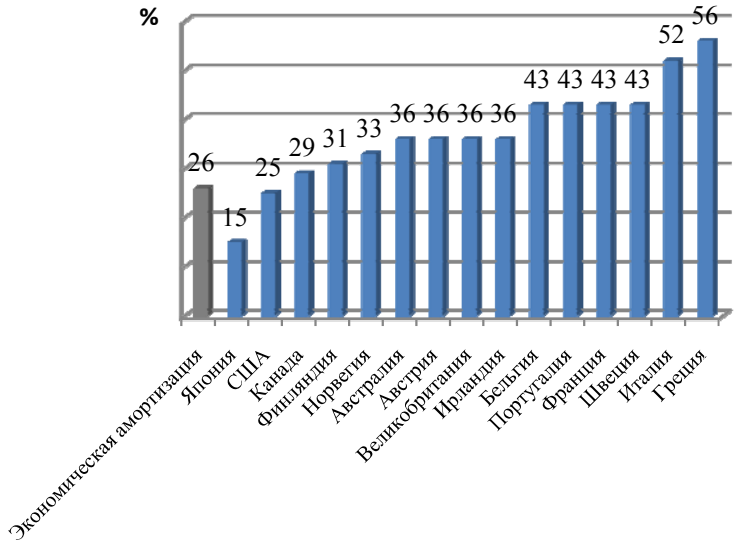


Рис. 2.3. Текущая стоимость амортизационных отчислений на здания в ряде стран ОЭСР без учета инфляции (% к первоначальной инвестиции)

На рис. 2.4 представлены результаты расчетов текущей стоимости налоговых амортизационных отчислений на оборудование с учетом индекса инфляции в 3% в отдельных странах ОЭСР[1].

Как видно из рис. 2.2.3, при незначительном инфляционном росте полученный стимулирующий эффект в большинстве стран ОЭСР сохраняется (в среднем 64% от первоначальной инвестиции в сравнении с 55% при реальной экономической амортизации).

---

[1] Ставка процента в данном случае равна

$$i_r = i + \pi + i\pi,$$

где i_r – реальная ставка процента;

i – номинальная ставка процента;

π – индекс инфляции.

В связи с незначительностью показателя $i\pi$ представленную формулу можно упростить: $i_r = i + \pi$.

Однако при частном рассмотрении не все страны предоставляют своим предприятиям достаточно щедрые нормы налоговой амортизации. Так, например, в Греции (54%) и Бельгии (54%) правила начисления налоговой амортизации позволяют лишь частично довести амортизационные списания до их экономически обоснованной величины (до реальной экономической амортизации).

В то же время в Великобритании, Португалии, США, Финляндии, Швеции, Канаде и Японии даже с учетом индекса инфляции в 3% правила начисления налоговой амортизации являются достаточно щедрыми, что, безусловно, оказывает стимулирующее воздействие на инвестиционную деятельность промышленных предприятий.

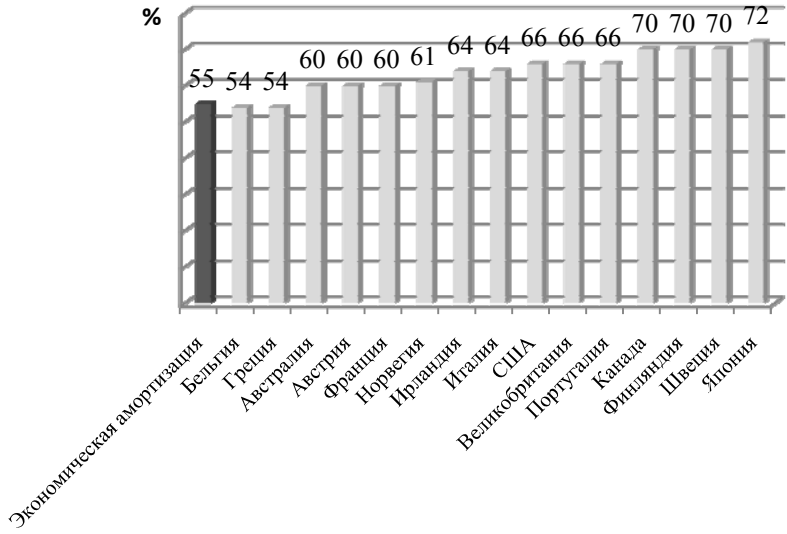


Рис. 2.4. Текущая стоимость амортизационных отчислений на оборудование в ряде стран ОЭСР с учетом индекса инфляции в 3% (% к первоначальной инвестиции)

В ситуации со зданием (рис. 2.5) сохранились подобные тенденции, а именно в среднем по всем 15 выбранным странам ОЭСР текущая стоимость амортизационных отчислений (30% от стоимости первоначальной инвестиции) выше реальной экономической амортизации.

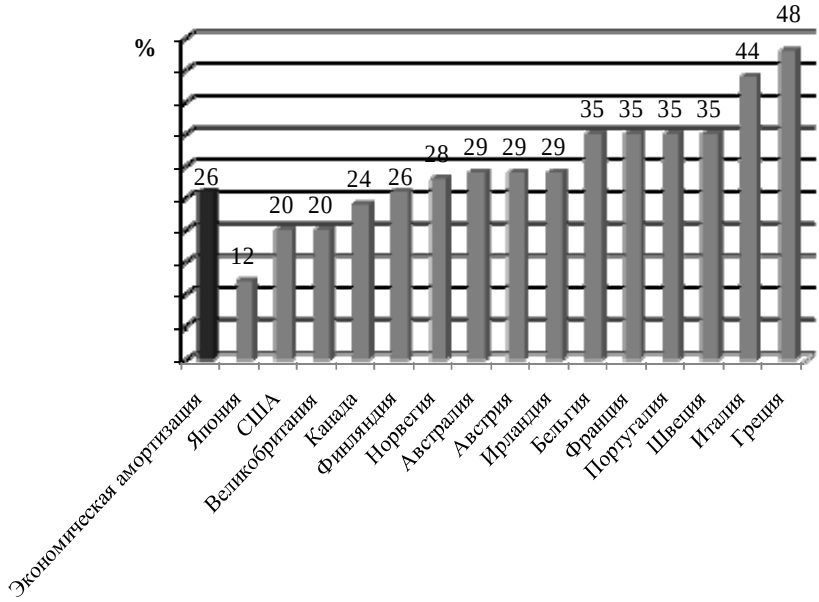


Рис. 2.5. Текущая стоимость амортизационных отчислений на здания в ряде стран ОЭСР с учетом индекса инфляции в 3% (% к первоначальной инвестиции)

При этом правила начисления налоговой амортизации в Италии и Греции сохраняют свои стимулирующие функции, в то время как в Японии, США, Великобритании и Канаде полученный в ходе расчетов результат оказался ниже реальной экономической амортизации.

Это во многом можно объяснить тем, что правительство любой страны в большей степени заинтересовано в стимулировании инвестиций именно в производственное оборудование, нежели в здания, так как именно оборудование представляет собой активную часть основных средств, непосредственно влияющую на производственный процесс предприятий.

Так как налог на прибыль представляет собой систему базы налогообложения и ставки налога, то нельзя в полной мере говорить

о стимулировании, нейтральности и дестимулировании налоговой системы без учета законодательно установленной ставки налога.

В табл. 2.8[1] представлены ставки налога на прибыль по 15 выбранным странам ОЭСР. Анализируя представленную таблицу, следует отметить, что страны, устанавливающие максимально высокие ставки налога на прибыль, устанавливают, в свою очередь, и максимально щедрые условия для начисления налоговой амортизации на оборудование. К таковым странам, в частности, следует отнести Японию (40,69%), США (40%), Канаду (36,1%) и др.

Таблица 2.8

Ставки налога на прибыль в отдельных странах ОЭСР

Страна	Ставка налога на прибыль, %	
	2006 г.	2008 г.
Австралия	30,00	30,00
Австрия	25,00	25,00
Бельгия	33,99	34,00
Великобритания	30,00	28,00
Греция	22,00 29,00	25,00
Ирландия	12,50	12,50
Италия	37,25	27,50
Канада	36,10	31,32
Норвегия	28,00	28,00
Португалия	27,50	26,50
США	40,00	39,10
Финляндия	26,00	26,00
Франция	33,33	34,43
Швеция	28,00	26,30
Япония	40,69	39,54

Так как налоговая амортизация представляет собой сумму, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль, целесообразно проанализировать, какую же экономию на налоговых платежах получит

[1] Составлено по работам [107; 105].

предприятие за счет сумм начисленной налоговой амортизации (табл. 2.9[1]).

Таблица 2.9

Результаты расчетов экономии на налоге на прибыль за счет сумм налоговой амортизации в отдельных странах ОЭСР

Страна	Текущая стоимость суммы налога на прибыль, сэкономленной за счет амортизации без учета инфляции				Текущая стоимость суммы налога на прибыль, сэкономленная за счет амортизации с учетом инфляции 3%			
	оборудование		здание		оборудование		здание	
	грн.	% к первоначальной инвестиции	грн.	% к первоначальной инвестиции	грн.	% к первоначальной инвестиции	грн.	% к первоначальной инвестиции
Австралия	2400,30	20	1307,23	11	2159,45	18	1055,66	9
Австрия	2400,30	20	1307,23	11	2159,45	18	1055,66	9
Бельгия	2506,01	21	1736,35	14	2213,26	18	1432,63	12
Великобритания	2571,34	21	1307,23	11	2368,66	29	1055,66	9
Греция	2095,72	17	1937,11	16	1869,72	16	1675,89	14
Ирландия	1056,60	9	544,68	5	963,08	8	439,86	4
Италия	3148,67	26	2326,19	19	2870,36	24	1986,34	17
Канада	3248,36	27	1226,82	10	3022,42	25	1013,48	8
Норвегия	2241,48	19	1121,47	9	2037,69	17	933,75	8
Португалия	2357,06	20	1404,81	12	2171,36	18	1159,08	10
США	3461,97	29	1200,86	10	3178,17	26	938,69	8
Финляндия	2339,54	19	954,60	8	2176,81	18	798,13	7
Франция	2666,73	22	1702,51	14	2399,15	20	1404,81	12
Швеция	2519,50	21	1430,25	12	2344,26	20	1180,16	10
Япония	3746,42	31	750,41	6	3502,92	29	578,22	5

Из рис. 2.6 видно, что максимальная экономия на налоге на прибыль за счет сумм начисленной налоговой амортизации достигается именно за счет комбинирования высокой ставки налога на прибыль и достаточно щедрых правил начисления налоговой амортизации. Это, в частности, можно проследить на примере Италии, где текущая стоимость суммы начисленной налоговой амортизации без учета ставки налога на прибыль давала достаточно средний результат (70% от первоначальной стоимости инвестиции), а в комбинации

[1] Составлено по расчетам автора на основе налогового законодательства отдельных стран ОЭСР.

с высокой ставкой налога на прибыль (37%) сумма экономии на налоге на прибыль оказалась достаточно существенной (26%).

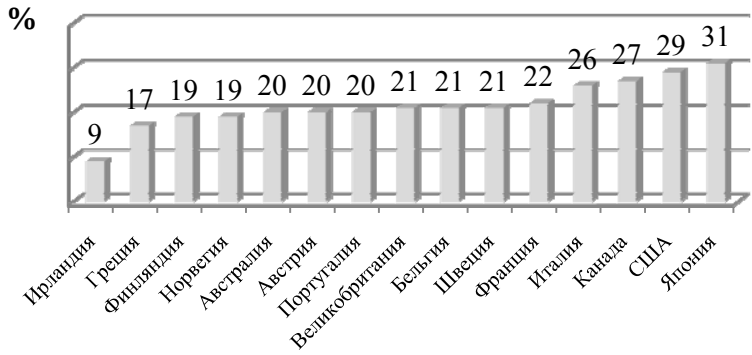


Рис. 2.6. Текущая стоимость суммы экономии на налоге на прибыль за счет амортизации на оборудование в ряде стран ОЭСР без учета индекса инфляции (% к первоначальной инвестиции)

При этом в Ирландии, где общие правила начисления налоговой амортизации давали результат, равный результату в Италии, при учете достаточно низкой ставки налога на прибыль (26%) они позволяют предприятиям сэкономить на налоговых платежах наименьшую среди всех 15 выбранных стран ОЭСР сумму (9% от первоначальной инвестиции).

Подобным образом ситуация выглядит и при инвестировании денежных средств в здание (рис. 2.7).

Так, например, правила начисления налоговой амортизации для здания в США, будучи одними из самых невыгодных для предприятий, в комбинации с высокой ставкой налога на прибыль (40%) дают достаточно средний результат (10%).

Характеризуя все 15 анализируемых стран ОЭСР в целом, необходимо отметить, что при средней ставке налога на прибыль в 30,5% сумма возможной экономии на налоге на прибыль при инвестировании в оборудование в среднем составляет 22%, а в здание – 11%.

Данные показатели незначительно снижаются, когда в расчетах принимается во внимание индекс инфляции (рис. 2.8-2.9).

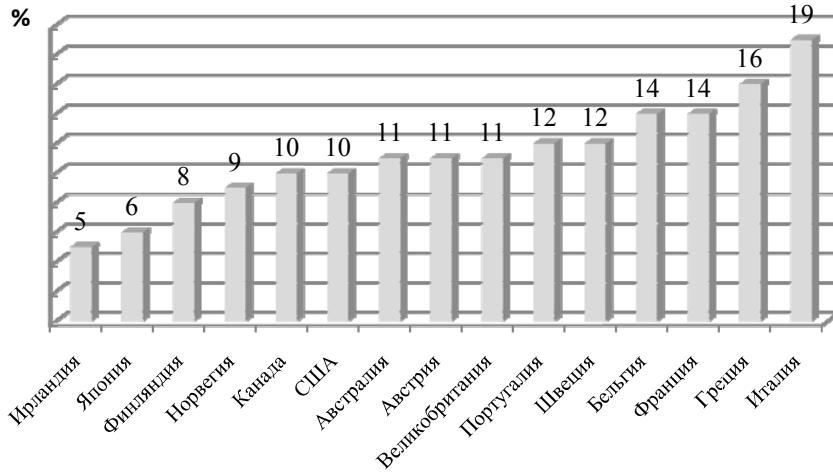


Рис. 2.7. Текущая стоимость суммы экономии на налоге на прибыль за счет амортизации на здания в ряде стран ОЭСР без учета индекса инфляции (% к первоначальной инвестиции)

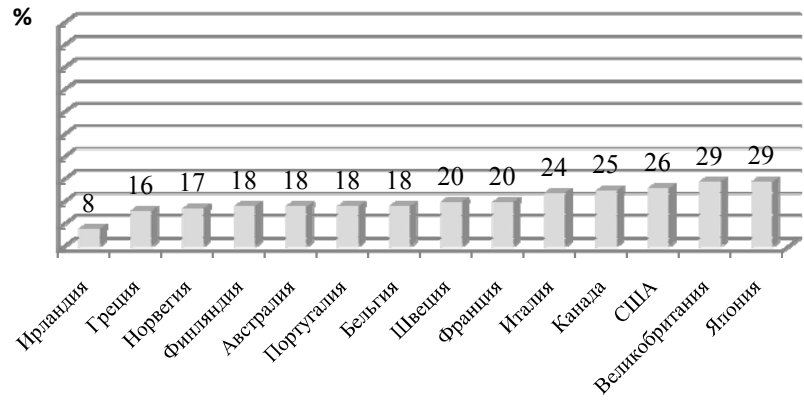


Рис. 2.8. Текущая стоимость суммы экономии на налоге на прибыль за счет амортизации на оборудование в отдельных странах ОЭСР с учетом индекса инфляции в 3% (% к первоначальной инвестиции)

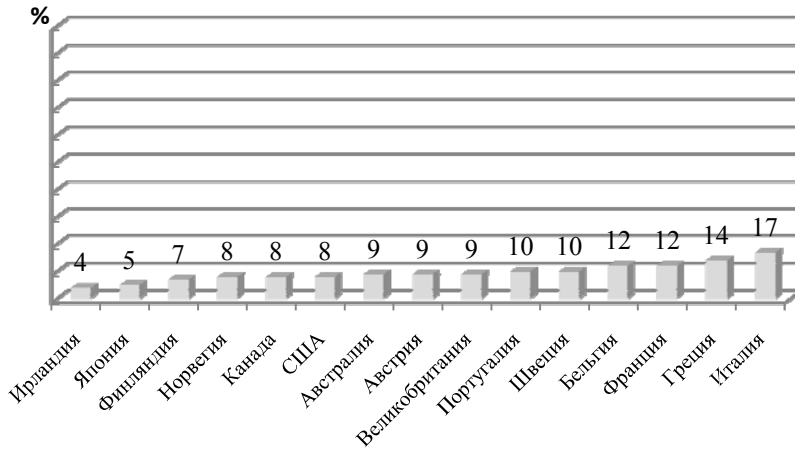


Рис. 2.9. Текущая стоимость суммы экономии на налоге на прибыль за счет амортизации на здание в отдельных странах ОЭСР с учетом индекса инфляции в 3% (процент к первоначальной инвестиции)

Так, средняя сумма экономии на налоге на прибыль будет составлять при инвестиции в оборудование 20 и 9% – при инвестиции в здание.

Исходя из анализа приведенного выше примера можно сделать вывод, что при построении систем налоговой амортизации правительства стран ОЭСР в преобладающем большинстве стремятся к установлению правил начисления налоговой амортизации, превышающей суммы реальной экономической амортизации. Это дает им возможность противостоять негативному воздействию инфляционных процессов, а также в комбинации с высокой ставкой налога на прибыль – стимулировать предприятия к инвестированию. Кроме того, сокращение периода начисления амортизации ведет к отсрочке налоговых платежей, а следовательно, сокращает его текущую стоимость и, соответственно, налоговое бремя налогоплательщика.

2.2.2. Особенности действующей системы налоговой амортизации в Украине

Одним из направлений реформирования налоговой системы Украины является совершенствование налоговой амортизации основных средств. При этом под пристальным вниманием экономистов оказалась проблема гармонизации налогового и бухгалтерского учета амортизации основных средств [14; 32; 35-37; 92].

В мировой практике выделяется три типа взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета:

доминирование норм бухгалтерского учета (многие правила формирования финансовой отчетности используются для целей налогообложения);

доминирование норм налогового учета (многие методы налогового учета используются для формирования финансовой отчетности);

параллельное существование бухгалтерского и налогового учета (принципы бухгалтерского и налогового учета являются полностью, или в большой степени, независимыми друг от друга).

Такое разнообразие типов взаимодействия бухгалтерского и налогового учета можно объяснить тем, что "система учета создается для достижения определенных целей, и до тех пор, пока эта задача выполняется, основные принципы, заложенные в данную конкретную систему учета, остаются неизменными. … Разнообразие социальных, политических и экономических условий порождает и разнообразие идей, и их реализацию в теории и практике учета" [45, *28*].

Исходя из этого все страны можно разделить на британо-американскую, континентальную, южноамериканскую, исламскую, затратную, а также интернациональную учетные модели (табл. 2.10[1]).

Так как изначально затратная модель основывалась на принципе строгого учета затрат с целью снижения себестоимости, то использование сумм бухгалтерской амортизации для целей налогообложения в странах с трансформационной экономикой может иметь ряд преимуществ [127].

[1] Составлено по работам [12; 42; 48].

Таблица 2.10

Классификация стран по учетным моделям

Учетная модель	Страны, использующие модель	Характеристика модели
Британо-американская	Великобритания, США, Голландия, Австралия, Канада, Гонконг, Ирландия, Индонезия, а также некоторые государства Африки и Юго-Восточной Азии	Основная идея данной модели заключается в ориентации учета на запросы инвесторов и кредиторов и, следовательно, характеризуется низкой степенью взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил
Континентальная	Большинство стран Западной Европы, а также Япония; большинство франкоязычных африканских стран	Учетная практика направлена на удовлетворение требований правительства, в частности в отношении налоговой политики, и, следовательно, характеризуется высокой степенью взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил
Южноамериканская	Страны, которые объединяет испанский язык, а также Бразилия	Модель ориентирована на корректировку учетных данных на темпы инфляции, а также на потребности государственных плановых органов и, как следствие, информация, необходимая для исполнения налоговой политики, отражается в учете и отчетности
Исламская	Большинство стран Ближнего Востока, например Турция, Иран, Бангладеш и др.	Учет находится под большим влиянием религиозных норм поведения
Затратная	В прошлом Россия, Украина и страны Восточной Европы	В основу модели заложена система строгого учета затрат с целью снижения себестоимости
Интернациональная		Модель ориентирована на обеспечение международной согласованности учета прежде всего в интересах международных корпораций и иностранных валютных фондов

Во-первых, разрешение предприятиям самостоятельно выбирать метод начисления налоговой амортизации помогает существенно сократить издержки на учетные работы.

Во-вторых, использование принципов бухгалтерского учета для целей налогового учета амортизации основных средств позволяет более правильно с точки зрения экономической теории измерять доход налогоплательщика. В данном случае уже не возникает ситуаций, при которых амортизация основных средств является причиной расхождения в финансовых результатах, отраженных в бухгалтерской и налоговой отчетности.

В-третьих, так как амортизация основных средств представляет собой сумму, которая уменьшает налогооблагаемый доход, в ходе налоговых проверок на нее обращено пристальное внимание со стороны проверяющих органов. Следовательно, сближение норм налогового и бухгалтерского учета амортизации основных средств помогает сократить количество споров, возникающих между Государственной налоговой администрацией и налогоплательщиками в части правильности начисления сумм амортизации основных средств.

Скорее всего, данных аргументов было бы достаточно, чтобы сделать выбор в пользу сближения норм бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств в некоторых странах с устоявшейся рыночной экономикой. Однако в условиях трансформационной экономики такой подход не всегда может оказаться оправданным.

Объединяя нормы бухгалтерского и налогового законодательства в части начисления амортизации в странах с трансформационной экономикой, необходимо учесть следующие условия:

во-первых, анализ зарубежного опыта показал, что желательно, чтобы налоговая амортизация носила определенный стимулирующий характер (была выше реальной экономической амортизации);

во-вторых, необходимо, чтобы система бухгалтерской амортизации не нарушала основных принципов финансового учета.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности информация является достоверной, когда она свободна от существенных ошибок и предвзятости и пользователи могут положиться на нее в той степени, в которой она отражает или, предполагается, будет отражать истинное состояние дел предприятия. Чтобы быть достоверной, информация должна правдиво отображать операции и

другие события, которые она раскрывает или, как ожидается, может раскрыть. Исходя из этого, баланс, например, должен правдиво отражать все операции и другие события, результатом которых является изменение активов, обязательств или капитала предприятия на отчетную дату. Также, чтобы быть достоверной, информация, которая отражается в финансовой отчетности, должна быть свободной от предвзятости. Финансовые отчеты не являются нейтральными, если в результате отбора или изложения информации они влияют на принятие решений или на суждение с целью достижения заранее определенного результата [43, *37-38*].

Исходя из этого, повышая нормы налоговой амортизации с целью стимулирования инвестиционной деятельности и одновременно нормы бухгалтерской амортизации с целью соблюдения равенства сумм амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, нарушаются такие принципы финансового учета, как достоверность, правдивость и нейтральность.

Проблеме сближения норм бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств посвящено значительное количество отечественных публикаций [5; 34; 80-82; 101-102]. При этом на протяжении последних лет в отечественной научной литературе преобладало мнение о целесообразности построения такого порядка, при котором показатель "амортизация" для обоих учетов формировался бы по данным бухгалтерского учета.

Процесс сближения налоговых и бухгалтерских правил начисления амортизации основных средств можно разделить на четыре основных этапа [22-24; 57]:

1991-1997 гг. – до принятия Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий";

1997-2001 гг. – с момента принятия Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" до принятия П(С)БУ 7 "Основные средства";

2001-2010 гг. – с момента принятия П(С)БУ 7 "Основные средства" до момента принятия Налогового кодекса Украины;

2010 г. – по сегодняшний день – принятие Налогового кодекса Украины.

Проанализируем каждый из выделенных этапов с позиции взаимосвязи норм налогового и бухгалтерского законодательства.

Этап первый. До 01.07.1997 г. нормы начисления амортизации устанавливались постановлением Совета Министров СССР "О еди-

ных нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств народного хозяйства" № 1072 от 22.10.1990 г. [62]. Данное постановление предусматривало применение прямолинейного метода начисления амортизации с установлением индивидуальных норм амортизационных отчислений для каждой группы, подгруппы и вида основных фондов.

Принятый 28.12.1994 г. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" давал всем предприятиям право на применение ускоренной амортизации, однако требовал, чтобы такое решение не привело к повышению уровня цен и тарифов на выпускаемую продукцию. По мнению А. Соколовской, наличие этого условия и некоторые другие причины привели к тому, что предприятия не имели достаточных стимулов к использованию ускоренной амортизации" [70, *240*].

К негативным моментам данного периода следует также отнести постоянно проводимые индексации основных средств, которые повлияли на то, что бухгалтерская отчетность стала непригодной для анализа и принятия управленческих решений [83, *58*].

В такой ситуации возникала высокая опасность доминирования налогового учета над бухгалтерским. В какой-то степени можно было говорить о вытеснении бухгалтерского учета налоговым. Так, С. Голов отмечал, что через верховенство законодательства в части налогообложения над положениями бухгалтерского учета любые изменения в налоговом законодательстве предопределяли соответствующие изменения в методологии бухгалтерского учета [24].

В целом в этот период расхождения между налоговым и финансовым учетом не допускались (за некоторыми незначительными исключениями), и первый фактически стал доминировать над вторым.

Этап второй. В 1997 г. началась налоговая реформа, которая полностью разделила бухгалтерский и налоговый учет и обусловила возникновение новых проблем, связанных с подчинением бухгалтерского учета фискальным правилам.

Большой интерес к амортизации, как к элементу расчета налогооблагаемой прибыли, привел к принятию в 1997 г. нового порядка расчета амортизации основных средств, регламентируемого Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" № 283/97-ВР.

Данным нормативным актом устанавливались годовые нормы амортизационных отчислений в процентах к балансовой стоимости

каждой из групп основных средств на начало отчетного периода: группа 1 – 1,25%; группа 2 – 6,25; группа 3 – 3,75%.

Также для 3 группы основных средств допускалась возможность применения схемы ускоренного амортизационного списания: 1 год – 15%; 2 год – 30; 3 год – 20; 4 год – 15; 5 год – 10; 6 год – 5; 7 год – 5%.

В соответствии с Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" базой для начисления амортизации стала балансовая стоимость соответствующей группы основных средств (для группы 1 – отдельного объекта) на начало расчетного квартала. Сумма амортизации определялась как сумма амортизационных отчислений, начисленная для каждого из расчетных кварталов, входящих в такой отчетный период [18].

Расчет балансовой стоимости групп основных средств предприятие стало осуществлять самостоятельно на основании формулы, определенной в п.п. 8.3.2 ст. 8 Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

С точки зрения налогового законодательства принятая в Украине амортизационная политика должна была стимулировать инвестиционную деятельность предприятий. Тем не менее это не отвечало действительности, так как к установленным нормам амортизации в отдельные периоды с 1997 по 2000 г. применялись понижающие коэффициенты: 1997 г. – 0,7; 1998 г. – 0,6; 1999 г. – 0,8; 2000 г. – 0,8 [60].

Значительную роль сыграло также и постановление Кабинета Министров "О порядке зачисления в Государственный бюджет Украины на 1999 г. части амортизационных отчислений" № 85, в соответствии с которым предприятия обязаны были перечислять в бюджет 10% от месячной суммы амортизации [61]. В 1999 г. данный порядок был отменен, а в 2001 г. были отменены и понижающие коэффициенты, однако такая нестабильная амортизационная политика привела к тому, что предприятия не смогли в полной мере воспользоваться правом ускоренного амортизационного списания.

Так как в рассматриваемом периоде все еще не было разработано новой методологии бухгалтерского учета, правила налогового учета амортизации основных средств фактически распространялись и на бухгалтерский учет. Это повлекло за собой ряд проблем, связанных с достоверным отражением бухгалтерской информации:

классификация основных средств на три группы не соответствовала требованию точного учета основных средств; новые нормы амортизации оказались экономически не обоснованными; существенно усложнилось ведение синтетического и аналитического учета; сроки эксплуатации объекта слишком растягивались [84].

Еще одной проблемой этого периода стал рост убыточных предприятий, которые не могли себе позволить отражать в балансе повышенные суммы амортизационных отчислений, так как их себестоимость была и без того достаточно высокой (рис. 2.10[1]).

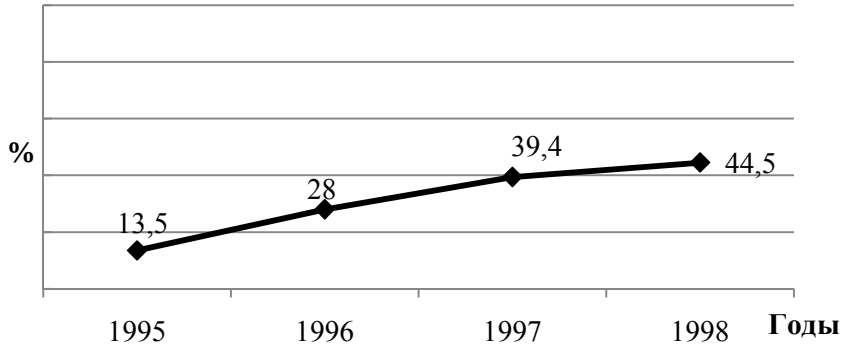


Рис. 2.10. Удельный вес промышленных предприятий Донецкой области, допустивших балансовый убыток

Выборочное исследование предприятий Украины, которое было проведено в 1999 г. Министерством экономики и Госкомстатом Украины [53, *33*], показало, что многие предприятия оказались недовольными проводимой амортизационной политикой государства (табл. 2.11[2]).

Следовательно, несмотря на то, что данная реформа разделила бухгалтерский и налоговый учет на две отдельные системы, "учет основных средств остался "привязанным" к налоговому законодательству Инструкцией по бухгалтерскому учету балансовой стоимости групп основных фондов, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 24.07.1997 г. № 159" [24, *11*].

[1] Составлено по работе [74, *25*].
[2] Составлено по работе [53].

Таблица 2.11

Результаты выборочного исследования отношения предприятий к текущей амортизационной политике, %

Предприятия, не ощутившие преимуществ от полученной налоговой льготы	84
Предприятия, пострадавшие от существенного увеличения себестоимости за счет амортизации	61
Предприятия, испытывающие трудности при приспособлении к трехмерной классификации основных средств	40
Предприятия, недовольные установленными нормами амортизационных отчислений	58,7
Предприятия, негативно относящиеся к текущему законодательству в части амортизации основных средств	55

*Этап третий***.** С 01.01.2000 г. порядок организации и ведения бухгалтерского учета в Украине регламентируется Законом Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине", согласно которому бухгалтерский учет является обязательным видом учета, который ведется предприятием. Финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности, которые используют денежный измеритель, основываются на данных бухгалтерского учета [29]. За период с 1999 по 2000 г. были утверждены и введены в действие многочисленные П(С)БУ, среди которых и П(С)БУ 7 "Основные средства".

С принятием в 2000 г. П(С)БУ 7 "Основные средства" бухгалтерский учет амортизации основных средств стал существенно отличаться от налогового учета основных фондов. Данный стандарт предусматривает пообъектное начисление амортизации по одному из 5 предложенных методов: прямолинейный; уменьшения балансовой стоимости; ускоренного уменьшения балансовой стоимости; кумулятивный; производственный.

Согласно п. 26 П(С)БУ 7 "Основные средства" предприятие для целей бухгалтерского учета может применять нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий". По мнению Н. Ткаченко, в связи с тем, что налоговый метод амортизации является обязательным, методы П(С)БУ 7 "Основные средства", то

есть бухгалтерский учет начисления амортизации основных средств, не будут использоваться в полной мере [84, *73*].

Несмотря на то, что многие предприятия действительно использовали метод начисления амортизации, предусмотренный налоговым законодательством (46%) [82], большинство предприятий в целях бухгалтерского учета все же предпочитали использовать методы, предусмотренные П(С)БУ (рис. 2.11[1]).

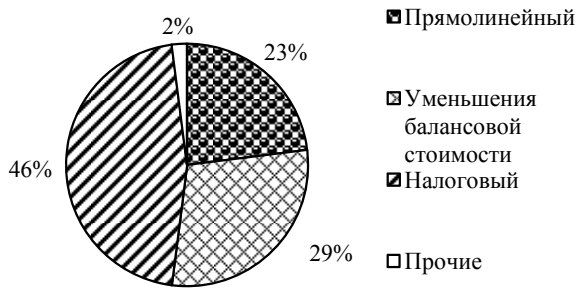


Рис. 2.11. Методы начисления амортизации, применяемые предприятиями в бухгалтерском учете

Полученные результаты являются в полной мере оправданными, так как применение норм и методов амортизации основных средств, предусмотренных налоговым законодательством, никоим образом не позволяло сблизить данные бухгалтерского и налогового учета основных средств. Это связано с тем, что порядок налогового и бухгалтерского учета основных средств имеет много принципиальных расхождений. С точки зрения предприятий именно эти расхождения сделали несостоятельной попытку объединить на законодательном уровне методику расчета бухгалтерской и налоговой амортизации основных средств.

В 2001 г. с целью активизации инвестиционных процессов в экономике Украины была принята Концепция амортизационной политики, направленная на повышение финансовой заинтересованно-

[1] Составлено по работе [82].

сти субъектов хозяйственной деятельности в осуществлении инвестиций в основной капитал за счет средств собственных амортизационных фондов [86].

Однако, как впоследствии показала практика, ни один из отмеченных пунктов данной Концепции не был реализован. Так же не был принят и Проект Закона об амортизации, который не имел принципиальных отличий от уже действовавшего Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

Такая же судьба постигла и первый проект Налогового кодекса, в котором в соответствии с письмом Минфина Украины должна была реализовываться программа по сближению бухгалтерского и налогового учетов.

Этап четвертый. Согласно принятой в 2007 г. Концепции реформирования налоговой системы Украины "принципиальным недостатком налогового законодательства является существование экономически не обоснованных расхождений в подходах к определению и оценке доходов и расходов для определения объекта налогообложения налогом на прибыль и нормативно-правовой базой бухгалтерского учета в части расчета финансового результата, что делает невозможным составление декларации о прибыли предприятия по данным бухгалтерского учета" [66].

Важным шагом на пути решения этого вопроса стал Налоговый кодекс Украины, принятый в конце 2010 г. Данный законодательный акт представляет собой очередную попытку сближения норм налогового права с принципами бухгалтерского учета. Это, в частности, касается и правил начисления налоговой амортизации. Статьи 144-147 Раздела III "Налог на прибыль предприятий" Налогового кодекса Украины предлагают следующие изменения:

переход на пообъектный учет амортизации основных средств;

изменение количества и состава групп основных средств и прочих необоротных активов в соответствии с группами П(С)БУ 7 "Основные средства";

использование бухгалтерских методов начисления амортизации, в том числе и производственного.

Однако, несмотря на заимствование налоговым учетом отдельных положений бухгалтерского учета, новый порядок начисления налоговой амортизации основных средств не обеспечит полного соответствия сумм налоговой и бухгалтерской амортизации. Это

обусловлено с тем, что все преимущества, связанные с соответствием сумм налоговой и бухгалтерской амортизации в теории, не оправдывают себя на практике.

Во-первых, помимо амортизации основных средств между бухгалтерским и налоговым учетом существуют и другие различия. Следовательно, даже если предприятие и добьется соответствия сумм бухгалтерской и налоговой амортизации, ему все равно придется вести два параллельных учета. Так, например, Налоговый кодекс не предполагает начисление амортизации на непроизводственные основные средства, в то время как в П(С)БУ 7 "Основные средства" деление необоротных активов на производственные и непроизводственные отсутствует.

Во-вторых, очевидным является и то, что одного согласования сроков и методов начисления амортизации будет недостаточно. Объединение бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств должно включать такие условия, как единые:

правила и сроки ввода и выбытия объектов основных средств;

принципы учета ремонтов и всех видов улучшений основных средств, таких как реконструкция и модернизация;

правила проведения переоценки объектов основных средств.

Так, например, в Налоговом кодексе отмечается, что налогоплательщик имеет право применять ежегодную индексацию балансовой стоимости объекта основных средств на коэффициент индексации, который определяется по формуле, утвержденной п. 146.21 ст. 146, в то время как в П(С)БУ 7 "Основные средства" установлено, что предприятие может переоценивать объект основных средств, если остаточная стоимость этого объекта существенно отличается от его справедливой стоимости на дату баланса.

В-третьих, споры между Государственной налоговой администрацией и налогоплательщиками будут устранены только в том случае, если проверяющие всегда будут соглашаться с выбранными налогоплательщиками сроками и методами начисления амортизации основных средств. На практике это кажется маловероятным, так как налоговая инспекция будет стремиться выяснить, насколько целесообразно применение предприятием того или иного метода и сроков начисления амортизации и не позволяет ли выбранная предприятиями амортизационная политика сознательно манипулировать налогооблагаемой прибылью.

Во избежание данной проблемы проект Налогового кодекса Украины устанавливает минимально допустимые сроки полезного использования для каждой группы основных средств и прочих необоротных активов. Однако такой подход будет вынуждать бухгалтеров, с целью соблюдения равенства сумм налоговой и бухгалтерской амортизации, прибегать к таким же нормам и методам в бухгалтерском учете.

В связи с перечисленными выше недостатками начисление налоговой амортизации путем полного сближения норм бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств в ряде случаев может быть неэффективным. Подтверждением тому служит опыт стран-представительниц континентальной модели, в которых, несмотря на взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета в целом, для учета амортизации все же предпочитают использовать отдельные правила (табл. 2.12[1]).

Таблица 2.12

Подходы к построению амортизационной политики в некоторых странах континентальной модели

Страна	Метод начисления амортизации
Бельгия	Параллельный учет
Греция	Нормы налогового законодательства
Италия	Нормы налогового законодательства
Германия	Параллельный учет
Португалия	Параллельный учет
Швеция	Параллельный учет

Проведенный анализ законодательства Украины в части начисления амортизации основных средств показал, что налоговую амортизацию невозможно рассматривать без учета ее взаимосвязи с бухгалтерским направлением, что особенно актуально на современном этапе становления системы налоговой амортизации в Украине. Так, например, нельзя говорить о необходимости сближения норм налогового законодательства в части начисления амортизации с

[1] Составлено по работе [12].

нормами П(С)БУ, не учитывая при этом невозможность соблюдения принципов построения финансовой отчетности с одновременным использованием стимулирующей функции налоговой амортизации.

Несмотря на это, система налоговой амортизации должна быть построена таким образом, чтобы не создавать в учете постоянных разниц между данными бухгалтерского и налогового учета [38]. Корректировки сумм бухгалтерской амортизации для целей налогового учета должны быть максимально простыми и носить временный характер, что позволит предприятиям существенно сократить расходы на учетные работы, а также отражать в налоговой отчетности доход, соответствующий общепринятым принципам и методам бухгалтерского учета.

2.3. Формирование системы налоговой амортизации основных средств в условиях инфляции

2.3.1. Методический подход к расчету нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции

Если предположить, что рынок капитала является совершенным, а предприятие стремится максимизировать свою рыночную стоимость при неизменных ценах на используемые ресурсы и выпускаемую продукцию, механизм налога на прибыль является нейтральным относительно инвестиционной деятельности предприятий при условии, что:

налоговая амортизация равняется экономической, т.е. налоговое законодательство устанавливает усредненные сроки и нормы начисления амортизации, которые максимально отражают реальное изменение стоимости обобщенных групп объектов основных средств (их реальную экономическую амортизацию);

амортизация является свободной, т.е. предприятие самостоятельно избирает, в какой пропорции и когда списывать стоимость основных средств и, как правило, прибегает к списанию сумм налоговой амортизации в том отчетном периоде, в котором была осуществлена инвестиция.

Как отмечалось ранее, на практике наиболее приемлемым является подход, связанный с приближением норм и методов налоговой амортизации к нормам и методам экономической.

Следовательно, чтобы налоговая амортизация была нейтральной относительно инвестиционной деятельности предприятий должно быть соблюдено следующее равенство:

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{DE_t}{(1+r)^t} = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{DT_t}{(1+r)^t}, \qquad (2.28)$$

где DE_t – сумма экономической амортизации в году t;

DT_t – сумма налоговой амортизации в году t;

r – реальная ставка процента.

Однако этого тяжело достичь на практике. Такая ситуация связана с тем, что экономическая амортизация отражает реальное изменение стоимости актива вследствие его старения. То есть уменьшение стоимости актива C с момента его приобретения и до конца первого года равно сумме амортизации за первый год (DE_1), уменьшение стоимости на протяжении второго года – сумме амортизации за второй год (DE_2) и т.д. Из этого следует, что при реализации годовалого актива по цене, равной остаточной стоимости $(C - DE_1)$, предприятие не потеряет и не выиграет от данной продажи, так как будет реализовывать актив по его реальной рыночной стоимости. В результате, суммируя начисленную амортизацию и выручку от продажи актива, предприятие компенсирует себе все денежные средства, вложенные в данный актив: $DE_1 + C - DE_1 = C$.

Так как нормы экономической амортизации Ч. Халтена и Ф. Викофа, а соответственно и Бюро экономического анализа, рассчитывались путем сопоставления цен аналогичных активов с разницей в возрасте один год за один и тот же период времени, они не отражают изменение стоимости объекта основных средств вследствие изменения временного периода, то есть не учитывают инфляционный фактор.

Из этого следует, что, начисляя в условиях инфляции налоговую амортизацию по нормам экономической, предприятие не полу-

чит в результате реальную стоимость объекта основных средств, так как аналогичный новый актив уже будет стоить не C, а $C(1+i)$, а годовалый актив не $C - DE_1$, а $(C - DE_1)(1+i)$, где i – индекс цен инвестиций в основной капитал. То есть экономическая амортизация уже будет равна не DE_1, а $DE_1(1+i)$. Исходя из этого, в условиях нестабильности рыночных цен, налоговая амортизация (DT_t) будет нейтральной относительно инвестиционных решений предприятий, если она сможет покрывать не только сумму экономической амортизации (DE_t), но и устранять влияние инфляции $\left((1+i)^t\right)$. При этом ставка дисконтирования должна быть не реальной, а номинальной $\left((1+r)^t(1+i)^t\right)$

$$\sum_{t=1}^{\infty}\frac{DE_t(1+i)^t}{(1+r)^t(1+i)^t}=\sum_{t=1}^{\infty}\frac{DT_t}{(1+r)^t(1+i)^t}; \qquad (2.29)$$

$$\sum_{t=1}^{\infty}\frac{DE_t}{(1+r)^t}=\sum_{t=1}^{\infty}\frac{DT_t}{(1+r)^t(1+i)^t}. \qquad 2.30)$$

Так как во многих странах налоговая амортизация начисляется исходя из первоначальной стоимости объектов основных средств [103], формула (2.30) будет иметь решение лишь в том случае, если сумма налоговой амортизации будет откорректирована на фактор инфляции.

В. Туроний выделяет три возможных метода такого регулирования [129]:

специальное регулирование (ad hoc adjustment);

частичное регулирование (partial adjustment);

глобальное регулирование (global adjustment).

Специальное регулирование представляет собой "an attempt to eliminate the effect of inflation wholly or partly on particular items, but which is not explicitly based on the current rate of inflation[1] [129, *9*]".

[1] "попытку устранить полностью или частично влияние инфляции на отдельные статьи, но которое не явно основано на текущей норме инфляции".

Примерами такого регулирования является ускоренная амортизация основных средств. В данном случае под ускоренной следует понимать такую амортизацию, которая позволяет предприятию покрывать как суммы экономической амортизации, так и изменения стоимости объекта основных средств вследствие инфляции.

Как известно из работ зарубежных специалистов, наиболее адекватная модель экономической амортизации для большинства классов активов – это убывающая геометрическая прогрессия. Следовательно, налоговая амортизация также будет отвечать критерию нейтральности, если она будет геометрической. В бухгалтерском учете такая модель называется методом уменьшающегося остатка (declining balance method). Согласно ей сумма налоговой амортизации в году t равна

$$DT_t = C\delta_a\left(1-\delta_a\right)^{t-1}, \tag{2.31}$$

где δ_a – норма налоговой амортизации.

Чтобы налоговая амортизация была ускоренной относительно экономической амортизации, должно выполняться условие

$$\delta_a > \delta_e, \tag{2.32}$$

где δ_e – норма экономической амортизации.

То есть при специальном регулировании налоговая амортизация будет нейтральной в условиях инфляции в следующем случае:

$$\begin{cases} \sum\limits_{t=1}^{\infty} \dfrac{C\delta_e\left(1-\delta_e\right)^{t-1}}{\left(1+r\right)^t} = \sum\limits_{t=1}^{\infty} \dfrac{C\delta_a\left(1-\delta_a\right)^{t-1}}{\left(1+r\right)^t\left(1+i\right)^t}. \\ \delta_a > \delta_e. \end{cases} \tag{2.33}$$

Очевидно, что такое регулирование не может с абсолютной точностью учесть фактическую норму инфляции в течение каждого конкретного года. Даже если ускоренное списание обеспечит правильную сумму налоговой амортизации при определенном уровне

инфляции, такой результат не будет достигнут при другом уровне инфляции.

Следовательно, то, насколько точно рассчитаны нормы налоговой амортизации, повлияет на то, в какой мере будет компенсировано негативное влияние инфляции (такое возмещение может быть как недостаточным, так и довольно щедрым). Так же этот подход может привести к искажениям инвестиционных решений предприятий относительно долгосрочных и краткосрочных инвестиций.

Несмотря на это, основным преимуществом таких мер регулирования является то, что они представляют собой моментальную (незамедлительную) реакцию на инфляцию, а также не ведут к росту расходов на учетные работы.

Частичное регулирование включает непосредственное регулирование отдельных статей баланса на уровень инфляции. С точки зрения амортизации выделяют два возможных варианта такого регулирования.

Один из них основан на индексации амортизационных отчислений, то есть "indexing depreciation allowances requires that the unindexed allowances be multiplied by a factor representing the cumulative change in the general price level since the time the asset was replaced in service by taxpayer"[1] [109, *50*].

Исходя из этого, при частичном регулировании налоговая амортизация будет нейтральной, если

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{DE_t}{(1+r)^t} = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{DT_t (1+i)^t}{(1+r)^t (1+i)^t}. \qquad (2.34)$$

Следовательно, такое регулирование делает текущую стоимость амортизационных отчислений в каждом году эксплуатации актива независимой от инфляции. Как правило, оно используется в странах с высоким индексом инфляции, например, в Аргентине и Бразилии [112, *2*].

[1] "индексация амортизационных списаний требует, чтобы неиндексированные списания были умножены на фактор, представляющий совокупное изменение общего уровня цен, начиная с момента введения налогоплательщиком актива в эксплуатацию".

Другой метод предполагает индексацию балансовой стоимости основных средств. Данный механизм, в частности, применяется в налоговом законодательстве Украины. Так, согласно п. 146.21 ст. 146 Налогового кодекса Украины налогоплательщик имеет право применять ежегодную индексацию балансовой стоимости групп основных средств на коэффициент индексации. Коэффициент индексации при этом рассчитывается по формуле

$$K_i = [I - 10]/100, \qquad (2.35)$$

где I – индекс инфляции за год, по результатам которого осуществляется индексация.

Если значение $K_i < 1$, индексация не проводится.

Необходимо отметить, что использование в приведенной формуле индекса роста потребительских цен не соответствует сложившемуся индексу роста цен на определенные основные средства, следовательно, индексация по такой методике даже теоретически не может обеспечить соответствие балансовой стоимости таких объектов основных средств их рыночной стоимости. Наличие порога индексации ведет к отставанию индексации основных средств от действительных темпов инфляции. Более того, такое регулирование связано с усложнением системы налога на прибыль, а также при отсутствии индексации доходов налогоплательщика ведет к сокращению налоговых поступлений в бюджет.

И наконец, глобальное регулирование является "a comprehensive adjustment to the taxpayer's accounts…"[1] [129, *9*].

Этот подход связан с наибольшими трудностями, основанными на том, что, с целью отражения всех расходов в сопоставимых единицах, все издержки должны быть откорректированы с учетом уровня инфляции того месяца, в котором они были понесены. Это, в частности, относится и к амортизации основных средств. Очевидно, что такой подход позволит максимально точно устранить влияние инфляции. Однако возросшие административные издержки, связанные со сложностью, трудоемкостью и значительными расходами на учетные работы, вряд ли могут быть компенсированы таким преимуществом.

[1] "всесторонним регулированием счетов налогоплательщика".

Из вышеизложенного следует, что только точная индексация может гарантировать нейтральность правил начисления налоговой амортизации при любых нормах инфляции для всех классов активов. Однако предоставление более высоких норм начисления налоговой амортизации является более простым с точки зрения администрирования, чем использование механизма индексации.

При этом правильный выбор между административно простым методом ускоренной амортизации и индексацией, которая точнее учитывает влияние инфляции[1], зависит от того, насколько близко результат применения ускоренной амортизации приближается к результату индексации основных средств с учетом трансакционных издержек при данной ставке процента и норме инфляции.

Чтобы определить, при каких нормах налоговая амортизация будет нейтральной относительно инвестиционной деятельности предприятий, а также выяснить, существуют ли границы, в пределах которых механизм ускоренной амортизации является более эффективным, чем процедура индексации, необходимо решить следующее равенство:

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{C\delta_e (1-\delta_e)^{t-1}}{(1+r)^t} = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{C\delta_a (1-\delta_a)^{t-1}}{(1+r)^t (1+i)^t}, \qquad (2.36)$$

при $0 < \delta_e < 1, \quad 0 < \delta_a < 1, \quad r > 0, \quad i > 0.$

$$C\sum_{t=1}^{\infty} \frac{\delta_e (1-\delta_e)^{t-1}}{(1+r)^t} = C\sum_{t=1}^{\infty} \frac{\delta_a (1-\delta_a)^{t-1}}{(1+r)^t (1+i)^t}; \qquad (2.37)$$

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{\delta_e (1-\delta_e)^{t-1}}{(1+r)^t} = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{\delta_a (1-\delta_a)^{t-1}}{(1+r)^t (1+i)^t}. \qquad (2.38)$$

Преобразуем поочередно левую и правую части уравнения.

[1] Это связано с тем, что индексация проводится по итогам отчетного периода, *a posteriori*, в то время как правила ускоренной амортизации устанавливаются до его начала, *a priori*.

Пусть

$$\sum_{t=1}^{\infty}\frac{\delta_e\left(1-\delta_e\right)^{t-1}}{\left(1+r\right)^t}=A. \tag{2.39}$$

Тогда

$$A=\frac{\delta_e}{1-\delta_e}\left(\sum_{t=0}^{\infty}\left(\frac{1-\delta_e}{1+r}\right)^t-1\right). \tag{2.40}$$

Так как $\left|\frac{1-\delta_e}{1+r}\right|<1$, преобразуем полученное выражение, используя формулу для расчета суммы членов бесконечной геометрической прогрессии

$$A=\frac{\delta_e}{1-\delta_e}\left(\frac{1}{1-\frac{1-\delta_e}{1+r}}-1\right)=\frac{\delta_e}{1-\delta_e}\frac{1-\delta_e}{r+\delta_e}=\frac{\delta_e}{r+\delta_e}. \tag{2.41}$$

Преобразуем правую часть уравнения

$$\sum_{t=1}^{\infty}\frac{\delta_a\left(1-\delta_a\right)^{t-1}}{\left(1+r\right)^t\left(1+i\right)^t}=\frac{\delta_a}{1-\delta_a}\left(\sum_{t=0}^{\infty}\left(\frac{1-\delta_a}{\left(1+r\right)\left(1+i\right)}\right)^t-1\right)=$$

$$=\frac{\delta_a}{1-\delta_a}\left(\frac{1}{1-\frac{1-\delta_a}{\left(1+r\right)\left(1+i\right)}}-1\right)=\frac{\delta_a}{1-\delta_a}\frac{\left(1-\delta_a\right)}{\left(1+r\right)\left(1+i\right)-\left(1-\delta_a\right)}= \tag{2.42}$$

$$=\frac{\delta_a}{\left(1+r\right)\left(1+i\right)-\left(1-\delta_a\right)}.$$

Исходя из этого получаем равенство

$$A = \frac{\delta_a}{(1+r)(1+i)-(1-\delta_a)}; \tag{2.43}$$

$$A\left((1+r)(1+i)-(1-\delta_a)\right)=\delta_a; \tag{2.44}$$

$$\delta_a = \frac{A\left((1+r)(1+i)-1\right)}{1-A}. \tag{2.45}$$

Подставив значение A и упростив выражение, получим формулу для расчета нейтральной нормы налоговой амортизации в условиях инфляции

$$\delta_a = \frac{\delta_e\left((1+r)(1+i)-1\right)}{r}. \tag{2.46}$$

Исходя из формулы (2.46) нейтральная норма налоговой амортизации зависит от: (а) реальной ставки процента, (б) индекса инфляции и (в) нормы экономической амортизации.

Реальная ставка процента как стоимость денег во времени отражает альтернативные варианты их размещения. При выборе одного варианта инвестиций экономический агент учитывает упущенные возможности получения дохода от реализации других вариантов.

Для оценки будущих выгод и издержек в качестве ставки дисконтирования можно использовать рыночную процентную ставку – если только рынок капиталов правильно отражает временные предпочтения субъектов хозяйственной деятельности. Это могут быть, например, процент по безрисковым ценным бумагам, гарантированным правительством США, или текущая ставка дохода по иным казначейским векселям и облигациям. Что же касается Украины, то здесь фондовый рынок, на котором обращаются гарантированные правительством облигации, не в полной мере отражает реальные предпочтения субъектов хозяйственной деятельности. Так, облигации внутреннего государственного займа нельзя назвать безрисковыми из-за их низкой доходности (по данным первых аукционов 2011 г., приблизительно 7-8% годовых в номинальном исчислении), а также из-за отсутствия у субъектов хозяйственной деятельности

доверия к государственным институтам. Это подтверждают международные рейтинговые агентства, по данным которых в начале 2011 г. суверенный кредитный рейтинг Украины в национальной валюте определен как BB-.

Нередко в качестве ставки дисконтирования используют реальную учетную ставку центрального банка. Однако она является инструментом денежно-кредитной политики, и в сложившихся в Украине условиях её использование в финансовых расчетах не целесообразно. Так, в 2010 г. учетная ставка НБУ составила 7,75% (на конец периода), при росте цен на промышленную продукцию на 18,7% и потребительских цен – на 9,1%.

Поэтому далее в расчетах в качестве ставки дисконтирования предлагается использовать реальный темп роста ВВП Украины. Увеличение ВВП за конкретный период отражает рост реальных доходов от факторов производства и может рассматриваться в качестве измерителя средней доходности альтернативных вариантов вложения денежных средств, определяющей в том числе и текущие временные предпочтения субъектов хозяйственной деятельности.

В качестве индекса инфляции предлагается использовать индекс цен инвестиций в основной капитал, поскольку он наиболее точно отражает изменение стоимости объектов основных средств вследствие общего роста цен.

Теперь единственным неизвестным показателем, необходимым для расчетов норм нейтральной налоговой амортизации в Украине, остаются нормы реальной экономической амортизации.

Исходя из этого целесообразным является проведение исследований, направленных на оценку норм реальной экономической амортизации для отдельных классов активов в Украине.

Как показывает зарубежная практика, подобные исследования являются достаточно трудоемкими и долгосрочными. Так, например, в США оценка методов и норм реальной экономической амортизации проводилась в рамках широкомасштабных исследований Бюро экономического анализа и длилась на протяжении нескольких десятилетий.

В Канаде они были инициированы Управлением статистики Канады еще в 1988 г., но, несмотря на это, полученные нормы постоянно уточняются.

Так же проведение оценки норм реальной экономической амортизации требует наличия в стране развитого рынка подержанных активов, что не соответствует реалиям Украины.

С подобными проблемами, в частности, столкнулись и ученые России. Однако они предпочитают избегать столь затратных и трудоемких исследований и для целей анализа прибегают к заимствованию норм реальной экономической амортизации для отдельных классов активов у США [120].

Исходя из этого для расчета норм налоговой амортизации в Украине могут быть использованы нормы реальной экономической амортизации, рассчитанные в США. Очевидно, что такое решение не даст точного ответа на вопрос, какие же нормы налоговой амортизации будут нейтральными относительно инвестиционной деятельности предприятий в Украине, но оно позволит иметь пусть не абсолютно правильный, но ориентир, который на период проведения собственных исследований может использоваться при построении системы налоговой амортизации.

Одним из путей решения проблемы отсутствия информации о нормах реальной экономической амортизации основных средств для каждого конкретного актива является расчет нейтральных норм налоговой амортизации для обобщенных групп объектов основных средств.

Выделение таких обобщенных групп возможно при использовании инструментов кластерного анализа[1]. В данном случае, кластеризации будут подвергаться такие признаки объектов основных средств, как норма реальной экономической амортизации, а также срок полезной эксплуатации активов.

На предварительном этапе кластеризации целесообразно провести организацию данных для последующего анализа в системе

[1] Основное назначение кластерного анализа – разбиение множества исследуемых объектов и признаков на однородные группы, или кластеры. Отличием кластерного анализа от других методов классификации является отсутствие обучающей выборки, то есть он представляет собой классификацию без обучения. Основное преимущество кластерного анализа заключается в том, что он дает возможность производить разбиение не по одному параметру, а по ряду признаков. Более того, в отличие от большинства математико-статистических методов кластерный анализ не накладывает никаких ограничений на вид рассматриваемых объектов и позволяет исследовать множество исходных данных практически произвольной природы.

STATISTICA 6.0. В табл. 2.13 объекты основных средств сгруппированы в соответствии с их принадлежностью к конкретной группе основных средств в бухгалтерском учете. В столбце 3 представлены нормы реальной экономической амортизации, рассчитанные Бюро экономического анализа США [113], а в столбце 4 – сроки полезной эксплуатации объектов основных средств, определенные Бюро экономического анализа путем анализа средних сроков эксплуатации активов по данным бухгалтерского учета.

Исходя из того, что, как показывает зарубежный опыт, для знаний и сооружений наиболее приемлемым методом начисления налоговой амортизации является прямолинейный метод, а для всех остальных объектов основных средств – метод уменьшения остаточной стоимости, кластеризацию целесообразно проводить отдельно для зданий и сооружений и отдельно для других объектов основных средств.

Таблица 2.13

Предварительная группировка объектов основных средств

Код объекта	Класс актива	Норма экономической амортизации, %	Срок полезной эксплуатации, лет
1	2	3	4
Здания и сооружения			
10301	Производственные здания	3,14	31
10302	Передвижные офисы	5,56	16
10303	Административные здания	2,47	36
10304	Коммерческие склады	2,22	40
10305	Другие коммерческие здания	2,62	34
10306	Религиозные здания	1,88	48
10307	Здания сферы образования	1,88	48
10308	Больницы и институциональные здания	1,88	48
10309	Гостиницы и мотели	2,81	32
10310	Рекреационные здания и здания сферы развлечений	3,00	30
10311	Другие несельскохозяйственные здания, ранее не классифицированные	2,49	38

Продолжение табл. 2.13

1	2	3	4
10312	Железнодорожный путь замещения	2,75	38
10313	Другие сооружения железной дороги	1,66	54
10314	Сооружения линий связи и передач (телевизионные, радио, телеграфные, телефонные и др.)	2,37	40
10315	Сооружения электростанций и предприятий электро- и теплоэнергетики	2,11	45
10316	Сооружения предприятий газовой промышленности	2,37	40
10317	Нефтепроводы	2,37	40
10318	Фермы	2,39	38
10319	Сооружения предприятий нефтедобывающей и газовой добывающей промышленности	7,51	12
10320	Сооружения других предприятий горнодобывающей разведки, шахт, месторождений	4,50	20
10321	Сооружения местного транзита	2,37	38
10322	Дороги, улицы, автострады	1,52	60
10323	Сооружения по охране природы и рациональному природопользованию	1,52	60
10324	Канализационная система	1,52	60
10325	Система водоснабжения	1,52	60
10326	Другие сооружения, ранее не классифицированные	2,25	40
Машины и оборудование			
10401	Офисное оборудование, вычислительные и расчетные машины	31,19	7
10402	Аппаратура связи сферы услуг	15,00	11
10403	Аппаратура связи других отраслей	11,00	15
10404	Копировальное и размножающее оборудование	18,00	9
10405	Паровые двигатели и турбины	5,16	32
10406	Двигатели внутреннего сгорания	20,63	8
10407	Металлообрабатывающие станки	12,25	16

Продолжение табл. 2.13

1	2	3	4
10408	Специальное производственное оборудование	10,31	16
10409	Общее производственное оборудование	10,72	16
10410	Генераторы, трансформаторы, приборы распределения электроэнергии и управляющее оборудование	5,00	33
10411	Сельскохозяйственные тракторы	14,52	9
10412	Строительные тракторы	16,33	8
10413	Сельскохозяйственное оборудование, кроме тракторов	11,79	14
10414	Строительное оборудование, кроме тракторов	15,50	10
10415	Машины для горнодобывающей и нефтяной промышленности	15,00	11
10416	Машины сферы оптовой и розничной торговли	16,50	10
10417	Машины других отраслей сферы услуг	15,00	11
10418	Бытовая техника	16,50	10
10419	Другое электрооборудование	18,34	9
10420	Оборудование, ранее не классифицированное	14,73	11
Транспортные средства			
10501	Транспортные средства местного и междугородного пассажирского транзита	12,32	14
10502	Рельсовый и складской транспорт; автомобили аварийно-технической службы, автомобили-тягачи силовые	17,25	10
10503	Грузовые автомобили, автомобили специальные, корпусы и прицепы автомобилей других отраслей	19,17	9
10504	Легковые автомобили	33,33	7
10505	Самолеты предприятий сферы воздушных перевозок, депозитарных учреждений, услуг бизнеса	8,25	20
10506	Суда и лодки	6,11	27

Окончание табл. 2.13

1	2	3	4
10507	Локомотивы железнодорожные и рельсовый подвижной состав	5,89	28
10508	Самолеты предприятий других отраслей	11,00	15
Инструменты, приборы, инвентарь			
10601	Инструменты	13,50	12
10602	Домашняя мебель и недвижимый инвентарь	13,75	12
10603	Другая мебель	11,79	14

Так как администрирование системой налоговой амортизации, предполагающей большое количество групп объектов основных средств, является достаточно сложным и затратным, а также учитывая опыт США и Российской Федерации, наиболее приемлемым количеством групп объектов основных средств для целей налогообложения является классификация, состоящая из 8-10 групп. При этом на здания и сооружения в среднем может приходиться около 2 групп.

В ходе предварительных попыток кластеризации объектов основных средств, не относящихся к зданиям и сооружениям, было определено, что они эффективнее объединяются в 6 групп.

В табл. 2.14 представлена принадлежность объектов основных средств конкретному кластеру и расстояние от них до центра этого кластера.

Таблица 2.14

Результаты кластеризации объектов основных средств

Здания и сооружения			Другие объекты основных средств		
Код объекта	Номер кластера	Расстояние от объекта до центра кластера	Код объекта	Номер кластера	Расстояние от объекта до центра кластера
1	2	3	4	5	6
10301	1	1,50	10401	8	0,76
10302	1	12,23	10402	4	0,43
10303	1	2,09	10403	3	0,28
10304	1	4,91	10404	6	0,75

Окончание табл. 2.14

1	2	3	4	5	6
10305	1	0,72	10405	2	1,44
10306	2	4,01	10406	6	1,25
10307	2	4,01	10407	3	0,93
10308	2	4,01	10408	3	1,04
10309	1	0,82	10409	3	0,85
10310	1	2,21	10410	2	2,16
10311	1	3,48	10411	7	0,73
10312	1	3,46	10412	7	0,73
10313	2	0,24	10413	3	0,76
10314	1	4,90	10414	5	0,66
10315	2	6,13	10415	4	0,43
10316	1	4,90	10416	5	0,04
10317	1	4,90	10417	4	0,43
10318	1	3,49	10418	5	0,04
10319	1	15,25	10419	6	0,52
10220	1	9,33	10420	4	0,29
10321	1	3,49	10501	3	0,96
10322	2	4,48	10502	5	0,57
10323	2	4,48	10503	6	0,20
10324	2	4,48	10504	8	0,76
10325	2	4,48	10505	1	0,00
10326	1	4,91	10506	2	2,16
			10507	2	1,44
			10508	3	0,28
			10601	4	0,85
			10602	4	0,71
			10603	3	0,76

На рис. 2.12-2.13 отражены средние значения норм реальной экономической амортизации и сроков полезной эксплуатации для полученных кластеров зданий и сооружений и других объектов основных средств соответственно.

Принимая во внимание полученные в ходе кластеризации результаты, в табл. 2.15 представлена обобщенная классификация основных средств, учитывающая нормы реальной экономической амортизации основных средств и сроки их полезной эксплуатации.

Используя формулу (2.46), были рассчитаны нейтральные нормы налоговой амортизации отдельно для каждой новой группы

объектов основных средств при разных индексах инфляции (в диапазоне от 1 до 20% в год) и темпах экономического роста (от 0,5 до 10% в год) (приложения 2.А-2.З).

Общая тенденция такова, что при росте индекса цен инвестиций в основной капитал нейтральная норма налоговой амортизации должна возрастать, а при повышении темпов экономического роста – снижаться (рис. 2.14).

Исходя из полученных результатов, можно выделить четыре сценария развития экономики страны и соответствующие им нейтральные нормы налоговой амортизации (рис. 2.15):

сценарий 1: низкие темпы экономического роста + низкая инфляция;

сценарий 2: низкие темпы экономического роста + высокая инфляция;

сценарий 3: высокие темпы экономического роста + низкая инфляция;

сценарий 4: высокие темпы экономического роста + высокая инфляция.

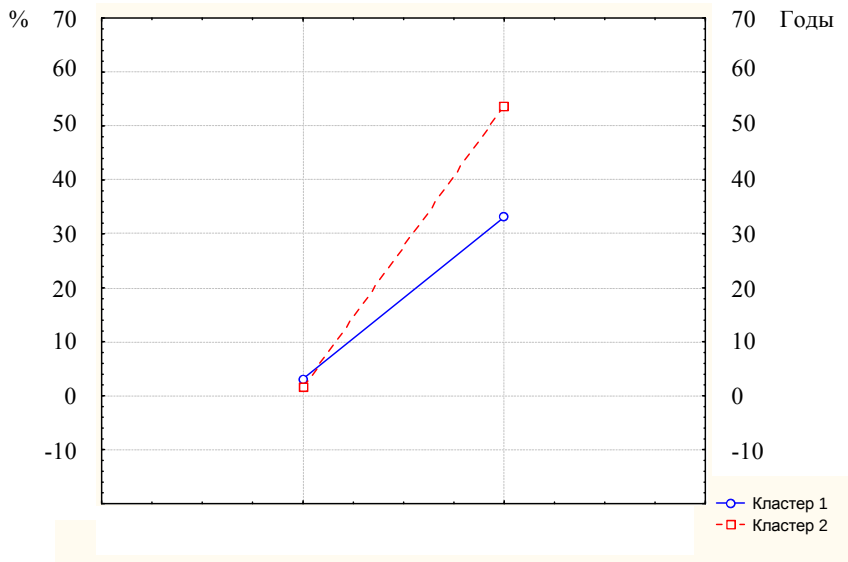


Рис.2.12. Средние значения норм экономической амортизации и срока полезной эксплуатации для кластеров зданий и сооружений

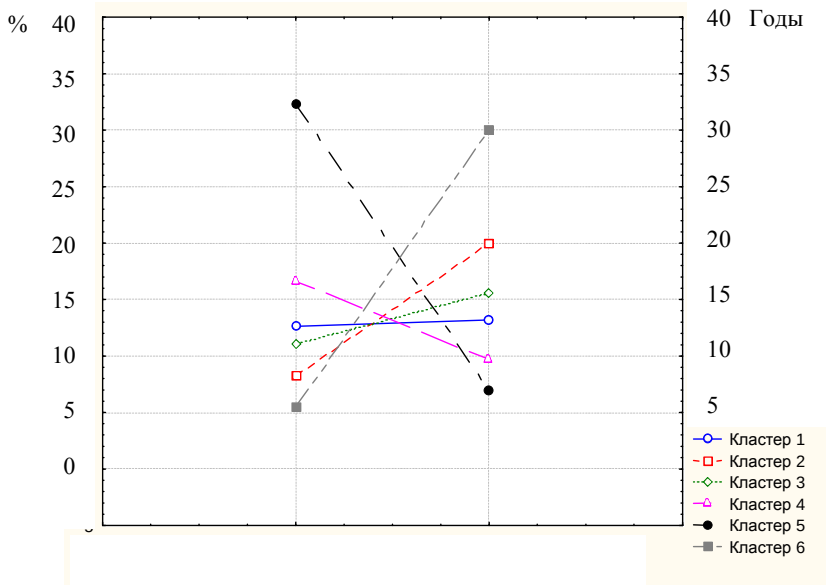


Рис. 2.13. Средние значения норм экономической амортизации и срока полезной эксплуатации для кластеров других объектов основных средств

Таблица 2.15

Состав групп объектов основных средств и соответствующие им средние нормы реальной экономической амортизации и сроки полезной эксплуатации

Номер группы	Состав группы	Норма экономической амортизации	Срок полезной эксплуатации актива
1	2	3	4
1	Здания сферы образования; больницы и институциональные здания; другие сооружения железной дороги; сооружения электростанций и предприятий электро- и теплоэнергетики; дороги, улицы, автострады; сооружения по охране природы и рациональному природопользованию; канализационная система; система водоснабжения; культовые здания	1,72	54

Продолжение табл. 2.15

1	2	3	4
2	Производственные здания; передвижные офисы; административные здания; коммерческие склады; другие коммерческие здания; гостиницы и мотели; рекреационные здания и здания сферы развлечений; другие несельскохозяйственные здания, ранее не классифицированные; железнодорожный путь замещения; сооружения линий связи и передач (телевизионные, радио, телеграфные, телефонные и др.); сооружения предприятий газовой промышленности; нефтепроводы; фермы; сооружения предприятий нефтедобывающей и газовой добывающей промышленности; сооружения других предприятий горнодобывающей разведки, шахт, месторождений; сооружения местного транзита	3,13	33
3	Паровые двигатели и турбины; генераторы, трансформаторы, приборы распределения электроэнергии и управляющее оборудование; суда и лодки; локомотивы железнодорожные и рельсовый подвижной состав	5,54	30
4	Самолеты предприятий сферы воздушных перевозок, депозитарных учреждений, услуг бизнеса	8,25	20
5	Аппаратура связи других отраслей; металлообрабатывающие станки; специальное производственное оборудование; общее производственное оборудование; самолеты предприятий других отраслей	11,06	16
6	Сельскохозяйственное оборудование, кроме тракторов; транспортные средства местного и междугородного пассажирского транзита; инструменты; домашняя мебель и недвижимый инвентарь; другая мебель	12,63	13

Окончание табл. 2.15

1	2	3	4
7	Аппаратура связи сферы услуг; копировальное и размножающее оборудование; двигатели внутреннего сгорания; сельскохозяйственные тракторы; строительное оборудование, кроме тракторов; машины для горнодобывающей и нефтяной промышленности; машины сферы оптовой и розничной торговли; машины других отраслей сферы услуг; бытовая техника; другое электрооборудование; оборудование, ранее не классифицированное; рельсовый и складской транспорт; автомобили аварийно-технической службы, автомобили-тягачи силовые; грузовые автомобили, автомобили специальные, корпусы и прицепы автомобилей других отраслей	16,61	10
8	Офисное оборудование, вычислительные и расчетные машины; легковые автомобили	32,26	7

Согласно рис. 2.15 при высоких темпах экономического роста и низком индексе инфляции, нейтральность в части начисления налоговой амортизации будет достигаться при предоставлении предприятиям норм налоговой амортизации немного выше, чем нормы реальной экономической амортизации.

При высоком индексе инфляции и низких темпах экономического роста нейтральность будет достигаться при максимально высоких нормах налоговой амортизации.

При низком экономическом росте и низком индексе инфляции нейтральные нормы налоговой амортизации должны быть ниже средних, а при высоком экономическом росте и высоком индексе инфляции – выше средних.

При этом, чем ниже срок полезной эксплуатации актива, тем нейтральные нормы налоговой амортизации чувствительнее к темпам инфляции. В отдельных случаях они могут превышать 100%.

Исходя из этого существуют определенные условия, при которых использование механизма ускоренной амортизации является

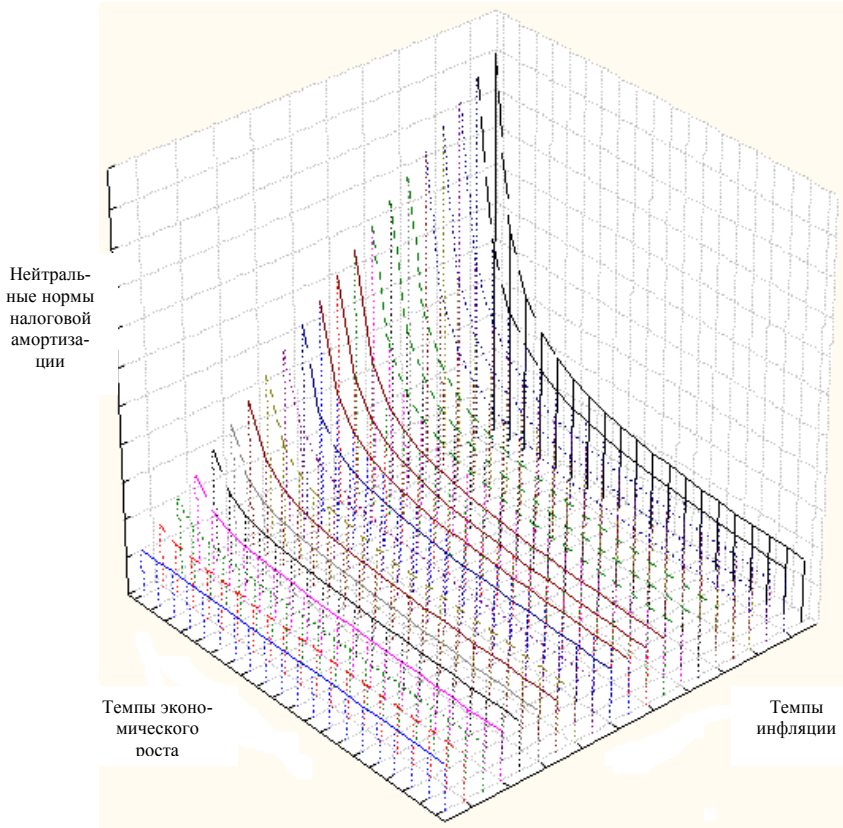


Рис. 2.14. Зависимость нейтральной нормы налоговой амортизации от индекса инфляции и темпов экономического роста

нецелесообразным. К этим условиям, в частности, можно отнести второй сценарий развития экономики – низкие темпы экономического роста в комбинации с высокой инфляцией, т.е. ситуация, которая на сегодняшний день присуща экономике Украины.

Данный результат подтверждается исследованием М. Фельдштайна, который, анализируя суммы начисления налоговой амортизации для основных средств с различными сроками полезной эксплуатации в комбинации с различными ставками процента и нормами инфляции, пришел к следующему выводу: "… for moderate rate of inflation and real discount rates, the acceleration proposal and full indexation are quite similar. For low rate of inflation, high discount rates,

or very long-lived investments, are acceleration proposals causes greater reductions in net cost than would result from complete indexing. Conversely, for high rates of inflation, low discount rates, or very short-lived investments, the acceleration method fail to balance the adverse effect of inflation on the net cost of investment"[1] [112, *23*].

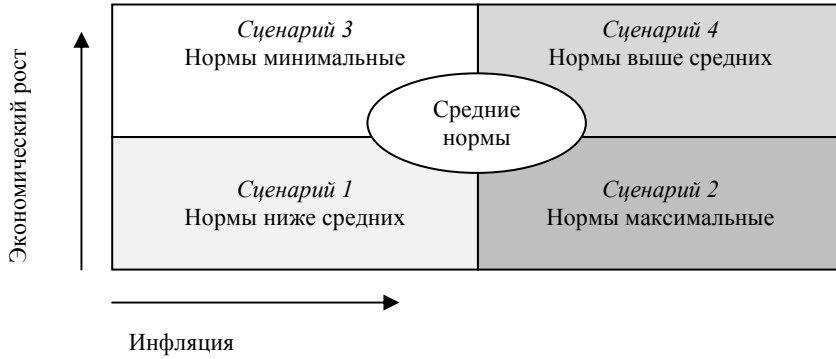


Рис. 2.15. Сценарии развития экономики страны и соответствующие им нейтральные нормы налоговой амортизации

Следовательно, система налоговой амортизации должна строиться исходя из прогнозов индекса цен инвестиций в основной капитал и темпов экономического роста в стране.

[1] "… при умеренной норме инфляции и реальной ставке процента, предложение ускорения и полная индексация являются достаточно схожими. При низкой норме инфляции, высокой ставке процента, или очень долгосрочной инвестиции предложение ускорения приводит к большему сокращения чистой стоимости, чем следовало бы при полной индексации. И, наоборот, при высоких нормах инфляции, низкой ставке процента или очень краткосрочной инвестиции, метод ускорения будет не в состоянии сдерживать неблагоприятное влияние инфляции на чистую стоимость инвестиции".

2.3.2. Рекомендации по совершенствованию действующей системы налоговой амортизации в Украине

Для того чтобы определить, является ли действующая система налоговой амортизации в Украине искажающей в части инвестиционных решений предприятий, а также, в какую сторону направлены данные искажения, необходимо сопоставить действующие нормы налоговой амортизации с нейтральными**.**

Для целей данного анализа в табл. 2.16 представлены показатели индекса цен инвестиций в основной капитал и уровня экономического роста в Украине за 2004-2007 гг. (период стабильности) [73].

Таблица 2.16

Показатели индекса цен инвестиций в основной капитал и уровня экономического роста в Украине за 2004-2007 гг.

Год	Индекс цен инвестиций в основной капитал	Темпы роста ВВП
2004	15,00	12,10
2005	20,70	2,70
2006	13,00	7,30
2007	16,00	7,60
В среднем за 4 года:	16,18	7,43

В табл. 2.17 представлены результаты сопоставлений нейтральных норм налоговой амортизации, полученные в ходе реализации модели, с нормами, действовавшими согласно Закону Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

Так, в условиях экономического роста, равного 5-7% в год, а также индекса цен инвестиций в основной капитал 13-16%, что соответствует средним показателям за 2004-2007 гг., целесообразным было использование механизма ускоренной амортизации без применения индексации балансовой стоимости основных средств. При этом нормы налоговой амортизации для таких объектов основных средств, как производственные здания следовало увеличить приблизительно в 1,39 раза (с 7,76 до 10,79%), производственное оборудование – 1,73 (с 21,93 до 38,11%), легковые автомобили – 2,91 (с 34,39 до приблизительно 100%), компьютерная техника – 2,1 раза (с 47,59 до приблизительно 100%).

Таблица 2.17

Сравнение нейтральных норм налоговой амортизации с действовавшими согласно Закону Украины "О налогообложении прибыли предприятий" нормами

Группы		Норма, %			Отклонение	
		нейтральная*		действовавшие с 01.01.2004		
предлагаемые	действовавшие с 01.01.2004	при применении механизма индексации	без применения механизма индексации		при применении механизма индексации	без применения механизма индексации
1	1	4,35	5,93	7,76	+3,41	+1,83
2	1	7,91	10,79	7,76	-0,15	-3,03
3	2	13,65	18,61	34,39	+20,74	+15,78
	3			21,93	+8,28	+3,32
4	2	20,86	28,43	34,39	+13,53	+5,96
5	2	27,96	38,11	34,39	+6,43	-3,72
	3			21,93	-6,03	-16,18
6	2	31,94	43,52	34,39	+2,45	-9,13
	3			21,93	-10,01	-21,59
7	2	42,00	57,23	34,39	-7,61	-22,84
	3			21,93	-20,07	-35,3
8	2	81,57	111,16	34,39	-47,18	-76,77
	4			47,80	-33,33	-63,36

* В таблице представлены нейтральные нормы налоговой амортизации для ситуации, когда индекс инфляции равен 16% (с использованием индексации – 10%, так как на процент выше 10 предполагается проведение индексации), а темпы экономического роста – 7%, что соответствует средним показателям за 2004-2007 гг.

Однако при более высокой инфляции (23% за 2008 г.) и низких темпах роста ВВП (2,1% за 2008 г.), с позиций соблюдения нейтральности налоговой амортизации целесообразно было применить полную индексацию балансовой стоимости основных средств (на уровень индекса цен инвестиций в основной капитал) с одновременным снижением норм налоговой амортизации до уровня реальной экономической.

Исходя из этого несовершенство налоговой системы скорее связано не с предоставляемыми ими нормами, а с отсутствием эффективного механизма устранения воздействия инфляции. Особенно это актуально для настоящего периода, когда ожидается значительный инфляционный рост.

Этот вывод подтверждается расчетами, проведенными с использованием новых правил начисления налоговой амортизации, установленных Налоговым кодексом Украины (табл. 2.18).

Таблица 2.18

Сопоставление нейтральных норм налоговой амортизации отдельных групп объектов основных средств с нормами, установленными Налоговым кодексом Украины

Группы		Нормы (%)			Отклонения	
согласно Налоговому кодексу Украины	предлагаемые	согласно Налоговому кодексу Украины*	Нейтральная**			
			с использованием индексации	без использования индексации	с использованием индексации	без использования индексации
3	2	20,57	12,39	20,72	+8,18	-0,15
4	5	60,19	43,77	73,2	+16,42	-13,01
	8	90,00	127,66	213,52	-37,66	-123,52
5	8	60,19	127,66	213,52	-67,47	-153,33
6	6	68,38	49,98	83,59	+18,40	-15,21

* В качестве норм налоговой амортизации согласно Налоговому кодексу Украины выступают нормы, рассчитанные исходя из минимально допустимых сроков полезного использования для метода уменьшающегося остатка.

** В таблице представлены нейтральные нормы налоговой амортизации для ситуации, когда индекс инфляции составляет 18,7% (с использованием индексации – 10%), а темпы экономического роста – 3,4%, что соответствует показателям за 2010 г.

Как следует из табл. 2.18, в условиях высокой инфляции и низких темпов роста экономики, нормы налоговой амортизации, рассчитанные на основе даже минимально допустимых сроков полезного использования объектов основных средств, меньше ней-

тральных норм. Более того, тот способ индексации, который предусмотрен Налоговым кодексом (с использованием индекса потребительских цен и порога индексации 10%), не позволяет предприятиям достичь точки нейтральности, так что налог на прибыль фактически дестимулирует инвестиции в основные средства.

На основе полученных результатов можно сформулировать такие общие принципы построения нейтральной системы налоговой амортизации:

1) при разработке системы налоговой амортизации следует руководствоваться принципом налоговой нейтральности как исходным критерием для определения грани между стимулированием и дестимулированием инвестиционной деятельности предприятий;

2) разработка классификации объектов основных средств должна учитывать закономерности изменения их реальной стоимости вследствие старения (реальную экономическую амортизацию);

3) при выборе того или иного варианта политики налоговой амортизации необходимо учитывать факторы инфляции и темпов реального экономического роста.

С учетом сформулированных принципов, а также возможных вариантов развития экономики Украины можно предложить такие мероприятия, направленные на достижение инвестиционной налоговой нейтральности.

При оптимистичном варианте развития экономики Украины, когда экономический рост поддерживается в пределах 5-7% в год, а индекс цен инвестиций в основной капитал не превышает 10%, целесообразно использовать механизм ускоренной амортизации без индексации. Такой тип политики будет предоставлять субъектам хозяйствования дополнительные ресурсы для расширенного воспроизводства, что важно на стадии экономического роста, когда перед предприятиями открываются хорошие перспективы ускоренного развития производства. При этом некоторое снижение их прибыльности не окажет существенного влияния на суммы, поступающие в бюджет.

При пессимистичном варианте – низких темпах экономического роста и высоком индексе цен инвестиций в основной капитал (что соответствует условиям, сложившимся в последние годы в экономике Украины) – применение ускоренной амортизации не целесообразно. В такой ситуации лучший результат дают нормы налоговой

амортизации, равные нормам реальной экономической, с последующей индексацией стоимости основных средств. Такая политика в целом может считаться приемлемой на стадии экономического спада, когда инвестиционные перспективы для предприятий не благоприятны. В период кризиса, когда субъекты хозяйственной деятельности несут значительные убытки, некоторое увеличение прибыли за счет уменьшения налоговой амортизации можно считать оправданным как для самих предприятий, так и для государства.

Тем не менее предлагаемые мероприятия характеризуют только крайние варианты, которые построены с позиций налоговой нейтральности и предоставляют правительству "точки отсчета", с которых можно начинать поиск такой политики налоговой амортизации, которая бы стала адекватной реалиям данного этапа развития экономики и особенностям государственной стратегии социально-экономического развития. Для этого правительству следует определиться с прогнозируемыми темпами экономического роста (спада) и инфляции (дефляции), приоритетами и направлениями государственного регулирования экономики, в рамках которых можно будет избрать необходимый вариант политики на соответствующий период.

Литература к главе 2

1. Аптекар С. Оцінка ефективності інвестиційних проектів / С. Аптекар // Економіка України. – 2007. – № 1. – С. 42-49.

2. Аткинсон Э. Лекции по экономической теории государственного сектора / Э. Аткинсон, Дж. Стиглиц: пер. с англ. – М.: Аспект Пресс, 1995. – 832 с.

3. Афанасьев М. Забытая амортизация / М. Афансьев, П. Кузнецов // Вопросы экономики. – 1996. – № 11. – С. 105-118.

4. Балацкий Е. Инструменты амортизационной политики в системе регулирования промышленных инноваций / Е. Балацкий, О. Забелин // Общество и экономика. – 2005. – № 5. – С. 13-35.

5. Белоусов А. Пути гармонизации бухгалтерского и налогового учета основных средств / А. Белоусов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 11. – С. 11-16.

6. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: (Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология) / И. Бернар, Ж-К. Колли: пер. с фр. – М.: Междунар. отношения, 1994. – Т. 1. – 784 с.

7. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л.А. Бернстайн: пер. с англ.; под науч. ред. И.И. Елисеева. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

8. Білик М.Д. Принципи амортизаційної політики в сучасній вітчизняній економіці / М.Д. Білик // Фінанси України. – 1997. – № 10. – С. 48-56.

9. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 448 с.

10. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О.В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1 (43). – С. 38-42.

11. Буркинський Б.В. Амортизація як джерело інвестування у морський транспорт / Б.В. Буркинський, М.І. Котлубай. – Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2001. – 122 с.

12. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, Д.А. Панков, Л.Л. Горецкая. – Житомир: Рута, 2002. – 660 с.

13. Бухгалтерский учет: сб. нормативных документов: в 3 ч.; под ред. П.С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1988. – Ч. 2. – 440 с.

14. Ванина Н.Н. Морфологический подход к адаптации механизма амортизации основного капитала промышленных предприятий к условиям переходной экономики / Н.Н. Ванина // Економічна наука. – 2007. – № 8. – С. 30-34.

15. Ван-Хорн Дж.К. Основы управления финансами / Дж.К. Ван-Хорн: пер. с англ.; гл. ред. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 800 с.

16. Васильева Л. Амортизационная политика как элемент регулирования экономики / Л. Васильева // Право и экономика. – 2005. – № 8. – С. 49-51.

17. Велш Г.А. Основи фінансового обліку / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт: пер. з англ. – К.: Основи, 1997. – 943 с.

18. Вишневский В.П. Налогообложение предприятий в Украине: моногр. / В.П. Вишневский. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. – 328 с.

19. Вишневський В. Про новий порядок амортизації основних фондів / В. Вишневський, Д. Липницький // Економіка України. – 1998. – № 3. – С. 42-46.

20. Голов С. Дискуссионные аспекты амортизации / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – №5. – С. 3-8.

21. Голов С. Концепции амортизации и их влияние на учет и управление в современных условиях / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – С. 9-15.

22. Голов С. Ретроспективный взгляд на реформирование бухгалтерского учета в Украине: антимифология / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 11. – С. 5-10.

23. Голов С. Ретроспективный взгляд на реформирование бухгалтерского учета в Украине: антимифология / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 2. – С. 3-13.

24. Голов С. Ретроспективный взгляд на реформирование бухгалтерского учета в Украине: антимифология / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 12. – С. 10-20.

25. Дасковский В. Финансовый механизм начисления амортизации и его теоретическая концепция / В. Дасковский, Е. Голикова // Экономические стратегии. – 2006. – № 5-6. – С. 152-155.

26. Дутчак Л. Методология учета амортизации основных средств и ее влияние на налогообложение прибыли / Л. Дутчак // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – № 9. – С. 26-28.

27. Економічна криза в Україні: виміри, ризики, перспективи. – К.: НІСД, 2009. – 52 с.

28. Житный П. Концепция формирования амортизационной политики в условиях рыночной экономики / П. Житный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 3. – С. 13-17.

29. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV// Відомості Верховної Ради України. – 1999. –№ 40. – Ст. 365. – (Зі змін. та допов.).

30. Зелтынь А.С. Государственное стимулирование инвестиционного процесса: опыт США и стран Юго-Восточной Азии / А.С. Зелтынь // ЭКО. – 1997. – № 5. – С. 186-197.

31. Кленін О.В. Дослідження ролі амортизації як джерела фінансового забезпечення відтворення капіталу / О.В. Кленін // Вісник економічної науки України. – 2005. – № 2. – С. 127-130.

32. Кононенко Т. О возможностях интеграции методики начисления амортизации / Т. Кононенко, В. Замлинский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 10. – С. 24-28.

33. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 9 (27). – С. 157-166.

34. Ларіонова Л.Д. Бухгалтерський облік і податкова система – одвічний тандем / Л.Д. Ларіонова [Інтерв'ю з В.Б. Моссаковським] // Фінанси України. – 1998. – № 4. – С. 108-112.

35. Ластовецкий В. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств / В. Ластовецкий // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – № 8. – С. 37-40.

36. Ластовецкий В.Е. Различия и взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета основных фондов / В.Е. Ластовецкий // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2001. – № 4. – С. 4-7.

37. Литвин М.И. Амортизационные отчисления как фактор налоговой защиты коммерческой организации / М.И. Литвин // Финансы. – 2002. – № 4. – С. 34-38.

38. Ловинская Л. Учет налоговых разниц в системе регистров журнальной формы / Л. Ловинская, Е. Белоусов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 4. – С. 7-25.

39. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 92-100.

40. Ложникова А.В. Инвестиционный механизм в реальной экономике / А.В. Ложникова. – М.: МЗ-Пресс, 2001. – 176 с.

41. Маркс К. Письма о "Капитале" / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М.: Политиздат, 1968. – 744 с.

42. Мирославская Н.А. Современные учетные системы и факторы их определяющие / Н.А. Мирославская // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4. – С. 53-59.

43. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 1998. – 736 с.

44. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х. Перера: пер. с англ./ под ред. Я.В. Соколова, И.В. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

45. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Тернок, Г. Мисик: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 136 с.

46. Найденов Г.Н. Воспроизводство основного капитала и циклическое развитие экономики США / Г.Н. Найденов. – М.: Наука, 1985. – 144 с.

47. Налогообложение: теории, проблемы, решения [В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.]; под общ. ред. В.П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

48. Национальные школы бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.buh.ru/document-385.

49. Нуреев Р.М. Курс микроэкономики / Р.М. Нуреев. – М.: Норма, 2000. – 572 с.

50. Орлов П. А. Амортизаційна політика держави та підприємства як фактор створення конкурентних переваг / П.А. Орлов, Ю.Б. Іванов, О.Ю. Іванова. Конурентні переваги підприємства: оцінка, формування і розвиток: моногр. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 124-169.

51. Орлов П. А. Амортизаційна політика як інструмент активізації інвестиційної й інноваційної діяльності підприємств. Інновації: проблеми науки і практики: моногр. / П.А. Орлов, С.П. Орлов. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2006. – С. 317-335.

52. Орлов П. Государственная амортизационная политика и ее отражение в стандартах бухгалтерского учета / П. Орлов, С. Орлов // Экономика Украины. – 2001. – № 3. – С. 30-34.

53. Орлов П. Совершенствование государственной амортизационной политики / П. Орлов, С. Орлов // Экономика Украины. – 2003. – № 9. – С. 32-36.

54. Орлова В.О. Методичні аспекти менеджменту нарахування податку на прибуток / О.В. Орлова // Торгівля і ринок України. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – Вип. 21. – Т. 1. – С. 338-343.

55. Основні засоби Донецької області у 2001-2007 рр.: ст. зб. / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій обл. – Донецьк, 2008. – 193с.

56. Парнюк В.О. Про головні напрями реформування амортизаційної політики / В.О. Парнюк // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 93-104.

57. Пархоменко В. Развитие бухгалтерского учета: от реформирования к адаптации и применению / В. Пархоменко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 3-25.

58. Пархоменко В.М. Облік амортизації / В.М. Пархоменко // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 62-65.

59. Пашнюк Л. Амортизаційна політика держави на сучасному етапі / Л. Пашнюк // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 4. – С. 167-169.

60. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження порядку визначення суми податку на прибуток підприємства, одержаного за рахунок зміни понижуючого коефіцієнта з 0,7 до 0,6 при застосуванні норм амортизації у 1998 році, та спрямування зазначених коштів до Державного бюджету України" від 19.03.1998 р. № 335 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 11. – Ст. 415.

61. Постанова Кабінету Міністрів України "Про порядок зарахування до Державного бюджету України на 1999 р. частини амортизаційних відрахувань" від 26.01.1999 р. № 85 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 4. – Ст. 140.

62. Постановление Совета Министров СССР "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств народного хазяйства" от 22.10.1990 г. № 1072 [Електронний ресурс]: Матеріали офіційного веб-сайту "Верховна Рада України". – 2009. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v1072400-90.

63. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа [Электронный ресурс]. – М.: Ин-т экон. переходного периода, 2000. – 45 с. – Режим доступа: http://www.iet.ru/ru/problemy-nalogovoi-sistemy-rossii-teoriya-opyt-reforma-nauchnye-trudy-19-2.html.

64. Проект Податкового кодексу України [Електронний ресурс]: Матеріали офіційного веб-сайту Міністерства фінансів України, 2008. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

65. Процентні ставки за активними і пасивними операціями Національного банку України [Електронний ресурс]: Матеріали

офіційного веб-сайту Національного банку України, 2009. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/Statist/ index.htm.

66. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції реформування податкової системи" від 19 лютого 2007 р. № 56-р // Офіційник вісник України. –2007. – № 13. – Ст. 481.

67. Савченко А.Г. Прискорена амортизація у системі державного регулювання / А.Г. Савченко, Н.П. Москалюк // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С. 68-74.

68. Самуэльсон П.Э. Экономика / П.Э. Самуэльсон, В.Д. Нордхаус: пер. с англ. – М.: Вильямс, 2005. – 688 с.

69. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

70. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.

71. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности / О.В. Соловьева. – М.: Аналитика-Пресс, 2002. – 284 с.

72. Стадницький Ю.І. Амортизаційна політика як потенційний чинник поліпшення інвестиційного клімату в Україні / Ю.І. Стадницкий, Т.Л. Саган // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 11. – С. 33-37.

73. Статистична інформація [Електронний ресурс]: Матеріали Державного комітету статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

74. Статистичний щорічник Донецької області за 1998 рік / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій області. – Донецьк, 1999. – 334 с.

75. Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2008. – 572 с.

76. Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора / Дж. Стиглиц: пер. с англ. – М.: Инфра-М, 1997. – 720 с.

77. Студенцов В.Б. Великобритания: государство и накопление основного капитала / В.Б. Студенцов. – М.: Наука, 1987. – 136 с.

78. Студенцов В.Б. Налоговое регулирование капиталовложений в ведущих капиталистических странах и его реформа в 80-е го-

ды / В.Б. Студенцов // Известия АН СССР. Сер. экономическая. – 1988. – № 5. – С. 131-144.

79. Суверенные кредитные рейтинги за 2009 г. по данным Standard & Poor's [Электронный ресурс]: Материалы сайта"Standard & Poor's". – 2009. – Режим доступа: http://www.standardand poors.ru.

80. Твердомед А. 6-й метод 7-го стандарта и 8-я статья / А. Твердомед // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2000. – № 13. – С. 12-16.

81. Твердомед А. Амортизация и ПБУ 17 / А. Твердомед // Сборник систематизированного законодательства. – 2003. – № 11. – С. 70-73.

82. Твердомед А. Амортизация: концепции / А. Твердомед // Бизнес. – 2003. – № 48. – С. 56-57.

83. Ткаченко Л. Амортизаційна політика держави як складова стратегії економічних перетворень / Л. Ткаченко // Економіст. – 2006. – № 4. – С. 26-28.

84. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку / Н.М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.

85. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО; за ред. С.Ф. Голова. – Вінниця: Консоль, 2003. – 362 с.

86. Указ Президента України "Про Концепцію амортизаційної політики" від 07.03.2001р. № 169 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 11. – Ст. 423.

87. Финансово-кредитный словарь / под ред. В.Ф. Гарбузова. – М.: Финансы и статистика, 1984. – Т. 1. – 511 с.

88. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

89. Хмелевский Е. Амортизационная политика и обновление промышленно-производственных основных фондов / Е. Хмелевский // Экономика Украины. – 1999. – № 3. – С. 41-47.

90. Ходов Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики / Л.Г. Ходов. – М.: ТЕИС, 2003. – 253 с.

91. Хомин П. Дефініції "амортизація" і "знос" основних засобів у контексті плану рахунків бухгалтерського обліку / П. Хо-

мин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2007. – № 2. – С. 104-112.

92. Хомин П. Отличие финансового и налогового учета основных средств как следствие несогласованности отчетности / П. Хомин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 9. – С. 24-31.

93. Хотомлянський О. Одна не безперечна точка зору на природу амортизації / О. Хотомлянський // Економіка України. – 2007. – № 10. – С. 79-82.

94. Хубер Б. Формирование налоговой системы и теория оптимальных налогов / Б. Хубер // Politeconom. – 2000. – № 2. – С. 46-52.

95. Чалый И. Источники инвестиций по-кабминовски. Если нет активов, пассивы не помогут / И. Чалый // Зеркало недели. – 2004. – № 14 (486). – С. 11.

96. Чумаченко М. Способи і джерела акумуляції інвестицій у країні та умови їх реалізації / М. Чумаченко // Економіка та держава. – 2004. – № 3. – С. 2-9.

97. Чумаченко Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятия / Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – С. 6-8.

98. Экономикс: Англо-русский словарь-справочник / Э.Дж. Долан, Б.И. Домненко. – М.: Лазурь, 1994. – 544 с.

99. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.

100. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика / Л.И. Якобсон. – М.: ГУВШЭ, 2000. – 367 с.

101. Ямборко Г. Проблемы взаимосогласованности бухгалтерского учета и налоговых расчетов / Г. Ямборко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 5. – С. 19-26.

102. Ямборко Г. Проблемы практического применения методических рекомендаций учета налоговых разниц / Г. Ямборко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – С. 16-20.

103. Blades D. Commercial Accounting and Capital Stock Statistics [Электронный ресурс] / D. Blades // Second Meeting of the Canberra Group on Capital Stock Statistics. – 1998. – № 4 – 7 p. – Режим доступа: www.oecd.org/dataoecd/ 56/46 /2662262.pdf.

104. Brazell D.W. History of Federal Tax Depreciation Policy [Электронный ресурс] / D.W. Brazell, L. Dworin, M.A. Walsh // OTA. – Working paper. – 1989. - № 64. – 31 p. – Режим доступа: www.ustreas.gov/offices/tax-policy/library/ota64.pdf.

105. Corporate income tax rate comparison among OECD countries: 2008 [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://micpohling.wordpress.com /2008/08/07/oecd-corporate-income-tax-rate-2008/.

106. Corporate Income Tax Rate: International Comparisons [Электронный ресурс] // Congress of the United States (Congressional Budget Office). – 2005. – 45 p. – Режим доступа: http://www.cbo.gov/doc.cfm?index=6902.

107. Corporate Tax Rate Survey [Электронный ресурс]: KMPG International. – 2006. – 23 p. – Режим доступа: http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/pdfiles/ar-ticles/KPMGtaxratesurvey.pdf.

108. Depreciation [Электронный ресурс]:Материалы электронной энциклопедии Wikipedia, the free encyclopedia, 2009. – Режим доступа: http://en.wikipedia.org/wiki/Depreciation.

109. Depreciation Recovery Periods and Methods [Электронный ресурс]: Report to the Congress, 2000. – 132 p. – Режим доступа: www.ustreas.gov/offices/ tax-policy/library/ depreci8.pdf.

110. Dumler T. Management Implication of Farm Tractor Depreciation Methods [Электронный ресурс]: T. Dumler, R. Burton, T. Kastens // Journal of the ASFMRA. – 2000. – 8 p. – Режим доступа: www.portal.asfmra.org/userfiles/file/ journal/Dumler3_10.pdf.

111. Fazzari F. Tax Reform and Investment: Blessing or Curse? / F. Fazzari // Federal Reserve Bank of St. Louis. – 1987. – June / July. – P. 23-33.

112. Feldstein M.S. Adjusting Depreciation in an Inflationary Economy: Indexing vs. Acceleration [Электронный ресурс] / M.S. Feldstein // National Bureau of Economic Research. – Working Paper. – 1979. – № 395. – 31 p. – Режим доступа: www.nber.org/papers/W0395.

113. Fraumeni B. The Measurement of Depreciation in the U.S. National Income and Product Accounts / B. Fraumeni // Survey of Current Business. – 1997. – July. – P. 7-23.

114. Gordon K. Marginal Effective Tax Rate on Physical, Human and R&D Capital [Электронный ресурс] / K. Gordon, H. Tchilinguirian

// OECD Economic Department. – Working paper. – 1998. - № 199. – 31 p. – Режим доступа: www.oecd.org/dataoecd/11 /43/35129652.pdf.

115. Gravell J. Depreciation and the Taxation of Real Estate / J. Gravell // CRS Report for Congress: Congressional Research Service. – 1999. – 15 p.

116. Hardin A. Economic Depreciation in Telecommunications Cost Models [Электронный ресурс] / A. Hardin, H. Ergas, J. Small // Economics Conference Regulation, Competition and Industry Structure, 1999. – 36 p. – Режим доступа: http://conceptnews.com.au/artman2/uploads/1/papers-hardin-ergas-small-IECecondepreciation-jul99.pdf.

117. Hartman R. Investment Neutrality of Business Income Taxes / R. Hartman // The Quarterly Journal of Economics. – 1978. – Vol. 92. – № 2. – P. 245−260.

118. How Fast Do Personal Computers Depreciate? Concepts and New Estimates [Электронный ресурс] / [W. Dunn, M. Doms, S. Oliner, D. Sichel] // National Bureau of Economic Research. – Working paper. – 2004. – № 10521. – 60 p. – Режим доступа: www.nber.org/papers/w10521.

119. Hulten Ch. The Estimation of Economic Depreciation Using Vintage Asset Prices: An Application of the Box-Cox Power Transformation / Ch. Hulten, F. Wykoff // Journal of Econometrics. – 1981. – № 15. – P. 367-396.

120. Karzanova I. Estimation of Effect of Taxation on Real Sector Investment in Russia: Calculation of Marginal Effective Tax Rates / I. Karzanova // Экономический журнал ВШЭ. – 2002. – № 2. – С. 225-250.

121. Kiesewetter D. Tax Neutrality and Business Taxation in Russia / D. Kiesewetter // Экономический журнал ВШЭ. – 2002. – № 4. – С. 482-497.

122. Koumanakos P. The Forms and Rates of Economic Depreciation [Электронный ресурс] / P. Koumanakos, J. Hwang // The Canadian Experience'. - Working Paper. - Ottawa: Statistics Canada, 1993. – 78 p. – Режим доступа: www.iospress.metapress.com /index /P5BCD9WHDMEB25BU.pdf.

123. MACRS [Электронный ресурс]: Матеріали електронної енциклопедії Wikipedia, the free encyclopedia. – Режим доступа: http://wikimediafoundation. org /wiki/ Special: Search? search=MACRS.

124. Musgrave R.A. The Theory of Public Finance / R.A. Musgrave. – McGraw-Hill Book Company, 1959. – 628 p.

125. Nelson R. Price Changes, Maintenance and the Rate of Depreciation / R. Nelson, M. Caputo // Review of Economics and Statistics. – 1997. – Vol. 79. – № 3. – P. 422-430.

126. Oliner S. New Evidence on the Retirement and depreciation of Machine Tools / S. Oliner // Economic Inquiry. – 1996. – Vol. 34. – № 1. – P. 57-77.

127. Present Law and Background Relating to Corporate Tax Reform: Issue of Conforming Book and Tax Income and Capital Cost Recovery: (Join Committee of Taxation) [Электронный ресурс]. – 2006. – 33 p. – Режим доступа: www.house.gov/jct/x-38-07.pdf.

128. Samuelson P. Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuation / P. Samuelson // Journal of Political Economy. – 1964. – № 72. – P. 604−606.

129. Thuronyi V. Adjusting Taxes for Inflation / V.Thuronyi // Tax Law Design and Drafting / ed. V.Thuronyi. – Washington: International Monetary Fund, 1996. – Vol. 1. – P. 434-476.

130. Wilhelmsson M. House Price Depreciation Rates and Level of Maintenance / M. Wilhelmsson // Journal of Housing Economics. – 2008. – Vol. 17. – № 1. – P. 88-101.

131. Wykoff F. Economic Depreciation of the U.S. Capital Stock: A First Step / F. Wykoff, Ch. Hulten // Tax and Economic Depreciation of Machinery and Equipment. Phase II Report to the Office of Tax Analysis. – The U.S. Treasury Department: Office of Tax Analysis, 1979. – July, 26. – 100 p.

Глава 3. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

3.1. Теоретические основы налогообложения недвижимого имущества

3.1.1. Недвижимое имущество как объект налогообложения

Система налогообложения недвижимого имущества является составной частью налоговой системы государства. В Украине наиболее распространенным является определение системы налогообложения как совокупности всех налогов и сборов в бюджет и государственные целевые фонды, которые взимаются в установленном законами Украины порядке [21, ст. 2]. Однако совокупность налогов и сборов является только одним из элементов налоговой системы, без существования которых такая система не может функционировать. Должна быть создана нормативно-правовая база по налогообложению, разработан механизм налогового администрирования, определены налогоплательщики. Поэтому систему налогообложения недвижимого имущества можно представить как совокупность взаимосвязанных элементов, а именно налогов на землю и улучшения на ней, нормативно-правовой базы по имущественному налогообложению, механизма налогового администрирования, а также элементов каждого налога – плательщиков, объекта налогообложения, налоговой базы, ставок, льгот и т.п.

С позиций теории налогообложения необходимым условием для установления экономической природы налога (в данном случае – налога на недвижимое имущество) является определение объекта обложения [56, *33*]. В связи с этим актуальным вопросом является определение понятий "недвижимость", "недвижимое имущество", "объекты недвижимости" с позиций экономической теории, теории налогообложения и действующего законодательства.

В силу своей важности недвижимость находится в центре внимания юристов, географов, социологов, экономистов. Поскольку каждая из этих дисциплин имеет отношение к основной составляющей недвижимого имущества – земле и ее использованию, то на основе качественных характеристик, свойств недвижимого имущества

и в зависимости от целей и стадий анализа было выделено несколько концепций, описывающих сущность недвижимости.

В рамках географической концепции рассматриваются физические (технические) характеристики недвижимости – конструкция и материал строений, размеры, местоположение, климат, плодородие почв, улучшения, окружающая среда и прочие параметры. Также принимается во внимание влияние физических параметров на вид хозяйственного использования недвижимости человеком [52, *8*]. В результате воздействия физических, химических, техногенных воздействий функциональная пригодность и потребительские качества недвижимости изменяются, что имеет немаловажное значение при определении ее стоимости.

Социальная концепция раскрывает роль недвижимости в удовлетворении физиологических, психологических, интеллектуальных и других потребностей индивидуумов [7, *19*]. Недвижимость определенным образом сказывается на условиях жизни людей, владение недвижимостью является престижным; однако в последнее время все больше во главу угла ставятся экологические аспекты землепользования и сохранения первозданной красоты земли.

Сущность недвижимого имущества как юридической категории определяется публичными и частными правами на покупку, продажу, аренду и передачу недвижимости или прав на владение и пользование ею, а также характером правовых отношений на рынке недвижимости. Основной особенностью правового режима недвижимости является обязательная государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

С учетом того, что имущество является юридическим понятием, термины "недвижимость" и "недвижимое имущество" в экономической литературе чаще всего употребляются таким образом: недвижимость рассматривают как физический объект, совокупность недвижимых вещей (объектов недвижимости), а недвижимое имущество представлено как недвижимость и связанные с ней имущественные права и выгоды. Поскольку эти понятия в научной литературе используются в широком смысле и часто употребляются как синонимы, в данном контексте понятия "недвижимое имущество", "недвижимость" будем относить как к праву собственности, так и к самому физическому объекту, находящемуся в собственности.

В рамках экономической концепции недвижимость рассматривается как товар, капитал в вещественной форме, эффективный материальный актив, объект инвестирования и инструмент генерирования дохода. Исследуются полезность, доходность, ликвидность недвижимого имущества, рассчитываются расходы на содержание объектов недвижимости. Роль земли определяется в составе прочих основных производственных факторов: труда, капитала и менеджмента. Определения недвижимости, приведенные в украинской Экономической энциклопедии [14, *573*] и российском Современном экономическом словаре [57, *211*], одинаковы: "недвижимость – земельные и другие естественные угодья, другое имущество, прикрепленное к земле, прочно связанное с ней (здания, сооружения, объекты), а также вещные права на землю".

В настоящее время сформировалась новая научная дисциплина "Экономика недвижимости", цель которой заключается в изучении теории и практики функционирования рынка недвижимости и экономических процессов, связанных с недвижимым имуществом юридических и физических лиц. В понятийно-терминологическом аппарате дисциплины недвижимость (недвижимое имущество) определяется как "земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения" [1; 2; 7; 57]. Также отмечается, что к недвижимости могут быть отнесены воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты и иное определенное законодательством имущество. Приводимые современными украинскими и российскими экономистами определения, как правило, просто повторяют определения недвижимого имущества в Гражданских кодексах Российской Федерации и Украины [9, ст. 130; 80, ст. 181].

Однако указанные определения не раскрывают и не дают четкого экономического толкования понятий "недвижимое имущество", "недвижимость", необходимых для исследования теоретических основ имущественного налогообложения. Поэтому целесообразным является проведение историко-экономического анализа данной категории с позиций экономической теории. Из вышеприведенных дефиниций следует, что наиболее близкими по структуре к данному понятию являются экономические категории "земля" и "капитал".

Земля как экономический ресурс всегда привлекала особое внимание экономистов. Физиократы считали, что земля является единственным самостоятельным фактором производства, поскольку торговле и обрабатывающей промышленности они противопоставили сельское хозяйство как единственное занятие, дающее излишек валового дохода над издержками производства, а потому и единственно производительное [62]. О земледелии как единственном источнике благосостояния государств высказывался в своем "Друге людей, или Трактате о народонаселении" В.Р. де Мирабо. В "Экономической таблице" Ф. Кенэ только земля является источником получения чистой прибыли от экономической деятельности [4, *43*]. Капитал с точки зрения физиократов – это ценности, накопленные в результате откладывания избыточных средств, превышающих объем необходимого потребления; средства, необходимые для начала дела и его дальнейшего ведения (расчистка, осушение, огораживание земли, строительство хозяйственных и жилых сооружений и т.п.) [62].

В отличие от физиократов А. Смит наряду с землей выделяет два других фактора – труд и капитал – понятия, играющие ключевую роль во всем дальнейшем развитии политической экономии. По Смиту, улучшения земли и доходные постройки – "средства получения дохода не только для их владельца, отдающего их в аренду, но и для лиц, занимающих их и уплачивающих за них арендную плату", – являются статьями основного капитала. Под улучшениями земли понимаются расчистка, осушение, огораживание, удобрение и приведение земли в состояние, наиболее пригодное для обработки и культуры, а доходные постройки – это помещения под лавки, склады, мастерские, здания на ферме со всеми необходимыми постройками [65, *207*]. А. Смит отмечает, что жилые дома также могут выполнять функцию капитала в случае, если они приносят доход своему владельцу в виде арендной платы.

Представители классической, а затем марксистской, маржиналистской и неоклассической экономической теории утверждают, что недвижимое имущество, как совокупность двух факторов производства – земли и капитала – является капитальным благом (концепция кругооборота Л. Вальраса) [102, *471*], а составляющая недвижимого имущества в виде зданий, строений и сооружений – постоянным капиталом (по К. Марксу) [38, *214*, *220*], и также важным

элементом капитала, который человек использует на своем предприятии либо хранит с целью продажи за деньги (из "Принципов политической экономии" А. Маршалла) [39, 133]. "Первичный созидатель богатства" – земля – с экономической точки зрения рассматривается как "предмет труда, доставляемый природой без содействия человека" [6, *32*].

Основоположник австрийской школы маржинализма К. Менгер относит недвижимость (земельные участки, здания и т.п.) к "благу высшего порядка", с помощью которого производится определенное количество какого-нибудь блага низшего порядка. По мнению представителя посткейнсианства П. Дэвидсона, недвижимое имущество является неликвидным элементом основного капитала, "активом длительного пользования" [62].

С позиции представителей неоклассической экономической теории недвижимое имущество – это часть богатства в виде материального блага, состоящего из "полезных материальных вещей и из всех прав на владение, использование материальных вещей или на извлечение из них выгоды, или на получение от них выгоды в будущем" [39, *112*].

Анализ свойств и характеристик недвижимого имущества позволяет сделать вывод о том, что недвижимое имущество как экономическая категория – это материальное экономическое благо, в основе которого лежат два фактора производства – земля и основной капитал. С одной стороны, недвижимое имущество представлено объектом экономической деятельности – землей, с другой стороны – результатом экономической деятельности, продуктами производства в виде улучшений земли – зданиями, строениями, сооружениями. Поэтому выделяются две базовые составляющие недвижимого имущества – земля и расположенные на ней улучшения.

Как объект налогообложения недвижимое имущество имеет ряд характерных признаков для целей налогообложения, возможности классифицирования с целью установления дифференцированных ставок (при необходимости), а также в определении необходимых компонентов для формирования полной информации об объекте налогообложения.

С позиций классической налоговой теории объектами налогообложения недвижимого имущества являются земля и капитал в виде улучшений земли [98, *111*]. Согласно принятой ОЭСР классифи-

кации налоги на недвижимое имущество (taxes on immovable property) входят в разряд налогов на имущество (taxes on property) [130, *269*]. По классификации налогов, предложенной В. Занадворовым[1], недвижимость принадлежит к группе объектов налогообложения под общим названием "Богатство (фонды), накопленные физическим или юридическим лицом, объем которых оценивается на некоторый определенный момент времени" [22, *542*]. Как объекты налога на недвижимость выделяются индивидуально-определенные земельные участки, а также закрепленные нормативно-методическим аппаратом в перечне объектов налогообложения здания, строения и сооружения, которые не могут быть перемещены без нарушения их функционального назначения. Это указывает на неразрывную связь земельного участка и находящихся на нем улучшений.

Будучи объектом материального мира, недвижимое имущество может существовать независимо от наличия или отсутствия у кого-либо прав на него, однако для включения недвижимости в состав объектов налогообложения необходимым условием является наличие налогоплательщика, то есть лица, имеющего юридическое право собственности на владение или пользование данным объектом. Поэтому для формирования основ налогообложения недвижимого имущества немаловажное значение имеет определение имущественных прав, в силу наличия которых устанавливается плательщик налога на недвижимое имущество.

Как объект налогообложения недвижимость обладает рядом признаков, которые являются привлекательными для ее включения в систему налогообложения.

---

[1] Исходя из объекта налогообложения (с учетом категории времени), В. Занадворов выделяет две большие группы налогов. 1. Налоги на богатство (фонды), накопленные физическим или юридическим лицом, объем которых оценивается на некоторый определенный момент времени (как правило, на начало финансового года). К ним относятся налоги на собственность, в частности широко распространенные налоги на землю или в целом на недвижимость. 2. Налоги на трансакции и потоки, порожденные текущим производством, которые в качестве объекта налогообложения рассматривают результат, относимый к некоторому фиксированному периоду времени (как правило, к финансовому году).

Прочная физическая связь объекта недвижимости с земной поверхностью обусловливает уникальность каждого объекта недвижимости, определяет его экономические характеристики и позиционирование на рынке. Стационарность (неподвижность) и невозможность перемещения в пространстве без физического разрушения и нанесения ущерба исключает дополнительные издержки администрирования, присущие мобильным объектам налогообложения.

Теоретически земля как часть поверхности земной суши имеет бесконечный срок "жизни" и не изнашивается. Дома и сооружения, в свою очередь, по сравнению с землей имеют ограниченный срок использования. В то же время долговечность объектов недвижимости выше долговечности почти всех иных товаров (кроме отдельных видов драгоценных камней и изделий из редких металлов). Это свойство позволяет иметь достаточно стабильные налоговые поступления.

Недвижимость функционирует в натурально-вещественной и стоимостной формах. Физические характеристики объекта недвижимости (в том числе данные о его размерах) и стоимость, определяемая ими, как правило, используются при определении налоговой базы.

Обладая стоимостью, недвижимое имущество характеризуется такими свойствами, как пригодность и ограниченный характер предложения. Ограниченность является основным свойством недвижимости. На ограниченность природных ресурсов указывали А. Смит, Д. Рикардо, Дж.Ст. Миль, К. Маркс, А. Маршалл. Современные экономисты также отмечают ограниченность количества земли вообще и количества земли, пригодной для использования. В числе причин указываются редкость или недостаточность естественных ресурсов, исчерпаемость которых особенно очевидна в условиях индустриального развития [15].

Ограниченность земли, невозможность ее произвольного расширения обусловливает ограниченность и второй составляющей недвижимого имущества – зданий и строений, расположенных на земле. Это свойство недвижимости является предпосылкой для нахождения путей более эффективного использования недвижимого имущества, в числе которых не последнее место занимает налогообложение объектов недвижимого имущества.

С понятием недвижимого имущества как объекта налогообложения тесно связана его оценка. В целях налогообложения, а именно определения налоговой базы, ставок и налогового администрирования необходимо определить стоимости объектов недвижимости на определенную дату в соответствии с действующим законодательством и стандартами оценки. Исторически оценка недвижимости была тесно связана с необходимостью уплаты налогов. Оценочная деятельность стала развиваться именно благодаря уточнению налогооблагаемой базы; в настоящее время установление стоимости объектов недвижимости также является необходимым элементом механизма налогообложения недвижимого имущества.

Для целей налогообложения недвижимое имущество подлежит определенной классификации. Именно классификация недвижимости дает основания для применения дифференцированных ставок налога.

В зависимости от целей исследования недвижимое имущество классифицируется по ряду признаков: характеру использования, целям владения, степени специализации и т.д. Однако основным критерием при определении недвижимого имущества является его происхождение, что позволяет выделить две группы: недвижимые объекты естественного происхождения (земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты, леса, многолетние насаждения естественного происхождения) и объекты недвижимости неприродного происхождения (здания, сооружения, предприятия и прочее). В свою очередь искусственные объекты подразделяются на жилую недвижимость, коммерческую недвижимость, общественные (специальные) здания и сооружения, инженерные сооружения.

В. Горемыкин приводит общую классификацию недвижимого имущества с точки зрения налогообложения:

личная жилая недвижимость;

коммерческая недвижимость (используемая для бизнеса, приносящая рентный доход);

недвижимое имущество, предназначенное для продажи как товар;

объекты инвестиций;

рекреационная недвижимость сферы отдыха;

институциональная недвижимость (здания правительственных и муниципальных органов власти, учебных заведений и другого специального назначения) [7, *38*].

Зарубежная практика для целей налогообложения предлагает более широкую классификацию, построенную по признаку отраслевой принадлежности и функциональному назначению:

жилая недвижимость (residential real property);

свободные земельные участки, предназначенные для застройки (developmental real property, vacant land или open space);

недвижимость сельскохозяйственного назначения (agricultural real property);

коммерческая недвижимость (commercial real property);

промышленная недвижимость (industrial real property);

лесные массивы, болотистые и прочие участки земли, непригодные для использования, участки под вырубку леса (timber-cutover real property);

участки добычи полезных ископаемых (mineral land);

рекреационная недвижимость (recreational land);

недвижимость, освобожденная от налогообложения (exempt property) [99; 100].

В свою очередь данные категории подлежат дальнейшей детализации. Унифицированной налоговой классификации недвижимости не существует. Поэтому на государственном уровне утверждается общая классификация недвижимости, а на уровне муниципалитетов для целей налогообложения (поскольку налог на недвижимость в основном является местным) принимается более детализированная классификация. Например, в Польше классификация недвижимого имущества предопределила использование трех налогов: налога на недвижимость (the real estate tax), сельскохозяйственного имущественного налога (the agricultural property tax) и лесного имущественного налога (the forest property tax).

В Словакии разделение недвижимого имущества на две категории (землю и улучшения на ней) определило использование двух налогов – налога на землю (land tax) и налога на здания (building tax). В свою очередь в зависимости от площади, качества и целей использования, местоположения земля имеет 11 классов, здания – 6 классов (включая жилые, коммерческие и промышленные здания и строения).

Для целей налогообложения недвижимость Франции классифицирована на жилую, коммерческую, промышленную недвижимость, а также застроенные и незастроенные земельные участки [91, *15*, *24-25*].

Налоговая классификация недвижимости Российской Федерации находится в стадии формирования, поскольку действующие имущественные налоги (на землю, на имущество физических лиц, на имущество организаций) в ближайшем будущем будут заменены единым налогом на недвижимость.

В качестве примера классификации недвижимости в Украине можно привести классификацию земельных участков, являющихся объектом платы за землю в составе земельного налога. Земли Украины поделены на группы по целевому назначению:

земли сельскохозяйственного назначения;

земли населенных пунктов;

земли промышленности, транспорта, связи, обороны и прочего назначения;

земли природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения;

земли лесного фонда;

земли водного фонда;

земли запаса [20].

Сложность корректного определения понятий "недвижимость", "недвижимое имущество" для целей налогообложения с позиций законодательства заключается в том, что изначально данные понятия в большей степени определяют правовые отношения, а не экономические категории, которые характеризуют объект налогообложения.

Исторически принцип деления имущества на движимое и недвижимое сформировался во времена римского права. "Признаком, на котором основано это различие, является способность вещей к перемещению с сохранением их физической сущности – salbe rei substantia, т.е. без изменения их формы, их экономического назначения и без вреда или значительного уменьшения их ценности. Вещи, неспособные к такому перемещению, суть недвижимые (res immobiles). Они составляют самое прочное основание людского благосостояния. Во главе их следует указать землю – solum и res soli (solo coherentes), т.е. вещи, связанные прочно с землею или по самой

природе (деревья) или же искусственно (здания)" – писал в 1910 г. заслуженный профессор Императорского Казанского Университета Г.Ф. Дормидонтов в работе "Система римского права" [12].

Со временем данная трактовка недвижимого имущества не претерпела существенных изменений. В Украине, бывшей в составе Российской Империи, термин "недвижимое имущество" впервые появился в законодательстве времен правления Петра I в Указе 1714 года "О порядке наследования в движимых и недвижимых имуществах". Недвижимым имуществом признавались земля, вотчины, поместья, дворы, лавки и прочая недвижимость [72].

В развитых странах становление терминов "недвижимое имущество", "недвижимость" (real estate, realty, immovable property) непосредственно связывалось с трансформацией представлений о земле, которая традиционно оценивалась с сельскохозяйственных позиций, а затем стала в целом рассматриваться как стратегический природный ресурс и достояние всего человечества. Законодательство этих стран обозначило недвижимое имущество как отдельный земельный участок вместе с постоянно расположенными (зафиксированными) на его поверхности и в недрах физическими объектами, перемещение которых без нанесения им ущерба невозможно [104-132].

В Украине анализ экономических отношений, связанных с недвижимостью, получил развитие недавно, в период формирования национального рынка недвижимости. Появление переводных изданий работ зарубежных ученых по проблемам недвижимости [75; 76] послужило основой развития исследований данного вопроса в Украине [13-40]. Практически все украинские авторы рассматривают недвижимость как земельный участок и связанное с ним имущество, которое невозможно отделить от участка без причинения существенного ущерба этому имуществу, что соответствует определению, закрепленному в Гражданском кодексе Украины [80].

Подобное определение недвижимости нашло отражение и в налоговом законодательстве многих стран, о чем свидетельствует проведенный анализ определения терминов, используемых в действующих законодательных актах по налогообложению (табл. 3.1).

Анализ, проведенный путем сопоставления законодательных актов по налогообложению недвижимости в Украине, Российской Федерации и некоторых других странах, позволяет сделать вывод о

том, что объектом налогообложения недвижимости в большинстве стран мира является земля и улучшения на ней (здания, строения и сооружения).

Таблица 3.1

Определение терминов "недвижимость", "недвижимое имущество" для целей налогообложения в некоторых странах

Страны	Объект налогообложения						
	земельные участки	жилые здания (дома, квартиры)	деловая недвижимость (основные средства – здания, строения, сооружения)	гаражи	дачные (садовые) домики	недра, природные ресурсы, обособленные водные объекты, многолетние насаждения	воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты
Австралия	+	+	+	+	+		
Армения		+	+	+	+		
Беларусь		+	+	+	+		
Великобритания	+	+	+	+	+		
Канада	+	+	+	+	+		
Кипр	+	+	+	+	+	+	
Латвия	+	+	+	+	+		
Литва	+	+	+	+	+		
Македония	+	+	+	+	+		
Монголия	+	+	+	+	+		
Польша	+	+	+	+	+		
Россия	+/-	+	+	+	+	+/-	+/-
США	+	+	+	+	+	+	
Украина	+/-	+	+	+	+	+/-	+/-
Франция	+	+	+	+	+		
Чехия	+	+	+	+	+		
Швеция	+	+	+	+	+		
Япония	+	+	+	+	+		

Примечание.

+ – определен как объект недвижимого имущества;

+/- – определен (не определен) как объект недвижимого имущества (в связи с несогласованностью законодательной базы).

Согласно данным, приведенным в таблице, следует отметить, что во избежание двойного налогообложения земли (при наличии закона о налоге на землю) в налоговом законодательстве некоторых стран (Армении, Беларуси) из объекта налогообложения недвижимости исключена земля.

Следует отметить, что в Гражданском кодексе Украины, на который ссылаются украинские авторы при определении понятия недвижимого имущества, наряду с земельными участками и расположенными на них неперемещаемыми объектами недвижимостью признаны воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты, а также другие вещи, права на которые подлежат государственной регистрации, которые не рассматриваются в контексте концепции налога на недвижимое имущество. Также разная трактовка понятий имущества, недвижимого имущества и единого имущественного комплекса приводится в Гражданском (ст. 181; ст. 190; ст.191) и Хозяйственном (ст. 66; ст. 139; ст. 197, 283) кодексах Украины [8; 80].

Также следует отметить, что перечисленные выше объекты недвижимого имущества без юридически установленного факта (например права собственности) по отношению к ним являются только предметами налогообложения, а не объектами. Именно юридически значимые действия обусловливают и определяют объект налогообложения. Поэтому на законодательном уровне в целях совершенствования системы имущественного налогообложения в Украине требуется доработка отдельных налоговых законодательных актов в части идентичного определения понятий недвижимого имущества с учетом принципов, выработанных теорией имущественного налогообложения.

Проведенный анализ позволяет определить недвижимое имущество (недвижимость) как сложный по составу объект налогообложения, который представляет собой совокупность индивидуально-определенных и оцененных объектов недвижимости (земельных участков, зданий, строений и сооружений), используемых для удовлетворения личных потребностей либо осуществления экономической деятельности лицами, имеющими определенные законодательством права собственности на эти объекты. Данное определение включает необходимую для однозначного определения объекта на-

логообложения характеристику недвижимого имущества и может быть использовано при доработке законодательства по налогообложению недвижимого имущества в Украине.

3.1.2. Основные концепции налогообложения недвижимого имущества

Для оценки эффективности имущественного налогообложения в экономической системе важно определить степень созданных налогами искажений, приводящих к избыточному налоговому бремени и установить сферу его действия. С одной стороны, можно проследить связь между выгодой, которую налогоплательщик получает от местных общественных благ, и размером налогов, которые он платит; с другой стороны, налоги могут восприниматься как инструмент перераспределения доходов плательщиков; установление размеров таких налогов, определяется, как правило, рассуждениями о справедливости, а не о преимуществах общественных благ. Однако на практике не всегда можно определить, как в действительности распределяется налоговое бремя.

По вопросу сферы действия имущественного налогообложения в экономической литературе известны три основные концепции:

"традиционное представление" (traditional view) о том, что налог на имущество полностью переносится на покупателя в форме увеличения цен на недвижимость;

"теория выгоды" (benefit view), которая утверждает, что данный налог является лишь платой за предоставленные общественные услуги и не искажает экономическое поведение плательщиков;

"новое представление" (new view) с доказательством искажающего действия налога на использование капитала внутри юрисдикции. Систематизация концепций налогообложения недвижимого имущества приведена на рис. 3.1.

Наряду с тремя основными концепциями налогообложения недвижимого имущества целесообразным является выделение теории капитализации налогов на недвижимое имущество в стоимость объектов обложения. Теория капитализации налогов на недвижимое имущество является развитием "традиционного представления". В то же время ее основные положения вошли в "новое представление"

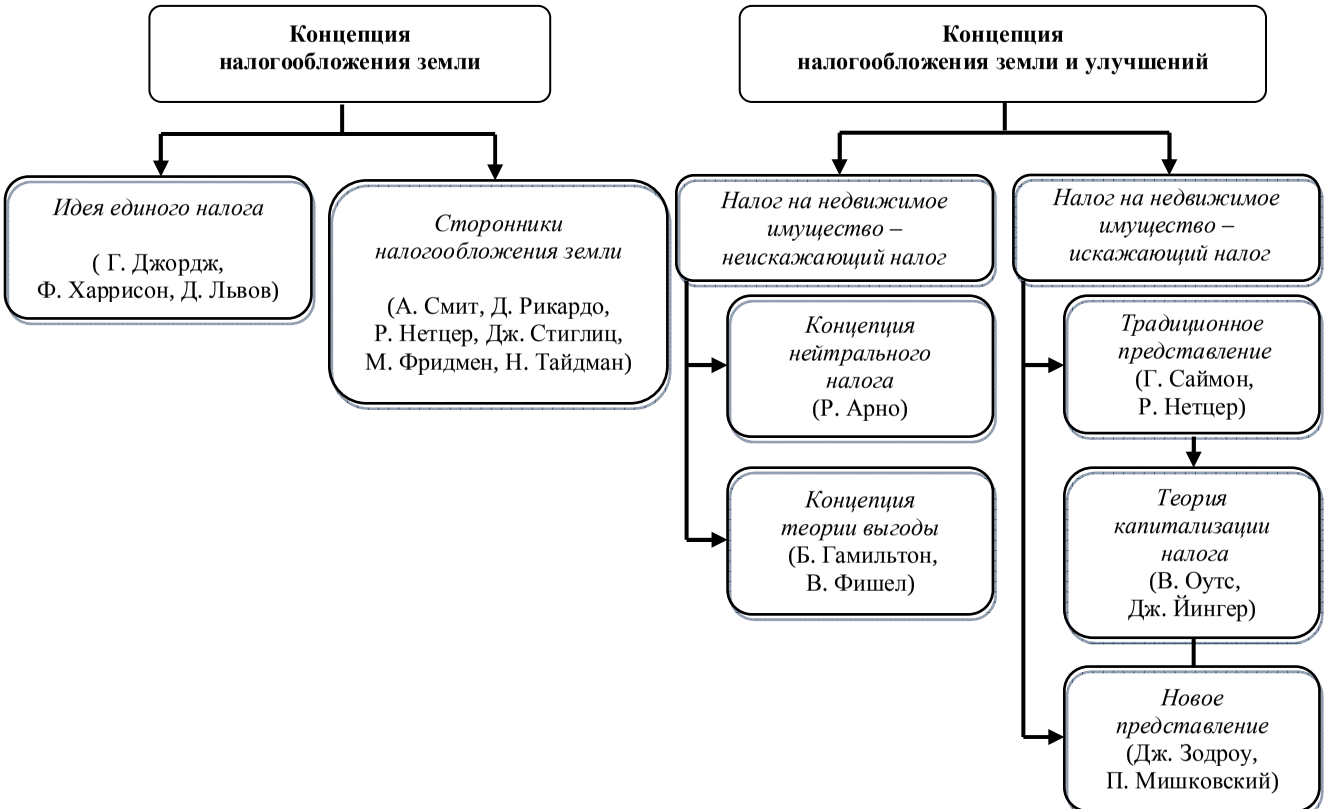


Рис. 3.1. Развитие теорий налогообложения недвижимого имущества

о сфере действия налога на недвижимое имущество. Существование капитализации налогов было подтверждено многочисленными эмпирическими исследованиями.

Теория налогообложения земли. Теория налогообложения земли принадлежит к числу наиболее разработанных. Многие экономисты классической и неоклассической школы, включая А. Смита, Дж.Ст. Милля, Г. Госсена, А. Маршалла, Л. Вальраса, Дж. Коммонса, А. Пигу, Г. Хотеллинга, отмечали, что в отличие от прочих налогов налогообложение стоимости земли (land value taxation – LVT) не оказывает искажающего влияния на принятие экономических решений и, следовательно, не снижает эффективности рыночной экономики**.**

Начало научным исследованиям этого вопроса положили физиократы, которые, исходя из своего учения о земле, как о единственном источнике чистого дохода, из которого, в конце концов, уплачиваются все налоги, требовали замены последних единым налогом на землю. Таким образом, по мнению физиократов, могут быть исключены лишние посредники между казной и окончательными плательщиками налогов и значительно сокращены издержки взимания налогов [25].

Будучи сторонниками сельскохозяйственной модели развития общества, они считали, что промышленность не производит чистой прибавки к доходу. Все богатство сосредоточено в земле и проистекает из земли. Поэтому надо установить единый налог на земельную ренту, как на единственный источник доходов. Следовательно, платить этот налог должны будут только землевладельцы. В качестве основы для установления этого единого налога предлагалась идея "всеобщности земли": земля как божественный дар должна принадлежать всем. Более того, все богатства происходят от земли. А поскольку в действительности земля принадлежит конкретным людям, то они, как обладатели единственного источника богатства, должны платить единый налог [4, *46*].

А. Смит в своей работе "Исследование о природе и причинах богатства народов" также отмечал, что земельная рента представляет особенно пригодный объект для обложения. "Земельная рента с застроенных участков и обычная земельная рента представляют собой такой вид дохода, которым собственник во многих случаях пользуется без всяких забот и усилий с его стороны. И если часть этого дохода будет отниматься у него для покрытия расходов госу-

дарства, от этого не пострадает ни одна отрасль труда. После введения такого налога годовой продукт земли и труда общества, действительное богатство и доход массы населения могут оставаться неизменными. Ввиду этого земельная рента с застроенных участков и обычная земельная рента являются, пожалуй, тем видом дохода, какой лучше всего может выносить особый налог, устанавливаемый с него" [65, *601*]. Таким образом, А. Смит предлагал реформировать систему налогообложения путем переноса основной части налогового бремени с налогов на доходы на земельную ренту.

Влияние учений физиократов ощущается и в исследованиях представителей школы А. Смита, которые отмечали, что земельная рента отличается от других источников доходов многими преимуществами и, следовательно, как объект обложения она предпочтительнее остальных. В силу ограниченности площади земли как ресурса с фиксированным, абсолютно неэластичным предложением (в масштабе государства), владельцы земельных участков становятся монополистами частной собственности на землю.

Исследования Д. Рикардо, посвященные анализу сферы действия земельного налога, во многом касаются налога на земельную ренту, определенную Д. Рикардо как "доля продукта земли, которая уплачивается землевладельцу за пользование первоначальными и неразрушимыми силами почвы" [60, *65*]. "Земельный налог, пропорциональный ренте с земли и изменяющийся с каждым изменением ренты, есть в действительности налог на ренту. Так как такой налог не коснется ни земли, которая не дает ренты, ни продукта с капитала, который прилагается к земле в расчете только на прибыль и никогда не приносит ренты, то он нисколько не повлияет на цены сырых материалов, а всецело падет на землевладельцев… Но если земельным налогом будет обложена вся возделываемая земля, то, как бы он ни был умерен, он будет налогом на продукт и потому повысит цену продукта".

Что касается налога на земельную ренту, то Д. Рикардо был убежден в его преимуществах перед другими налогами: "налог на ренту оказывает влияние только на ренту; он всецело падает на землевладельцев и не может быть переложен на какой-нибудь класс потребителей. Повысить ренту землевладелец не может, потому что разность между продуктом, получаемым с наименее производительной земли, находящейся в обработке, и продуктом, получаемым с земли всякого другого разряда, остается прежней".

Вдохновленный идеями Д. Рикардо о налоге на земельную ренту и теорией народонаселения Т. Мальтуса, американский политический деятель и экономист XIX века Г. Джордж выдвинул идею "единого налога" на земельную ренту. Ответом Г. Джорджа на поднятые в работе Т. Мальтуса проблемы было намерение "…to discover what law connects poverty with progress… this law will also explain the recurring cycles of industrial and commercial depression, which now seem so unexplainable"[1] [113].

Причиной низкой заработной платы и безработицы Г. Джордж называл искусственную редкость земли и барьеры для свободного обмена вследствие неравного распределения общественных земель, концентрации и "спекуляции".

В духе физиократов Г. Джордж предложил конфисковать всю ренту, то есть прибегнуть к мероприятию, которое, по его мнению, ликвидирует бедность и экономические кризисы, являющиеся следствием спекуляции стоимостью земли. Такая конфискация была бы "единственным налогом", поскольку поступления от него, как считал Г. Джордж, покрыли бы все государственные расходы. Он был первым, кто выдвинул идею о том, что "как следует организованное налогообложение" может обеспечить перераспределение богатства без ущерба для рынка. Выдвигая идею единого земельного налога, он рассматривал его как средство обеспечения всеобщего достатка и социального мира.

Г. Джордж утверждал, что государство должно присвоить себе основной источник происхождения ренты – землю, при помощи установления всеобщего земельного налога, поглощающего без остатка всю ренту. Земельные собственники сохраняют землю, но лишаются права получать доход, который не создан их трудом. Это изъятие поземельной ренты из распоряжения землевладельцев не требует никакого вознаграждения. Налог на поземельную ренту, возрастая постепенно, достигнет, наконец, таких размеров, что сделает излишним другие налоги и станет единым налогом.

Далее Г. Джордж предлагал поднять налог на неиспользуемые земли (широкое определение которых сводится ко всем естественным возможностям), социализируя, таким образом, ренту без дополнительного налогового бремени. Он был готов отказаться от прочих

[1] "…отыскать закон, связывающий бедность с прогрессом… Этот закон даст объяснение повторяющимся периодам промышленного и торгового паралича, которые сейчас кажутся такими необъяснимыми."

налогов, называя их барьерами для торговли, занятости и формирования капитала. По Г. Джорджу, использование тезаврируемых земель[1] открыло бы возможности как для труда, так и для созданного человеком капитала. Он рассматривал капитал в основном как форму труда. Таким образом, в эпоху, предшествующую введению налога на заработную плату, именно капитал и торговлю Джордж стремился освободить от налога.

Идеи Г. Джорджа нашли отражение в исследованиях налогообложения стоимости земли и в настоящее время. Так, Ф. Харрисон, Д. Миллер, Н. Тайдман, М. Гэффни, Ф. Плассман отмечают, что "социально-экономическая система будет оптимальной и функционирующей в интересах общественного и частного секторов, если при этой системе основой налогов является земельная и природно-ресурсная рента… Если граждане платят ренту за использование земли и природных ресурсов обществу, то они тем самым принимают участие в создании устойчивой и процветающей системы" [78].

Преимущества налогообложения стоимости земли нашли отражение в работах Дж. Стиглица, Д. Эллермана, Р. Нетцера, М. Фридмэна. По мнению Дж. Стиглица и Д. Эллермана, целесообразным является "перераспределение налогового бремени на неэластичные источники доходов, такие как натуральные ресурсы или земля… Поскольку владельцев городской земли определить не сложно, можно разработать программу, по которой городская земля облагалась бы налогом при соответствующем снижении налогов на предприятия… Чистые налоги на ренту… меньше искажают рыночный механизм, чем другие формы налогообложения" [137, *47*, *61*][2]. М. Фридмэн и Р. Нетцер рассматривают налог на стоимость земли

---

[1] Тезаврирование, тезаврация (от греческого thesauros - сокровище) – накопление, сбережение частными лицами капитала в виде богатства, сокровища [57, *339*].

[2] Иного мнения придерживается М. Фельдстейн. В работе "The Surprising Incidence of a Tax on Pure Rent: A New Answer to an Old Question" он утверждает, что налог на чистую земельную ренту полностью капитализируется в стоимость земли [109]. Однако позже Г. Кальво, Л. Котликофф и К. Родригес в коллективной работе "The Incidence of a Tax on Pure Rent: A New (?) Reason for an Old Answer" доказывают, что данный налог является компенсационным и в долгосрочном периоде не может быть переложен на кого-либо [96]. Таким образом, было поддержано выдвинутое Д. Рикардо представление о неискажающем налогообложении земельной ренты.

как "наименее плохой налог": в экономическом смысле он является справедливым и нейтральным [77, *12*, *15*].

Российские экономисты Д.С. Львов, Н.Н. Моисеев, В.Г. Гребенников также являются сторонниками налогообложения земельной собственности как основного источника государственных доходов, аргументируя данный подход наличием тенденции роста стоимости земли, при которой невозможно учесть будущие ренты, что может привести к "несправедливому" доходу собственника земли. Д. Львов в своей книге "Путь в XXI век: Стратегические проблемы и перспективы российской экономики" приводит такой аргумент в пользу налогообложения земли: "Земля – это постоянный источник получения дополнительного дохода сверх трудового или предпринимательского вклада тех, кому она принадлежит или кто ею пользуется. Собственник земли по существу получает неограниченное право присвоения того, что ему никогда не принадлежало, а является достоянием общества в целом. В этом главная причина, порождающая в обществе социальную несправедливость и неравенство. Владелец же земли, будь то государственное предприятие, коллективные и частные владельцы земли, ее арендаторы, обязаны платить ежегодную земельную ренту" [55, *158*].

Л.И. Якобсон отмечает, что налогообложение земельной собственности является неискажающим при условии, что оно не зависит от конкретной отдачи земельного участка, вложений в повышение его плодородия, характера застройки и т.д. При умеренных ставках данный налог по своему действию может быть похож на аккордный, т.е. неискажающий налог [83, *158*]. Главной особенностью является фиксированное (совершенно неэластичное) предложение земли, при котором стоимость земли в значительной степени определяется спросом. То есть каждый потенциальный пользователь просчитывает доход, который он может получить при использовании земли.

Что касается зарубежных исследований, посвященных анализу сферы действия налога на землю, в экономической литературе выделяют два направления: первое – обоснование нейтральности налога на землю, и второе – эмпирические исследования значения влияния данного налога на экономическую эффективность и общественное благосостояние.

Эмпирические исследования сферы действия налога на землю (Дж. Брюкнер, Дж. ДиМази, Дж. Альтман, А. Салливан) носят локальный характер и рассматривают влияние земельного налога в строго определенных условиях. Важными результатами данного анализа является обоснование необходимости применения дифференцированных налоговых ставок вследствие различия в использовании земли (промышленного назначения и жилых районов) и применение "классифицированного" налога на недвижимость, то есть применение различных ставок при налогообложении объектов недвижимого имущества – земля должна облагаться по более высокой ставке, чем улучшения на ней [86-138].

В работах Р. Арно "Нейтральное имущественное налогообложение" (2000) [89] и Н. Тайдмана "Налог на стоимость земли нейтрален" (1982) [142] и "Налогообложение земли более чем нейтрально: земельные налоги, спекуляция земельными участками и определение времени застройки" (1999) [143] сделана попытка доказать нейтральность налога на стоимость земли.

Исследования Т. Нечиба "Обзор налогов на земельную ренту с позиций государственных и местных земельных реформ" (2001) и Дж. ДиМази "Влияние налогообложения стоимости участков в городских районах: вычислительный метод общего равновесия" (1987) посвящены определению степени влияния налогообложения стоимости земли.

По Н. Тайдману и согласно идее Г. Джорджа, налог на стоимость земли определен как налог на текущую стоимость всех текущих и будущих земельных рент. Имеется в виду рыночная арендная плата только земельных участков, не принимая во внимание стоимость зданий и иных улучшений. Н. Тайдман, а в последствии и Р. Арно, добавив в определение базы налогообложения разделение понятий "стоимость незастроенного (не подготовленного к застройке, необработанного, сырого) участка" (raw site value) и "стоимость участка, оставшегося после застройки" (residual site value), показывают, что определение базы налога как действительной стоимости земли (intrinsic value) не влияет на принятие решений, связанных с ее текущим использованием и, таким образом, является нейтральным.

Модель Р. Арно описывает варианты принятия решений при введении налога и его отсутствии. Ученый отмечает, что имущест-

венное налогообложение, в частности земли, является нейтральным, если его применение не приводит к изменению решения застройщика относительно времени и плотности строительства. Ссылаясь на работы Д. Шоупа "Оптимальный расчет времени застройки городской земли" (1970), в которой было доказано, что налогообложение стоимости участка, оставшегося после застройки, не является нейтральным, оказывая влияние на интенсивность застройки земельного участка и Н. Тайдмана "Налог на стоимость земли нейтрален" (1982), где сделана поправка на использование при определении стоимости формулировки "what the site would be worth if there were no structure on it"[1]), он предлагает создать оптимальную систему налогообложения недвижимости.

Принимая ряд допущений, а именно существование совершенной конкуренции и нулевой арендной платы за свободную (незастроенную) землю, а также отсутствие сомнений в выборе застройки, Р. Арно утверждает, что существование оптимальной системы недвижимого имущества возможно при том условии, что базой налогообложения земли будет являться рыночная стоимость незастроенной земли (market value of vacant land).

В своей работе Р. Арно показал, что налогообложение недвижимого имущества не может строиться только на принципах, заложенных последователями Г. Джорджа, основным из которых является выбор базы налога в виде арендной платы с земельных участков. Доказательство данного утверждения Р. Арно видит в том, что, во-первых, контроль величины арендной платы затруднителен, а во-вторых, арендная плата земельного участка до строительства и после застройки существенно отличается, что является указанием на отсутствие нейтральности налога. Поэтому выходом из сложившегося положения может быть определение в качестве базы налога на недвижимое имущество трех различных стоимостей: 1) стоимости незастроенного участка; 2) стоимости участка, оставшегося после застройки и 3) стоимости строения, причем стоимость участка, оставшегося после застройки должна быть оценена по рыночной стоимости незастроенной земли.

[1] "Сколько стоил бы земельный участок, если бы на нем отсутствовали строения" (англ.).

Таким образом, был сделан шаг от традиционного подхода налогообложения земельной ренты к налогообложению стоимости недвижимого имущества.

Традиционное представление и теория капитализации. Традиционное представление по налогу на недвижимое имущество относится к работам Г. Саймона [134] и Р. Нетцера [101], которые, сосредоточив свои исследования на последствиях увеличения налога на рынке недвижимости, применили при анализе сферы действия налога метод частичного равновесия. При стандартном допущении "открытой экономики" и о том, что доход с капитала на уровне государства является фиксированным (неизменным), подразумевается, что в долгосрочном периоде капитал перемещается из одной юрисдикции в другую до тех пор, пока доход на капитал после имущественного налогообложения не будет равен средней общегосударственной норме.

Согласно "традиционному представлению" налог на недвижимое имущество выполняет роль акциза. То есть решение потенциального покупателя недвижимости формируется из мысли о том, что стоимость объекта недвижимости состоит из рыночной стоимости и суммы капитализированного налога на недвижимое имущество; если же недвижимость сдается в аренду, то владелец будет пытаться включить в арендную плату и обязательства по налогу на недвижимое имущество, так же как продавец товара добавляет к его стоимости сумму акциза. Таким образом, налог на недвижимость сравнивается с налогами на потребление, последствия взимания которых зависят от соотношения эластичностей спроса и предложения. Поскольку предложение земли абсолютно неэластично, бремя налога на землю несут землевладельцы; предложение зданий является достаточно эластичным, потому что рынок строительства жилья реагирует на изменения, тогда как спрос на здания не отмечается высокой эластичностью по цене. Следовательно, "традиционное представление" о налоге на недвижимое имущество сводится к тому, что налог неэффективно уменьшает размер жилищного фонда и его груз пропорционально падает на потребление жилья.

Продолжением "традиционного представления" считается теория капитализации имущественных налогов. Начало этим исследованиям положила гипотеза Ч. Тибу (Tiebout hypothesis) о предложении товаров общественного потребления и конкуренции между

сообществами: при условии существования большого числа региональных единиц (сообществ) и свободной миграции рабочей силы бюджетная децентрализация ведет к Парето-улучшениям, поскольку она позволяет оценить предпочтения относительно производства общественных благ. Он установил, что индивидуумы могут "голосовать ногами" (перемещаться из сообщества в сообщество), основывая свои предпочтения о месте проживания на выборе уровня локально предоставленных товаров общественного потребления (рис. 3.2) [144, *416-424*].

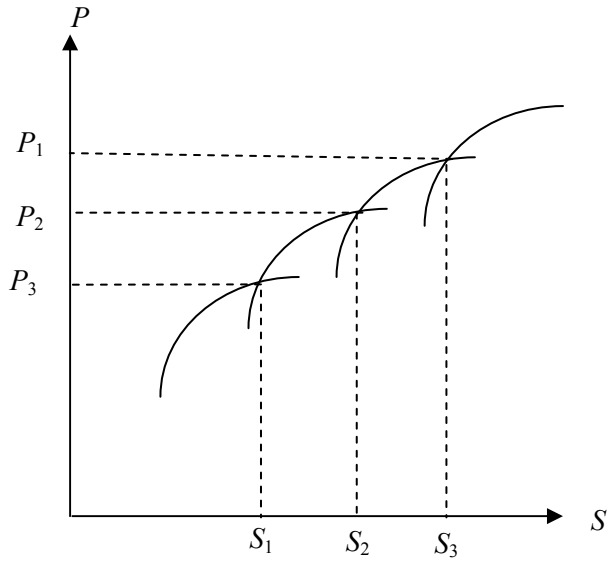


Рис. 3.2. Гипотеза Тибу:

P (price) – цена местных общественных благ;

S (public service quality) – уровень предоставленных общественных благ.

В дальнейшем на основании ключевых допущений Ч. Тибу о полной мобильности потребителей, совершенной информации, большом числе сообществ (юрисдикций) и отсутствии капитализации и экстерналий, а также представлений о влиянии имущественных налогов возникло две ветви исследований о существовании капитализации и об ее отсутствии.

Работы Б. Гамильтона [114], М. Эдела, Э. Склара [107], Д. Эппла, А. Зеленитца, М. Висшера [108] указывают на отсутствие связи между стоимостью имущества, налоговыми ставками и уровнем предоставления местных общественных услуг, а также высказывается предположение о том, что капитализация не подтверждает эффективность "голосования ногами" Ч. Тибу.

В работе Б. Гамильтона "Зонирование и налогообложение недвижимости в системе местного самоуправления" предлагается альтернативный исследованиям Ч. Тибу подход, заключающийся в том, что при определенных условиях уровень качества коммунального обслуживания и суммы налоговых платежей не влияют на решение индивидуума о выборе местоположения домовладения.

Этот подход предполагает несколько допущений:

поставщики жилья реагируют на каждое изменение на рынке недвижимости, увеличивая предложение в сообществах с более высокими ценами на дома;

юрисдикция может использовать ограничения зонирования[1], чтобы установить потребление жилья на оптимальном уровне. Это предположение исключает возможность перемещения домохозяйств с низким доходом в сообщество домохозяйств с высоким доходом.

Согласно этим допущениям предоставленный отдельным сообществом набор общественных услуг и налогов (service-tax package), который домовладелец готов оплатить, является оптимальным; цена жилья в сообществе с более высоким качеством общественных услуг не будет выше, чем в сообществе с более низким уровнем качества; нет оснований для снижения налога на недвижимое имущество (рис. 3.3).

В ходе многочисленных исследований утверждение Б. Гамильтона об отсутствии капитализации было отклонено многими учеными в области местных финансов. Впервые на примере налогообложения недвижимости в штате Нью-Джерси (США) эффект капитализации имущественных налогов был исследован В. Оутсом

[1] Зонирование (zoning) – правовой инструмент, позволяющий разделить территорию на районы и установить правила, определяющие характер и интенсивность использования земли в каждом выделенном районе. Например, районы могут быть зонированы под жилую застройку или для коммерческого использования. Зонирование земель в Украине закреплено ст. 180 Земельного кодекса Украины [24].

[129]. Он отметил, что эффект капитализации может быть использован для измерения степени, в которой пользователи недвижимости отдельного сообщества определяют и оценивают свои финансовые выгоды, которые могут быть получены в будущем в результате использования имущества, относительно других сообществ.

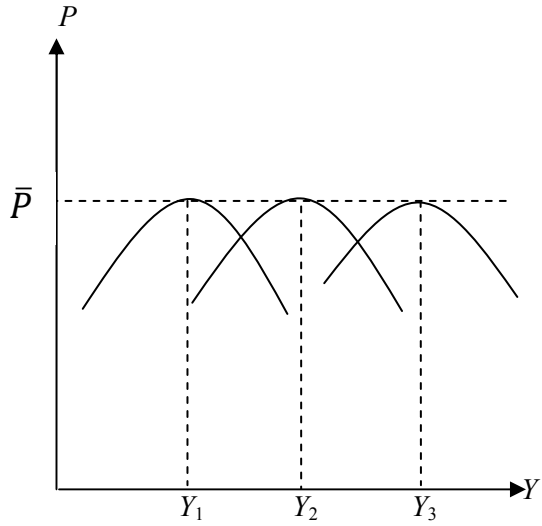


Рис. 3.3. Зависимость цены на недвижимость от уровня налогов и предоставленных общественных услуг (по теории Б. Гамильтона):
P (price) – цена недвижимого имущества;
Y (yield) – доход сообществ от налогообложения, направляемый на предоставление общественных услуг.

При условии наличия налога на имущество и конкуренции в предоставлении общественных услуг среди сообществ по привлечению пользователей земли капитализация налога возникает из-за переменных уровней спроса на недвижимость в пределах каждого конкурирующего сообщества.

В результате проведенного анализа была доказана зависимость стоимости объекта налогообложения от качества предоставляемых местных общественных благ и ставок налога на недвижимость (рис. 3.4).

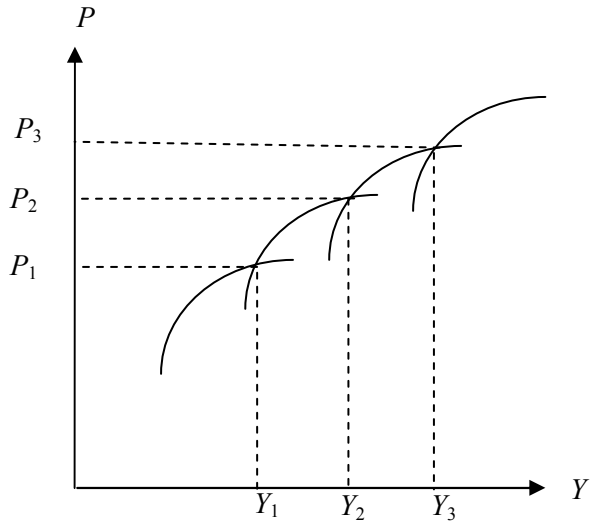


Рис. 3.4. Зависимость цены на недвижимость от уровня налогов и предоставленных общественных услуг (по В. Оутсу):
P (price) – цена недвижимого имущества;
Y (yield) – доход сообществ от налогообложения, направляемый на предоставление общественных услуг.

При увеличении дохода отдельного сообщества повышается спрос на качество коммунального обслуживания, а любое изменение в сторону увеличения качества предоставленных общественных услуг ведет к финансированию более высокими налогами на имущество. Полученные выводы были подтверждены эмпирически на примере исследования действия капитализации в 53 муниципалитетах штата Нью-Джерси.

Работа В. Оутса послужила толчком к разносторонним исследованиям влияния местных имущественных налогов на стоимость недвижимости [145-149].

Анализ влияния налогов на стоимость имущества, проведенный Дж. Йингером, показал, что капитализация имущественных налогов является следствием базового равенства между стоимостью имущества (в данном случае единицы недвижимости) и текущей стоимостью чистой выгоды, связанной с его владением [145, *8*].

Основным подходом к определению стоимости недвижимости был выбран метод капитализации дохода, суть которого заключается в том, что стоимость недвижимости определяется величиной ожидаемых доходов и других выгод, которые могут быть получены в будущем в результате ее использования наилучшим и наиболее эффективным образом.

В данном анализе приняты следующие допущения:

наличие двух идентичных сообществ А и В;

полная идентичность объектов недвижимости обоих сообществ с потоком доходов в виде арендной платы (R);

налоги на недвижимость в сообществе А равны tV, в сообществе В – $t'V$, где t и t' – ставки налогов, V – стоимость объектов недвижимости;

процентная ставка дохода по вкладам равна r;

дополнительные услуги не предоставляются посредством налогов.

Исходя из этих допущений, суммарная стоимость жизни в обоих сообществах должна быть одинаковой. Это значит, что решение рационального покупателя о приобретении недвижимости будет принято исходя из того, что в цене отражается не только текущий уровень налогов, но и все последующие уровни. При сопоставлении принятых решений о покупке недвижимости или идентичной альтернативной инвестиции (при которой налог на недвижимость отсутствует) очевидно, что по сравнению с необлагаемой инвестицией стоимость облагаемой недвижимости уменьшается на сумму, эквивалентную текущей стоимости налоговых платежей.

Поскольку имущественные налоги являются ежегодными платежами, то сопоставление налогов на недвижимость двух сообществ основывается на понятиях текущей стоимости и дисконтирования (т.е. приведения показателей будущих периодов к текущей стоимости). Дисконтная ставка домохозяйства является доходом, который мог бы быть получен от альтернативной инвестиции (не покупки недвижимости). Так как при решении приобретения недвижимости индивидуум теряет выгоду в размере процентной ставки дохода на инвестицию, данная ставка (r) становится дисконтной ставкой домохозяйства.

В общем виде текущая стоимость 1 грн. в следующем году составит $(1+r)$, через два года – $(1+r)^2$ и т.д.

Следовательно, сумма рентных платежей (R) текущего года и последующих составит

$$R + \frac{R}{1+r} + \frac{R}{(1+r)^2} + \frac{R}{(1+r)^3} \ldots = \sum_{n=1}^{N} \frac{R}{(1+r)^n}, \qquad (3.1)$$

где N – продолжительность полезного использования (срок службы) недвижимости (в годах).

Сумма налоговых платежей текущего года и последующих в сообществе А примет вид

$$tV + \frac{tV}{1+r} + \frac{tV}{(1+r)^2} + \frac{tV}{(1+r)^3} \ldots = \sum_{n=1}^{N} \frac{tV}{(1+r)^n}. \qquad (3.2)$$

В сообществе В сумма таких налоговых платежей составит

$$t'V + \frac{t'V}{1+r} + \frac{t'V}{(1+r)^2} + \frac{t'V}{(1+r)^3} \ldots = \sum_{n=1}^{N} \frac{t'V}{(1+r)^n}. \qquad (3.3)$$

Это и есть текущая дисконтированная ценность налоговых обязательств. Если сумма, на которую уменьшается цена недвижимости, задана дисконтированной ценностью налоговых обязательств, это означает, что налоги полностью капитализированы в стоимость имущества. Если же объекты недвижимости двух сообществ А и В полностью идентичны, за исключением налоговых обязательств (tV) и ($t'V$), при этом разница в цене этих объектов отличается менее, чем на сумму налоговых обязательств, то налоги частично капитализированы в менее дорогой недвижимости.

Увеличение ставок налога на имущество в сообществе В ведет к сокращению рыночной стоимости активов в данном сообществе по сравнению с сообществом А в той степени, в которой налоги на имущество капитализируются в цене данных активов. То есть налог, взимаемый с того или иного объекта недвижимости, уменьшает доходность имущества и при снижении стоимости единицы недвижимости, вызванной текущей дисконтированной ценностью налоговых обязательств, налоговые платежи капитализируются в стои-

мость недвижимости [69, *780*]. Изменения в налогообложении недвижимости также могут капитализироваться и вести к изменению стоимости недвижимости.

В результате дальнейших исследований, проведенных Дж. Йингером и С. Россом [133-145], была выведена формула капитализации имущественных налогов. В ее основу была положена зависимость цен на недвижимость от суммы уплачиваемых имущественных налогов.

Для упрощения дальнейших вычислений итоги (3.1), (3.2) могут быть записаны как R/r, tV/r.

При отсутствии налогообложения стоимость недвижимости с ежегодной арендной платой в размере R составит $V = R/r$. При введении ежегодного налога на недвижимость tV (где t – ставка налога), сумма налоговых платежей составит tV/r. Отсюда, при налогообложении недвижимости формула стоимости недвижимости примет вид

$$V = \frac{R}{r} - \frac{tV}{r}. \tag{3.4}$$

Решение этого уравнения для V приводит к

$$V = \frac{R}{(r+t)}. \tag{3.5}$$

То есть увеличение налога на недвижимость в размере 1 грн. ведет к снижению стоимости недвижимости на 1 грн., что эквивалентно полной (100%) капитализации. Если степень капитализации равна, например, ½, то увеличение налога на недвижимость в размере 1 грн. ведет к снижению стоимости недвижимости в размере 0,5 грн. и т.д. В эмпирических исследованиях уровень капитализации (β) определяется как степень, в которой текущие налоговые различия капитализированы в стоимости недвижимости (из 3.4)

$$V = \frac{R}{r} - \beta\left(\frac{tV}{r}\right) = \frac{R}{r+\beta t}. \tag{3.6}$$

В дальнейшем С. Росс и Дж. Йингер видоизменили данную формулу, заменив рентный доход (R) произведением PH, где H – жилье, измеряемое в единицах жилищно-коммунальных услуг с ценой P, а произведение tV было заменено потоком налоговых платежей T

$$V = \frac{PH}{r} - \beta\left(\frac{T}{r}\right) = \frac{PH}{r + \beta t}. \qquad (3.6а)$$

Таким образом, в результате исследования факторов, влияющих на стоимость имущества, было установлено, что степень капитализации зависит от сумм налоговых платежей, выгоды от их взимания (дохода сообщества) и дисконтированной стоимости налоговых обязательств.

Основные положения о капитализации налогов на недвижимое имущество используются в теоретических и эмпирических исследованиях для определения степени капитализации имущественных налогов в стоимости недвижимости [124-149].

Теория выгоды и новое представление по налогообложению недвижимого имущества. На протяжении последних двадцати лет ведутся дискуссии относительно двух известных теорий, яркими представителями которых являются специалисты в области местных общественных финансов – В. Фишел, Б. Гамильтон, поддерживающие "теорию выгоды" имущественного налогообложения, и Дж. Зодроу, П. Мишковский, выступающие на стороне "нового представления" о налоге на недвижимость. Более поздние исследования носят скорее прикладной характер, затрагивая вопросы капитализации налога на недвижимое имущество в отдельных регионах стран, выбора методов оценки объектов недвижимости и взимания налоговых платежей.

В своих работах Б. Гамильтон [114], а затем В. Фишел [110; 111] рассматривают преимущества децентрализованной системы налогообложения имущества по сравнению с централизованными методами управления, а также дают оценку налогообложения имущества с позиции "теории выгоды".

Согласно данной концепции система имущественного налогообложения представляет собой комплекс неискажающих сборов с пользователей, которыми облагаются домохозяйства и фирмы, из-

влекающие пользу из общественных благ. Эффективность неискажающих налогов обусловлена тем, что в случае их использования вместо других форм налогообложения при одинаковом уровне налоговых поступлений в бюджет меньше сокращается благосостояние общества.

Исходной предпосылкой данной теории является то, что только при условии принятия сообществами требования точного обязательного районирования ("binding zoning") налог на недвижимое имущество перестает быть искажающим. В этом случае каждое сообщество считается однородным по типу домохозяйств и фирм.

Допущение точного районирования предопределяет, что потребление жилья точно определяется в каждом сообществе таким образом, что жилищное потребление не искажается налогом на недвижимое имущество и исключается возникновение ситуации фрирайдера (free rider), то есть проблемы безбилетного пассажира или "зайца", означающая возможность пользоваться данным благом, не неся издержки на его создание. В таком случае система имущественного налогообложения является неискажающей и эквивалентна набору неискажающих (паушальных) налогов или сборов с пользователей. Внутри сообщества не существует перераспределения финансовых выгод, и налог на недвижимое имущество является налогом, построенным по принципу выгоды.

Второе ключевое допущение сводится к наличию большого числа конкурирующих сообществ. Оно гарантирует, что домохозяйства могут выбирать из достаточно большого числа комбинаций уровней жилищных и общественных услуг таким образом, чтобы все вкусы были удовлетворены.

В результате была разработана модель налогообложения недвижимости с фиксированным основным капиталом и двумя типами юрисдикций, характеризующихся как "юрисдикции с высокими ставками налога" и "юрисдикции с низкими ставками налога". По мнению авторов данной модели, применение этих двух предположений гарантирует формирование однородных сообществ. Поскольку каждое сообщество однородно и потребление жилья в каждом из них предопределено с помощью районирования, налог на недвижимое имущество (жилье) превращается в плату за пользование или паушальный налог, который Ч. Тибу определил как налог, построенный по принципу выгоды.

Г. Аарон [1] отметил, что теория выгоды применительно к налогу на недвижимое имущество более характерна для системы пригородных сообществ, чем для описания центральных городов, которые полностью неоднородны. Он показал, что неоднородность жилищных и промышленных налогоплательщиков сообщества – это существенная причина, по которой теория выгоды налога на недвижимое имущество является в лучшем случае частичной.

Таким образом, за исключением случаев точного районирования, налог на недвижимое имущество становится искажающим, поскольку налогоплательщики попытаются снизить налоговое бремя с помощью уменьшения своего спроса на жилищный или промышленный капитал. То есть принцип выгоды или концепция о неискажающем налоге на недвижимое имущество является верной только при определенных допущениях.

П. Мишковский, Дж. Зодроу [126; 127], выполнив анализ сферы действия имущественного налога в контексте модели общего равновесия (модели Харбергера) [115], указывают на то, что этот налог приводит к искажениям, особенно в размещении капитала и имеет перераспределительный характер, так как основное налоговое бремя несут собственники капитала.

Сторонники "нового подхода" аргументируют, что вследствие фактической неоднородности типов домов и предприятий внутри зоны действия налога на недвижимое имущество, по крайней мере, часть выводов "теории выгоды" являются некорректными.

В анализе, проведенном П. Мишковским и Дж. Зодроу, принимаются следующие допущения:

наличие постоянного числа юрисдикций, действующих как "Нэш-конкуренты", то есть каждая из них принимает налог и политику расходов других юрисдикций и предполагает, что остальные юрисдикции не изменят свою ставку налога на недвижимое имущество;

имеет место эндогенный уровень общественных благ, включенных в функцию индивидуальной полезности;

предполагается постоянное число идентичных сообществ;

предопределен внутренний состав сообществ, в которых индивидуумы отличаются во вкусах потребления общественных благ и объединяются в однородные группы;

степень использования паушальных налогов в качестве источника финансовых общественных расходов ограничена;

капитал является полностью мобильным во всех юрисдикциях.

Исходным пунктом анализа является утверждение о том, что если в распоряжении юрисдикций имеются паушальные налоги, то власти будут использовать исключительно их, так как введение налога на недвижимость послужит толчком к утечке мобильного капитала и более низкой арендной плате за землю. Это начальное равновесие соответствует положениям "теории выгоды", т.е. использованию имущественного налогообложения в однородных сообществах с точным районированием.

Наличие конституционных или политических ограничений на уровень использования паушального налога вынуждает сообщества устанавливать налог на недвижимое имущество с целью дополнительного финансирования общественных благ. Поскольку каждое сообщество однородно, органы местного самоуправления максимизируют индивидуальные функции полезности жителей. При этом индивидуумы с различным спросом на потребление общественных благ формируют два типа зон действия налога на недвижимость – зоны действия "высокого спроса" и зоны действия "низкого спроса" с более высокой и более низкой ставками налога соответственно.

Предполагается, что в каждой зоне действия проживает одинаковое число идентичных индивидуумов с одинаковой функцией полезности, предложением труда и владеющих равной долей земли. Права собственности на капитал разделены одинаково среди жителей, и капитал является полностью мобильным.

Описанная в работе П. Мишковского и Дж. Зодроу [127] модель достаточно проста. При введении налога на недвижимое имущество происходит капитализация налога в стоимость имущества (жилищного капитала). Потенциальные покупатели недвижимого имущества (в том числе и земли) принимают во внимание тот факт, что вместе с имуществом они приобретают будущие налоговые обязательства. Соответственно, при дифференцированном налогообложении недвижимости в юрисдикциях с высокой ставкой налога относительная стоимость жилья увеличивается больше, чем в юрисдикциях с низкой ставкой налога. Очевидно, что подобные изменения также касаются стоимости земли, используемой для строительства жилья, и ведут к оттоку капитала из юрисдикций с высокой

ставкой налога в юрисдикции с низкой ставкой. Такое перемещение капитала является причиной перераспределения дохода между зонами действия налога на недвижимое имущество. Следовательно, главным следствием системы имущественного налогообложения является снижение доходов с капитала.

В соответствии с "новым подходом" искажающее действие налога в конечном счете воплощается в изменении уровня аллокационной эффективности вследствие того, что относительное уменьшение налогового давления может быть достигнуто лишь за счет отказа от наиболее привлекательных вариантов потребления или производства. При значительном увеличении ставок налога на недвижимое имущество увеличивается привлекательность иных форм инвестирования. Налоговое бремя распространяется на всех собственников капитала и ведет к его интенсивной миграции. В конечном итоге юрисдикции с более высокой ставкой налога понесут потери в виде уменьшения числа рабочих мест и сокращения налоговой базы.

Таким образом, обзор теоретических исследований о сфере действия налога на недвижимость и анализ базовых положений рассмотренных концепций показывает как взаимосвязь, так и значительные их различия.

"Традиционное" и "новое" представления о налогообложении недвижимого имущества отличаются степенью внимания к межтерриториальному взаимодействию. При традиционном подходе к сфере действия налогов на недвижимость они рассматриваются как акцизы, то есть налогообложение недвижимого имущества означает для его потенциального покупателя то, что в стоимость покупки входит акциз в размере капитализированного налога на недвижимость. Таким образом, бремя имущественного налогообложения в большей степени переносится на потребителя. При новом подходе во внимание принимается межтерриториальная конкуренция, которая возникает в условиях бюджетного федерализма. В таком контексте налог на недвижимое имущество рассматривается как форма налогообложения капитала.

При более детальном исследовании традиционная концепция может быть рассмотрена как частный случай "нового подхода". Кроме того, Дж. Зодроу [149] отмечает, что при рассмотрении отдельно взятой юрисдикции использование имущественного налого-

обложения характеризуется признаками, ассоциируемыми с теорией выгоды.

Существенное различие заключается в том, что согласно теории выгоды имущественный налог является неискажающей платой за использование общественных благ, в то время как новое представление дает ему характеристику налога, искажающего использование капитала и уровень общественных услуг в пределах юрисдикции.

3.2. Анализ действующих систем налогообложения недвижимого имущества

3.2.1. Анализ системы налогообложения недвижимости в Украине

Эволюция системы налогообложения недвижимого имущества в Украине

Введению любого налога всегда предшествует исторический анализ взимания подобных платежей в государстве, в результате чего выявляются закономерности, которые в синтезе с современными положениями законодательства могут быть приняты за основу при формировании системы данного налогообложения.

Традиционно налоги на недвижимое имущество используются с целью финансирования общественных услуг, предоставляемых местными органами власти. Трудно найти государство, в котором бы на протяжении его существования не использовались те или иные формы налогообложения недвижимого имущества. Не является исключением и Украина.

Налогообложение недвижимости в Украине имеет многовековую историю (табл. 3.2[1]), которую можно разбить на несколько больших периодов.

Каждый из них соответствует общеисторическим особенностям эволюции отечественной государственности, а налоги отражают характер того или иного этапа развития государства.

[1] Составлено по работам [3; 23; 73].

Таблица 3.2

Краткая характеристика взимания налогов на территории Украины

Название налога	Вид налога	Объект налогообложения	Плательщики	Время взимания	Место взимания
1	2	3	4	5	6
Дань	Общегосударственный	Участок земли, "дым"	Крестьяне, позже (1648-1657) и мещане	IX – XIV вв.	Киевская Русь
	Общегосударственный и местный			XIV – XVII вв.	Литовское княжество
Поплужный	Общегосударственный	Участок земли	Феодалозависимые крестьяне	IX – XIV вв.	Киевская Русь, украинские княжества
Подымный	Общегосударственный	"дым" - дом, двор; дворище – несколько "дымов"	Крестьяне-общинники, позже крестьяне-данщики	XIII – XVII вв.	Киевская Русь, Литовское и Польское княжества
Посошный	Общегосударственный	Участок земли	Крестьяне	XVI – XVII вв.	Московское государство (Чернигово-Сиверщина)
Подворный	Общегосударственный	Двор, участок земли	Крестьяне, "задворные", "деловые люди", "половники"	XVII – 2 пол. XVIII в.	Московское государство и Левобережная Украина
Ланове	Общегосударственный	Лан – земельный участок (16,8 – 25 га)	Крестьяне	XIV- XVIII вв.	Литовское и Польское княжества
Поволовщина (воловщина)	Общегосударственный	Участок земли	Все категории зависимого крестьянства	2 пол. XIV – 1 пол. XVII вв.	Литовское и Польское княжества (земли Киевщины, Переяславщины, Подолья, Волыни)
Серебщина	Общегосударственный (позже местный)	Лан, двор – в городах	Все категории крестьян	XIV – XVI вв.	Литовское княжество, русские земли
Чинш	Местный	Недвижимость (участки земли, здания)	Вольные крестьяне и горожане	С XIV в.	Литовское и Польское княжества

Продолжение табл. 3.2

1	2	3	4	5	6
Шос	Местный	Недвижимость (участки земли, здания)	Мещане	XV – XVIII вв.	Речь Посполитая
Подомовой	Общегосударственный и местный	Доходная недвижимая собственность на городской земле	Владельцы недвижимой собственности	С 1863 г.	Российская империя
Государственный квартирный налог	Общегосударственный	Здания и строения, помещения	Владельцы недвижимого имущества	С 1866 г.	Российская империя
Городской оценочный сбор	Местный	Жилые и нежилые строения	Владельцы недвижимого имущества	С 1866 г.	Российская империя
Государственный поземельный	Общегосударственный	Десятина земли	Землевладельцы	С 1875 г.	Российская империя
Губернский, уездный, земской, мирской сборы	Местные	Участок земли	Землевладельцы и землепользователи	С 1875 г.	Российская империя
Подоходно-поимущественный налог	Местный	Денежные и овеществленные (в имущество) доходы	Физические лица, проживающие в городах	1922-1924 гг.	СССР
Единый сельскохозяйственный налог	Общегосударственный	Участок земли	Домохозяйства, коллективные хозяйства в сельской местности	1923-1930 гг.	СССР
Квартирный налог	Местный	Жилая площадь	Физические лица, проживающие в городах, арендаторы и владельцы занимаемых помещений	С 1925 г.	СССР
Целевой налог на нужды строительства рабочих жилищ	Местный	Жилая площадь	Физические лица - плательщики подоходного налога в городах	С 1925 г.	СССР
Единый сельскохозяйственный налог	Местный	Участок земли	Кулацкие хозяйства в индивидуальном порядке	С 1930 г.	СССР
Сельскохозяйственный налог	Общегосударственный	Участок земли	Хозяйства колхозов, граждане - пользователи земельных участков	С 1953 г.	СССР

Окончание табл. 3.2

1	2	3	4	5	6
Налог со строений	Местный	Здания, строения	Физические лица	С 1930 г.	СССР
Налог с владельцев строений	Местный	Строения любого рода	Кооперативные предприятия, учреждения и организации, граждане СССР, иностранные юридические и физические лица и лица без гражданства - владельцы и пользователи строений	С 1959 по 1990 г.	СССР
Земельная рента	Местный	Застроенные и незастроенные участки земли	Юридические и физические лица – пользователи земли	1942 -1981 гг.	СССР
Земельный налог	Местный	Земельные участки, отведенные в пользование и необходимые для содержания строений в кв.м	Кооперативные предприятия, учреждения и организации, граждане СССР, иностранные юридические и физические лица и лица без гражданства - владельцы и пользователи строений	1981-1992 гг.	СССР
Плата за землю	Общегосударственный	Земельные участки	Собственники и арендаторы земельных участков	С 1992 г.	Украина

I этап. Становление государства и политическая раздробленность (VIII-XIV вв.). Зарождение финансовой системы на землях Украины происходило одновременно с объединением разрозненных племен в единое государство – Киевскую Русь (кон. IX в.).

Господство натурального хозяйства, экономическая самостоятельность вотчин и отсутствие товарно-денежных отношений предопределили главный и единственный источник доходов княжеской казны – натуральный сбор с хозяйства, нерегулярный, но затем все более систематический прямой налог. Преимущества налогов с "дыма" или с "рала"[1] заключались в простоте учета, взимания и стабильности поступлений.

Первые упоминания о налоге на недвижимое имущество в его архаичной форме встречаются в летописях VIII-IX вв., описывающих хазарские сборы со славян в виде дани [23, *9*]. Во времена нашествия Батыя в середине XIII в. дань с земель Древнерусского государства составляла десятую часть (десятину) всех доходов или имущества населения; для точного учета татаро-монголами была произведена перепись всех киевских земель. Одновременно описания земель вели и русские князья. Чтобы определить размеры дохода и взимания татарской дани, во владениях каждого князя составлялись специальные писцовые книги.

С развитием феодальных отношений, укреплением вотчин и утверждением натурального хозяйства, которое препятствовало установлению экономических связей, произошло разделение относительно единой Древней Руси на ряд самостоятельных государств (XII-XIII вв.); взимание прямых налогов снизилось, главным источником внутренних доходов стали косвенные налоги (таможенные и винные пошлины). В различных землях имущественные налоги стали называться по-разному (посошный, поплужный, подымный).

II этап. Украинские земли в составе Московского государства, Литовского и Польского княжеств (XIV-XVII вв.). Сложная структура земельной собственности и преобладание натурального хозяйства обусловили особенности имущественного налогообложения XIV-XV вв. На украинских землях, вошедших

[1] "Дым", "рало" (как налоговая единица) – отдельное хозяйство, которое вела семья из представителей нескольких поколений, объединившихся вокруг общего очага (дыма), или обрабатывающая определенный участок земли ралом (плугом или другими сельскохозяйственными орудиями).

в состав Московского государства, на смену подати с "рала" пришло посошное налогообложение земель – попытка унификации обложения земли по всему государству. Податной (налоговой) единицей стала соха – земледельческое хозяйство определенной величины, позже (со второй половины XVI в.) – мера площади земельного участка. В каждой земле определение размера сохи было различным в зависимости от качества земли, ее назначения и состоятельности жителей, населявших определенную территорию [23, *43*]. Таким образом зарождалась система дифференцированного земельного налогообложения; впоследствии критерием дифференциации ставок налога на землю стало качество земельных участков, их местоположение и цель использования.

С XIV по XVII в. часть украинских земель попала во владения княжеств – Великого Литовского и Польского (позже – Речи Посполитой), поэтому налоги этих государств стали взиматься и с украинских крестьян. Главный общегосударственный ежегодный имущественный налог, называемый в Литве "серебщина", в Польше – "ланове", взимался с крестьянских земельных наделов, остальные сословия были освобождены от уплаты.

Постоянное ведение военных действий неоднократно вызывало повышение размеров налога, тяжело ложившегося на плечи украинских крестьян; для увеличения доходов казны в XVI в. был введен налог на городскую недвижимость (шос), плательщиками которого стали мещане.

III этап. Украина в составе Российской империи (XVIII-XIX вв.). В период интенсивного экономического развития, реорганизации центрального и местного управления в государстве неоднократно реформировалась система налогообложения. Активная внешняя политика и территориальное расширение Российской империи требовали введения новых и повышения старых налогов. Позже на смену хаотично введенным целевым налогам постепенно пришли таможенные пошлины и подушная подать, заменившая все прямые налоги, в том числе и налоги на недвижимое имущество.

IV этап. Конец XIX в. – эпоха великих реформ. Возрождение системы имущественного налогообложения связано с проведением реформ, затронувших все сферы политической и хозяйственной деятельности государства. Ликвидация крепостного права и постепенное развитие капиталистических отношений предопределили

пути реформирования налоговой системы – отмену подушной подати, введение налогов на предпринимательскую деятельность и имущество.

В конце XIX в. система налогообложения недвижимого имущества включала наибольшее количество налогов. Были введены новые налоги – государственный поземельный налог, государственный квартирный налог, местный налог с городского недвижимого имущества (городской оценочный сбор), продолжали взиматься местные налоги с земель [3, *422*; 23, *179*, *195*, *221*, *226*].

Государственный поземельный налог был введен после принятия "Устава о земских повинностях" (1851 г.), которым устанавливалось разделение земских повинностей на общие и местные [25, гл. 24]. Для получения средств на предоставление общегосударственных благ этим налогом облагались все земли, кроме казенных, при этом земля крестьян облагалась выше, чем земля частных владений помещиков.

Возникновение налога с городского недвижимого имущества можно связать с ростом городов и зарождением рынка недвижимости. Как писал российский правовед С.И. Иловайский, "… в настоящее же время дома образуют столь значительную и постоянную возрастающую долю народного имущества, и такая доля народного дохода ежегодно помещается в новые постройки, что теперь в финансовом хозяйстве каждого цивилизованного государства обложению домов принадлежит видное место" [25, гл. 25]. Плательщиками налога с городского недвижимого имущества были владельцы не только жилых домов, но и любой другой доходной недвижимости, а также незастроенных участков в пределах города; ставка составляла 1% рыночной стоимости недвижимости. К льготной категории относилось имущество в государственной, земской и городской собственности. Общая сумма налога устанавливалась губернскими распорядительными комитетами и раскладывалась между городами согласно сведениям о числе, стоимости и доходности недвижимого имущества. Наряду с государственным налогом с городской недвижимости взимались земские и городские налоги.

Введение квартирного налога тесно связано с проблемами, возникшими при проектировании подоходного налогообложения. По причине недостаточной информации о налогооблагаемых доходах решено было подвергнуть обложению доход плательщиков на основании стоимости занимаемых ими помещений. По форме квартирный

налог представлял собой налог с недвижимости с твердыми прогрессивными ставками, однако на практике имел сходство с подоходным налогом, поскольку базой обложения была определена стоимость снимаемой квартиры, а источником уплаты – доход (выше законодательно установленного минимума) горожан как арендаторов, так и владельцев занимаемых помещений жилой недвижимости. Ставки налога были дифференцированы в зависимости от местоположения объектов недвижимости. Квартиры распределялись по разрядам, а города и поселения по классам, определенным в соответствии со степенью дороговизны предоставляемых внаем помещений.

В целом, имущественные налоги составляли не более 5% совокупного налогового дохода государства [23, *226*, *237*].

V этап. Украинская Советская Социалистическая Республика (XX в.). Бурное начало XX в. неоднократно вносило коррективы в систему налогообложения недвижимого имущества.

Развитие промышленности и сельского хозяйства в период экономической реформы П.А. Столыпина позволило ликвидировать выкупные платежи крестьянства за земли, совершить переход от раскладочной формы налогообложения городского недвижимого имущества к подоходно-окладной, т.е. сумма налогов больше не распределялась между плательщиками, а устанавливалась соразмерно их платежеспособности с применением дифференцированных ставок и льгот.

Непрекращающиеся войны и революции 1917 г. вызвали резкое повышение налогов и сборов. Поземельный налог был увеличен почти в два раза, налог с городской недвижимости на треть. Вновь назрела необходимость реформирования налоговой системы государства.

Коренные изменения в налогообложении произошли во времена Новой экономической политики (НЭП); в основу построения новой налоговой системы был положен принцип подоходно-поимущественного налогообложения и разграничения обложения города и деревни. В качестве регулятора доходов и накоплений был введен кратковременный (с 1922 по 1924 г.) городской подоходно-поимущественный налог с физических и юридических лиц, объединивший подоходный, имущественный и квартирный налоги. В дополнение к ставкам подоходного налога устанавливались ставки налога с имущества, в том числе недвижимого, в размере от 0,33 до 1,5% стоимости объектов обложения [3, *425*].

В ходе налоговой реформы 1930-1932 гг. имущественный налог претерпел ряд изменений и с 1942 г. начал взиматься местный налог со строений, обязательный на всей территории страны [73].

В сельской местности был введен прогрессивный единый сельскохозяйственный налог, дифференцированный в зависимости от норм доходности по республикам, областям и районам. Базой налогообложения была принята доходность (средний размер чистого дохода) земли крестьянских хозяйств, ставки налога составляли от 2,7 до 7,8% нормативно-определенного дохода [3, *430*]. Государственным законодательством были предусмотрены стимулирующие льготы по освобождению от налогообложения посевов важных сельскохозяйственных культур (корнеплодов и кормовых трав).

Позже, в 1942-1981 гг., на территории Украинской ССР взималась земельная рента с застроенных и незастроенных участков земли; от уплаты ренты освобождались пользователи земли сельскохозяйственного назначения и воинские учреждения. Для дифференцированного налогообложения зе́мли были разделены на шесть категорий по типам использования и местонахождения. Затем земельная рента была заменена земельным налогом.

VI этап. Современное украинское государство (с 1991 г.). Сложившаяся в конце XX в. система налогообложения недвижимого имущества стала основой для формирования новой – земельный налог был трансформирован в плату за землю с выделением двух платежей (арендной платы за земли, предоставленные в аренду, и земельного налога для собственников и землепользователей (кроме арендаторов) земельных участков), однако основные положения по взиманию остались прежними.

До 2011 г. налог на недвижимое имущество, отличное от земли, в Украине не взимался в связи с несовершенством законодательных проектов и отсутствием основной информационной базы по объектам налогообложения (единого автоматизированного реестра объектов недвижимого имущества). Однако постепенная адаптация налогового законодательства Украины к законодательству Европейского Союза, развитие рынка недвижимости и стабильный рост цен на объекты недвижимого имущества создали все предпосылки для взимания данного налога в нашей стране. Разработанный в 2010 г. Налоговый кодекс Украины включил статью (ст. 265), регламентирующую обложение недвижимого имущества, отличного от земли [53]. Согласно этой ста-

тье налогом облагаются только объекты жилой недвижимости, находящиеся в собственности физических и юридических лиц. Более подробный анализ преимуществ и недостатков нового налога представлен после рассмотрения особенностей платы за землю в Украине.

Подводя краткие итоги, можно отметить, что в исторической перспективе система налогообложения недвижимого имущества неоднократно изменялась – вводились новые налоги, выделялись новые объекты, плательщики, устанавливались различные налоговые ставки, но, несмотря на разнообразие форм и методов взимания налогов, по результатам эволюции налогообложения недвижимого имущества можно выделить некоторые общие закономерности.

1. Произошел постепенный переход от общегосударственного (IX-VIII вв.) к местному (XIX-XX вв.) налогообложению и от натуральной к денежной форме оплаты.

2. С XVI в. была унифицирована налоговая единица (определен объект обложения – земельный участок и его размер), введена система дифференцированного налогообложения земли.

3. С конца XIX в. объекты недвижимости (земля и улучшения на ней) стали облагаться раздельно.

4. Базой налогообложения, как правило, устанавливалась площадь объектов недвижимости (в редких случаях – их стоимость или доходность).

5. Плательщиками налога на протяжении всей истории взимания налогов выступали владельцы и пользователи объектов недвижимого имущества.

6. С конца XIX в. стали широко практиковаться льготы для объектов недвижимого имущества правительственных, учебных, благотворительных организаций и некоторых категорий плательщиков.

Именно эти положения, являющиеся отражением традиций и практических навыков взимания налогов на недвижимое имущество в нашей стране, в совокупности с современными особенностями построения системы имущественного налогообложения, были положены в основу при разработке законодательства по налогообложению недвижимого имущества в Украине.

На протяжении многих веков налог на недвижимое имущество, в частности на землю, являлся главным источником доходов государства. Лишь с развитием товарно-денежных отношений значение имущественных налогов в системе налогообложения страны постепенно

снизились и имущественные налоги стали выполнять не столько фискальную, сколько распределительно-регулирующую функцию. И хотя в настоящее время основными источниками налоговых поступлений в бюджет являются налоги на доход и потребление, тем не менее плата за землю продолжает занимать важное место в налоговой системе Украины.

Плата за землю как элемент системы налогообложения недвижимого имущества в Украине

Провозглашение в 1991 г. независимости Украины поставило вопрос о формировании отечественного налогового законодательства. Основы современной системы налогов были заложены Законом Украины "О системе налогообложения в Украине". Согласно ст. 14 данного закона установлены следующие общегосударственные налоги на недвижимое имущество: 1) земельный налог как составная часть платы за землю и 2) налог на недвижимое имущество (недвижимость).

Основными законодательными актами, регламентирующими земельные отношения в части налогообложения, являются Земельный и Налоговый кодексы Украины. Разделение платы за землю на две составляющие (земельный налог и арендную плату) обусловлено принятием в 1992 г. новой редакции Земельного кодекса, в котором, наряду с институтом права коллективной собственности на землю, было определено создание института прав частной собственности на землю.

Статьей 206 Земельного кодекса Украины предусмотрено, что использование земли в Украине платное, объектом платы является земельный участок [24]. Более детально механизм взимания платы за землю изложен в Налоговом кодексе – определены размеры и порядок платы за использование земельных ресурсов, направления использования средств, поступивших от платы за землю, ответственность плательщиков и контроль над правильностью исчисления и взимания платы за землю.

Земельный налог. Согласно ст. 269 Налогового кодекса Украины собственники и землепользователи (кроме арендаторов) земельных участков обязаны своевременно вносить земельный налог. В настоящее время правомерность частной собственности на жилую и коммерческую недвижимость или средства производства ни у кого не вызывает сомнений. В то же время право собственности на землю до сих пор остается дискуссионным вопросом, хотя невозможно отри-

цать, что рынок земли в Украине существует – земля имеет свою стоимость, осуществляются операции по купле-продаже земли под строительство и обслуживание домов, индивидуальное садоводство. Таким образом, рынок определяет статус земли как товара, при покупке которого покупатель (физическое или юридическое лицо) становится собственником недвижимого имущества в виде земельного участка (землевладельцем), и у него возникают обязательства по уплате земельного налога.

В соответствии со ст. 92 Земельного кодекса Украины право постоянного пользования земельным участком из земель государственной и коммунальной собственности предоставляется только предприятиям, учреждениям и организациям государственной или коммунальной собственности, гражданским организациям инвалидов и созданным ими предприятиям.

В качестве объекта налогообложения наряду с земельными участками законом определена земельная доля (пай), которая находится в собственности или пользовании. Базой налогообложения установлена нормативная денежная оценка земель, а для земельных участков, денежная оценка которых не установлена, – их площадь.

Следует отметить, что согласно ст. 286.1 Налогового кодекса Украины для установления земельного налога или арендной платы за землю используются данные материалов кадастровой оценки земель. В связи с этим в настоящее время важным условием для функционирования справедливой системы земельного налогообложения является скорейшее завершение формирования данных единой автоматизированной системы земельного кадастра Украины.

Опыт зарубежных стран показывает, что в случаях установления базой налогообложения кадастровой стоимости земельных участков (или вообще какой-либо стоимости объектов налогообложения) неизбежно возникают споры между налоговыми органами и налогоплательщиками по вопросам справедливой оценки. Поэтому целесообразно на законодательном уровне урегулировать порядок решения таких споров.

Статьями 281-283 Налогового кодекса Украины предусмотрены льготы, по которым освобождаются от налогообложения определенные категории земель (радиозагрязненные территории, земли на консервации, кладбища и т.п.) и плательщиков налога (инвалиды, пенсионеры, ветераны войны, заповедники, национальные природные

парки, исследовательские хозяйства, санатории, учебные заведения и т.д.). Установленные льготы аналогичны указанным в ст. 12 Основ законодательства Союза ССР и Союзных республик о земле 1990 г. [51]: "…от платы за землю освобождаются заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады, заказники, опытные хозяйства научно-исследовательских учреждений и учебных заведений сельскохозяйственного профиля, учреждения культуры, образования, здравоохранения…". Подобные льготы применяются и в других странах.

Размеры земельного налога зависят от целевого назначения земельного участка, его места расположения (используются дифференцированные ставки налога) и денежной оценки земель. Так, в ст. 5 Закона Украины "Об оценке земель" [19] для определения размера земельного налога используется нормативная денежная оценка земельных участков.

Денежная оценка проводится Государственным комитетом Украины по земельным ресурсам и его органами на местах с привлечением экспертов по методике, утвержденной Кабинетом Министров Украины. Ежегодно денежная оценка уточняется на коэффициент индексации. Ставки земельного налога применяются в процентах к стоимости земельных участков для земель, денежная оценка которых установлена. Для неоцененных земель применяется твердая ставка. Налог исчисляется исходя из площади участка, к которому применяются законодательно установленные ставки налога.

Кроме этого, в соответствии с Налоговым кодексом Украины установлен коэффициент индексации нормативной денежной оценки земель.

Таким образом, сумма налога на земли, денежная оценка которых установлена, может быть рассчитана по формуле

$$T = \frac{S_L V_L t}{100} k, \qquad (3.7)$$

где T – исчисляемая сумма налога, грн.;
S_L – площадь земельного участка, м^2;
V_L – денежная оценка 1 м^2 земельного участка, грн.;
t – ставка налога при денежной оценке, %;

k – коэффициент индексации нормативной денежной оценки земли.

Иначе исчисляется налог на земли, денежная оценка которых не установлена

$$T = \left(S_L \bar{t} k_i \right) k, \qquad (3.8)$$

где T – исчисляемая сумма налога, грн.;

S_L – площадь земельного участка, м^2;

$\bar{t}$ – средняя ставка налога по группам населенных пунктов, грн. за 1 м^2;

k_i – коэффициент индексации;

k – дополнительный коэффициент функционального использования (в случае предоставления в аренду земельных участков собственниками либо землепользователями другим субъектам).

На основании данных о площади земельного участка и указанных в Налоговом кодексе Украины ставок и коэффициентов, с помощью формул (3.7)-(3.8) можно рассчитать сумму земельного налога по каждому отдельно взятому земельному участку.

Арендная плата за землю. Второй составляющей платы за землю является арендная плата. Отношения по аренде земли в Украине регулируются Законом Украины "Об аренде земли", где аренда земли определена как "основанное на договоре срочное, платное владение и пользование земельным участком, необходимым арендатору для осуществления предпринимательской и прочей деятельности" [18].

Плательщиком арендной платы является арендатор земельного участка – юридическое или физическое лицо, которому по условиям договора[1] принадлежит право владения и пользования земельным участком. Аренда может быть краткосрочной (не более 5 лет) и долгосрочной (до 50 лет).

[1] Договор аренды земли – договор, по которому арендодатель обязан за плату передать арендатору земельный участок во владение и пользование на определенный срок, а арендатор обязан использовать земельный участок в соответствии с условиями договора и требованиями земельного законодательства (ст. 13 Закона Украины "Об аренде земли" [18]).

Объектом аренды является земельный участок, находящийся в собственности граждан, юридических лиц, коммунальной или государственной собственности.

Согласно ст. 288.4 Налогового кодекса Украины размер, условия и сроки внесения арендной платы устанавливаются по согласованию сторон в договоре аренды между арендодателем (собственником) и арендатором.

В то же время в ст. 288.5 данного кодекса указано, что арендная плата за земельные участки сельскохозяйственного назначения не может быть меньше размера земельного налога (для прочих категорий земель – трехкратного размера земельного налога) и не больше 3% нормативной денежной оценки (для размещения, строительства и эксплуатации объектов энергетики) и 12% нормативной денежной оценки участка (для прочих земельных участков). Таким образом, минимальный размер арендной платы за земельный участок государственной или коммунальной собственности не может быть меньше суммы земельного налога.

В случае если арендодателем выступает собственник земли, то арендатор, заключив при этом договор на аренду земли с собственником, уплачивает собственнику арендную плату за землю, а собственник, в свою очередь, уплачивает на счет соответствующего совета, на территории которого находится земельный участок, земельный налог.

Согласно данным Государственного комитета Украины по земельным ресурсам за 6 месяцев 2010 г. в Украине было заключено свыше 4,5 млн. договоров аренды земельных паев; из них 40,3% заключено с хозяйствами, из земель которых выделены земельные паи, 14,3% – с фермерскими хозяйствами, 45,4% – с прочими субъектами хозяйствования. Более всего договоров (47,2%) заключено на срок 4-5лет. Средний размер арендной платы в год составил 292,5 грн. за 1 га [10].

Арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности взимается исключительно в денежной форме, она поступает в соответствующие бюджеты и вместе с земельным налогом составляет общую плату за землю.

Плата за землю, законодательно утвержденная в числе общегосударственных налогов, наряду с налогом с доходов физических лиц является одним из основных источников доходов, поступающих в распоряжение местных бюджетов. В последнее время наблюдается

рост поступлений данного платежа. Это можно объяснить реализацией мероприятий, направленных на включение больших площадей в базу налогообложения – проведением инвентаризации и размежеванием городских земель, увеличением количества землепользователей и совершенствования их учета, а также ростом стоимости земли и повышением доходов населения.

В то же время с 2001 г. прослеживается некоторое сокращение удельного веса данного платежа в налоговых поступлениях Сводного бюджета Украины. Причиной снижения является рост поступлений в бюджет главных общегосударственных налогов. С 2002 по 2009 г. сумма поступлений налога на добавленную стоимость выросла в 6-7 раз, налога на прибыль – в 4-5 раз, налога с доходов физических лиц – в 4 раза, акцизного сбора – в 3-5 раз [68]. Например, среднее значение удельного веса данного платежа в общем фонде бюджета Донецкой области невелико – в 2005-2009 гг. доля платы за землю в налоговых поступлениях бюджета области в среднем составляла 8-12%. (рис. 3.5 [74]).

Поэтому плата за землю в настоящее время имеет относительно небольшое значение в формировании доходной части местных бюджетов. Основная причина такого положения – неразвитость земельных отношений, отсутствие возможности свободного обращения земли. Очевидно, что отсутствие денежной оценки всех земель Украины, общая площадь которых составляет 60354,8 тыс. га, также является серьезным недостатком в части проведения земельной реформы и фискальной политики государства.

Однако нельзя не отметить наблюдающийся в последнее время рост цен на земельные участки несельскохозяйственного назначения, сначала в крупных городах Украины (Киев, Харьков, Донецк, Одесса), позже – в Крыму и пригородах крупных областных центров. Обзоры рынка земли, проводимые как риэлтерскими, так и строительными компаниями, экспертами аналитических центров и консалтинговых компаний, говорят о том, что в ближайшие годы цены на землю в Украине будут продолжать расти [37; 28]. Это связано не только с уменьшением в городах потенциальных территорий для строительства, но и с формированием единого государственного реестра прав собственности на землю и недвижимое имущество, при составлении которого выявлено большое количество самозахваченных земель лесного фонда. В связи с этим специалисты прогнозируют стремительное

повышение цен на легальные участки под жилищное и промышленное строительство. Немаловажное значение имеет и ограниченность земельного фонда в целом.

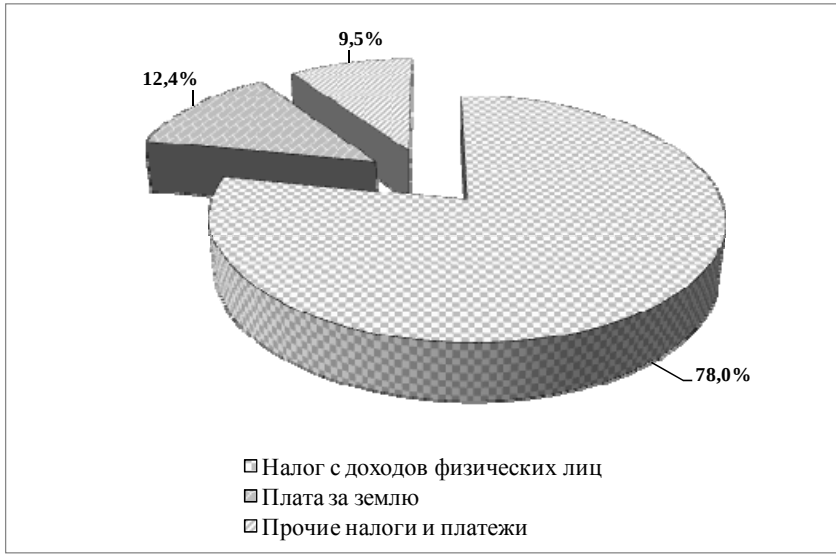


Рис. 3.5. Плата за землю в числе налоговых поступлений бюджета Донецкой области в 2009 г.

Рост цен на землю непосредственно влияет на увеличение ставок земельного налога и размера арендной платы. Поэтому в перспективе можно прогнозировать значительное увеличение сумм платы за землю в Украине, особенно несельскохозяйственного назначения, что необходимо учитывать при расчетах экономической эффективности инвестиционных проектов.

Вместе с повышением цен на земельные участки также отмечается постоянный рост цен на недвижимое имущество, отличное от земли – жилые и нежилые здания и строения; нередко объекты недвижимого имущества концентрируются в одних руках, увеличивая и без того высокий спрос на рынке недвижимости. Поэтому введение в 2011 г. налога на недвижимое имущество, отличное от земельных участков, стало весьма своевременным.

Налог на недвижимое имущество, отличное от земли. Как уже отмечалось, в 2010 г. закончилась разработка основного зако-

нодательного документа по налогообложению – Налогового кодекса Украины. В разделе XII "Местные налоги и сборы" приведены основные положения по налогообложению недвижимого имущества, отличного от земельного участка (ст. 265).

Основной целью введения налога является увеличение доходной части местных бюджетов, обеспечение стабильными источниками финансирования органов местного самоуправления. В то же время отмечается, что порядок администрирования налога на недвижимое имущество, отличного от земельного участка, будет способствовать детенизации имущественных отношений, развитию института частной собственности, уменьшению неконтролированного роста цен на жилье [49, *328*].

Одной из основных причин введения налога на недвижимое имущество указано то, что он является наиболее приемлемым для системы местного налогообложения с позиций классического подхода к исследованиям налоговых финансов зарубежными и отечественными учеными. В пользу этих суждений можно отметить соответствие налога принципу получаемых выгод – налог на недвижимое имущество является платой за общественные блага (выгоды), предоставленные жителям данной местности, и привести свойства данного налога – низкую мобильность базы налогообложения и возможность обеспечения местных бюджетов достаточными и стабильными налоговыми поступлениями.

Как было отмечено выше, плательщиками налога являются физические и юридические лица (в том числе нерезиденты) – собственники объектов жилой недвижимости. Отдельным пунктом рассмотрены особенности определения плательщиков налога в случае общего частичного либо общего совместного владения недвижимостью нескольких лиц.

Базой налогообложения является площадь данных объектов.

Ставки налога устанавливаются сельскими, поселковыми или городскими советами за 1 м^2 жилой площади объекта жилищной недвижимости. При этом для квартир, жилая площадь которых не превышает 240 м^2, и жилые дома, жилая площадь которых не превышает 500 м^2, ставки налога не могут превышать 1% размера минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января отчетного (налогового) года; для квартир, жилая площадь которых превышает 240 м^2, и жилых домов, жилая площадь которых превышает 500 м^2, ставка

налога составляет 2,7% размера минимальной заработной платы за 1 м^2 жилой площади объекта обложения.

При этом установлены льготы, согласно которым не облагаются объекты жилой недвижимости, находящиеся в собственности государства или территориальных общин; расположенные в зонах отчуждения и безусловного (обязательного) отселения; здания детских домов семейного типа; садовые или дачные дома (не более одного такого объекта на одного плательщика налога); объекты жилой недвижимости, которые принадлежат многодетным семьям и приемным семьям, в которых воспитывается трое и больше детей (не более одного такого объекта на семью); общежития. Также законодательством предусмотрено уменьшение базы налогообложения: для квартиры, находящейся в собственности физических лиц, – на 120 м^2, для жилого дома, находящегося в собственности физических лиц, – на 250 м^2.

Налоговым периодом выбран календарный год.

Расчет суммы налога на объекты жилой недвижимости, находящейся в собственности физических лиц, осуществляется органами государственной налоговой службы (по местонахождению таких объектов). Плательщики налога – юридические лица – самостоятельно рассчитывают сумму налога и предоставляют органам государственной налоговой службы налоговую декларацию.

Пунктом 265.7.3 Налогового кодекса Украины определены права налогоплательщиков – физических лиц – в части сверки данных относительно площади жилой недвижимости, указанной в налоговом сообщении-решении, налоговых льгот, ставок и начисленной суммы налога.

Налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, уплачивается по месту расположения объекта налогообложения и зачисляется в соответствующий бюджет физическими лицами – единовременно, а юридическими лицами – поквартально.

Таким образом, можно отметить, что первый шаг к налогообложению недвижимого имущества, отличного от земли, в Украине сделан. Однако разработанная статья не лишена недостатков, которые впоследствии могут стать причиной определенных трудностей при исчислении и уплате данного налога. Наиболее существенным из них является то, что налогообложение недвижимого имущества включает всего лишь один вид недвижимости (жилую). При этом не облагаются остальные виды недвижимого имущества, отличного от земли. С уче-

том принципов построения системы имущественного налогообложения, которые сформировались в Украине благодаря национальным традициям и социальным преимуществам, а также подходов, которые обеспечивают относительную стабильность и предсказуемость имущественного налогообложения, налог должен быть установлен на все объекты, которые признаны как недвижимость, отличная от земли. Наличие любой недвижимости требует ее содержания, охраны, регистрации и т.п. Установление объектом налогообложения одного из видов недвижимости дает возможность уклонения от уплаты налога путем манипулирования организационно-правовым статусом.

Так же следует отметить, что установление льгот в виде освобождения от уплаты налогов некоторых категорий плательщиков дает возможность для уклонения от уплаты налога посредством переоформления недвижимого имущества на льготников.

Однако в целом статья Налогового кодекса Украины, регламентирующая налогообложение недвижимого имущества, отличного от земельного участка, четко определяет основные элементы налога, а также механизм взимания налога на недвижимое имущество. В ней выдержаны принципы социальной справедливости (установлены имущественные льготы для физических лиц – не субъектов хозяйствования и дифференцированные ставки налога), стабильности (определены налоговый и отчетный период, в течение которых налог и его элементы остаются неизменными), равенства и единого подхода при разработке законодательного документа. И можно надеяться, что в дальнейшем эта статья будет качественно изменена, поскольку, как показывает зарубежный опыт, реформирование системы налогообложения недвижимого имущества – процесс непрерывный.

3.2.2. Зарубежный опыт построения систем налогообложения недвижимого имущества

Большое разнообразие исследований о сфере действия налога на недвижимое имущество показывает, что вопрос эффективности использования данного налога в контексте построения системы оптимального имущественного налогообложения остается дискуссионным.

Международная практика показывает, что хотя доля поступлений налога на недвижимое имущество в налоговых поступлениях

многих стран невелика (от 1,2 до 12,4% – рис. 3.6), налогообложение имущества является достаточно эффективным рычагом наполнения доходной части местных бюджетов стран.

Например, В США имущественные налоги являются главным источником налоговых поступлений в местные бюджеты, составляя в среднем около 45% их совокупного дохода [119, *29*]. А удельный вес имущественных налогов в совокупном доходе государственного и местных бюджетов США в разные годы составлял от 17% в 2008 г. до 65% в 1927 г. [106, *291*].

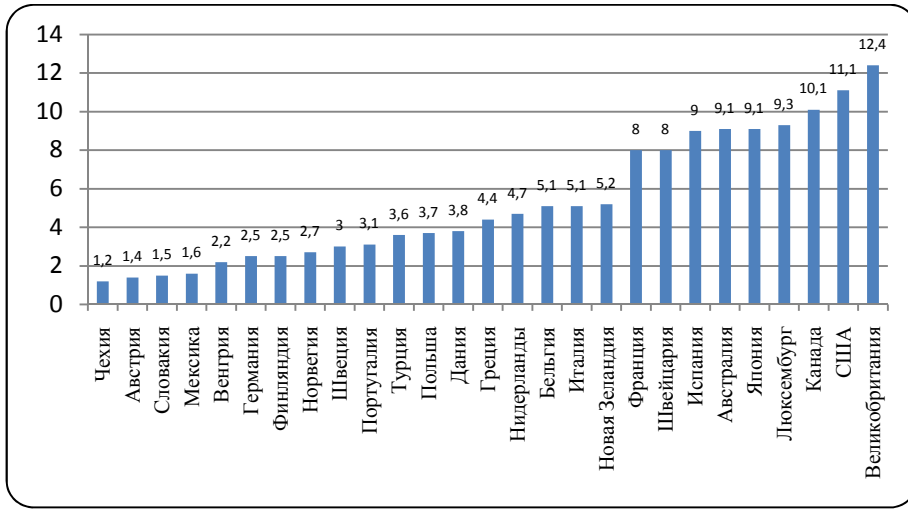


Рис. 3.6. Доля имущественных налогов в налоговых поступлениях некоторых стран мира (2006 г.)[1]

По данным Статистического управления Канады за период с 2005 по 2009 г., доля имущественных налогов в доходах местных бюджетов стабильно составляла около 40%. При этом имущественные налоги являются основой собственных средств органов местного самоуправления (до 66% в 2009 г. – табл. 3.3[2]).

[1] Revenue Statistics 1965-2007. Special feature: taxing power of sub-central governments. – OECD publishing, 2008. – P.106.

[2] Local government revenue and expenditures [Электронный ресурс]: Statistics Canada, CANSIM. – Режим доступа: http://www40.statcan.gc.ca/l01/cst01/govt52a-eng.htm. – Загл. с экрана.

Обладая достаточно широкой базой налогообложения, в которую включены практически все объекты недвижимого имущества, и невысокими ставками (по сравнению с другими налогами) имущественные налоги занимают высокий удельный вес в доходах местных бюджетов Франции (до 20%), Румынии (19%), Польши (14%), Великобритании и Латвии (13%), Литвы (11%) [85].

В зависимости от объектов налогообложения ставки налога на недвижимое имущество дифференцированы, при этом минимальная налоговая ставка налога на землю принята в Швейцарии (0,05 – 0,3%), максимальная – в Венгрии (3%). Ставки налогов на прочие объекты недвижимости (здания, строения и сооружения) в среднем составляют 1–1,5% в зависимости от функционального назначения недвижимости.

Таблица 3.3

Доходы местных бюджетов Канады

Доходы	Сумма поступлений, млрд. дол.				
	2005	2006	2007	2008	2009
Всего	94,6	102,2	110,3	115,8	121,8
Собственные ресурсы	56,6	60,0	63,2	67,9	70,1
Налоги на потребление	1,0	0,1	0,1	0,1	0,1
Имущественные налоги и приравненные к ним	37,8	40,0	41,8	44,5	46,2
Прочие налоги	0,7	0,8	0,8	0,9	0,9
Реализация товаров и услуг	14,3	15,4	16,5	18,1	18,3
Доход от капиталовложений	2,9	2,8	3,0	3,2	3,4
Прочие собственные доходы	0,9	0,9	1,0	1,1	1,2

Анализ зарубежного налогового законодательства и литературы, посвященной системе имущественного налогообложения, показал, что из широкого спектра налогов, связанных с недвижимостью, каждая страна выбирает наиболее приемлемые виды налогов на недвижимое имущество. Налогообложение недвижимого имущества включает различные варианты налогов на землю и улучшения на ней: налоги на

земельные участки, на городскую недвижимость, на здания и т.п. (табл. 3.4[1]).

Согласно данным, приведенным в таблице, наибольшую популярность в системе имущественного налогообложения получил один из древнейших налогов – налог на землю (land tax). Данный налог отличается от налога на недвижимость тем, что не включает обложение стоимости улучшений на земле – зданий, строений и сооружений. Объектом обложения является только земельный участок, независимо от того, находятся ли на нем улучшения. База налогообложения может быть различной – рыночная стоимость земли, ее оценочная стоимость (кадастровая), площадь земельного участка. Применяются дифференцированные ставки налога – в зависимости от оценочной стоимости неулучшенной земли (Австралия) или согласно классификации земель по их типам (например в Украине). Плательщиками могут быть определены как землевладельцы (собственники земли), так и землепользователи. Как правило, при использовании данного налога предусмотрены льготы для сельскохозяйственных земель, заповедников, государственных земель, земель, находящихся в распоряжении органов местного самоуправления и т.п.

Преимущества налога на землю заключаются в относительной простоте администрирования, невозможности уклониться от уплаты, прекращении спекуляций на рынке земли, получении естественного источника общественных доходов при уменьшении налогового бремени на капитал и труд, эффективном использовании ограниченного количества земли.

Налог на недвижимость (real estate tax) также широко используется во всем мире. Объектом обложения данного налога являются земля и улучшения на ней.

[1] Составлено по работам [16; 32; 42-47; 85; 95; 112; 117; 118; 121-123; 140; 141].

Таблица 3.4

Виды налогов на недвижимое имущество в отдельных странах

Название налога	Название налога на английском языке	Страна, где применяется налог
Земельный налог, налог на земельные участки, налог с владельцев земли	Land tax (Land value tax (LVT), Site value rating), tax on plots, landholding tax	Австралия, Азербайджан, Армения, Беларусь, Венгрия, Казахстан, Киргизия, Литва, Молдова, Россия, Румыния, Сингапур, США, Таджикистан, Тайвань, Узбекистан, Украина, Франция, Швейцария, Эстония, Япония
Налоги на сельскохозяйственную и несельскохозяйственную земли	Tax on agricultural land, Tax on non-agricultural land	Албания, Грузия, Испания, Польша
Налог на земли лесного фонда	Forest land tax	Польша
Налог на недвижимость	Real estate tax (Real property tax или Tax on immovable properties)	Австрия, Беларусь, Греция, Италия, Канада, Латвия, Македония, Молдова, Монголия, Нидерланды, Норвегия, Польша, Словакия, Турция, Финляндия, Чехия, Швеция
Налог на недвижимость физических лиц (в т.ч. жилую недвижимость)	Tax on property of natural persons (Council tax)	Азербайджан, Великобритания, Ирландия, Франция
Налог на городскую недвижимость	Urban property tax	Польша
Налог на здания	Tax on buildings	Албания, Венгрия, Румыния, Франция
Налог на неиспользуемые производственные и торгово-бытовые площади или их части	–	Киргизия
Налог на имущество (в части недвижимого имущества)	Property tax	Армения, Болгария, Дания, Казахстан, Словения, США, Узбекистан
Налог на имущество предприятий (в части недвижимого имущества)	Property tax of legal persons (Enterprise real estate tax, Tax on property of enterprises, Business rates)	Азербайджан, Великобритания, Грузия, Ирландия, Литва, Россия, Таджикистан
Налог на имущество физических лиц (в части недвижимого имущества)	Property tax of natural persons (Tax on property of physical persons)	Грузия, Россия

Существует несколько вариантов установления ставок по налогу – применение единой ставки к базе обложения, состоящей из стоимости участка земли с улучшениями; применение различных ставок к стоимости земельного участка и стоимости улучшений; применение различных ставок к стоимости застроенного участка земли, незастроенного участка земли и стоимости улучшений.

Наибольшее количество объектов обложения имеет налог на имущество (property tax). Помимо объектов недвижимости он может включать транспортные средства, оборудование предприятий и личное имущество граждан. Базой налогообложения может выступать как рыночная, так и оценочная стоимость имущества. Формы имущественного налогообложения достаточно разнообразны (табл. 3.4).

Административное регулирование имущественного налогообложения. На протяжении многих веков с учетом административных, социальных, экономических и политических условий сложились определенные принципы построения системы имущественного налогообложения [85, *9-10*]:

единообразие – предусматривает пропорциональное налогообложение по принципу платежеспособности (ability to pay) и лучше всего достигается в системе, построенной на базе рыночной стоимости;

нейтральность – налогообложение, которое не искажает принятия экономических решений;

содействие инвестированию – частичное применение налоговых преференций и стимулов как умышленное отклонение от принципа единообразия привлечения инвестиций;

открытость или прозрачность – как критерий демократического правительства – в части информации на рынках недвижимости;

общественное признание – необходимое условие для достижения открытости, справедливости, получения выгод и достаточного уровня налоговых платежей;

гибкость – возможность увеличения (уменьшения) налоговых поступлений посредством административных действий по переоценке объектов недвижимого имущества или установлению налоговых ставок;

экономическая эффективность – минимизация ошибок при оценке недвижимости, расходов на администрирование, анализ по-

следствий, связанных с изменением системы имущественного налогообложения.

В соответствии с данными принципами каждая страна сформировала свою систему имущественного налогообложения с учетом национальных традиций, географических условий и социальных предпочтений.

Базой налогообложения "Канадской" системы ("Canadian property tax system") является стоимость имущества после застройки; эта система предполагает освобождение стоимости участка, находящегося в зоне строительства [88, *30*].

При простой системе имущественного налогообложения ("Simple property tax system") стоимость земли, запланированной под застройку, и стоимость имущества после застройки облагаются по одинаковым ставкам.

Система налогообложения участка, оставшегося после застройки ("Residual site value tax system") предполагает одинаковые ставки налогообложения, при этом стоимость строения освобождается от налогообложения.

Относительно экономически нейтральной признана дифференциальная система имущественного налогообложения ("Differential property tax system"), при которой стоимость земли до застройки и стоимость участка, оставшегося после застройки, облагаются по одинаковым ставкам, а стоимость строения – по другой ставке. Обычным объяснением для применения этого типа налогообложения является то, что налогообложение стоимости участка не приводит к диспропорциям, но и не увеличивает поступления для финансирования общественных услуг, и поэтому является дополнением к налогообложению стоимости построенной недвижимости.

Предпочтение одной из систем имущественного налогообложения связано с выбором между избыточным налоговым бременем и административными издержками местных органов самоуправления, поскольку в международной практике налог на недвижимое имущество обычно определен как источник доходов местных бюджетов. И это не случайно.

Во-первых, как правило, местные общественные услуги предоставляются владельцам или пользователям недвижимого имущества отдельно взятой юрисдикции. Налог, поступающий в местные бюджеты, является источником оплаты общественных расходов и

способствует финансовой автономности органов местного самоуправления.

Во-вторых, имущественные налоги способствуют прозрачности и отчетности в расходовании общественных финансовых ресурсов, предоставляя владельцам собственности возможность самим сделать оценку выгод и уровня местного обслуживания – видимость налогов на недвижимость предопределяет требования к качеству управления на местах.

В-третьих, благодаря свойствам объекта налогообложения (стационарность, видимость, долговечность) налог на недвижимое имущество относительно прост в администрировании, база налога легко идентифицируется и уклонение от уплаты налога практически исключается.

Однако использование налогов на имущество часто подвергаются критике, поэтому проводятся многочисленные эмпирические исследования так называемой "налоговой несправедливости" (tax inequity). Они включают методы определения как горизонтальной, так и вертикальной несправедливости.

Горизонтальная несправедливость представляет собой систематические различия в уровне оценок в разрезе групп недвижимости. Зачастую такая несправедливость возникает вследствие искажения оценки при оплате налогоплательщиками различных сумм налога на недвижимость, которая подобна и имеет одинаковую рыночную стоимость. Вертикальная несправедливость определяется систематическими различиями в уровне оценок групп недвижимости. Она может быть либо регрессивной, когда недвижимость с более высокой стоимостью оценивается по недвижимости с более низкой стоимостью, или прогрессивной, в противоположном случае [97].

Анализ проведенных зарубежными экономистами исследований позволяет сделать вывод о том, что справедливость является не отдельно взятой задачей, а совокупностью взаимосвязанных проблем, решению которых может способствовать типизация возникающей несправедливости.

Несправедливость в оценке. Главная цель оценки для налогообложения заключается в том, чтобы определить равенство стоимости двух единиц подобной недвижимости, и относительное неравенство (при различии сходства). Нечастая переоценка и нали-

чие узких рынков недвижимости в сельских районах могут усугубить проблему определения стоимости собственности.

Несправедливость в структуре системы имущественного налогообложения. Большинство государств использует систему классификаций (по видам имущества, по налоговым ставкам). Кроме того, некоторая недвижимость оценивается по потребительской стоимости (т.е. стоимости текущего использования), а не по рыночной стоимости.

Несправедливость налоговой базы между юрисдикциями. Различия в базе налогообложения оказывают влияние на принятие решений местными органами власти, а также на качество предоставления общественных услуг.

Искажение базы налогообложения. Вследствие предоставления государством или местными органами власти частичного или полного освобождения для определенных групп налогоплательщиков (ветеранов, пенсионеров, предприятий промышленности, сельского хозяйства и т.д.) происходит сужение базы налогообложения, что ведет к увеличению ставок налога.

Налоговая несправедливость также выражается недовольством налогоплательщиков по причине социального, экономического и финансового давления на них. Наибольшие возражения по поводу имущественного налогообложения имеют политическую окраску – резкое увеличение налоговых платежей вследствие повышения стоимости имущества на рынке недвижимости вызывает острое и понятное сопротивление со стороны налогоплательщиков, поскольку их доход в основном остается прежним.

В течение многолетнего использования имущественных налогов были выработаны подходы, обеспечивающие относительную стабильность и предсказуемость налогообложения.

Одним из вариантов решения является применение налоговых льгот, названных "автоматическими выключателями" ("circuit breakers"). Данный вид освобождения от налогообложения обеспечивает целенаправленную помощь по уплате имущественных налогов и представляет собой возмещение или налоговый кредит. "Выключатель", являясь защитой от "налоговой перегрузки" плательщика, срабатывает только в том случае, если сумма налогов, указанная в декларации, превышает установленный законодательством процент от дохода владельца имущества [148].

Освобождение домашнего имущества ("homestead exemption") применяется при налогообложении основного жилья налогоплательщика ("primary residence"). Эта льгота предоставляется независимо от процентного соотношения суммы налогов к доходу налогоплательщика и поэтому предназначена не только для малоимущих слоев населения. Как и все льготные программы для домовладельцев такое освобождение не приносит выгоду квартиросъемщикам, которые несут часть бремени налога на недвижимость и в большинстве случаев являются менее обеспеченными, чем домовладельцы. Подобное освобождение распространяется на объекты государственной, муниципальной собственности, рекреационную недвижимость неприбыльных организаций, объекты культуры и образования и т.п. [91; 148].

Такие правительственные программы, как "Правда в налогообложении" ("Truth in taxation") направлены на создание прозрачности и достоверности информации об имущественных налогах.

"Замороженная оценка" ("assessment "freezes") представляет собой фиксированную оценку недвижимого имущества, которая установлена для определенных групп налогоплательщиков (в основном пенсионеров) и применяется, несмотря на рыночные изменения стоимости недвижимости. Как правило, увеличение "замороженной оценки" происходит только вследствие ежегодной корректировки базы налогообложения на индекс инфляции. Этот подход во многом эквивалентен долгосрочной задержке переоценки, которая ведет к неоднородности имущества и сопротивлению новым оценкам со стороны налогоплательщиков. После того, как значения стоимости недвижимости закреплены, налогоплательщики обычно стремятся передать имущественные права другим членам семьи.

Отдельно рассматриваются налоговые зачеты и вычеты, которые представляют собой некоторые налоговые скидки при уплате налогов, направленные на стимулирование деловой активности субъектов хозяйствования, формирование налоговой культуры налогоплательщиков. Налоговый зачет представляет собой зачет уплаченных налогов в счет налоговых обязательств, т.е. из рассчитанной суммы налоговых обязательств вычитаются налоги, определенные законодательством; налоговый вычет основан на уменьшении налогооблагаемой базы на сумму уплачиваемых налогов.

Понятие налогового зачета в зарубежном законодательстве приравнено к налоговому кредиту (tax credit), т.е. разрешенному законом прямому вычету определенных расходов, обычно социально мотивированных или общественно важных, из общей суммы налоговых обязательств (в отличие от вычетов, уменьшающих налогооблагаемую базу).

Опыт построения систем налогообложения зарубежных стран подтверждает активное использование налоговых зачетов в развитых странах: имущественные налоги, как правило, вычитаются из налогов на доходы корпораций и (или) индивидуальных подоходных налогов (табл. 3.5[1]).

Таблица 3.5

Использование налогового зачета при налогообложении имущества в некоторых странах Европы

Виды зачета	Наименование стран
Зачет при налогообложении доходов корпораций	Великобритания, Германия, Ирландия, Испания, Нидерланды, Турция, Финляндия, Франция, Швейцария, Швеция
Зачет при налогообложении индивидуального подоходного налога	Дания, Испания, Нидерланды, Швейцария

Налоговые зачеты стимулируют уплату имущественных налогов, поскольку такая система предусматривает декларирование доходов налогоплательщика только после подтверждения уплаты имущественных налогов (tax clearance). Также при одновременном обложении индивидуальных доходов и доходов корпораций в зависимости от преимуществ предлагаемой системы налоговых зачетов возможен переход прав собственности на имущество от физического лица к юридическому (или наоборот).

Вторым видом налоговых скидок при налогообложении имущества является налоговый вычет. Он основан на уменьшении налогооблагаемого дохода на сумму уплачиваемых имущественных налогов. Практика налогового вычета широко распространена в США. В заявлении Президента указано, что "… there are more than 43 mil-

[1] Составлено по работе [19].

lion households that file a tax return but have no tax liability after they have taken advantage of all of the credits and deductions available to them"[1] [125]. Так, например, к числу вычитаемых налогов относятся налоги на недвижимое имущество, налоги на транспортные средства, некоторые налоги на потребление.

Интересен также один из видов налогового вычета – home office deduction. Этот налоговый вычет применяется при использовании жилья в служебных целях и предполагает вычитание издержек домашнего офиса из налогооблагаемого дохода, если предприниматель или сотрудник организации использует свое жилье в деловых целях (под офис, магазин и т.п.) как на постоянной основе, так и периодически [90].

Однако для того, чтобы получить право на налоговый вычет, необходимо соблюдение определенных условий. Например, местные налоги на недвижимое имущество, установленные по принципу получаемых выгод, могут подлежать вычету, только в том случае, если они унифицированы для всего имущества в отдельно взятой юрисдикции, а базой налогообложения принята оценочная стоимость. Не могут подлежать вычету налоги на улучшения собственности, установленные местными органами самоуправления как отчисления на содержание улиц, тротуаров, канализаций и т.п.

Также существует ряд налогов, которые не могут быть вычитаемыми. К ним относятся федеральные подоходные налоги (Federal income taxes), сбор в фонд социальной защиты (social security taxes), гербовый сбор (stamp taxes), налог на продажу собственности (transfer taxes on the sale of property), взнос, уплачиваемый владельцем домохозяйства – членом ассоциации домовладельцев (homeowner's association fees), налоги на наследство и дарение (estate and inheritance taxes), оплата за воду, канализацию и уборку мусора.

В Российской Федерации также имеет место использование налоговых вычетов, однако определения данной категории в законодательстве нет. Анализ различных трактовок данного понятия в статьях, посвященных механизму налоговых вычетов в России, показал, что под налоговым вычетом понимается "денежная сумма, на которую налогоплательщик имеет право уменьшить налогооблагае-

[1] "…более 43 миллионов домохозяйств, регистрирующих налоговые декларации, не имеют налоговых обязательств, после того, как воспользовались правом на налоговый зачет или вычет".

мый доход при исчислении подлежащего уплате в бюджет налога" [36; 81]. В Налоговом кодексе Российской Федерации понятие налогового вычета не рассматривается, хотя при налогообложении доходов физических лиц (ст. 210) "налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218-221 Налогового кодекса РФ" [48]. Данные статьи посвящены применению стандартных, социальных, имущественных и профессиональных вычетов при подоходном налогообложении.

Налоги на недвижимое имущество устанавливаются на уровне центрального, регионального правительства или органов местного самоуправления. Поскольку налоговые сборы полностью или частично поступают в местные бюджеты, центральное правительство может предоставлять некоторые полномочия местным органам самоуправления в части установления и администрирования имущественных налогов.

Анализ налогового законодательства зарубежных стран, в том числе Налоговых кодексов отдельных государств, показал, что право на установление имущественных налогов закреплено как за центральным органом власти с предоставлением полномочий местным органам по формированию отдельных элементов налога (например в России), так и за местными органами самоуправления (в Великобритании, Канаде, США). В некоторых случаях согласно государственному законодательству местные органы власти имеют право самостоятельно решать вопрос о выборе объектов имущественного налогообложения, базы налогообложения (в Венгрии, Нидерландах), введении отдельных налогов на недвижимое имущество (в Дании, Швейцарии). В Германии и Швейцарии региональные правительства (земли и кантоны) имеют право установления предельных налоговых ставок, определенных местным законодательством.

Международная практика по установлению налоговых ставок показывает, что ставки по налогу на недвижимое имущество, закрепленные в законодательстве, в связи с инфляционными процессами могут пересматриваться с последующим закреплением в ежегодном бюджете (Молдова, Польша, Российская Федерация, Словакия), а также могут быть определены на основе расчета запланированных бюджетных расходов (Австралия, Канада, Нидерланды, США, Швейцария). Ставки могут быть как едиными (если налог на недви-

жимое имущество действует на одном уровне власти), так и составными (если налог установлен на нескольких уровнях – государственном, региональном, местном).

Обычно налоги на недвижимое имущество поступают в местные бюджеты. Однако центральные органы власти могут принимать решения о распределении данных налоговых поступлений между бюджетами государства. Например, доход от земельного налога Эстонии распределяется между центральным и местными правительствами. Доходы в виде налогов на недвижимое имущество (или их части) поступают в распоряжение центральных правительств Австрии, Азербайджана, Албании, Бельгии, Великобритании, Дании, Греции, Ирландии, Испании, Латвии, России, США, Швеции, Эстонии.

Основными функциональными компонентами налогообложения недвижимого имущества являются системы контроля, оценки и взимания налога [85]. Законодательное регулирование, составление фискального кадастра, переоценка объектов недвижимости, учет поступлений и рассмотрение апелляций по спорам, возникающим в связи с налогами на недвижимость, рассматриваются как элементы данных систем (рис. 3.7).

Анализ зарубежной практики по управлению системой имущественного налогообложения показал, что административное регулирование системы контроля и налоговой политики в Беларуси, Чехии, Венгрии, Италии, Польше, России, Словакии, Словении осуществляют Министерства финансов, в Эстонии, Швеции – Национальный совет по налогам, в Дании – Министерство налогообложения, в Нидерландах – Национальный совет по оценке.

Оценка в основном возложена на национальные земельные советы, муниципальные бюро инвентаризации, местные управления по оценке, реже – на региональные и местные налоговые администрации.

При определении стоимости недвижимого имущества обычно применяется не индивидуальная, а массовая оценка (real estate appraisal by mass methods), которая представляет собой процесс одновременного определения оценочной стоимости большого объема недвижимости с использованием стандартных процедур расчета стоимости объектов. Преимуществом применения массовой оценки является возможность оценки достаточно большого количества объ-

ектов при относительно небольших затратах. Сравнительная характеристика методов, используемых при массовой оценке представлена в табл. 3.6[1].

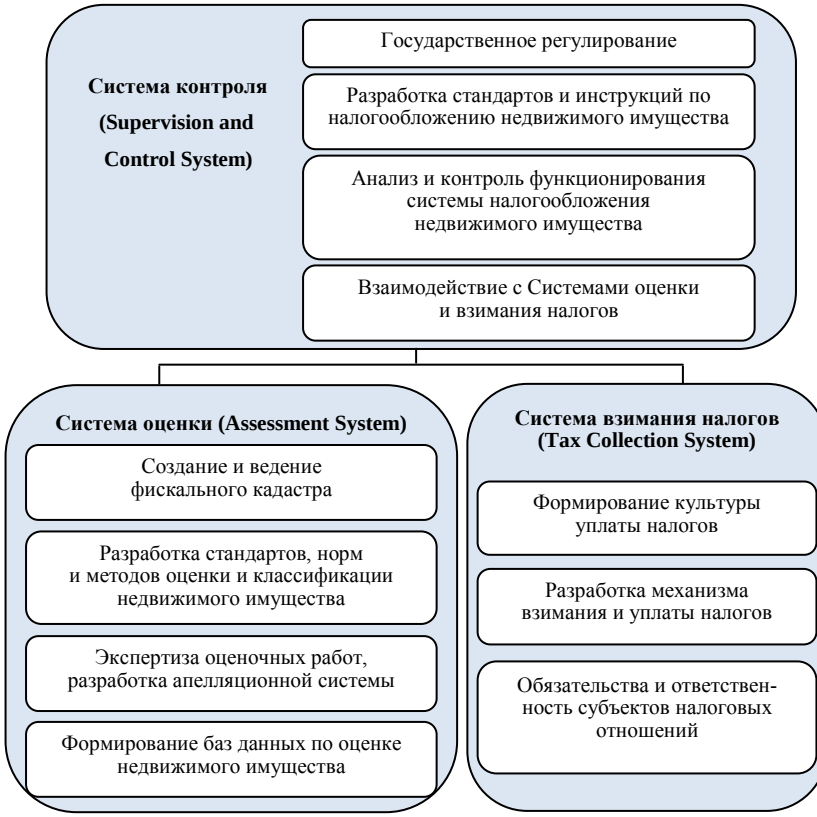


Рис. 3.7. Основные функциональные компоненты налогообложения недвижимого имущества

[1] Составлено по: Лебідь Н. Оцінка будівель та споруд **[**Электронный ресурс]: Материалы сайта "Геоматика". – Режим доступа: http://www.geomatica.kiev.ua-/training/PlanValTax/chapter104.html – Загл. с экрана; Методы оценки недвижимости [Электронный ресурс]: Сервер элитной недвижимости Санкт-Петербурга. – Режим доступа: www.vipflat.ru/art_article.3.html. – Загл. с экрана.

Таблица 3.6

Сравнительная характеристика методов оценки недвижимого имущества

	Затратный метод	Доходный метод	Сравнительный метод
Определение	Совокупность методов оценки стоимости недвижимости, основанных на определении затрат, необходимых для ее восстановления либо замещения, с учетом накопленного износа	Совокупность методов оценки стоимости недвижимости, основанных на определении ожидаемых доходов от коммерческого использования оцениваемого имущества	Совокупность методов оценки стоимости недвижимости, основанных на сравнении объекта оценки с аналогичными объектами, в отношении которых имеется информация о ценах сделок с ними
Область применения	- не приносящая доход недвижимость; - здания и строения, объекты приватизации; - уникальные объекты недвижимого имущества; - объекты, требующие оценки при замещении аналогом; - определение страховой стоимости недвижимости; - объекты незавершенного строительства; - определение суммы компенсации расходов по реконструкции или капитальному ремонту зданий и строений	- доходная недвижимость; - объекты приватизации; - определение арендной платы за пользование недвижимостью; - оценка окупаемости инвестиций в функционирующий объект недвижимости; - кредитование под залог; - внесение объектов недвижимости в уставный фонд; купля-продажа в условиях ограниченной информации об аналогичных сделках	- объекты приватизации; - кредитование; - определение ставки арендной платы за пользование недвижимостью; - купля-продажа объектов недвижимого имущества
Методические приемы оценки	-определение стоимости воспроизводства объекта; - определение стоимости замещения объекта строительным аналогом	- прямая капитализация дохода; - дисконтирование денежных потоков	- на основе единицы сравнения; - учет поправок; - использование регрессивного анализа; на основе мультипликатора (соотношение дохода с объектов и цены продаж)

Учет объектов налогообложения и налогоплательщиков, взимание сбора и проверка налоговой отчетности производится финансовыми управлениями, налоговыми инспекциями, а также центральными и местными налоговыми администрациями.

В последние годы в некоторых странах отмечается активное использование имущественных налогов (Великобритания, Испания, Португалия, Франция, Швеция); существенные изменения не коснулись налоговых систем Дании, Нидерландов, Норвегии; в Финляндии, Италии, Германии, Австрии, Швейцарии налоги на недвижимое имущество используются относительно мало [85].

В России в настоящее время идет масштабная подготовка к переходу от системы имущественного налогообложения в виде нескольких налогов (на землю, имущество предприятий и имущество физических лиц) к единому налогу на недвижимость. Однако некоторые экономисты считают его введение ошибочным, аргументируя свои выводы тем, что такой налог "наносит огромный ущерб развитию экономики, ведет к росту земельных спекуляций и сдерживает инвестиционный процесс. Он не соответствует принципам рыночной экономики, благоприятствует богатым и дискриминирует людей с низким и средним уровнем доходов" [77]. Такие утверждения свидетельствуют в пользу дальнейших исследований преимуществ и недостатков используемых видов налогообложения недвижимого имущества.

3.3. Обоснование рекомендаций по совершенствованию налогообложения недвижимого имущества в Украине

3.3.1. Оценка возможных последствий налогообложения недвижимого имущества для рынка первичной жилой недвижимости (на примере Донецкой области)

Для многих граждан Украины отсутствие жилья остается наиболее острой проблемой. В 2009 г. в среднем на одного жителя приходилось 23,0 м^2 жилого фонда страны, что существенно меньше, чем в ЕС, где средняя обеспеченность жильем составляет 30-35 м^2 [68; 33]. Несмотря на многочисленные правительственные программы (молодежного жилищного кредитования, строительства доступ-

ного жилья, ипотечного кредитования), ситуация с жильем остается напряженной.

Одной из главных причин этой проблемы являются небольшие объемы строительства. Хотя в последние годы наметилась тенденция к увеличению размеров введенного в эксплуатацию жилья (с 5,5млн. м^2 в 2000 г. до 10,5 млн. м^2 в 2008 г.[1]), финансовый кризис снизил этот показатель до 6,4 млн. м^2 , и поэтому вопрос о насыщенности рынка недвижимости доступным для основной массы населения жильем остается открытым. Это связано с тем, что увеличивается не столько количество построенных квартир, сколько их размеры. В регионах преобладает строительство жилья бизнес-класса с нормой минимальной общей площади на одного человека в размере до 40 м^2 [31], в то время как объемы строительства жилья массового потребления снижаются.

Поскольку рынок сам по себе не справляется с решением этой важной проблемы, следует принять меры по улучшению механизма государственного регулирования жилищного строительства[2], одним из основных методов которого является налогообложение недвижимости. Чаще всего налог на недвижимое имущество рассматривают как стабильный источник финансирования расходов местных бюджетов и меньше внимания уделяют анализу последствий его введения в Украине, в том числе оценке его влияния на поведение субъектов рынка недвижимости. Хотя очевидно, что в определенных условиях налог может оказать существенное воздействие на функционирование строительных предприятий.

В зарубежной литературе экономические последствия взимания налога на недвижимость исследуются уже много лет. Большое число работ посвящено анализу проблемы нейтральности налога на недвижимое имущество, отличное от земли. Еще одна большая группа работ посвящена сфере действия (tax incidence) и переложе-

[1] В конце 2008 – начале 2009 г. в связи с мировым финансово-экономическим кризисом объемы жилищного строительства резко сократились. Общая площадь жилых домов, введенных в эксплуатацию за 6 месяцев 2009 г., составила 56,1% к соответствующему периоду 2008 г. (в Донецкой области – 40,3%).

[2] Следует подчеркнуть, что улучшение механизма государственного регулирования не означает его обязательного усиления, а может включать меры по либерализации рынка земли, устранению излишних административных барьеров и т.д.

нию этого налога (tax shifting). Что касается влияния налога на поведение застройщиков, то таких работ значительно меньше. В основном это работы, посвященные исследованию связи между налогообложением недвижимости и интенсивностью застройки прилегающих к городу территорий. Результаты исследований сводятся к тому, что при низкой эластичности замещения жилья другими товарами налог на недвижимое имущество, отличное от земли, искажает интенсивность застройки городских территорий: увеличение ставок налога ведет к уменьшению площади застраиваемых земель, а снижение – к расширению городов и снижению плотности населения [94-136].

Отсутствие пристального внимания к исследованию влияния налога на недвижимое имущество на поведение застройщиков в развитых странах, по-видимому, связано с тем, что зарубежные рынки жилой недвижимости заполнены, предложения жилья достаточно, и жилищная проблема в этих странах не стоит так остро, как в Украине.

Одной из немногих работ, в которой рассматривается влияние налога на недвижимое имущество на решение застройщика о выборе типа возводимой недвижимости, является исследование Р. Арно и Дж. Янга [87]. В их работе была поставлена задача определить влияние налога на недвижимое имущество на решение застройщика о выборе качества возводимого жилья.

В предложенной авторами модели предполагается, что застройщик получает рентный доход, равный $r(t)$

$$r(t) = re^{-\delta t},$$

где δ – индекс долговечности;

t – срок эксплуатации жилья.

Чем больше индекс δ, тем меньше уровень прочности (долговечности) построенного жилья. При одинаковом исходном качестве затраты на строительство более прочного жилья будут больше на сумму расходов, связанных с увеличением прочности здания

$$C''(\delta) > 0 > C'(\delta),$$

где C'', C' – затраты на строительство более прочного и менее прочного жилья.

Застройщик выбирает такой индекс долговечности, при котором можно получить максимальную прибыль, уменьшить затраты на строительство и будущие обязательства по налогу на недвижимость.

В результате была получена зависимость изменения индекса прочности от ставки налога на недвижимость, согласно которой увеличение ставки налога на недвижимое имущество стимулирует принятие застройщиком решения о снижении стоимости строительства жилья за счет экономии на качестве.

Однако модель, предложенная Р. Арно и Дж. Янгом, не может быть прямо использована в Украине.

Во-первых, это сугубо теоретическая модель, она не была параметризирована и проверена эмпирически.

Во-вторых, на практике качество жилья можно снижать только до определенного уровня, регулируемого строительными стандартами и правилами[1].

В-третьих, строящиеся квартиры в Украине отличаются не столько качеством (определяющим сроки эксплуатации жилья), сколько размерами квартир[2].

Учитывая особенности рынка жилой недвижимости в Украине, задачу Р. Арно и Дж. Янга можно перефразировать и сформулировать следующим образом: как повлияет налогообложение недвижимости на решение застройщика о выборе размера строящихся квартир, и можно ли с помощью этого налога стимулировать строительство жилья массового потребления?

Для того чтобы ответить на этот вопрос, предлагается создать специальную экономико-математическую модель, которая позволит

---

[1] В Украине обязательные требования к качеству объектов строительства указаны в ГОСТ (Государственные Отраслевые Стандарты), ДСТУ (Державні Стандарти України), ДБН (Державні Будівельні Норми), СНиП (Строительные Нормы и Правила).

[2] Богатые украинцы либо уже имеют жилую недвижимость в Украине и/или за ее пределами, либо являются заказчиками жилья по индивидуальным проектам. Поэтому, как правило, квартиры в строящихся многоэтажных домах рассчитаны на среднеобеспеченного потребителя. Рынок жилья предлагает квартиры, построенные по определенным стандартам, отличающиеся, скорее, размером, а не изысканной планировкой и материалами. Поэтому себестоимость строительства 1м^2 квартир определенного класса примерно одинакова, т.е. возводится жилье примерно одинакового качества, но разной площади.

рассчитать различные варианты поведения застройщиков в Украине под воздействием налога на недвижимость.

Постановка задачи. Объектом исследования является поведение застройщика, занимающегося возведением жилой недвижимости, обусловленное влиянием налога на недвижимое имущество. Субъектом выступает застройщик – предприятие-представитель строительных компаний, работающих на рынке первичной недвижимости Украины.

Налогом облагается недвижимое имущество в виде улучшений на земле – жилые здания, находящиеся в собственности плательщика налога. База налога – налогооблагаемая площадь объекта, рассчитанная как разница между общей площадью объекта недвижимости и необлагаемым минимумом. Ставка налога установлена в процентах к 1 $м^2$ облагаемой площади недвижимого имущества и переводится в денежный эквивалент путем умножения на законодательно установленный прожиточный минимум.[1]

Задачи состоят в том, чтобы:

1) определить возможные экономические последствия введения налога на недвижимое имущество для застройщиков;

2) обосновать целесообразность (нецелесообразность) введения налога в качестве инструмента регулирования рынка первичной жилой недвижимости;

3) обосновать возможные значения налоговой ставки и необлагаемого минимума площади объекта обложения.

Основные предпосылки модели. Модель строится на обычных предпосылках о рациональном поведении субъекта хозяйствования, направленном на максимизацию прибыли в условиях полной информированности. Это, в принципе, соответствует укра-

[1] Такой вид ставки был предложен в проектах Закона о налогообложении недвижимого имущества в Украине № 2113 от 22.02.2008 г., № 3533 от 22.12.2008 г. В Налоговом кодексе Украины для перевода в денежный эквивалент предложено использование показателя минимальной заработной платы, однако для целей исследования выбор одного из этих показателей не имеет существенного значения. В странах, где существуют развитые рынки жилой недвижимости и имеются надежные институты оценщиков, ставка налога обычно устанавливается не в процентах к площади, а к стоимости налогооблагаемого имущества. В Украине этот механизм применить нельзя ввиду неустойчивости рынка жилой недвижимости и возможных манипуляций с ее оценкой.

инским реалиям рынка первичной жилой недвижимости, поскольку на нем действует ограниченное число строительных предприятий, которые хорошо осведомлены о сложившейся здесь ситуации.

Считается, что строительное предприятие-представитель обладает ограниченным капиталом, который используется для строительства жилья бизнес-класса, являющегося основным на рынке первичной недвижимости [11; 35]. В пределах этого класса могут строиться одно-, двух-, трех- и четырехкомнатные квартиры, которые пользуются наибольшим спросом и в этом классе являются наиболее распространенными [29].

Капитал застройщика в связи с высокими издержками выхода с рынка не может быть перенаправлен на иные виды экономической деятельности. Предприятие распределяет его таким образом, чтобы максимизировать чистую прибыль от строительства квартир. Себестоимость 1 м^2 квартиры примерно одинакова для всех типов квартир данного класса.

Считается также, что покупатель жилья проинформирован о налоговых обязательствах, возникающих в связи с приобретением недвижимости, и не будет покупать те квартиры, налог на которые станет его дополнительными затратами. Таким образом, бремя уплаты налога полностью перекладывается на застройщика (вне зависимости от того, кто по закону признан налогоплательщиком).[1]

Описание модели

Модель поведения застройщика в отсутствие налога на жилую недвижимость. Рынок первичной жилой недвижимости представлен совокупностью предприятий-застройщиков $(j = 1, 2, \ldots n)$, обладающих суммарным капиталом K

$$K = \sum_j K_j \,. \tag{3.9}$$

[1] Разумеется, возможна ситуация, когда бремя налога перекладывается на покупателя через механизм повышения цен. Однако в условиях относительно низких доходов населения Украины, изначально высоких цен на жилье, которые в условиях кризиса уже резко снизились, это маловероятно. И в данной работе эта гипотеза не исследуется.

Используя этот капитал, предприятия имеют возможность построить квартиры одного класса, но разной площади s, $s = l, l+1, l+2, \ldots m,\ l > 0.$

Зависимость спрашиваемого количества квартир от их размера (площади одной квартиры) определяется функцией $q(s)$, а суммарный спрос на квартиры, как

$$\hat{q} = \int_{l}^{m} q(s)ds. \tag{3.10}$$

Функция общей площади квартир данного размера $a(s)$ используется для определения всей площади планируемой застройки (суммарной площади всех квартир всех размеров)

$$\hat{a} = \int_{l}^{m} a(s)ds. \tag{3.11}$$

Суммарные затраты на строительство всех квартир составят

$$\hat{c} = K = \tilde{c}\int_{l}^{m} a(s)ds, \tag{3.12}$$

где $\tilde{c}$ – себестоимость 1 м^2 строящейся квартиры, $\tilde{c} = const.$

Анализ рынка показал, что в отличие от себестоимости, прибыль с 1 м^2 квартир разного размера не является постоянной. Зависимость прибыли с 1 м^2 квартиры от площади квартиры описывается функцией $\tilde{i}(s)$. Тогда прибыль от продажи квартир данного размера равна

$$i(s) = \tilde{i}(s)a(s), \tag{3.13}$$

а суммарную прибыль от продажи всех квартир всех размеров можно определить по формуле

$$\hat{i} = \int_{l}^{m} i(s)ds. \tag{3.14}$$

Уравнение (3.13) описывает спрос на рынке первичной жилой недвижимости в терминах прибыли. Будем считать, что этот спрос известен некоторому предприятию-представителю $(j = x)$, которое намеревается строить жилье. Капитала этого предприятия K_x недостаточно, чтобы удовлетворить спрос всего рынка $(K_x < K)$. Поэтому оно будет выбирать строительство таких квартир и в таком количестве, чтобы максимизировать свою прибыль

$$\hat{i}_x = \int_{l_x}^{m_x} i_x(s)ds \to \max, \tag{3.15}$$

при ограничениях

$$\hat{a}_x = K_x / \tilde{c} < \hat{a}; \tag{3.16}$$

$$l_x \geq l; \tag{3.17}$$

$$m_x \leq m. \tag{3.18}$$

Модель поведения застройщика при налогообложении жилой недвижимости. Пусть установлен необлагаемый минимум площади жилья $l < r_0 < m$ и введен налог по ставке t в денежном эквиваленте

$$t = (\tilde{t}/100)M\mu, \tag{3.19}$$

где $\tilde{t}$ – ставка налога к 1 м^2 облагаемой площади, %;

M – прожиточный минимум, грн.;

μ – поправочный коэффициент[1].

[1] Использование этого коэффициента (по аналогии с платой за землю населенных пунктов) направлено на выравнивание сумм налоговых поступлений с учетом особенностей рынков недвижимости различных населенных пунктов Украины. Анализ данных рынка жилой недвижимости показал, что для г. Донецка он равен ≈ 10. При налоговой ставке в размере 5% от площади и поправочном коэффициенте $\mu = 10$, сумма налога на жилую недвижимость примерно равна налоговому обязательству в размере 1% от стоимости объекта обложения (эта ставка используется при налогообложении недвижимости во многих зарубежных странах).

Тогда суммарную прибыль от продажи всех квартир можно представить, как

$$\hat{i} = \int_{l}^{r_0} i(s)ds + \left(\int_{r_0}^{m} i(s)ds - t \int_{r_0}^{m} a(s)ds \right). \qquad (3.20)$$

Теперь, с учетом того, что установлен необлагаемый минимум площади квартиры r_0, рационально действующий застройщик $(j = x)$, стремящийся максимизировать свою прибыль, может оказаться в трех различных ситуациях

$$l_x < r_0 < m_x, \rightarrow \hat{i}_x = \int_{l_x}^{r_0} i(s)ds + \left(\int_{r_0}^{m_x} i(s)ds - t \int_{r_0}^{m_x} a(s)ds \right); \qquad (3.21)$$

$$r_0 \le l_x, \rightarrow \hat{i}_x = \int_{l_x}^{m_x} i(s)ds - t \int_{l_x}^{m_x} a(s)ds; \qquad (3.22)$$

$$m_x \le r_0, \rightarrow \hat{i}_x = \int_{l_x}^{m_x} i(s)ds, \qquad (3.23)$$

где $\rightarrow$ – импликация "если, то".

Пусть установлены пределы интегрирования $l_x^{'}$ и $m_x^{'}$, при которых застройщик $(j = x)$ получает максимальную прибыль при некоторых данных ставках налога t и необлагаемого минимума r_0. Тогда задача состоит в том, чтобы исследовать функции $l_x^{'}(t, r_0)$ и $m_x^{'}(t, r_0)$.

Параметризация и верификация модели

В качестве исходных данных в модели использованы показатели, характеризующие фактическое функционирование первичного рынка жилой недвижимости в г. Донецке в докризисном 2007 г. (табл. 3.7) [29; 34].

Таблица 3.7

Исходные данные для экономико-математического моделирования

Наименование показателей	Значение
Количество построенных квартир в г. Донецке в 2007 г. всего, шт.	1 402
однокомнатных	140
двухкомнатных	377
трехкомнатных	474
четырехкомнатных	266
Средний размер построенных квартир, м^2:	
однокомнатные	52,2
двухкомнатные	63,8
трехкомнатные	91,4
четырехкомнатные	134,4
Общая площадь построенных в 2007 г. жилых домов в г. Донецке, тыс. м^2	159,9
Общий показатель размера прожиточного минимума (4 кв. 2007 г.), грн. [17]	532,0

При допущении, что минимальное значение площади квартиры составляет $l = 30$ м^2, а максимальное значение – $m = 150$ м^2, было получено расчетное значение суммарного количества квартир, которое соответствует статистическим данным о числе фактически построенных в г. Донецке одно-, двух-, трех- и четырехкомнатных квартир (рис. 3.8), а также расчетное значение суммарной площади планируемой застройки, соответствующее фактическим данным (159,9 тыс. м^2).

Для нахождения параметров функции распределения прибыли с 1 м^2 квартир разной площади была найдена первообразная распределения функции прибыли с 1 м^2 квартир среднего размера и разного типа. На основании данных "Девелоперской компании "ГЕРЦ" о ценах на квартиры разных типов [27], нормативных и аналитических материалов о себестоимости строительства жилья в Украине [41-63] были выполнены расчеты прибыли с 1 м^2 квартир средней площади и разного типа, а также получено расчетное значение планируемой суммарной прибыли от продажи всех квартир всех размеров (рис. 3.9).

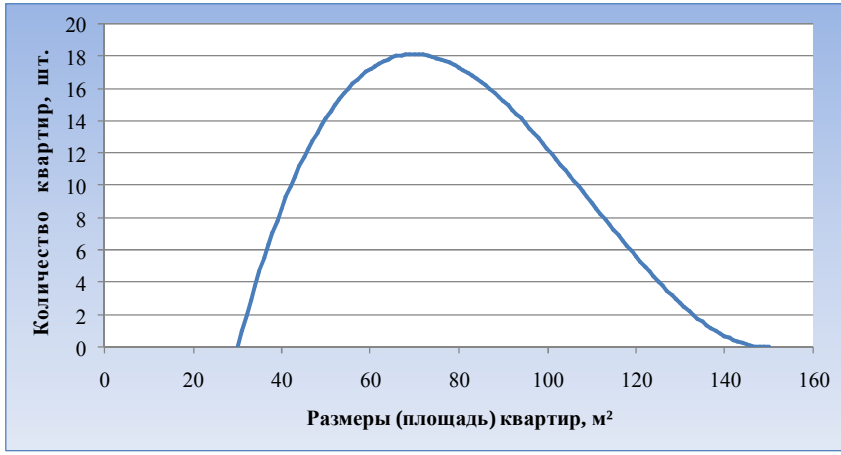


Рис. 3.8. График функции количества квартир

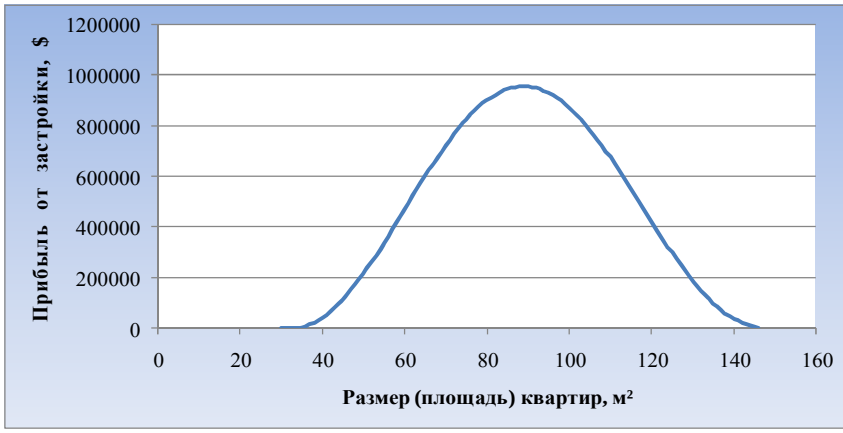


Рис. 3.9. График функции суммарной прибыли от застройки квартир

Модельные эксперименты

Максимизация прибыли застройщика при $K_x < K$ в отсутствие налога на жилую недвижимость. При значении капитала $K_x = 0,2K$ общая площадь застройки составляет $a_x = 20,0$

тыс. м^2 (табл. 3.8). Значение $20 \approx 94,9/5$ установлено условно, исходя из числа крупных застройщиков в г. Донецке.

Таблица 3.8

Исходные данные

Наименование показателей	Значение
Исходное значение площади застройки, $\hat{a}$, тыс. м^2	94,9
Значение минимальной площади квартиры, м^2	30,0
Значение максимальной площади квартиры, м^2	150,0
Заданное значение площади застройки, $\hat{a}_x$, тыс. м^2	20,0

Теперь, чтобы получить наибольшую прибыль, предприятие должно выбрать определенные значения $l \geq 30$ и $m \leq 150$. Максимальные значения целевой функции (3.15) при ограничениях (3.16-3.18) рассчитывались с помощью надстройки "Поиск решения" пакета прикладных программ Microsoft Office Excel 2007.

Как свидетельствуют результаты выполненных расчетов, наибольшее значение прибыли достигается при строительстве квартир площадью от $l = 90$ м^2 до $m = 106$ м^2 [1] (рис. 3.10).

Максимизация прибыли застройщика при $K_x < K$ и введении налога на жилую недвижимость. Введение налога на жилую недвижимость приводит к тому, что оптимальный выбор предприятия-застройщика изменяется (табл. 3.9).

Как следует из табл. 3.9, увеличение ставки налога приводит к постепенному уменьшению размеров строящихся квартир – независимо от установленного необлагаемого минимума площади (за исключением описанного ниже случая, когда $r_0 = 0$). Это связано с тем, что при данном необлагаемом минимуме (например, $r_0 = 100$ м^2) повышение ставки ведет к усилению налогового бремени на квартиры с площадью, превышающей этот минимум. В пределе (когда ставка приближается к значениям, обеспечивающим изъя-

[1] Такой диапазон размеров квартир объясняется тем, что по данным аналитических материалов строительных компаний максимальная прибыль с 1 м^2 достигается при продаже квартир со средней площадью в пределах 98-100 м^2.

тие всей прибыли) верхняя граница площади строящихся квартир стремится к необлагаемому минимуму.

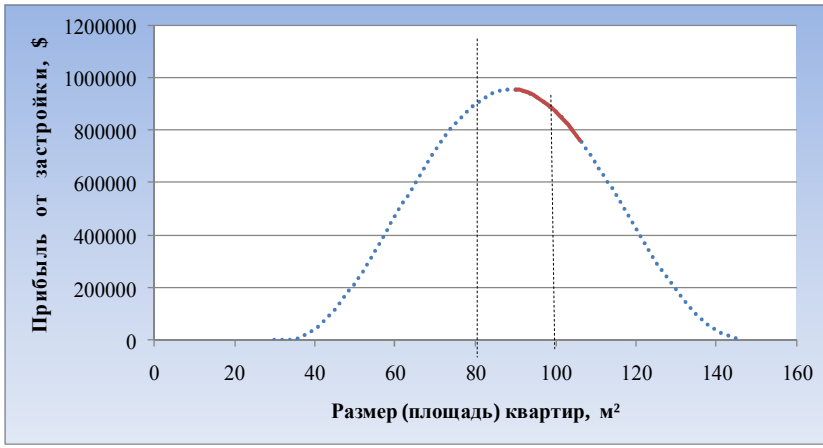


Рис. 3.10. Максимизация прибыли застройщика в отсутствие налога на недвижимость путем выбора оптимальных размеров квартир

Таблица 3.9

Оптимальные размеры строящихся квартир при налогообложении жилой недвижимости, м²

Необлагаемый минимум площади	Ставка налога, в % к 1 м² площади $(\tilde{t})$ / Ставка налога, в % к стоимости квартиры*						
	0	5	25	125	250	375	500
	0	1	5	25	50	75	100
50 м²	90-106	90-106	87-103	79-93	71-86	66-81	62-78
75 м²	90-106	90-106	89-104	84-99	80-94	77-91	75-89
100 м²	90-106	90-106	90-106	89-105	88-104	88-103	87-103
125 м²	90-106	90-107	91-108	94-112	97-115	98-117	99-119

* Расчеты показали, что ставка налога, применяемая в процентах к 1 м² площади жилой недвижимости, эквивалентна ставке, устанавливаемой к стоимости объекта обложения, умноженной на ≈5.

При заданной ставке налога (например, $\tilde{t} = 25\%$ с 1 м^2 площади) повышение необлагаемого минимума, с одной стороны, ведет к возрастанию относительной рентабельности квартир большего размера. При нулевом минимуме $(r_0 = 0)$ налог является регрессивным, в том смысле, что его меньшее бремя приходится на квартиры большего размера.[1] Но, с другой стороны, повышение r_0 стимулирует застройщика к принятию решения о строительстве более просторных квартир (чем выше r_0, тем меньшей становится площадь, попадающая под налог). Установление достаточно высокого необлагаемого минимума вообще исключает возможность стимулирования строительства жилья массового потребления с помощью налога на недвижимое имущество.

В целом же влияние налога на недвижимое имущество при реальных (т.е. обычно используемых) значениях ставок (до 25% с 1 м^2 или до 5% с 1 грн. стоимости) незначительно. Причина заключается в том, что в сложившихся теперь условиях прибыль, получаемая застройщиком от реализации квартир, относительно велика по сравнению с суммами налога. По имеющимся данным, рентабельность продукции строительных предприятий (рентабельность строительства) составляет от 35 до 50% [26-58] (а в докризисный период, по неофициальным данным, она достигала 70-100%). Для сравнения, в зарубежных странах уровень рентабельности строительства составляет 10-20% [79-116]. Анализ статистических данных за 2009 г. показал, что строительная промышленность отреагировала на финансовый кризис "замораживанием" строительства объектов жилой недвижимости, а не переходом к строительству квартир меньшей площади, которые, скорее всего, охотно бы покупались в настоящее время людьми со средним достатком.

Принимая во внимание то, как дифференцированы в Налоговом кодексе Украины ставки налога и база налогообложения по этим ставкам (квартиры с жилой площадью свыше 120 м^2 и дома с жилой площадью свыше 250 м^2 облагаются по ставке 1%, квартиры с жилой площадью свыше 240 м^2 и дома с жилой площадью свыше 500 м^2 облагаются по ставке 2,7%), можно сделать вывод о том, что

[1] Сумма налога идентична в расчете на 1 м^2 площади, но не на 1 грн. прибыли с 1 м^2, так что квартиры большего размера становятся относительно более рентабельными по сравнению с квартирами меньшего размера.

в сложившихся социально-экономических условиях при обычных значениях налоговых ставок налогообложение жилой недвижимости не будет оказывать влияния на поведение строительных предприятий Украины и не станет действенным инструментом регулирования объемов строительства жилья массового потребления.

В этой связи введение налога на недвижимое имущество в качестве регулятора рынка первичной жилой недвижимости в Украине нецелесообразно. Этот шаг, возможно, будет иметь смысл только тогда, когда рынок станет более открытым и конкурентным, а трансакционные издержки сократятся до обычного в развитых странах уровня, в том числе за счет снижения издержек входа на рынок, масштабов коррупции и т.д.

Что касается задачи определения величины ставки налога, то, исходя из принятых предпосылок и результатов выполненных расчетов, она не имеет однозначного решения. Низкая ставка налога не имеет смысла с позиций регулирования объемов строительства жилья массового потребления, а высокая ставка – нереальна по причинам социального и институционального характера.

В отношении значения необлагаемого минимума также нет полной определенности. Нулевой минимум нежелателен, поскольку в этом случае налог принимает регрессивный характер (в том смысле, что относительно меньшее бремя налога приходится на квартиры большего размера, которые обычно приобретают более обеспеченные граждане). Высокий необлагаемый минимум также нежелателен, поскольку он нивелирует регулирующее влияние налога на поведение застройщиков (и, кроме того, снижает издержки уклонения от налога посредством искусственного "деления" квартир). Поэтому, по-видимому, нужен какой-то средний минимум (например, 75 $м^2$ или 100 $м^2$) – такой, чтобы, с одной стороны, уменьшить степень регрессии налога, а с другой – создать стимул для строительства необлагаемого жилья массового потребления и повысить издержки уклонения от налога.

Если же установить очень высокий порог необлагаемого минимума, например, 120-250 $м^2$ (как установлено Налоговым кодексом Украины), то очевидно, что это допустимо только с позиций социальной справедливости – для изъятия доходов, которые избежали подоходного налогообложения и аккумулированы в стоимости недвижимого имущества. При таком подходе налог на недвижимое

имущество выступает, по сути, частью системы подоходного налогообложения. Но это уже иная постановка вопроса, которая здесь специально не рассматривается.

В качестве паллиативной меры можно предложить или административные предписания для частных компаний по строительству жилья массового потребления, или его возведение непосредственно государственными строительными предприятиями. Однако эффективность этих мер в сложившихся в Украине условиях, по очевидным причинам, вызывает сомнения.

3.3.2. Рекомендации по развитию системы налогообложения недвижимого имущества в Украине

Налог на недвижимое имущество является новым для субъектов налогообложения в Украине, поэтому его закрепление в налоговом законодательстве требует особого внимания.

Как уже отмечалось, введение новых налогов не обходится без внесения искажений в принятия решений налогоплательщиками – субъектами хозяйственной деятельности. В ходе проведенных исследований были выдвинуты предложения по формированию системы налогообложения недвижимого имущества в Украине, которые позволят избежать негативного влияния данных налогов на экономическое поведение налогоплательщиков.

При этом налоги на недвижимое имущество смогут выполнять не только фискальную, но и регулирующую функцию:

произойдет увеличение доходов местных бюджетов и изменится структура их доходной части – налог на недвижимое имущество может стать (наряду с налогом на доходы физических лиц) основным источником налоговых поступлений в местные бюджеты городов;

станет осуществимым перераспределение налоговых поступлений в соответствии с основными положениями Концепции реформирования системы местного самоуправления – часть налога на прибыль предприятий при использовании налогового зачета останется на счетах местных бюджетов.

Для этого предлагается ряд взаимосвязанных рекомендаций по следующим направлениям развития системы налогообложения недвижимого имущества.

Формирование базовых положений налогообложения недвижимого имущества

1. Налог на недвижимое имущество должен иметь статус местного налога, а поступления от него – целевой характер использования. Основной целью реформирования бюджетно-налоговой системы является укрепление финансовой автономии местного самоуправления. Стабильным и существенным источником доходов местных бюджетов может стать налог на недвижимое имущество. Аргументами данного суждения являются:

соответствие налога принципу получаемых выгод;

немобильная база налогообложения;

относительно равномерное распределение объектов обложения по территории страны;

наличие у органов местного самоуправления данных для администрирования этих налогов;

стабильные налоговые поступления.

Во избежание необоснованного перераспределения средств от налогообложения недвижимого имущества необходимо четко определить основные направления расходования налоговых поступлений, отдавая предпочтение статьям, связанным с благоустройством территории населенных пунктов. Денежные средства от уплаты налогов могут быть использованы на ремонт школ, детских садов, медицинских учреждений, проведение водопроводов и канализаций, обеспечение централизованного отопления и улучшения инфраструктуры объектов недвижимости, благоустройство придомовых территорий, строительство социального жилья и т.п.

2. Раздельное налогообложение земли и улучшений на ней. В условиях трансформации рыночных отношений в Украине, неравномерности развития рынка недвижимости (наличия стабильного рынка со значительными объемами продаж в столице и крупных городах и эпизодического совершения сделок в мелких населенных пунктах) и до снятия моратория на продажу земельных участков в Украине введение единого налога на недвижимое имущество (земельный участок с улучшениями на нем) является преждевременным. Совместное обложение земли и улучшений на ней требует проведения кардинальных изменений в части определения плательщиков, объекта, базы, ставок, прочих элементов налога, а также соз-

дания нового механизма налогового администрирования (системы учета, контроля и т.п.).

3. Целесообразным является налогообложение всех объектов недвижимого имущества, независимо от того, кто является плательщиком – физическое или юридическое лицо. Юридические определения того или иного лица сами по себе не могут быть основанием для решения вопроса о взимании налога. Поскольку это будет фактически налог на организационно-правовой статус лица, что является очевидным нарушением принципа недопущения налоговой дискриминации. В противном случае (при введении налога на недвижимое имущество только физических или только юридических лиц) от уплаты налога можно будет легко уклониться посредством манипулирования организационно-правовым статусом.

4. Раздельное налогообложение объектов недвижимости физических и юридических лиц. Традиционно в Украине налоги на доходы и имущество для физических и юридических лиц устанавливаются раздельно и имеют отличия в определении баз налогообложения, ставок и льгот. Налог на недвижимое имущество не является исключением – общим при налогообложении является только объект налога. Поэтому для более четкой и понятной трактовки законодательства о налогообложении недвижимости, и принимая во внимание явные правовые и прочие институциональные различия в регулировании деятельности физических и юридических лиц, целесообразным является разделение налога на недвижимое имущество на два налога – налог на недвижимое имущество физических лиц и налог на недвижимое имущество юридических лиц. Как свидетельствует опыт зарубежных стран, именно такое разделение используется в налоговых системах Азербайджана, Великобритании, Грузии, Ирландии, Литвы, Российской Федерации, Франции.

5. Соблюдение принципа вертикального равенства и требований социальной справедливости за счет установления необлагаемого минимума базы налогообложения, применения поправочного коэффициента при налогообложении физических лиц и установления льгот для отдельных типов недвижимого имущества (а не категорий плательщиков) при налогообложении юридических лиц.

Установление необлагаемого минимума должно быть обоснованным и соответствовать установленным социальным нормам

площади жилья, положениям Государственных строительных норм либо иным законодательным и подзаконным документам.

Использование дифференцированного поправочного коэффициента направлено на выравнивание сумм налоговых поступлений с учетом особенностей рынков недвижимости различных населенных пунктов Украины. Его расчет требует информации о местонахождении объектов недвижимого имущества, их близости к историческим или административным центрам и прочих характеристиках объектов, которые влияют на реальную стоимость недвижимого имущества. Таким образом система налогообложения недвижимого имущества в Украине будет приближена к системам налогообложения в зарубежных странах, где давно сформированы институты оценки и рынки недвижимости.

6. С целью предотвращения двойного налогообложения (обложения как доходов, так и объектов недвижимого имущества, которые были приобретены за доходы, уже подверженные налогообложению), предотвращения увеличения налогового давления на плательщиков вследствие введения новых налогов, а также сокращения объемов производства и инвестирования, уклонения от уплаты налогов целесообразным является введение зачетов налогов на недвижимое имущество в счет обязательств по налогам на доходы (при налогообложении физических лиц) и прибыль (при налогообложении юридических лиц). Налоговые зачеты используются во многих зарубежных странах (Великобритании, Германии, Дании, Ирландии, Испании, Турции, Финляндии, Франции, Швейцарии, Швеции). Использование налогового зачета будет стимулировать своевременную уплату налогов на недвижимое имущество, поскольку скидку по налогам на доходы и прибыль можно получить только при документальном подтверждении факта уплаты в бюджет налога на недвижимость.

Совершенствование законодательства в части налогообложения недвижимого имущества

1. На законодательном уровне целесообразным является согласование и доработка законодательных актов, в которых понятие недвижимого имущества как объекта налогообложения будет четко определено и идентично основным законодательным актам государства.

2. Поскольку в настоящее время вся информация об объектах недвижимого имущества заносится в Государственный реестр прав собственности на недвижимое имущество, то источником информации об объектах налогообложения недвижимого имущества физических лиц могут быть данные этого реестра. В таком случае целесообразным является внесение изменений в ст. 28 Закона Украины "О государственной регистрации имущественных прав на недвижимое имущество и их ограничений" № 1952-IV от 01.07.2004 г. в части предоставления сведений об объектах недвижимого имущества и их собственниках органам налоговой администрации.

3. Проведенные исследования позволили сформулировать основные положения, которые могут быть использованы при совершенствовании системы налогообложения недвижимого имущества, отличного от земли, в Украине.

3.1. При налогообложении недвижимого имущества юридических лиц:

- плательщик налога – юридическое лицо, на балансе которого находятся основные средства в виде объектов недвижимого имущества;
- объект обложения – объекты недвижимого имущества в виде улучшений на земле (здания, строения и сооружения), находящиеся на балансе плательщика налога.

Не являются объектом обложения объекты недвижимого имущества бюджетных учреждений и организаций;

- база налогообложения – остаточная стоимость объектов налогообложения. Установление в качестве базы налогообложения остаточной стоимости имущества является наиболее простым и легким с позиции администрирования вариантом, хотя, возможно, не в полной мере отражает реальную стоимость объектов обложения.

Выбор в качестве базы налогообложения рыночной либо оценочной стоимости недвижимого имущества является проблематичным и преждевременным, поскольку требует подготовительного этапа для создания баз данных по оценке каждого объекта недвижимости, определения порядка проведения оценки недвижимого имущества, актуализации информации по данным рынка недвижимости, подготовки специалистов по оценке недвижимого имущества, а определение реальной рыночной стоимости является достаточно сложным в условиях инфляции и нестабильности рынков недвижи-

мости. Следует отметить, что установление налога на основе стоимости объектов недвижимого имущества не решит проблему коррупции и возможных злоупотреблений в целях уклонения от уплаты налога (путем снижения значений оценки);

• ставка налога – законодательно установленный размер налога в процентном соотношении к базе налогообложения. В зависимости от принятого на законодательном уровне решения налоговая ставка может составить от 0,5 до 1,5%;

• вследствие отсутствия источника уплаты налога установление льгот в виде освобождения от налогообложения объектов недвижимого имущества планово-дотационных предприятий и внесенных в Реестр неприбыльных организаций и учреждений;

• налоговые поступления полностью зачисляются на бюджетные счета местных органов самоуправления и направляются на финансирование местных общественных благ. Средства от его уплаты могут быть использованы на ремонт школ, детских садов, медицинских учреждений, проведение водопроводов и канализаций, обеспечение централизованного отопления и улучшение инфраструктуры объектов недвижимости.

3.2. При налогообложении недвижимого имущества физических лиц:

• плательщик налога – физическое лицо, владелец объекта недвижимости;

• объект обложения – объекты недвижимого имущества в виде улучшений на земле (здания, строения и сооружения), находящиеся в собственности плательщика налога;

• база налогообложения объекта – налогооблагаемая площадь объекта, рассчитанная как разница между общей площадью объекта недвижимости и законодательно установленным необлагаемым минимумом (например 100 м^2). Определение базой налогообложения площади объекта недвижимости является достаточно обоснованным – прозрачность, простота расчета, невозможность (точнее – высокие расходы) утаивания объекта обложения.

В то же время отдельно следует отметить, что использование необлагаемого минимума может исключить из объектов налогообложения доходную недвижимость (например, квартиры, дома и прочие строения, сдаваемые в аренду, но имеющие размер меньше установленного облагаемого минимума). Поэтому целесообразным

является разработка положений о налогообложении нескольких объектов одного типа недвижимого имущества у плательщика налога. Опыт зарубежных стран показывает, что доходная недвижимость может облагаться по ставке 10% от чистого дохода (по данным договоров аренды) либо иметь ставку в 1% стоимости объекта недвижимого имущества.

При определении базы налогообложения целесообразным является дифференциация объектов недвижимого имущества физических лиц на жилые, сельскохозяйственные и бизнес-объекты; предоставление льгот при налогообложении объектов сельскохозяйственного назначения либо установление дифференцированных ставок для объектов недвижимости разного назначения.

- ставка налога применяется к установленному на конец отчетного периода прожиточному минимуму (либо минимальной заработной плате) за 1 квадратный метр облагаемой площади недвижимого имущества;
- применение дифференцированного поправочного коэффициента к площади объектов налогообложения (по аналогии с земельным налогом) с учетом особенностей рынков недвижимости различных населенных пунктов Украины;
- налоговые поступления зачисляются на бюджетные счета местных органов самоуправления и направляются на финансирование местных общественных благ, связанных с благоустройством населенных пунктов, в которых расположены облагаемые объекты.

3.3. При налогообложении физических и юридических лиц целесообразным является применение налоговых льгот в виде налоговых вычетов (tax deductions).

Предложения по организации и администрированию налога на недвижимое имущество

1. Для предотвращения возможной негативной реакции будущих налогоплательщиков целесообразно разработать программу по работе с общественностью в части разъяснения положительной стороны введения налога на недвижимое имущество (прочной взаимосвязи между системой местных налогов и уровнем общественных услуг, применения зачетной системы налогообложения), объяснения механизма образования и взимания данного налога и т.п. посредст-

вом радио, телевидения, массового распространения печатной продукции.

2. Для создания системы управления налогообложением недвижимого имущества требуется провести модернизацию технического обеспечения налоговых инспекций и обеспечить взаимодействие всех административных структур, необходимое для актуализации (обновления) информации об объектах налогообложения и их собственниках путем использования единого программного обеспечения.

Литература к главе 3

1. Асаул А.Н. Экономика недвижимости [Электронный ресурс] / А.Н. Асаул, А.В. Карасев. – М.: МИКХиС, 2001. – 440 с. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m76/1_1.htm.

2. Балабанов И.Т. Экономика недвижимости / И.Т. Балабанов. – СПб.: Питер, 2000. – 208 с.

3. Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М.Ю. Березин. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 640 с.

4. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / М. Блауг: пер. з англ. І. Дзюби. – К.: Вид-во Соломії Павличко "Основи", 2001. – 670 с.

5. Бондаренко О.І. Ринок нерухомості. Оподаткування. Обов'язкові збори та платежі. Адміністративна та кримінальна відповідальність / О.І. Бондаренко, П.П. Баранцев. – Луганськ: "Промдрук", ДСД "Лугань", 2000. – 256 с.

6. Видяпин В.И. Бакалавр экономики: в 3 т. / В.И. Видяпин. – М.: Триада, 2002. – 1056 с.

7. Горемыкин В.А. Экономика недвижимости: учеб. пособие / В.А. Горемыкин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2004. – 848 с.

8. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18-22. – Ст. 144.

9. Гражданский кодекс Российской Федерации. – Часть 1. – М.: Ось – 89, 1996. – 208 с.

10. Держкомзем інформує про укладення договорів оренди та плати за оренду земельних часток (паїв) [Електронний ресурс]: Матеріали офіційного сайту Державного комітету України із земельних ресурсів. – 2011. – Режим доступу: http://www.liberal.in.ua /tochka-zoru/derzhkomzem-nformu-pro-ukladennya-dogovor-v-orendi-ta-plati-za-orendu-zemelnich-chastok-pa-v.html.

11. Донецк: рынок жилой недвижимости 2008 [Электронный ресурс]: Материалы сайта "Строительный торговый дом". – 2008. – Режим доступа: http://std.kh.ua/news/2008/04/19/110.

12. Дормидонтов Г.Ф. Система римского права. Общая часть [Электронный ресурс] / Г.Ф. Дормидонтов. – Казань, 1910; Электронная библиотека Информационно-образовательного юридического портала Allpravo.Ru, 2005. – Режим доступа: http://allpravo.ru/library/doc2527p0/instrum4145/item4223.html.

13. Економіка нерухомості: навч. посіб. / за заг. ред. І.І. Пилипенка. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 350 с.

14. Економічна енциклопедія / відп. ред. С.В. Мочерний. – К.: Академія, 2001. – Т. 2. – 847 с.

15. Еловиков Л.А. Рыночные отношения и отношения собственности / Л.А. Еловиков // Вестник Омского университета. – 1996. – Вып. 2. – С. 85-88.

16. Закон Республики Армения "О налоге на имущество" от 26.12.2002 г. [Электронный ресурс]. Государственная налоговая служба при правительстве Армении. – Ереван, 2002. – 16 с. – Режим доступа: http://www.taxservice.am/in-dex.php?page=home&section=download_attach&id=87&attach_id=337.

17. Закон України "Про Державний бюджет України на 2007 рік" від 19.12.2006 №489-V // Відомості Верховної Ради від 23.02.2007р. – № 7 (7-8). – Ст. 62.

18. Закон України "Про оренду землі" від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 46-47. – Ст. 280.

19. Закон України "Про оцінку земель" від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229.

20. Закон України "Про плату за землю" від 3 липня 1992 р. № 2535-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 38. – Ст. 560. – (Зі змін. та допов.).

21. Закон України "Про систему оподаткування в Україні" від 25 червня 1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. – (Зі змін. та допов.).

22. Занадворов В.С. Теория налогообложения / В.С. Занадворов // Экономический журнал ВШЭ. – 2003. – № 4. – С. 538-565.

23. Захаров В.Н. История налогов в России. IX – начало XX в. / В.Н.Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шацилло. – М.: "Российская политическая энциклопедия" (РОССПЭН), 2006. – 296 с. – (Серия "Экономическая история. Документы, исследования, переводы").

24. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3-4. – Ст. 27.

25. Иловайский С.И. Финансовое право [Электронный ресурс] / С.И. Иловайский. – Одесса, 1904; Электронная библиотека Информационно-образовательного юридического портала Allpravo.Ru. – 2005. – Режим доступа: http://allpravo.ru/ library/doc4396p0/ instrum4397/item4421.html.

26. Инвестиционный прогноз 2008. Строительство и недвижимость [Электронный ресурс]: Материалы информационного агентства ЛИГАБизнесИнформ. – 2008. – Режим доступа: http://smi.liga.net/articles/IT080358.html.

27. Индекс цен [Электронный ресурс]: Материалы аналитического отдела "Девелоперской компании "ГЕРЦ". – 2007. – Режим доступа: http://www.gerc.com.ua/media-center/cat.3/.

28. Индикаторы рынка земли по городам Украины 1.01.-1.05.2008 [Электронный ресурс]: Материалы сайта Business International Network. – 2008. – Режим доступа: http://bin.com.ua/ templates/analitic_article.shtml?id=77760.

29. Інвестиції та будівельна діяльність у Донецькій області в 2000-2008 роках. Статистичний збірник № 03/5-3/118. – Донецьк, 2009. – 120 с.

30. Йолкіна В.А. Ринок нерухомості в структурі перехідної економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.01.01 "Економічна теорія" / В.А. Йолкіна. –Х., 2001. – 20 с.

31. Класифікатор житла [Электронный ресурс]: Матеріали сайту "Українська будівельна асоціація". – Режим доступа: http://u-b-a.com.ua/ua/class/.

32. Кодекс Республики Казахстан от 12.06.2001 г. № 209-2 "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" [Электронный ресурс]: Законодательство Казахстана on-

line. – Павлодар, 2001. – Режим доступа: http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00967&uro=08401.

33. Котенко А. Обеспечение жильем граждан Украины: реалии и перспективы / А. Котенко [Электронный ресурс]: Материалы сайта "Ассоциация специалистов по недвижимости Украины". – 2007. – Режим доступа: http://www.asnu.net/rus/analytics/articles/03.html.

34. Краткий обзор рынка жилой недвижимости г. Донецка (по состоянию на 01.01.2008 г.) [Электронный ресурс] Материалы отдела маркетинга ООО "ДИСК", 2007. – Режим доступа: www.disk.dn.ua

35. Краткий обзор рынка жилой недвижимости г. Донецка [Электронный ресурс]: Аналитический отчет отдела маркетинга ООО "Донбасская инвестиционная строительная компания". – Донецк, 2008. – Режим доступа: www.disk.dn.ua/files/%20Донецк%202007_Интерфакс.pdf.

36. Крылова Е. Получаем налоговый вычет за приобретенное жилье [Электронный ресурс] / Е. Крылова // Краснодарские известия. – 2007. – 13 апр. (№ 58). – Режим доступа: http://www.ki-gazeta.ru/rubrics/archiv/2007/4/13/1457.html.

37. Линке С. Рынок земли: тенденции и прогнозы [Электронный ресурс] / С. Линке. Матеріали щотижневика "ДомаДачи". – 2008. – Режим доступа: http://www.kanzas.ua/go/ru/article--ResourceID--36761--category--market-reviews--page.html.

38. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии // К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч. – 2-е изд. – М.: Политиздат, 1978. – Т. 1. Кн. 1. Процесс производства капитала. – 907 с.

39. Маршалл А. Принципы политической экономии / А. Маршалл: пер. с англ. – М.: Прогресс, 1984. – Т. 1. – 415 с.

40. Мухін О.О. Ринок нерухомості України: економічні та регіональні аспекти: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.10.01 "Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка" / О.О. Мухін. – К., 2005. – 17 с.

41. Накази Міністерства регіонального розвитку та будівництва України "Про показники опосередкованої вартості спорудження житла за регіонами України від 25.10.2006 р. № 355, від 30.07.2007 р. № 119, від 22.10.2007 р., № 272.

42. Налоговая система республики Беларусь в 2008 г. [Электронный ресурс]: Министерство финансов республики Беларусь. – Минск, 2008. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/taxation/nalsys2008/.

43. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26.06.1996 г. № 25 [Электронный ресурс]: СоюзПравоИнформ. Законодательство стран СНГ. – Бишкек, 1996. – (с измен. и доп.) – Режим доступа: http://www.base.spinform.ru/down-load.fwx?Regnom=10115&frm=2.

44. Налоговый кодекс Республики Азербайджан, утв. Законом Азербайджанской Республики от 11.07.2000 г. № 905-IГ [Электронный ресурс]: Матеріали Міністерства з податків Азербайджанської Республіки. – Баку, 2000. – Режим доступа: http://taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml.

45. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 г. № 1163-XIII [Электронный ресурс]: IATP Moldova. – Кишинев, 1997. – (С изм. и доп.). – Режим доступа: http://www.iatp.md/arex/nk.html.

46. Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3.11.2004 г. № 1207 [Электронный ресурс]: Материалы Национального патентно-информационного центра Республики Таджикистан. – Душанбе, 2004. – 164 с. – Режим доступа: www.tjpat.org/russian/ documents/tjlaw/taxcode.pdf.

47. Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс]: Портал редакції "Журнал налогоплательщика". – Ташкент, 1998. – (Зі змін. та допов.). – Режим доступа: http://www.nalog.uz/zakon_d2.shtml.

48. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая / гл. ред. Н.И. Попова. – М.: Налог-инфо, 2007. – 976 с.

49. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

50. Основні засоби Донецької області у 2001-2007 рр. Статистичний збірник № 03/5-18/282. – Донецк, 2008. –193 с.

51. Основы законодательства Союза ССР и Союзных республик о земле // Ведомости СНГ и ВС СССР, 1990. – № 10. – Ст. 129.

52. Оценка стоимости недвижимости / [С.В. Грибовский, Е.Н. Иванова, Д.С. Львов, О.Е. Медведева]. – М.: Интерреклама, 2003. – 704 с.

53. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2756-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Стор. 9. – Ст. 3248. – (Зі змін. та допов.).

54. Президент Hares Group Харес Юссеф: "Рентабельность строительства в Украине колеблется между 60% и 100% годовых. На меньшее строители просто не согласны" [Электронный ресурс]: Материалы сайта Izvestia.info. – 2007. – Режим доступа: http://www.izvestia.info/inter/econ/22248.

55. Путь в XXI век. Стратегические проблемы и перспективы российской экономики [Электронный ресурс] / Д.С. Львов. – М.: Экономика, 1999. – 793 с. – Режим доступа: http://rusref.nm.ru/indexpubvvedenie.htm.

56. Пушкарева В.Н. Генезис категории "налог" в истории финансовой науки / В.Н. Пушкарева // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33-36.

57. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [4-е изд., перераб. и доп]. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 479 с.

58. Рентабельность застройщиков достигает 100% [Электронный ресурс]: Материалы сайта Novostrojka.com. – 2007/ – 2007. – Режим доступа: http://novostrojka.com/pressa/publications/rentabelnost-zastrojjshhikov-dostigaet-100/1753/.

59. Рентабельность строительства достигает 100% – исследования АМК [Электронный ресурс]: Материалы сайта Деньги.ua. – 2007. – Режим доступа: http://kredit.dengi.ua/news/9535.html.

60. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т. 1. Начало политической экономии и налогового обложения. – 360 с.

61. Ринок нерухомості: навч. посіб. / за заг. ред. І.І. Пилипенка. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 387 с.

62. Розмаинский И.В. История экономического анализа на Западе: текст лекций [Электронный ресурс] / И.В. Розмаинский, К.А. Холодилин; под общ. ред. И.В. Розмаинского. – СПб.: СПбГУ, 2000. – 138 с. – Режим доступа: http://ie.boom.ru/Rozmainsky/Ch1.htm.

63. Ружинский Ю. Осиновый кол для квартирного спекулянта / Ю. Ружинский // 2000. – 2009. – № 12(454). – 20-26 марта.

64. Себестоимость жилья в Киеве составляет $600 за квадратный метр // 15 минут. – 2007. – 9 янв. – С. 7.

65. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.

66. Соціально-економічне становище Донецької області за січень 2009 р. / Головне управління статистики в Донецькій області. – Донецьк, 2008.

67. Статистичний щорічник за 2007 рік / Держкомстат України. – К.: Консультант, 2008. – С. 447.

68. Статистичний щорічник України за 2009 рік / за ред. О.Г. Осауленка. – Державний комітет статистики України, 2010. – 567 с.

69. Стігліц Дж. Економіка державного сектора / Джозеф Е. Стігліц; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільский. – К.: Основи, 1998. – 854 с.

70. Строители в шоке: рентабельность упала с 300 % до 90% [Электронный ресурс]: Интернет-газета "Жилая и деловая недвижимость". – 2008. – Режим доступа: http://gdn.com.ua/27r.08.2008.html.

71. Тимошенко Ю. Себестоимость жилья станет ниже минимум на 45% [Электронный ресурс]: Материалы информационного агентства РБК-Украина. – 2008. – Режим доступа: http://www.rbc.ua/rus/top/2008/08/27/419912.shtml.

72. Указ Петра I "О порядке наследования в движимых и недвижимых имуществах" от 23 марта 1714 г. [Электронный ресурс]: Библиотека электронных ресурсов Исторического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова. – Режим доступа: http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/inherit.htm.

73. Указ Президиума Верховного Совета СССР "О местных налогах и сборах" от 10 апреля 1942 г. // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1942. – № 13.

74. Фінанси Донецької області за 2009 рік: Статистичний збірник / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій області. – Донецьк, 2010.

75. Фридман Дж. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости: пер. с англ. / Дж. Фридман, Н. Ордуэй. – М.: Дело, 1997. – 480 с.

76. Харрисон Г.С. Оценка недвижимости: учеб. пособие / Генри С. Харрисон: пер. с англ. – М.: РИО Мособлупрполиграфиздата, 1994. – 231 с.

77. Харрисон Ф. Налоги и рынок. "Мертвый" груз экономики / Ф. Харрисон, Г. Титова, Т. Роскошная. – СПб.: Фонд "Земля и благосостояние общества", 1999. – 62 с.

78. Харрисон Ф. Рента как основа системы государственных финансов [Ф. Харрисон, Д. Миллер, Н. Тидеман и др.] // Путь в XXI

век. Стратегические проблемы и перспективы российской экономики. – М.: Экономика, 1999. – С. 471-490.

79. Хрущ М. Иван Куровский: на рынок недвижимости возвращаются спекулянты [Электронный ресурс]: Материалы сайта UNIAN. – 2008. – Режим доступа: http://economics.unian.net/rus/detail/16526.

80. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.

81. Чистозвонов А. Налог на доходы физических лиц [Электронный ресурс] / А. Чистозвонов, К. Толченкин // Ваш правовой гарант. – 2006. – № 9. – Режим доступа: http://www.garant.ru/nav.php?pid=1956&ssid=45.

82. Эксперт: Себестоимость жилья в Киеве составляет около 800 долл./1 кв.м [Электронный ресурс]: Материалы сайта Finance.ua. – 2008. – Режим доступа: http://news.finance.ua/ru/~/ 1/0/all/ 2008/05/26/127774.

83. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: учебник для вузов / Л.И. Якобсон. – М.: ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с.

84. Aaron H. A New View of Property Tax Incidence / H. Aaron // American Economic Review. – 1974. – Vol. 64. – № 2. – P. 212-221.

85. Almy R. A survey of property tax systems in Europe [Электронный ресурс] / R. Almy // Report prepared for Department of taxes and customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, 2001. – 122 p. – Режим доступа: http://www.agjd.com/EuropeanProperty Tax Systems.pdf.

86. Altmann J.L. Analysis and comparison of the Mills-Muth urban residential land-use simulation models / J.L. Altmann // Journal of Urban Economics. – 1981. – Vol. 9. – № 3. – P. 365-380.

87. Arnott R. The property tax as a tax on durability / R. Arnott, G.Young // Canadian Journal of Economics. – 1979. – Vol. 12. –№ 3. – P. 485–494.

88. Arnott R. The property tax as a tax on value: deadweight loss / R. Arnott, P. Petrova // NBER. – 2002. – Working paper 8913. – 41p.

89. Arnott R.J. Neutral property taxation / R. Arnott // Berkeley program on housing and urban policy. – Boston, 2000. – Paper Soo'004. – 57 p.

90. Beecher D. What is the Real Story on Home Office Deductions? [Электронный ресурс] / D. Beecher // Hurricane Volley Jour-

nal. – 1998. – Vol. 2, № 1. – Режим доступа: http://www.hvjournal.com/articles.php?id=732&art_title=What_is_the_Real_Story_on_ Home_Office_Deductions?

91. Bizet B. Real estate taxation and local tax policies in France / B. Bizet. – Centre de recherché ESSEC. – DR 04010, 2004. – 43 p.

92. Bohanon C. Property Tax Changes: A Case Study of a Small Open Region [Электронный ресурс] / Cecil Bohanon, Stanley R. Keil // The Journal of Regional Analysis and Policy. – 2000. – Vol. 30. – № 2. – P. 39-53. – Режим доступа: http://www.jrap-journal.org/pastvolumes/ 2000/v30/30-2-3.pdf.

93. Brueckner J. Modern Analysis of the Effects of Site Value Taxation / J. Brueckner // National Tax Journal. – 1986. – Vol. 39. – № 1. – P. 49-58.

94. Brueckner J.K. Urban Sprawl and the Property Tax / J.K.Brueckner, K. Hyun-A // International Tax and Public Finance. – 2003. – № 10. – P.5-23.

95. Brzeski W.J. Property Taxes in Poland and Reform Efforts [Электронный ресурс] / W.J. Brzeski: Pre-Conference Workshop on Alternate Sources of Local Government Revenue. – Mexico, 2004. – 20 p. – Режим доступа: http://www.confretax.com/materials/ mexico_ 2004/ artit2ap1_in.doc.

96. Calvo G. The Incidence of a Tax on Pure Rent: A New (?) Reason for an Old Answer / G. Calvo, L. Kotlikoff, C. Rodriguez // The Journal of Political Economy. – 1979. – Vol. 87. – № 4. – P. 869-874.

97. Cannaday R.E. Property Tax Assessment: Measures and Tests of Uniformity Applied to Chicago Condominiums / R.E. Cannaday, E.W. Stunard, M.A. Sunderman // Illinois Business Review. – 1997. – Vol. 44. – № 2. – P. 9-13.

98. Case K.E. Economics and Tax Policy / Karl E. Case. – Boston: Oelgeschlager, Gunn & Hain Publishers, Inc., 1986. – 151 p.

99. Classification of Real Property [Электронный ресурс]: Prepared by the Michigan State Tax Commission. – Michigan, 2007. – 8 p. – Режим доступа: http:// www.michigan.gov/documents/treasury/ ClassificationRealProperty_195107_7.pdf.

100. Classification of real property and coding of records [Электронный ресурс]: Tax Rule № 5703-25-10. – Ohio, 2003. – P. 1-9. – Режим доступа: http://codes.ohio.gov/oac/5703-25-10.

101. Cohen L. Economics of the Property Tax by Dick Netzer / Leo Cohen // Annals of the American Academy of Political and Social Science. – 1966. – Vol. 367. – № 1. – P. 227-228.

102. Collard D. Léon Walras and the Cambridge Caricature / D. Collard // The Economic Journal. – 1973. – Vol. 83. – № 330. – P. 465-476.

103. Curry P. Ticket to Ride / P.Curry [Электронный ресурс]: Builder. The Information source for the Home Building Industry. – 2005. – Режим доступа: http://www.builderonline.com/sales/ticket-to-ride.aspx.

104. Définition de Immeuble [Электронный ресурс]: Dictionnaire du droit privé. – Versailles, Paris, 1996-2008. – Режим доступа: http://www.dictionnaire-juridique.com/definition/immeuble.php.

105. DiMasi J.A. The Effects of Site Value Taxation in an Urban Area: A General Equilibrium Computational Approach / J.A. DiMasi // National Tax Journal. – 1987. – Vol. 40. – № 4. – P. 577-590.

106. Economic Report of the President: 2010. – Washington, D.C.: Government Printing Office, 2011. – 318 p.

107. Edel M. Taxes, Spending, and Property Values: Supply Adjustment in a Tiebout-Oates Model / M. Edel, E. Sclar // The Journal of Political Economy. –1974. – Vol. 82. – № 5. – P. 941-954.

108. Epple D. A Search for Testable Implications of the Tiebout Hypothesis / D. Epple, A. Zelenitz, M. Visscher // The Journal of Political Economy. – 1978. – Vol. 86. – № 3. – P. 405-425.

109. Feldstein M. The Surprising Incidence of a Tax on Pure Rent: A New Answer to an Old Question / M. Feldstein // The Journal of Political Economy. – 1977. – Vol. 85. – № 2. – P. 349-360.

110. Fischel W.A. Municipal corporations, homeowners, and the benefit view of the property tax / W.A. Fischel // Property Taxation and Local Public Finance. – Cambridge, Mass.: Lincoln Institute for Land Policy, 2000. – P. 33-77.

111. Fischel W.A. Zoning and Land Use Regulation / W.A. Fischel // Encyclopedia of Law and Economics. – Aldershot: Edward Elgar and the University of Ghent, 1998. – Vol. 2. – P. 403-442.

112. General law of taxation of Mongolia. State Ih Hural of Mongolia [Электронный ресурс]: The Ministry of Industry and Trade. – Ulaanbaatar, 1993. – 11 p. – Режим доступа: http://mit.mit.pmis.gov.mn/ en/download/laws/general_tax_law.pdf.

113. George H. Progress and Poverty. [Электронный ресурс] / H. George. – [25th Anniversary Edition]. – 1926. Materials of the Henry George Institute. – Режим доступа: http://www.henrygeorge.org/ pchp0.htm.

114. Hamilton B.W. Zoning and property taxation in a system of local governments / B.W. Hamilton // Urban Studies. – 1975. – № 12. – P. 205-211.

115. Harberger A.C. The Incidence of the Corporation Income Tax / A.C. Harberger // Journal of Political Economy. – 1962. – Vol. 70. – № 3. – P. 215-240.

116. Kingsly C. State of Custom Home Building' program forecasts higher costs / C. Kingsly [Электронный ресурс]: Daily Record and the Kansas City Daily News-Press. – Feb. 23, 2005. – Режим доступа: http://findarticles.com/p/articles/mi_qn4181/ is_20050223/ai_n9779714.

117. Kitazato T. Japanese Fixed Property Tax [Электронный ресурс] / T. Kitazato: Innovations in Local Revenue Mobilization, World Bank. – Tokyo, 2003. – 10 p. – Режим доступа: http://www1. worldbank.org/ publicsector/ decentralization/ June2003Seminar/ Japan. pdf.

118. Land Tax Act [Электронный ресурс]: Parliamentary Counsel's Office of South Australia. – Adelaide, 2008. – 32 p. – Режим доступа: http://www.legislation.sa. gov.au/LZ/C/A/LAND%20TAX% 20ACT%201936.aspx.

119. Laubach T. Fiscal relations across levels of government in the United States / T. Laubach // Economics Department– Paris.: Organization for Economic Co-operation and Development, 2005. – Working papers № 462. – 52 p.

120. Lavery N. Urban Sprawl And The Split-Rate Property Tax: Evidence From Pennsylvania / N.Lavery // A Thesis submitted to the Faculty of the Graduate School of Arts and Sciences of Georgetown University. – Washington, 2006. – 44 p.

121. Law for local taxes and fees [Электронный ресурс]: The Bulgarian Center for Not-For-Profit Law. – Sofia, 2004. – 46 p. – Режим доступа: http://www.registryagency.bg/en/Downloads_eng/ Law_ LocalTaxes_ Fees.doc.

122. Law on land tax of Lithuania Republic [Электронный ресурс]: Supreme Council Republic of Lithuania. – Vilnius, 1992. – № I-2675. – Режим доступа: http://www.litlex.lt/litlex/Eng/Frames/Laws/ Documents/107.HTM.

123. Law on Taxes and Fees [Электронный ресурс]: Saeima of the Republic of Latvia. Tulkošanas un terminolo□ijas centrs (Translation and Terminology Centre). – Riga, 1997. – 12 p. – Режим доступа: http://www.fm.gov.lv/likumi/nin/Par_NIN-_en.pdf.

124. McDonald J.F. Property taxation and selling prices of industrial real estate / John F. McDonald, Yuliya Yurova // Review of Accounting and Finance. – 2007. – Vol. 6. – № 3. – P. 273-284.

125. Message from the President: New Congress Should Call Truce on Tax Credits // Tax Watch. – 2007, Winter. – P. 2.

126. Mieszkowski P.M. The incidence of the local property tax: a re-evaluation / P.M. Mieszkowski // NBER. – 1984. – Working paper № 1485. – 19 p.

127. Mieszkowski P.M. The new view of the property tax: a reformulation / P.M. Mieszkowski, G.R. Zodrow // NBER. – 1984. – Working paper № 1481. – 21p.

128. Oates W.E. Local Property Taxation: An Assessment / W.E. Oates // Land Lines. – 1999. – Vol. 11. – № 3. – P. 1-3.

129. Oates W.E. The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis / W.E. Oates // The Journal of Political Economy. – 1969. – Vol. 77, № 6. – P. 957-971.

130. OECD Revenue Statistics 1965-2000. – Paris: OECD Publishing, 2001. – 308 p.

131. Property Tax Code. Chapter 1. [Электронный ресурс]: Texas Statutes, Tax Code. – Texas, 1982. – 6 p. – (С изм. и доп.). – Режим доступа: http://tlo2.tlc.state.tx.us/sta-tutes/docs/TX/content/pdf/tx.001.00.000001.00.pdf.

132. Property Tax in the Republic of Macedonia [Электронный ресурс] / Edited by

133. Ross S. Sorting and Voting: A review of the literature on urban public finance / S. Ross, J. Yinger. – Handbook of regional and urban economics. – Vol. 3. Applied urban economics. – North-Hollan, 1999. – P. 2001-2060.

134. Simon H.A. The incidence of a tax on urban real property / H.A. Simon // The Quarterly Journal of Economics. – 1943. – Vol. 57. – № 3. – P. 398-420.

135. Song Y. Property Tax and Urban Sprawl: Theory and Implications for U.S. Cities / Y. Song, Y.Zenou. – Stockholm: The Research

Institute of Industrial Economics. – Working Paper № 648. – 2005. – 30 p.

136. Soule D.C. Urban sprawl: a comprehensive reference guide / D.C. Soule. – Greenwood Publishing Group, 2006 – P. 348 (570 p.).

137. Stiglitz J. New Bridges Across the Chasm: Macro- and Micro-Strategies for Russia and Other Transitional Economies / J. Stiglitz D. Ellerman // Zagreb International Review of Economics and Business. – 2000. – Vol. 3. – № 1. – P. 41-72.

138. Sullivan A.M. The general equilibrium effects of the industrial property tax: Incidence and excess burden / A.M. Sullivan // Regional Science and Urban Economics. – 1984. – Vol. 14. – № 4. – P. 547-563.

139. Svetlana Janevska: The Fiscal Decentralization Initiative for Central and Eastern Europe. – Budapest, 2006. – 16 p. – Режим доступа: http://lgi.osi.hu/publications /2006/343/FDI_Property_tax_ Macedonia.pdf.

140. Tax code of Georgia [Электронный ресурс]: USAID Georgia Fiscal Reform Project. – Tbilisi, 2005. – 150 p. – Режим доступа: www.agbdc.com/publications-/tax_code_eng.doc.

141. Taxation Act of Estonia. [Электронный ресурс]: The World Law Guide. – Tallinn, 1993. – 23 p. – Режим доступа: http://www.era.int/domains/ corpusjuris/public_pdf/ estonia_taxation_ act. pdf.

142. Tideman T.N. A tax on land value is neutral / T.N. Tideman // National tax journal. – 1982. – Vol. 35. – № 1. – P. 109-111.

143. Tideman T.N. Taxing land is better than neutral: land taxes, land speculation, and the timing of development / T.N. Tideman // Land value taxation: The Equitable and efficient sourse of public finance / Edited by Kenneth C. Wenzer. – London: Shepheard-Walwyn (Publishers) Ltd, 1999. – P. 109-133.

144. Tiebout C. A Pure Theory of Local Expenditures / C. Tiebout // The Journal of Political Economy. – 1956. – Vol. 64. – № 5. – P. 416-424.

145. Yinger J. Bidding and Sorting [Электронный ресурс] / J. Yinger // State and Local Finance. Teaching notes ECN 635/PPA735. – Syracuse University, 1999. – P. 1-21. – Режим доступа: http:// faculty. maxwell.syr.edu/jyinger/ Classes / PPA735 / Readings/ Bidding_ and_ Sorting. pdf.

146. Yinger J. Housing and Commuting: The Theory of Urban Residential Structure [Электронный ресурс] / J. Yinger // Housing and

Commuting. – Syracuse University, 2006. – 19 p. – Режим доступа: http://faculty.maxwell.syr.edu/jyinger/E-Books/Housing_And_Commuting/ Chapter_5.4.pdf.

147. Yinger J. Property Taxes and House Values: The Theory and Estimation of Intrajurisdictional Property Tax Capitalization / J. Yinger, H.S. Bloom, A. Borsch-Supan, H.F. Ladd. – New York: Academic Press, Inc. – 250 p.

148. Youngman J. Stabilizing Property Taxes in Volatile Real Estate Markets / J. Youngman, J. Malme // Land Lines. – 2005. – Vol. 17. – № 3. – P. 5–7.

149. Zodrow G.R. The Property Tax as a Capital Tax: A Room with Three Views / G.R. Zodrow // National Tax Journal. – 2001. – Vol. 54. – № 1. – P. 139-156.

150. Zodrow G.R. The Property Tax Incidence Debate and the Mix of State and Local Finance of Local Public Expenditures / George R. Zodrow // CESifo Economic Studies. – 2007. – Vol. 53. – № 4. – P. 495-521.

Глава 4. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

4.1. Теоретические основы экологического регулирования

4.1.1. Основные подходы к экологическому регулированию

Вопрос о том, кто должен нести ответственность за загрязнение окружающей природной среды (ОПС), какие меры, в какой степени и по отношению к кому должны применяться для уменьшения антропогенного загрязнения ОПС особенно остро встал в начале XX века.

Одним из первых осветил данную проблему и наметил возможные пути ее решения А. Пигу. Он выдвинул идею о том, что для более полного учета величины общественного продукта необходимо принимать во внимание и сопутствующие обычной жизнедеятельности общества внешние эффекты: "… предельный общественный чистый продукт, создаваемый данным потоком ресурсов в той или иной отрасли, может состоять не только из непосредственного вещественного чистого продукта… на его величину могут оказываться, помимо того, неявные вещественные факторы, действующие "извне" на отрасли, в которые инвестированы данные ресурсы… Действие такого рода факторов необходимо учитывать (оно может носить как благотворный, так и губительный характер) при оценке полного вещественного чистого продукта, создаваемого приращением некоторого объема ресурсов, применяемых в какой-либо отрасли" [82, *200*].

В дальнейшем в неоклассической теории было дано такое определение понятию "внешние эффекты" (экстерналии): "...an externality is said to exist if an output of one economic agent is an input for another economic agent and if no compensation is paid or received by either party except as a result of public intervention"[1] [164].

[1] "…говорят, что экстерналия имеет место в том случае, если результат деятельности одного экономического агента является потребляемым фактором для другого экономического агента и если ни одной из сторон не выплачивается или не получается компенсация, за исключением случаев государственного вмешательства".

Сложность регулирования экстерналий связана с тем, что многие из них носят характер общественных благ. То есть они не обладают свойством делимости и не удовлетворяют принципу исключения[1]. Так, рост численности населения в городах не приводит к сокращению объемов загрязненного воздуха, вдыхаемого дополнительным горожанином. Так же представляется сложным исключить какого-то человека из числа тех, кто дышит загрязненным воздухом.

Как и в случае с общественными благами, рыночный механизм не может обеспечить эффективного решения связанных с экстерналиями проблем, поскольку "the nature of public goods makes it difficult if not impossible for their allocation to be governed by the working of price mechanism, and this is why so many external are also public goods"[2] [164].

Несмотря на то, что экстерналии могут быть как негативными, так и позитивными, наибольший интерес для общества представляет регулирование именно негативных экстерналий, поскольку они существенно подрывают его благосостояние в настоящем и представляют угрозу для существования будущих поколений [142, *13*]. Загрязнение ОПС является наиболее ярким примером негативной экстерналии.

Влияние негативных экстерналий на общество упрощенно представлено на рис. 4.1.

В условиях чистой конкуренции и при отсутствии государственного вмешательства экономический агент будет стремиться осуществлять свою деятельность в объеме, при котором предельная выгода равна предельным частным издержкам и который, как следствие, сопровождается объемом загрязнения Q. Однако это приведет к тому, что общество понесет дополнительные неучтенные экономическим агентом экологические издержки (отрезок АВ на рис. 4.1).

---

[1] Как по поводу общественных благ замечает П. Самуэльсон "Полезность общественных благ в отличие от полезности исключительно частных товаров имеет внешний потребительский эффект и распространяется более чем на одного человека. Если товар можно поделить так, что каждая его часть может быть раздельно продана различным лицам, без оказания внешнего эффекта на других членов группы, то такой товар не должен становиться объектом деятельности государства" [102, *162*].

[2] "Сама суть общественных благ затрудняет, если не делает невозможным регулирование их аллокации посредством ценового механизма, и именно поэтому столько внешних благ также являются общественными".

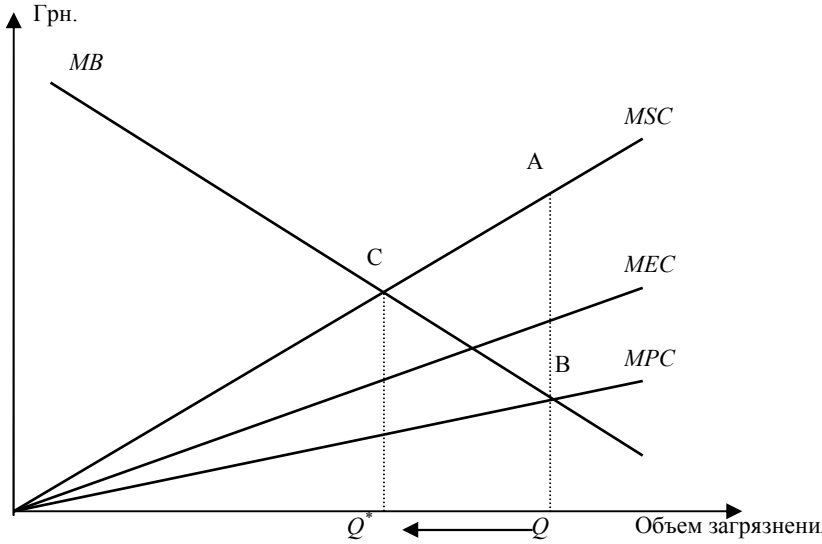


Рис. 4.1. Влияние негативных экстерналий на общество (рынок чистой конкуренции):

MB – предельная выгода некоторого экономического агента;
MPC – предельные частные расходы экономического агента;
MEC – предельные экологические расходы;
MSC – предельные общественные расходы, причем

$$MSC = MPC + MEC;$$

Q – объем загрязнения ОПС при отсутствии государственного вмешательства;

Q^* – оптимальный с позиции общества объем загрязнения ОПС.

Более приемлемым (оптимальным) с позиции общества был бы такой уровень деятельности экономического агента, которому соответствует объем загрязнения Q^* (т.е. объем, при котором предельная выгода равна предельным общественным издержкам). А поскольку достичь сокращения объема загрязнения ОПС с Q до Q^* с помощью рыночного механизма не всегда возможно, то является

оправданным государственное вмешательство. Его целью должна быть интернализация негативных экстерналий, т.е. разработка и применение на практике комплекса мер по устранению влияния на общество негативных экстерналий и приведение рынка к оптимальному состоянию [81, *47*].

Существует три основных подхода к регулированию загрязнения ОПС:

командно-контрольный подход;

переговоры об уровне внешних эффектов (теорема Р. Коуза);

рыночный подход.

Командно-контрольный (command and control – CAC) подход к экологическому регулированию означает, что государство выдвигает некие обязательные к исполнению требования, касающиеся применяемых экономическими агентами средств производства, технологий, сырья, материалов, а также результатов их деятельности.

Реализация на практике данного подхода означает, что государство осуществляет прямой контроль над деятельностью экономических агентов-загрязнителей [23, *191*].

Считается, что CAC подход является недостаточно гибким по сравнению с более новыми рыночным подходом и подходом Р. Коуза инструментом достижения экологических целей. Это связано с представлением о том, что в случае, если действующие нормативы выбросов загрязняющих веществ или другие предписанные органами власти директивы окажутся неэффективными или трудновыполнимыми, то процесс их корректировки может быть связан со значительными затратами времени и/или ресурсов. Кроме того, прямое государственное регулирование накладывает некоторые ограничения на масштабы деятельности загрязнителя или же на выпускаемую им продукцию и способы ведения хозяйственной деятельности, что может вызвать его недовольство. Также реализация CAC подхода зачастую связана с более высокими, чем другие подходы, издержками [163]. Вместе с тем, в силу ряда сложностей политического и технологического характера, его применение может дать наилучшие результаты при решении некоторых экологических проблем, например, в случае ярко выраженной локализации загрязнения, характеризующегося нелинейной возрастающей функцией экономического ущерба.

В настоящее время в мире при регулировании проблемы экстерналий с помощью САС подхода широко применяется дифференцированный подход (vintage-differentiated regulation [182]) к новым и уже существующим источникам загрязнения. Его суть состоит в том, что к новым источникам загрязнения применяются более жесткие меры регулирования, чем к существующим.

Подобная дифференциация обусловлена тем, что модернизация и техническое перевооружение существующих предприятий в соответствии с выдвигаемыми экологическими требованиями могут оказаться более дорогостоящими, чем внесение поправок экологического характера в проекты новых предприятий. Поэтому для того, чтобы не ухудшить положение действующих на рынке предприятий, а также для того, чтобы обеспечить вхождение на рынок предприятий с высокими показателями экологической безопасности, применяются дифференцированные экологические требования.

Однако при всей разумности подобной дифференциации она не лишена ряда недостатков:

1) может появиться эффект "старого завода";

2) создаются барьеры вхождению на рынок новых участников.

Эффект "старого завода" ("old-plant" effect) заключается в том, что вследствие применения к новым источникам загрязнения более жестких, чем к существующим источникам, экологических требований замедляется обновление основных фондов предприятий и внедрение новых технологий производства [167, *2*].

Применение к новым источникам загрязнения более жестких требований экологической безопасности означает, что вхождению на рынок новых участников сопутствуют более высокие издержки, чем деятельности уже работающих на нем загрязнителей. Следовательно, такая дифференциация используемых государством в борьбе с загрязнением ОПС мер создает барьеры вхождению в отрасль новых предприятий.

Поэтому, несмотря на то, что со временем рынок адаптируется к принятым мерам экологического регулирования и придет в новое состояние равновесия, в течение этого периода действующим на данном рынке субъектам хозяйственной деятельности представится возможность получения сверхприбыли [161]. Этим объясняется то, почему субъекты хозяйственной деятельности выступают против

экологических налогов и отстаивают применение CAC подхода к решению проблемы загрязнения ОПС [143].

Помимо недостатков, у CAC подхода есть и преимущества, которые делают его особенно привлекательным средством уменьшения антропогенной нагрузки на ОПС с позиции не только предприятий-загрязнителей, но и органов власти, населения и заинтересованных экологических групп.

К достоинствам данного подхода следует отнести его наглядность, поскольку он позволяет увидеть значения конкретных объемов выбросов вредных веществ, превышение которых загрязнителями считается неприемлемым в рамках некоторого сообщества.

CAC подход – традиционный, он используется уже достаточно давно, известны его положительные и отрицательные стороны. А экономические инструменты экологического регулирования – относительно новый и менее изученный инструмент: точно неизвестно, какие выгоды он может принести, но связанные с его реализацией издержки (по крайней мере, в части налогов за загрязнение ОПС) достаточно заметны. А поскольку "the more visible the benefits, the greater the demand for an instrument; the more visible the costs, the greater the opposition and thus the political costs to the legislator"[1] [167, *40*], вероятнее, что политики предпочтут CAC подход, так как он способствует сокрытию связанных с регулированием издержек в общем росте цен на продукцию и услуги, которые перекладываются на потребителей.

Население и заинтересованные экологические группы могут предпочесть CAC подход другим подходам по трем причинам [167, *36*]. Первая из них заключается в том, что выступающие в защиту ОПС группы и отдельные лица зачастую рассматривают экономические инструменты экологического регулирования как "лицензию на загрязнение". Они выражают опасения, что урон, нанесенный загрязнением ОПС, трудно, а зачастую невозможно измерить и выразить в денежной форме, а потому нельзя установить адекватную ставку экологического налога.

Во-вторых, есть опасения, что на практике реализовать изменение (в сторону повышения) однажды установленных ставок эко-

[1] "Чем нагляднее выгоды, тем больше спрос на инструмент; чем нагляднее издержки, тем значительнее оппозиция и, следовательно, политические издержки для законодателя".

логических налогов будет труднее, нежели экологических стандартов. Однако оппоненты подобной позиции утверждают, что указанных сложностей можно избежать, четко прописав в законах возможность повышения со временем ставок данных налогов.

Кроме того, поскольку САС подход применяется длительное время, предполагается, что реализация на практике разработанных на его основе мер экологического регулирования будет не столь долгим и трудным процессом, как в случае с экономическими инструментами экологического регулирования.

Переговоры об уровне внешних эффектов (теорема Р. Коуза)

Ряд исследователей [40, *408*] полагают, что загрязнение ОПС нужно рассматривать как своего рода агрессивное принуждение, аналогичное вымогательству или другому виду насилия. Из этого следует, что политика государства в области экологического регулирования, подобно уголовному праву, должна основываться на понятии основных прав, в число которых входит право на чистые воздух, воду и т.п.

Однако права собственности на природные ресурсы определены не полностью, что приводит к излишней антропогенной нагрузке на ОПС и отрицательно влияет на здоровье людей. Возникающую в связи с этим деформацию рынка можно бы было устранить, переопределив такие права собственности [23, *27;* 28].

Подобный подход, впервые предложенный и описанный Р. Коузом [28], заключается в том, что стороны могут прийти к некоторому компромиссному решению проблемы негативных экстерналий. Предполагается, что такое взаимодействие примет форму переговоров об уровне загрязнения. В таком случае государство будет силой, четко определяющей имущественные права на ресурсы, прямое или опосредованное использование которых сопровождается появлением нежелательных для общества внешних эффектов, и устанавливающей исходные условия, при которых будут осуществляться переговоры.

При формулировании своей теоремы Р. Коуз исходил из нескольких явных и неявных допущений, которые затем были дополнены и уточнены его последователями [18; 40; 143; 28].

Допущения теоремы Р. Коуза таковы:

число участников сделки невелико;

отсутствуют трансакционные издержки;

никто добровольно не соглашается с ухудшением своего положения;

у сторон переговоров одинаковая способность торговаться;

переговоры между обеими сторонами всегда приводят к оптимальной величине загрязнения;

загрязнение снижается тогда и только тогда, когда затраты на борьбу с ним меньше, чем причиняемый ущерб;

если объем загрязнения необходимо уменьшить, то для этого используются самые эффективные средства;

эти результаты достигаются вне зависимости от того, кому первоначально принадлежат права собственности на природный ресурс.

Р. Коуз показал, что в случае заключения добровольного соглашения, нивелирующего потенциальные выгоды одной из сторон, которые приводят к возникновению экстерналии, будет достигнут оптимальный результат. Заключение такой сделки требует небольшого числа участников с обеих сторон: один или несколько загрязнителей и одна или несколько жертв загрязнения. При выполнении этого условия и если участники ведут себя в соответствии с допущениями Р. Коуза, такое соглашение действительно может привести к устранению (снижению до приемлемого уровня) деформации рынка, вызванной загрязнением ОПС. В таком случае применение других мер регулирования может оказаться излишним (рис. 4.2).

На рис. 4.2 горизонтальная ось – это уровень активности индивида А, которая связана с нанесением ущерба другому лицу (В). Кривая CD показывает предельные выгоды А (MB_A) от этой деятельности, а кривая JK отражает предельный урон В (MD_B), возникающий вследствие деятельности А. При отсутствии каких-то чрезвычайных стимулов поведение А, при котором он максимизирует свою полезность, приведет к уровню деятельности (OD), когда его предельная выгода станет равной 0. Однако предельные выгоды В станут нулевыми при уровне деятельности OE и соответствующей ему точке F рис. 4.2, в которой получаемые А предельные выгоды точно компенсируют наносимый В предельный ущерб.

Согласно Р. Коузу индивид В будет готов заплатить А за сокращение последним деятельности до уровня OE. При любом уровне деятельности, превосходящем OE, предельный ущерб для В будет

превышать предельный выигрыш А, поэтому в данном случае могут быть реализованы потенциальные выгоды от сделки. Равновесие по теореме Р.Коуза достигается при уровне деятельности ОЕ, т.е. этот уровень деятельности с позиции общества является оптимальным.

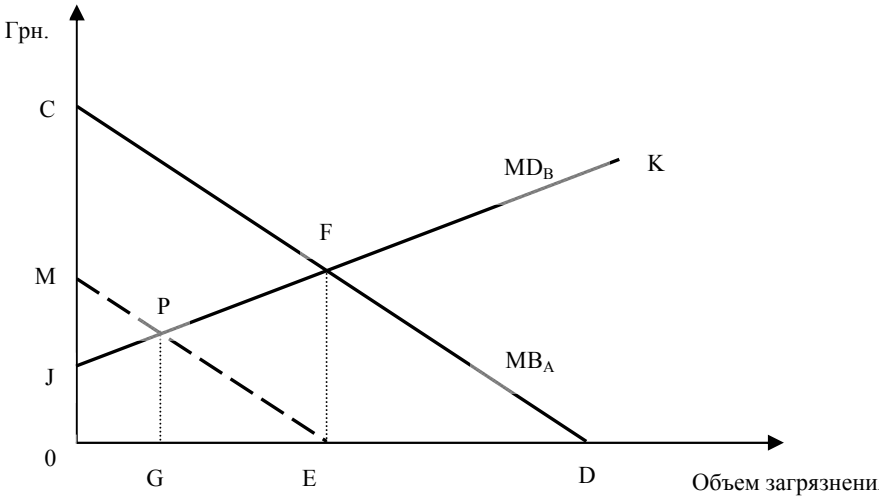


Рис. 4.2. Регулирование экстерналий одновременно с помощью экологического налога и заключения добровольного соглашения

Пусть государство облагает А налогом, равным предельному общественному ущербу, при эффективном уровне деятельности ОЕ. Величина налога будет составлять EF на единицу деятельности. Результатом применения такого налога будет смещение кривой предельной выгоды А вниз до уровня кривой МЕ; МЕ представляет предельные выгоды А без учета налога. При отсутствии каких-либо соглашений это приведет А к совершению общественно оптимального объема деятельности ОЕ.

Если одновременно с налогом имеет место заключение добровольного соглашения, то реализация условий сделки приведет участников в точку Р с соответствующим ей уровнем деятельности OG. Теперь уровень деятельности А будет ниже эффективного уровня. Следовательно, в случае заключения добровольного соглашения направленные на уменьшение экстерналии налоги не просто излишни,

но и сами по себе являются источником деформации при размещении ресурсов [23, *33*].

В зависимости от того, кому принадлежат права собственности на ограниченный ресурс (загрязнителю или потенциальной жертве загрязнения), возможно два экстремальных варианта проведения переговоров.

При отсутствии регулирования со стороны государства в случае, если все права собственности на природный ресурс принадлежат загрязнителю, он будет осуществлять свою деятельность и, соответственно, загрязнять ОПС, в объемах, обеспечивающих ему максимизацию прибыли. С его точки зрения это вполне оправдано, поскольку в предложенных условиях и в рамках действующего законодательства он может распоряжаться природным ресурсом по своему усмотрению, не получая согласия на свои действия у стороны, страдающей от негативных внешних эффектов.

Для уменьшения влияния негативной экстерналии пострадавшая от нее сторона должна будет стимулировать к этому загрязнителя, предложив ему взамен некоторую компенсацию. Переговорный процесс будет идти до тех пор, пока не будет достигнут такой уровень выбросов, при котором предельный ущерб от загрязнения сравняется с предельными затратами на его уменьшение.

В результате переговоров объем выбросов установится на уровне, при котором минимизируются издержки загрязнения. В этой точке жертва максимизирует свою выгоду за вычетом полной компенсации загрязнителю. Полученное решение является Парето-оптимальным, так как оба участника пришли в такое состояние, когда дальнейшее улучшение положения одного из них возможно только при ухудшении положения другого [81, *67*].

Противоположный рассмотренному случаю вариант достигается тогда, когда все права собственности на природный ресурс предоставляются потенциальной жертве загрязнения. Тогда компенсацию за возможность делать выбросы должен будет предлагать загрязнитель, и переговоры будут идти до тех пор, пока предельные издержки загрязнителя не сравняются с наносимым его деятельностью предельным ущербом. При достижении такого состояния также будут соблюдены условия Парето-оптимальности.

В итоге и с учетом сделанных Р. Коузом допущений, переговорный процесс, независимо от определяемых государством имуще-

ственно-правовых условий, приводит к одному и тому же результату относительно уровня загрязнения. Этот уровень обеспечивает достижение Парето-оптимальности, и, поскольку он соответствует эффективному уровню загрязнения ОПС, то данный результат является социально-оптимальным [18, *831*; 130, *122*].

Предложение Р. Коуза интересно по многим причинам. Его стратегия интернализации внешних эффектов основана на том, что природные ресурсы путем установления на них имущественных прав становятся полноправным рыночным товаром. Поэтому связанные с ними "провалы рынка" должны устраняться за счет рыночных механизмов. Соответственно, роль государства ограничивается задачей учреждения определенного политико-правового порядка.

Путем установления имущественных прав и наделения ими рыночных субъектов государство задает исходные позиции участников до начала переговоров, а также определяет правила поведения на рынке. Но достижение оптимального результата осуществляется самими участниками. Вместе с тем у государства остается достаточно пространства для действий. В частности, оно может, и даже должно, определять ценностные представления, связанные с предоставлением имущественных прав на природные ресурсы [81, *62*].

Важной особенностью подхода Р. Коуза является то, что в нем нет четкого распределения ролей между загрязнителем и жертвой загрязнения. Внешний эффект является, по его мнению, следствием конфликта интересов обоих, и в этом смысле обе стороны являются причиной данного эффекта [18, *831*].

Подход Р. Коуза оказал сильное влияние на экономическую точку зрения на внешние эффекты, но в то же время он до сих пор вызывает массу дискуссий в научных кругах, связанных главным образом с его исходными допущениями.

Так, Р. Коуз исходит из того, что результаты переговоров об уровне внешних эффектов не зависят от наделения их участников правами собственности. Однако с позиции справедливости и распределения итоговый результат выглядит несколько иным.

Функция предельного ущерба выражает предельную стоимость выбросов для жертвы в денежной форме. Так же в денежной форме выражаются предельные издержки на предотвращение загрязнения загрязнителем. Денежное выражение предпочтений относительно уровня загрязнения не имеет смысла в случае отсутствия у

покупателя определенной покупательской способности. В общем случае результат переговоров будет зависеть от имеющихся у их участников денежных ресурсов.

Кроме того, решение государства о наделении субъекта хозяйственной деятельности правами собственности на экологические блага оказывает влияние на объем ресурсов, которыми этот субъект располагает. Поэтому при наделении такими правами государство ставит одного из участников в более выгодное положение, чем другого. Соответственно, результат переговоров для одного и того же участника будет различным в зависимости от первоначального распределения прав собственности, что противоречит той части теории, в которой утверждается "нейтральность аллокационного результата относительно принципиального решения о правах собственности" [81, *72*].

Одним из начальных условий теоремы Р. Коуза является одинаковая способность сторон переговоров торговаться (вести переговоры). В реальности исход переговоров может сильно зависеть как от способности сторон отстоять свою позицию, так и от полноты имеющейся у них информации обо всех факторах, которые могут оказать влияние на заключение сделки. Поскольку стороны переговоров характеризуются ограниченной рациональностью, т.е. им присуща ограниченность человеческих способностей, неполнота знаний и информации, склонность ошибаться, то они всегда будут действовать неэффективно по сравнению с гипотетическими ситуациями [130, *53*], что, в свою очередь, должно привести к возникновению трансакционных издержек. В результате итог переговоров предсказать крайне сложно.

Соглашение между заинтересованными сторонами относительно уровня загрязнения ОПС возможно, если число участников такой сделки невелико, так как в противном случае административные издержки по координации как сторон сделки, так и участников сделки внутри каждой из сторон становятся непомерно высокими. Например, в том случае, если какая-либо сторона переговоров представлена более чем одним членом, то согласование решений между ее членами повлечет за собой дополнительные затраты времени и прочих ресурсов, поскольку "…люди отличаются друг от друга, имеют разные, притом изменяющиеся вкусы, цели, задачи и представления. Отсюда следует, что "общество", "государство", "фирму",

"политические партии" и так далее нельзя рассматривать как коллективные образования, которые ведут себя так, как если бы они выступали в роли индивидуальных субъектов" [130, *3*]. В итоге возникают ситуации, когда "even where the number of polluters in a particular neighborhood is small, so long as the number of persons affected significantly by emissions is substantial, the process of direct negotiations and agreement will generally be unmanageable"[1] [23, *10*].

Для достижения оптимального результата в условиях, когда участвующие в переговорах стороны состоят более чем из одного члена, подход к интернализации внешних эффектов на базе права собственности нужно дополнить механизмами выявления предпочтений, что в реальности пока представляется очень сложным [140].

Анализ Р. Коуза проводится исходя из предположения об отсутствии трансакционных издержек. Но при оценке практической пригодности данного подхода ими нельзя пренебрегать, поскольку они являются значимыми для реальности: "…трансакционные издержки и ограниченная рациональность играют поистине определяющую роль в реальной экономической жизни, и поэтому предпосылки, сделанные в отношении этих двух феноменов, имеют действительно решающее значение не только в одном или двух случаях, а вообще в *любых* экономических обстоятельствах. Таким образом, если исследованию подлежит какое-либо поведение в реальном мире, то неприемлемо абстрагироваться от трансакционных издержек и ограниченной рациональности" [130, *561*].

Помимо отмеченного, на практике большое значение имеет фактор времени: переговоры по поводу уровня загрязнения могут затянуться в результате поступления информации о выбросах новых загрязняющих веществ, влиянии на ОПС и организм человека существующего загрязнения и растущих требований общества к качеству ОПС [167]. Поэтому в итоге связанные с ведением переговоров издержки могут составить суммы, значительно превосходящие те выгоды, которые надеялась получить каждая из сторон переговоров по заключению соглашения.

[1] "даже там, где число загрязнителей в конкретной области невелико, до тех пор, пока число лиц, на которых загрязнение оказывает заметное воздействие, значительно, процесс прямых переговоров и соглашение, в общем, будут недостижимы".

Рыночный подход (market-based approach) к регулированию негативных экстерналий – это подход, при котором применяются экономические инструменты экологического регулирования, направленные на стимулирование экономических агентов к более приемлемому с позиции общества поведению. Данный подход обеспечивает экономическим агентам большую, чем CAC подход, гибкость, стимулируя их искать более эффективные пути осуществления хозяйственной деятельности [163].

В настоящий момент в русле рыночного подхода к экологическому регулированию разработано и используется ряд экономических инструментов. Наиболее известными из них являются экологические налоги [108, *266*], экологические субсидии [182], системы торговли разрешениями на выбросы (tradable permit systems [32]), залогово-возвратная система (deposit-refund system [22; 159]) и др. В этом разделе будут рассматриваться экологические налоги.

Возможность регулирования экстерналий с помощью экономических инструментов была впервые рассмотрена А. Пигу. По его мнению, интернализировать негативные внешние издержки можно с помощью налога, что увеличило бы предельные частные издержки и, как следствие, вызвало бы сокращение предложения на рынке блага, приводящего к возникновению таких экстерналий [82, *306*].

С позиции выдвинутой А. Пигу теории экономического благосостояния в том случае, когда установлена ставка налога, при которой предельные частные издержки будут равны предельным общественным издержкам, растет экономическое благосостояние общества, и такой налог является оптимальным [82, *260*].

Там, где экономические издержки полностью интернализированы в цену товара или услуги, перераспределение ресурсов в экономике оказывается соответствующим справедливым и эффективным ценам. Упрощенно влияние негативных экстерналий на общество и роль корректирующего налогообложения представлены на рис. 4.3.

Теоретически эффективный уровень загрязняющего ОПС вида деятельности достигается тогда, когда предельная выгода от выпуска дополнительной единицы загрязнения, измеренная относительно предельных расходов на устранение загрязнения, равняется предельным общественным расходам этого вида деятельности (состоя-

щим из частных предельных расходов и предельных экологических расходов) [152, *8*].

В условиях нерегулируемого рынка в частном секторе экономики образуется загрязнение объемом Q в той точке рис. 4.3, где график предельной выгоды (который ниспадает вправо, отражая более низкие издержки на сокращение загрязнения на единицу при более высоких уровнях загрязнения) равняется частным предельным издержкам загрязнения.

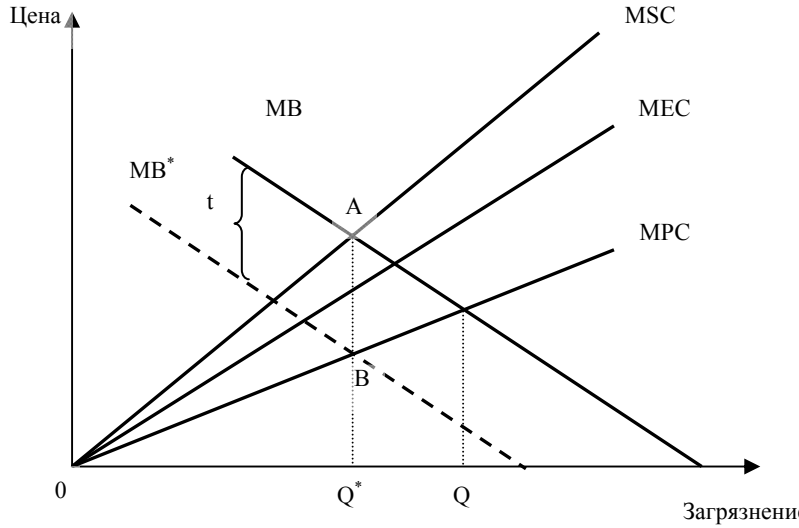


Рис. 4.3. Негативные экстерналии и роль корректирующего налогообложения

Введение косвенного налога со ставкой *t* за единицу загрязнения (отрезок AB на рис. 4.3) позволит решить задачу уменьшения загрязнения до общественно допустимого оптимума Q^*. Такой налог вызовет смещение кривой предельной выгоды в новое положение (MB^*), что приведет к установлению нового состояния равновесия в частном секторе экономики Q^*. Применение по отношению к загрязнителям ставки налога, отличной от той, которая способствует установлению данного равновесия, ведет к ситуации, при которой одна из сторон (загрязнитель или жертва загрязнения) ухудшит свое по-

ложение относительно положения другой стороны. Поэтому объем загрязнения Q^* является Парето-оптимальным [152, *8*].

Экологический налог порождает ценовые сигналы для производителей и потребителей редких природных ресурсов и загрязнения. Более высокие относительные цены на загрязняющие ОПС продукты и виды деятельности влияют на принятие потребительских решений, включая выбор между разными продуктами и видами деятельности. То есть экологические налоги косвенно влияют на загрязнителей, создавая стимулы для промышленности снижать уровень загрязнения и проводить реорганизацию, уходя от производства загрязняющих ОПС продуктов и от осуществления загрязняющих ОПС видов деятельности, таким образом уменьшая общий уровень выбросов вредных веществ. Такое влияние экологических налогов на общество получило название "динамическая эффективность" ("dynamic efficiency"). В то же время под "статической эффективностью" ("static efficiency") обычно подразумевается, что применение экологических налогов позволит достичь целей экологического регулирования с меньшими издержками, нежели при использовании CAC подхода [151, *4*].

Несмотря на растущую в мире популярность экологических налогов [180], этот инструмент экологического регулирования не лишен недостатков.

В первую очередь необходимо отметить, что А. Пигу и его последователи строили свою теорию о корректировке экстерналий исходя из предположения о том, что рынок конкурентен. Однако если данное предположение нарушается, применение экологического налога на практике может негативно повлиять на благосостояние общества [23, *79*]. Так, обложение этим налогом монополиста обычно не приводит к оптимальному с позиции общества результату (рис. 4.4).

На рис. 4.4 DD’ – кривая спроса в отрасли, где присутствует монополист, DMR – кривая предельной выгоды. Пусть деятельность монополиста сопровождается постоянным уровнем предельных расходов MPC, а поскольку ей сопутствует негативная экстерналия, то возникает разрыв между MPC и общественными предельными расходами, представленными кривой MSC. Величина этого разрыва соответствует отрезку AB на рис. 4.4.

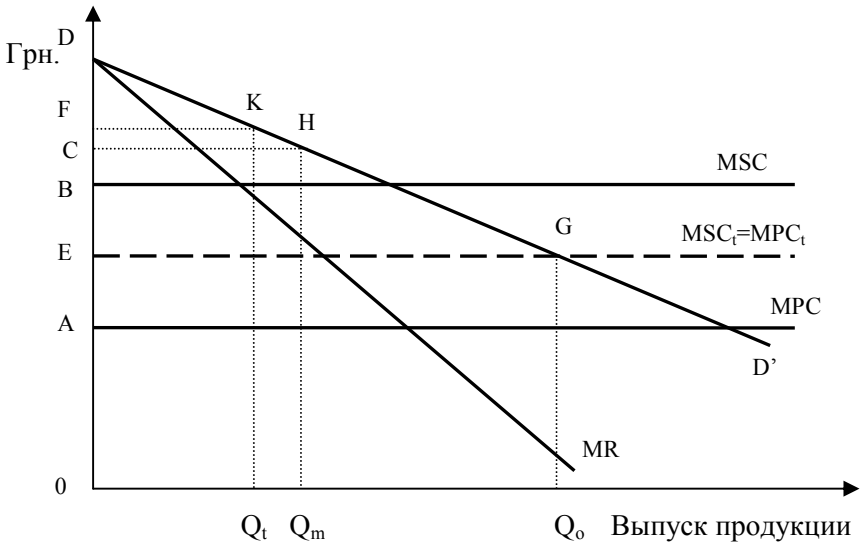


Рис. 4.4. Влияние экологического налога на общественное благосостояние в условиях монополии

При отсутствии регулирования со стороны государства монополист производит Q_m продукции. Пусть государство облагает его деятельность налогом за загрязнение ОПС, который рассчитывается как плата за единицу выбросов вредных веществ. Теоретически это должно стимулировать монополиста изменить процесс производства так, чтобы сократились выбросы вредных веществ на единицу выпускаемой продукции. Данный процесс приводит к таким результатам: увеличиваются предельные частные издержки (сдвиг кривой MPC в положение MPC_t на рис. 4.4) и в некоторой степени сокращаются предельные общественные издержки (до уровня кривой MSC_t на рис. 4.4). Смещение кривой MSC будет обусловлено тем выбором, который с позиции общества отвечает наименее затратному методу производства (с учетом издержек, вызванных загрязнением ОПС) [23, *81*]. Минимум общественных издержек будет достигнут в том случае, если издержки загрязнения будут полностью интернализированы (то есть MSC_t будет равняться MPC_t). В таком случае выбор загрязнителем производственного процесса будет зависеть от цен на используемые им ресурсы (в том числе и цен на вы-

бросы загрязняющих веществ, то есть сумме подлежащего уплате налога), которые отображают реальные общественные издержки.

На рис. 4.4 оптимальным объемом производства является Q_o, при котором производство осуществляется с наименьшими издержками. Но при обложении экологическим налогом монополиста последний сократит объем производства с Q_m до Q_t и одновременно повысит цену на свою продукцию. Как следствие, общество недополучит (по сравнению с оптимальным объемом) продукцию в объеме, соответствующем отрезку Q_tQ_o, и будет вынуждено платить монополисту большую, чем до налогообложения, цену за его продукцию.

Таким образом, монополист оказывает на общество одновременно два негативных экономических эффекта: во-первых, загрязняя ОПС, он увеличивает общественные экологические издержки; во-вторых, он занижает объемы производства с целью получения монопольно высокой прибыли и налагает на потребителей своей продукции избыточные экономические издержки. А потому "so long as the second diseconomy is more highly valued than the former, any levy of a per unit tax on the monopolist's output will decrease total welfare"[1] [141]. В таких условиях экологический налог будет не самым эффективным инструментом экологического регулирования. Поэтому целесообразнее применять к монополисту CAC подход или подход Р. Коуза, а не экономические инструменты экологического регулирования.

Введение экологического налога осложнено тем, что неизвестно, как подсчитывать общественные издержки. Даже если бы было известно, как подсчитать ущерб от загрязнения, который наносится одному индивиду, "we seem to have little hope of dealing with effects, so widely diffused through the population"[2] [137].

Помимо отмеченных выше недостатков и проблем, связанных с экологическим налогом, нужно отметить следующее: если ставка налога подобрана точно, то в краткосрочном периоде рыночное равновесие на конкурентном рынке будет совпадать с краткосрочным общественным оптимумом [144].

---

[1] "… до тех пор, пока второй отрицательный экономический эффект считается более значимым, чем первый, обложение производимой монополистом продукции любым налогом приведет к сокращению общего благосостояния".

[2] "похоже, у нас мало надежды разобраться с эффектами, настолько широко распределенными среди населения".

Однако при регулировании негативных экстерналий в долгосрочный период необходимо учитывать два важных аспекта: возможность входа-выхода из отрасли предприятий-загрязнителей и возможность изменения ими производственных мощностей. Для уменьшения загрязнения ОПС государство должно принять такие меры регулирования, которые бы позволяли контролировать эти аспекты.

В краткосрочном периоде, когда структура отрасли фиксирована, с помощью одного только экологического налога можно влиять на объемы деятельности загрязнителей и соответственно на загрязнение ОПС. В долгосрочном периоде возможен вход (выход) на рынок новых участников, и краткосрочное состояние равновесия будет нарушено. Вследствие этого потребуется корректировка налоговой ставки для достижения нового (краткосрочного) оптимума. Но такой процесс корректировки не гарантирует получения оптимального с общественной позиции результата в долгосрочный период.

Если же в краткосрочный период установлена такая высокая ставка экологического налога, что это в известной степени препятствует вхождению в отрасль новых предприятий, то в долгосрочный период предприятия, которые уже работают на рынке, могут нарастить производственные мощности, таким образом удовлетворяя потребности общества в своей продукции и сводя к минимуму свои издержки. То есть, изменяя ставку экологического налога, "the government affects the number of firms but not their scale in the long run"[1] [144]. Как следствие, в долгосрочный период экологические цели, которые стоят перед обществом, могут быть не достигнуты.

По поводу экологических налогов еще необходимо отметить, что даже если они основаны на количественных стандартах, установленных *для всех экономических агентов*, государство и общество прямо не указывают загрязнителям, какой уровень использования ресурсов или выпуска продукции им следует избрать [23, *191*]. Загрязнитель сам определяет приемлемые для него рамки осуществления хозяйственной деятельности, а значит, и объемы выбросов загрязняющих веществ и уплачиваемых в соответствии с ними сумм налогов. В случае если данная сумма его не будет устраивать, он сможет изменить ее в будущем, скорректировав объем производства

[1] "в долгосрочный период правительство влияет на количество фирм, но не их масштаб".

продукции (использования ресурсов) без вмешательства государственных органов власти. В итоге "rather than equalizing pollution levels among firms, market-based instruments equalize their marginal abatement costs"[1] [182].

Выбор инструментов экологического регулирования

Поскольку у каждого из подходов к экологическому регулированию есть как преимущества, так и недостатки, возникает проблема выбора наиболее оптимального из них.

Международный опыт показывает, что полагаться на какой-то один подход к решению проблемы загрязнения ОПС – не рационально. Для общества целесообразнее (дешевле) использовать смешанную систему регулирования, совмещающую в себе экономические инструменты экологического регулирования с непосредственным контролем уровня выбросов/сбросов загрязняющих веществ [23, *200*].

Такой "гибридный" подход к экологическому регулированию широко применяется в настоящее время в ведущих странах мира. Он состоит из двух основных шагов:

установление приемлемых с позиции общества объемов выбросов и сбросов загрязняющих веществ;

проектирование экологических налогов, ставки которых были бы достаточными для достижения приемлемых стандартов качества ОПС.

Подход Р. Коуза дополняет такой "гибридный" подход при решении локальных проблем с незначительным количеством участников. Но реализация данного подхода на практике (в том числе и в Украине [12; 66]) тоже не лишена проблем. Так, в связи с недостатком информации о влиянии ряда загрязняющих веществ и их соединений на живые организмы сложно сразу установить эффективные с позиции влияния на объем выбросов таких веществ стандарты и ставки налогов. Попытки же приблизить экологическое регулирование к оптимуму вызывают недовольство в обществе, поскольку влекут нестабильность в сфере налогообложения.

[1] "рыночные инструменты скорее уравнивают предельные издержки на уменьшение загрязнения, чем выравнивают уровень загрязнения между фирмами".

Помимо отмеченного выше, еще одна сложность регулирования состояния ОПС вызвана вероятностью существования в присутствии экстерналий множества локальных максимумов. То есть даже если бы итерационный процесс был возможен, он вполне мог бы привести общество к локальному максимуму. А это, в свою очередь, не позволит использовать преимущества действительно значительных возможностей улучшить экономическое благосостояние общества, возникающих при достижении глобального максимума [137].

Если со временем выяснится, что достичь первоначально установленных стандартов качества ОПС можно при сравнительно небольших издержках как со стороны общества в целом, так и со стороны отдельных загрязнителей, то будет разумно ужесточить эти стандарты и/или повысить ставки экологических платежей, исходя из предположения о том, что связанные с уменьшением загрязнения предельные издержки еще не сравнялись с предельными выгодами для общества высокого качества ОПС.

В свою очередь, если загрязнителей поставят в известность о том, что в будущем стандарты и экологические платежи увеличатся, это может привести их к необходимости сделать свое производство более гибким. Под более гибким производством (flexible plants) в данном случае подразумевается изменение структуры производства таким образом, чтобы у производителей была возможность сокращать издержки при изменении стандартов. Конечно, сама по себе реализация такого подхода требует расходов, но их сумма может точно соответствовать тому, что общество считает адекватными расходами на охрану ОПС [137].

4.1.2. Принципы экологического налогообложения

Экологическое налогообложение построено на ряде принципов:

"загрязнитель платит";

периодической актуализации ставок экологических налогов;

целевого использования полученных средств.

Принцип "загрязнитель платит"

В 1972 г. ОЕСР так определила главный принцип экологического налогообложения: "The principle to be used for allocating costs

of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called "Polluter Pays Principle". This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the costs of these measures should be reflected in the costs of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment"[1] [152, *16*].

Принцип "загрязнитель платит" касается того, *кому следует* платить за загрязнение ОПС, а не того, *сколько* следует платить. Ответ на последний вопрос непосредственно будет зависеть от конкретных условий региона (страны), в котором осуществляется регулирование. Такие условия могут быть обусловлены идеологическими, политическими, юридическими, социальными, информационными, мониторинговыми, принудительными и многими другими причинами [190].

Однако реализация принципа "загрязнитель платит" на практике связана с рядом проблем, а именно опасениями потерять конкурентные позиции на рынке и проблемой "утечек" [35, *173-175*].

Представители субъектов хозяйственной деятельности, которые являются (или могут стать) плательщиками экологических налогов, утверждают, что в результате применения к ним таких мер регулирования и необходимости последующего внедрения новых экологически безопасных технологий и оборудования увеличатся их издержки на производство продукции, что приведет к повышению цен на нее.

---

[1] "Принципом, которым следует руководствоваться при распределении издержек, связанных с предотвращением загрязнения и мерами контроля, направленными на стимулирование рационального использования редких природных ресурсов и избегание деформаций в международной торговле и инвестициях, является так называемый принцип "загрязнитель платит". Этот принцип означает, что загрязнителю следует принять на себя издержки по осуществлению упомянутых выше мер, которые органы власти решили предпринять для того, чтобы гарантировать надлежащее состояние ОПС. Другими словами, издержки таких мер должны отражаться в стоимости товаров и услуг, вызывающих загрязнение при их производстве и/или потреблении. Такие меры не следует дополнять субсидиями, которые создадут значительные деформации в международной торговле и инвестициях".

Если экологическое регулирование осуществляется в рамках отдельной страны с закрытым типом экономики, где все производители подчиняются одним и тем же законам, это было бы не столь сущетсвенным. Однако в настоящее время все большее значение приобретают мировой рынок и обмен на международном уровне. Поэтому у представителей промышленных кругов возникает опасение, что вызванное экологическим регулированием повышение цен на их продукцию отразится на ее конкурентоспособности на международном рынке.

Обычно с подобными заявлениями выступают представители наиболее загрязняющих ОПС отраслей промышленности: металлургии, химической, целлюлозно-бумажной и так далее. Для решения проблемы ухудшения конкурентных позиций на международных рынках они предлагают сократить для них ставки экологических налогов или вообще освободить их от них [148, *12-13*; 151, *7*]. Очевидно, что подобный подход к экологическому регулированию не будет способствовать повышению эффективности последнего.

Опасения представителей промышленных кругов потерять конкурентные позиции в результате применения по отношению к ним экологических налогов не всегда и не во всех отношениях обоснованы.

В первую очередь следует отметить, что конкурентоспособность – это многогранное и сложное понятие. Важно различать конкурентоспособность отдельных компаний и секторов экономики и экономики в целом. На каждом уровне у конкурентоспособности будет разное значение. Компании или секторы являются конкурентоспособными, если они способны конкурировать на международных рынках с получением удовлетворительной отдачи. Для страны в целом концепция конкурентоспособности более сложна: на общеэкономическом уровне корректировка провалов рынка ведет к улучшению общего состояния экономики, и то, что оборачивается возросшими издержками для одного предприятия или отрасли промышленности, может привести к сокращению издержек для остальных.

Кроме того, на предприятия одного и того же сектора промышленности экологические налоги могут влиять по-разному. Например, использование в хозяйственной деятельности старых производственных мощностей ведет к образованию больших объемов за-

грязняющих веществ и, как следствие, необходимости платить большие суммы экологических платежей.

Вместе с тем можно допустить, что в ходе эксплуатации новых или модернизированных производственных мощностей, при разработке которых учитывались последние изменения экологических требований, будет образовываться меньший объем загрязнения ОПС, а значит, будут платиться меньшие суммы экологических платежей и штрафов за нарушение природоохранного законодательства.

Однако у некоторых загрязнителей может не быть доступа к чистым видам сырья или окажется недостаточно средств для переоснащения предприятия в соответствии с новыми требованиями государства в сфере противодействия загрязнению ОПС. Применение в таких условиях к загрязнителям экологических налогов может привести к нежелательным для общества остановке или прекращению деятельности последних. Следовательно, в таких условиях необходимо искать другие подходы к решению данной проблемы.

По поводу проблемы издержек также можно отметить, что бремя их роста, вызванное экологическим регулированием, переносится на потребителей товаров и услуг, поставщиков факторов производства, владельцев капитала и трудящихся. И то, как в экономике страны будут регулироваться цены, будет зависеть от эластичности спроса и предложения на факторы производства и производимые товары (услуги) на всех ее уровнях. Больше всего цены вырастут там, где спрос и предложение неэластичны.

Если целью экологического регулирования является влияние на объемы производства и потребления опасного для ОПС и здоровья человека продукта, большое значение имеет наличие у него заменителей и дополняющих товаров: отсутствие на определенном этапе развития науки и техники у такого товара заменителя просто вызовет рост цен на него в результате обложения экологическим налогом без существенного влияния на объемы производства или потребления. Наличие же товаров-заменителей и дополняющих товаров повысит эффективность экологического регулирования, поскольку связанный с ним рост издержек будет способствовать переходу потребителей на использование более безопасных для ОПС продуктов и отказу от потребления дополняющих опасный для ОПС товар продуктов [17, *45*].

Следовательно, наличие у продукта заменителей и дополняющих продуктов, равно как и уровень развития науки и техники, необходимо учитывать при разработке мер экологического регулирования.

Влияние, которое могут иметь экологические налоги на конкурентные позиции отдельного субъекта хозяйственной деятельности (или сектора экономики) на рынке, не в последнюю очередь зависит от вида конкуренции. То есть экологические налоги нанесут менее ощутимый удар по конкурентным позициям предприятий, если конкуренция основана на дифференциации товаров или услуг (как в случае с автомобилями, фармацевтической продукцией), чем в случае ценовой конкуренции (например, продукты питания, топливо).

Уменьшить негативное отношение экономических агентов к экологическим налогам можно, предоставив им детальную информацию о налоге и будущих изменениях в законодательстве: цель введения налога, нормы экологического регулирования, критерий оценки выбросов, дата введения налога, период его действия, ставки налога и возможность их изменения в будущем, временные мероприятия. Также уменьшить издержки регулирования, сопровождающие введение экологических налогов, можно путем поэтапного введения таких налогов [81, *39*].

Еще одной проблемой, которая осложняет реализацию на практике принципа "загрязнитель платит", являются так называемые "утечки" [149, *8*].

Производители могут решить переместить производство из страны с жестким законодательством в сфере охраны ОПС (А) в юрисдикцию с более либеральными в этом отношении законами (Б). Подобное перенесение производства уменьшит объем выбросов в А, но приведет к увеличению выбросов в Б. Поскольку ни одна из стран мира не может похвастаться собственной, изолированной от других стран экосистемой, то со временем выбросы в Б будут влиять и на А. Это, в свою очередь, снизит эффективность принятых в А мер экологического регулирования.

Однако пока такую возможность можно считать чисто гипотетической, поскольку по результатам последних исследований "...neither the investment data nor the evidence on location decisions show evidence of industrial migration or pollution havens in response to differential environmental standards. The share of industrialized country

investment going to developing countries in environmentally-sensitive goods is much smaller than the corresponding share of investment overall"[1] [151, *36*].

Для решения проблемы "утечек" необходимо стандартизировать и унифицировать на международном уровне требования к охране ОПС, тогда у загрязнителей не будет мотивов для перемещения производства по экологическим причинам.

Отмеченные проблемы осложняют реализацию на практике принципа "загрязнитель платит", хотя и не мешают экологическому налогообложению завоевывать все большую популярность в мире. Этому способствует проведение во многих странах мира так называемой "зеленой налоговой реформы" (green tax reform), означающей, что экологические налоги вводятся в налоговую систему не как отдельная, оторванная от других фискальных инструментов мера регулирования, но с учетом и в тесном взаимодействии с этими инструментами [151, *18*]. Это позволяет более гармонично включить в действующую налоговую систему и жизнь общества мероприятия по охране ОПС и предотвращения ее загрязнения.

Одним из наиболее существенных доводов в пользу "зеленой налоговой реформы" является концепция "двойного дивиденда" (double dividend) [168, *4*].

Термин "двойной дивиденд" означает, что применение экологических налогов может принести два вида выгод (дивидендов). Первый дивиденд – это улучшение состояния ОПС вследствие применения мер природоохранного характера к загрязнителям, тогда как второй возникает вследствие сокращения деформирующих налогов [152, *35*].

В современной научной теории одним из видов обязательных платежей, оказыаающих деформирующее влияние на экономику, считаются взносы в фонды социального страхования, уплачиваемые работодателями [163, *6*]. В первую очередь это связано с представлением о том, что высокие ставки таких сборов влияют на занятость.

[1] "…ни инвестиционные данные, ни сведения о решениях в области размещения производственных мощностей не дают никаких свидетельств промышленной миграции или существования "убежищ" для предприятий-загрязнителей в ответ на различия в стандартах защиты окружающей среды. Доля инвестиций промышленно развитых стран в экономику развивающихся стран для производства чувствительных к изменению экологических норм благ значительно меньше соответствующей доли инвестиций в целом".

Данные виды сборов увеличивают издержки работодателя и потому влияют на принятие им решения о найме на работу дополнительного работника. В такой ситуации одновременное введение экологического налога и снижение ставок платежей в фонды социального страхования может позитивно сказаться на занятости и экономике в целом [181, *23*]. Сокращение ставок сборов в фонды социального страхования должно стимулировать работодателей к найму работников, таким образом приводя к росту занятости в регионе. В то же время сокращение сумм поступлений от сборов в фонды социального страхования необходимо будет компенсировать поступлениями от экологических налогов.

В целом необходимо отметить, что существование "двойного дивиденда" зависит от величины повторно вкладываемых в экономику налоговых поступлений и эффекта налогового взаимодействия (tax interaction effect) [152, *37*]. Поэтому для достижения максимального эффекта от "двойного дивиденда" перед принятием органами власти решения в пользу введения экологических налогов и одновременного снижения каких-либо других обязательных платежей необходимо тщательно проанализировать возможные последствия влияния подобных действий на экономику.

Принцип периодической актуализации ставок экологических налогов

Экологические налоги по своей сути носят двойственный характер. Главной целью их введения является сокращение объемов выбросов и сбросов в ОПС загрязняющих веществ экономическими агентами. В то же время они выполняют фискальную функцию, обеспечивая поступления в бюджет для решения конкретных задач (например, идут на финансирование экологических программ или компенсируют сокращение поступлений от деформирующих платежей).

Концентрация на стимулирующей функции экологических налогов при их разработке должна привести к тому, что производитель будет заинтересован во внедрении нового оборудования и технологий, позволяющих снизить вредное воздействие на ОПС. Такие нововведения со временем повлекут за собой уменьшение выплат производителями этих налогов, и, соответственно, уменьшение общих поступлений от них.

Если же при разработке экологических налогов руководствоваться исключительно (или преимущественно) стремлением сохранить стабильный уровень поступлений, то возникнет необходимость регулярного повышения ставок данных налогов.

Такая политика будет иметь смысл только до тех пор, пока предельные издержки загрязнителя на внедрение новых экологически безопасных технологий и оборудования не превысят подлежащих уплате сумм экологических налогов. Однако на определенном этапе в силу особенностей развития техники и технологии затраты на нововведения природоохранного характера могут превысить подлежащие уплате суммы экологических налогов и штрафов за нарушение природоохранного законодательства. В таком случае загрязнитель может решить, что ему выгоднее заплатить налоги и штрафы, нежели принимать меры по сокращению объемов выбросов и сбросов в ОПС загрязняющих веществ [35, *173*].

В связи с отмеченным выше возникает необходимость при разработке и введении экологических налогов делать акцент именно на стимулирующей функции данных налогов. Корректировку ставок экологического налога следует производить исходя из требований общества к качеству ОПС и с учетом уровня развития техники и технологии в сфере охраны ОПС, а не по фискальным мотивам.

Однако здесь следует отметить проблему, касающуюся ценностных представлений общества о качестве ОПС. Так, на рис. 4.5 показано, что в результате принятия загрязнителем мер по сокращению объемов выбросов и сбросов в ОПС загрязняющих веществ объем выпуска им продукции сокращается с Q_1 до Q_0. Но даже несмотря на то, что часть общественных издержек была интернализирована в издержки предприятия-загрязнителя, оставшуюся часть экологических издержек продолжает нести общество (отрезок AE рис. 4.5). То есть негативная экстерналия была устранена не полностью.

Дальнейшая борьба с загрязнением ОПС может потребовать от государственных органов власти ужесточения мер регулирования. Если при этом не учитывается уровень развития науки и техники, а также финансовые возможности загрязнителей, то это может повлечь за собой неоправданный рост связанных с регулированием издержек (в первую очередь административных) и недопроизводство необходимых обществу благ.

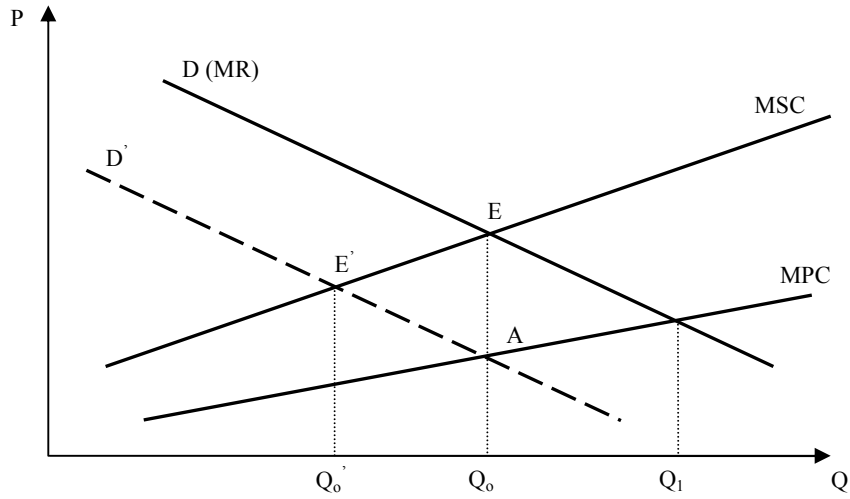


Рис. 4.5. Определение оптимального объема производства в присутствии экстерналии

Даже в том случае, если по каким-то причинам предпочтения потребителей изменятся так, что это приведет к сдвигу кривой спроса влево (кривая D' на рис. 4.5), то это еще не означает, что влияние негативной экстерналии на третьих лиц будет полностью устранено [140].

В целом, как отмечают исследователи, "…the analysis makes it quite clear that externalities, external effects, may remain even in full Pareto equilibrium. That is to say, a position may be classified as Pareto-optimal or efficient despite the fact that, at the marginal, the activity of one individual externally affects the utility of another individual"[1] [142].

Поэтому при осуществлении экологического регулирования обществу в первую очередь необходимо ответить на вопрос о том, какой уровень загрязнения ОПС (с учетом связанных с государственным регулированием издержек и потенциального сокращения

[1] "…анализ вполне четко показывает, что экстерналии, внешние эффекты могут остаться даже по достижении полного равновесия по Парето. То есть положение может быть классифицировано как Парето-оптимальное или эффективное несмотря на тот факт, что, в пределе, деятельность или индивид оказывает внешнее воздействие на полезность другого индивида".

производимых благ) можно считать приемлемым. В зависимости от ответа на этот вопрос можно будет разрабатывать и соответствующие меры регулирования.

Принцип целевого использования полученных средств

Как показывает мировая практика [151, *5*], есть несколько основных вариантов использования поступлений от экологических налогов:

финансирование экологических программ;

уменьшение ставок деформирующих налогов;

сокращение дефицита государственного бюджета;

увеличение государственных расходов.

Правительство каждой отдельно взятой страны исходя из конкретных условий времени и места решает, куда направить полученные средства. Например, в случае высокого уровня безработицы в стране оно может стимулировать создание новых рабочих мест, увеличив государственные расходы или сократив (в рамках концепции о "двойном дивиденде") деформирующие налоги.

В целом ведущие зарубежные специалисты [151, *5*] отмечают, что для стран с тяжелой экологической ситуацией, в налоговой системе которых экологические налоги отсутствовали или находили ограниченное применение (к их числу относится и Украина) наиболее эффективным направлением использования поступлений от экологических налогов является финансирование экологических программ.

Основным моментом при определении направлений использования поступлений от экологических налогов (помимо учета сложившейся в стране ситуации) должно быть законодательное закрепление их целевого характера, что будет способствовать более четкому отслеживанию направлений расходования этих средств. В свою очередь, нецелевое использование данных средств необходимо преследовать, что целесообразно отмечать в соответствующих законодательных актах.

4.1.3. Зарубежный опыт применения систем экологических налогов

Мировой опыт осуществления экологического регулирования показывает, что "всякие попытки осуществления экологических программ на региональном уровне, предпринимаемые отдельными странами, малоэффективны и бесперспективны, подобно тому, как нереальна идея построения идеального общества в отдельной стране" [76, *38*]. Поэтому мировое сообщество пытается скоординировать свои действия в сфере регулирования состояния ОПС [1], что должно способствовать защите интересов граждан каждой из стран и национальных производителей. Примером подобной координации, в частности, является выдвижение ряда требований экологической направленности в отношении государств, стремящихся войти в различные международные организации и объединения. Одним из следствий этой политики является заключение международных соглашений в сфере охраны ОПС, таких как Монреальский протокол по разрушающим озоновый слой веществам [69], Рамочная конвенция ООН об изменении климата [38] и Киотский протокол к Рамочной конвенции ООН об изменении климата [58].

Украина также ратифицировала ряд соглашений в сфере охраны ОПС, и взяла на себя ряд экологических обязательств. Вместе с тем способы и инструменты улучшения состояния ОПС и ограничения выбросов вредных веществ в стране изучены недостаточно, поэтому представляется целесообразным более детально рассмотреть зарубежный опыт осуществления экологического регулирования.

В этой связи интерес представляет опыт Норвегии, Швеции, Германии, США и Японии – стран, добившихся значительных успехов в данном виде регулирования.

Опыт природоохранной деятельности Японии

Япония – один из лидеров в создании благоприятных в экологическом отношении условий жизни для своих граждан. Начиная с 1980-х годов в стране удалось достичь значительного повышения эффективности использования энергии и общего улучшения состояния ОПС. Япония является мировым лидером в области разработки и внедрения технологий контроля над выбросами вредных веществ и инноваций в области эффективного использования энергии [165].

За последние 15 лет в стране была сформирована эффективная система управления качеством ОПС, основанная на принципе "загрязнитель платит" в сочетании с прямым государственным контролем и государственной финансовой поддержкой природоохранной деятельности предприятий Японии. Заметную роль играют экономические инструменты экологического регулирования, причем в них с самого начала закладывалась высокая степень дифференциации между регионами, отраслями промышленности и предприятиями разной величины, что позволило обеспечить более пропорциональное распределение издержек между загрязнителями.

Так, в контексте проведения ведущими странами мира "зеленой налоговой реформы" правительство Японии в настоящее время также вплотную занялось выработкой концепции использования экологических налогов и других экономических инструментов экологического регулирования, которые применяются и дали положительные результаты в других странах.

Предложенная Министерством окружающей среды (МОС) Японии концепция "зеленых" налогов предусматривает налогообложение деятельности, вызывающей негативные экстерналии, и снижение налогов на экологически нейтральные товары и услуги. В настоящее время ведется активная работа по определению круга небезопасных для ОПС товаров, наиболее эффективных форм экологического налогообложения и его оптимального уровня, экологических последствий введения таких налогов, а также решается проблема взаимодействия между новыми и существующими налогами. Однако пока определить величину ставки экологических налогов представляется сложным, о чем, в частности, свидетельствует большой разброс экспертных оценок. Так, ставки налога на CO_2, который планируется ввести в рамках участия Японии в решении проблемы глобального потепления, по этим оценкам колеблются от 4 до 25 японских иен за тонну CO_2 (т.е. от \$0,04 до \$0,23 [78]).

Широкомасштабное введение в Японии экологических налогов сдерживается опасениями снижения темпов экономического роста. Поэтому рассматривается вопрос об одновременном применении в стране экологических налогов и экологически ориентированных таможенных пошлин на экспортные и импортные товары.

Что касается непосредственно экологического регулирования, то для Японии главной задачей как на общегосударственном, так и

на местном уровнях является контроль загрязнения воздуха. Деятельность в данной области регулируется Законом о контроле над загрязнением воздушной среды [165], в соответствии с которым в разных частях страны установлены станции мониторинга качества воздуха. Полученные с этих станций данные позволяют установить, насколько уровни выбросов диоксида азота, оксидов серы, соединений углерода и т.п. приближены к национальным стандартам, которые также дифференцированы.

Так, согласно национальным стандартам качества воздуха пределы выбросов оксидов серы от стационарных источников меняются в зависимости от географического положения и высоты заводской трубы, а выбросы оксидов азота – в соответствии с типом бойлера или печи.

Стандарты выбросов загрязняющих веществ транспортом также регламентируются законодательными актами, которые, помимо улучшения качества воздуха, должны способствовать уменьшению дорожного трафика. Однако, несмотря на предпринимаемые меры, неуклонный рост транспорта, особенно частного, на дорогах Японии приводит к частому возникновению "пробок". В связи с этим не удается снизить концентрацию окисей азота в атмосфере, хотя меры по сокращению выбросов оксидов серы дали положительные результаты [165].

Ярким примером влияния культурных традиций на сферу налогообложения явилось принятие в 1990 г. в Японии Закона о борьбе с загрязнением ОПС. В соответствии с данным законом в стране действует система денежной компенсации за эстетический ущерб, наносимый населению при нарушении природных ландшафтов в процессе разработки и добычи минеральных ресурсов. Выплата компенсации производится владельцами добывающих предприятий [8].

Значительные экологические проблемы в Японии связаны с энергетикой и выбросами соединений углерода. В 2008 г. страна занимала третье место после США и Китая по валовому потреблению энергии, причем основная ее доля (более 70%) вырабатывалась из углеродных видов топлива [128; 165].

Однако, несмотря на сложную ситуацию в сфере потребления энергии, картина выбросов оксидов углерода представляется менее угрожающей: энергетический сектор экономики Японии производит

около 5% общемировых выбросов углекислого газа. Это связано с тем, что страна, отчасти в силу дороговизны электроэнергии, давно является одним из лидеров в области эффективного ее использования. А поскольку рост потребления энергии в Японии вызван в первую очередь быстрыми темпами экономического роста, то перед правительством страны остро стоит проблема еще большего повышения эффективности использования энергии и снижения выбросов соединений углерода.

Сейчас в Японии действует Закон о консервации энергии, устанавливающий энергетические стандарты для широкого круга товаров, начиная от автомобилей и заканчивая офисной и бытовой техникой. Так же в рамках этого закона разработан долгосрочный план по сохранению энергии. В результате быстрой адаптации технологий по эффективному использованию энергии и инициативе правительства Япония, будучи одним из крупнейших потребителей энергии в мире, является государством с одним из наиболее низких среди промышленных стран показателей потребления энергии и выбросов окисей углерода на душу населения [165].

Для обеспечения энергетических потребностей страны и снижения объемов выбросов парниковых газов в Японии активно ведутся работы по строительству новых атомных реакторов. Это обусловлено тем, что использование ядерного топлива позволяет значительно сократить объем необходимого для выработки энергии сырья, и при этом существенно (по сравнению с выработкой такого же количества энергии из органических видов топлива) уменьшить выбросы пыли и парниковых газов [128].

Помимо этого, активно разрабатываются и реализуются программы получения энергии из возобновляемых источников, постепенного ухода от использования угля и перехода на природный газ [165].

Опыт природоохранной деятельности США

К настоящему времени в США накоплен большой опыт в области защиты ОПС. В стране в течение 1970-х годов были созданы почти все агентства, деятельность которых направлена на регулирование рисков и охрану ОПС: Американское управление по вопросам охраны ОПС (EPA), Комиссия по вопросам безопасности товаров широкого потребления (CPSC), Комиссия по вопросам ядерного на-

блюдения (NRC). У каждого из этих органов есть право собственной законодательной инициативы, что дало им возможность поставить под серьезный контроль регулятивную политику в своей сфере [18, *801*; 188, *2*].

В начале деятельность регулятивных агентств наталкивалась на открытое противодействие со стороны предприятий и граждан, так как требовала от них дополнительных издержек. Тем не менее в 1970-е годы в США благодаря применению CAC подхода удалось достичь значительных успехов в области защиты ОПС: постепенно восстанавливались мертвые озера, значительно снизилось загрязнение воздуха в ряде крупных городов [168, *12*]. Подобные результаты деятельности агентств, а также проведение широкомасштабных информационных программ позволило мерам по охране ОПС завоевать признание общественности.

В 1980-е годы стали более ощутимыми издержки экологического регулирования, что привело к необходимости поиска новых подходов к регулированию состояния ОПС, которые сопровождались бы меньшими издержками.

В настоящее время в стране применяется четыре вида механизмов для борьбы с загрязнением ОПС. Предприятия должны обращаться в EPA за разрешением на использование этих механизмов, и требования к их введению очень жесткие.

Первым из подобных механизмов является выравнивание (объемов выбросов). Его суть заключается в том, что субъект хозяйственной деятельности вносит технологические или технические изменения, при которых выбросы от одного источника загрязнения увеличиваются, а от всех остальных – уменьшаются. При этом увеличение выбросов от одного из источников должно полностью компенсироваться и даже быть меньше достигнутого сокращения выбросов от других источников. Такие соглашения должны ограничиваться рамками одного предприятия. Этот механизм в США достаточно широко распространен и ежегодно обеспечивает снижение затрат, которые бы потребовалось совершить в противном случае для устранения негативных экологических последствий, в размере от $25 млн. до $12 млрд. [18, *849*].

Следующим механизмом регулирования является компенсация. Ее суть заключается в том, что EPA дает разрешение на строительство нового предприятия на экологически неблагоприятной тер-

ритории при условии, что еще до начала строительства субъект хозяйственной деятельности выкупит у действующих там загрязнителей разрешения на выбросы вредных веществ в большем объеме, чем он планирует сделать выбросов. При этом результаты деятельности экономических агентов, продающих квоты на выбросы, также должны соответствовать установленным EPA экологическим стандартам. Считается, что такой механизм обеспечивает более чем эквивалентное уменьшение выбросов загрязняющих веществ [18, *851*].

Третий вариант механизма регулирования загрязнения ОПС получил название концепции равновесной полусферы. Согласно этой концепции предприятие не обязано выполнять экологические требования по отношению к каждому принадлежащему ей источнику выбросов. Вместо этого его руководство может считать, что производственные мощности размещены под некоей полусферой, и для выполнения экологических требований необходимо сократить до определенного уровня общий объем выбросов от всех источников, находящихся под ней.

Последний механизм регулирования – вложение в банк сертификатов изъятых выбросов. Согласно этому варианту предприятия, деятельность которых соответствует экологическим стандартам, могут в течение некоторого времени накапливать разницу между допустимыми и фактическими объемами выбросов вредных веществ, и использовать ее в будущем для компенсации сверхнормативных выбросов. Однако следует отметить, что используется этот механизм довольно редко.

Большое внимание в США уделяется регулированию выбросов загрязняющих веществ автотранспортом.

С конца 1960-х годов государство проводит нормирование выбросов автотранспортом. В свою очередь достижение заданных государством стандартов потребовало от производителей изменения технических характеристик топлива и самих автотранспортных средств в части выхлопных газов и расхода топлива.

Результатом этого стало изменение экологического класса автомобилей, представленных на американском рынке. Так, с 2003 г. в США на продажу выставляются автомобили, технические параметры которых соответствуют трем наиболее "чистым" классам: LEV, ULEV, ZEV [131].

В США, в основном из-за сильной оппозиции представителей промышленности, с недоверием относятся к использованию экологических и, в частности, углеродного, налогов. Хотя отдельные расчеты показывают, что если бы поступления от этого налога использовались для компенсации сокращения поступлений от других налогов (например налога на доход), то это привело бы к снижению на 2/3 административных издержек на регулирование экономики страны [168, *6*].

Экологические налоги в США имеют ограниченное распространение. Тем не менее из применяющихся в стране экологических платежей, которые дали заметный положительный эффект, можно отметить действующие в ряде городов страны сборы за мусор с домохозяйств, что привело к значительному сокращению там бытовых отходов, а также действующий в ряде штатов налог на бензин [151, *15*].

В стране более широко применяется торговля разрешениями на выбросы вредных веществ. Ее используют по отношению к веществам, загрязняющим воды, разрушающим озоновый слой, NO_x, SO_2, и другим видам загрязнения.

Для обеспечения поддержки "зеленых" инициатив правительства обществом в США существуют специальные информационные программы, с помощью которых отслеживаются и сообщаются населению данные об использовании и производстве токсичных и опасных химических веществ [168, *19*].

Опыт природоохранной деятельности Германии

В настоящее время в мире Германия считается одним из лидеров в сфере защиты ОПС от негативного антропогенного воздействия и пионером в деле использования возобновляемых источников энергии.

Начиная с 1990 г. Германия почти на 20% сократила свои выбросы парниковых газов. Тем самым уже к настоящему времени страна практически выполнила обязательства, которые возлагались на нее Киотским протоколом, а именно – довести этот показатель к 2012 г. до 21%.

Согласно оценкам независимой экологической организации "Germanwatch" в 2008 г. Германии было присуждено второе место по глобальному индексу защиты климата (первое – Японии) [9]. Уже

давно страна следует по пути, сочетающему защиту климата и охрану ОПС в контексте устойчивого развития. Ключ к этому – двойная стратегия, нацеленная на повышение энергоэффективности, эффективности использования возобновляемых источников энергии и возобновляемого сырья. Подобный подход к решению экологических и ресурсных проблем способствует разработке инновационных энергетических технологий и их дальнейшему использованию всеми экономическими агентами страны. Так, в стране активно развиваются гидроэлектроэнергетика и прочие возобновляемые источники энергии, а потребители энергии в свою очередь также проявляют интерес к энергосберегающим технологиям (например, потребляющим мало энергии бытовой технике и автомобилям, зданиям, спроектированным с учетом энергосберегающих технологий) [179].

Интерес к возобновляемым источникам энергии в Германии возник в 1970-е годы, когда энергетический кризис, вызванный высокими ценами на импортируемую нефть, показал, насколько экономика страна зависит от импорта нефти. Для уменьшения данной ресурсной зависимости в Германии были разработаны и применялись различные методы и подходы: субсидировалась отечественная угледобывающая промышленность, увеличивались импортные квоты на уголь, расширялась выработка электроэнергии атомными электростанциями, стимулировались исследования и разработки в сфере энергетики (главным образом – из возобновляемых источников).

На начальных этапах научные исследования в области возобновляемых источников энергии полностью финансировались правительством и осуществлялись предприятиями аэрокосмической отрасли. С 1975 по 2000 гг. расходы правительства Германии только на исследования в сфере получения энергии из ветра составили около $215 млн. (в ценах 1995 г.). В отдельные годы объемы финансирования колебались от 6 до $28 млн. (в ценах 1995 г.) в год [179].

Подобная политика в области энергетики привела к тому, что Германия стала мировым лидером в области выработки электроэнергии с помощью ветряных турбин. Так, на конец 2003 г. с их помощью вырабатывалось 145000 МВт. К настоящему времени страна уже стала признанным в мире лидером в области ветроэнергетики – на ее долю приходится почти 30% мирового производства электроэнергии с помощью ветра [9].

Помимо активной финансовой поддержки правительством Германии развития энергетики из возобновляемых источников, также осуществляется законодательная поддержка данного направления. Так, вступивший в силу в 1991 г. закон об энергопоставках (Feed-in law) изменил рыночные условия для производителей энергии из возобновляемых источников. Этот закон устанавливает цену, которую производители энергии из возобновляемых источников будут получать за свою энергию. Таким образом, для производителей энергии из возобновляемых источников в Германии законодательно был создан рынок возобновляемых источников энергии и гарантирована постоянная цена на вырабатываемую ими энергию. Эти факторы комбинируются для того, чтобы сделать производство энергии из возобновляемых источников более выгодной инвестицией.

После заключенного с целью охраны ОПС в 2000 г. между федеральным правительством Германии и энергетическими компаниями "атомного соглашения" происходит постепенный отказ от использования атомной энергии, доля которой в настоящее время составляет 25% в общем объеме вырабатываемой энергии [179].

Вместе с тем предпринимаемые в Германии меры в области энергетики привели к постоянному росту доли возобновляемых источников энергии в структуре энергопотребления страны. По состоянию на 2007 г. эта доля составляет 8,4%, но планируется, что к 2020 г. она возрастет до 25-30% [9].

В целом следует отметить, что хотя первоначально развитие возобновляемых источников энергии в Германии было продиктовано желанием сократить зависимость от импортируемой нефти, в настоящее время политика в этой сфере продиктована необходимостью сокращать загрязнение атмосферного воздуха и выбросов оксидов углерода.

Что касается экологического регулирования в отличных от энергетики сферах, то экологические индикаторы дают возможность сделать вывод об улучшениях в сфере охраны атмосферного воздуха и воды, так как многие выбросы и сбросы загрязняющих веществ за последние годы были заметно сокращены. Так, выбросы парниковых газов от автотранспорта находятся приблизительно на уровне 1990 г. несмотря на существенно возросший объем перевозок. Сокращение примерно на 5% оксидов азота было достигнуто, в частности, за счет оснащения транспортных средств катализаторами. Кро-

ме того, для повышения экологической безопасности транспорта и сокращения выбросов от него традиционное горючее, произведенное из нефти, все чаще и в больших объемах смешивают с биотопливом, например, биодизелем и биоэтанолом [179].

Производящиеся теплоэлектростанциями выбросы двуокиси серы удалось сократить на 90% благодаря законодательно установленным требованиям страны по очистке дымового газа от сернистых соединений. Также за последние годы уменьшилось ежедневное потребление питьевой воды на душу населения (со 144 до 126 л), что стало вторым по эффективности показателем среди промышленных стран.

Несмотря на то, что в Германии для борьбы с загрязнением ОПС, вызванным производством и использованием энергии, достаточно широко применяются энергетические экологические налоги, большую популярность в стране имеет другой инструмент экологического регулирования – торговля разрешениями на выбросы вредных веществ. В настоящее время с помощью этого инструмента регулируется примерно половина выбросов парниковых газов, производящихся промышленностью и предприятиями электроснабжения [9].

Опыт природоохранной деятельности Швеции

В Швеции вопросами охраны ОПС вплотную занялись в 1960-1970-х годах. Первоначально здесь, как и во многих других странах, правительство влияло на состояние ОПС, стимулируя экономических агентов к введению в эксплуатацию очистного оборудования. Для этого начиная с 1969 г. оно предоставляло промышленным предприятиям субсидии, покрывающие 25% издержек на экологические инвестиции. Однако такие субсидии не оказали большого влияния, поэтому в 1971 г. их размер увеличили до 75% [166, *87*].

В 1990-х годах в стране была проведена "зеленая налоговая реформа", в контексте которой были введены новые экологические налоги и усовершенствованы действующие.

Швеция (наряду с Финляндией, Норвегией, Данией, Нидерландами и Италией) стала одной из стран, где в налоговую систему осторожно вводят углеродные налоги как часть программы по реформированию энергетических налогов с целью защиты ОПС. В этой стране доля поступлений от углеродных налогов в общей сум-

ме поступлений от экологических налогов наибольшая по сравнению с аналогичными показателями других стран ОЭСР и составляет 26% этих поступлений. Данная ситуация отражает тот факт, что энергетические налоги играли важную фискальную роль задолго до того, как встал вопрос о защите ОПС, и им до сих пор отводится важная роль в формировании доходов бюджета [151, *8*].

"Зеленая налоговая реформа" в Швеции позволила уменьшить влияние на экономику деформирующих налогов (например, налогов на доходы, взносов в фонды социального страхования). Для того чтобы удерживать общий объем налоговых поступлений на постоянном уровне (и компенсировать сокращение поступлений от деформирующих налогов и сборов) были увеличены некоторые косвенные налоги и введено множество экологических, в частности на CO_2, NO_x, серу, что привело к перераспределению около $1,4 млрд. В настоящее время правительство Швеции рассматривает возможность дальнейшего сокращения размера взносов в фонды социального страхования.

Однако, несмотря на позитивное влияние на экономику Швеции экологических налогов, все же главная же роль отводится именно стимулирующей функции данных налогов.

Для решения проблемы выбросов парниковых газов, в том числе передвижными устройствами и автомобилями, в 1991 г. в стране был введен налог на серу для того, чтобы стимулировать сокращение выбросов оксидов серы сверх того уровня, которого уже удалось достичь ранее с помощью других мер регулирования. В результате этого удалось снизить содержание серы в органическом топливе почти на 40% от определенных законом стандартов. Этот налог также способствовал тому, что были предприняты меры по сокращению выбросов на мусоросжигательных заводах. Подсчитано, что с помощью налога на серу в Швеции удалось снизить ее ежегодные выбросы примерно на 6 000 т [151, *20*].

В 1991 г. в Швеции были введены дифференцированные ставки налога на дизельное топливо для стимулирования использования более чистого топлива в автомобилях. В 1990 г., до введения дифференцированных ставок налога, менее 1% продающегося в стране топлива было экологически чистым. В 1996 г. почти все использующееся для работы транспорта дизельное топливо относилось к наи-

более чистому типу, что позволило снизить выбросы серы от работающего на нем транспорта в среднем на 75%.

Отмеченные положительные примеры применения экологических налогов несколько нивелируются наличием системы налоговых льгот, освобождений, уменьшений налоговых ставок, которые снижают эффективность экологических налогов. В частности, по состоянию на ноябрь 2002 г. в Швеции промышленность платила только 50% ставки углеродного налога, составлявшей около 147 евро/т углерода. Кроме того, в ноябре 2002 г. в стране действовал углеродный налог, которым облагалось население, но которым (из опасений потери конкурентного положения) не облагалась промышленность [152, *56*].

В Швеции продолжаются активные исследования в области охраны ОПС. В этой связи можно отметить, что тогда как во многих развитых странах мира для решения проблемы парниковых газов и в то же время бесперебойного обеспечения страны энергией активно рассматривается и реализуется возможность замены органических видов топлива атомной энергией, правительство Швеции официально обязалось вывести АЭС из эксплуатации, хотя сохраняется вероятность того, что после модернизации некоторые энергоблоки продолжат свою работу [4].

Опыт природоохранной деятельности Норвегии

Генерирование энергии способствует образованию наибольшей (по сравнению с остальными видами деятельности) доли выбросов парниковых газов в их общем объеме. Поэтому особенно интересным представляется опыт экологического регулирования Норвегии, которая в настоящее время считается самой чистой страной Европы в сфере производства и использования энергии [173], несмотря на занимаемое ею 3 место в мире (после Саудовской Аравии и России) по величине экспорта нефти.

Норвегия – одна из стран, где проводилась "зеленая налоговая реформа" [151, *27*]. В ее контексте в 1991 г. в стране был введен углеродный налог. Первоначально им облагалось примерно 60% выбросов углерода, но некоторые секторы экономики, включая гражданскую авиацию и внутренние морские перевозки, освобождались от него. Такая мера привела к сокращению выбросов оксидов углерода от стационарных источников на 21% в год, тогда как в других

секторах эффект был менее ощутимым. Так, выбросы оксидов углерода принадлежащими домохозяйствам передвижными устройствами сократились только на 2-3% в год.

С 1999 г. в рамках мероприятий по дальнейшему снижению выбросов оксидов углерода правительство Норвегии отменило ряд льгот и освобождений от уплаты углеродного налога. Но некоторые льготы были сохранены. Например, целлюлозно-бумажная промышленность и промышленность по переработке рыбы платит только 50% налога на дизельное топливо.

В настоящее время в стране ставка углеродного налога меняется в зависимости от вида топлива от 59 евро за тонну углерода для дизельного топлива до 161 евро за тонну углерода за природный газ [152, *56*].

Кроме того, Норвегия является единственной страной в мире, где углеродным налогом облагается добыча нефти. Подобная политика правительства привела к тому, что крупнейшие нефтедобывающие компании страны разрабатывают собственные технологии и программы по уменьшению выбросов углекислого газа [173].

Например, крупнейшая нефтедобывающая компания Норвегии "Norwegian StatOil" осуществляет программу по снижению выбросов CO_2, образующихся в результате ее деятельности. Руководство компании предполагает отделять этот газ от добываемых ею нефти и природного газа и захоронять его в шельфе Северного моря. Но пока эта технология далека от совершенства, и издержки на такой вид экологических мероприятий превышают выгоды от них.

Вторая по величине нефтедобывающая компания страны – "Norsk Hydro" – проводит исследования по улавливанию CO_2 из выбросов и последующего введения его в нефтяные скважины. Этот процесс – "повышение нефтеотдачи" – не только способствует удалению CO_2 из атмосферного воздуха, снижая концентрацию этого газа в нем, но и повышает объемы нефти, которые могут быть добыты из скважин.

Было подсчитано, что благодаря мерам, предпринятым норвежской нефтедобывающей промышленностью в ответ на введение углеродного налога, удалось сократить выбросы оксидов углерода, приходящихся на единицу бензина, производящегося этим сектором экономики, на 1,5%.

Усилия компаний "Norwegian StatOil" и "Norsk Hydro" – это только часть тех мер экологического регулирования, которые предпринимаются в Норвегии для уменьшения выбросов парниковых газов, в частности – углекислого газа.

В 1975 г. в качестве инструмента по борьбе с выбросами SO_2 был введен налог на диоксид серы. В период с 1980 по 1997 г. выбросы данного соединения в стране сократились на 78%, что превзошло намеченную цель (сократить объем выбросов на 76% к 2000 г.), что объясняется переходом на использование нефтепродуктов с более низким содержанием серы, введением в эксплуатацию более совершенного очистного оборудования и мерами по ограничению выбросов.

Помимо этого, правительство Норвегии проводит политику в области уменьшения влияния транспорта на загрязнение воздуха. Например, Министерство транспорта и коммуникаций ввело налог на владение транспортом. В дополнение правительство периодически повышает размеры страховых взносов, которые уплачиваются владельцами транспортных средств при страховании автомобилей от ДТП для того, чтобы убрать с дорог старые, энергоемкие автомобили. Наконец, правительство субсидирует автобусы и железнодорожный транспорт для того, чтобы сделать эти виды перевозок населения более привлекательными, чем личные автомобили.

В силу климатических и географических условий, а также наиболее низкой в Европе плотности населения, в Норвегии один из самых высоких в мире показателей потребления электроэнергии на душу населения [128].

В то же время выбросы CO_2 на душу населения в Норвегии относительно низкие (2,7 т углеродного эквивалента), что отчасти вызвано широким распространением ГЭС, деятельность которых не приводит к возникновению выбросов диоксидов углерода [173].

Развитие в стране гидроэлектроэнергетики способствует тому, что государственные программы развития и поддержки возобновляемых источников энергии в основном сосредоточены на способах сокращения потерь электроэнергии при ее передаче к потребителям и развитии шельфовой кабельной технологии. Однако в связи с ростом энергетических потребностей Норвегии все острее встает вопрос о необходимости развития возобновляемых энергетических ресурсов.

Основными возобновляемыми источниками энергии для Норвегии, помимо использующейся ГЭС энергии воды, являются солнечная энергия и энергия биомассы. В 1999 г. половина рынка альтернативной электроэнергии, емкость которого оценивается в $25 млн., приходилось на солнечные панели и дополнения к ним. Солнечная энергия используется на прогулочных судах, в сезонных коттеджах, расположенных вдоль фьордов, в горных областях, где нет доступа к национальной энергосети.

В то же время все большее внимание в Норвегии привлекают ветряные станции. Правительство планирует построить три ветряные станции общей мощностью 800 МВт вдоль западного побережья страны. Но пока эти планы не нашли поддержки у экологов, опасающихся, что строительство и деятельность таких станций нанесет урон дикой природе региона [173].

В целом анализ опыта ряда ведущих зарубежных стран в сфере экологического регулирования показывает, что для сокращения выбросов загрязняющих веществ и улучшения качества ОПС целесообразно применять не отдельные подходы и инструменты экологического регулирования, а их комплекс. Наиболее оптимальным вариантом осуществления экологического регулирования является "гибридный" подход, сочетающий в себе признаки САС и рыночного подхода, и дополняющийся подходом Р. Коуза.

Кроме того, международная практика показала, что экономические инструменты экологического регулирования, в частности – экологические налоги – целесообразно вводить в налоговую систему с учетом и в тесном взаимодействии с уже действующими в стране налогами, в том числе неэкологической направленности ("зеленая налоговая реформа").

4.2. Анализ и оценка влияния экологических налогов

4.2.1. Анализ экологического налогообложения за рубежом

Экологическое регулирование – относительно новое направление исследований в науке, и терминология в этой сфере еще не устоялась, что затрудняет проведение анализа состава использующихся в разных странах экологических налогов.

Точного определения понятия "экологический налог" пока нет [77, *2*], однако Евростат, ОЭСР и ряд других межправительственных организаций предложили такое определение:: "A tax falls into the category environmental if the tax base is a physical unit (or a proxy for it) of something that has a proven specific negative impact on the environment, when used or released"[1] [151, *13*].

Применяющиеся в мире экологические налоги можно классифицировать по целому ряду признаков, одним из которых является целевая направленность. В соответствии с этим признаком различают следующие виды экологических налогов:

1) предназначенные для покрытия экологических издержек;

2) стимулирующие благоприятное с позиции влияния на ОПС поведение субъектов хозяйственной деятельности;

3) выполняющие преимущественно фискальную функцию и служащие источником пополнения бюджета (бюджетов).

В свою очередь, первая категория налогов, а именно налоги, предназначенные для покрытия экологических издержек, делится на две группы:

1) налоги за пользование природными ресурсами и экологическими услугами (user charges). К таким налогам относят, например, плату за забор воды из водоемов, сбор за размещение отходов.

2) отложенные платежи (earmarked charges), к которым относят платежи за шумовое загрязнение, сброс сточных вод, выброс загрязняющих веществ в атмосферный воздух, специальные налоги на батарейки, пестициды и некоторые другие виды товаров и т.п.

Поступления от этой категории налогов обычно направляются на реализацию различных экологических целей и программ.

Однако, как показывает международный опыт, доходов от этой категории налогов не достаточно для покрытия расходов на природоохранные мероприятия как в развитых странах, так и в странах с экономикой переходного типа [81, *219*], что не в последнюю очередь объясняется оппозицией введению и расширению использования экологических налогов со стороны загрязнителей.

[1] "Налог относится к категории экологических, если основой налогообложения является физическая единица (или ее аналог) чего-то, что при производстве или выпуске оказывает доказанное характерное негативное воздействие на ОПС".

К экологическим платежам, предназначенным для оказания стимулирующего воздействия на загрязнителей, преимущественно относятся налоги, которыми облагаются отдельные продукты (потоварные).

Критерием отнесения к разряду облагаемых потоварным экологическим налогом продуктов является возникновение на одном из этапов жизненного цикла такого продукта загрязнения ОПС. Обложение данным налогом приводит к повышению рыночной стоимости продукта, что ведет к ограничению потребления и производства последнего.

Примерами таких экологических налогов могут служить действующие в ряде зарубежных стран налоги на тару и тарные материалы, содержащие никель элементы питания, пестициды, некоторые виды бытовой химии. Кроме того, потоварные налоги используются для ограничения потребления продуктов, изготовленных из редких природных ресурсов (мебель из древесины тропических растений и т. п.).

Полученные от взимания стимулирующих экологических налогов доходы могут использоваться для поощрения экологически благоприятного поведения. Так, государство может ввести льготы для предприятий, осуществляющих экологически безопасное производство, или активно внедряющих в свою хозяйственную деятельность очистное оборудование и уменьшающих выбросы вредных веществ.

Последняя из рассматриваемой группы категория налогов направлена главным образом на увеличение доходной части бюджета. Полученные средства могут использоваться для уменьшения дефицита бюджета, уменьшения (или устранения) оказывающих деформирующее воздействие на экономику налогов и сборов, увеличения государственных расходов.

В целом необходимо отметить, что различия между тремя группами налогов с позиции их классификации по целевому назначению весьма условны. Так, платежи за пользование природными ресурсами могут оказывать стимулирующий эффект, а стимулирующие налоги и сборы, в свою очередь, пополнять бюджет. Поэтому данные группы налогов служат достижению всех трех целей. Но, несмотря на это, подобная классификация имеет смысл, поскольку "…она позволяет выявить основную направленность экологической

политики и системы налогообложения, четче сформулировать цели проводимых в этой области реформ и организовать грамотный мониторинг их достижения" [81, *221*].

Трудности, связанные с классификацией экологических налогов по целевому назначению, частично устраняются при их классификации по сфере применения. В соответствии с этим признаком экологические налоги и сборы условно можно разделить на четыре большие категории: энергетические налоги, неэнергетические транспортные налоги, налоги за загрязнение ОПС и налоги за пользование природными ресурсами [187].

В состав транспортных налогов преимущественно включаются налоги на владение и эксплуатацию авто- и мототехники. Как правило, такие налоги зависят от типа и объема двигателя транспортного средства.

Налоги за загрязнение ОПС – это налоги на измеренные или оцененные выбросы в атмосферу и воду, уборку твердых отходов, шум и так далее.

Налоги за пользование природными ресурсами в мире взимаются главным образом за потребление воды.

Из всех перечисленных выше категорий экологических налогов пока наиболее значимыми в мире считаются энергетические налоги. Они предназначены для уменьшения загрязнения ОПС, вызванного производством или использованием энергии. Это налоги на энергоресурсы, которые используются как транспортом, так и стационарными устройствами. Наиболее важными из них являются налоги на бензин, дизельное топливо и топливные масла. В эту категорию также включаются налоги на выбросы оксидов углерода и азота, двуокиси серы [81, *221*; 187].

Следующий классификационный признак экологических налогов – объект налогообложения. В соответствии с ним экологические налоги делятся на потоварные, эмиссионные и ресурсные.

В настоящее время в мире потоварные налоги являются наиболее распространенным методом экономического влияния на загрязнителей. В сущности именно этот вид налогов полнее всего отвечает концепции А. Пигу о налогообложении негативных внешних эффектов. Как уже отмечалось, потоварными экологическими налогами облагаются продукты, один (или несколько) этапов жизненного цикла которых сопровождается возникновением загрязнения ОПС.

Помимо потоварных экологических налогов применяются эмиссионные налоги, объектами обложения которыми признаются: выбросы в атмосферу загрязняющих веществ стационарными источниками (главным образом предприятиями) и передвижными источниками (в данное время в мире в эту категорию включается преимущественно автотранспорт, а железнодорожный, водный и авиатранспорт пока охвачены этими налогами в меньшей степени); сбросы загрязняющих веществ в поверхностные или подземные водные объекты; размещение отходов (токсичных и нетоксичных); шум, вибрация, электромагнитное, радиационное загрязнение и другие виды вредного воздействия на ОПС [81, *218*].

Ресурсные налоги – это платежи за использование природных ресурсов. По своей сути они носят рентный характер. Поступления от этих налогов часто относят к общебюджетным доходам и используют их для решения проблем, прямо не связанных с мероприятиями по сохранению, возобновлению и рациональному использованию природных ресурсов [168, *18*].

Обобщенная классификация экологических налогов приведена на рис. 4.6.

Оценка результатов функционирования системы экологических налогов в зарубежных странах

Несмотря на то, что в промышленно развитых странах меры по защите ОПС принимаются уже более 30 лет [83, *383*], экологическая ситуация в них довольно сильно отличается. Такое различие вызвано не только применением разных подходов к экологическому регулированию, но также географическими, историческими, демографическими причинами и общим экономическим развитием государств.

Показательным в этом отношении является пример использования земли: небольшой площадью Великобритании и значительной плотностью населения в стране, в частности, объясняется тот факт, что в сельском хозяйстве этой страны используется в несколько раз больше азотистых удобрений, чем в большинстве промышленно развитых стран мира [112].

Рис. 4.6. Классификация экологических налогов

Показатели поступлений от экологических налогов (классифицированных по сфере применения) в некоторых странах Европы и Европейского союза в целом приведены в табл. 4.1[1].

Таблица 4.1

Поступления от экологических налогов, классифицированные по сфере применения (2008 г.)

	Норвегия	Швеция	Германия	ЕС
Энергетические налоги, € млрд.	3,81	7,19	45,68	215,49
В % к ВВП	1,23	2,19	1,83	1,72
Налоги на загрязнение/ресурсы, € млрд.	0,86	0,81	0,95	14,71
В % к ВВП	0,28	0,02	0,04	0,12
Транспортные налоги, € млрд.	3,58	1,67	8,84	68,84
В % к ВВП	1,16	0,51	0,35	0,55

Следует отметить, что транспортные и энергетические налоги, которые применяются во многих зарубежных странах, по своей сути носят фискальный характер. Они оказывают некоторое позитивное влияние на окружающую среду, но специалисты рассматривают его скорее как сопутствующее, а не основное [81, *221*].

Поступления от налогов за загрязнение ОПС значительно ниже поступлений от энергетических и транспортных налогов (табл. 4.1), что отчасти объясняется тем, что правительства данных стран более 30 лет предпринимают эффективные меры по предотвращению загрязнения ОПС, а загрязнители стремятся уменьшить подлежащие уплате суммы налогов за счет сокращения объемов выбросов загрязняющих веществ.

В целом анализ опыта ведущих зарубежных стран [27, *101*; 35; 112] позволяет сделать вывод о том, что экологические налоги играют не самую важную роль в формировании доходной части бюджетов современных государств. Общая сумма поступлений от этих налогов в европейских странах обычно составляет от 1,8% (Испания, Литва) до 6% (Дания) ВВП страны, а в США этот показатель еще ниже – менее 1%. Вместе с тем в абсолютном выражении поступления от экологических налогов в ведущих странах мира можно сопоставить с бюджетами многих менее развитых государств (табл. 4.1).

[1] Рассчитано по данным работы [112].

Представленный выше анализ позволяет сделать ряд выводов.

Применение в течение длительного периода времени в ведущих зарубежных странах экологических налогов способствовало существенному улучшению состояния ОПС в них. Эффективности данного вида налогов способствовало научное обоснование применяемых стандартов качества ОПС и ставок самих налогов.

Однако растущая потребность промышленных стран в энергетических ресурсах и связанное с ней увеличение выбросов загрязняющих веществ привели к необходимости пересмотра действующих ставок экологических налогов и экологических стандартов. Вместе с тем современный уровень развития техники и технологии налагает свои ограничения на возможность дальнейшего сокращения выбросов и сбросов в ОПС загрязняющих веществ, проявляющиеся, в первую очередь, в издержках на проведение природоохранных мероприятий, что должно учитываться при изменении ставок экологических налогов.

Вместе с тем в странах, где экономические инструменты экологического регулирования не применялись или находили ограниченное применение (например, в России и Украине), использование экологических налогов может позитивно повлиять на состояние ОПС при меньших, чем в ведущих зарубежных странах, издержках [170, *29*].

4.2.2. Анализ экологического налогообложения в Украине

До вступления в силу Налогового кодекса Украины в стране уже применялся ряд платежей экологической направленности. Так, Законом Украины " Об охране окружающей природной среды" [48] было предусмотрено три вида платежей:

сбор за специальное использование природных ресурсов (ст. 43);

сбор за загрязнение ОПС (ст. 44);

сбор за ухудшение качества природных ресурсов (ст. 45).

Сбор за загрязнение ОПС делился на:

1) сбор за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными источниками загрязнения (в том числе за выбросы углекислого газа);

2) сбор за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух передвижными источниками загрязнения;

3) сбор за сбросы загрязняющих веществ в водные объекты, в том числе в морские воды;

4) сбор за размещение отходов.

Порядок взимания этого сбора (по подгруппам), а также нормативы выбросов, сбросов по видам загрязняющих веществ и размещения отходов определялись в соответствии с "Порядком установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взимания этого сбора" [94].

Сбор за специальное использование природных ресурсов включал плату за специальное использование водных ресурсов, сбор за специальное использование недр, сбор за специальное использование лесных ресурсов, плату за специальное использование объектов животного мира и сбор за специальное использование природных растительных ресурсов [65, *206*].

Следует отметить, что сбор за ухудшение качества ОПС на практике не применялся. Это утверждение может быть подтверждено тем фактом, что данный сбор не был включен в перечень обязательных платежей общегосударственного и местного значения, которые взимались на территории Украины [51]. Возможно, это объяснялось тем, что данный сбор дублировал сбор за загрязнение ОПС и сбор за специальное использование природных ресурсов в части, касающейся взимания платы за сверхлимитные выбросы, сбросы, размещение отходов, а также сверхлимитное использование и ухудшение качества природных ресурсов.

Анализ определенных Законом Украины "Об охране окружающей природной среды" сборов на предмет их соответствия предложенному ОЭСР определению экологического налога позволил сделать вывод о том, что ни один из платежей, предусматривавшихся данным законом, не носил название "налог". ОЭСР этот термин трактует следующим образом: "taxes are compulsory, unrequited payments to general government (the benefits provided by government to taxpayers are not normally in proportion to their payments)"[1] [151, *14*].

[1] Налоги – это принудительные безвозмездные платежи в общий бюджет (обычно выгоды, предоставляемые налогоплательщику правительством не пропорциональны их платежам).

В Украине же отмеченные платежи назывались "сборами", что было некорректным, поскольку "под сборами и пошлинами, в отличие от собственно налогов, обычно понимают плату за выполнение определенных действий будь-то государственными органами или органами местного самоуправления" [100, *8*].

Что касается самой сути определения "экологический налог", предложенного ОЭСР, а именно того, что основой налогообложения является физическая единица (или ее аналог) чего-то, что при производстве или выпуске оказывает доказанное характерное негативное воздействие на ОПС [151, *13*], то из всех перечисленных выше платежей ему в наибольшей степени соответствовал сбор за загрязнение ОПС.

Однако в отношении сбора за загрязнение ОПС необходимо отметить следующее. Несмотря на название, этот сбор нельзя было отнести исключительно к категории платежей за загрязнение природной среды (в соответствии с классификацией экологических платежей по области применения, приведенной на рис. 4.6), поскольку данным сбором облагались, помимо прочего, выбросы углекислого газа стационарными источниками загрязнения, а также выбросы загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения. То есть по сути применявшийся в Украине сбор за загрязнение ОПС можно было отнести одновременно и к категории платежей за загрязнение природных ресурсов, и к категории энергетических налогов.

С принятием Налогового кодекса Украины "сбор за загрязнение ОПС" трансформировался в "экологический налог", элементы которого детализированы в Разделе VIII данного кодекса.

В основном раздел VIII Налогового кодекса повторяет положения, касающиеся сбора за загрязнение ОПС, отмеченные в Законе Украины "Об охране окружающей природной среды" и "Порядке установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взимания этого сбора". Однако, несмотря на схожесть данных нормативно-законодательных актов, есть и некоторые отличия. Так, помимо уже отмеченной замены термина "сбор за загрязнение ОПС" на термин "экологический налог", предусмотрено увеличение более чем в 15 раз ставок данного налога по сравнению с действовавшими до вступления в силу Налогового кодекса ставками сбора за загрязнение ОПС.

Помимо этого, исправлен и расширен перечень видов топлива, которое является базой налога за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения (ст. 244): из перечня видов топлива был устранен бензин этилированный, добавлен мазут, дизельное биотопливо, бензин авиационный и керосин.

Устранение из перечня видов топлива бензина этилированного было актуальным, поскольку в соотвествии с законодательством Украины с 1 января 2003 г. был запрещен ввоз на территорию страны этилированного бензина и его реализация [45]. Однако несмотря на это, в "Порядке установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взимания этого сбора" этот вид топлива оставался в перечне видов топлива [94, табл. 1.4]. То есть наблюдалась несогласованность в нормативно-законодательных актах, которая была устранена с принятием Налогового кодекса Украины.

Так же следует отметить тот факт, что в соотвествии с п. 244.1 ст. 244 раздела VIII Налогового кодекса ставки налога за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения в случае использования дизельного топлива различаются в зависимости от процентного содержания серы в данном виде топлива – чем выше процентное содержание серы в топливе, тем выше ставка налога. В этом можно усмотреть стимул для потребителей продавцов и производителей дизельного топлива выпускать и приобретать топливо с пониженным содержанием серы, т.е. более экологически чистое.

Что касается классификации экологического налога по области применения (рис. 4.6), то так же как и в случае со сбором за загрязнение ОПС, все его структурные элементы, кроме экологического налога за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения (ст. 244) и экологического налога за выбросы в атмосферный воздух углекислого газа стационарными источниками загрязнения (ст. 243, п. 243.4), можно отнести к числу экологических платежей за загрязнение природных ресурсов, а экологический налог за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения и экологический налог за выбросы в атмосферный воздух углекислого

газа стационарными источниками загрязнения – к числу энергетических налогов.

Применявшийся в Украине сбор за специальное использование природных ресурсов относился к категории платежей за пользование природными ресурсами, а значит (в соответствии с международной практикой) являлся экологическим налогом.

В новом Налоговом кодексе Украины данный сбор трансформировался в несколько отдельных платежей: сбор за специальное использование водных ресурсов – в сбор за специальное использование воды (раздел XVI), сбор за специальное использование недр – в плату за пользование недрами (раздел XI), сбор за специальное использование лесных ресурсов выделен в разделе XVII.

Помимо перечисленных платежей в Украине действовал еще ряд налогов и сборов, которые в той или иной степени касались использования природных ресурсов и охраны ОПС.

Так, некоторые исследователи объединяли в систему ресурсных платежей сбор за специальное использование природных ресурсов, сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета, и плату за землю [60, *413*].

Однако сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета, нельзя было отнести к экологическим платежам в том смысле, как его определяла ОЭСР. Это обусловлено тем, что хотя процесс добычи полезных ископаемых и их дальнейшее использование потенциально могло оказать негативное воздействие на ОПС, объектом обложения данным сбором выступал все же объем добычи полезных ископаемых, а не образующийся при этом объем выбросов (сбросов) загрязняющих ОПС веществ (как, например, в случае обложения нефтедобывающей промышленности Норвегии углеродным налогом).

Основной целью сбора за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета, являлась скорее компенсация затрат на геологоразведочные работы и финансирование дальнейших исследований в данной сфере, а не забота о сохранении или защите ОПС.

Отдельно следует отметить, что само существование этого сбора, а точнее – то, как и в каком виде государство взимало плату за геологоразведочные работы – в Украине долгое время было пред-

метом дискуссии между учеными-экономистами и органами власти[1]. Поэтому то, что в Налоговом кодексе данный сбор отсутствует, а его действие было отменено специальным постановлением Кабинета Министров Украины [86], представляется позитивным моментом.

В случае с налогом на землю ситуация представляется более сложной. Этот налог не являлся экологическим в том смысле, как его определяет ОЭСР, поскольку земельный участок выступал объектом собственности, а связанное с его использованием возможное негативное влияние на ОПС не находило отражения в данном налоге. В то же время земля – природный ресурс, и поэтому налог на землю можно бы было отнести к числу налогов за пользование природными ресурсами. Тем не менее ОЭСР классифицирует подобный налог как имущественный [186, *12*]. В Украине отдельные ученые-экономисты также относили налог на землю к числу налогов на недвижимое имущество [129, *47*]. С принятием Налогового кодекса данное положение осталось без изменений – плата за землю относится к имущественным налогам [53, ст. 270].

Как отмечалось выше, еще одной значимой группой экологических налогов в мире являются неэнергетические транспортные налоги. Не в последнюю очередь такое внимание к загрязнению ОПС объясняется тем, что, по экспертным оценкам, более 70% выбросов загрязняющих веществ в воздушную среду и на почву производится автотранспортом, работающим на различных видах жидкого топлива [75, *133*]. И если само топливо и горюче-смазочные материалы облагаются энергетическими налогами, то применяющиеся в отдельных странах мира (например, в Норвегии, Швеции и Германии) неэнергетические транспортные налоги призваны стимулировать потребителей и, соответственно, производителей, приобретать автомобильный транспорт с более высокими экологическими характеристиками. Такими характеристиками, в частности, могут быть небольшой расход топлива на 100 км пути, повышение эффектив-

[1] В этой связи можно отметить работу украинских ученых А.С. Веткина и Н.В. Жикаляка "Мировой опыт налогообложения и правового регулирования горной деятельности", в которой они отмечают: "ни одна страна в настоящее время не взимает плату за геологоразведочные работы в том виде, в котором она взимается в Украине, и не осуществляет практически все геологоразведочные работы за счет бюджетных средств и силами специализированных государственных предприятий" [13, *14*].

ности работы каталитических нейтрализаторов выхлопных газов, гибридные двигатели и прочие конструкционные решения, способствующие сокращению выбросов автомобилем вредных веществ в ОПС [150, *18*].

В Украине также предпринимались определенные меры по повышению экологической безопасности транспортных средств. Так, помимо уже упоминавшегося ранее налогообложения топлив, которое предусматривалось в "Порядке установления нормативов сбора за загрязнение ОПС и взимании этого сбора" [94], действовал налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов [49], акцизы на импортируемые в Украину транспортные средства.

По поводу налога с владельцев транспортных средств можно отметить, что хотя самоходные транспортные средства в ходе своей эксплуатации загрязняют ОПС, однако объектом налогообложения они становятся только после того, как приобретаются в собственность и регистрируются в установленном законодательством Украины порядке. Поэтому данный налог относился "… к такому институту Особенной части налогового права, как налоговые платежи на имущество" [60, *383*].

С момента введения в действие Налогового кодекса Украины нормативно-законодательные акты, которыми регламентировалось взимание данного налога, прекратили свое действие, а сам налог трансформировался в сбор за первую регистрацию транспортного средства. По своей сути этот сбор, также как и налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов, не является экологическим. Однако то, что ставка данного сбора увеличивается с увеличением объема цилиндров двигателя транспортного средства (ст. 234 Налогового кодекса), может опосредованно повлиять на объем выбросов загрязняющих веществ автомобильным транспортом. Это может произойти в том случае, если, находясь под влиянием необходимости уплачивать данный сбор, население станет покупать новые транспортные средства с меньшим объемом двигателя (соответственно с меньшим расходом топлива на 100 км пробега). Но насколько сильной будет такая мотивация – еще предстоит выяснить.

Что касается акцизного сбора, то и до введения Налогового кодекса [52] и в Налоговом кодексе [53, пп. 215.3.5] предусматри-

валось взимание повышенных (в 20 и более раз по сравнению со ставками сбора на новые транспортные средства) ставок акцизного сбора на подержанные транспортные средства. Подобная мера регулирования должна привести к тому, чтобы на территорию Украины ввозились и эксплуатировались новые (и безопасные для ОПС) транспортные средства.

Помимо отмеченного, некоторые составляющие природоохранной направленности присутствуют и в акцизном сборе на бензины моторные и дизельное топливо (пп. 215.3.4 Налогового кодекса Украины, в который данное положение перешло из Закона Украины "О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)" [53]). Эти экологические характеристики проявляются в том, что ставки акцизного сбора на данные виды топлива увеличиваются в зависимости от содержания в них тетраэтилсвинца и серы – веществ, имеющих доказанное негативное влияние как на здоровье людей и ОПС, так и разрушающих дорожные покрытия [99, *10*; 155, *4*].

Указанные выше особенности акцизного сбора на транспортные средства и топливо привели к тому, что некоторые украинские ученые относят его к разновидностям экологического налога на продукт, несмотря на различия в начислении налогов и способах использования налоговых поступлений [106, *62*]. В целом такая позиция вполне согласуется с предложенным ОЭСР определением экологического налога.

В качестве заключения относительно структуры взимающихся в Украине экологических платежей можно отметить следующее: после введения Налогового кодекса из всех взимающихся в соответствии с ним видов платежей к экологическим (по определению ОЭСР) можно отнести экологический налог, плату за пользование недрами, сбор за специальное использование воды и сбор за специальное использование лесных ресурсов, а также акциз на транспортные средства, бензин моторный и дизельное топливо. Классификация действующих в Украине экологических налогов по сфере применения представлена на рис. 4.7.

Пока применяющиеся в Украине экологические платежи не классифицируются по признаку целевой направленности. Во-первых, это связано с тем, что, как отмечалось выше, различия меж-

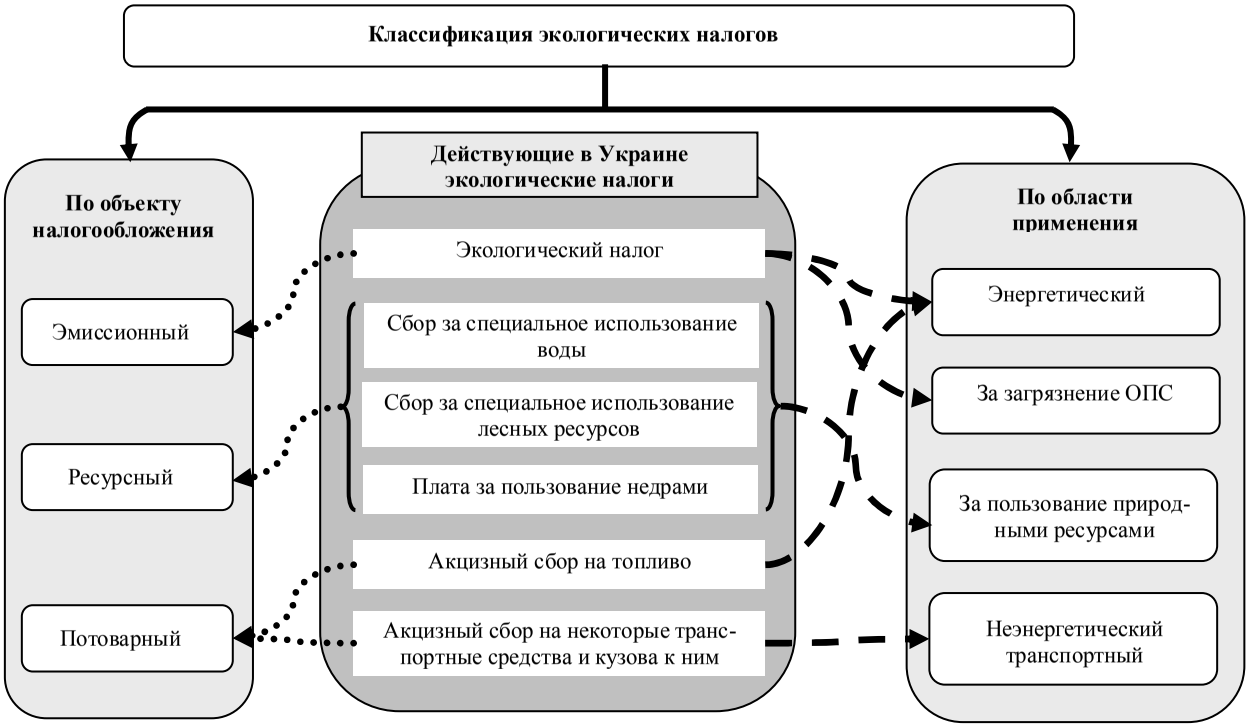


Рис. 4.7. Классификация действующих в Украине экологических налогов (в соответствии с Налоговым кодексом)

ду входящими в данную категорию группами экологических налогов условны. Во-вторых, до принятия Налогового кодекса в Украине уровень применяющихся экологических платежей не обеспечивал адекватного отражения понесенных обществом экологических издержек. Отмеченные платежи являлись, скорее, еще одной статьей бюджетных поступлений [66], а не инструментом экологического регулирования. Как изменится ситуация в данной сфере с принятием Налогового кодекса – покажет время.

Мировой опыт свидетельствует о том, что перечень экологических и ресурсных платежей "остается открытым и, видимо, в перспективе он будет увеличиваться. К сожалению, в основе этого лежат негативные предпосылки. Экологическая обстановка меняется не в лучшую сторону, использование финансовых рычагов, стимулирующих ее улучшение или предполагающих санкции за ухудшение, весьма необходимо и перспективно для рационального и сбалансированного развития украинской системы налогов, сборов и платежей" [60, *424*].

Это особенно верно для Украины, поскольку в стране до сих пор не оцениваются убытки от таких специфических видов загрязнения, как шумовое и электромагнитное, загрязнение подземных вод, радиационное (помимо образования и хранения радиоактивных отходов) загрязнение.

Давление со стороны ведущих зарубежных стран, а также повышение уровня информированности населения относительно загрязнения ОПС и его влияния на здоровье человека в перспективе приведет к увеличению значения экологических налогов как средства борьбы с последствиями и предупреждением загрязнения ОПС. Этому должно способствовать более активное использование при разработке и внедрении в налоговую систему страны экологических платежей принципов построения экологических налогов, особенно – такого принципа экологических налогов, как закрепление целевого использования поступлений от них. Насколько полно данные принципы реализованы в принятом в Украине Налоговом кодексе – пока судить рано.

Оценка результатов функционирования системы экологических налогов в Украине

Поскольку Налоговый кодекс Украины только вступил в действие, то на момент публикации нельзя проследить, какое влияние

на состояние ОПС, а также деятельность ее загрязнителей окажет повышение более чем в 15 раз ставок экологического налога. Однако можно провести анализ того, какое влияние на них оказывал сбор за загрязнение ОПС и прочие сборы природоохранного и природоресурсного назначения до их отмены и принятия кодекса.

В первую очередь следует отметить, что поскольку экономика Украины не всегда развивалась стабильно, то некоторое улучшение состояния ОПС в отдельные периоды ее существования объяснялось не столько эффективностью осуществляемых органами власти природоохранных мероприятий, сколько экономическим кризисом. Например, такую ситуацию можно было наблюдать в период с 1990 по 2000 г., когда выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ сократились почти втрое (аналогичная ситуация складывалась и в России[1]). Но с 2000 г. наблюдался рост объемов выбросов загрязняющих веществ, и к 2007 г. их уровень практически достиг уровня, зафиксированного в 1995 г. Однако уже в последующих 2008-2009 г. объемы выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух несколько сократились, что отчасти объясняется влиянием на экономику Украины мирового финансового кризиса.

Несмотря на подобные колебания объемов выбросов в атмосферу загрязняющих веществ, существовало опасение, что Украина может оказаться не в состоянии выполнить принятые страной обязательства по международным договорам, касающимся охраны ОПС и сокращения объемов выбросов парниковых газов [41].

Анализ статистических данных, отражающих экологическую ситуацию в Украине, также позволил сделать вывод о необходимости более пристального внимания органов власти к решению проблем охраны и предотвращения загрязнения ОПС. Однако применение экономических инструментов экологического регулирования в стране было крайне ограниченным, о чем, в частности, свидетельствовала динамика поступлений от сборов за загрязнение ОПС (табл. 4.2 [114-125]).

[1] В России эмиссия углекислого газа в период с 1996 по 2003 г. оказалась на 40% ниже уровня 1990 г., а в 2003 г. страна занимала первое место в мире по сокращению выбросов углекислого газа. Однако было определено, что этому способствовали следующие факторы: экономический кризис – 73-78%, энергосбережение, стандарты и ценовая политика – 8-12%, замещение угля и нефтепродуктов газом – 5-6%, реструктуризация экономики – 10-12% [7].

Так, несмотря на увеличение сумм экологических сборов, предъявленных предприятиям, организациям и учреждениям за загрязнение ОПС в период с 2001 по 2009 г., их доля в ВВП страны оставалась незначительной (менее 0,14%).

Введение в 2005 г. [89] и 2006 г. [87] повышенных коэффициентов норматива сбора за загрязнение ОПС способствовало увеличению поступлений от данного сбора: на 13,3 и 130,5% по сравнению с предыдущими периодами соответственно.

С 2007 г. проводилась индексация нормативов сбора за загрязнение ОПС [88, 90], что должно было способствовать учету влияния на него фактора инфляции и более адекватному восполнению нанесенного ОПС ущерба. Однако в 2007 г. доля предъявленных экологических сборов по сравнению с ВВП страны оставалась незначительной, несмотря на то, что доля фактически уплаченных экологических сборов в общем объеме предъявленных превысила 100%. В 2009 г. эта доля сократилась примерно на 10% по сравнению с 2007 г., что могло быть связано с ухудшившимся вследствие мирового финансового кризиса финансово-экономическим положением загрязняющих ОПС предприятий (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Динамика поступлений от сборов за загрязнение ОПС

	2001	2003	2005	2007	2009
Экологические сборы, предъявленные предприятиям, организациям и учреждениям за загрязнение ОПС, млн. грн.	235	265	374,6	955,7	1198,7
В том числе сборы за выбросы в атмосферный воздух стационарными источниками	120,0	120,6	189,3	501,5	634,6
выбросы в атмосферный воздух передвижными источниками	14,2	15,8	23,9	57,2	67,6
сбросы в водные объекты	25,7	29,2	38,4	75	88
размещение отходов	75,1	99,4	123	322	408,5
ущерб, нанесенный природе и штрафы за нарушение природоохранного законодательства	4,1	7,2	5,2	24,6	10,9
Доля предъявленных экологических сборов в ВВП страны, %	0,12	0,10	0,09	0,13	0,13
Доля фактически уплаченных экологических сборов в общем объеме предъявленных, %	63,7	86	97,6	102,7	92,4

Отдельно следует отметить незначительный размер поступлений от сбора за загрязнение ОПС, предъявленного за выбросы за-

грязняющих веществ в атмосферный воздух передвижными источниками загрязнения в 2001-2009 гг., что явно не адекватно сложившейся в Украине ситуации, когда ежегодно транспортом в атмосферу выбрасывается около 2 млн. т вредных веществ. Такая ситуация, в частности, объяснялась тем, что в стране не осуществлялось регулирование выбросов загрязняющих веществ передвижными источниками, находящимися в собственности населения.

Помимо этого, статистические данные, отражающие нанесенный природе ущерб, представляются заниженными по сравнению с реальной экологической ситуацией в стране, а применявшиеся к отдельным нарушителям природоохранного законодательства меры не соответствовали нанесенному ими ущербу. Так, по некоторым данным, суммы платежей за загрязнение воды составляли только 0,01% от фактических убытков [41].

Установить, насколько поступления от природоохранных платежей компенсировали загрязнение экономическими агентами ОПС можно, рассчитав экономический ущерб от такого загрязнения.

Экономический ущерб, который наносится населению Украины загрязнением атмосферного воздуха, приблизительно можно определить путем расчета стоимости жизни среднестатистического украинца и определения количества смертей, вызванных загрязнением воздуха.

По некоторым оценкам [99, *19*], от 2 до 3% общей численности умерших за год приходится на смерти, вызванные загрязнением атмосферного воздуха. То есть применительно к Украине в 2005-2009 гг. в среднем от 14 тыс. до 23 тыс. смертей было вызвано загрязнением атмосферного воздуха [24].

Вопрос определения стоимости человеческой жизни можно считать философской, моральной или религиозной проблемой. Однако следует отметить, что с рождением и развитием каждого человека связаны определенные государственные и частные расходы, например, на получение образования, медицинское обслуживание и т. п. Кроме того, предполагается, что каждый человек на протяжении части своей жизни создает некоторую часть ВВП страны. Смертность населения влечет за собой экономические потери для государства, для определения величины которых и нужна оценка стоимости жизни населения.

В Украине цена человеческой жизни определена для некоторых видов обязательного страхования. Так, законодательством страны установлен размер выплат в случае смерти человека, сбитого застрахованным водителем наземного транспорта, железнодорожным транспортом (до 51 тыс. грн. [92]), авиапассажира, который погиб на рейсах в пределах Украины (около 97 тыс. грн. [79]). Также законодательством Украины определен размер страховой компенсации в случае гибели (получения травмы) на производстве (до 60 тыс. грн. – средняя единоразовая выплата родственникам погибшего [46, 79]).

Что касается оценки экономического ущерба, причиненного жизни и здоровью человека загрязнением ОПС, то в Украине такие исследования не проводились.

В СССР была разработана методика определения экономической эффективности природоохранных мероприятий [20], в которой предлагался порядок расчета ущерба, наносимого здоровью и жизни трудящихся загрязнением ОПС, но этому направлению не было уделено достаточно внимания.

Один из наиболее известных в мире методов определения стоимости человеческой жизни был разработан Агентством по охране окружающей среды США (EPA [57]). Он используется для принятия решений о необходимости усиления экологических требований с позиции сохранения человеческой жизни, то есть оценивается то, насколько предложенные нововведения будут способствовать увеличению продолжительности человеческой жизни.

Метод определения стоимости человеческой жизни EPA основан на анализе ранее реализованных проектов: упрощенно цена жизни рассчитывается как отношение стоимости природоохранного проекта к количеству смертей, которых удалось избежать. При этом человеческие жизни считаются абсолютно одинаковыми – возраст, доход, образование, состояние здоровья и тому подобное EPA не учитывает. Такой метод определения стоимости человеческой жизни можно считать разновидностью расходного подхода.

На основе данного метода было рассчитано, что стоимость среднестатистической человеческой жизни равняется $4,8 млн. в США и $3,7 млн. в ЕС. При распространении этих оценок на страны, в которых такая оценка не проводилась, предлагается использовать эти значения с корректирующим множителем, равным отношению

значений подушного ВВП США по паритету покупательной способности (ППС) и таких стран [99, *13*]. В таком случае делается неявное предположение, что в странах, для которых осуществляется определение стоимости человеческой жизни по такому принципу, жизнь человека ценится так же, как и в США.

Расчет стоимости человеческой жизни в Украине с учетом отмеченных рекомендаций и предположений представлен в табл. 4.3[1].

По представленным в табл. 4.3 результатам расчетов стоимость жизни среднестатистического украинца в 2005-2009 гг. превышала все виды страховых выплат на случай смерти, предусмотренных законодательством Украины. Однако даже эти суммы некоторые украинские специалисты считают слишком низкими и оценивают жизнь соотечественников до $6 млн. [79].

Таблица 4.3

Расчет стоимости человеческой жизни в Украине

	2005	2006	2007	2008	2009
США					
ВВП ППС на душу населения, $	41 901	44 003	45 528	46 787	45 989
Украина					
ВВП ППС на душу населения, $	6 819	6 193	6 893	7 253	6 299
Соотношение ВВП ППС на душу населения в США и Украине	6,15	7,10	6,60	6,45	7,3
Стоимость жизни, тыс. $	781,12	675,60	726,76	744,19	657,48

Согласно приведенным в табл. 4.3 оценкам жизни украинцев экономический ущерб от смерти жителей страны в период с 2005 по 2009 г. в среднем составлял от $9 млрд. до $17 млрд. в год. Только в 2009 г. экономический ущерб от смертности населения Украины, вызванной загрязнением атмосферного воздуха, составил от 8 до 12% ВВП страны, что более чем в 100 раз превышало сумму поступлений от сбора за загрязнение атмосферного воздуха в тот период.

Достаточно большое внимание в официальных источниках [114-124] уделялось природно-ресурсным платежам, в состав кото-

[1] Рассчитано по работам [78; 112; 162].

рых включались плата за землю и сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета. Однако, поскольку в предыдущем пункте было доказано, что включение отмеченных платежей в состав платежей за использование природных ресурсов нецелесообразно, будет корректнее отобразить динамику поступлений сбора за специальное использование природных ресурсов следующим образом (табл. 4.4).

Из анализа данных табл. 4.4 следует, что суммы сборов за специальное использование природных ресурсов в 2003-2009 гг. были незначительными и не превышали 0,25% ВВП страны. То есть и в абсолютном и в относительном выражении данный показатель уступал аналогичным показателям многих ведущих зарубежных стран, даже несмотря на то, что в Украине база обложения этим сбором была (и остается) шире, чем в зарубежных странах, где данный платеж взимается преимущественно за пользование водой. Кроме того, в Украине сбор за специальное использование природных ресурсов скорее выполнял фискальную функцию, а не стимулирование рационального природопользования [66].

Таблица 4.4

Поступления от сбора за специальное использование природных ресурсов, 2003-2009 гг.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Сбор за специальное использование природных ресурсов, млн. грн.	397,6	674,6	840,6	965,9	1273	1984	2261
Доля в ВВП страны, %	0,15	0,20	0,19	0,18	0,18	0,21	0,25

Таким образом, в Украине в 2003-2009 гг. поступления от сбора за загрязнение ОПС и специальное использование природных ресурсов в сумме не превышали 0,5% ВВП страны, что уступало показателям поступлений от экологических налогов в ведущих странах мира (табл. 4.1). А поскольку в Украине существовал еще и "теневой" сектор экономики и не облагалось налогами загрязнение ОПС передвижными источниками загрязнения, находящимися в собственности населения, то есть основания считать, что доля платежей за загрязнение ОПС и природопользование в реальном ВВП была значительно ниже рассчитаной.

Приведенная выше информация позволяет сделать вывод о неадекватном отражении реальных экологических расходов общества и о недостаточном накоплении финансовых ресурсов для реализации мероприятий в природоохранной сфере в проанализированный период. В связи с этим необходимо провести расчеты, которые позволят установить, какой уровень применявшихся в Украине экологических платежей способствовал бы улучшению экологической обстановки в стране. Отдельно следует отметить, что в ходе проведения таких расчетов необходимо учитывать возможное влияние на экономических агентов мер по экологическому регулированию и выявить условия, при которых реализация тех или иных мер экологического регулирования дала бы наилучшие результаты.

Подобные расчеты также будут представлять научный и практический интерес с учетом вступления в силу Налогового кодекса, поскольку позволят выявить основные закономерности влияния экологического налога на экономических агентов и установить, насколько правильным было принятие решения о повышении ставок экологического налога по сравнению с действовавшими ставками сбора за загрязнение ОПС.

4.2.3. Экономическая постановка и реализация модели влияния экологических налогов на деятельность промышленности Украины

Анализ существующих моделей экологического регулирования

К настоящему времени в мире разработан ряд моделей, направленных на определение оптимальной степени экологического регулирования. Но они носят преимущественно теоретический характер, и для выработки конкретных рекомендаций в сфере экологического регулирования необходим их анализ в контексте применимости на практике. В связи с тем, что модели экологического регулирования в основном разработаны зарубежными специалистами, также следует оценить целесообразность их использования в Украине.

Одним из первых модели экологического регулирования разработал М. Вейцман [189, 190]. Его модели направлены на поиск такого инструмента регулирования некоторой экологической пере-

менной (например природных ресурсов), с помощью которого максимизировались бы выгоды общества.

Модель, предложенная им в работе "Цены против количества" [190], предназначена, скорее, для анализа влияния государственного регулирования на общество в целом, чем конкретно экологического регулирования. Поэтому некоторые особенности последнего вида регулирования учтены в ней недостаточно.

Так, М. Вейцман делает допущение, что чистая ОПС является таким же товаром, как и любой другой. На нее можно установить цену, ее производство связано с издержками. Разница между выручкой от реализации этого товара и издержками на его производство выступает целевой функцией в данной модели. Но в случае с ОПС неясно, что является ценой, а что – издержками. Если речь идет об экономических инструментах, то в качестве цены товара "чистая ОПС" можно рассматривать экологический налог (например на выбросы вредных веществ). Тогда к издержкам экологического регулирования относятся инвестиции в природоохранный капитал, внедрение экологически безопасных технологий, но в модели это определено недостаточно четко. Вместе с тем экологические налоги также можно считать издержками производителя (общества в целом). Подобная неоднозначность трактовки параметров целевой функции затрудняет применение модели на практике.

Еще одной особенностью данной модели М. Вейцмана является то, что в ней экономические инструменты противопоставляются САС мерам регулирования, но в контексте экологического регулирования эти подходы дополняют друг друга [137].

Все перечисленное дает основание утверждать, что на современном этапе развития общества применение этой модели не оправдано.

Отличительной чертой следующей модели М. Вейцмана [69] является то, что в ней учитывается фактор неопределенности. Он входит в функции затрат и выгод как дополнительный параметр, которым описываются явления реального мира, неизвестные или не предусмотренные ранее.

Налоги и инвестиции природоохранного назначения входят в эту модель как некоторые издержки, в конечном итоге влияющие на размер прибыли. В целом в ней делается акцент на максимизацию прибыли при действующих мерах экологического регулирования.

Причем при построении модели считается, что последние остаются неизменными в течение некоторого (неопределенного) промежутка времени, и их эффективность не оценивается. Поэтому с помощью этой модели нельзя определить, какое влияние окажет на субъектов хозяйственной деятельности (общество в целом) изменение ставок экологических налогов, или при каких ставках данных налогов будет достигнут социальный оптимум.

В моделях В. Баумоля [137; 138, *94*] определяется, при каких ставках экологических налогов в экономике некоторого государства будет достигнут максимум функции полезности потребителей. Несомненно, в теории это представляет большой интерес. Однако перенесение подобных моделей на практику сопряжено с рядом трудностей: современное общество состоит из множества членов, предпочтения которых могут в значительной мере различаться. Определение функций полезности членов общества в таких условиях потребует разработки механизма выявления предпочтений, что в реальности пока представляется слишком сложным [140].

С помощью модели, разработанной Д. Карлтоном и Г. Лори [144], удалось установить, что обложение экологическим налогом из расчета на единицу продукции (в этом случае объем выбросов ставят в тесную зависимость от объема производства) не всегда эффективно, поскольку в реальности зависимость объема выбросов вредных веществ от объема производства редко бывает прямой. В последнем случае в долгосрочном периоде экологический налог может не привести к улучшению качества ОПС.

Несмотря на позитивные моменты, данная модель не лишена недостатков. Так, при ее построении считается, что все субъекты хозяйственной деятельности производят некую унифицированную продукцию, различаются только объемы ее производства. Выпуск такой унифицированной продукции облагается экологическим налогом в зависимости от ущерба, наносимого ОПС производством единицы продукции.

Однако попытка применения такой модели на практике связана с поблемой приведения множества видов производящейся в экономике продукции к сопоставимому виду. Можно представить объем выпуска продукции каждой отдельной фирмой в денежном выражении. Но тогда возникают дополнительные сложности с уста-

новлением взаимосвязи между выпуском продукции и экологическим налогом.

Существенным недостатком модели является и то, что в ней не рассматриваются инвестиции в природоохранный капитал и прочие затраты природоохранного назначения, которые может осуществить субъект хозяйственной деятельности – загрязнитель для уменьшения величины обязательств по экологическим платежам. С помощью модели не анализируется влияние экологического налога на субъектов хозяйственной деятельности (общество в целом) и то, нужно ли изменять ставку данного налога.

Модель экологического регулирования Л. Бовенберга и Р. де Муиж [139] – это расширение и дополнение существующих моделей экологического регулирования в направлении того, как можно использовать поступления от экологических платежей и какое влияние эти платежи могут оказывать на домохозяйства страны.

Единственным производственным ресурсом в данной модели выступает труд, из чего можно предположить, что она построена для анализа очень коротких промежутков времени, когда ни техника и технология, ни состав и структура основного капитала не меняются. Проследить же в динамике взаимное влияние факторов с помощью данной модели нельзя.

Наиболее новая из рассматриваемых моделей была разработана Д. Фуллертоном и С.-Р. Ким [156]. В этой модели исследуется, как в рамках страны повысить качество ОПС – одного из производственных ресурсов, чтобы при этом не было спада экономической активности и не сокращалось благосостояние членов общества. Авторы модели отмечают, что с ее помощью сложно получить практические результаты, в этом направлении необходима доработка.

Представляется существенным упущением авторов то, что в их модели инвестиции направляются либо на капитал природоохранного назначения, либо на обновление производства и исследовательские работы. Было бы логичнее предположить, что их разделение по разным направлениям идет в некоторой пропорции, которая может меняться со временем.

Модель, предложенная Д. Фуллертоном и С.-Р. Ким, также не позволяет определить, решена ли проблема влияния экологических налогов и их ставок на субъектов хозяйственной деятельности.

В целом проведенный анализ моделей экологического регулирования позволяет сделать вывод о том, что пока они представляют скорее теоретический, нежели практический интерес. С их помощью нельзя дать конкретных рекомендаций по установлению ставок экологических платежей, определить, какое влияние окажут данные платежи и изменение их ставок на различных экономических агентов, в частности, промышленные предприятия (основных загрязнителей ОПС [77]).

В ряде описаных моделей [137-139; 156] целевой функцией выступает функция полезности, которую на практике сложно измерить.

Существенным недостатком большинства перечисленных моделей является их статичность, которая не позволяет определить влияние мер экологического регулирования на экономику в целом и отдельных экономических агентов в частности, а также оценить эффективность экологического регулирования в долгосрочной перспективе.

В связи со всем отмеченным возникает необходимость разработки модели экологического регулирования, более подходящей для практических целей и условий Украины. Такая модель должна отвечать следующим требованиям:

загрязнение ОПС в ней должно быть выделено как явление, сопровождающее процесс промышленного производства и влияющее на качество производственных ресурсов;

она должна быть динамической, что позволит проанализировать возможные последствия экологического регулирования;

целевая функция должна быть измеримой и отличаться от функции полезности, поскольку не представляется возможным корректно определить значения последней;

производственной функцией должна стать функция выпуска продукции, а не получения прибыли, так как это более соответствует условиям Украины, где наблюдается значительный уровень тенизации экономики.

Модель налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий

С учетом достоинств и недостатков описанных выше моделей, а также требований, выдвигаемых к моделям экологического регу-

лирования применительно к условиям Украины, была создана модель налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий. Она (как и приведенные выше модели) разработана в рамках неоклассической экономической теории с учетом экологического фактора и государственного регулирования, проявляющегося в обложении промышленных предприятий экологическим налогом.

Разработанная модель представляет собой усовершенствование и адаптацию к условиям Украины модели Д. Фуллертона и С.-Р.Ким с рядом особенностей.

1. В данной модели государство осуществляет экологическое регулирование посредством обложения загрязнителей экологическим налогом, остальные инструменты экологического регулирования не исследуются.

2. Модель предназначена для анализа влияния экологических налогов на деятельность промышленных предприятий.

3. Модель динамическая, что позволит полнее учесть протекающие в ней под влиянием экологических налогов изменения.

4. Производственной функцией выступает функция Кобба-Дугласа с параметром нейтрального научно-технического прогресса, что дает возможность учесть в модели возможное изменение техники и технологии и связанное с ним изменение уровня загрязнения ОПС.

5. Фактор "загрязнение ОПС" выделен в отдельный блок, а не является частью производственной функции, что позволяет более точно смоделировать его влияние на производственные ресурсы и принятие управленческих решений относительно объема инвестиций в природоохранный капитал и в итоге – на производство промышленной продукции.

6. Капитал природоохранного назначения не вводится в производственную функцию, поскольку непосредственно не задействован в промышленном производстве, а служит средством уменьшения загрязнения ОПС.

7. В модели отражено влияние сбора за загрязнение ОПС на принятие решений относительно структуры инвестиций: в капитал природоохранного и неприродоохранного назначения.

Модель налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий также является расширением мо-

дели экономико-экологического равновесия урбанизированных территорий [85], разработанной с помощью метода системной динамики [129], который уже более 40 лет используется в мире для решения социальных, экономических и экологических проблем.

Взаимосвязь промышленного производства, загрязнения, труда и капитала (основных фондов) представлена на рис. 4.8.

Для процесса промышленного производства необходимы такие факторы, как труд и капитал. Прирост этих факторов ("+" на рис. 4.8) способствует росту производства. Рост промышленного производства ведет к увеличению выбросов (сбросов) в ОПС загрязняющих веществ. Ухудшение качества ОПС влияет на состояние здоровья и продолжительность жизни населения, а значит, на количество и качество человеческого капитала, что вызывает сокращение объемов промышленного производства.

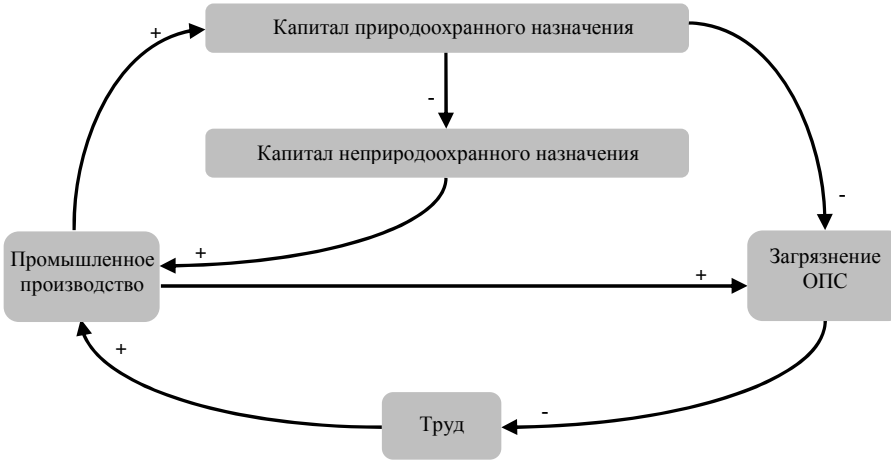


Рис. 4.8. Каузальная модель экономико-экологической системы

Для уменьшения загрязнения ОПС руководство промышленных предприятий, под влиянием государственного вмешательства в виде экологических налогов, внедряет капитал (основные фонды) природоохранного назначения. Это способствует уменьшению выбросов (сбросов) в ОПС загрязняющих веществ, но в то же время уменьшает сумму средств, которая может быть инвестирована в капитал неприродоохранного назначения.

Более детально описанные зависимости представлены на рис. 4.9.

При создании модели предполагалось, что существует некая замкнутая система закрытого типа, то есть используются только те ресурсы, которые в ней заложены с самого начала, а экзогенные факторы в расчет не берутся.

В модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий вся промышленность рассматривается как единый блок, работа которого и реакция на внешние раздражители (изменение ставок налогов, численности трудящихся и т.п.) в целом одинаковая. Как отмечает Дж. Форрестер, "…при динамическом моделировании придается особое значение общей картине факторов, определяющих успех промышленности. …Важными показателями являются те, которые относятся к отрасли в целом, а не те, которые уникальны и характерны только для одной фирмы" [129, *293*].

В предлагаемой модели в производственном процессе используется два вида ресурсов: труд (L) и капитал (K), причем под капиталом имеются в виду только основные фонды. Наличие оборотного капитала подразумевается, но не выделяется.

Капитал делится на два типа: основные фонды природоохранного назначения (K_1), и основные фонды, не имеющие природоохранного назначения (K_2). Основные фонды природоохранного назначения должны способствовать сокращению сопровождающего процесс промышленного производства загрязнения ОПС в ходе их эксплуатации, а к основным фондам, не имеющим природоохранного назначения, относятся основные фонды, непосредственно задействованные в процессе промышленного производства.

Ресурс "труд" (L) в данной модели – это среднегодовая численность занятого в промышленности населения.

Поскольку, как отмечалось выше, моделируется поведение замкнутой системы закрытого типа, необходимо устранить влияние на модель ряда факторов.

1. Замкнутость системы означает отсутствие учета в ней миграции населения.

2. Рождаемость влияет на количество занятого в промышленности населения через значительный промежуток времени (более

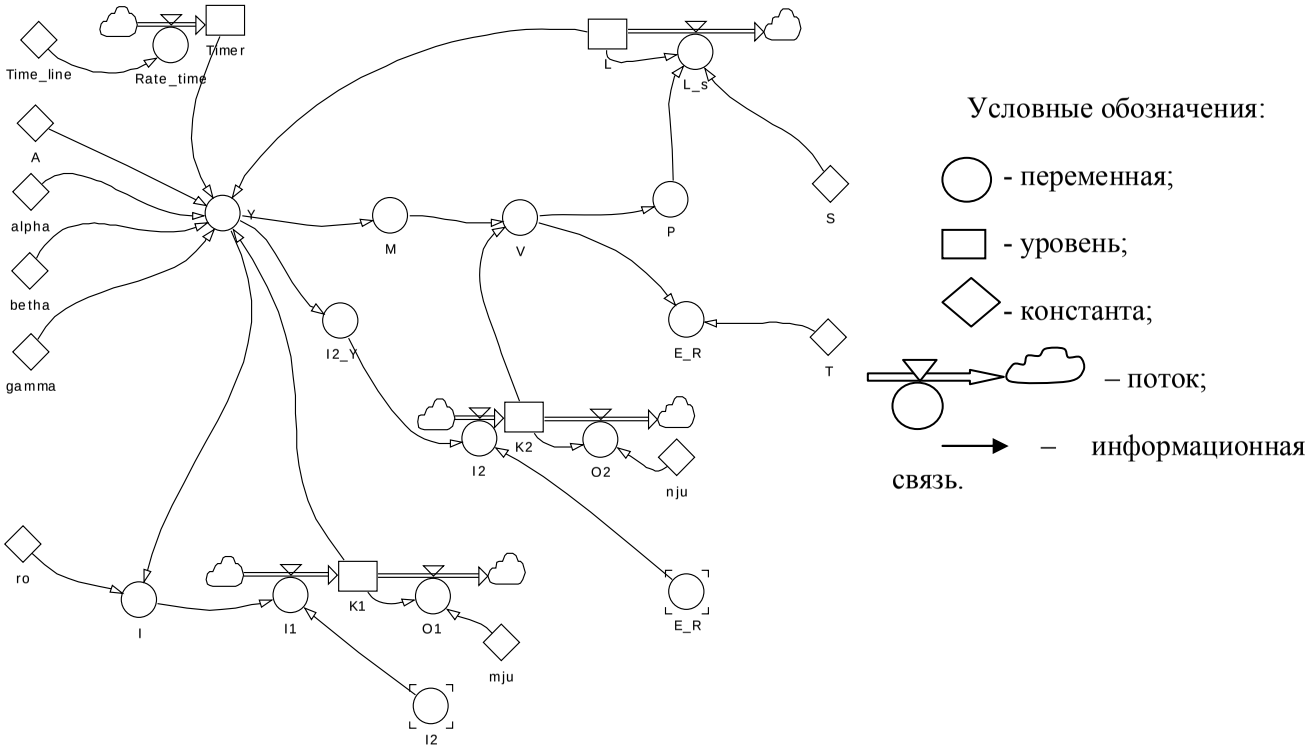


Рис. 4.9. Модель налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий, реализованная в среде PowerSim

15 лет). Поэтому, а также учитывая, что задача прогнозирования уровня рождаемости и его влияния на занятое в промышленности население выходит за рамки данного исследования, фактор рождаемости следует устранить.

3. Делается предположение, что случаи смерти среди занятого в промышленности населения настолько редки, что влиянием фактора смертности на трудовые ресурсы можно пренебречь. То есть считается, что смертность в основном приходится на людей, которые в силу возраста или состояния здоровья не работают.

Модель строилась исходя из статистических данных по Украине за 1997-2006 гг. Этот период был выбран, поскольку экономика страны в отмеченное время развивалась достаточно стабильно и методика представления органами статистики Украины используемых в модели показателей не изменялась.

В далнейшем, к тому моменту, когда Налоговый кодекс будет действовать уже достаточно продолжительное время и будет накоплен массив статистической информации о поступлениях экологического налога, модель можно будет проверить на новых данных, внеся соответствующие коррективы.

Анализ численности занятого в Украине в 1997-2006 гг. населения [114-124] показал, что наименьшие колебания численности в данном периоде (менее 5%) наблюдались в возрастной группе 30-49 лет. Поэтому в дальнейшем анализируется именно эта возрастная группа, в соответствии с численностью населения в которой корректируются и остальные использующиеся в модели данные.

Таким образом, на показатель "труд" в модели влияют потери рабочего времени, вызванные заболеваемостью работников промышленных предприятий

$$L(t) = L(t-1)(1 - \frac{P(t)S}{360} L(t-1) - \chi), \qquad (4.1)$$

где t – фактор времени;

$L(t)$ – среднегодовая численность населения, занятого в промышленности в году t, тыс. чел.;

$L(t-1)$ – среднегодовая численность населения, занятого в промышленности в году $t-1$, тыс. чел.;

$P(t)$ – доля занятого в промышленности населения, которое болело в году t;

S – средняя продолжительность болезни одного трудящегося, дней;

χ – доля выбывших из состава занятых в промышленности по причинам, отличным от болезней.

Анализ статистических данных за 1997-2006 гг. [114-124] показал, что между объемами выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ промышленностью и количеством заболевших с временной потерей трудоспособности работников промышленности существует очень тесная взаимосвязь – корреляция между двумя этими показателями приближается к 100%.

В модели то, какая часть занятых в промышленности трудящихся заболевает, описывается зависимостью

$$P(t) = F(V(t)), \tag{4.2}$$

где $V(t)$ – объем выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ промышленностью в году t.

Определить влияние загрязнения воды и образования отходов в силу специфики расчета объемов данных видов загрязнения в настоящее время представляется затруднительным, что будет отмечено далее.

Деятельность промышленности описывается производственной функцией Кобба-Дугласа с параметром нейтрального НТП

$$\begin{aligned} &Y(t) = AK_1(t)^{\alpha} L(t)^{\beta} e^{\gamma t}, \\ &Y(t) > 0, \\ &\alpha, \beta, \gamma > 0, \\ &\alpha + \beta = 1, \end{aligned} \tag{4.3}$$

где $Y(t)$ – объем реализованной продукции в сопоставимых ценах, тыс. грн.;

e – константа, $e = 2,71828182845904$;

α, β, γ – коэффициенты эластичности капитала, труда и нейтрального НТП.

Выбор показателя "объем реализованной продукции в сопоставимых ценах" обусловлен рядом причин:

1) из-за особенностей сложившейся в Украине институциональной среды использование в модели показателя "прибыль промышленных предприятий" считается несколько преждевременным, поскольку это может не отражать реальную ситуацию в сфере промышленного производства, а значит модель будет работать некорректно;

2) информация об объемах реализованной продукции достаточно доступна, что облегчает процесс построения модели и ее последующей верификации.

Поскольку в модели стоит задача исследовать закономерности влияния экологических налогов на деятельность промышленных предприятий (под чем подразумевается, в первую очередь, влияние на объем промышленного производства), а не составление детального прогноза развития промышленного производства с приведением точных значений показателей, все стоимостные показатели в модели приводятся в сопоставимый вид с помощью дефлятора ВВП (1997 г. – базовый).

На основе статистических данных за 1997-2006 гг. [114-124] было определено, что в Украине производственная функция имеет вид

$$Y(t) = 659,468 K_1(t)^{0.259} L(t)^{0,741} e^{0,162t}. \qquad (4.4)$$

В процессе имитационного моделирования и последующего вычисления значений производственной функции значение показателя t, соответствующее 1997 г., равно 1, 1998 г. – 2 и т. д.

При построении модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий по аналогии с моделью Солоу было сделано предположение, что средства, полученные от производственной деятельности (показатель Y в модели), используются по двум направлениям: инвестиции в основной капитал (I) и фонд потребления. Однако возможные направления и спо-

собы использования средств фонда потребления в дальнейшем не исследуются.

Инвестиции в основной капитал в модели зависят от объемов реализованной продукции

$$I(t) = \rho Y(t), \tag{4.5}$$

где ρ – норма накопления (доля валовых инвестиций в объеме реализованной продукции).

Инвестиции в основной капитал можно рассматривать как сумму инвестиций в капитал природоохранного назначения и капитал неприродоохранного назначения

$$\begin{aligned} &I(t) = I_1(t) + I_2(t), \\ &I_1(t) \geq 0, \\ &I_2(t) \geq 0, \end{aligned} \tag{4.6}$$

где $I_1(t)$ – инвестиции в капитал неприродоохранного назначения;

$I_2(t)$ – инвестиции в капитал природоохранного назначения.

Так как у руководства промышленных предприятий отсутствуют стимулы для добровольного внедрения на предприятиях основных фондов природоохранного назначения, принимать меры по охране ОПС оно вынуждено вследствие необходимости соблюдать требования природоохранного законодательства, в частности, платить сбор за загрязнение атмосферного воздуха. Но вместе с тем инвестиции в капитал природоохранного назначения не будут превышать сумму подлежащего уплате экологического налога и возможных штрафов за нарушение природоохранного законодательства.

В период с 1997 по 2006 г. в промышленности Украины наблюдалась следующая зависимость инвестиций в капитал природоохранного назначения от объема реализованной продукции [114-124]:

$$\hat{I}_2(t) = 215221 Ln(Y(t-1)) - 3742779,4, \tag{4.7}$$

где $\hat{I}_2(t)$ – сумма инвестиций в капитал природоохранного назначения в зависимости от объема реализованной продукции.

В случае изменения ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха данная зависимость может измениться. Поэтому при построении модели делается предположение, что размер инвестиций в капитал природоохранного назначения будет соответствовать меньшей из величин: $\hat{I}_2(t)$ или подлежащей уплате сумме сбора за загрязнение ОПС. Это условие можно представить так:

$$I_2(t) = \min(E(t), \hat{I}_2(t)), \tag{4.8}$$

где $E(t)$ – сумма экологического налога, которую должны уплатить промышленные предприятия.

Со временем основной капитал изнашивается

$$O_1(t) = \mu K_1(t-1) - \varepsilon; \tag{4.9}$$

$$O_2(t) = \eta K_2(t-1) - \delta, \tag{4.10}$$

где $O_1(t), O_2(t)$ – выбытие основных фондов неприродоохранного и природоохранного назначения соответственно в период t;

$K_1(t-1), K_2(t-1)$ – стоимость основных фондов неприродоохранного и природоохранного назначения в период $(t-1)$;

μ – коэффициент износа основных фондов неприродоохранного назначения;

η – коэффициент износа основных фондов природоохранного назначения;

ε, δ – поправочные коэффициенты.

Поправочные коэффициенты ε и δ отражают тот факт, что изношенные фонды не сразу выбывают из состава основных фондов промышленных предприятий, а еще некоторое время продолжают использоваться в процессе производства. Их значения были получены с помощью корреляционно-регрессионного анализа статистических данных [114-124].

Показатели μ и η – это среднее арифметическое соответствующих показателей за 1997-2006 гг.

Производство промышленной продукции сопровождается выбросом загрязняющих веществ. В то же время основные фонды природоохранного назначения должны способствовать сокращению их объемов. В модели эта зависимость представлена следующим образом:

$$V(t) = \Xi \frac{(M(t))^b}{(K_2(t))^c}, \qquad (4.11)$$

где $V(t)$ – объем выбросов промышленностью загрязняющих веществ в атмосферный воздух, тыс. т;

$M(t)$ – материальные затраты на производство промышленной продукции, тыс. грн.

Ξ, b, c – положительные коэффициент и показатели степени.

Связь между объемами загрязнения атмосферного воздуха и деятельностью промышленных предприятий описывается через показатель "материальные затраты", а не "объем реализованной продукции", поскольку последний показатель включает изменение рентабельности продукции, предпочтений потребителей, спроса на промышленную продукцию, заработной платы трудящихся и прочих расходов, непосредственно не связанных с выбросом в атмосферу вредных веществ. В то же время показатель "материальные затраты" позволяет установить более четкую связь между промышленным производством и загрязнением ОПС.

В данной модели не построено зависимостей объемов загрязнения водных ресурсов и образования отходов от материалоемкости промышленного производства и основных фондов природоохранного назначения. Это связано с тем, что:

1) концентрация загрязняющих веществ в водных объектах Украины (информация, на основании которой предприятия осуществляют начисление сбора за загрязнение ОПС [91]) существенно отличается, поэтому установление зависимости между объемами сбросов в водные объекты и деятельностью промышленных предприятий связана со значительной погрешностью (до 60%);

2) потребляющаяся населением вода предварительно очищается коммунальными службами, поэтому для анализа влияния загрязнения воды на здоровье населения (в частности, занятого в промышленности) потребовалось бы ввести в модель очистительные сооружения, принадлежащие коммунальному хозяйству, и изучить их эффективность, что выходит за рамки данного исследования;

3) часть отходов может перерабатываться и повторно использоваться в промышленности в качестве сырья, но сведения об этом представлены недостаточно подробно, вследствие чего установление зависимости между объемом образования отходов и объемом реализованной продукции (материальных затрат) сопровождается значительной погрешностью (более 30%).

В связи со всем отмеченным на данном этапе исследований в модели учитывается только загрязнение атмосферного воздуха.

В модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий делается допущение, что коэффициент γ не изменяется в течение периода моделирования. Кроме того, предполагается, что в этот период НТП не влияет на материалоемкость промышленного производства. Однако в дальнейшем возможно расширение модели в направлении анализа влияния НТП на связанные с промышленным производством материальные затраты.

Анализ статистических данных за 1997-2006 гг. [114-124] позволил установить такую функциональную зависимость материальных затрат от объемов производства:

$$M(t) = 39765000 Ln(Y(t)) - 672623888,7. \qquad (4.12)$$

Сумма сбора за загрязнение атмосферного воздуха, которую должны заплатить промышленные предприятия, задается формулой

$$E(t) = V(t)T, \qquad (4.13)$$

где T – ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха, грн.

В соответствии с действовавшими до принятия Налогового кодекса на территории Украины нормативно-законодательными актами [48; 94] в стране не было унифицированной ставки сбора за

загрязнение атмосферного воздуха. Были разработаны и действовали нормативы сбора за загрязнение ОПС по видам загрязняющих веществ. Общая сумма сбора, таким образом, зависела от того, сколько и каких загрязняющих веществ было выброшено в атмосферу в отчетном периоде, а также от ставок сбора за выброс конкретного вещества, штрафных санкций за превышение лимитов выбросов и нарушение природоохранного законодательства.

Органы статистики Украины предоставляли данные о суммарных объемах выбросов загрязняющих веществ в атмосферу и общей сумме сбора за загрязнение атмосферного воздуха без детализации информации по видам загрязняющих веществ [114-124]. Соответственно, рассчитанные на основе этих данных усредненные ставки сбора за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух существенно колебались из года в год (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Динамика ставки сбора за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух

Год	Сборы за выбросы в атмосферный воздух (сопоставимые цены), тыс. грн.	Вредные выбросы в атмосферный воздух, тыс. т	Ставка сбора за выбросы в атмосферный воздух, грн./т
1998	111 908,34	6 040,80	18,53
2000	71 327,83	5 908,60	12,07
2002	59 239,58	6 101,90	9,71
2004	72 831,22	6 325,90	11,51
2006	139 224,09	7 027,60	19,81

Для модели на основе имеющихся статистических данных (табл. 4.5) была рассчитана средняя ставка сбора за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, составившая 13,47 грн./т.

Проверка адекватности модели

Одним из наиболее важных этапов моделирования [129, *17*] является проверка того, насколько точно полученные в ходе имитационного моделирования данные соответствуют (адекватны) реальным данным.

Для экономических моделей проверка адекватности имеет свою специфику:

"Проверка *адекватности* модели также различна в зависимости от того, применяется ли она в технике и экономике… В экономике модели часто оценивались в зависимости от того, насколько с их помощью можно было предсказать *специфическое состояние* системы в некоторый будущий момент времени, и модели обычно не выдерживали испытаний на точность прогноза.

При создании моделей нам следовало бы меньше уделять внимания предсказанию *определенных действий* в будущем и больше – углублению понимания *характеристик*, внутренне присущих системе… .

Вместо этого модель следовало бы оценивать по ее способности воспроизводить или предсказывать *характеристики поведения* системы – устойчивость, колебания, рост, средний период колебаний, общие взаимосвязи переменных, изменяющихся во времени, и тенденцию к усилению или ослаблению возмущений, вызванных временными причинами" [129, *44*].

Сравнение фактических данных и полученных в ходе имитационного моделирования показало, что данные имитационного моделирования достаточно точно воспроизводят реальность. Проверка на адекватность отмеченных данных подтверждает подобный вывод (табл. 4.6): средняя погрешность большей части данных имитационного моделирования не превышает 10%.

Существенная (более 10%) погрешность моделирования объемов выбросов загрязняющих веществ объясняется особенностями предоставления исходной информации. Погрешность вычисления объемов выбросов загрязняющих веществ повлекла за собой значительную (более 10%) погрешность при вычислении сумм поступлений от сбора за загрязнение атмосферного воздуха. В дальнейшем, в ходе усовершенствования и расширения модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий, отмеченные недостатки будут устранены.

В целом проверка адекватности модели дала положительные результаты, из чего делается вывод о том, что закономерности, положенные в основу модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий, верны. Поэтому

можно сделать следующие выводы о функционировании системы вплоть до 2020 г. (при неизменности условий моделирования).

Таблица 4.6

Сравнение результатов имитационного моделирования с фактическими данными (1997-2006 гг.)

Показатель	Средняя относительная ошибка, %
Объем реализованной продукции	7,25
Стоимость основных фондов неприродоохранного назначения	8,3
Стоимость основных фондов природоохранного назначения	8,62
Занятое в промышленности население	2,72
Объем выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух	11,58
Сбор за загрязнение атмосферного воздуха	12,59

При неизменной ставке сбора за загрязнение атмосферного воздуха и отсутствии значительных отклонений от наблюдаемых в 1997-2006 гг. тенденций в экономике Украины объем промышленного производства вырастет (рис. 4.10), а вместе с ним вырастут и объемы выбросов в атмосферу вредных веществ, к 2020 г. увеличившись более чем в 2 раза по сравнению с 1997 г., что негативно скажется на численности трудящихся (рис. 4.11). Со временем это вызовет замедление (падение) темпов промышленного производства.

Также вырастут уплачиваемые загрязнителями суммы сбора за загрязнение атмосферного воздуха (рис. 4.12). Однако этих сумм может быть недостаточно для восполнения урона, нанесенного промышленностью ОПС и здоровью населения.

При сохранении действующих ставок сбора за загрязнение атмосферного воздуха не будет оказываться стимулирующего воздействия на загрязнителей, проявляющегося в сокращении ими объемов выбросов вредных веществ, поскольку к 2020 г. стоимость основных фондов природоохранного назначения упадет по сравнению с 1997 г. (рис. 4.12).

Рис. 4.10. Динамика объема реализованной продукции в 1997-2020 гг.

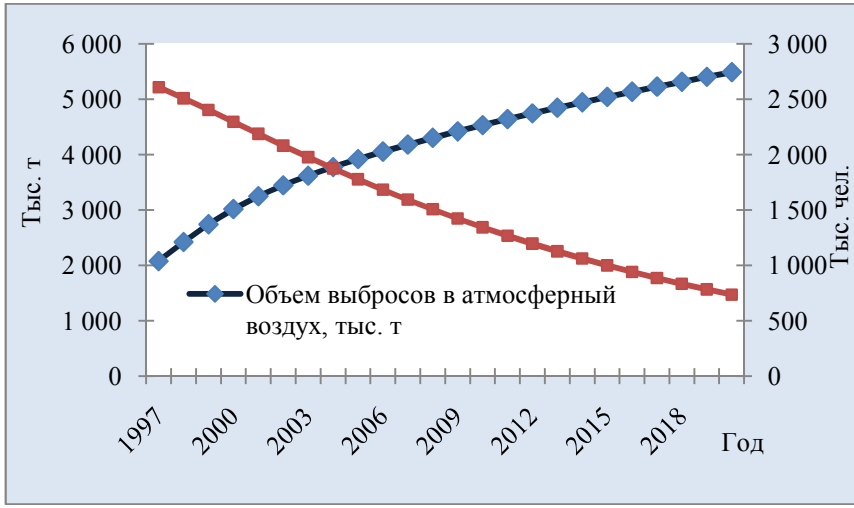


Рис. 4.11. Динамика объемов выбросов вредных веществ промышленностью в воздух и численности занятого в промышленности населения в 1997-2020 гг.

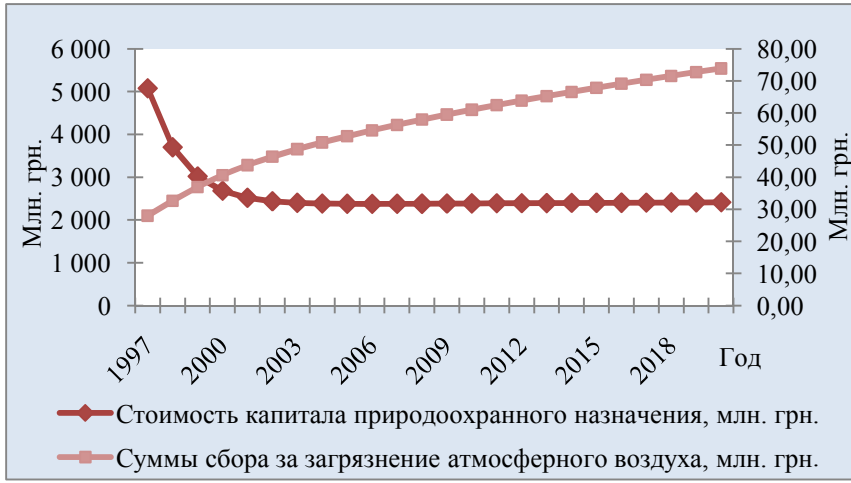


Рис. 4.12. Динамика стоимости капитала природоохранного назначения и сумм сбора за загрязнение атмосферного воздуха в 1997-2020 гг.

В связи с расмотренным выше необходимость повышения ставок сбора за загрязнение атмосферного воздуха становится очевидной. Тем не менее необходимо рассчитать, до какого уровня было бы целесообразно производить такое повышение, чтобы наряду с сокращением выбросов в системе не произошло резкого падения промышленного производства, которое может повлечь за собой дестабилизацию экономики страны и нарастание социальной напряженности.

4.3. Рекомендации по совершенствованию налоговой политики в сфере охраны ОПС

4.3.1. Рекомендации по установлению ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха

Проведенный в предыдущем разделе анализ показал, что в Украине уже к 2006 г. назрела острая необходимость в повышении ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха. Однако такое повышение следовало бы осуществлять, опираясь на научные иссле-

дования и расчеты для того, чтобы не только сократились объемы выбросов загрязняющих веществ, но и не ухудшились экономические показатели деятельности основных загрязнителей ОПС – промышленных предприятий.

Оптимизация показателя "ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха" модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий позволит найти такое значение данного показателя, при котором уменьшится значение показателя "выбросы в атмосферный воздух вредных веществ" без существенного сокращения значения показателя "объем выпуска продукции промышленными предприятиями" (по сравнению с ситуацией, когда ставка сбора не меняется).

Поскольку с помощью отмеченной модели исследовались закономерности поведения экономико-экологической системы вплоть до 2020 г. (без учета изменения налогового законодательства, связанного с введением Налогового кодекса), то при оптимизации ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха и оценке последствий ее изменения окончанием периода моделирования также считался 2020 г.

Исходя из предположения о том, что рост объемов реализованной промышленной продукции непосредственно связан с улучшением экономической ситуации в стране, критерием оптимизации модели выступает функция

$$Y(t) = \psi(V(t), T) \to \max. \qquad (4.14)$$

Так как усиление активности промышленных предприятий сопровождается увеличением объемов выбросов ими загрязняющих веществ, то критерий оптимизации (4.14) необходимо дополнить ограничением

$$0 \le V(t) \le V_S, \qquad (4.15)$$

где V_S – некоторая константа, отражающая предельно допустимый уровень загрязнения. Для Украины, например, им может быть уровень загрязнения ОПС, зафиксированный в 1990 г. (в рамках выполнения требований Киотского протокола).

Однако в Киотском протоколе отмечены обязательства стран по сокращению объемов выбросов только углекислого газа [58], в то время как перечень загрязняющих атмосферный воздух веществ значительно больше.

В модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий используется обобщенный показатель выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ (V), но в дальнейшем его можно будет детализировать по видам загрязняющих веществ. Тогда ограничение (4.15) трансформируется в систему из N неравенств, где N – количество видов загрязняющих атмосферный воздух веществ. В таком случае для каждого из загрязняющих веществ будет задаваться предельно-допустимый объем выбросов.

Предельно допустимый объем выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ (V_S^i) может определяться разными способами. Например, он может устанавливаться исходя из условий международных соглашений или в соответствии со стандартами качества ОПС, зафиксированными в нормативно-законодательных актах отдельной страны. В целом решение данного вопроса выходит за рамки экономики и охраны ОПС, переходя в сферу политики.

Поскольку целью построения модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий является определение того, как изменение ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха повлияет на деятельность промышленных предприятий, вариативной переменной в ней выступает ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха T.

При осуществлении оптимизации было сделано допущение, что ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха поменяется в 2009 г. Соответственно, с этого года можно будет наблюдать реакцию системы на данное изменение. В связи с этим еще раз необходимо подчеркнуть, что при моделировании влияние мирового финансового кризиса на экономику Украины не учитывалось.

В ходе оптимизации (с учетом наложенных ограничений и абстрагирования) было получено значение оптимальной ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха

$$\hat{T} = 116{,}04 \text{ грн./т.}$$

То есть оптимальная ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха примерно в 9 раз превышает среднюю за 1997-2006 гг. (13,47 грн./т).

В дальнейших расчетах (т.е. до 2020 г.) для установления реакции системы на изменение ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха использовалось значение показателя $\hat{T}$.

Сравнение прогнозных значений основных показателей модели при неизменной ставке сбора за загрязнение атмосферного воздуха (13,47 грн./т) и при ставке сбора, полученной в ходе оптимизации (116,04 грн./т) по состоянию на 2020 г., представлено в табл. 4.7.

Таблица 4.7

Сравнение прогнозных значений показателей модели (2020 г.)

Показатель	Значение показателя		Отклонение, %
	без оптимизации (T =13,47 грн./т)	с оптимизацией ($\hat{T}$ =116,04 грн/т)	
Объем реализованной продукции, млн. грн.	623 244	631 220	1,28
Материальные расходы, млн. грн.	132 635	133 141	0,38
Стоимость основных фондов неприродоохранного назначения, млн. грн.	224 125	223 775	-0,16
Стоимость основных фондов природоохранного назначения, млн. грн.	2 413	3 376	39,9
Занятое в промышленности население, тыс. чел.	736	747	1,79
Объем выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, тыс. т	5 486	4 964	-9,52
Сбор за загрязнение атмосферного воздуха, млн. грн.	73,9	576	679,38

Так, увеличение почти в 9 раз ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха (в сравнении с ситуацией, когда ставка сбора не менялась) вызовет небольшой рост значений показателей "объем реализованной продукции" и "материальные расходы на производство промышленной продукции".

Однако вызванное повышением ставки данного сбора перераспределение финансовых ресурсов промышленных предприятий от основных фондов неприродоохранного назначения к основным фондам природоохранного назначения будет способствовать незначительному сокращению к 2020 г. стоимости первых (на 0,16%) и существенному росту стоимости основных фондов природоохранного назначения (39,9%), что приведет к падению (почти на 10%) объемов выбросов в атмосферу загрязняющих веществ.

Сокращение объемов выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ, тем не менее, не обеспечит существенного роста среднесписочной численности занятого в промышленности населения, что в первую очередь объясняется кумулятивным характером загрязнение ОПС: загрязняющие вещества накапливаются в ОПС и организме человека в течение многих лет, негативные последствия чего могут проявиться спустя годы.

Вместе с тем суммы сбора за загрязнение атмосферного воздуха к 2020 г. увеличатся в 6,8 раз по сравнению с ситуацией, когда ставка сбора не меняется (табл. 4.7). Однако вопрос о том, насколько оправдано такое увеличение ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха в свете прогнозируемых с помощью модели улучшения качества ОПС и здоровья населения, требует дополнительных исследований. Вероятно, в будущем для решения данного вопроса потребуется дополнительно привлекать экспертов не только из области экономики, но и здравоохранения, экологии и ряда других.

Как следует из проведенного выше анализа, применение повышенной ставки сбора за загрязнение атмосферного воздуха (116,04 грн./т) положительно повлияет на экономико-экологическую систему: промышленные предприятия достигнут лучших экономических показателей, чем при ставке сбора в 13,47 грн./т и, с другой стороны, будет оказано позитивное влияние на ОПС и здоровье населения Украины в виде сокращения уровня заболеваемости трудящихся.

Установление меньшей ставки сбора приведет к тому, что общество получит промышленную продукцию при больших объемах выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ. Большая ставка сбора, возможно, обеспечит лучшее качество ОПС, но одновременно приведет к недополучению обществом промышленной продукции.

В целом, несмотря на то, что полученная с помощью модели ставка за загрязнение атмосферного воздуха значительно выше действующей, ее введение фактически не отразится на показателе "объем от реализации продукции": при ставке сбора за загрязнение атмосферного воздуха $\hat{T}$ = 116,04 грн./т в 2020 г. доля этого сбора в объеме реализованной продукции увеличится на 0,00028% по сравнению с аналогичным показателем 2006 г. (и ставке сбора 13,47 грн./т), что можно считать несущественным повышением.

Полученная с помощью модели ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха по своему значению приближается к действующим в настоящее время в ряде ведущих стран мира ставкам налогов за загрязнение природных ресурсов) [29; 35; 152, *56, 65*].

Однако модель строилась со значительной долей абстрагирования, без учета целого ряда особенностей институциональной среды Украины и действия внешних факторов (в частности – влияния мирового финансового кризиса на экономику страны, Президентскими выборами), в предположении о рациональности поведения субъектов хозяйственной деятельности и их полной информированности, что на практике пока не выполняется. В связи с этим реакция экономико-экологической системы на подобное повышение ставки данного сбора на практике может отличаться от моделируемой ситуации.

Исходя из отмеченных выше соображений, представляется, что оценить влияние 15-кратного повышения ставки экологического налога за загрязнение атмосферного воздуха стационарными источниками загрязнения (по сравнению с действовавшими до вступления в силу Налогового кодекса ставками сбора за загрязнение атмосферного воздуха) на деятельность промышленных предприятий можно будет по крайней мере спустя 10 лет – т.е. период, на основании статистических данных за который строилась модель налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий.

В любом случае, если в дальнейшем органами власти будет предлагаться изменение ставок экологического налога, то в соответствующих законодательных актах следует четко отметить, когда и на сколько изменятся ставки данного налога. Это даст возможность руководству промышленных предприятий принять соответствующие управленческие решения относительно финансовых вложений в основные фонды и технологии природоохранного назначения и определиться с моментом осуществления этих вложений.

4.3.2. Рекомендации по совершенствованию законодательства в сфере охраны ОПС и использования природных ресурсов

Несмотря на ряд позитивных моментов в сфере охраны ОПС, вызванных принятием и вступлением в действие Налогового кодекса Украины, остается ряд положений, учет которых позволил бы повысить эффективность экологического регулирования в стране.

Во первых, в разделе VIII ("Экологический налог") целесообразно привести перечень нормативно-законодательных актов, в которых раскрываются специфические понятия, которые используются в этом разделе Налогового кодекса. К таким нормативно-законодательным актам, в частности, относятся Закон Украины "Об охране окружающей природной среды", Закон Украины "Об охране атмосферного воздуха", Водный кодекс и т.д. Это должно упростить подготовку налоговой отчетности плательщиками данного налога и налоговыми агентами.

Во вторых, если в дальнейшем будет осуществлено повышение ставок экологического налога, то налогоплательщиков следует заранее оповестить об этом, включив соответствующие положения в Налоговый кодекс (например в раздел XX. "Переходные положения"). Выполнение данной рекомендации должно способствовать уменьшению оппозиции такому повышению со стороны загрязнителей, поскольку даст им некоторое время для технического перевооружения производства в соответствии с ужесточившимися экологическими требованиями.

Отдельно следует отметить, что повышению ставок экологических налогов в будущем должно предшествовать научное обосно-

вание, а также должен учитываться уровень развития техники и технологии. В противном случае может сложиться ситуация, когда загрязнителю будет выгоднее занизить объемы производимых им выбросов, иным способом уклониться от уплаты экологического налога, заплатить штрафы, чем принять меры по сокращению объемов загрязнения.

Кроме этого, еще одним перспективным направлением повышения эффективности экологического регулирования в Украине представляется введение в ее налоговую систему местных экологических налогов.

Местные экологические налоги

Обязательные платежи за загрязнение ОПС, взимавшиеся в Украине до вступления в силу Налогового кодекса, не способствовали улучшению качества ОПС еще и потому, что в них не учитывалась экологическая специфика регионов страны. В Налоговом кодексе возможность учета экологической ситуации на местах тоже не предусмотрена. Поэтому органы местного самоуправления не имеют возможности самостоятельно решать вопросы налогового регулирования в сфере охраны ОПС. Вместе с тем практика применения местных экологических налогов существует в ряде более благополучных, нежели Украина, стран, например, в Италии, Нидерландах, США и ряде других [151, *21*; 154, *39*].

В связи с этим предлагается дополнить перечень местных налогов, взимающихся на территории Украины, местными экологическими налогами за загрязнение ОПС.

Теоретически необходимость местных экологических налогов объясняется таким образом. Известно, что существует ряд загрязняющих веществ, которые разносятся воздушными, водными потоками, и т.п. на значительные расстояния и негативно влияют на качество ОПС в регионах, удаленных от источника загрязнения. Наиболее ярким примером такого явления являются кислотные дожди.

Поскольку выбросы подобных загрязняющих веществ приводят к возникновению межрегиональных (в рамках страны, группы стран, мира в целом) экстерналий, то и решать данную проблему необходимо на общегосударственном (международному) уровне.

Однако многие загрязняющие вещества негативно влияют на ОПС на достаточно ограниченных территориях, что может быть свя-

зано не только с их физико-химическими свойствами, но и с топографическими особенностями отдельно взятого региона (например, расположение в низине, горная местность и т.п.).

Пусть есть два региона, отличающихся друг от друга уровнями общественного ущерба, вызванного загрязнением ОПС, и расходами на его устранение (рис. 4.13).

Кривые MSD_1 и MAC_1 – это графики функций, соответственно, предельного общественного ущерба и предельных издержек по сокращению выбросов для региона 1. Тогда оптимальный объем выбросов для данного региона будет соответствовать отрезку OE_1 на рис. 4.13.

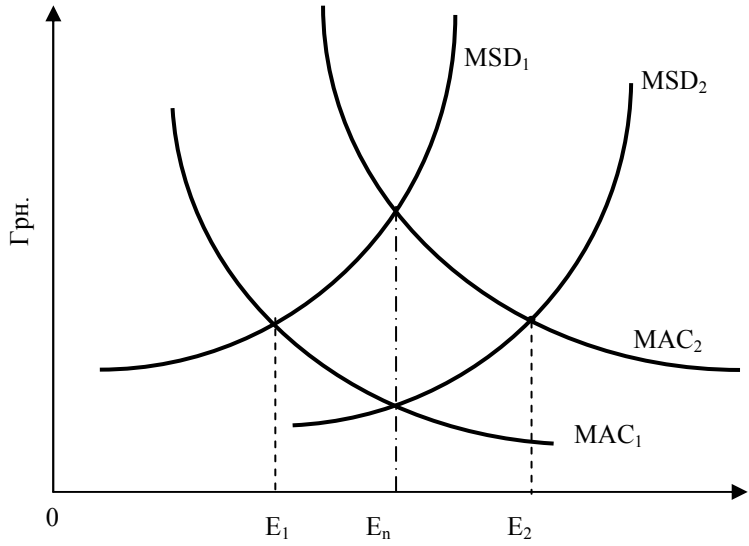


Рис. 4.13. Регулирование качества ОПС на местном и общегосударственном уровнях

Однако кривые MSD_2 и MAC_2 региона 2 не совпадают с аналогичными кривыми региона 1, и оптимальный объем выбросов для региона 2 представлен отрезком OE_2 на рис. 4.13.

На основании некоторых исследований центральный орган власти принимает меры экологического регулирования, имеющие

целью установление некоторого усредненного по регионам допустимого уровня выбросов загрязняющих веществ OE_n. В результате подобного централизованного вмешательства регионы испытывают потерю благосостояния: регион 1 столкнется с избыточным уровнем загрязнения (отрезок E_1E_n рис. 4.13), а регион 2 – с избыточным уровнем расходов по контролю над загрязнением ОПС (отрезок E_nE_2 рис. 4.13).

В таком случае целесообразнее было бы осуществлять регулирование объемов выбросов загрязняющих веществ органами местного самоуправления, а не центральным органом власти "…the optimal level of environmental quality in one jurisdiction is unlikely to coincide with that in another. This suggests that the determination of standards for environmental quality should be a local task"[1] [138, *287*].

Предложение осуществлять экологическое регулирование на местном уровне особенно актуально для Украины, поскольку в стране наблюдается значительное экономико-географическое различие между регионами.

В то же время нельзя забывать о том, что в случае предоставления органам местного самоуправления всех полномочий по экологическому регулированию в конкретной административно-территориальной единице, у последних может появиться желание смягчить стандарты экологической безопасности или вообще отказаться от них. Подобное может произойти в результате как лоббирования органов местного самоуправления заинтересованными группами, так и стремления органов местного самоуправления создать в конкретном регионе привлекательные для инвесторов условия. Потому представляется более целесообразным совмещение государственного (централизованного) контроля качества ОПС с контролем на местном уровне. То есть необходимо установить на общенациональном уровне минимальные стандарты качества ОПС и соответствующую им плату за загрязнение ОПС, которые потом органы местного самоуправления смогут (исходя из конкретных особенностей соответствующей административно-территориальной единицы и в случае необходимости) дополнять требованиями экологической

[1] "… маловероятно, что оптимальный уровень качества ОПС в одной юрисдикции будет совпадать с оптимальным уровнем качества ОПС в другой. Это значит, что определение стандартов качества ОПС должно осуществляться на местном уровне".

безопасности местного значения и соответствующими местными экологическими налогами. Такой подход вполне согласовывается с международной практикой [18, *868*; 138, *284*].

В таком случае местные экологические налоги смогут стать эффективной мерой борьбы с негативными экологическими явлениями на местах и дополнить существующие общегосударственные инструменты экологического регулирования [21].

Местный экологический налог за загрязнение ОПС

Предполагается, что местный экологический налог за загрязнение ОПС по своему действию будет аналогичен общегосударственному экологическому налогу, установленному действующим законодательством.

Органы местного самоуправления, с учетом специфических для данного региона экологических проблем, должны иметь право устанавливать дополнительно к общегосударственному сбору налог на выбросы/сбросы в ОПС загрязняющих веществ и размещение отходов, влияние которых на состояние здоровья населения и ОПС в этом регионе вызывает наибольшую обеспокоенность.

То есть имеется в виду, что, например, в случае расположения в регионе химического завода органы местного самоуправления должны иметь право наложить на такое предприятие местный экологический налог (помимо уплачиваемого данным предприятием общегосударственного сбора за загрязнение ОПС). При этом объектом налогообложения должны выступать выбросы характерных именно для этого завода загрязняющих веществ.

Часть работы по реализации такого налога на практике уже сделана: согласно действующему законодательству органы местного самоуправления уже должны иметь перечни предприятий, которые являются плательщиками общегосударственного сбора за загрязнение ОПС [43; 48]. Именно к этим предприятиям в первую очередь можно применять местный экологический налог.

Из полученных налоговых поступлений можно сформировать фонд, за счет средств которого осуществлялось бы финансирование экологических программ для данной административно-территориальной единицы и стимулировалось внедрение в эксплуатацию очистных сооружений предприятиями-загрязнителями.

Следует отметить, что, так как регионы Украины отличаются друг от друга концентрацией промышленных предприятий и других

источников загрязнения, будет целесообразно предоставить органам местного самоуправления право самостоятельно устанавливать местный экологический налог на выбросы/сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов в соответствии с экологической и экономической ситуацией, которая сложилась в конкретной административно-территориальной единице, а не требовать обязательного установления такого налога в каждом регионе. В случае если местные органы власти откажутся от введения на подотчетной им территории такого налога, расположенные в этом регионе загрязнители все равно будут обязаны платить общегосударственный сбор за загрязнение ОПС.

Введение местного экологического налога за загрязнение ОПС потребует разработки и последующего принятия законопроекта, в котором бы описывались его основные элементы, механизм начисления и взимания. Основные элементы данного налога, которые могут быть использованы при разработке такого законопроекта, приведены в табл. 4.8.

Таблица 4.8

Основные элементы местного экологического налога за загрязнение ОПС

Наименование элемента	Содержание
1	2
Плательщики налога	Плательщиками налога являются юридические лица, их филиалы, отделения, другие отдельные (структурные) подразделения, которые не имеют статуса юридического лица (дальше – подразделения), постоянные представительства нерезидентов, получающие доходы из источников их происхождения в Украине или выполняющие агентские (представительские) функции для таких нерезидентов или их основателей (дальше – нерезиденты), а также физические лица – предприниматели, и граждане Украины, осуществляющие на территории соответствующей административно-территориальной единицы выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ (далее – выбросы) стационарными источниками загрязнения, сбросы загрязняющих веществ непосредственно в водные объекты и размещение отходов

Продолжение табл. 4.8

1	2
Объект и база налогообложения	• объемы и виды загрязняющих веществ, которые выбрасываются стационарными источниками в атмосферный воздух на территории соответствующей административно-территориальной единицы; • объемы и виды загрязняющих веществ, которые сбрасываются непосредственно в водные объекты на территории соответствующей административно-территориальной единицы; • объемы и классы отходов, размещаемые на территории соответствующей административно-территориальной единицы
Ставки налога	Ставки местного налога устанавливаются согласно критериям, установленным ст. 243, 245 и 246 Налогового кодекса
Порядок и сроки уплаты налога	1. Суммы налога, который взимается за выбросы стационарными источниками загрязнения, сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов вычисляются плательщиками налога самостоятельно на основании утвержденных органами местного самоуправления лимитов выбросов, сбросов загрязняющих веществ и размещения отходов исходя из фактических объемов выбросов, сбросов загрязняющих веществ и размещения отходов. 2. Налог платится в бюджеты авансовыми квартальными взносами до 20 числа (включительно) месяца, следующего за отчетным кварталом. 3. Базовый налоговый (отчетный) период равняется календарному году
Особенности взимания налога	Перечень, содержание и описание загрязняющих веществ утверждаются органами местного самоуправления с учетом ст. 243, 245 и 246 Налогового кодекса Украины. Органы местного самоуправления могут с учетом специфических для конкретной административно-территориальной единицы экологических проблем устанавливать экологический налог на выбросы, сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов, представляющие наибольшую экологическую угрозу для данной административно-территориальной единицы

Окончание табл. 4.8

1	2
	Экологический налог по своему действию дополняет на уровне соответствующей административно-территориальной единицы общегосударственный сбор за загрязнение окружающей природной среды, установленный действующим законодательством Украины. Полученные налоговые поступления должны идти на осуществление местных экологических программ и стимулирование предприятий, внедряющих в свою деятельность очистительные сооружения и экологически безопасные технологии и расположенных на соответствующей административно-территориальной единице

Местный экологический налог на дизельное топливо и моторные бензины

В связи со стремительным ростом автопарка Украины (не всегда связанным с качественным улучшением его экологических характеристик), возникла острая необходимость решения экологических проблем, вызванных выбросами в ОПС транспортом загрязняющих веществ.

Несмотря на то, что в период с 2001 по 2009 г. выбросы загрязняющих веществ передвижными источниками (в частности транспортом) в среднем по стране не превышали 34% всего объема выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, наблюдается тенденция к увеличению этого показателя: если в 2001 г. он был менее 33%, то в 2004 г. – приближался к 34%, а в 2009 г. – превысил 39% [113].

По отдельным оценкам объем выбросов загрязняющих веществ передвижными источниками к 2020 г. может превысить объем выбросов стационарными источниками загрязнения [98].

Такая тенденция объясняется не только увеличением количества автотранспортных единиц на дорогах страны, но и особенностями начисления и взимания сбора за загрязнения ОПС, в соответствии с которыми, фактически неохваченными данным сбором, были выбросы загрязняющих веществ автомобильным транспортом, находящимся в собственности физических лиц. Так, в соответствии с Законом Украины "Об охране окружающей природной среды" граждане Украины были обязаны "компенсировать вред, причинен-

ный загрязнением и другим негативным влиянием на окружающую природную среду" [48, ст. 12, п. д]. Однако тем же законом [48, ст. 24] и "Инструкцией о порядке начисления и уплаты сбора за загрязнение окружающей природной среды" [73, п. 2] фактически устанавливалось, что физические лица (за исключением физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности) не являлись плательщиками сбора за загрязнение ОПС. То есть, несмотря на то, что в ходе эксплуатации принадлежащих населению автомобилей образовывались выхлопные газы, имеющие доказанное негативное влияние на ОПС и здоровье человека, фактически сбор за загрязнение ОПС не взимался.

С введением Налогового кодекса ситуация должна измениться, поскольку предполагается, что налог за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения в случае использования топлива будет удерживаться и уплачиваться в бюджет налоговыми агентами во время реализации такого топлива (п. 241.1 ст.241 Налогового кодекса). То есть бремя уплаты такого налога будет ложиться на конечных потребителей топлива, а обязанность вносить налог в бюджет – на предприятия, которые осуществляют реализацию топлива. Такой подход должен способствовать тому, чтобы экологическим налогом за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения в случае использования топлива были охвачены не только юридические лица, на балансе которых числятся транспортные средства, но и население.

Однако с учетом того, что в разных населенных пунктах количество транспортных средств и интенсивность их эксплуатации различаются, что способствует образованию различных объемов выбросов загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения, можно также рекомендовать введение местного экологического налога на бензины моторные и дизельное топливо.

Право устанавливать более суровые экологические требования и, соответственно, ставки налога на топливо, нежели предусмотрено действующим законодательством, позволит органам местного самоуправления смягчить проблему "смога" в крупных населенных пунктах.

Такая рекомендация вполне согласуется с международным опытом [147].

Кроме того, даже с учетом повышения ставок экологического налога за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения в случае использования топлива по сравнению со ставками, действовавшими до вступления в силу Налогового кодекса, ставки данного налога остаются сравнительно невысокими (табл. 4.9). Из этого следует, что у органов местной власти есть некоторый "задел", позволяющий в случае необходимости ввести местный налог на дизельное топливо и моторные бензины в дополнение к общегосударственному.

Из табл. 4.9 можно сделать вывод, что до вступления в силу Налогового кодекса при использовании 100 л бензина плательщик сбора за загрязнение ОПС должен был внести в бюджет от 0,33 грн. до 0,44 грн. сбора в зависимости от того, какой вид бензина он использует, или 0,38 грн. – при использовании 100 л дизельного топлива.

Если сопоставить суммы сбора за загрязнение атмосферного воздуха передвижными источниками загрязнения, которые подлежали уплате, со сложившимися в стране на тот период ценами на бензины моторные и дизельное топливо [70], то оказывается, что сбор составлял менее 0,1% цены отмеченных видов топлива.

С принятием Налогового кодекса ситуация несколько улучшилась, хотя все равно ставки экологического налога за загрязнение атмосферного воздуха передвижными источниками загрязнения в случае использования дизельного топлива и бензина в цене данных видов толпива остаются незначительными. Так, по состоянию на март 2011 г. экологический налог составляет порядка 0,5% от средних по Украине цен на бензин А-95 и 0,7% от средних по Украине цен на дизельное топливо [133].

Для сравнения можно привести пример США, где во многих штатах применяется экологический налог на бензин (gasoline tax on carbon emissions). Так, в ходе исследований, охватывающих период с 1989 по 2008 г., было установлено, что при цене на бензин от $1,75 до $3,21 за галлон ставки этого налога колебались от 0,37 до $0,52 за галлон, что составляло 11,53-29,7% от цены бензина [147].

С учетом отмеченного, а также сложившейся в Украине экологической ситуации представляется, что резервы для введения местного налога на бензины моторные и дизельное топливо в Украине еще есть.

Таблица 4.9

Ставки сбора (до принятия Налогового кодекса) и экологического налога после принятия Налогового кодекса) за загрязнение атмосферного воздуха передвижными источниками загрязнения в случае использования некоторых видов топлива [1]

Вид топлива	Норматив сбора		Ставка экологического налога	
	грн./т	коп./л	грн./т	коп./л
Дизельное топливо	4,5	0,38	-	
Дизельное биотопливо	-	-	58	4,93
Дизельное горючее с содержанием серы:	-	-		
более 0,2 мас.%	-	-	68	5,78
более 0,035 мас.%, но не более 0,2 мас.%	-	-	52	4,42
более 0,005 мас.%, но не более 0,0,035 мас.%	-	-	47	4,00
не более 0,005 мас.%	-	-	30	2,55
Бензин:				
этилированный	6	0,44	-	-
неэтилированный	4,5	0,33	68	5,03
смесевый	-	-	56	4,14

[1] В табл. 4.9 прочерки стоят в связи с тем, что перечень видов топлива в Налоговом кодексе отличается от перечня, обозначенного в "Порядке установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды" в Украине. Перевод нормативов сбора и ставок экологического налога из грн./т в коп./л осуществляется на основании "Инструкции о порядке уплаты сбора за загрязнение окружающей природной среды" [73], поскольку по состоянию на март 2011 г. новые инструкции о переводе ставок экологического налога из грн./т еще не были приняты.

Например, если сопоставить стоимость жизни одного человека в Украине и США (0,14 по состоянию на 2009 г.) и считать, что такое соотношение должно сохраняться и в отношении экологического налога за бензин, то получается следующее. При ставке налога на бензин в США 0,37 $/галлон [147] (0,098 $/л) ставка экологического налога на бензин в Украине будет равняться 0,014 $/л, или 11,8 коп./л (по курсу НБУ на 31.12.2009 г. [78]), что более чем в 2 раза превышает ставки экологического налога, предусмотренные Налоговым кодексом.

Однако эти расчеты приблизительные. Поэтому прежде чем вводить местный экологический налог или повышать ставки общегосударственного экологического налога за загрязнение атмосферного воздуха передвижными источниками загрязнения в случае использования топлива, необходимо провести дополнительные исследования, касающиеся данной проблемы.

В целом местный экологический налог на моторные бензины и дизельное топливо должен вводиться для стимулирования потребителей и продавцов топлива к:

1) сокращению объемов потребления топлива, что, соответственно, приведет к сокращению объемов выбросов вредных веществ передвижными источниками загрязнения (в частности, авто- и мототранспортом);

2) переходу на более экологически чистое топливо в связи с относительным удорожанием "грязного" топлива.

Также предлагается в обязательном порядке закрепить целевое использование поступлений от данного налога на решение экологических проблем, которые стоят перед регионом, в том числе за счет обновления и расширения парка городского электротранспорта (как более экологически чистого).

Основные элементы местного экологического налога на бензины моторные и дизельное топливо, которые предлагается отразить в соответствующем законопроекте, приведены в табл. 4.10.

Социальному и экономическому развитию Украины до сих пор было присуще игнорирование экологического фактора, потребительское отношение к ОПС, что привело к чрезмерному загрязнению ОПС и истощению запасов невозобновляемых природных ресурсов.

Таблица 4.10

Основные элементы местного экологического налога на дизельное топливо и моторные бензины

Наименование элемента	Содержание
Налоговые агенты	Налог удерживается и платится в бюджет налоговыми агентами, которые осуществляют розничную торговлю моторным топливом на соответствующей административно-территориальной единице
Объект и база налогообложения	Объектом и базой налогообложения являются объемы и виды бензинов моторных и дизельного топлива, реализованные налоговыми агентами на соответствующей административно-территориальной единице
Особенности использования налоговых поступлений	Поступления от местного экологического налога на дизельное топливо и моторные бензины должны использоваться на осуществление экологических программ в соответствующей административно-территориальной единице и стимулирование развития городского электротранспорта
Ставки налога	Ставки экологического налога на дизельное топливо и моторные бензины рассчитываются по критериям, установленным ст. 244 Налогового кодекса
Порядок и сроки уплаты налога	1. Суммы налога на дизельное топливо и моторные бензины рассчитываются и вносятся в местные бюджеты соответствующих административно-территориальных единиц налоговыми агентами в соответствии с количеством и видом фактически реализованного конечным потребителям топлива в отчетный период. 2. Налог платится в бюджеты авансовыми квартальными взносами до 20 числа (включительно) месяца, следующего за отчетным кварталом. 3. Базовый налоговый (отчетный) период равняется календарному году

4.3.3. Концепция реформирования налоговой политики в сфере охраны ОПС

В ведущих странах мира уже осознана необходимость заботы о качестве ОПС и рационального использования ресурсов для обеспечения жизнедеятельности не только настоящего, но и будущих поколений. Это привело к тому, что при выработке направлений государственной политики правительства все большего числа стран сталкиваются с необходимостью перехода к концепции устойчивого развития, а не просто к стремлению обеспечить экономический рост [2, *9*].

Принятие правительством отмеченного условия означает, что разработанная с его учетом государственная политика должна привести, по меньшей мере, к тому, чтобы в каждый последующий период времени полезность, которую общество получает от потребления товаров, услуг и природных ресурсов, была не ниже, чем в предыдущий (критерий "слабой устойчивости" [135, *198*]). То есть политика обеспечения устойчивого развития предъявляет более жесткие требования к экономическим процессам, чем политика обеспечения экономического роста – забота о качестве ОПС также становится приоритетным направлением развития государства.

В Украине формирование направлений государственной политики даже с использованием критерия "слабой устойчивости" представляется сложной задачей, поскольку наряду с экологическими проблемами в стране наблюдается тяжелая экономическая ситуация. В связи с этим направления экологического регулирования необходимо разрабатывать в комплексе и взаимосвязи со сложившимися в стране институциональными особенностями.

В целом концепцию реформирования экологического регулирования в Украине можно представить в следующем виде: на основе существующих в мире подходов к экологическому регулированию, с учетом международного опыта и особенностей институциональной среды Украины, формируются предложения относительно направлений реформирования политики государства в сфере экологического регулирования на ближайшее время и более отдаленную перспективу.

В настоящее время в стране действует система экологических платежей, которая построена на основе "гибридного" подхода, соче-

тающего в себе признаки САС и рыночного подхода. Это значит, что в основе указанных платежей лежат законодательно установленные допустимые уровни выбросов/сбросов загрязняющих веществ и размещения отходов, а также специального использования природных ресурсов, в соответствии с которыми рассчитываются подлежащие уплате суммы налогов. Тем не менее можно предложить еще ряд рекомендаций, направленных на улучшение качества ОПС в стране.

Относительно решения экологических проблем в судебных органах (подход Р. Коуза) следует отметить, что в Украине в силу несовершенства нормативно-законодательной базы, незавершенности процесса формирования институтов гражданского общества и некоторой политической нестабильности возможность достижения эффективного с позиции общества экологического результата пока представляется маловероятной.

Возможности использования САС подхода для регулирования загрязнения ОПС в Украине значительно шире. Применению данного подхода в значительной степени способствует как то, что такой подход к регулированию в стране уже давно известен и хорошо изучен, так и высокая концентрация промышленных предприятий. Отмеченные особенности Украины должны способствовать повышению эффективности САС инструментов в сфере охраны ОПС.

Кроме того, в связи с высоким уровнем монополизации экономики [16, *20*] в Украине САС подход может оказаться наиболее приемлемой с общественной позиции мерой экологического регулирования деятельности монополий.

В то же время представляется, что более широкое применение в Украине рыночного подхода пока затруднено, что объясняется недостаточной изученностью данного подхода (не только в Украине, но и в мире). Также снижает эффективность рыночного подхода стремление экономических агентов уйти от уплаты налогов.

Следует отметить, что ряд проблем, существовавших до принятия Налогового кодекса [27, *142*], уже устранены. Однако с учетом отмеченного предлагается провести еще ряд мероприятий по реформированию экологической политики в стране с целью улучшения состояния природных ресурсов и здоровья населения (рис. 4.14).

Рис. 4.14. Концепция экологической политики в Украине

В русле CAC подхода предлагается предпринять следующие действия.

1. Необходимо усовершенствовать методику оценки экологического ущерба.

2. Для более эффективной борьбы с загрязнением ОПС необходимо откорректировать в соответствии с методикой оценки экологического ущерба действующие в настоящее время ставки экологического налога на выбросы/сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов.

3. Сформировать полный реестр субъектов хозяйственной деятельности, деятельность которых приводит к загрязнению ОПС с точным описанием количества и характеристик принадлежащих данным субъектам источников загрязнения.

Сама специфика экологического регулирования, а именно сложность точного определения виновника загрязнения затрудняет какие-либо действия органов власти в данной области и понижает (по сравнению с теоретическими разработками) экологическую эффективность мер регулирования. Наличие реестра предприятий-загрязнителей позволит в некоторой степени решить проблему загрязнения ОПС.

Необходимость сведений о принадлежащих загрязнителям источниках загрязнения и характеристиках последних обусловлена тем, что у одного загрязнителя в собственности может находиться более одного источника загрязнения. Наличие таких подробных сведений даст возможность органам власти в некоторой степени контролировать правильность расчета подлежащих уплате сумм сборов за загрязнение ОПС их плательщиками, не прибегая к постоянному контролю и внеплановым проверкам на местах, что, в свою очередь, будет способствовать сокращению административных издержек на данный вид регулирования.

Конечно, в современных условиях Украины полностью отказаться от экологических проверок не представляется возможным: могут измениться как технические характеристики источников загрязнения, так и количество таких источников, а информацию об этих изменениях налогоплательщик может захотеть скрыть, занизив подлежащие уплате суммы экологических платежей. Поэтому предполагается, что периодические проверки должны привести к сокра-

щению частоты таких нарушений и одновременно способствовать уточнению сведений в реестре загрязнителей ОПС.

4. В свете необходимости выполнения Украиной требований Киотского протокола и ряда других международных соглашений в сфере охраны ОПС требуется разработать и внедрить стандарты энергопотребления и меры ответственности за нерациональное использование энергии (в том числе экономические).

5. Разработать методики оценки шумового и электромагнитного загрязнения ОПС, загрязнения подземных вод.

В отношении загрязнения подземных вод следует отметить, что в настоящее время государством не регламентированы вопросы опосредованного загрязнения подземных водоносных горизонтов, в том числе содержащих пресные воды. Поэтому необходимо внести соотвтествующие коррективы в Налоговый кодекс, в которых бы учитывалась проникающая и кумулятивная способность загрязняющих веществ, а также физико-химических свойств их соединений.

6. Пересмотреть в направлении повышения экологические требования к качеству топлива и характеристикам автотранспортных средств (как ввозимых на территорию Украины, так и производящихся в стране).

Законом Украины "О запрете ввоза и реализации на территории Украины этилированного бензина и свинцовых добавок к бензину" [45] с 1 января 2003 г. был запрещен ввоз на территорию страны этилированного бензина и свинцовых добавок к нему и реализация на территории Украины этилированного бензина.

Однако подобный запрет не означает, что с указанного периода на территории страны перестал реализовываться бензин, содержащий соединения свинца. Это обусловлено тем, что согласно действующим нормам и требованиям к качеству автомобильных бензинов в неэтилированных бензинах может содержаться до 0,01 г/дм^3 свинца [106]. То есть даже с учетом законодательных ограничений в ходе эксплуатации автотранспортных средств в атмосферный воздух попадают соединения этого вещества. Поэтому целесообразно рассмотреть возможность сокращения нормативов допустимого при производстве бензинов моторных уровня соединений свинца.

В настоящее время в мире уделяется большое внимание сокращению выбросов соединений серы автомобильным транспортом и уменьшению ее содержания в топливе. Так, с 1 января в 2008 г. на

территории стран-членов ЕС запрещено использовать топливо с содержанием массовой доли серы более 0,1% [184]. Следует отметить, что это требование выполнялось в ряде стран Европы еще в 1991 г. [151, *21*].

В России с 1 июля в 2000 г. был введен новый стандарт производства бензинов – ГОСТ Р 51105-97, в соответствии с которым массовая доля серы в автомобильных бензинах не должна превышать 0,05% [109].

Что касается дизельных топлив, то согласно действующему в ЕС стандарту EN 590 содержание серы в этом виде топлива должно быть не более 0,05%.

По действующим в России стандартам содержание серы в дизельном топливе в среднем не должно превышать 0,2%. Однако в стране уже разработаны и действуют технические условия (ТУ), касающиеся производства экологически чистого дизельного топлива, – ТУ 38.1011348-89. По этим ТУ содержание серы в таком топливе должно быть не больше 0,05% (вид I) и 0,1% (вид II), что соответствует требованиям, предъявляемым к качеству дизельного топлива в ЕС [110].

В Украине стандарты производства топлива уступают принятым в ЕС и России. Так, с 1 сентября 2008 г. [72] содержание серы в дизельном топливе и автомобильных бензинах, которые производятся в стране, не должно превышать 0,2 и 0,15% соответственно. Однако введение таких стандартов неоднократно откладывалось из-за оппозиции руководства ряда нефтеперерабатывающих предприятий [96].

Даже с учетом постоянного переноса даты введения повышенных требований к качеству топлива в стране наблюдаются нарушения в этой сфере. Так, в ходе проведенной в январе 2009 г. проверки Госпотребстандартом нефтепродуктов, реализующихся через сеть розничной торговли, было забраковано и снято с реализации 6% проверенного объема топлив, из которых 46,3% – из-за превышения допустимого по действующим нормативным документам содержания серы [97].

Проведенное сопоставление нормативов содержания серы в странах ЕС, России и Украины свидетельствует о необходимости повышения экологических характеристик топлив отечественного производства с тем, чтобы они были не только конкурентоспособ-

ными в сравнении с зарубежными аналогами, но и их использование сопровождалось меньшими объемами загрязнения ОПС, чем наблюдается в настоящее время. Для этого необходимо ввести соответствующие коррективы относительно содержания серы в ГСТУ 4063–2001 "Бензины автомобильные. Технические условия" и ГСТУ 3868–99 "Топливо дизельное. Технические условия" и дополнительно провести исследования, касающиеся возможностей сокращения содержания тетраэтилсвинца в неэтилированных бензинах моторных и дизельном топливе.

Также *в рамках CAC подхода* можно предложить повысить требования экологической безопасности для использующегося на территории Украины транспорта.

По мере формирования в обществе экологической сознательности и стабилизации экономики Украины в целом предложенные к осуществлению в краткосрочной перспективе действия предлагается развивать и дополнять по ряду направлений, в частности, *в русле рыночного подхода*.

1. Для более полного учета экологической специфики регионов в налоговую систему страны необходимо ввести местные экологические налоги за загрязнение ОПС и на дизельное топливо и бензины моторные.

Введение местных экологических налогов, помимо решения проблем с качеством ОПС в регионах, позволит получать местным органам власти средства для финансирования экологических программ на местах и полнее решать стоящие в конкретном регионе проблемы ОПС. Это предложение особенно актуально в свете того, что в настоящее время тех средств, которые остаются в распоряжении местных органов власти, недостаточно для решения локальных экологических проблем.

Введение в налоговую систему Украины местных экологических налогов должно сопровождаться закреплением целевого характера использования поступлений от них на реализацию местных экологических программ.

2. Необходимым условием экологического налогообложения в целом является одновременное закрепление в законодательстве целевого характера использования налоговых поступлений. В противном случае существует высокая вероятность того, что они "растворятся" в доходной части бюджета, и реализация экологических

программ будет затруднена из-за недостаточных объемов финансирования.

Одним из наиболее перспективных вариантов использования поступлений от экологических налогов представляется развитие общественного транспорта.

Особенности застройки многих городов Украины (памятники архитектуры, невозможность расширения существующих автодорог и т.п.) при одновременном росте количества автомобилей, не всегда сопровождающимся повышением его экологической безопасности, приводит к "пробкам" на дорогах, росту числа аварийных ситуаций и, как следствие, загазованности городов. С увеличением размера городов данная тенденция усугубляется: доля загрязнения атмосферного воздуха автотранспортом в общем объеме загрязнения воздушной среды растет и по прогнозам со временем достигнет 70% [75, *39*].

Так же необходимо учитывать, что в стране проживают много малообеспеченных граждан и граждан с невысоким уровнем доходов, которые не могут приобрести в собственность и затем эксплуатировать автомобиль. Поэтому развитие системы общественного транспорта позволит не только решить часть экологических проблем городов, но и снять ряд социальных проблем, связанных с транспортом.

В рамках всех трех подходов к экологическому регулированию можно предложить ввести экономические, административные и уголовные меры ответственности за шумовое и электромагнитное загрязнение ОПС, которые следует устанавливать в соответствии с предварительно разработанной в краткосрочном периоде методикой их оценки.

Поскольку значительный объем выбросов вредных веществ осуществляется именно при производстве электроэнергии, то для борьбы с этой проблемой часть поступлений от платежей за загрязнение ОПС, пользование природными ресурсами и нерациональное использование энергии целесообразно направлять на развитие альтернативных источников ее получения.

Литература к главе 4

1. Александров И.А. Институциональные основы охраны окружающей среды / И.А. Александров, Н.С. Красовская, А.В. Половян // Научные труды Донецкого национального технического университета. Сер.: Экономическая. – Донецк: ДонНТУ, 2004. – Вып. 75. – С. 207-211.

2. Александров И.А. Экономический рост и окружающая природная среда (введение в методологию измерения и анализа) / И.А. Александров. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1996. – 158 с.

3. Александров І.О. Моделі економічної динаміки і система національних рахунків / І.О. Александров. – Донецьк: ІЕП НАН України, 1998. – 100 с.

4. Атомная энергетика в Швеции // Атомная стратегия. – 2005. – № 17. – Июнь. – С. 25.

5. Балацкий О. Экологический менеджмент: проблемы и перспективы становления и развития / О. Балацкий, В. Лукьянихин, Е. Лукьянихина // Экономика Украины. – 2000. – № 5. – С. 68-73.

6. Балацкий О.Ф. Экономика защиты воздушного бассейна / О.Ф. Балацкий. – Х.: Вища школа, 1976. – 99 с.

7. Башмаков И. Сколько стоит смягчение антропогенного воздействия на изменение климата? / И.Башмаков // Вопросы экономики. – 2003. – № 1. – С. 104-116.

8. Буер А. Налог на добычу полезных ископаемых и рекультивация земель / А. Буер, А. Порунов // Вопросы экономики. – 2003.– № 7. – С. 155-157.

9. Валле Й. Путь к современной и устойчивой климатической и энергетической политике / Й. Валле [Электронный ресурс]. – Сайт "Германия.Факты". – 2009. – 26 ноябр. – Режим доступа: http://www.tatsachen-ueber-deutschland.de / ru/ environment-climate-water-energy / startseiteklima/ trailblazing-and-efficient-renewable-energy.html

10. Веклич О. Екологічне оподаткування в Україні: реалії та напрями удосконалення з урахуванням світового досвіду (наукова доповідь) / О.Веклич. – К.: ІЕ НАН України, 2001. – 47 с.

11. Веклич О. Економічний механізм природокористування: аналіз дієвості / О.Веклич // Вісник НАН України. – 2001. – № 8. – С.35-42.

12. Веклич О. Современное состояние и эффективность экономического механизма экологического регулирования / О. Веклич // Экономика Украины. – 2003.– № 10. – С. 62-70.

13. Веткин А.С. Мировой опыт налогообложения и правового регулирования горной деятельности: моногр. / А.С. Веткин, Н.В Жикаляк / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2010. – 236 с.

14. Викиди шкідливих речовин в атмосферне повітря від пересувних джерел забруднення у Донецькій області за 2007 рік: стат. бюлетень № 26/124 / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій області. –Донецьк, 2008. – 52 с.

15. Викиди шкідливих речовин від транспортних засобів за 2005 рік: стат. бюлетень № 18/73 / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій області. – Донецьк, 2006. – 42 с.

16. Вишневский В.П. Уход от уплаты налогов: теория и практика / В.П. Вишневский, А.С. Веткин / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2003. – 228 с.

17. Вишневський В.П. Екологічна трансформація податкової системи України / В.П. Вишневський, О.М. Гаркушенко // Фінансова система України: зб. наук. праць. – Острог: Острозька академія, 2006. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 42-48.

18. Віскузі Кіп В. Економічна теорія регулювання та антимонопольна політика / В. Кіп Віскузі, Дж.М. Вернон, Дж.Е. Гарингтон (мол.): пер. з англ. – К.: Основи, 2004. – 1047 с.

19. Водний кодекс України від 06 червня 1995 р. № 213/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 24. – Ст. 189. – (Зі змін. та допов.).

20. Временная типовая методика определения экономической эффективности осуществления природоохранных мероприятий и оценки экономического ущерба, причиняемого народному хозяйству загрязнением окружающей среды. – М.: Экономика, 1986. – 95 с.

21. Галушко О.С. Формування державного та місцевих бюджетів в умовах трансформації економіки / О.С. Галушко // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 51-57.

22. Гаркушенко О.М. Корегування проблем довкілля за допомогою заставно-поворотної системи / О.М. Гаркушенко // Сучасний стан та проблеми інноваційного розвитку держави: матеріали

міжнар. наук.-практ. конф. (6-7 жовт. 2006 р.). – Луцьк: РВВ "Вежа" Волин. держ. ун-ту ім. Л. Українки, 2006. – С. 226-227.

23. Гаркушенко О.М. Корегування проблем довкілля на рівні місцевого самоврядування / О.М. Гаркушенко // Державне та муніципальне управління в умовах політико-адміністративної реформи: матеріали наук.-практ. конф. (17-18 трав. 2007 р.). – Луцьк: Волин. обл. друкарня, 2007. – С. 166-168.

24. Гаркушенко О.М. Оцінка економічного збитку життю та здоров'ю населення Донецької області, нанесеного забрудненням атмосферного повітря / О.М. Гаркушенко // Стратегии и механизмы регулирования промышленного развития: сб. науч. тр./ НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти; – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2010. – С. 252-265.

25. Гаркушенко О.М. Практична реалізація принципу "забруднювач платить" / О.М. Гаркушенко // Економіка і регіон. – 2006. – №2(9). – С. 35-37.

26. Гаркушенко О.М. Принципи економічного регулювання екологічного стану в Україні / О.М. Гаркушенко // Дні науки: зб. тез доп. [за матер. міжнар. наук.-практ. конф. "Особливості соціально-економічного розвитку України і регіонів", 5-6 жовт. 2006 р.]: у 4-х т. –Запоріжжя: ГУ "ЗІДМУ", 2006. – Т. 2. – С. 183 – 185.

27. Гаркушенко О.Н. Концептуальные основы экологического регулирования: моногр. / О.Н. Гаркушенко / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2008. – 159 с.

28. Гаркушенко О.Н. Опыт регулирования состояния окружающей среды России / О.Н. Гаркушенко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины: сб. науч. тр./ НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти.– Донецк, 2006. – Т. 2. – С. 59-74.

29. Гаркушенко О.Н. Опыт экологического налогообложения в ЕС / О.Н. Гаркушенко // Економічні проблеми промислового розвитку в Україні: тези доп. і повідом. Всеукр. наук.-практ. конф. (19-20 трав. 2005 р.)/ НАН України. Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2005. – С. 189 -191.

30. Гаркушенко О.Н. Пути совершенствования экологического налогообложения предприятий / О.Н. Гаркушенко // Экономика промышленности: сб. науч. тр. / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2006. – Вып. 5. – С. 187 -204.

31. Гаркушенко О.Н. Торговля разрешениями на выбросы как механизм экономического регулирования / О.Н. Гаркушенко // Теорія та практика державного управління в умовах євроінтеграції: матеріали наук.-практ. конф. (8-9 черв. 2006 р.). – Луцьк: Волин. обл. друкарня, 2006. – С. 180-182.

32. Гаркушенко О.Н. Улучшение состояния окружающей среды посредством применения торговли разрешениями на выбросы / О.Н. Гаркушенко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины: сб. науч. тр. / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2005. – С. 233-248.

33. Гаркушенко О.Н. Фактор неопределенности в экологическом регулировании стран с переходной экономикой / О.Н. Гаркушенко // Страны с переходной экономикой в условиях глобализации: материалы VI междунар. науч.-практ. конф. (28-30 марта 2007 г.). – М.: РУДН, 2007. – С. 372-374.

34. Гаркушенко О.Н. Эволюция экономических моделей экологического регулирования / О.Н. Гаркушенко // Экономика промышленности: сб. науч. тр. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2007. – Вып. 6. – Т. 1. – С. 39 -53.

35. Гаркушенко О.Н. Экологические налоги в странах Европы / О.Н. Гаркушенко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины: сб. науч. тр. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2004. – С. 165-178.

36. Голуб О. Лесное хозяйство и бюджетная система Украины: проблемы и возможности их решения / О.Голуб // Экономика Украины. – 2000. – № 5. – С. 28-34.

37. Данько М.С. Теоретико-методологический аспект определения трансакционных издержек / М.С. Данько // Экономическая теория. – 2007. – № 1. – С. 36-46.

38. Декларация Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию [Электронный ресурс]. – Общественный экологический Internet-проект EcoLife. – Режим доступа: http://ecolife.org.ua/ laws/inter/1992/ 07.php.

39. Довкілля Донеччини у 2007 році: стат. збірник № 38/163 / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій області.– Донецьк, 2008. – 172с.

40. Долан Э.Дж. Рынок: микроэкономическая модель / Э.Дж. Долан, Д. Линдсей: пер. с англ. – СПб.: Автокомп, 1992. – 496 с.

41. Дорогунцов С. Техногенно-экологическая безопасность урбанизированных территорий Украины / С. Дорогунцов, А. Федорищева // Экономика Украины. – 2000. – №5. – С. 4-11.

42. Завгородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Завгородній, Г.А. Вознюк, Т.С. Смовженко. – К.: Знання, КОО, 2000. – 587 с.

43. Завгородняя Т. Совершенствование инструментов экономического механизма охраны окружающей природной среды (на примере Донецкой области) / Т. Завгородняя // Экономика Украины. – 2000. – № 12. – С. 68-71.

44. Закон України "Про енергозбереження" від 01 липня 1994 р. № 74/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 30. – Ст.283. – (Зі змін. та допов.).

45. Закон України "Про заборону ввезення і реалізації на території України етилованого бензину та свинцевих добавок до бензину" від 15 листопада 2001 р. № 2786-III // Відомості Верховної Ради. – 2002. – № 6. – Ст. 44. – (Зі змін. та допов.).

46. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності від 23 вересня 1999 р. № 1105-XIV // Відомості Верховної Ради. – 1999. – № 46-47. – Ст.403. – (Зі змін. та допов.).

47. Закон України "Про охорону атмосферного повітря" від 16 жовтня 1992 р. № 2707-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 50. – Ст. 678. – (Зі змін. та допов.).

48. Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" від 25 червня 1991 р. № 1264-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1991. – № 41. – Ст. 546. – (Зі змін. та допов.).

49. Закон України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" від 11 грудня 1991 р. № 1963-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 11. – Ст. 150. – (Зі змін. та допов.).

50. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. –2001. – № 10. – Ст.44. – (Зі змін. та допов.).

51. Закон України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. – (Зі змін. та допов.).

52. Закон України "Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них" від 24 травня 1996 р. № 216/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 32. – Ст. 151. – (Зі змін. та допов.).

53. Закон України "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)" від 11 липня 1996 р. № 313/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 42. – Ст. 201. – (Зі змін. та допов.).

54. Исследование операций в экономике: учеб. пособие для вузов / Н.Ш. Кремер (ред.) – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 407 с.

55. Италия выделила Украине деньги на проект по бытовым отходам [Электронный ресурс]. – Сайт "Золота еліта України". – 2005. – 11 бер. – Режим доступа: http://ukrgold.net/ukr/ newsukr/ new4198.htm.

56. Інвестиції та будівельна діяльність в Донецькій області (1996, 2000-2006 роки): стат. зб. / Держкомстат України. Головне управління статистики у Донецькій області. – Донецьк, 2007. – 140с.

57. Как определить реальную цену человеческой жизни? [Электронный ресурс]. – УНІАН-економіка. –2008. – 04 авг. – Режим доступа: http://insurance.unian.net/rus/detail/847.

58. Киотский протокол к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата от 11 декабря 1997 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.wwf.ru/data/ climate/kyoto.zip.

59. Колемаев В.А. Математическая экономика: учеб. для вузов / В.А. Колемаев. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 240 с.

60. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Консум, 1998. – 448 с.

61. Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю: пер. 14-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 972 с.

62. Матвеев А. Киотский протокол и проблемы природопользования в северных регионах России / А. Матвеев // Проблемы теории и практики управления. – 2005. – №4.– С. 22-26.

63. Математическое моделирование / [Р.Р. Мак-Лоун, Дж.У. Крэггс, Б. Нобл и др.]; ред.: Дж. Эндрюс, Р. Мак-Лоун: пер. с англ. – М.: Мир, 1979. – 277 с.

64. Мельник Л.Г. Принцип экологобезопасного развития / Л.Г. Мельник // Экономика Украины. – 1996. – № 2. – С. 71-83.

65. Мельник Л.Г. Экологическая экономика / Л.Г. Мельник. – Сумы: Университетская книга, 2001. – 350 с.

66. Міщенко В. Дієвість економічних підойм екологічної політики (чи "забруднювач платить"?) / В. Міщенко // Економіка України. – 2002. – №7. – С. 62-69.

67. Міщенко В. Фінансування природоохоронної сфери (чи є критерій достатності?) / В. Міщенко // Економіка України. – 2008. – №8. – С. 46-55.

68. Моделирование эколого-экономического состояния территории / А.В. Артеменко, Н.В. Караваева и др.; под ред. И.В. Недина. – К.: Знания Украины, 2006. – 216 с.

69. Монреальский протокол по веществам, разрушающим озоновый слой [Электронный ресурс]. – Общественный экологический Internet-проект EcoLife. – Режим доступа: http://ecolife.org.ua/ laws/inter/1987/01.php.

70. На Донеччине подорожал бензин [Электронный ресурс]. – Сайт "Весь Донецк в одном портале". – 2009. – 14 апр. – Режим доступа: http://donetsk.proua.com/ news/2009/04 /14/ 093950.html.

71. Навколишнє середовище: статистична інформація [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Комітету статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

72. Наказ Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики "Про внесення змін до наказу Держспоживстандарту від 03.03.2008 р. № 79", від 08 травня 2008 р. № 144 [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики. – Режим доступу: http://www.dssu.gov.ua.

73. Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки і Державної податкової адміністрації України "Про затвердження Інструкції про порядок сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища" від 19.07.1999 р. № 162/379 // Офіційний вісник України. – 1999. – №32. – Ст. 148. – (Зі змін. та допов.).

74. Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Україні у 2004 році [Електронний ресурс] / М-во навколишнього природного середовища України.– Режим доступу: http://www.menr.gov.ua/documents/nd2004.pdf.

75. Недодаева Н.Л. Эколого-экономическая политика природопользования в условиях специфики горного производства: моногр. / Н.Л. Недодаева / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2006. – 356 с.

76. Нестеров П.М. Экономика природопользования и рынок: учебник для вузов / П.М. Нестеров, А.П. Нестеров. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 413 с.

77. Норрегаард Дж. Борьба с загрязнением окружающей среды. Использование налогов и реализуемых квот / Дж. Норрегаард, В. Реппелен-Хилл. – Вашингтон: Междунар. Валютный Фонд, 2000. – 15 с.

78. Офіційний курс гривні до іноземної валюти [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Національного банку України. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua.

79. Павлюченко Т. Сколько стоит жизнь украинца? /Т. Павлюченко [Электронный ресурс]. – Дело. – 2008. – 31 июля. – Режим доступа: http://www.tribunanaroda.info/ content/view/1954/1/.

80. Пахомова Н. Экономический анализ экологического права / Н. Пахомова, К. Рихтер // Вопросы экономики. – 2003. – № 10. – С. 39-49.

81. Пахомова Н.В. Экологический менеджмент / Н.В. Пахомова, А. Эндрес, К. Рихтер. – СПб.: Питер, 2003. – 536 с.

82. Пигу А.С. Экономическая теория благосостояния / А.С. Пигу: пер. с англ. – М.: Прогресс,1985. – Т. 1. – 493 с.

83. Пирс Д.У. Экономика окружающей среды / Д.У. Пирс // Панорама экономической мысли конца XX столетия / под ред. Д. Гринуэя, М. Блини, И. Стюарта: в 2-х т. – СПб.: Эконом. шк., 2002. – Т. 1. – С. 383-411.

84. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2756-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – С. 9. – Ст. 3248. – (Зі змін. та допов.).

85. Половян А.В. Моделирование экономико-экологического равновесия урбанизированных территорий / А.В. Половян // Вісник

Донбаської державної машинобудівної академії: зб. наук. праць. – Краматорськ: ДДМА, 2007. – № 2(8). – С. 215-220.

86. Постанова Кабінету Міністрів України "Про визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України " від 27 грудня 2010 р. №1236 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 21.

87. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення зміни у додаток 1 до Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору " від 21 липня 2005 р. № 626 // Урядовий кур'єр. – 2005. – 10 серп. (№ 147).

88. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення зміни у додаток 1 до Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору та визнання таким, що втратив чинність, пункту 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 28 березня 2003 р. №402" від 18 жовтня 2006 р. №1423 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 42. – Ст. 2803.

89. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення зміни у додаток 1 до Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору" від 31.12.2004 р. №1790 // Урядовий кур'єр. – 2005. – 6 січ. (№ 2).

90. Постанова Кабінету Міністрів України "Про доповнення додатка 1 до Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору" від 14 листопада 2007 р. №1317 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 87. – Ст. 3193.

91. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію" від 24 грудня 2003 р. № 2002 // Урядовий кур'єр. – 2004.– 8 січ. (№ 2).

92. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про обов'язкове особисте страхування від нещасних випадків на транспорті" від 14 серпня 1996 р. № 959 // Урядовий кур'єр. – 1996. – 12 вер. – (Зі змін. і допов.).

93. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку внесення до спеціального фонду державного бюджету збо-

ру у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ" від 11 червня 2005 р. № 442 // Урядовий кур'єр. – 2005. – 15 черв. (№ 110).

94. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору" від 01 березня 1999 р. № 303 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 9. – Ст. 347. – (Зі змін. та допов.).

95. Постанова Кабінету Міністрів України "Про плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин" від 08 листопада 2000 р. № 1682 // Урядовий кур'єр. – 2000. – 29 листоп. (№ 222).

96. Прес-служба Держспоживстандарту України "Виробництво нафтопереробними підприємствами України моторного палива європейської якості – вимога часу" [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики. – 2008. – 22 серп. – Режим доступу: http://www.dssu.gov.ua.

97. Прес-центр Держспоживстандарту України за січень 2009 року Держспоживстандарт забракував та зняв з реалізації майже 6% перевірених у роздрібній торгівлі нафтопродуктів [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики. – 2009. – 11 лют. – Режим доступу: http://www.dssu.gov.ua.

98. Работа управления – атмосферный воздух [Электронный ресурс]. – Донецкий экологический портал. – Режим доступа: http://www.doneco.org.ua.

99. Ревич Б.А. Методика оценки экономического ущерба здоровью населения от загрязнения атмосферного воздуха: пособие по региональной экологической политике / Б.А. Ревич, В.Н. Сидоренко. – М: Акрополь, ЦЭПР, 2006. – 42 с.

100. Рыбак В.В. Рыночная трансформация системы доходов местного самоуправления: теория и практика / В.В. Рыбак. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2000. – 280 с.

101. С начала года уровень теневой экономики вырос до 32% [Электронный ресурс]. – Интернет-газета "Экономика". – 2005. – 1 нояб. – Режим доступа: http://www.economica.com.ua.

102. Самуэльсон П. Экономика / П. Самуэльсон: пер. с англ. – М.: НПО "Алгон", ВНИИСИ "Машиностроение", 1994. – Т. 1. – 333 с.

103. Сердюченко Н. Міжнародні угоди з питань зміни клімату / Н. Сердюченко // Світогляд. – 2008. – № 1(9). – Січень-лютий. – С. 32-35.

104. Синякевич И.М. Экологизация развития: объективная необходимость, методы, приоритеты / И.М. Синякевич // Экономика Украины. – 2004. – № 1. – С. 57-63.

105. Синякевич И.М. Экономические инструменты экополитики: теория и практика / И.М. Синякевич // Экономика Украины. – 1999. – № 10. – С. 78-83.

106. Синякевич І.М. Інструменти екополітики: теорія і практика / І.М. Синякевич. – Львів: ЗУКЦ, 2003. – 188 с.

107. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.

108. Смит С. Налогообложение и окружающая среда / С. Смит // Экономика налоговой политики: пер. с англ./ под ред. М.П. Девере. – М.: ИИД "Филинъ", 2001. – С. 263-311.

109. Справочник по ГСМ. Виды автомобильных бензинов, технические характеристики, классификация, назначение [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.petroltrade.ru/n_avtbenz.html

110. Справочник по ГСМ. Виды дизельного топлива, технические характеристики, классификация, назначение [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.petroltrade.ru/n_avtbenz.html

111. Стадницкий Ю. К проблеме концепции экологической политики Украины и механизма ее реализации /Ю. Стадницкий // Экономика Украины. – 2003. – № 1. – С. 75-79.

112. Статистические данные по странам ОЭСР [Электронный ресурс]. – Сайт Организации экономического содружества и развития. – 2011. – Режим доступа: http://www.oecd.org/ statistics.

113. Статистична інформація по Україні [Електронний ресурс]. – Державний комітет статистики України. – Режим доступу: http://ukrstat.gov.ua.

114. Статистичний щорічник України за 1997 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Укр. енцикл., 1999. – 624 с.

115. Статистичний щорічник України за 1998 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 1999. – 576 с.

116. Статистичний щорічник України за 1999 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2000. – 451 с.

117. Статистичний щорічник України за 2000 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2001. – 598 с.

118. Статистичний щорічник України за 2001 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2002. – 646 с.

119. Статистичний щорічник України за 2002 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2003. – 664 с.

120. Статистичний щорічник України за 2003 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка.– К.: Консультант, 2004. – 632 с.

121. Статистичний щорічник України за 2004 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2005. – 592 с.

122. Статистичний щорічник України за 2005 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2006. – 576 с.

123. Статистичний щорічник України за 2006 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2007. – 551 с.

124. Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2008. – 572 с.

125. Статистичний щорічник України за 2009 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2010. – 566 с.

126. Теневая экономика в Украине (доклад Центра исследований корпоративных отношений) [Электронный ресурс]. – Сайт Национального банка Украины. – 2007. – 22 мая – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/infan/arxiv/arxiv5/arxiv5.16/C5-C_05_16-5.htm.

127. Тимонина И. Использование экономических инструментов в экологическом регулировании / И. Тимонина // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – №6. – С. 54-58.

128. Федосова Ю.В. Казнить нельзя помиловать / Ю.В. Федосова, С.Ю. Лутковская // Атомная стратегия. – 2005. – № 18. – Август. – С. 33- 36.

129. Форрестер Дж. Основы кибернетики предприятия (индустриальная динамика) / Дж. Форрестер: пер. с англ. – М.: Прогресс, 1971. – 340 с.

130. Фуруботн Э.Г. Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории / Э.Г. Фуруботн, Р. Рихтер: пер. с англ. – СПб.: Издат. дом Санкт-Петербург. гос. ун-та, 2005. – XXXIV+702 с.

131. Ховавко И.Ю. Экологическое регулирование рынков моторных топлив / И.Ю. Ховавко // Вестник Московского университета. Сер. 6. Экономика. – 2006. – №6. – С. 56-73.

132. Целыковский Ю.К. Законодательная и экономическая природоохранная политика зарубежных стран / Ю.К. Целыковский // Энергия: Экономика. Техника. Экология. – 2004. – №4. – С. 12-18.

133. Цены на бензин и дизельное топливо в Украине по состоянию на 06 марта 2011 г. [Электронный ресурс]. – Сайт BizLiga.Net: оперативная бизнес-информация. – Режим доступа: http://biz.liga.net/auto/fuel.htm

134. Чекина В.Д. Концептуальные основы налогообложения недвижимого имущества / В.Д. Чекина / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2007. – 96 с.

135. Эндрес А. Экономика природных ресурсов. – 2-е изд. / А. Эндрес, И. Квернер. – СПб.: Питер, 2004. – 256 с.

136. Arrow K.J. Environmental preservation, uncertainty, and irreversibility / K.J. Arrow, A.C. Fisher // The Quarterly Journal of Economics. – 1974. – Vol. 88, №2. – May. – P. 312-319.

137. Baumol W. J. On taxation and the control of externalities / W.J. Baumol // The Ame-rican Economic Review. – 1972. – Vol. 62, № 3. – June. – P. 307-322.

138. Baumol W.J. The theory of environmental policy / W.J. Baumol, W.E. Oates. – Cambridge: University press, 1988. – 299 p.

139. Bovenberg L.A. Environmental levies and distortionary taxation / L.A. Bovenberg, R.A. de Mooij // The American Economic Review. – 1994. – Vol. 84, № 4. – September. – P. 1085-1089.

140. Brennan T.J. "Green" preferences as regulatory policy instrument / T.J. Brennan // Ecological economics. – 2006. – № 56. – P. 144-154.

141. Buchanan J.M. External diseconomies, corrective taxes, and market structure / J.M. Buchanan // The American Economic Review. – 1969. – Vol. 59. – № 1. – P. 174-177.

142. Buchanan J.M. Externality / J.M. Buchanan, W.C. Stubblebine // Economica. – 1962. – Vol. 29. – № 116. – November. – P. 371-384.

143. Buchanan J.M. Polluters' profits and political response: direct controls versus taxes / J.M. Buchanan, G. Tullock // The American Economic Review. – 1975. – Vol. 65. – № 1. – March. – P. 139-147.

144. Carlton D.W. The limitations of Pigouvian taxes as long-run remedy for externalities / D.W. Carlton, G.C. Loury // Quarterly Journal of Economics. – 1980. – Vol. 3. – № 3. – November. – P. 559-566.

145. Coase R. The problem of social costs / R. Coase // The Journal of Law and Econo-mics. – 1960. – № 3(1). – P. 1-44.

146. Cropper M.L. Environmental economics: a survey / M.L. Cropper, W.E. Oates // Journal of economic literature. – 1992. – Vol. 30. – № 2. – June. – P. 675-740.

147. Davis L.W. Estimating the effect of a gasoline tax on carbon emissions / L.W. Davis, L.Kilian //NBER: NBER working paper series. – 2009. – January. – № 14685. – 41 p.

148. Economic instruments for the reduction of carbon dioxide emissions // The Royal Society. – 2002. – November. – 44 p.

149. Ederington J. Trade liberalization and pollution havens / J. Ederington, A. Levinson, J. Minier / NBER: NBER working paper series. – 2004. – June. – № 10585. – 29 p.

150. Environmental policy, technological innovation and patents: OECD studies on environmental innovation // OECD: OECD Publications. – 2008. – 180 p.

151. Environmental taxes and green tax reform: Council at Ministerial level (26-27 May 1997) // OECD. – 1997. – 47 p.

152. Environmentally related taxes in OECD countries: issues and strategies // OECD. – 2001. – 143 p.

153. Feng Y. Vehicle choices, miles driven and pollution policies / Y. Feng, D. Fullerton, L. Gan / NBER: NBER working paper series. – 2005. – August. – № 11553. – 33 p.

154. Fiscal federalism in the European Union / ed. A. Fossati and G. Panella. – London: Routledge, 1999. – 302 p.

155. Fowlie M. Sacred cars? Optimal regulation of stationary and non-stationary pollution sources / M.Fowlie, C.R.Knittel, C.Wolfram // NBER: NBER working paper series. – 2008. – November. – № 14504. – 42 p.

156. Fullerton D. Environmental investment and policy with distortionary taxes and endogenous growth / D. Fullerton, S.-R. Kim / NBER: NBER working paper series. – 2006. – March. – № 12070. – 26 p.

157. Fullerton D. Environmental Levies and Distortionary Taxation: Comment / D. Fullerton // The American Economic Review. – 1997. – Vol. 87. – № 1. – March. – P. 245-251.

158. Fullerton D. Environmental taxes / D.Fullerton, A.Leicester, S.Smith // NBER: NBER working paper series. – 2008. –July. – № 14197. – 59 p.

159. Fullerton D. Two generalizations of deposit-refund system / D.Fullerton, A.Wolwerton // The American Economic Review – 2000. – Vol. 90. – № 2. – May. – P. 238-242.

160. Glaeser E.L. The greenness of cities: carbon dioxide emissions and urban development / E.L. Glaeser, M.E. Kahn // NBER: NBER working paper series. – 2008. – August. – № 14238. – 45 p.

161. Goulder L.H. The economics of climate change / L.H. Goulder, W.A. Pizer // NBER: NBER working paper series. – 2006. – January. – № 11923. – 13 p.

162. Gross domestic product 2008, 2009 PPP [Электроный ресурс]. – Сайт Международного банка реконструкции и развития. – 2011. – 03 March. – Режим доступа: http://siteresources.worldbank.org/DATASTATISTICS/Resources/GDP_PPP.pdf.

163. Hahn R.W. Economic incentives for environmental protection: integrating theory and practice / R.W. Hahn, R.N. Stavins // The American Economic Review. – 1992. – Vol. 82. – № 2. – May. – P. 464-468.

164. Holtermann S.E. Externalities and Public Goods / S.E. Holtermann // Economica. – 1972. – Vol. 39. – № 153. – February. – P. 78-87.

165. Japan: environmental issue [Электронный ресурс]. – EIA. – 2004. – January. – Режим доступа: http://www.eia.doe.gov/emeu/cabs/ japanenv.html

166. Jong de G. F. A. Some implications of the costs of environmental policy / G.F.A. Jong de / Environmental economics. – Vol. 1. – Leiden: Martinus Nijhoff social science division, 1976. – 123 p.

167. Keohane N.O. The positive political economy of instrument choice in environmental policy / N.O. Keohane, R.L. Revesz, R.N. Stavins // Resources for the future. – Discussion paper. – 1997. – № 97-25. – February. – 54 p.

168. Kerr S. Ecological tax reform / S. Kerr – Wellington: Motu Economic and Public Policy Research, 2001. – 52 p.

169. Kotov V. Russia: new dimensions of environmental insecurity [Электронный ресурс]. – V. Kotov, E. Nikitina// AVISO. – 2001. – June. – Режим доступа: http://www.gechs.org/aviso/09/ index.html.

170. Lovely L. Trade, technology, and the environment: why have poor countries regulated sooner? / L. Lovely, D. Popp // NBER: NBER working paper series. – 2008. – August. – № 14286. – 60 p.

171. Metcalf G.E. Tax reform and environmental taxation [Электронный ресурс]/ G.E.Metcalf// NBER. – 2005. – 29 September. – Режим доступа: http:// www.nber.org/papers/w11665. – 45 p.

172. Norgaard R.B. Market governance failure / R.B. Norgaard, X. Liu // Ecological economics. – 2007. – № 60. – P. 634-641.

173. Norway: environmental issues [Электронный ресурс]. – EIA. – 2002. – April. – Режим доступа: http://www.eia.doe.gov/ emeu/ cabs/ norenv.html.

174. OECD Environmental Data: Compedium 2006. Inland Waters [Электронный ресурс]. – OECD. – Режим доступа: http://www.oecd.org/dataoecd/60/14/38105302.xls .

175. OECD Environmental Data: Compedium 2006/2007. Air [Электронный ресурс]. – OECD. – Режим доступа: http://www.oecd.org/dataoecd/60/11/38105116.xls .

176. Peltzman S. Local versus National Pollution Control: Note / S. Peltzman, T.N. Tide-man // The American Economic Review. – 1972. – Vol. 62. – № 5.– P. 959-963.

177. Pigou A.C. A study in public finance / A.C. Pigou. – London: MacMillan & Co Ltd, 1962. – 285 p.

178. Pindyck R.S. Uncertainty in environmental economics / R.S. Pindyck // NBER: NBER working paper series. –2006. – December. – 28 p.

179. Policies to promote non-hydro renewable energy in the Unated States and selected countries // Energy information administration:

report. – Wasington, DC.: Unated States Department of energy. –2005. – February. – 30 p.

180. Portney P.R. Environmental problems and policy: 2000-2050 / P.R.Portney // Journal of economic perspectives. – 2000. – Vol.14. – № 1. – P. 199-206.

181. Schöb R. The double dividend hypothesis of environmental taxes: a survey / R.Schöb. – Magdeburg: Otto-von Guericke University Magdeburg, 2003. – 59 p.

182. Stavins R.N. Environmental economics [Электронный ресурс] / R.N.Stavins // Resources for the future: discussion paper RFF DP 04-54. – December. – 23. – 2004. – Режим доступа: http://www.rff.org.

183. Stavins R.N. What can we learn from grand policy experiment? Lessons from SO_2 allowance trading / R.N.Stavins // Journal of economic perspectives. – 1999. – Vol.12. – № 3.– P. 69-88.

184. Sulphur content in certain liquid fuels [Электронный ресурс]. – Сайт Европейского союза. – Режим доступа: http://europa.eu

185. Taxation and financial intermediation: theory and practice for emerging economies/ Ed. Honohan P. – Oxford: Oxford University Press, 2003. – 448 p.

186. The OECD classification of taxes and interpretative guide [Электронный ресурс]. – OECD. – Режим доступа: http://www.oecdwash.org/PUBS/ ELECTRONIC/SAMPLES/ revenue_ methodology2004.pdf.

187. Todsen S. Environmental taxes in the EU, 1980-1999 / S.Todsen, A.Steurer: Statistics in focus. – 2002. – 10 p.

188. Viscusi W.K. Regulation of health, safety and environmental risks / W.K. Viscusi// NBER: NBER working paper series. – 2006. – January. – № 11934. – 89 p.

189. Weitzman M.L. Optimal reward for economic regulation / M.L. Weitzman // The American Economic Review. – 1978. – Vol. 68, № 4. – September. – P. 683-691.

190. Weitzman M.L. Prices vs. Quantities / M.L. Weitzman // The Review of Economic Studies. – 1974. –Vol. 41. – № 4. – October. – P. 477-491.

Глава 5. ПОЛИТИКА В СФЕРЕ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

5.1. Теоретические основы налогового регулирования международного перемещения товаров и капитала

5.1.1. Концептуальные основы взаимосвязи налогообложения и международного перемещения товаров и капитала

В системе мирохозяйственных связей, в условиях интеграции упрощается перемещение между странами товаров, капитала и других факторов производства. Применяемые в экономике налоги на факторы производства воздействуют на относительные цены этих факторов. В рамках стандартной гипотезы о рациональном экономически ориентированном поведении участников рынка естественно предположить, что введение некоторого налога (или какое-либо изменение того или иного налога) вызовет реакцию со стороны агентов, направленную на достижение экономического оптимума в новых условиях посредством использования экономических механизмов, изменяющих размещение ресурсов и цены. В соответствии с неоклассической теорией внешней торговли изменение предложения факторов производства, вызванное, в свою очередь, изменением относительных цен этих факторов, может непосредственно влиять на объемы внешней торговли страны. Эффект воздействия налога на предложение факторов производства можно рассмотреть на примере анализа общего равновесия в рамках двухсекторной модели с использованием диаграммы Эджворта [16, *258-263*]. Основные преимущества этой модели по сравнению, например, с более простой моделью частичного равновесия, состоят в том, что она учитывает особенности рынков несовершенной конкуренции, а также особенности поведения фирм, стратегия которых может быть ориентирована не на максимизацию прибыли, а на максимизацию объемов продаж или объемов доходов за вычетом налога.

Модель рассматривает рыночный сектор экономики, который имеет два фактора производства: труд L и капитал K (рис. 5.1). Услуги этих факторов могут быть куплены по ценам w (заработная плата) и r (рентная ставка). Их уровни определяются на конкурент-

ных рынках. При наличии налогов эти цены факторов могут меняться при переходе от одного вида использования к другому. Факторы производства L и K могут быть размещены через систему цен для производства двух товаров X и Y. Каждая отрасль нанимает труд и капитал, выпуская продукцию по заданным технологиям. Предполагается, что в каждой отрасли производство имеет постоянную отдачу (без эффектов масштаба). Труд и капитал взаимозамещаемы с уменьшающимися предельными нормами технического замещения ($MRTS$). Условия конкуренции обеспечивают равенство цен факторов, то есть отношение зарплата-рента w/r равно предельной норме технического замещения. Изокванты производства в каждой отрасли предполагаются однородными.

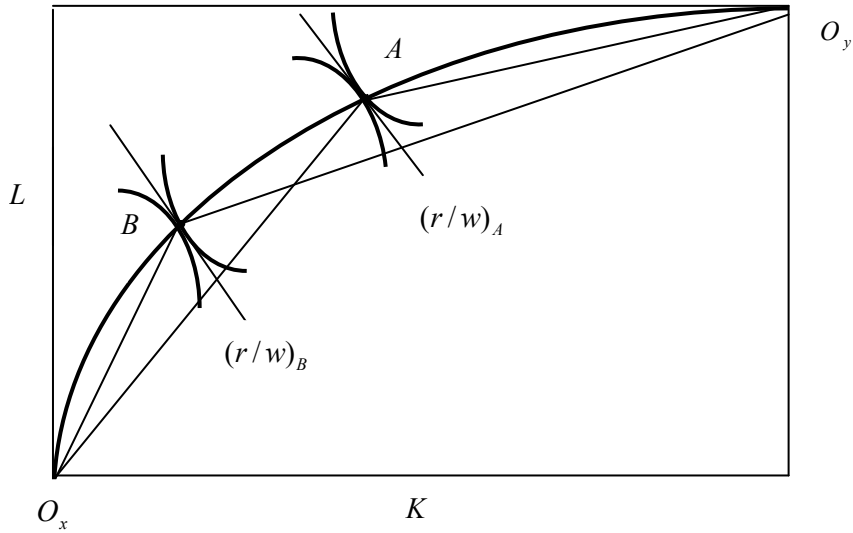


Рис.5.1. Влияние налога на факторы производства на относительные цены факторов производства

Две отрасли X и Y могут иметь различные значения эластичности замещения и могут иметь различные значения отношения капитал-труд при одинаковых значениях отношения зарплата-рента. Та отрасль, которая имеет более высокое значение K/L при любом заданном значении отношения зарплата-рента, является капиталоин-

тенсивной, другая отрасль, соответственно, трудоинтенсивной. Предполагается, что труд и капитал используются полностью и совершенно мобильны между отраслями. Общее количество предложения труда и капитала в экономике фиксировано. Цены товаров и факторов производства таковы, что спрос равен предложению на всех рынках; спрос на каждый товар зависит от дохода и относительных цен на товары.

В точке A отношение рента-зарплата ($(r/w)_A$) определяется наклоном изоквант X и Y. В этой точке отношение труда к капиталу, использованных в отрасли X (L_x/K_x), есть наклон отрезка O_xA. Аналогичным образом отношение L_y/K_y – наклон отрезка O_yA. Как показано на рис. 5.1, $L_x/K_x > L_y/K_y$ в точке A и во всех других точках вдоль кривой O_xO_y. Отрасль X, таким образом, является трудоинтенсивной, а отрасль Y – капиталоинтенсивной.

После того, как введен налог на продукцию отрасли X, производство перемещается из точки A в точку B (соотношение труд-капитал выросло в обеих отраслях). Поскольку труд и капитал высвободились из отрасли X, которая использует относительно больше труда на единицу капитала, чем отрасль Y, соотношение труд-капитал должно возрасти в обеих отраслях для того, чтобы использовать все факторы. Соответственно, растет величина $MRTS_{KL}$ (а следовательно, и r/w). Относительный рост цены капитала по сравнению с трудом побуждает фирмы экономить на капитале, повышая их отношение труда к капиталу. Следовательно, при движении из A в B соотношение r/w должно возрастать до тех пор, пока весь труд и капитал не будут полностью использованы таким образом, что $(r/w)_B \succ (r/w)_A$.

Из этого следует, что введение налога на продукцию отрасли X приведет к росту соотношения r/w, если отрасль X является относительно трудоинтенсивной. Аналогичный анализ показал бы падение этого отношения, если бы отрасль, товар которой облагается налогом, была бы относительно капиталоинтенсивной. В общем виде этот результат можно сформулировать так: налог, взимаемый с произведенных благ в некоторой отрасли, приведет к сокращению относительной цены того фактора, который используется в ней более интенсивно [16, *263*].

Таким образом, применение налога в определенной отрасли приведет к сокращению относительной цены фактора (ренты r либо заработной платы w), как было отмечено выше. В свою очередь это вызовет сокращение предложения этого фактора производства, следствием которого станет сворачивание экспортного производства (в соответствии с теоремой Рыбчинского[1]) и снижение доходов владельцев избыточного фактора производства. Подобные процессы приведут к интенсивному развитию других отраслей производства в стране, в частности, производящих товары, предназначенные для внутреннего потребления. Это, в свою очередь, приведет к сокращению импорта страны. Следовательно, применение внутреннего налога на факторы производства в конечном итоге может привести к сокращению объемов экспорта и импорта государства.

Налогообложение движения товаров в открытой экономике

Экономическая теория в целом рассматривает тарифную политику как один из возможных способов улучшения условий торговли и, как следствие, повышения благосостояния нации. Однако применение государством соответствующих внешнеторговых налогов с целью совершенствования внешнеэкономической политики, изменение их структуры и ставок приводит к изменениям, которые нарушают первоначальное равновесие и, как следствие, ведут экономическую систему в новое состояние. В связи с этим возникает проблема экономической эффективности подобных изменений. Можно выделить два основных подхода к решению этой проблемы: классический и неоклассический.

Представители классического направления экономики считают, что внешнеторговые налоги в лучшем случае относительно укрепляют торговые позиции данной страны, не давая ей абсолютного выигрыша (т.е. протекционистская политика в отношении факторов производства не приводит к абсолютному увеличению их доходности) [99, *8-13*; 115].

Неоклассики и представители кейнсианского подхода, напротив, полагают, что при отсутствии ответных мер контрагента подоб-

[1] Теорема Рыбчинского – увеличивающееся предложение одного из факторов производства приводит к увеличению производства и доходов в той отрасли, где этот фактор используется относительно более интенсивно, и к сокращению производства и доходов в отрасли, где этот фактор используется относительно менее интенсивно [29, *64*].

ные налоги могут увеличить доходность как относительно, так и абсолютно. Ибо, как вытекает из модели для двух факторов в теории Хекшера-Олина-Самуэльсона, сдвиг в ресурсах, связанный с протекционистской политикой, приводит к относительной нехватке одного из факторов в некоторых отраслях, а следовательно, к увеличению его доходности [91, *4*; 62, *14-16*].

К сокращению объемов внешней торговли (как было описано выше) приводит и применение "непосредственно" внешнеторговых налогов – таможенных пошлин, взимаемых при пересечении товаром национальной границы.

На теоретическом уровне Дж. Уолли показал, что "…taxes can induce trade when in the absence of taxes no trade takes place. … In that sense, taxes can be a determinant of trade. … Since trade is the difference between consumption and production, both types of trade taxes (tariff/export taxes) are also serve to restrict trade. … Trade taxes impose welfare costs on both the consumption and production sides"[1] [138, *2*].

Это положение может быть доказано при рассмотрении ситуации частичного и общего равновесия.

Введение государством таможенной пошлины в случае частичного равновесия (которое предполагает, что страна не может влиять на свои условия торговли) может привести к следующим последствиям.

1. Снижение благосостояния страны по сравнению с условиями свободной торговли, имеющее место под воздействием двух факторов:

производственных потерь (обусловленных тем, что национальная экономика более не осуществляет производство в точке максимального дохода при мировых ценах);

потребительских потерь, возникающих в результате того, что потребители не стремятся выбирать точку максимизации благосостояния, лежащую на линии бюджетного ограничения.

2. Сокращение торговли. Объемы экспорта и импорта сокращаются после введения таможенного обложения.

[1] "…налоги могут стимулировать торговлю, тогда как в отсутствие налогов нет места и торговле. …В этом смысле налоги могут быть определены как детерминанты торговли. … Пока торговля является разницей между потреблением и производством, оба вида торговых налогов (тарифы/экспортные налоги) служат ограничению торговли. … Обложение торговыми налогами влияет на благосостояние как производителя, так и потребителя".

Однако для случая общего равновесия недостатки применения пошлины могут превращаться в преимущества, так как страна в этих условиях может влиять на свои условия торговли.

Таким образом, налоги могут определять размер и направление торговых потоков и потенциально они являются важным элементом в исследовании внешней торговли страны.

Теория торговой политики в своих исследованиях большей частью использует результаты, полученные с помощью теории общего равновесия. При этом преодоление диспропорций внутри страны рассматривается как основная функция налогов внешней торговли. Однако общий вывод этих исследований таков, что следует отдавать предпочтение не использованию тарифных методов регулирования внешней торговли, а мерам, непосредственно воздействующим на те или иные нарушения пропорций и восстанавливающим полную эффективность. Использование пошлин и тарифов позволяет выровнять диспропорции внутри страны только путем нарушения пропорций между относительными внутренними и внешними ценами, поэтому оно не может привести к повышению или понижению уровня экономического благосостояния в стране по сравнению с тем уровнем, который был бы достигнут в условиях свободной торговли.

Развивая "лемму эффективности производства" П. Даймонд и Дж. Мирлиз [53][1], А. Диксит [54, *345-349*] показали, что в открытой экономике избыточное налоговое бремя (ИНБ), возникшее по причине применения таможенных тарифов, выше, чем ИНБ, которое

[1] При условии совершенной конкуренции, под оптимумом производителя понимается ситуация, при которой максимальное производство достигается без дотаций на имеющиеся в его распоряжении факторы производства. В этом случае условия первого порядка для максимизации прибыли предусматривают равенство между предельными нормами технологического замещения $(TMST)$ и ценой факторов: $TMSTx/y = px/py$. Таким образом, оптимальное налогообложение для обеспечения производственного оптимума должно оставить неизменным вышеуказанное равенство между $TMST$ и ценой факторов. Исходя из этого принципа, П. Даймонд и Дж. Мирлиз сформулировали "лемму производственной эффективности", иначе говоря, оптимальные условия для определения налогов в предложении товаров. В соответствии с этими условиями, предложение товаров находится на своем оптимальном уровне, если налоги на факторы идентичны для всех предприятий в экономике, а также, если конечное потребление облагается налогами, в отличие от входных мощностей.

возникло вследствие применения налогов на потребление внутри страны. Иначе говоря, применение таможенных пошлин находится ниже уровня оптимальности. Для конкурентного равенства оптимум Парето определяется равенством между предельной нормой потребительского замещения (TMS), предельной нормой технологического замещения производителя $(TMST)$ и отношением мировых цен (p_1, p_2) [65, *19*]

$$TMS\frac{1}{2} = TMST\frac{1}{2} = \frac{p_1}{p_2}.$$

Дальнейшее исследование построено на этом положении финансовой теории. Налоги, взимаемые внутри страны, считаются более эффективными. Если применение таможенных тарифов и других платежей, связанных с внешнеэкономической деятельностью страны, создает диспропорции в потребительском выборе (по причине разницы в относительных ценах), то внутренние налоги, напротив, не влияют на производство. Таможенные тарифы менее эффективны, так как они создают дополнительные диспропорции в выборе производителя. В действительности, таможенные тарифы изменяют относительные цены между импортными и отечественными товарами и также позволяют производителям приоритетных отраслей увеличивать цены [80, *5-9*]. Перераспределение факторов производства между секторами экономики происходит в пользу привилегированных отраслей, что ведет к нарушению эффективности производственных планов [53].

Теоретические исследования западных экономистов показывают, что сокращение таможенных пошлин, которое будет компенсировано денежными поступлениями от налогов при увеличении косвенных внутренних налогов, будет иметь своим последствием сокращение ИНБ, избегая диспропорций в предложении [65, *20*].

На практике множественные противоречия, не принимаемые во внимание по причине упрощенного характера теории, усложняют переход от таможенных пошлин к внутренним косвенным налогам. Прежде всего, это издержки, связанные со сбором налогов. Административные расходы по взиманию таможенных тарифов оцениваются в 1-3% от общей суммы уплаченных сборов, тогда как для НДС

эта цифра составляет 5%, а для налогов на доход – 10%. К подобным противоречиям также можно отнести и перераспределительные процессы в обществе при переходе от таможенных тарифов к внутренним косвенным налогам. На первый взгляд, перераспределительный эффект этого перехода кажется негативным: для более обеспеченных слоев общества налоговое бремя сокращается и увеличивается для всех остальных.

Согласно неоклассической теории международной торговли либерализация торговли должна привести к сокращению неравенств в доходах посредством влияния на относительную отдачу факторов производства и изменения производственной структуры. Так, например, неоклассическая модель внешней торговли Хекшера-Олина-Самуэльсона предполагает, что отдача фактора, интенсивно используемого в экспортном производстве, должна возрасти, а отдача фактора, интенсивно используемого в импортозамещающем производстве, должна, наоборот, снизиться (эффект Столпера-Самуэльсона). Так же, в соответствии с классической теорией международной торговли, либерализация должна увеличить вознаграждение за труд, в особенности за труд менее квалифицированный. Иначе говоря, доходы наиболее бедных граждан должны увеличиваться и, соответственно, общественное неравенство также должно сокращаться.

Однако полученные результаты справедливы лишь в условиях совершенной конкуренции. Помимо этого, снижение общественных неравенств в результате перераспределения доходов может быть достигнуто в ущерб общественному благосостоянию.

Еще одной проблемой при переходе от таможенных тарифов к косвенным внутренним налогам являются бюджетные ограничения государства в налоговой и таможенной сферах.

Если степень открытости экономики высокая, снижение таможенных тарифов должно быть компенсировано значительным ростом внутреннего налогового давления. В соответствии с теорией международной торговли одним из последствий либерализации может быть сокращение базы налогообложения внутри страны.

Классический анализ международной торговли показывает, что либерализация торговли позволяет увеличить импорт и сократить объемы производства продукции, предназначенной для внутреннего потребления с целью переориентации производства на экс-

порт. Снижение таможенных тарифов, таким образом, имеет двойное влияние на налоговый доход государства:

непосредственное влияние выражается в сокращении налоговых поступлений от импорта.

косвенное влияние, причиной которого является симметрия Лернера. Если производство ориентируется на экспорт, происходит переход от налогооблагаемого потребления к потреблению, свободному от налогов. Налогооблагаемая база внутреннего отечественного производства снижается [49, *24-25*; 93].

Следовательно, увеличение ставок внутреннего налогообложения должно не только компенсировать сокращение поступлений от таможенных пошлин, но также компенсировать и сокращение внутренней базы налогообложения.

Налогообложение доходов в открытой экономике

Налоги на сбережение и налоги на инвестиции

Доход на капитал принимает множество различных форм, таких как проценты, дивиденды, доходы от прироста капитала, прибыль от предпринимательской деятельности, стоимость жилищного обслуживания, получаемая домовладельцами, и т. д. С политической или технической точки зрения одни типы дохода на капитал сложнее облагать налогом, чем другие. Таким образом, на практике системы налогообложения доходов от капитала обычно бывают достаточно сложными, непоследовательными и дискриминационными.

Первое отличие заключается в наличии налогов на доходы от капитала, взимаемых у источника (*source-based taxes on capital*) и налогов на капитал, взимаемых по принципу резидентности (*residence-based taxes on capital*).

При использовании принципа у источника доходы от капитала облагаются налогом только в той стране, где он инвестируется. Налоги у источника могут, таким образом, рассматриваться как налоги на инвестиции. При использовании принципа резидентности налогом облагаются только доходы отечественных резидентов, вне зависимости от того, куда это состояние инвестируется – в отечестве или за рубежом. В силу того факта, что состояние экономического субъекта состоит из сбережений, налоги на доходы от капитала, взимае-

мые по принципу резидентности, можно назвать налогами на сбережения.

Наиболее значимым примером налога на капитал, взимаемого у источника, является налог на доходы корпораций: большинство развитых стран облагают налогом доходы корпораций, полученные внутри страны.

Некоторые страны, например США, также облагают внутренним корпоративным налогом (*domestic corporation tax*) репатриированный доход своих ТНК, но только в том объёме, в котором внутренний корпоративный налог превышает зарубежный корпоративный налог (*foreign corporation tax*), уплаченный за рубежом. К тому же на практике большая часть доходов, полученных иностранными филиалами ТНК, обычно удерживается и реинвестируется в стране пребывания; в таком случае доходы облагаются налогом только в этой стране.

Напротив, взимание индивидуального подоходного налога (*personal income tax*), равно как и налога на индивидуальные активы (*personal wealth tax*), основано на принципе резидентности, так как для отечественных резидентов обложению налогом подлежат все доходы от капитала (полученные за границей и внутри страны) и активы, инвестированные в отечестве и за рубежом.

В целом можно сказать, что корпоративный налог является налогом на инвестиции, тогда как индивидуальный подоходный налог и налог на индивидуальные активы являются налогами на сбережения.

В открытой экономике при условии совершенной мобильности капитала два типа налогов имеют различное влияние на внутреннюю экономику и на международные потоки капитала. Это показано на рис. 5.2, где горизонтальные оси определяют реальные нормы дохода на сбережения и инвестиции, а вертикальные оси – объёмы внутренних сбережений и инвестиций.

Кривая I определяет, как уровень внутренних инвестиций изменяется при необходимой (заданной) норме доходности до уплаты налогов (*pre-tax rate of return*), При этом, как видно из рисунка, увеличение уровня дохода уменьшает объём доходных инвестиций. Кривая S показывает изменение уровня внутренних сбережений в зависимости от нормы доходности после уплаты налогов (*after-tax rate of return*). Положительный наклон этой кривой отражает допу-

щение о том, что более высокий доход после уплаты налогов повлечёт за собой большие объёмы сбережений.

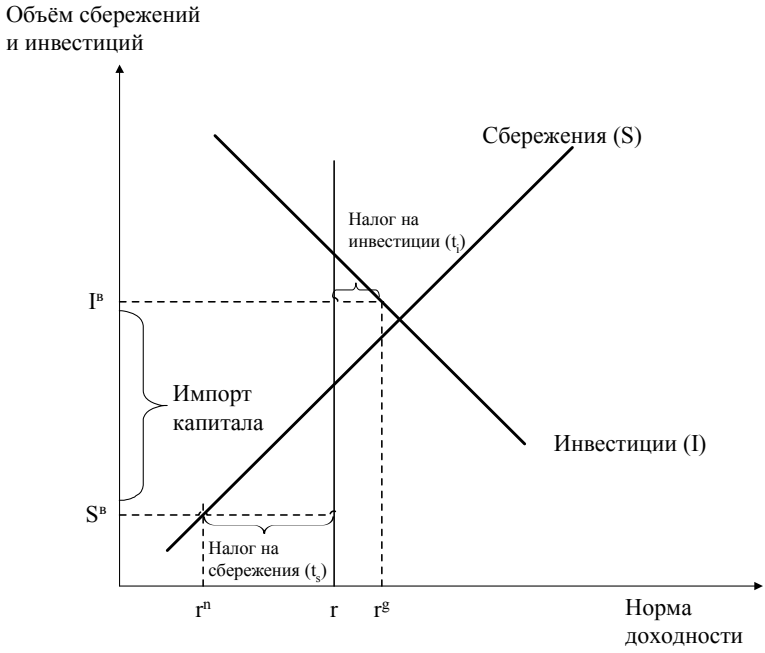


Рис. 5.2. Налоги на сбережения и налоги на инвестиции в небольшой открытой экономике

Величина r отражает издержки финансирования для отечественных корпораций. Это необходимая инвесторам норма доходности после уплаты корпоративного налога, но перед уплатой любого индивидуального подоходного налога. Если рассматривать корпоративные инвестиции, финансируемые за счёт акционерного капитала, тогда r представляет собой искомый прирост капитала от акций, а также искомый доход от акций до уплаты налога на индивидуальные активы и дивиденды. Если же инвестиции финансируются за счёт заёмного капитала, r представляет собой ставку процента до уплаты индивидуального налога на проценты и на индивидуальные активы.

На рис. 5.2 корпоративный налог определён как t_I; таким образом, использование корпоративных инвестиций приведёт к получению минимального дохода $r_g = r + t_i$ $r_g = r + t_I$ с целью обеспечения уплаты корпоративного налога и покрытия издержек финансирования. Тогда уровень внутренних корпоративных инвестиций обозначается как I_B. Кроме того, когда индивидуальные внутренние налоги t_s вычитаются из дохода r, который "предлагается" рынком для акций и активов, приносящих процентный доход, отечественные владельцы сбережений выходят на нулевой уровень прибыли после уплаты налогов в размере r_n. Таким образом, уровень внутренних сбережений достигает значения S_B. Превышение инвестиций в отечестве над внутренними сбережениями должно финансироваться за счёт импорта капитала; на рис. 5.2 объём импорта капитала равен расстоянию $I_B - S_B$.

В открытой экономике, где инвесторы могут вкладывать средства как в отечественные, так и в иностранные ценные бумаги, издержки финансирования r определяются нормой доходности, установленной на международном рынке капитала. Небольшая открытая экономика не оказывает существенного влияния на международную ставку процента и норму доходности на акции, заданную международными инвесторами. С точки зрения такой экономики уровень r может рассматриваться как заданный. Это означает, что индивидуальные налоги на сбережения не влияют на отечественные инвестиции. На рис. 5.2 рост налога на сбережения t_S приводит к движению вниз по кривой S, приводя к сокращению внутренних сбережений и росту импорта капитала при отсутствии влияния на внутренние инвестиции. Напротив, рост налога на инвестиции t_I сокращает уровень внутренних инвестиций и приводит к сокращению импорта капитала, но не влияет на внутренние сбережения.

Подобный анализ имеет важное значение для налоговой политики. В частности, он показывает, что, если правительство небольшой открытой экономики стремится стимулировать внутренние реальные инвестиции посредством снижения налогов на доходы от капитала, оно должно сконцентрироваться на снижении налогов на доход от инвестиции, взимаемых у источника. Таким примером служит налог на доходы корпораций.

В соответствии с рис. 5.2 снижение налогов на сбережения, таких как налог на индивидуальные активы и налог на доходы от прироста акционерного капитала, не будет стимулировать внутренние инвестиции. Напротив, его применение будет стимулировать, скорее, внутренние сбережения; кроме того, это предполагает, что часть акционерного капитала отечественных компаний, который ранее был в собственности иностранных инвесторов, будет приобретена отечественными инвесторами, таким образом увеличивая долю внутреннего производственного сектора, контролируемого отечественными собственниками.

Следует отметить два важных ограничения, призванных упростить анализ, представленный на рис. 5.2. Во-первых, несмотря на то, что индивидуальный подоходный налог и налог на индивидуальные активы формально взимаются по принципу резидентности, на практике для внутренних налоговых органов очень сложно отслеживать доходы, получаемые налогоплательщиком от индивидуальных активов, инвестированных за рубеж. По этой причине даже индивидуальные налоги на доходы от капитала могут на практике привести к сокращению объёмов капитала, инвестированного в отечестве, как это было бы в случае применения налогов у источника. Во-вторых, анализ на рис. 5.2 допускает, что акции отечественных компаний, которые не котируются на бирже, полностью замещаемы акциями, которые торгуются на международном фондовом рынке. Таким образом, издержки финансирования для небольших отечественных компаний, которые не котируются на бирже, по сути, определяются международным фондовым рынком. На практике акции таких компаний обычно бывают несовершенными субститутами для хорошо котирующихся акций, так как два типа акций будут иметь различные характеристики риска. В этих условиях внутренние налоги на дивиденды и на прирост капитала будут иметь определённое влияние на издержки финансирования для небольших отечественных компаний, которые не котируются на фондовой бирже.

По этим причинам сокращение индивидуальных налогов на доходы от капитала может иметь определённое положительное влияние на внутренние инвестиции. Однако вывод остается таким, что на инвестиции имеет наибольшее влияние налог, взимаемый у источника, такой как налог на доходы корпораций. Дальнейший анализ будет главным образом связан с этим налогом.

Налоги на нормальный доход и рентные налоги

Второе фундаментальное различие в теории налогообложения доходов от капитала состоит между налогами на нормальный доход на капитал и рентными налогами.

В данном исследовании под нормальным доходом понимается доход от вложенного капитала, который мог быть получен, если бы капитал был использован простейшим, обычным способом (т.е. предоставлен в виде ссуды, аренды).

По определению, рента является чистым доходом, сверх текущего рыночного дохода на капитал. Для заёмного капитала, нормальный доход представляет собой рыночную ставку процента на заем в соответствующем классе риска, а для акционерного капитала – это рыночная норма дохода на акции с соответствующими характеристиками риска. Если рынки для покрытия (объединения) рисков недостаточно развиты, премия за риск обычно бывает выше, и, соответственно, нормальный доход тоже.

В закрытой экономике налог на нормальный доход от капитала обычно сокращает объём сбережений и инвестиций (если эластичность сбережений по отношению к чистому доходу является положительной); налог на чистую ренту обычно является неискажающим. Однако в открытой экономике рентный налог, взимаемый у источника, сокращает внутренние инвестиции, в том случае, если деятельность корпорации, приводящая к возникновению ренты, мобильна в международном масштабе. Это означает, что компания способна зарабатывать такой же избыточный доход от инвестирования в других странах. В этом случае можно говорить о ренте конкретной компании (*firm-specific rents*) или мобильной ренте (*mobile rents*). Другими словами, в случае открытой экономики налог, взимаемый у источника, будет неискажающим, только если он приходится на целевую (*location-specific*), то есть стационарную (*immobile*) ренту. Источником такой ренты может быть добыча полезных ископаемых, наличие привлекательной инфраструктуры либо агломерационные условия (*agglomeration forces*), тогда как рента конкретной компании может возникать вследствие владения фирменной технологией, товарной маркой либо ноу-хау в области управления.

Основные причины, почему налоги на доходы от капитала, взимаемые у источника, продолжают использоваться в практике налогообложения, следующие.

1. Целевая рента. Если фирмы могут получать доход, превышающий нормальный, инвестируя в определённые юрисдикции, правительства этих юрисдикций могут облагать определённую сумму дохода налогом у источника, не "отпугивая" инвесторов. Существует множество потенциальных источников целевой ренты, таких как существование природных ресурсов, привлекательная инфраструктура, доступность квалифицированной рабочей силы и т.д. Помимо этого, когда целевая рента сосуществует с иностранной собственностью на внутренний капитал, стремление правительства использовать налоги на доходы от капитала у источника усиливается, так как появляется возможность переложить внутреннее налоговое бремя на иностранных субъектов, чьи голоса не учитываются во внутриполитическом процессе [76].

2. Несовершенная мобильность капитала. Предположение о том, что налоги на капитал, взимаемые у источника, будут уменьшаться, допускает, что капитал является совершенно мобильным. На практике существуют издержки упорядочивания запасов основного капитала (в материальной форме). Таким образом, такой капитал не в состоянии мгновенно и без издержек перемещаться через границу. По причине того, что издержки регулирования (*adjustment cost*s) обычно непосредственно зависят от уровня приспособления капитала к изменениям конъюнктуры, в ответ на использование налога на доходы от капитала, взимаемого у источника, сам внутренний капитал будет с течением времени постепенно сокращаться [139].

Используя понятие текущей стоимости, бремя налога, таким образом, не может быть полностью переложено на внутренние стационарные факторы. Отсюда, правительство, заинтересованное в акционерном капитале, может стремиться использовать налог на доходы от капитала у источника, в особенности в краткосрочном периоде.

Другая причина несовершенной мобильности капитала может заключаться в том, что финансовые инструменты (в частности акции), выпускаемые в различных странах, являются несовершенными субститутами, так как они имеют различные характеристики риска; доходы на различных национальных фондовых рынках не полно-

стью коррелируются. В этом случае инвесторы будут держать ценные бумаги в различных странах с целью диверсификации своих портфелей, и ряд стран будут иметь независимую рыночную власть над ценой акционерного капитала отечественных фирм. Правительство может использовать эту рыночную власть, облагая налогом у источника доходы от внутреннего акционерного капитала, уплаченные иностранным инвесторам. Это схоже с ситуацией, когда страна, обладающая властью на международных товарных рынках, стремится использовать оптимальные для себя таможенные пошлины [70].

Схожего результата можно достичь при использовании корпоративного налога у источника и предоставлении индивидуального налогового зачёта (*personal tax credit*) для корпоративного налога только для отечественных акционеров. Такая практика сейчас применяется во многих странах ОЭСР. Правительства могут также сокращать налоги для наиболее мобильных в международном масштабе отраслей экономической деятельности. Этот факт лежит в основе использования специальных налоговых режимов с целью борьбы с неблагоприятной налоговой конкуренцией (*harmful tax competition*) и является частью Кодекса ЕС о налогообложении предпринимательства [57].

3. Льготное налогообложение доходов, полученных за рубежом. Некоторые крупные страны-экспортеры капитала, такие как США, Великобритания и Япония стараются облагать налогом доходы своих ТНК, полученные в других странах мира, и позволяют использовать льготное налогообложение иностранных доходов для налогов, уплаченных за рубежом, в пределах определённого лимита – суммы внутреннего налога на доходы, полученные за границей.

В этих случаях зарубежные страны-источники дохода имеют очевидные стимулы для применения корпоративного налога у источника, так как при этом не сокращаются объёмы инвестиций в отечественную экономику со стороны иностранных ТНК, поскольку внутренний корпоративный налог не превышает корпоративный налог, используемый в стране происхождения ТНК.

4. Поддержка *(backstop*) индивидуального подоходного налога. Корпоративным налогом облагаются не только доходы от акционерного капитала, но также и трудовой доход, полученный предпринимателями, работающими "на себя". При отсутствии корпоративного налога налогоплательщики могут переносить трудовой до-

ход и доходы от капитала в корпоративный сектор, где они будут освобождаться от налогообложения, так как потребление будет финансироваться за счёт займов их компаний.

5. Политические ограничения. Несмотря на то, что налогообложение доходов от капитала у источника не является эффективным, население, имеющее право голоса, может не понимать, что такой налог может быть перенесен на стационарные факторы производства. Таким образом, использование корпоративного налога у источника может быть вызвано политической необходимостью, тогда как отмена такого налога может рассматриваться как уступка богатым, включая иностранных инвесторов [107].

В целом базовое предположение относительно целесообразности налогообложения дохода от капитала в открытой экономике заключается в следующем.

Основная теорема, изначально сформулированная Р. Гордоном [71] и позже доработанная Дж. Френкелем и др. [62], утверждает, что в отсутствие целевой ренты в небольшой открытой экономике налоги на доходы от капитала, взимаемые у источника, должны отсутствовать.

В условиях совершенной мобильности капитала небольшая открытая экономика сталкивается с совершенно эластичным предложением капитала из-за рубежа. Таким образом, бремя налога на капитал, взимаемого у источника, будет полностью перенесено на рабочую силу и другие стационарные внутренние факторы производства посредством оттока капитала, который приведет к росту дохода до уплаты налогов. В такой ситуации производительность внутренних стационарных факторов упадет за счёт более низкой капиталоемкости производства. Во избежание этого более эффективным является обложение налогом стационарных факторов непосредственно, а не косвенно посредством применения налога на доходы от капитала. Если правительства будут следовать такой налоговой политике, можно ожидать постепенное сокращение налогов на доходы от капитала, взимаемых у источника.

5.1.2. Теории налогового регулирования международной торговли товарами

В международной экономике существуют два основных подхода к применению финансовых инструментов во внешней торговле. Первый, основываясь на идеях представителей классической экономической науки, развивает принцип свободы торговли (*free trade, laissez-faire*) – ситуации, при которой отсутствуют искусственные препятствия, такие как тарифы и нетарифные барьеры [115; 69].

Второй подход подразумевает обоснование государственного вмешательства в международный товарооборот в целях содействия его росту с учетом интересов национального благосостояния, в том числе при использовании всевозможных финансовых инструментов внешнеторговой политики. Наибольшее признание в этом отношении получили идеи Дж.М. Кейнса [84].

На уровне теоретической модели предполагается, что свободная торговля приводит к появлению дополнительных выгод, поскольку позволяет избежать потерь в экономической эффективности, связанных с таможенной защитой. Свободная торговля также приносит и другие дополнительные преимущества, помимо устранения производственных и потребительских потерь от искажений в производстве и потреблении. Использование пошлин приводит к чистым потерям для экономики, которые возникают из-за искажения мотивов поведения как производителей, так и потребителей. И наоборот, переход к свободной торговле устраняет эти искажения и увеличивает национальное благосостояние.

Однако в небольших развивающихся странах существуют серьезные потенциальные выгоды от свободной торговли, не поддающиеся учету в рамках простого анализа выигрышей и потерь. Одна из них заключается в эффекте масштаба. Таможенная защита рынков не только ведет к международной разобщенности в производстве, но, уменьшая конкуренцию и увеличивая прибыль, привлекает много фирм в защищенную отрасль. По мере роста числа фирм на узких внутренних рынках масштаб производства каждой фирмы становится неэффективным.

Помимо этого, свободная торговля заставляет предпринимателей выдерживать постоянную конкуренцию внутри страны и искать новые выходы на внешние рынки гораздо активнее, чем "управляе-

мая" торговля, при которой государство диктует систему предпочтений в экспорте и импорте [18].

В целом рассмотрение рыночного равновесия подтверждает вывод о том, что развитие международной торговли может давать выигрыш всем странам. Однако если в стране-экспортере чистый выигрыш возникает в результате того, что выгоды производителей намного превосходят потери потребителей продукции, то в стране-импортере, наоборот, общий прирост благосостояния обеспечивается за счет большего выигрыша потребителей, хотя производители продукции, конкурирующей с импортом, несут потери. Этот вывод принципиально важен для объяснения причин государственного вмешательства в сферу внешней торговли [49, *59*].

Один из главных аргументов протекционизма[1] – критика теории внешней торговли с позиций защиты национального благосостояния, которая вытекает непосредственно из анализа выигрышей и потерь. Выгода от применения экспортных и импортных пошлин может быть противопоставлена производственным и потребительским потерям, возникающим от искажения мотивов поведения как производителей, так и потребителей. Однако возможен и такой случай, когда выгода от улучшения условий торговли[2] после введения внешнеторговых налогов превышает потери от нее.

Главная предпосылка улучшения условий торговли от введения пошлины – наличие у страны рыночной власти – способности одного или группы продавцов (покупателей) в стране влиять на цены экспорта и/или цены импорта [26, *480*]. Ставка внешнеторгового налога для страны с рыночной властью, при которой предельная выгода от улучшения условий торговли точно соответствует предельной потере эффективности экономики от производственных и потребительских потерь, считается оптимальной[3].

Однако ограничение, связанное с наличием у страны рыночной власти относительно торговли товарами, на практике зачастую

[1] Протекционизм – государственная политика ограничения внешней торговли в целях защиты внутреннего рынка от иностранной конкуренции.

[2] Условия торговли – соотношение экспортных цен рассматриваемой страны к ее импортным ценам.

[3] При употреблении этого термина экономисты подразумевают оптимальность с позиции условий торговли, а не оптимальность любых заданных значений ставки.

сводит на нет этот аргумент против свободной торговли. Большая часть развивающихся стран в недостаточной мере может влиять как на цены своего экспорта, так и на цены импорта. В случае стран с развитой экономикой возникает угроза использования монопольного положения страны, позволяющего извлекать выгоду за чужой счет. На практике подобный аргумент, связанный с условиями торговли, может служить теоретической посылкой для оправдания торговой политики правительства.

Помимо этого, критика свободы торговли основана на том, что понятия выигрыша для производителя и выигрыша для потребителя, используемые в теоретической модели *free trade* (в особенности выигрыш для производителя), не дают корректного измерения выигрышей и потерь. К причинам этого относятся несовершенство рынков труда и капитала, которые не дают ресурсам возможности быстрого перетока в отрасли, приносящие наибольшую отдачу, и сдерживают переток технологий из новых или динамично развивающихся отраслей. Эти явления носят название дефектов внутреннего рыночного регулирования и демонстрируют, как рынок того или иного фактора недостаточно хорошо выполняет свою функцию.

Таким образом, существуют логически обоснованные соображения в пользу отклонения от принципов свободной торговли. Улучшение условий торговли и устранение дефектов рыночного регулирования служат теоретическим оправданием использования внешнеторговых налогов как инструмента увеличения национального благосостояния.

Однако реализация принципов протекционизма в международном налогообложении зачастую сталкивается с проблемами применения единых и дифференцированных ставок внешнеторговых налогов.

В финансовой науке известны два основных подхода к рассмотрению проблемы единых и дифференцированных ставок налогов во внешней торговле. Представители политической экономии торговли (см., например [127]) считают, что замена дифференцированных ставок внешнеторговых налогов на единую ставку является наиболее эффективным инструментом минимизации диспропорций торговой политики. К сторонникам этого принципа принадлежат экономисты таких донорских организаций, как Всемирный банк и

МВФ, которые работают с правительствами большинства развивающихся стран.

Напротив, представители академической науки (см., например [109]), опираясь на теорию оптимальности с позиций защиты национального благосостояния, не рассматривают единую тарифную ставку как действенный инструмент внешнеторговой политики правительства.

В рамках этого подхода некоторые ученые-теоретики, а именно В. Корден и А. Харбергер [41; 74; 75], признавая несоответствие единой тарифной ставки условиям оптимальности, тем не менее выступают за ее использование.

Базовые положения теории предполагают наличие ряда первоочередных условий: небольшая открытая экономика; недоступность внутренних налогов по причине отсутствия или несовершенства аппарата по сбору налогов (для многих развивающихся стран – это достаточно действенное допущение[1]); наличие постоянных эффектов масштаба и отсутствие диспропорций во всех секторах экономики. Оптимум в этих условиях достигается применением нулевой ставки внешнеторговых пошлин, т.е. оптимальной торговой политикой для небольшой открытой экономики является, безусловно, свободная торговля[2].

Таким образом, для исследования влияния таможенных пошлин на благосостояние экономики необходимо наличие "внешнеэкономической" цели.

Представители обоих направлений указывают на две основные цели, которые занимают важное место в торговой политике страны. Это получение правительством дохода и протекционизм.

---

[1] За исключением тех экспортеров сырья, которые обладают рыночной властью на экспортных рынках. Аналитически это допущение подтверждает тот факт, что положительный оптимальный тариф может применяться в странах с рыночной властью.

[2] В принципе налоги не являются наилучшим инструментом (*the first-best*) внешнеторговой политики страны. Согласно теории второго лучшего (*the second-best*) политика невмешательства на каком-либо рынке желательна только в случае, если все другие рынки работают без сбоев. Если этого нет, то вмешательство государства, которое на первый взгляд искажает мотивы поведения участников рынка, может увеличить благосостояние, нейтрализуя последствия дефектов рыночного регулирования.

В первом случае правительство стремится увеличить сумму получаемого дохода посредством использования торговых налогов, что ведет к появлению диспропорций и нарушению общего оптимума: таможенные тарифы, увеличивая доход, ведут экономику к отсутствию равновесия, которое наблюдалось в условиях свободной торговли [65, *5-7*; 111, *5-6*].

В случае протекционизма, если речь идет о защите развивающихся отраслей промышленности, целью правительства является обеспечение различной защиты для каждого сектора. В данном случае единые ставки таможенных пошлин не могут быть действенным средством достижения этой цели.

Основные принципы выбора рассмотренных систем налогообложения внешней торговли в зависимости от сложившихся институционально-экономических условий, а также целей, которыми руководствуется правительство страны, представлены в табл. 5.1.

На практике аргументы в защиту дифференцированной тарифной структуры базируются на способности правительств:

выявлять "стратегические" отрасли, которые в наибольшей степени удовлетворяют условиям для государственного вмешательства, а также устанавливать и поддерживать соответствующий уровень тарифов, субсидий или других элементов торговой политики;

быть безразличными к давлению со стороны заинтересованных групп;

не допускать превращения предоставленного временного протекционизма в постоянный атрибут политики.

Однако способности большинства правительств развивающихся стран и стран с транзитивной экономикой исполнять подобные требования вызывают сомнения. Кроме того, правительство посредством экономической политики должно обеспечить стимулы к предпринимательской деятельности, в частности, возможностью создания или расширения компаний, разработкой новых продуктов и снижением издержек. Если тарифы, субсидии либо освобождения от налогов значительно различаются по секторам, для многих предпринимателей более выгодной может стать лоббирование собственных интересов в правительстве.

Таким образом, на практике для развивающихся стран и стран с транзитивной экономикой целесообразным представляется постепенный переход к унифицированной структуре таможенного тарифа.

Таблица 5.1

Основные принципы выбора таможенного тарифа

[64, *3-7*; 65, *15*;109, *5-6, 15-16*; 111, *5-6*]

Унифицированный таможенный тариф	Дифференцированный таможенный тариф
Снижение издержек администрирования; снижение давления лобби; соблюдение горизонтального равенства; снижение объемов контрабанды*; негативный опыт отбора правительством стратегических отраслей; снижение уровня коррупции	Использование монопсонного положения с целью улучшения условий торговли**; инструмент для получения стратегического преимущества в отраслях с избыточными прибылями, которые высоко концентрированы на мировых рынках***; эффективная защита развивающихся отраслей промышленности; поддержка доходов государственного бюджета****; минимизация искажающих издержек производства и потребления

* Не все контрабандные товары можно перевезти через границу с одинаковой легкостью. Единые ставки тарифов в теории трансформируются в дифференцированные тарифы на практике [111, *8*].

** Несмотря на то, что эта теория правильна, на практике существует лишь несколько товаров, по которым типичная развивающаяся страна обладает достаточной монопсонией на мировом рынке, чтобы этот аргумент мог работать. Даже в этих случаях тарифы обычно могут быть довольно низкими (1-10%), поскольку доля страны в мировом импорте должна быть значительной, чтобы она (страна) могла установить высокие импортные тарифы. Кроме того, фактические уровни тарифов в большинстве стран обычно выше, чем ожидаемые уровни оптимальных тарифов. Поэтому с практической точки зрения тарифная политика может проводиться без учета этого теоретического аспекта.

*** В настоящее время стратегическая теория торговли не считается значимой альтернативой для реальной политики. Существуют сомнения по поводу того, что избыточные прибыли действительно имеют место (кроме очень краткосрочных случаев) во многих отраслях по всему миру и что они действительно не рассеиваются либо новыми предприятиями, выходящими на рынок, либо путем загрузки резервных производственных мощностей [55; 90]. Принимая во внимание, что типичная развивающаяся страна весьма редко может иметь какое-то промышленное предприятие, конкурирующее на международных рынках, на которых доминируют лишь несколько предприятий с избыточными прибылями, потенциальная область применения стратегической торговой политики всегда ограничена.

**** Использование тарифов с целью повышения доходов бюджета предполагает, что другие налоговые инструменты, нейтральные по отношению к торговле, недоступны или не могут широко использоваться.

Это может быть реализовано следующим образом:

1. Использование низких унифицированных пошлин. Если последовательно устанавливать унифицированную структуру пошлин, то приоритет следует отдавать снижению наивысших ставок [30, *17*]. Кроме того, очень высокие импортные пошлины фактически могут запрещать импорт, так что доходы бюджета могут также возрасти в результате снижения подобных ставок. Снижение высоких ставок импортных тарифов также может непропорционально сократить объемы контрабанды и размер коррупции.

2. Возврат уплаченных импортных пошлин и применение режима временного доступа. В сочетании с эффективным беспошлинным доступом экспортеров к импортным полуфабрикатам соотношение выгод и потерь от повышения пошлин на полуфабрикаты и инвестиционные товары, вероятно, будет положительным. В целом рост пошлин на полуфабрикаты порождает конфликт между необходимостью обеспечивать сбалансированную защиту от импорта (для производства полуфабрикатов и конечного потребления) и необходимостью избежать сокращения экспорта. Возврат уплаченных импортных пошлин может разрешить этот конфликт, однако в этом случае вероятно возникновение дополнительных административных трудностей [127, *11*].

3. Упрощение пошлин (*tariff simplification*), не идентичное их унификации. Иногда утверждается, что для удобства администрирования структура импортных пошлин должна быть упрощена и число соответствующих тарифных групп доведено до трех-пяти [111, *14*]. Но в данном случае для такой системы характерны почти все проблемы, связанные с использованием дифференцированной структуры пошлин. Однако если упрощение используется как этап установления унифицированных пошлин путем ограничения их количества и снижения уровней тарифов и разброса в тарифной структуре, то это может иметь положительные последствия.

5.1.3. Налоговое регулирование экспорта и импорта капитала

Концепция нейтральности в налогообложении экспорта и импорта капиталов

В отличие от дифференцированных налогов на товары конечного потребления дифференцированные налоги на капитал являются разновидностью налогов на выпуск (*input taxes*). Такие налоги являются причиной производственных искажений, обусловленных тем, что предельная норма замещения между капиталом и другими факторами производства различается между производственными секторами. Развивая теорию оптимального налогообложения, П. Даймонд и Дж. Мирлиз [53] показали, что квазиоптимальная (*second-best tax system*) налоговая система избегает таких производственных искажений по той причине, что правительство может облагать налогом чистую прибыль предприятий, а также все сделки домохозяйств с компаниями. Обоснование этой теоремы заключается в том, что когда правительство изымает всю ренту и оно в состоянии облагать налогом все сделки домохозяйств, оно уже контролирует все доходы и цены, которые влияют на благосостояние потребителей. Напротив, как показали Дж. Стиглиц и П. Дазгупта [126], если чистую прибыль и/или определённые сделки домохозяйств невозможно обложить налогом, в целом квазиоптимальным является использование искажающих налогов на выпуск в качестве косвенных методов налогообложения чистой прибыли, а также тех потребительских товаров, которые нельзя обложить налогом непосредственно. Теорема производственной эффективности, сформулированная П. Даймондом и Дж. Мирлизом, помогает объяснить, почему так много экономистов считают целесообразным нейтральное налогообложение доходов от капитала.

Принцип налоговой нейтральности может быть также обоснован значительным количеством других аргументов практического характера (в отличие от дифференцированного налогообложения товаров).

Во-первых, даже если дифференцированное налогообложение доходов от капитала[1] может быть теоретически оптимальным, эмпи-

[1] В данном случае под дифференцированным налогообложением доходов от капитала подразумевается различное налогообложение доходов от каждого производственного фактора.

рические данные обо всех эластичностях замещения (*substitution elasticities*) в производстве и потреблении, необходимые для установления оптимальной налоговой дифференциации, отсутствуют. Во-вторых, оптимальный уровень налоговой дифференциации будет изменяться вместе с изменениями в предпочтениях и технологии, приводя к созданию нестабильной налоговой системы. В-третьих, дифференциация налогообложения доходов от капитала устанавливает границу между различными секторами, побуждая компании позиционировать свою деятельность в рамках тех секторов, которые пользуются налоговыми льготами. В-четвертых, при дифференцированных ставках налогов на доходы от капитала в секторах, диверсифицированные компании, работающие в определённых секторах, будут иметь возможности для сокращения общей налогооблагаемой прибыли посредством трансфертного ценообразования.

В-пятых, дифференцированное налогообложение доходов от капитала будет стимулировать лоббирование определёнными группами своих интересов с целью получения налоговых льгот [125, *16-21*].

В соответствии с экономической теорией международной налоговой нейтральности цель международной налоговой политики заключается в увеличении экономической эффективности. Базовым предположением всех теорий международной налоговой нейтральности является то, что капитал – мобильный, в отличие от труда и земли. Это предполагает, что изучается влияние на определённые решения по рынку капиталов, в которые вмешивается налоговая политика. Разнообразные предложения по налоговой нейтральности заключаются в создании налоговых систем, которые не искажают определённые решения в отношении капитала.

Основой классического анализа налоговой нейтральности, связанного с максимизацией глобальной совокупной экономической эффективности, является мир без налогов, в котором инвестиции и другие решения рассматриваются как экономически наиболее эффективные. Теории налоговой нейтральности пытаются устранить искажения инвестиционных решений, вызванные налогообложением. В этих условиях такие искажения могут быть измерены в отношении мира, свободного от налогов. Однако введение нового налога заменяет или дополняет совокупный налог. Поэтому на рынке, где

уже существуют искажения (то есть имеются другие налоги), последствия для благосостояния могут быть негативными.

На сегодняшний день насчитывается пять основных теорий международной налоговой нейтральности. Влияние международной налоговой политики на благосостояние впервые было проанализировано в работах П. Ричман (1963) и П. Масгрейв (1969), в которых введены и описаны термины "нейтральность капитала к экспорту" (*capital export neutrality* – CEN), "нейтральность капитала к импорту" (*capital import neutrality* – CIN), "национальная нейтральность" (*national neutrality* – NN) [120, 140]. В центре этих теорий было местонахождение капитала.

Нейтральность капитала к экспорту (далее – CEN) означает, что инвесторы должны платить одинаковые налоги на доходы от капитала, независимо от того, в какой стране этот доход получен [43]. А. Лимер и Дж. Хасседлайн в исследовании "The international taxation system" указывают, что нейтральность налогообложения к экспорту капитала "…is achieved where a taxpayer's choice at investment at home or overseas is not affected by taxation"[1] [97, *13*].

Чтобы удовлетворять условиям CEN, налоговая система должна быть построена таким образом: капитал следует инвестировать в те юрисдикции, куда он инвестировался бы в отсутствие налогов. Только в таком случае место размещения инвестиций будет нейтральным. В соответствии с классическим анализом налоговой нейтральности, принципу CEN удовлетворяют лишь налоговые системы, основанные исключительно на принципе резидентности.

Принцип нейтральности капитала к импорту (далее – CIN) означает, что все инвестиции внутри страны должны нести одинаковое налоговое бремя, независимо от того, кто является их собственником – отечественный или иностранный инвестор [44]. По определению А. Лимер и Дж. Хасседлайн, нейтральность капитала к импорту "… suggests all firms trading in a market are taxed at the same rates irrespective of the residence of the trader"[2] [97, *13*].

---

[1] "…достигается, когда налоги не влияют на выбор налогоплательщика относительно того, осуществлять инвестирование в своей стране или за рубежом".

[2] "…предусматривают, что все экономические субъекты, работающие на рынке, облагаются по одинаковым ставкам, независимо от местонахождения субъекта".

Классический экономический анализ CIN рассматривает налоговую нейтральность в отношении конкуренции и возможности наращивания капитала (*extension possibility*) в пределах каждой страны-импортера капитала. Согласно этой теории все страны мира должны принять принцип налогообложения "у источника". В этом отношении такая концепция нейтральности ближе к налоговому равенству между инвесторами в каждой юрисдикции.

Налоговая система будет удовлетворять условиям CIN, если в юрисдикции, где осуществляется налогообложение, местонахождение инвесторов не искажается применением налога. С этой точки зрения CIN является обратной стороной CEN, которая представляет собой нейтральность с точки зрения размещения инвестиций, предполагая, что местонахождение инвестора неизменно. Система CEN оставляет налог нейтральным с точки зрения экспорта капитала из юрисдикции, в которой осуществляется налогообложения. Наоборот, задача CIN – оставить налог нейтральным с точки зрения импорта капитала, инвестированного в юрисдикцию, в которой осуществляется налогообложение. Если все страны принимают принцип налогообложения "у источника", условие CIN будет удовлетворяться, поскольку все инвесторы в юрисдикции, в которой осуществляются налогообложения, будут облагаться одним и тем же налогом, независимо от их резидентности. Исследования также утверждают, что условия CEN и CIN не могут удовлетворяться одновременно, за исключением ситуации, когда ставки налогов будут гармонизированы на международном уровне. Только тогда инвесторы будут облагаться одинаковым налогом, независимо от размещения инвестиций (CEN) или местоположения инвесторов (CIN).

Различие между концепциями CEN и CIN привело к определённым дискуссиям относительно того, какой из подходов важнее [82, *16-36*]. В целом экономическая литература таковым считает CEN, так как этот подход способствует достижению производственной эффективности.

В качестве промежуточного вывода можно отметить следующее.

Нейтральность капитала к экспорту означает, что:

режим международного налогообложения не повлияет на решения любого индивидуального инвестора относительно размещения инвестиций;

норма доходности до налогообложения будет одинакова во всех странах (достигается производственная эффективность);

нормы доходности после налогообложения, с которыми сталкиваются инвесторы в различных странах, могут различаться, следовательно, стимулы к инвестированию могут также различаться среди инвесторов.

Нейтральность капитала к импорту означает, что:

различия в эффективных ставках налогов могут влиять на выбор инвестора относительно размещения инвестиций;

предельные нормы доходности до налогообложения будут различаться в разных странах (производственная эффективность не достигается);

стимулы к инвестированию для всех инвесторов будут идентичными, так как инвесторы из различных стран получат одинаковую норму доходности после налогообложения на свои инвестиции.

Иными словами, можно сказать, что, используя систему CEN, государство может облагать налогом своих внутренних резидентов, а также, зная ситуацию с налогообложением в других странах мира, изменять в своей стране условия налогообложения дохода, полученного за рубежом. В данном случае "последнее слово" остается за государством: рационально действующее государство, используя CEN, в состоянии достичь производственной эффективности.

При использовании системы CIN государство уже не может "выровнять" условия налогообложения для своих резидентов, так как "последнее слово" остается за иностранным государством, применяющим свои правила налогообложения. Производственная эффективность в данной ситуации не достигается.

Таким образом, концептуальной основой выбора между CEN и CIN является обеспечение производственной эффективности. Предполагается, что именно CEN позволяет её достичь.

Национальная нейтральность (далее – NN) предусматривает, что "… residence country returns are shared between the taxpayer and tax authority in the same way whether earned in the country of residence, or in a foreign country"[1] [97, *14*]. Целью NN является максимизация национальной эффективности. Для поддержки национальной ней-

[1]"… доходы в стране постоянного пребывания распределяются между налогоплательщиком и налоговыми органами одинаковым образом, независимо от того, где они получены: в стране пребывания или за рубежом".

тральности общегосударственная система подоходного налога не должна влиять на локационное распределение национального бизнеса. В этом контексте зарубежные налоги рассматриваются как регулярные расходы на ведение бизнеса за рубежом. Отсюда классическая теория налоговой нейтральности в международном налогообложении приходит к выводу, что условия национальной нейтральности удовлетворяются, когда доходы, полученные за рубежом отечественными экономическими агентами, также подлежат налогообложению, в то время как для налогов, уплаченных за границей, предусмотрены зачеты.

Радикальный шаг в развитии теории международной налоговой нейтральности был сделан Д. Десаи и Р. Хайнсом [46], которые утверждали, что влияние на благосостояние международной налоговой политики должно принимать во внимание право собственности на капитал и местонахождение инвестора-собственника капитала. Д. Десаи и Р. Хайнс критиковали действующее предположение о том, что существующие капитальные инвестиции будут одинаково продуктивными, независимо от их собственников. Учитывая влияние права собственности, они предложили термины "нейтральность прав собственности на капитал" (*capital ownership neutrality* – CON) и "нейтральность прав на национальную собственность" (*national ownership neutrality* – NON).

Д. Десаи и Р. Хайнс определяют, что налоговые системы удовлетворяют условиям нейтральности прав собственности на капитал (далее – CON) "… if they do not distort the ownership of capital assets, which promotes global efficiency whenever the productivity of an investment differs based on its ownership"[1]. Режим, при котором все страны исключают из налогообложения иностранные доходы, удовлетворяет условиям CON, равно как и режим, при котором все страны используют зачёт налогов, уплаченных за рубежом [46, *3*].

В этом случае функция прямых иностранных инвестиций заключается лишь в перераспределении прав собственности на активы между отечественными и зарубежными инвесторами. Если эффективность капитала зависит от его собственников, тогда эффективное распределение капитала максимизирует его производительность, в

[1] "… если они не искажают соотношение прав собственности на капитал, что способствует общей эффективности во всех случаях, когда эффективность инвестиций зависит от их правообладателя".

зависимости от размеров капитала в каждой стране. То есть налоговая система является эффективной, если она стимулирует наиболее эффективную собственность на активы среди инвесторов.

Условия CON удовлетворяются в случае, если обе стороны сталкиваются с одинаковыми ставками налога или со ставками, находящимися друг к другу в фиксированных пропорциях. Тогда перераспределение прав собственности не окажет влияния на общую эффективность; объёмы выпуска компаний также будут эффективными.

Исследования Р. Альтшулера и др. [31], а также М. Десаи и др. [47] эмпирически доказали, что разница в ставках налога между странами влияет на размещение инвестиций в активы, собственность, заводы и оборудование. Тем самым чистое налогообложение "у источника" по ставкам, которые отличаются между странами, может стимулировать избыточные инвестиции в страны с низким уровнем налогов, даже если они удовлетворяют условиям CON. В такой ситуации, если одна страна облагает налогом иностранные доходы, наряду с зачётом налогов, уплаченных за рубежом, это приведет к сокращению социальных расходов (*welfare cost*) нерационального использования реального капитала. Однако такой процесс будет происходить за счёт искажения прав собственности и функционирования промышленности.

Исследования нейтральности прав собственности на капитал посвящены ситуации, где производительность актива связана с корпорацией, которая им владеет.

М. Деверо [52] рассматривал более общую проблему, чем просто собственность на определённый актив. Предполагалось, что каждая корпорация управляет своими активами в каждой стране посредством филиалов, имеющих полное право собственности на этот актив. В этом случае нормы доходности до налогообложения на активы в одной и той же стране будут различаться.

В ситуации с отсутствием налога, если одна корпорация является более производительной, чем другая, она будет иметь норму доходности выше. Это привлечет больше капиталов от индивидуальных инвесторов. По мере расширения корпорации ее предельная норма доходности будет уменьшаться (а норма доходности другой корпорации вырастет, если последняя располагает меньшим количеством капиталов). В условиях равновесия две корпорации должны

иметь одинаковые предельные нормы доходности. При наличии корпоративного налога нормы доходности после налогообложения также должны быть равны. Следовательно, разница в эффективных ставках корпоративных налогов должна влиять лишь на норму доходности до налогообложения.

В этом случае возможности для использования указанных концепций нейтральности следующие.

CEN не сможет применяться за исключением случая, когда требования, предъявляемые к нейтральности, применяются для эффективных ставок корпоративных налогов особым образом, а именно: пока все инвестиции каждой корпорации облагаются по одинаковой эффективной ставке корпоративного налога, искажение, связанное с выбором места пребывания, отсутствует.

Если условия CEN соблюдаются, но эффективная ставка корпоративного налога для корпорации A выше, чем для корпорации B, нормы доходности до налогообложения для корпорации A должны также превышать эти нормы для корпорации B; таким образом, производственная эффективность не обеспечивается.

Также очевидно, что, если одна страна принимает принципы CEN, производственная эффективность не обеспечивается. Например, если только страна A обеспечивает CEN, нормы доходности до налогообложения для двух корпораций будут различными; точно так же они будут отличаться по отношению к различным инвестициям, осуществляемым корпорацией B.

Это снова возвращает к проблемам некоторых стран, которые стремятся реализовать CEN для собственных инвесторов [129]. В данном случае это не позволит достичь оптимальности ни в мировом, ни в национальном масштабе.

Как указывалось ранее, CIN предполагает, что норма доходности после налогообложения одинакова для всех инвесторов (хотя нормы доходности до налогообложения различаются по странам). Однако необходимость для корпораций одинаковой нормы доходности до обложения корпоративным налогом не является целью достижения оптимальности данного налога. Норма доходности после налогообложения, которую получат инвесторы, подвержена влиянию ставок индивидуального подоходного налога и не подвержена влиянию корпоративного налога.

Корпорации стран A и B конкурируют между собой в каждой стране. В ситуации, когда каждая корпорация производит однородный товар в каждой стране и конкурирует с другой корпорацией на рынке этой страны, норма доходности до налогообложения, необходимая каждой корпорации, будет влиять на цену, по которой эти корпорации могут продавать свой товар. В целом, чем выше ставка налога, которым облагаются инвестиции корпорации, тем выше будет цена, по которой она должна продавать свою продукцию.

Если соблюдаются условия CIN, корпорации облагаются одинаковыми эффективными ставками налога в каждой стране таким образом, что ни одна из них не имеет конкурентного преимущества.

Так же, если производители продают свой товар исключительно в той стране, где он произведен, тогда налогообложение всех производителей этой страны по одинаковой эффективной ставке является достаточным условием для того, чтобы налоги не искажали конкуренцию. Это эквивалентно режиму налоговых вычетов во всех странах пребывания.

В данном случае CIN может рассматриваться как форма CON. В этом контексте CON всегда требует освобождения от налогообложения дохода, полученного из иностранных источников (либо, по крайней мере, эквивалентного налогового режима). Другими словами, чтобы избежать искажений, связанных с собственностью на активы корпораций в определённой стране, все корпорации, способные приобрести активы, должны облагаться по одинаковой эффективной ставке налога.

В любом случае концепция справедливой конкуренции, описанная здесь, является более общей, чем концепция CON, поскольку изменение собственности, принимаемое во внимание в концепции CON, может быть реализовано другим способом, нежели приобретение; например, корпорация A проникает на рынок и продает свой товар дешевле, чем корпорация B. Также могут существовать причины, по которым корпорация A не приобретает активы корпорации B, даже если первая является более продуктивной (например, за счёт слишком высоких транзакционных издержек либо отказа корпорации B продавать). При этом корпорации A и B будут конкурировать на одном рынке. В крайнем случае возможно, что последняя прекратит свою деятельность, и корпорация A её сменит.

Согласно М. Деверо [51], более полная интерпретация концепции CON заключается в том, что у корпорации отсутствует конкурентное преимущество (в сравнении с другой корпорацией) по причине различных эффективных ставок налога, связанных собственностью на актив.

Помимо этого, интерпретация М. Деверо концепции CON принимает во внимание международную торговлю. На практике корпорации не всегда продают свои товары в той стране, где они были произведены: предусматривается возможность экспорта товаров. Этот факт имеет важные последствия при определении условий достижения производственной эффективности. В ситуации, когда корпорации A и B конкурируют между собой в третьей стране, во избежание искажений конкуренции на данном рынке, необходимо, чтобы две корпорации облагались по одинаковой эффективной ставке налога. Однако корпоративный налог в целом не взимается по принципу страны назначения (необходимость взимания налога в третьей стране отсутствует). Налоги будут взиматься "у источника", то есть там, где осуществляются инвестиции либо в стране пребывания головной компании ТНК. Тем не менее корпорации A и B могут конкурировать между собой, хотя у них не одинаковые страны "источника" и "пребывания". М. Деверо предлагает использовать новый термин – рыночная нейтральность (*la neutralité au niveau du marché*), которая соблюдается, когда налоги не вызывают искажений между корпорациями относительно конкуренции, то есть, когда ни одна из корпораций не обладает конкурентным преимуществом, порождаемым использованием налога.

В своих исследованиях М. Деверо показал, что нейтральность на уровне рынка требует общей гармонизации корпоративных налогов, которые применяются в стране-источнике и стране пребывания. Так же эффективные ставки налогов, которыми облагаются все потенциальные конкуренты в третьей стране, должны быть идентичными. В данном случае речь идёт о соблюдении более жёстких условий, чем те, которые предлагались М. Десаи и Дж. Хайнсом для соблюдения принципа CON. А именно, для достижения нейтральности прав собственности на капитал необходимо применение режима налоговых вычетов, результатом которого станет налогообложение доходов "у источника".

Две других концепции нейтральности международного налогообложения капиталов (концепция национальной нейтральности и концепция нейтральности прав на национальную собственность) не получили широкого распространения в экономической литературе в силу того, что они могут рассматриваться как частные случаи CEN и CON, соответственно.

Касательно нейтральности прав на национальную собственность (далее – NON) М. Десаи и Дж. Хайнс отмечают, что налоговые системы удовлетворяют условиям NON "… if they promote the profitability of domestic firms, and therefore home country welfare, by exempting foreign income from taxation[1]" [46, *3*].

Нейтральность прав на национальную собственность предполагает, что иностранные инвестиции в страну будут замещать любые инвестиции за границу и таким образом компенсировать, в терминах общегосударственных налоговых доходов, потери иностранных инвестиций. Следует отметить, что в классическом анализе такое сопоставление доходов после налогообложения не рассматривается как нейтральное. Условие нейтральности прав на национальную собственность удовлетворяется взиманием налогов "у источника" (за исключением из налогообложения доходов, полученных за рубежом).

Вышеприведенный анализ позволяет сделать вывод, что производственная эффективность основана на двух принципах:

налог не должен искажать решения о размещении корпораций – *принцип непосредственной CEN*;

налог не должен вызывать искажений конкуренции между корпорациями, осуществляющими свою деятельность на одном и том же рынке – *принцип рыночной нейтральности*.

Принцип рыночной нейтральности до некоторой степени представляет собой более общую концепцию CON, которую рассматривали М. Десаи и Дж. Хайнс [46]. Если тот факт, что корпорация является менее продуктивной, достаточен для того, чтобы она была объектом приобретения со стороны более продуктивной корпорации, тогда обе корпорации будут равно продуктивными.

[1]"…если они способствуют росту производительности отечественных экономических агентов, и, таким образом, отечественного благосостояния, исключая иностранные доходы из налогообложения".

В этом случае конкуренции ничто не препятствует, поскольку у всех корпораций будет одинаковая продуктивность. Так как такие сделки совершаются не всегда (что вполне логично, если учитывать издержки приобретения), будут существовать корпорации с различным уровнем продуктивности. Этот факт требует учёта вышеуказанного принципа рыночной нейтральности.

В мире, где для всех корпораций необходима одинаковая норма доходности после налогообложения, производственная эффективность при наличии налогов, взимаемых "у источника" либо по принципу резидентности, за исключением ситуации, когда такие налоги полностью гармонизированы, будет отсутствовать. В отсутствие международного соглашения, позволяющего достичь гармонизации налогов, возникает вопрос, возможно ли определить, каковы экономические искажения, вызванные налогом, которые ведут к росту издержек благосостояния. Налог, взимаемый у источника, искажает выбор места размещения, а также конкуренцию в условиях международной торговли; налог, взимаемый по принципу резидентности, искажает конкуренцию, возникающую вследствие трансграничных инвестиций и международной торговли.

В любом случае, учитывая тот факт, что все эти факторы тесно связаны – например, решения относительно размещения влекут за собой выбор между трансграничными инвестициями и международной торговлей – любой аргумент в пользу той или иной формы налогообложения является спорным.

Рассмотренные выше в данном разделе определения концепций и типов нейтральности налогообложения доходов от капиталов можно свести в табл. 5.2.

Формально это можно выразить следующим образом:

$$\forall i, j : i = 1,2,...,N;\ \ j = 1,2,...,N :\ \ T_{ij} = \begin{cases} i = j \rightarrow \tau_i^{re} \\ i \neq j :\ \tau_i^{ex} + \tau_j^{im} = \tau_i^{re} \end{cases}, \qquad (5.1)$$

где τ_i^{re} – налог на внутренние инвестиции; τ_i^{ex} – налог на экспорт инвестиций; τ_j^{im} – налог на импорт инвестиций.

Таблица 5.2

Принципы нейтральности в международном налогообложении

Принцип нейтральности	Цель	Характеристика
CEN	Равенство всех инвесторов – резидентов данной страны	Одинаковые условия для резидентов любой страны, независимо от страны получения дохода; выравнивание налогов резидентов некоторой страны путём доплаты разницы в ту или другую сторону
CIN	Равенство всех инвесторов – получателей дохода в некоторой (любой) стране	Одинаковые условия для всех инвесторов, получающих доход в некоторой (любой) стране, независимо от страны их нахождения
NN	Максимальная эффективность национальных инвесторов	Выравнивание налогов резидентов некоторой страны путём доплаты разницы в ту или другую сторону
NON	Максимальная эффективность национальных инвесторов	Избежание двойного налогообложения резидентов некоторой страны путём зачёта налогов, уплаченных за рубежом
CON	Равенство всех реальных и потенциальных собственников, независимо от условий налогообложения всех стран	Одинаковые условия для всех реальных и потенциальных собственников активов некоторой страны путём исключения из налогообложения доходов, полученных за рубежом или зачёта налогов, уплаченных за рубежом
Рыночная нейтральность	Конкурентное равенство всех инвесторов вне зависимости ставки налога на собственность	Общая гармонизация корпоративных налогов, применяемых в стране-источнике и стране базирования путём налоговых вычетов

Правила налогообложения инвесторов в зависимости от их происхождения и места получения дохода могут быть представлены в виде табл. 5.3.

Принимая во внимание определение типов нейтральности, условия (5.1) можно переписать следующим образом:

NN – выравнивание налогов резидентов некоторой страны *i* путём доплаты разницы в ту или иную сторону, т.е.

$$i \in \{1,2,...,N\}: \ \forall j: j = 1,2,...,N, i \neq j: \quad \tau_i^{ex} + \tau_j^{im} = \tau_i^{re}.$$

Таблица 5.3

Налоги, потенциально уплачиваемые резидентами стран

		Страны получения дохода			
		1	*2*	...	*N*
Страны нахождения инвесторов	*11*	τ_1^{re}	$\tau_1^{ex} + \tau_2^{im}$	…	$\tau_1^{ex} + \tau_N^{im}$
	2	$\tau_2^{ex} + \tau_1^{im}$	τ_2^{re}	…	$\tau_2^{ex} + \tau_N^{im}$
	……	…	…	…	…
	NN	$\tau_N^{ex} + \tau_1^{im}$	$\tau_N^{ex} + \tau_2^{im}$	…	τ_N^{re}

Регулятором – "выравнивателем" – служит экспортный налог в стране *i* (τ_i^{ex}), который равен разнице налогов на внутренние инвестиции в стране *i* (τ_i^{re}) и на их импорт в какой угодно другой стране *j* (τ_j^{im})

$$\tau_i^{ex} = \tau_i^{re} - \tau_j^{im}.$$

CEN глобальное обобщение *NN* – выравнивание налогов резидентов всех стран путём доплаты разницы в нужную сторону

$$\forall i, j: i = 1,2,...,N; \ \ j = 1,2,...,N, \ i \neq j: \ \tau_i^{ex} + \tau_j^{im} = \tau_i^{re}.$$

NON – зачёт резидентам *i*-й страны налогов, уплаченных за рубежом

$$i \in \{1,2,...,N\}: \ \forall j: j = 1,2,...,N: \quad \tau_i^{ex} = 0.$$

CIN – одинаковые условия для всех инвесторов, получающих доход в некоторой (или любой) стране, независимо от их местонахождения

локальный вариант: $i : i \in \{1,2,...,N\} : \tau_i^{im} = 0$;

глобальный вариант: $\forall i : i = 1,2,...,N : \tau_i^{im} = 0$.

Анализ исследований концепций нейтральности позволяет сделать вывод, что наиболее употребительными среди них попрежнему являются CEN и CIN: концепции нейтральности капитала к экспорту и импорту соответственно, тогда как национальные типы нейтральности: NN и NON используются не так широко (более того, с формальной точки зрения, NN и NON могут быть представлены как частные случаи CEN (а NON – также и CON).

В целом решение проблемы нейтрализации влияния международного налогообложения на решение экономических агентов является ключевым моментом достижения эффективности налоговой системы. Сейчас теория предлагает несколько путей её решения, которые, однако, нелегко реализовать на практике. В частности, принципы нейтральности капитала к экспорту и нейтральности капитала к импорту могут быть одновременно внедрены лишь в условиях, когда доходы от капитала облагаются по одинаковой ставке во всех странах. Это требует идентичности налоговых систем. Но тот факт, что суверенные государства являются свободными в своих решениях об установлении и изменении ставок налогов, в зависимости от сложившейся экономической ситуации, представляет значительную трудность в достижении такой идентичности.

5.2. Анализ международного налогообложения товаров и капитала в странах мира

5.2.1. Международный опыт налогового регулирования внешнеторговых товарных операций

История возникновения таможенных пошлин

Появление таможенных пошлин связывается с формированием первых государственных образований. Наиболее примитивной формой таможенных пошлин считаются транзитные пошлины, которые применялись к товару при прохождении им территории определенного государства. Затем в историческом порядке появляются экспортные пошлины, применяемые к товарам, вывозимым за пре-

делы страны: облагая налогом экспорт, иностранцу предполагалось заплатить более высокую цену за отечественный товар, иначе последний остался бы в распоряжении внутренних потребителей. Основная функция экспортных пошлин на данном этапе – увеличение государственных доходов. Считается, что импортные пошлины были установлены позднее, чем транзитные и экспортные пошлины. Во времена Римской империи при пересечении товарами границ департаментов размер импортных пошлин не превышал 5% от стоимости товара. Транзитные пошлины применялись только там, где это экономически было целесообразно и практически осуществимо: на стратегическом перевале, канале или перешейке.

Англия облагала налогом экспорт шерсти с 1275 г. и применяла экспортные пошлины более чем на 200 товаров до 1660 г. Во Франции транзитные и экспортные пошлины появились раньше, чем импортные. Масштабы использования экспортных налогов значительно уменьшились под влиянием меркантилистов, которые считали предпочтительным увеличение объемов экспорта, и как следствие, снижение либо ликвидацию экспортных пошлин, препятствующих этому росту.

Для превышения поступления золота из-за границы над его оттоком из страны допускалось использование жестких протекционистских мер по стимулированию экспорта (реэкспорта), сдерживанию импорта путем введения высоких ввозных пошлин, государственной монополии на покупку-продажу определенных видов товаров и т.д. [33].

В Европе большинство экспортных пошлин были отменены в XIX в., за исключением пошлин на стратегически важные товары. В США экспортные пошлины были запрещены Конституцией по настоянию южных штатов, производивших сельскохозяйственное сырье (хлопок, табак, сахар, рис) на экспорт. После сокращения масштабов использования экспортных пошлин в Европе последние были введены государствами-метрополиями в своих колониях в Азии, Африке и Латинской Америке, прежде всего, с целью увеличения дохода.

Что касается использования импортных пошлин, то в 1892 г. доход от их взимания в Бразилии составил 77% доходов бюджета, в Канаде – 54%, в США и Германии – 25%, , в Англии – более 1/5 части бюджетных доходов, во Франции – 1/7, в России – 1/8 [17].

После Второй мировой войны обязательные экспортные налоги, взимаемые с нераспределенной прибыли организаций, занимающихся экспортом товаров, получают распространение во многих развивающихся странах Азии, Африки, Латинской Америки, получивших независимость. Организации, занимавшиеся экспортом товаров, обычно монополизировали экспорт таких товаров, как хлопок, земляные орехи, какао, кофе, кокосовые орехи, пальмовое масло, рис и сахар. Наибольшее развитие эти институты получили в таких странах, как Бирма, Кот-Д'Ивуар, Гана, Нигерия, Филиппины, Таиланд, Уганда, страны франкоязычной Африки.

В развивающихся странах, начиная с 1980-х годов, был осуществлен ряд реформ, целью которых было снижение защиты на импортные заменители и понижение реальной обменной ставки. Подобные преобразования подразумевали увеличение относительной внутренней цены экспорта. В результате возникла проблема адекватного налогообложения экспорта.

В целом за период с 1970-х по 1998-е годы на долю торговых пошлин приходилось 36% налоговых поступлений в странах с низким уровнем дохода, 29% в странах с уровнем доходов от низкого до среднего, и лишь 3% в странах с высоким уровнем доходов [98, *164*].

Как уже отмечалось, в европейских странах экспортные пошлины практически отсутствуют, основное место принадлежит импортным пошлинам. Динамика поступлений от таможенных пошлин в странах ЕС за период с 1970 по 2010 г. представлена в табл. 5.4.

Однако снижение уровня таможенной защиты вовсе не означает ликвидации регулирования. Современная система приобретает более гибкий характер в связи с расширением использования новейших средств протекционистской защиты. Протекционизм приобретает специфический региональный характер, принимает форму создания новых и расширения старых интеграционных объединений.

На современном этапе для регулирования своей внешней торговли товарами страны используют положения ГАТТ 1947 г. Это соглашение было включено в Марракешские соглашения 1994 г., определяющие создание ВТО.

Общепринятой в западной теории торговой интеграции является следующая классификация зон льготной торговли.

Зона льготной торговли (preferential trade area – PTA) – представляет собой соглашение между двумя и более странами, в котором более низкими импортными пошлинами облагаются товары, произведенные в странах-партнерах, в отличие от товаров, импортированных из стран вне союза.

Зона свободной торговли (free trade area – FTA) – это зона льготной торговли PTA, участники которой ликвидируют таможенные пошлины в торговле между собой, но сохраняют национальные таможенные тарифы в торговле с третьими странами.

Таблица 5.4

Динамика поступлений от таможенных пошлин в странах ЕС [66]

Страны ЕС	Период	Поступления от таможенных пошлин, % в общих доходах бюджетов стран ЕС
EU 6	1970	12,1
	1972	24,5
EU 9	1973	31,3
	1980	37,0
EU 10	1981	34,5
	1986	28,6
EU 12	1986	24,2
	1994	18,6
EU 15	1995	16,5
	2003	11,5
EU 25	2004	12,1
	2006	15,7
EU 27	2007	13,2
	2008	13,6
	2009	12,9
	2010	11,6

Таможенный союз (customs union – CU) – зона свободной торговли, предполагающая беспошлинную торговлю между участниками союза и установление единой внешней импортной пошлины по отношению к другим странам мира.

Основные преимущества зон свободной торговли над более сложными формами международной интеграции, такими как тамо-

женные союзы, состоят в том, что о них проще договориться, они требуют меньшей координации внешнеэкономической политики, исключают необходимость унификации законодательства, сохраняют национальные таможенные тарифы в торговле с третьими странами. Кроме того, зоны свободной торговли часто не связаны непосредственно с географической близостью партнеров, тогда как образование таможенного союза обычно предполагает наличие общих границ.

Правила ГАТТ не запрещают использование экспортных налогов. Однако в рамках договоров о льготной торговле страны очень редко ограничивают свои экспортные налоги. Основная часть ограничений связана с импортными пошлинами. Поэтому основные исследования традиционной теории торговой интеграции посвящены импортным пошлинам [110, *2-6*].

Начиная с 50-х годов XX в., интеграционные процессы характеризуются заключением большого количества межгосударственных соглашений, касающихся международной торговли товарами и услугами.

Традиционный анализ благосостояния стран-участниц таможенного союза впервые был сделан Дж. Винером [34, *1129-1133*; 35, *5–6*]. Концепция развития торговли и сворачивания торговли, созданная Дж. Винером, была центральной в большинстве работ, посвященных торговой интеграции. Дж. Винер анализировал ситуацию с тремя странами при наличии одного товара, где страна A – производитель с самой высокой и наименее эффективной ценой товара, имела возможность образовать таможенный союз со страной B – производителем товара по более низкой цене, а также со страной C – наиболее эффективным производителем товара с наименьшей ценой. Если до образования союза импортная пошлина страны A была недискриминационной[1], но не запретительной, тогда страна A импортировала товар из страны C – источника с наименьшими издержками. В случае создания таможенного союза со страной B, в котором обе страны A и B "закрывались" для страны C, используя общую импортную пошлину для товаров из страны C, возникала ситуация сворачивания торговли – "trade diversion". После образования союза импорт из страны B в страну A осуществляется по более

[1] Недискриминационная импортная пошлина – применение единых условий торговли ко всем контрагентам.

высоким ценам, чем до формирования объединения. Однако, если обе страны *A* и *B* были бы неэффективными производителями товара до этого, подобный таможенный союз был бы создающим торговлю – "trade creating" – так как наименее эффективный производитель смог бы получить доступ на общий рынок стран-партнеров, или, по крайней мере, сократить неэффективное производство. В обоих случаях в стране с наибольшими издержками наблюдается рост импорта из страны-партнера по FTA и сокращение отечественного выпуска продукции. В рамках рассматриваемой модели сворачивание торговли ассоциируется с потерями благосостояния, а развитие торговли – с его повышением.

Дальнейшими исследованиями теории интеграции занимались М. Кемп [83], Р. Манделл [102], Дж. Ванек [137], К. Ковальчик [87], А. Крюгер [89], А. Панагариа, П. Кришна [108], Л. Абрего, Р. Риезман, Дж. Уолли [30] и другие ученые.

Результаты этих исследований заключаются в следующем. При образовании зоны льготной торговли, в которой страна-участник как предоставляет, так и получает тарифные льготы, она может как выиграть, так и проиграть от образования объединения. *Ceteris paribus*, чем больше импорт страны из страны-партнера по отношению к собственному экспорту в страну-партнера и чем больше размер предоставляемой льготы в сравнении с той льготой, которую эта страна получает, тем больше вероятность того, что страна потеряет от подписания соглашения.

В развитых странах таможенные пошлины сохраняют в определенной мере роль инструмента регулирования внешнеэкономических отношений, хотя их значение в этой сфере ослабло в силу активного участия развитых стран в деятельности международных экономических организаций, направленной на снижение таможенных барьеров в международной торговле, а также благодаря активным интеграционным процессам в Европе и Америке.

Страны с развитой экономикой характеризуются практически полным отсутствием поступлений в бюджет от таможенных пошлин (рис.5.3[1]).

[1] Составлено по данным работ [1; 13-15; 39; 56; 67; 101; 104-108; 113; 114].

Исключением является Швейцария, где удельный вес таможенных пошлин составляет 2,48% в общей структуре налоговых поступлений в бюджет государства [38].

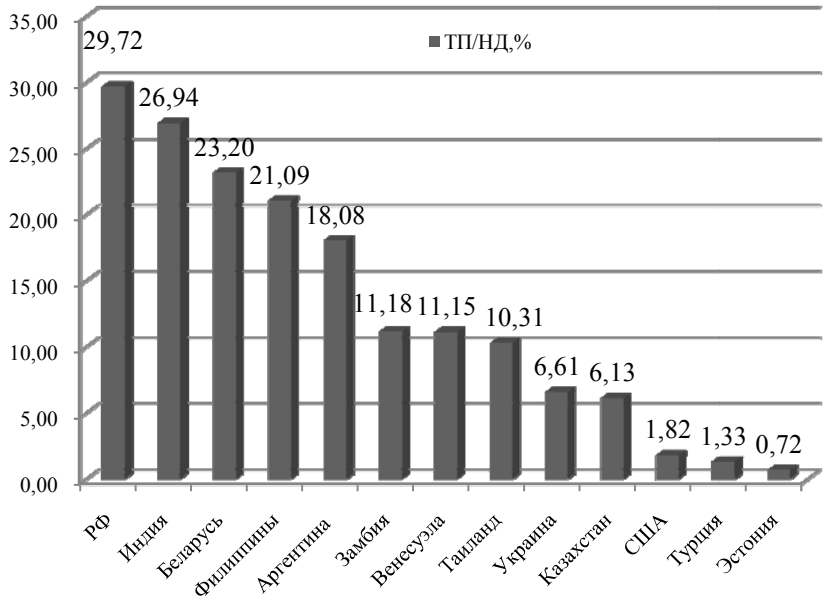


Рис. 5.3. Удельный вес поступлений от таможенных пошлин в общем налоговом доходе отдельных стран мира за период с 1999 по 2010 г.

Подобная ситуация связана с тем, что эта страна не является членом международных интеграционных объединений (кроме ЕАСТ), при формировании которых, как правило, выдвигается требование снижения либо отмены таможенных пошлин при торговле товарами между странами-членами.

Основу ЕАСТ составляет зона свободной торговли: во взаимной торговле отменены таможенные пошлины и количественные ограничения, однако единый внешний тариф отсутствует; каждое государство проводит самостоятельную торговую политику по отношению к третьим странам, и товары из этих стран не могут сво-

бодно перемещаться внутри ЕАСТ (кроме промышленных товаров из ЕС).

Отличительной особенностью налоговых систем развивающихся стран мира является значительная доля внешнеторговых налогов (особенно это характерно для стран Африки и Латинской Америки). В таких экономиках таможенные пошлины выполняют, прежде всего, фискальную функцию, т.е. наполнение государственных бюджетов стран при относительной простоте взимания этого вида налога.

5.2.2. Налогообложение доходов от капитала в странах ОЭСР

В странах ОЭСР подоходными налогами облагаются индивидуальные доходы физических лиц, а также доходы юридических лиц. Наибольшее значение в налогообложении последних занимает налог на доходы корпораций.

За последнее время в развитых странах мира наблюдается тенденция к постепенному сокращению ставок индивидуального подоходного налога. Основной причиной этого является стимулирование роста реальных доходов населения, и, как следствие, роста личных сбережений, которые являются финансовой основой накопления в экономике.

Динамика средней ставки налога на доходы корпораций в странах ОЭСР за период с 1999 по 2009 г. в соответствии с данными международной аудиторской компании KPMG представлена на рис. 5.4 [88].

Более подробно изменения ставок налогов на доход корпораций в странах ОЭСР за 2009-2010 гг. в соответствии с информацией данной организации представлены в табл. 5.5.

В 2009 г. средняя ставка уменьшилась благодаря снижению налогов в четырех странах: Южная Корея сократила ставку на 3,3%, Швеция – на 1,7%, Люксембург и Чехия – на 1%. Ни в одной из 30 стран-членов ОЭСР ставка корпоративного налога в 2009 г. не была увеличена. За 2010 г. ставка данного налога выросла в США и Мексике.

По данным ОЭСР, страной с самой высокой совокупной ставкой налога на прибыль корпораций остается Япония (39,5%). Второе

место занимают США, где ставка корпоративного налога с учётом налогов штатов составляет 39,21%. В странах ЕС самая высокая ставка совокупного налога на доходы корпораций установлена во Франции. Самый низкий налог – 12,5% – взимают в Ирландии.

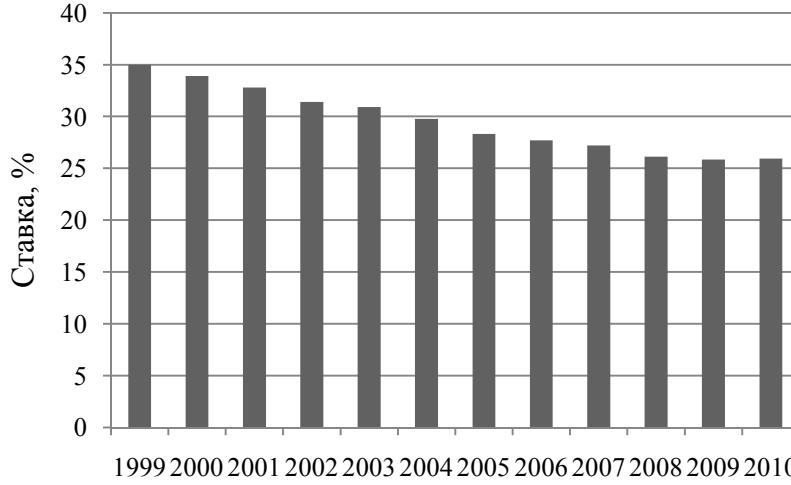


Рис. 5.4. Динамика средней ставки налога на доходы корпораций, %

Ставка налога на доход корпораций в странах ОЭСР постоянно сокращается. Однако низкая ставка корпоративного налога еще не означает низкую налоговую нагрузку и наоборот. Так, размер корпоративного налога в Японии самый высокий среди стран ОЭСР, а показатель налогового бремени – самый низкий, и, наоборот, в Швеции ставка налога на прибыль корпораций одна из самых низких, а налоговая нагрузка является самой высокой среди тех же стран.

Главной причиной этого является расширение базы налогообложения за счет сокращения льгот по уплате налога на доходы корпораций. Снижение ставок налога на доходы корпораций в странах ОЭСР является основным инструментом конкурентной борьбы за инвестиции, так как подоходные налоги стимулируют капиталовложения не по экономическим, а по налоговым причинам, что отрица-

тельно влияет на инвестиции и искажает оптимальное распределение ресурсов.

Таблица 5.5

Совокупная ставка налога на доход корпораций в странах ОЭСР[1]

Страна	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Япония	39,54	39,54	39,54
США	39,25	39,1	39,21
Франция	34,43	34,43	34,43
Бельгия	33,99	33,99	33,99
Канада	31,72	31,32	29,52
Германия	30,18	30,18	30,18
Австралия	30	30	30
Новая Зеландия	30	30	30
Испания	30	30	30
Люксембург	29,63	28,59	28
Мексика	28	28	30
Норвегия	28	28	28
Великобритания	28	28	28
Италия	27,5	27,5	27,5
Португалия	26,5	26,5	26,5
Швеция	28	26,3	26,3
Финляндия	26	26	26
Нидерланды	25,5	25,5	25,5
Австрия	25	25	25
Дания	25	25	25
Греция	25	25	24
Корея	27,5	24,2	24,2
Швейцария	21,17	21,17	21,17
Чехия	21	20	19
Венгрия	20	20	19
Турция	20	20	20
Польша	19	19	19
Словакия	19	19	19
Исландия	15	15	15
Ирландия	12,5	12,5	12,5

В целях привлечения иностранных инвестиций многие страны, кроме снижения налога на прибыль корпораций, идут на уменьше-

[1] Составлено по работе [42].

ние или отмену других налогов на капитал. Норвегия, Швеция, Дания, Австрия и некоторые другие европейские страны установили низкие фиксированные ставки налога на прибыль, полученную по процентам и дивидендам. При этом в Австрии, Дании и Португалии установлены минимальные эффективные ставки налогообложения компаний малого бизнеса. Напротив, крупные компании имеют преимущество с точки зрения налогообложения в Бельгии, Финляндии, Франции и Швеции.

Однако представленные данные по индивидуальному подоходному налогу, а также по налогу на доход корпораций представляют собой совокупную налоговую ставку. Это означает, что невозможно распределить, какая доля налогов приходится на доходы, получаемые физическими и юридическими лицами, и доходы, получаемые из иностранных источников, а какая – на доходы, получаемые из внутренних источников.

На сегодняшний день в большинстве развитых стран мира доходы корпораций облагаются у источника. Однако такая система порождает значительное количество искажений, которые препятствуют созданию благоприятного инвестиционного климата не только для отечественных инвесторов, но и для нерезидентов. Система налогообложения доходов от капитала у источника в небольшой открытой экономике часто приводит к оттоку производственных мощностей в юрисдикции с более низким уровнем налогообложения. Привлечение в экономику страны ресурсов высокоприбыльных ТНК создает проблемы избегания переноса базы налогообложения корпоративным налогом из страны.

Другой важной проблемой является наличие искажений, связанных с применением налога на доходы от капитала. Прежде всего, это искажение, связанное с выбором источников финансирования инвестиций (собственные средства, заёмный капитал, акционерный капитал), что приводит к использованию схем налогового планирования.

Сюда же можно отнести различные налоговые режимы для внешней стоимости капитала компании, которая возникает вследствие выпуска новых акций, и для внутренней стоимости капитала компании, представляющей собой нераспределённую прибыль, которые искажают инвестиционные решения ТНК, связанные с выбо-

ром источников финансирования (внутренних либо международных).

Ещё одно существенное искажение, вызванное применением налогов на доходы у источника, связано с возможностью размещения доходов в различных юрисдикциях. Так, ТНК с целью минимизации своих налоговых обязательств могут использовать различные режимы налогообложения для заёмного и акционерного капитала, трансфертное ценообразование и т. д.

В силу вышеуказанных обстоятельств современные западные экономисты исследуют возможности реформирования существующей системы налогообложения доходов от капитала в открытой экономике, которые позволят избегать упомянутых искажений в небольшой открытой экономике.

Реформирование налогообложения дохода от капитала в открытой экономике

Взимание налога на доходы корпораций обычно приносит гораздо больше дохода, чем любой другой налог на доходы от капитала, и его значимость гораздо больше, так как он выполняет функцию поддержки для индивидуальных подоходных налогов.

Пока выплаты по процентам вычитаются из базы корпоративного налога и ставки налога на проценты достаточно небольшие (например, за счет того, что они вычитаются из налога у институциональных инвесторов), система налогообложения доходов от капитала обычно более благоприятствует финансированию инвестиций за счет заёмного капитала, нежели за счет акционерного капитала.

Кроме того, дивиденды часто облагаются налогом по более высокой реальной ставке, чем прирост капитала от акций, возникающий вследствие образования нераспределенной прибыли (*retained profit*). Таким образом, налоговая система также способствует финансированию за счет акционерного капитала при помощи нераспределенной прибыли, чем финансированию за счет нового акционерного капитала.

Помимо искажения финансовых решений, корпоративный налог может искажать решения о реальных инвестициях посредством использования амортизационных схем для налогообложения с целью уклонения от реальной экономической амортизации. И наконец,

корпоративный налог может искажать выбор между корпоративными и некорпоративными формами организации бизнеса. Причиной реформирования налогообложения доходов от капитала в странах ОЭСР стало стремление сократить такого рода искажения.

В табл. 5.6 представлены различные налоговые системы в зависимости от местонахождения базы налогообложения.

Выбор между альтернативными налоговыми базами может иметь важное значение для распределения капитала между национальной и иностранными экономиками, а также экономической активности между странами.

Существующие налоги на корпоративные доходы можно разделить на две категории. Сразу следует отметить, что при таких налоговых режимах страна-источник дохода имеет первоочередное право облагать налогом доходы корпораций после уплаты процентов. Страна пребывания материнской компании ТНК может либо исключать доходы иностранных филиалов корпорации из обложения внутренним налогом (категория 1), либо использовать внутренний корпоративный налог на доходы, полученные из иностранного источника, предоставляя при этом кредит стране-источнику доходов (категория 2).

Когда возникают ограничения на льготное налогообложение иностранных доходов, уплачиваемый чистый налог[1] на иностранный доход равен ставке налога; налог, собранный в стране пребывания материнской компании, равен нулю – это соответствует системе, основанной исключительно на взимании налогов у источника.

Ряд стран объединяют корпоративный и индивидуальный подоходные налоги, предлагая зачет корпоративного налога (либо его части) в противовес индивидуальным налогам, которыми облагаются владельцы акций. Однако эти страны обычно не распространяют такие налоговые зачеты на иностранных собственников акций отечественных компаний.

В первом приближении можно сказать, что существующие налоги на доходы корпораций взимаются у источника, как отмечалось ранее. При условии высокой мобильности капитала и возможности

[1] Чистые налоги – собранные налоги за вычетом трансфертных платежей, т.е. платежей, в обмен на которые правительство не получает товаров и услуг.

Таблица 5.6

Альтернативные направления налогообложения доходов компаний в открытой экономике

Доходы, подлежащие налогообложению	Местонахождение базы налогообложения			
	страна получения дохода	страна постоянного пребывания материнской компании ТНК	страна постоянного пребывания индивидуальных владельцев акций	страна назначения конечного потребления
Доходы от акционерного капитала	Повсеместно используемый налог на доходы корпораций с вычетом иностранных доходов	Налог на доходы корпораций, взимаемый по принципу резидентности с зачётом налогов, уплаченных за границей	Налог на акции, взимаемый по принципу резидентности	
Доходы от капитала	Двойственное налогообложение доходов (*Dual Income Tax*) Индивидуальные скидки для акционерного капитала (*ASE – Allowanse for Shareholder Equity*) Комплексный налог на предпринимательский доход (*Comprehensive Business Income Tax*)			
Рента	Корпоративный налог с налоговыми скидками для корпоративного акционерного капитала (*Corporation tax with an Allowance for Corporate Equity*) Налог на денежные потоки корпораций, взимаемый у источника			Налог на денежные потоки, по типу НДС, взимаемый по принципу резидентности

международного перемещения прибыли посредством трансфертного ценообразования[1], платежей роялти и тонкой капитализации[2], система налогообложения у источника слабо защищена от налоговой конкуренции[3] со стороны иностранных юрисдикций.

Альтернативные варианты налогообложения доходов от капитала у источника

Налогообложение дохода от акционерного капитала: налог на акции, взимаемый по принципу резидентности

Данная система заключается в отмене корпоративного налога "у источника" в целом. Вместо этого предлагается "условно начислять" доходы компании ее акционерам, при условии, что такие доходы подлежат обложению индивидуальным подоходным налогом по принципу резидентности.

Сторонники такой реформы обосновывают целесообразность ее проведения следующим.

Во-первых, только индивиды могут нести налоговое бремя, и "неиндивидуальный" налог на доходы корпораций не подходит для достижения целей распределения.

Во-вторых, такое условное начисление корпоративных доходов акционерам обеспечит одинаковый налоговый режим как для корпораций, так и не для корпораций, а также нейтральный налоговый режим для различных источников финансирования инвестиций (заёмный капитал, нераспределенная прибыль и новый акционерный капитал).

В-третьих, пока от налога, взимаемого по принципу резидентности, можно "законно уклониться" посредством перемещения за границу, а также пока индивиды менее мобильны при перемещениях через границу, чем капитал, переход к налогообложению доходов индивидуального акционера в глобальном масштабе приведет к зна-

[1] Трансфертное ценообразование (Funds Transfer Pricing, FTP) – реализация товаров или услуг отделениям одной компании или взаимозависимым компаниям по ценам, отличным от рыночных.

[2] Тонкая капитализация – стремление к уменьшению налогооблагаемой базы путем искусственного повышения расходов на обслуживание долга.

[3] Налоговая конкуренция – конкуренция между странами/рынками, вызванная естественным перетеканием капитала и производительных сил в страны (области) с более благоприятным налоговым режимом.

чительному сокращению оттока капиталов за границу. Однако это справедливо при условии, что будет обеспечено взимание налога на доходы, получаемые из иностранных источников [61; 100; 122].

В конечном итоге полная отмена системы корпоративного налога может привести к значительным сокращениям затрат налогового администрирования и затрат, связанных с выполнением налогового законодательства.

Однако существует значительное количество аргументов против такой реформы. Например, при налогообложении доходов индивидуального акционера использование системы распределения доходов по мере их нарастания (*accruals basis*), а не по мере их получения наличными, приведет к появлению проблемы ликвидности для тех акционеров компании, которые получают незначительные дивиденды (либо не получают их вообще).

Более того, сложно ожидать, что иностранные корпорации либо налоговые органы за рубежом согласятся предоставить информацию, необходимую для того, чтобы "условно начислить" нераспределенную прибыль зарубежных корпораций отечественным владельцам акций этих компаний. В отсутствие налогов "по начислению" (*accruals-based tax*) на прирост акционерного капитала, в том числе и иностранных компаний, отечественный владелец акций может перенести срок уплаты своего налога на нераспределенную прибыль иностранных компаний вплоть до времени продажи своих акций.

Это приведет к тому, что объемы покупок иностранных акций превысят объемы покупки отечественных. Для устранения такой дискриминации необходимо отказаться от "условного начисления" нераспределенной прибыли отечественными компаниями владельцам своих акций в отечестве и вместо этого использовать индивидуальный налог на прирост акционерного капитала отечественных компаний. Однако в отсутствие налога на корпоративном уровне это может приводить к уклонениям. В данном случае речь идет об отсрочке уплаты индивидуального налога посредством перемещения доходов в корпоративный сектор. Такая отсрочка приводит к "замораживанию" капитала в существующих корпорациях посредством сокращения стоимости капитала, необходимого для корпоративных инвестиций, финансируемых из нераспределенной прибыли.

Налогообложение доходов на акционерный капитал: налог на доходы корпораций, взимаемый по принципу резидентности

Важной функцией корпоративного налога является налогообложение нераспределенной прибыли корпораций. Однако при условии, что основной функцией корпоративного налога является поддержка индивидуального подоходного налога в отечестве, налогообложение доходов корпораций, полученных в отечестве, в том числе и иностранными инвесторами, не является обязательным. Из теории делается вывод, что корпоративный налог основан на принципе резидентности, в соответствии с которым доходы всех корпораций (материнские компании которых находятся в отечестве), полученные в странах мира, облагаются налогом. Это справедливо, если прибыль корпораций, полученная в отечестве и получаемая иностранными собственниками корпоративного капитала, не облагается налогом.

На практике исключить налогообложения у источника можно за счет предоставления иностранным владельцам акций зачета любого корпоративного налога, уплачиваемого иностранными компаниями, работающими на внутреннем рынке. Отмена налогообложения у источника таким способом приведет к значительному росту инвестиций в национальную экономику со стороны иностранных инвесторов. Однако при этом произойдет сокращение налоговых поступлений.

С целью избегания двойного налогообложения налог на доходы корпораций, взимаемый по принципу резидентности, может применяться в совокупности с зачетом налогов, уплаченных за рубежом. В принципе это обеспечит нейтральность экспорта капитала (если такого рода зачеты будут осуществляться без ограничений) и сократит стремления ТНК-резидентов инвестировать в страны с низким уровнем налогов и размещать свои филиалы в иностранных "налоговых гаванях".

Однако материнские компании ТНК могут быть достаточно мобильными на международном уровне. В этом случае страна, взимающая корпоративный налог по принципу резидентности, должна поддерживать эффективную ставку налога выше, чем в других странах. Это происходит в силу того, что компании в состоянии избегать высокой ставки налога посредством перемещения своего места пребывания в страны с низким уровнем налогов. Более того, достаточно

сложно внедрить в практику единый корпоративный налог, взимаемый по принципу резидентности. Основная проблема заключается в налоговых проверках и контроле над соблюдением налоговой дисциплины применительно к внутреннему налогу на прибыль филиалов иностранных ТНК, которые находятся в странах мира.

Налогообложение ренты: налог на денежные потоки по типу НДС, взимаемый по принципу места назначения

При такой системе базу налогообложения составляют продажи внутренним потребителям за вычетом закупок у внутренних поставщиков и за вычетом затрат на оплату труда. Таким образом, продажа на экспорт не подлежит обложению налогом, а весь импорт облагается налогом. Фактически база налогообложения, таким образом, равна текущей базе НДС за вычетом затрат на оплату труда (при условии, что налогом облагаются все компании, а не только корпорации).

Из-за формальной схожести с НДС, вероятно, что такой налог может получить статус косвенного налога, в соответствии с действующей системой международного налогообложения. Таким образом, внутренним налогом могут также облагаться продажи внутри страны тех компаний, которые расположены за рубежом. В этом случае налоговое бремя приходится не только на компании, расположенные внутри страны, но также и на компании, осуществляющие поставки на национальный рынок из-за рубежа. По причине того, что невозможно избежать уплаты налогов на продажи на внутреннем рынке посредством перемещения производства за границу, такая система минимизирует стимулы к смене страны пребывания. Это является одним из положительных моментов использования системы места назначения.

Так как налог на денежные потоки по типу НДС позволяет вычет издержек на оплату труда, по сути, он является налогом на внутреннее потребление за вычетом доходов, получаемых в форме заработной платы. Чистая рента подлежит налогообложению только в том размере, в котором она потребляется резидентами внутри страны. Следовательно, налог на денежные потоки по типу НДС не будет искажать инвестиционные решения компаний, а также решения о размещении фирм, но в то же время он не позволит отечест-

венному правительству облагать налогом ренту, которую получают иностранные субъекты.

Привлекательной особенностью налога на денежные потоки по типу НДС, взимаемого по принципу места назначения, является то, что применение такого налога устраняет проблему трансфертного ценообразования. В связи с тем, что суммы продаж иностранным потребителям не включаются в базу налогообложения, цена, которую используют соответствующие компании в составе ТНК для учёта экспортных транзакций, не влияет на сумму уплачиваемого налога. Это справедливо и для импорта со стороны соответствующей иностранной компании: цена, устанавливаемая компаниями, не играет никакой роли для целей налогообложения, так как вычеты отсутствуют.

С другой стороны, налог на денежные потоки, взимаемый по принципу места назначения, ухудшает проблему перехода (*transition problem*). В связи с тем, что экспорт исключается из налогообложения, в то время как импорт облагается налогом, для того, чтобы восстановить равновесие на внутреннем и иностранном товарных рынках, цены экспорта в национальной валюте должны сократиться (либо уровень цен внутри страны вырасти) на сумму налога. По причине негибкости цен и номинальной заработной платы в краткосрочном периоде, такой процесс установления экономического равновесия может привести к значительным отклонениям (при условии негибкой обменной ставки). Но даже если такой процесс будет проходить гладко за счет ревальвации национальной валюты, будут иметь место непредвиденные выигрыши и потери, с которыми внутренние резиденты с платежными требованиями перед иностранными агентами (обесценившимися в иностранной валюте) столкнутся за счет сокращения реальной стоимости таких требований. При этом резиденты внутри страны с чистыми обязательствами[1] перед иностранными странами получат выигрыш от сокращения реальной стоимости их задолженности.

Если инвесторы, работающие с иностранными субъектами, предвидят переход к налогу на денежные потоки, взимаемому по принципу места назначения, они "перегруппируют" портфельный капитал с целью получения прибыли и/или избегания потерь. В ре-

[1]Чистые обязательства – сумма обязательств за вычетом стоимости легко реализуемого имущества.

зультате потоки капитала могут привести к сбоям на рынках капиталов и валютных рынках во время реформ. В дальнейшем любое предвиденное изменение налоговой ставки после введения налога, по всей вероятности, будет приводить к таким же проблемам [73; 122].

Налогообложение ренты: налог на денежные потоки по типу налога на потребление, взимаемый у источника

Использование налога на денежные потоки, взимаемого у источника, позволяет облагать налогом внутреннюю целевую ренту, которую получают иностранные агенты. В таком случае налогом должен облагаться чистый денежный поток, возникший вследствие внутреннего производства, т.е. денежный поток от внутренних и зарубежных продаж за вычетом денежных расходов на приобретение внутреннего и импортного сырья (включая приобретение основных фондов), и за вычетом затрат на оплату труда. Такой налог затронет всю чистую ренту, получаемую за счет внутреннего производства.

Поскольку такой налог не стимулирует компании, получающие мобильную ренту, перемещать свое производство, он является неискажающим "способом" перемещения ренты от иностранных резидентов к отечественным (посредством государственного бюджета). Однако если налог становится слишком большим – это может привести к перемещению производства из национальной экономики. Чем лучше местные агломерационные условия и лучше локальная инфраструктура, тем больше доля целевой ренты в общей ренте, получаемой компаниями, и тем выше ставка налога на денежные потоки, что, в свою очередь, позволит поддержать доходы бюджета, не "отпугивая" инвесторов.

Равно как и существующий налог на доходы корпораций, налог на денежные потоки, взимаемый у источника, позволит ТНК манипулировать своими трансфертными ценами во внутрифирменных транзакциях. Кроме того, в сравнении с традиционным налогом, при одинаковом доходе, номинальная ставка налога на денежные потоки будет выше. Это может привести к тому, что компании начнут скрывать свою прибыль.

Введение налога на денежные потоки, взимаемого по принципу страны назначения либо у источника, может вызвать значительные проблемы перехода [37; 142]. Так, изначально под налогообло-

жение денежных потоков попадают более ранние инвестиции. В таком случае налог на капитал будет носить непредвиденный характер, что может привести к проблемам ликвидности для капиталоинтенсивных компаний, а также компаний, имеющих большую задолженность. Такие проблемы вызывают необходимость предоставления большого числа оговорок, таких как продолжение амортизационных отчислений для "старого" капитала и продолжение процентных отчислений по "старому" долгу. Чем больше таких оговорок, тем меньше будет выигрыш от налога на денежные потоки.

Непредвиденные изменения налоговой ставки, которые возникнут после введения налога на денежные потоки, также приведут к неожиданным потерям либо выигрышам. Более того, ожидаемое изменение ставки налога может значительно изменить сроки осуществления инвестиций. Например, если компании ожидают в будущем рост налога на денежные потоки, они перенесут на более поздний срок осуществление своих инвестиций для того, чтобы вычесть инвестиционные расходы из более высокой будущей ставки налога на денежные потоки. Напротив, если ожидается падение ставки налога в будущем, компании начнут инвестировать раньше для того, чтобы извлечь выгоду они зачтут капиталовложения в счет текущих расходов. Таким образом, использование налога на денежные потоки с динамически меняющейся ставкой может привести к существенным инвестиционным искажениям и макроэкономической нестабильности [37].

Кроме того, страны, использующие систему зачета налогов, уплаченных за границей, могут не признать налог на денежные потоки, как удовлетворяющий критериям такой системы [36].

Практический опыт. С 2000 г. в Эстонии используется налог на распределенную прибыль корпораций (*distribution tax*). Этим налогом облагаются дивиденды и некоторые другие корпоративные расходы, которые могут рассматриваться как скрытая прибыль. Налог на распределенную прибыль уплачивается всеми корпорациями-резидентами в Эстонии, а также постоянными представительствами иностранных корпораций в стране. Прирост капитала корпораций не облагается налогом до тех пор, пока он не будет распределен. Налогом на распределенную прибыль облагаются дивиденды, уплачиваемые владельцам акций, которые являются как резидентами, так и нерезидентами. Если в данной системе налогообложения ввести вы-

четы из дохода, получаемого от выпуска новых акций, такой налог будет эквивалентен S-налогу на денежные потоки [50, *44-46*] (*S-based cash flow tax*) [1].

На сегодняшний день в Великобритании и Норвегии используется налог на доходы нефтедобывающей промышленности по типу налога на денежные потоки корпораций.

В частности, в Великобритании имеет место так называемый "налоговый режим Северного моря" (UK North Sea Fiscal Regime), который включает налог на доходы от продажи нефти (*Petroleum Revenue Tax – PRT*), корпоративный налог на объекты добычи (*ring fence corporation tax*) и дополнительный налог. Все эти налоги действуют как налоги на денежные потоки корпораций.

PRT представляет собой R-налог на денежные потоки корпораций, которым облагается продажа нефти и газа. Базой налогообложения выступает норма прибыли в размере 50%, получаемая от используемого нефтяного месторождения.

Корпоративный налог на объекты добычи применяется ко всем компаниям по ставке 30% (по состоянию на 2006 г.). С 2002 г. при таком налоговом режиме позволены налоговые скидки при покупке средств производства (*capital allowance*) в размере 100% на большую часть капиталовложений.

Дополнительный налог взимается по ставке 10%. Объектом налогообложения является прибыль от продажи нефти и газа. Она рассчитывается так же как и для корпоративного налога на объекты добычи, однако без возможности вычета финансовых издержек. Последние два налога не могут быть вычтены из налогооблагаемой суммы, в отличие от PRT.

В Норвегии прибыль от нефтяной промышленности облагается по стандартной ставке корпоративного налога 28%. Но дополнительно применяется специальный налог в размере 50%. Таким образом, максимальная ставка налога на доход корпораций составляет 78% [130].

В Италии применяется региональный налог на предпринимательскую деятельность, который представляет собой R-налог[1] на

---

[1] S-налог на денежные потоки – налог на прибыль, распределяемую между акционерами (дивиденды за вычетом нового акционерного капитала).

[1] R-налог – налог на денежные потоки, в базу которого включены только реальные транзакции компании (финансовые транзакции, включая процентные платежи, не используются).

денежные потоки корпораций на добавленную стоимость. Им облагается стоимость произведенной продукции в каждый налоговый период. Все затраты и расходы, понесенные компанией, могут быть немедленно вычтены, за исключением некоторых затрат на оплату труда, процентных платежей, капитальных убытков и непредвиденных убытков [63, *116-117*].

Налогообложение ренты: налоговые скидки для корпоративного акционерного капитала (Allowance for Corporate Equity – ACE)

В соответствии с такой системой компании могут вычитать из базы обложения корпоративным налогом условно начисленный нормальный доход на свой акционерный капитал, параллельно вычитая проценты по задолженности. Это позволяет обеспечить налоговую нейтральность между различными способами финансирования инвестиций (финансирование за счет заёмных средств или за счет выпуска новых акций) [20, *386-387*]. Система ACE может сочетаться с индивидуальными подоходными налогами на проценты, дивиденды и прирост капитала, обеспечивая налогообложение нормального дохода на уровне владельца акций.

Целесообразность использования системы ACE в открытой экономике заключается в следующем. В небольшой открытой экономике с практически совершенной мобильностью капитала, бремя налога на нормальный доход от капитала, взимаемого у источника, обычно полностью переносится на менее мобильные внутренние факторы производства, такие как труд и капитал. Это происходит по причине того, что отток капитала, вызванный применением налога, сокращает производительность внутренних факторов производства (и, следовательно, доходы до налогообложения, получаемые от этих факторов). Таким образом, собственники таких факторов предпочтут уплачивать налог непосредственно, так как это предотвращает отток капиталов [72, *66*].

Положительной чертой ACE является то, что такая система компенсирует инвестиционные искажения, вызванные отклонениями между реальной экономической амортизацией и налоговой амортизацией.

Система ACE эквивалентна немедленному зачету инвестиций в счет текущих расходов, что характерно для налога на денежные потоки.

Еще одним положительным моментом в системе ACE является то, что симметричный подход к заёмному и акционерному капиталу исключает необходимость тонкой капитализации для защиты внутренней налоговой базы. По причине того, что компании могут использовать вычет за вмененный процент[1] (*imputed interest*) на свой акционерный капитал, равно как и на процент по задолженности, у ТНК отсутствуют стимулы сокращать оборотный капитал своих филиалов, работающих в стране с системой ACE.

Свойства нейтральности системы ACE зависят от того, установлена ли вмененная норма дохода на акционерный капитал[2] на "правильном" уровне. В принципе, нет необходимости включать премию за риск[3] во вмененную норму дохода. Налоговая льгота, которая обусловлена ACE, является "гарантированным" денежным потоком с точки зрения компаний. Это требует полной компенсации потерь, включая неограниченный перенос убытков на будущее (с процентами). При наличии ограничений на возмещение потерь вмененный доход должен включать премию за риск, но на практике налоговые органы не владеют необходимой для выбора "правильной" премии за риск, информацией по каждой конкретной компании. Таким образом, при неполной компенсации потерь определенные искажения структуры капиталовложений и принятия риска неизбежны. В частности, многие небольшие компании могут иметь ограниченный доступ к кредитным ресурсам и, таким образом, могут иметь более высокую стоимость акционерного капитала, чем крупные компании, имеющие более легкий доступ к рынкам капитала. Однако на практике вмененная стоимость акционерного капитала, вероятно, будет одинаковой для всех компаний.

---

[1] Вмененный процент представляет собой такой вид расходов, который не влечёт за собой выплаты денег и соответственно не отражается в бухгалтерской отчетности.

[2] Под вмененной нормой дохода на акционерный капитал понимается потенциально возможная норма дохода на акционерный капитал.

[3] Премия за риск – дополнительный доход, на который рассчитывает инвестор, вкладывающий средства в рискованные проекты.

Как и налог на денежные потоки система ACE является налогом на чистую ренту. Применение такого налога неизбежно приводит к обложению налогом более прибыльных компаний по более высокой ставке, в отличие от менее прибыльных. Фактически, компании, имеющие только нормальный доход, освобождаются от уплаты налогов.

В контексте открытой экономики, когда компании имеют мобильную ренту, появляются дополнительные сложности с системой ACE. В частности, если политики повышают ставку корпоративного налога с целью возмещения потерь, вызванных внедрением системы ACE, это приводит к росту относительного и абсолютного налогового бремени на наиболее прибыльные компании. Вследствие этого, вполне вероятно, что у компаний появятся стимулы к перемещению своей деятельности за рубеж. Таким образом, в отечественной экономике "останутся" менее прибыльные компании.

Более того, поскольку переход к системе ACE требует повышения действующей ставки налога, он увеличит вероятность перевода прибыли за пределы страны посредством трансфертного ценообразования.

Однако это является общей особенностью всех рентных налогов, а не только системы ACE. Фактически ACE имеет такие же преимущества и недостатки, как и другие рентные налоги, в частности, различные налоги на денежные потоки.

Практический опыт применения системы ACE

В конце 90-х – начале 2000 годов в ряде стран мира были попытки применения частичной или полной системы ACE.

В Австрии использовалась частичная система ACE за период с 2000 по 2004 г. Она применялась только по отношению к балансовой стоимости нового акционерного капитала. Вмененный доход облагался по сокращенной ставке корпоративного налога в размере 25%, вместо номинальных 34%. С 2005 г. Австрия сократила ставку корпоративного налога до 25% для всех видов прибыли и инвестиций.

В Италии с 1997 по 2003 г. также применялась частичная система ACE только относительно балансовой стоимости нового акционерного капитала. Вмененная ставка процента до 2001 г. составляла 8%, в последующий период – 6%. Вмененный доход облагался

по ставке 19%, вместо номинальных 37% (36% в 2001-2002 гг.; 34% в 2004 г.). С 2004 г. Италия сократила ставку корпоративного налога до 33% для всех видов прибыли и инвестиций.

В Хорватии в период с 1994 по 2001 г. использовалась полная система ACE применительно к балансовой стоимости всех обычных акций. Такие скидки полностью вычитались из базы корпоративного налога. Номинальная ставка корпоративного налога применялась только по отношению к экономической ренте и составляла 35%. Исследования показали, что такая система зарекомендовала себя хорошо. Однако в 2001 г. ее перестали использовать по политическим соображениям. Вместо этого сократили действующую ставку корпоративного налога до 20%.

В Бразилии используется система ACE с 1996 г. применительно к балансовой стоимости всех обычных акций. Вмененный доход облагается по ставке процента по долгосрочным облигациям. ACE подлежат вычету только при условии, что доход распределен между владельцами акций. При превышении уровня ACE дивиденды уплачиваются как "процент на акции" – налог на дивиденды взимается в размере 15%. Выигрыш от корпоративного налога частично теряется, если распределенные доходы ниже ACE. Нераспределенная и распределенная прибыль сверх ACE облагается корпоративным налогом в размере 34% (по состоянию на 2006 г.) [85].

В Бельгии система ACE была внедрена с первого января 2006 г. Вмененный доход на акционерный капитал облагается в зависимости от средней процентной ставки по долгосрочным государственным займам, выпущенным в предыдущий период (за 10 лет). На 2006 г. эта ставка составила 3,442%. Позволяется вычет венчурного капитала для компаний, которые уплачивали корпоративный налог, за исключением тех, которые получали налоговые льготы за счет использования налогового режима, отличающегося от общего режима для всех корпораций в стране. Ожидаемый бюджетный эффект внедрения системы ACE в Бельгии – рост налогового дохода на 10,4%. В этой стране проследили зависимость между ставкой налога и прибыльностью компаний – наблюдения показали обратную зависимость. Это означает, что выгоды от внедрения системы ACE, выраженные в процентах от налоговых поступлений до реформы, сокращаются с ростом прибыльности [63, *130-131*].

Налогообложение дохода от капитала: комплексная система подоходного налогообложения (Comprehensive Business Income Tax – CBIT)

Цель CBIT состоит в том, чтобы установить один единственный налог на все доходы корпорации по ставке приблизительно равной предельной ставке налога на доходы от капитала, получаемого физическими лицами.

Таким образом, CBIT в принципе устраняет проблему двойного налогообложения такого дохода. По поводу практических проблем внедрения индивидуального подоходного налога на процентный доход, взимаемого по принципу резидентности, и преобладания освобожденных от уплаты налогов институциональных инвесторов, вкладывающих средства в долговые обязательства, целесообразно отметить, что большая часть общего процентного дохода в настоящее время во многих странах не облагается налогом.

Используя в основном налог на процентные доходы у источника, CBIT может, таким образом, вызвать существенный рост стоимости займа. Очевидно, что это приведет к существенному сокращению иностранных инвестиций, финансируемых за счет заёмного капитала. С другой стороны, широкая налоговая база CBIT позволит установить относительно низкую ставку налога на доходы корпораций для любой заданной величины налоговых поступлений. Номинальная низкая ставка налога приведет к относительно низкой эффективной ставке налога для высокоприбыльных компаний. При использовании системы ACE для того, чтобы собрать такую же сумму налоговых поступлений, потребуется установить более высокую ставку налога. Таким образом, несмотря на невозможность вычета процентов в CBIT, эта система будет более привлекательной для высокоприбыльных компаний, чем система ACE.

Кроме того, система CBIT предпочтительнее системы ACE, так как она может содействовать большим объёмам ввоза капитала, что положительно повлияет на национальную экономику: высокоприбыльные компании обычно представляют собой высокотехнологичные ТНК, которые, инвестируя в небольшую открытую экономику, образуют существенные положительные экстерналии для экономики страны.

С другой стороны, системы CBIT и ACE могут рассматриваться как альтернативные методы устранения классического двойного

налогообложения доходов корпораций от акционерного капитала. Если поступления от CBIT необходимы для возмещения потерь дохода от индивидуальных подоходных налогов на дивиденды и прирост капитала от акций, в условиях такой налоговой системы объёмы сокращения номинальной ставки корпоративного налога будут меньше. Тем не менее по причине того, что часть акций отечественных компаний принадлежит иностранным агентам и освобожденным от уплаты налогов институциональным инвесторам, уменьшение двойного налогообложения на уровне корпорации – как это делается при системе ACE – почти наверняка приведет к большему сокращению налоговых поступлений, чем использование льгот, содержащихся в договоре об избегании двойного налогообложения на уровне отдельного владельца акций в отечестве.

Последствия перехода от системы классического налога на доходы корпораций к системе CBIT, который не оказал бы влияния на доходы государства, могут быть сведены к следующему. Для низкоприбыльных компаний, зависящих главным образом от заёмного капитала, стоимость капитала может существенно возрасти. Однако для высокоприбыльных компаний, опирающихся в своей деятельности на акционерный капитал, общая стоимость капитала наиболее вероятно сократится.

Тем не менее допущение об отсутствии влияния на доходы государства нереалистично: для того, чтобы предотвратить слишком большое количество банкротств при переходе на систему CBIT, вероятно, возникнет необходимость использования достаточно низкой ставки корпоративного налога. Помимо этого внедрение системы CBIT отменяет и индивидуальные налоги на доход владельцев акций, что также может привести к существенным потерям доходов государства.

Налогообложение дохода на капитал: двойственное налогообложение доходов (Dual Income Tax – DIT)

Международная мобильность капитала и имеющиеся возможности для перемещения прибыли за границу налагают существенные ограничения на уровень корпоративных налогов, взимаемых у источника. Такие проблемы характерны для небольшой открытой экономики в отсутствие международной налоговой координации.

Для такой экономики наилучшим является использование пропорционального налога[1] на доходы корпораций у источника, особенно для страны "на периферии", где предприниматели не получают выгоды за счет агломерационных условий.

Система DIT предполагает использование пропорциональной ставки налога (*flat uniform tax*) на все доходы от капитала (включая доходы корпораций) и применение прогрессивного налога[2] на индивидуальные доходы. "Чистая" система DIT предполагает, что ставка налога в самой низкой части шкалы для трудового дохода совпадает со ставкой налога на доходы от капитала. Таким образом, более высокой ставкой облагается только трудовой доход, превышающий определенный уровень.

Следовательно, система DIT может также быть описана как совокупность пропорционального налога на все доходы и прогрессивного дополнительного налога на высокий трудовой доход. Пропорциональность налога на доходы от капитала может рассматриваться как попытка достижения максимально возможного уровня нейтральности налоговой системы, которая облагает налогом доходы от капитала.

Вариантом системы DIT, которая также может использоваться в открытой экономике, является система скидок на акционерный капитал (*allowance for shareholder equity* – ASE).

ASE представляет собой необлагаемую налогом скидку на нормальный доход от акционерного капитала. Базой для расчета ASE является стоимость приобретения акции плюс нереализованная ASE за предыдущие годы.

Сама скидка рассчитывается как произведение базы ASE и безрисковой процентной ставки после уплаты налогов (*risk-free after-tax interest rate*) [121]. Для расчета может использоваться, например, ставка процента для среднесрочных государственных облигаций.

Такая система позволяет избежать двойного налогообложения нормального дохода от акционерного капитала, предоставляя льготы для такого дохода не на уровне корпорации, как предусматривает

[1]Пропорциональный налог (*flat tax, proportional tax*) – налог с неизменной ставкой, не зависящей от величины облагаемого дохода.

[2]Прогрессивный налог (*progressive tax*) – налог, ставка которого увеличивается при росте величины облагаемого дохода.

система ACE, а на уровне индивидуального акционера. Равно как и в случае с системой ACE, которая является налогом на денежные потоки корпораций, ASE эквивалентна налогу на денежные потоки индивидуального акционера [63, *135*].

Основной особенностью системы ASE является то, что доходы компаний исключаются из налогообложения до момента их распределения среди индивидуальных акционеров либо собственников компании [86, *7*].

В открытой экономике, в условиях системы ASE налогообложение не зависит от страны-источника доходов, равно как и от типа репатриированного дохода (процентные платежи, дивиденды, прирост капитала). Искажения, связанные с выбором между заёмным и акционерным капиталом, продолжают существовать на уровне корпорации, но не на уровне индивидуального акционера. Таким образом, система ASE нейтральна только для индивидуальных инвесторов в стране пребывания.

П. Соренсен [123; 124] показал, что система ASE сокращает стоимость инвестиций, финансируемых за счет акционерного капитала, только для небольших и средних компаний, не имеющих доступа к мировому фондовому рынку. На сегодняшний день заёмный капитал остается наиболее часто используемым источником финансирования на уровне ТНК, поскольку доход от инвестиций, финансируемых за счет акционерного капитала, облагается по ставке корпоративного налога. По этой причине у ТНК возникают стимулы к чрезмерному финансированию своих филиалов посредством использования заёмного капитала, т.е. используется тонкая капитализация. Также система ASE не отменяет стимулы ТНК к перемещению своих доходов в юрисдикции с более низким уровнем налогов посредством трансфертного ценообразования.

Практический опыт применения систем DIT – ASE

Дания первая из стран мира внедрила систему DIT в 1987 г. В этой стране имеется смешанная система DIT и CBIT: доход от капитала не облагается по пропорциональной ставке. В налоговом законодательстве Дании различается индивидуальный доход, доход от капитала и доход от акций. По сниженным ставкам облагается только доход от акций; индивидуальный и прочие доходы от капитала, особенно процентный доход, облагаются по прогрессивной шкале.

Дивиденды облагаются по сниженной ставке 28%, если дивидендный доход не превышает "дивидендный порог" и по ставке 43% – если превышает. Для налогообложения прироста капитала применяется отдельная шкала.

В 1991 г. в Швеции была внедрена "чистая система" DIT. В 1995 г. после налоговой реформы Швеция изменила систему DIT. На сегодняшний день пропорциональная ставка в размере 30% применяется для всего дохода от капитала, получаемого индивидом (дивиденды, выплачиваемые компаниями, котирующимися на бирже, процентный доход, прирост капитала). Дивиденды, выплачиваемые компаниями, не котирующимися на бирже, подлежат вычету в соответствии с ASE. Дивидендный доход, превышающий нормальную норму доходности, облагается по прогрессивной шкале для "активных"[1] владельцев акций, в то время как для "пассивных" акционеров применяется пропорциональная шкала.

В Финляндии в 1993 г. начала использоваться "чистая система" DIT [128, *204*]. В 2005 г. в результате налоговой реформы ставка налога на доходы корпораций сократилась с 29 до 26%; ставка налога на процентный и дивидендный доход – с 29 до 28%. Была отменена система условного начисления. Сократилось двойное налогообложение дивидендов компаний, котирующихся на фондовой бирже: вместо налога в размере 30% на дивидендный доход стало применяться пропорциональное налогообложение по ставке 19,6%. Дивиденды, выплачиваемые компаниями, не котирующимися на фондовой бирже, исключаются из налогообложения (до определенного уровня – "дивидендного порога"). Дивиденды, превышающие этот порог, облагаются по ставке 19,6%. При дальнейшем росте дивидендного дохода применяется прогрессивная шкала налогообложения.

В Норвегии с 1992 по 2005 г. в условиях системы DIT полностью устранялось двойное налогообложение доходов корпорации от акционерного капитала. Для дивидендов это было достигнуто посредством применения системы условного начисления[2] (*imputation*

[1]"Активные" акционеры – обычно собственники небольших компаний, которые работают "на себя".

[2]Система условного начисления налогов – соглашение, в рамках которого инвесторы, получающие дивиденды, также получают налоговые льготы по корпоративным налогам, выплаченным компанией.

system). Для устранения двойного налогообложения прироста капитала использовалась система RISK (*RISK system*), которая позволяла владельцу акций повышать стоимость своих акций пропорционально нераспределенной прибыли, которая уже была отнесена на уплату корпоративного налога.

Норвежская система DIT в принципе была нейтральной относительно инвестиций и финансовых решений, так как в этих условиях все доходы от капитала облагались налогом равномерно и предпринимательский доход облагался налогом лишь единожды. Однако по причине того, что при такой системе трудовой доход облагается налогом более интенсивно, чем доходы от капитала, DIT стимулирует налогоплательщика декларировать свой трудовой доход как доходы от капитала. Собственниками небольших компаний, которые работают "на себя", в целях снижения суммы налоговых платежей, активно использовалась возможность дробления дохода (*income splitting*).

Для устранения этих проблем с 2006 г. Норвегия в дополнение к налогу на доходы корпораций, который взимается по ставке 28%, внедрила индивидуальный подоходный налог на реализованную прибыль владельца акций (*aksjonærmodellen – норв.*). Такая реализованная прибыль состоит из дивидендов плюс доход от прироста капитала [123]. Этот налог представляет собой индивидуальный налог, взимаемый по принципу резидентности.

Как показал П. Соренсен [123], такой налог в принципе является нейтральным, так как он исключает из налогообложения нормальный доход. Доходы владельца акций, превышающие вмененный нормальный доход, облагаются налогом также как и стандартные доходы от капитала. Общая (корпоративная плюс индивидуальная) ставка налога на доходы от акционерного капитала приблизительно равна верхней предельной ставке налога на трудовой доход. Таким образом, исчезли стимулы для использования системы дробления дохода.

Начиная с 2006 г. в Норвегии начала действовать система ASE. В этой стране она используется под названием "скидка на норму прибыли" (*rate-of-return allowance – RRA*). RRA рассчитывается как цена покупки акции, умноженная на безрисковую ставку процента после уплаты налогов (в 2006-2007 гг. такая ставка процента составила 2,1%). RRA применяется к акциям норвежских и ино-

странных компаний, собственниками которых являются налогоплательщики-резиденты этой страны. Эта налоговая система заменила систему зачетов, равно как и систему RISK. Система RRA лишила стимулов норвежских налогоплательщиков скрывать отчетность о владении иностранными акциями.

На сегодняшний день система DIT в странах Северной Европы может рассматриваться как "тройственное" налогообложение доходов. Так, доходы от капитала распределяются на две составляющие: нормальный и избыточный доход от капитала. Обложению налогом на доходы от капитала по сниженной ставке подлежит только нормальный доход от капитала; избыточный доход облагается по более высокой ставке. Последняя представляет собой двойное налогообложение: доход от капитала, превышающий стандартную норму доходности, облагается по ставке корпоративного налога и сниженной пропорциональной ставке налога на доходы от капитала. Для "активных" владельцев акций и собственников избыточный доход облагается налогом на трудовой доход.

Различные варианты системы DIT существуют на сегодняшний день в странах ЕС. Так, в Австрии, Бельгии, Италии, Португалии, Литве, Польше, Чехии существует пропорциональное налогообложение процентных и дивидендных доходов, тогда как трудовой доход в этих странах облагается по прогрессивной шкале. В Эстонии индивидуальный доход от капитала не облагается налогом; трудовой доход облагается по пропорциональной шкале. В Греции и Нидерландах применяются различные ставки для налогообложения процентного и дивидендного дохода. Во Франции пропорциональным налогом облагается только индивидуальный процентный доход.

В сравнении с "чистой" системой DIT почти во всех вышеупомянутых странах имеет место двойное налогообложение дивидендов (кроме Греции и Эстонии, которые их исключают из налогообложения). Однако такое двойное налогообложение уменьшается в основном за счет низких ставок индивидуальных подоходных налогов [68, *4-8*].

Положительные и отрицательные последствия для открытой экономики введения альтернативных налогов либо налоговых систем вместо существующего на сегодняшний день в большинстве стран мира налога на доходы корпораций представлены в табл. 5.7.

Искажения решений компаний в открытой экономике, вызванные применением налогов на доход от капитала, а также соответствующие подходы к реформированию такой системы налогообложения, призванные устранить указанные искажения, приводятся в табл. 5.8.

Практический опыт применения основных вариантов налогообложения дохода корпораций в странах мира сведен в табл. 5.9.

5.2.3. Особенности налогообложения внешней торговли товарами в Украине

Таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности получило свое развитие в Украине, начиная с 1991 г. Законодательной основой организации таможенного дела в государстве являются Таможенный Кодекс Украины, новая редакция которого вступила в силу с 01.01.2006 г. [19]; Закон Украины "О Едином таможенном тарифе" [5]; Закон Украины "О Таможенном тарифе Украины" [10]. Последним законом также были определены понятия таможенной стоимости товаров, процедура начисления и уплаты таможенных пошлин, предоставления тарифных льгот и преференций.

Новая редакция Закона Украины "О таможенном тарифе Украины" вступила в силу с 01.01.2008 г. В его основу положена новая версия Украинской классификации товаров внешнеэкономической деятельности (УКТ ВЭД), построенная на основе Гармонизированной системы описания и кодировки товаров 2002 г. (ГС 2002) и Комбинированной номенклатуры Европейского Союза. Эта редакция не предусматривает изменение ставок ввозной пошлины и носит исключительно технический характер.

Таможенный кодекс Украины определяет принципы организации и отправления таможенного дела в Украине, регулирует экономические, организационные, правовые, кадровые и социальные аспекты деятельности таможенной службы Украины. Этот документ закрепил в национальном законодательстве основные положения ряда международных конвенций и соглашений по вопросам таможенного дела, в том числе и тех, к которым Украина пока лишь имеет намерение присоединиться, в частности, ГАТТ/ВТО.

Таблица 5.7

Основные последствия для открытой экономики введения альтернативного налога либо налоговой системы

Альтернативный налог/налоговая система	Основные последствия	
	положительные	отрицательные
Налог на акции, взимаемый по принципу резидентности	Обеспечение одинакового налогового режима как для корпораций, так и не для корпораций; обеспечение нейтральности финансирования инвестиций; достижение целей распределения; сокращение оттока капиталов за рубеж*; сокращение затрат налогового администрирования	Проблема ликвидности для акционеров компании, которые получают небольшие дивиденды (либо не получают их вообще); сложность получения информации, необходимой для "условного начисления" нераспределенной прибыли зарубежных корпораций отечественным владельцам акций этих компаний; налоговая дискриминация между акциями отечественных и иностранных компаний
Налог на доходы корпораций, взимаемый по принципу резидентности	Рост инвестиций в национальную экономику; сокращение стимулов для ТНК к размещению филиалов в "налоговых гаванях"**	Сокращение налоговых поступлений; необходимость поддержания более высокой эффективной ставки налога***; сложность осуществления контроля над уплатой налогов филиалов ТНК, находящихся в других странах
Налог на денежные потоки по типу НДС, взимаемый по принципу места назначения	Минимизация стремлений ТНК к смене страны пребывания; устранение проблемы трансфертного ценообразования	Отсутствие налогообложения ренты нерезидентов; ухудшение "проблемы перехода" (transition problem) в открытой экономике
Налог на денежные потоки по типу налога на потребление, взимаемый у источника	Налогообложение чистой ренты резидентов и нерезидентов	Возможность перемещения производства из национальной экономики; ухудшение "проблемы перехода" в открытой экономике

Окончание табл. 5.7

Альтернативный налог/налоговая система	Основные последствия	
	положительные	отрицательные
Налоговые скидки для корпоративного акционерного капитала (ACE)	Обеспечение налоговой нейтральности между различными способами финансирования инвестиций; сокращение оттока капиталов за рубеж; устранение искажений, вызванных отклонениями между реальной экономической амортизацией и налоговой амортизацией; сокращение объёмов тонкой капитализации	Отсутствие информации для налоговых служб для установления "правильной" премии за риск по каждой конкретной компании; налогообложение на практике только высокоприбыльных компаний; перемещение наиболее прибыльных видов деятельности компаний за рубеж при повышении ставки корпоративного налога****; сокращение объёма иностранных инвестиций в экономику страны****; трансфертное ценообразование****
Комплексная система подоходного налогообложения (*CBIT*)	Устранение налоговой дискриминации посредством освобождения от налогообложения процентных платежей; рост объёмов ввозимого капитала (в сравнении с системой ACE)	Сокращение иностранных инвестиций, финансируемых за счет заёмного капитала; сокращение доходов бюджета.
Двойственное налогообложение доходов (система DIT-ASE)	Использование пропорционального налога на доходы от капитала, что является более приемлемым для небольшой открытой экономики	Нейтральность только для индивидуальных акционеров в стране пребывания; сохранение искажений для компаний при выборе источников финансирования

* При условии, что будет обеспечено взимание налога на доходы, получаемые из иностранных источников.
** При условии, что материнские компании ТНК не достаточно мобильны на международном уровне.
*** При условии высокой мобильности материнских компаний ТНК на международном уровне.
**** Это является общей особенностью всех рентных налогов, а не только системы ACE.

Таблица 5.8

Искажения, вызванные применением налогов на капитал в открытой экономике и нейтральное налогообложение

	Заёмный капитал/Акционерный капитал			**Новый акционерный капитал/Нераспределённая прибыль**				**Амортизация**
	ТНК*	Корпоративный налог + индивидуальные налоги (в отечестве)		ТНК*	Корпоративный налог + индивидуальные налоги (в отечестве)			
		Налогообложение прироста капитала по накоплению	Налогообложение прироста капитала по реализации либо по сниженной ставке		Налогообложение прироста капитала по накоплению	Налогообложение прироста капитала по реализации либо по сниженной ставке		Налог/ экономическая амортизация
						Нормальный доход	Экономическая рента	
Налог на доходы корпораций, используемый в большинстве стран	И	И	И	Н	Н	И	И	И
Система полного вычета	И/Н	Н	И	Н	Н	И	И	И/Н
ACE	Н	Н	И	Н	Н	И	Н	Н
DIT-ASE	И	Н	Н	Н	Н	Н	И	И
CBIT	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н
Налог на денежные потоки корпораций	Н	Н	И	Н	Н	И	Н	Н

Примечание.
И – искажающий; Н – нейтральный; ВН – возможно нейтральный.
* Учитывается только налог на доходы корпораций в стране местонахождения корпорации.

Таблица 5.9

Практический опыт применения основных альтернативных вариантов налогообложения дохода корпораций в странах мира

Страна	Налог	Период действия
Налог на денежные потоки по типу налога на потребление, взимаемый у источника		
Эстония	налог на распределенную прибыль корпораций (*distribution tax*)	с 2000 г.
налог на доходы нефтедобывающей промышленности		
Великобритания	налоговый режим Северного моря (*UK North Sea Fiscal Regime*): налог на доходы от продажи нефти (*Petroleum Revenue Tax*) корпоративный налог на объекты добычи (*ring fence corporation tax*) дополнительный налог	с 1975 г. с 1999 г. с 2002 г.
Норвегия	специальный налог	с 1975 г.
налоговые скидки для корпоративного акционерного капитала (ACE)		
Хорватия	полная система ACE (применялась к балансовой стоимости всех обычных акций)	1994-2001 гг.
Бразилия	полная система ACE (применяется к балансовой стоимости всех обычных акций)	с 1996 г.
Италия	частичная система ACE (применялась только к балансовой стоимости нового акционерного капитала)	1997-2003 гг.
Австрия	частичная система ACE (применялась только к балансовой стоимости нового акционерного капитала)	2000-2004 гг.
Бельгия	система ACE, при которой вмененный доход на акционерный капитал облагается в зависимости от средней процентной ставки по долгосрочным государственным займам, выпущенным в предыдущий период (за 10 лет)	с 2006 г.

Окончание табл. 5.9

Страна	Налог	Период действия
Налогообложение дохода от капитала: двойственное налогообложение доходов (DIT)		
Дания	вариант системы DIT – доход от капитала не облагается по пропорциональной ставке (смешанная система CBIT и DIT)	с 1987 г.
	сокращение ставок налога на доход корпораций	2010
Швеция	"чистая" система DIT	1991-1995 гг.
	вариант системы DIT – различные варианты налогообложения индивидуальных акционеров	с 1995 г.
Норвегия	вариант системы DIT – использование RISK-системы для устранения двойного налогообложения прироста капитала	1992-2005 гг.
	вариант системы DIT – индивидуальный подоходный налог на на реализованную прибыль владельца акций (*aksjonærmodellen*).	с 2006 г.
Финляндия	"чистая" система DIT	1993-2005 гг.
	вариант системы DIT – различные варианты налогообложения индивидуальных акционеров	с 2005 г.
Другие страны ЕС	Различные варианты системы DIT	
Скидка на акционерный капитал (ASE)		
Швеция	ASE для владельцев акций компаний, не котирующихся на фондовой бирже	1998-2006 гг.
Норвегия	скидка на норму прибыли (*rate-of-return allowance*)	с 2006 г.
Германия	налог на процентные доходы	1990-е годы XX в.

Механизм взимания таможенных пошлин в Украине регламентирован приказом ГТСУ "Об утверждении Порядка взимания таможенными органами ввозной (вывозной) и особых видов пошлины во время таможенного оформления товаров, перемещаемых через таможенную границу Украины" [22].

В соответствии с утвержденным Порядком, ввозная/вывозная пошлина взимается при осуществлении таможенного оформления товаров, ввозимых/вывозимых по грузовой таможенной декларации на/за таможенную территорию Украины, с учетом исключений, предусмотренных законодательством.

Ввозная (импортная) пошлина взимается по ставкам, установленным Законом Украины "О Таможенном тарифе Украины", а вывозная – по ставкам, установленным следующими Законами: "О вывозной (экспортной) пошлине на отходы и лом черных металлов" [0]; "О вывозной (экспортной) пошлине на живой скот и кожевенное сырье" [4]; "О ставках вывозной (экспортной) пошлины на семена некоторых видов масличных культур" [12]; "О ставках вывозной (экспортной) пошлины на лом легированных черных металлов, лом цветных металлов и полуфабрикаты с их использованием" [11].

Вывозная пошлина на газ устанавливается ежегодно Законом Украины "О Государственном бюджете Украины".

С целью защиты экономических интересов Украины и украинских товаропроизводителей применяются особые виды пошлины (антидемпинговая, специальная и компенсационная). Они взимаются в соответствии с Законами Украины "О применении специальных мер относительно импорта в Украину" [6]; "О защите национального товаропроизводителя от демпингового импорта" [7]; "О защите национального товаропроизводителя от субсидированного импорта" [8].

Анализируя удельный вес таможенных пошлин в общей структуре налоговых поступлений, можно отметить повышение этого показателя вплоть до 2005 г. (рис. 5.5 [13]).

Для Украины значительный рост удельного веса таможенных пошлин в 2003 г. (рис. 5.5) был обусловлен, прежде всего, введением экспортной пошлины на отходы и лом черных металлов. В 2002 г. в Украине была утверждена ставка вывозной пошлины в размере €30 за 1 т на все виды лома в соответствии с позицией УКТ ВЭД 7204. Основная цель принятия закона – увеличение уровня обеспеченности металлоломом отечественных предприятий [23, *31*].

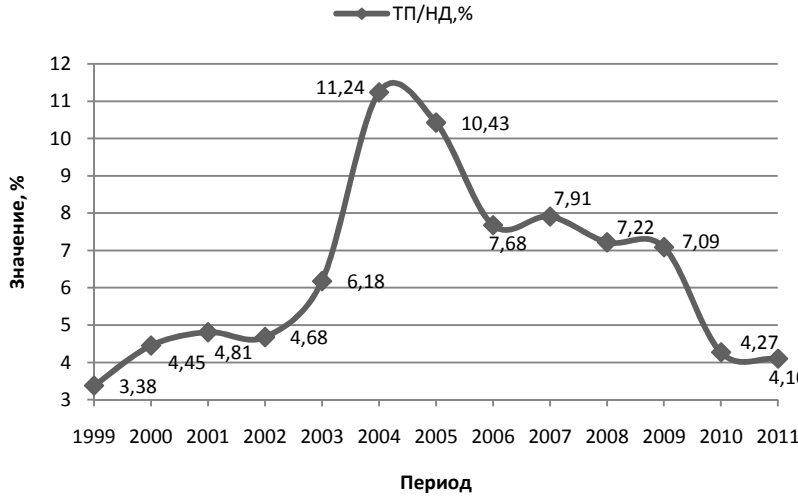


Рис. 5.5. Динамика удельного веса таможенных пошлин в структуре налоговых поступлений в Украине, 1999-2011 гг.:

2011 г. – прогнозные значения;

ТП – поступления в государственный бюджет Украины от взимания таможенных пошлин;

НД – налоговый доход государства.

Повышение удельного веса таможенных пошлин за период до 2005 г. можно объяснить также введением в действие "Концепции трансформации таможенного тарифа Украины на 1996-2005 гг. в соответствии с системой ГАТТ/ВТО" [28]. Реализация этой концепции привела к снижению ставок ввозной таможенной пошлины, что, в свою очередь, привело к уменьшению потока контрабандных товаров, то есть соответственное уменьшение ставок ввозной пошлины было компенсировано ростом задекларированного товарного потока. Кроме того, с 1997 г. начали активно использоваться специфические и комбинированные ставки ввозной пошлины с целью предотвращения занижения экономическими субъектами таможенной стоимости товаров и сдерживания ввоза некачественной продукции.

Сокращение удельного веса таможенных пошлин в общей структуре налоговых доходов государства, начиная с 2005 г., было обусловлено, прежде всего, значительным уменьшением поступле-

ний от экспортной пошлины в 2006 г. Это произошло благодаря существенному сокращению количества объектов обложения, а именно – сокращению объемов экспорта природного газа и металлолома.

Также причиной сокращения удельного веса таможенных пошлин стал рост объемов экспорта в страны СНГ (21,51%), при одновременном снижении объемов экспорта в страны Европы (-7,41%). В 2005 г. отмечался рост импорта товаров как из стран СНГ (11,98), так и из стран Европы (28,15%). Влияние сложившейся ситуации на поступления от таможенных пошлин станет понятным, если учесть подписанные Украиной с 10 странами СНГ, а также с Латвией, Литвой, Македонией соглашения о свободной торговле. Эти соглашения не предусматривают применение ввозных/вывозных пошлин при двухсторонней торговле товарами либо предусматривают применение льготных пошлин, если иное не предусмотрено соответствующими протоколами об изъятиях из режима свободной торговли.

Относительно небольшое значение удельного веса таможенных пошлин в общей структуре налоговых поступлений в Украине в целом является положительным результатом, так как характерной особенностью налоговых систем развивающихся стран является высокая доля налогов на внешнюю торговлю, которые выполняют, главным образом, функцию наполнения государственных бюджетов.

В структуре обложения таможенными пошлинами[1] в Украине следует отметить значительный удельный вес импортных пошлин – в разные периоды значения колебались от 83 до 99%.

Сложившаяся ситуация объясняется, прежде всего, политикой государства, направленной на поддержку отечественного производителя. В соответствии с правилами ГАТТ/ВТО экспорт, по возможности, должен освобождаться от обложения [45]. Во исполнение требований ВТО и международных финансовых организаций (главным образом МВФ и Всемирного банка) обсуждаются вопросы реформирования существующих ставок таможенных пошлин. Такое понимание рассматриваемой проблемы нашло отражение в действующем законодательстве, где принят ряд изменений в законе о Таможенном тарифе Украины, предложены законопроекты по снижению ставок вывозной пошлины на ряд сырьевых товаров, а также подписаны различного рода правовые документы с МВФ и Всемир-

[1] В данном случае под структурой обложения понимается соотношение импортных и экспортных пошлин в общей их сумме.

ным банком о проведении структурных реформ налоговой системы Украины.

Согласно требованиям МВФ основные направления структурных преобразований в Украине – это налоговая реформа, включающая реформу внешнеторговых налогов, реформа инфраструктуры, государственной службы и социальные преобразования.

Реформа внешнеторговых налогов предполагает сокращение их ставок. Как указывает Ж. Сапир [25, *53-66*], стремительное открытие экономики для внешнеторговых связей путем снижения таможенных пошлин является одним из ключевых элементов политической стратегии, получившей название "шоковой терапии".

Что касается внешнеторговых налогов, то сотрудники МВФ отмечают, что "Experience suggests that VAT systems complying with standard best practice of a single base, a reasonable threshold, and few exceptions, were best geared toward offsetting lost trade tax revenue"[1][96, *20*]. Исследования специалистов Фонда 2010 г. подтверждают, что "Reducing exemptions and eliminating reduced rates is generally the best way to increase VAT revenue"[2][40, *44*]. Подобные мероприятия рекомендуют и работники Всемирного банка, отмечая, что "Trade taxes are not optimal instruments to achieve a revenue objective because they significantly distort production and consumption choices. Preferred instruments to raise revenue are taxes such as income taxes or commodity taxes (excise, VAT, etc.). These are preferred taxes because, since they are applied neutrally to domestically produced and imported goods, they impose less distortion or inefficiency costs"[3][127, *5*].

---

[1] Опыт показывает, что использование ставки НДС, имеющего широкую базу, может быть хорошим методом для компенсации потерь доходов от сокращения внешнеторговых налогов.

[2] Сокращение налоговых льгот и устранение сниженных ставок в целом является наилучшим способом повышения доходов от НДС.

[3] Торговые налоги не являются оптимальными инструментами для достижения цели повышения доходов государства, поскольку они значительно искажают возможности выбора для производителей и потребителей. Предпочтительными инструментами для повышения доходов являются такие налоги, как подоходный или налог на товары (акцизные, налоги на добавленную стоимость и т. п.), которые из-за того, что применяются нейтрально к производимым на внутреннем рынке или импортируемым товарам, вносят меньше искажений или сокращают неэффективные издержки.

Об этом свидетельствуют и расчеты специалистов МВФ для Украины, определяющие объемы средств, необходимых на осуществление вышеперечисленных структурных преобразований экономики страны. В частности, расширение налоговой базы занимает приоритетное место – около 40% – в общей сумме источников ресурсов, получаемых за счет налоговой системы (табл. 5.10 [136, *54*]).

Таблица 5.10

Средства на осуществление структурных преобразований в Украине в соответствии с рекомендациями МВФ (% ВВП)

	2006	2007	2008	2009	2010
Общие затраты	4,23	6,31	7,75	9,19	10,64
Общие установленные средства	2,37	4,43	5,47	6,58	7,48
Налоговая система	0,75	1,85	1,85	1,85	1,85
Подоходный налог (15%)	–	0,60	0,60	0,60	0,60
Повышение акцизных сборов	–	0,50	0,50	0,50	0,50
Расширение налоговой базы	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
Перераспределение расходов	1,17	1,93	2,77	3,68	4,38
Сокращение субсидий	0,25	0,50	0,75	1,00	1,00
Иные периодические сокращения	0,18	0,28	0,39	0,52	0,66
Сокращение занятости	0,74	1,15	1,63	2,15	2,72
Пенсионная реформа	0,45	0,65	0,85	1,05	1,25
Повышение пенсионного возраста	0,20	0,40	0,60	0,80	1,00
Расширение налоговой базы	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
Недофинансированный дефицит	1,86	1,88	2,28	2,62	3,16

Анализ рекомендаций МВФ для Украины свидетельствуют о требовании внедрения модели внешнеторговой политики, ключевым моментом которой является быстрая либерализация внешней торговли товарами путем скорейшего сокращения максимально возможного количества тарифных ограничений.

Основной аргумент для использования подобной политики – сильное искажающее действие таможенных пошлин как инструментов увеличения правительственного дохода, поскольку они (пошлины) искажают как цены производителя, так и цены потребителя. На-

лог же на потребление, подобно НДС, имеет ряд позитивных особенностей, например, смягчение чрезмерной защиты внутреннего производителя от импортируемых товаров-субститутов.

Современными западными экономистами был проведен анализ реформы внешнеторговых налогов и НДС в развивающихся странах, который принимает во внимание значение масштабного неформального сектора в экономике [118, *30-35*], а также последствий налогово-тарифной реформы для оптимального налогообложения в странах на различных уровнях экономического развития, учитывающий затраты налогового администрирования, которые, в частности, не принимались во внимание П. Даймондом и Дж. Мирлизом при разработке теоремы производственной эффективности [103, *1*].

Результаты исследований вызывают серьезные сомнения относительно целесообразности текущей внешнеторговой политики, поддерживаемой МВФ и Всемирным Банком, которая одобряет сокращение таможенных пошлин в развивающихся странах и странах с переходной экономикой, и почти исключительно полагается на НДС как основной инструмент косвенного налогообложения.

Как отмечают Дж. Стиглиц и М. Шейх Эмран "… when there is no informal sector, such a reform can yield double dividend in the sense that it increase both revenue and welfare. It has been argued in the literature that these results provide a concrete justification for the tax and tariff reform policies pursued by a large number of developing countries under the policy conditionalities of IMF and the World Bank over the last two decades. … conclusions in favor of a double dividend tax reform are fragile, and such a reform is as likely to reduce both welfare and revenue when the existence of a large informal and shadow economy in developing countries is taken into account"[1] [119, *2*].

[1] "… когда отсутствует теневой сектор, такая реформа может приносить "двойной выигрыш" в том смысле, что она увеличивает и доход, и благосостояние. В литературе утверждалось, что подобные результаты обеспечивают конкретное оправдание политики налоговой и тарифной реформ, применяемой большим количеством развивающихся стран в течение последних двух десятилетий в соответствии с требованиями политики МВФ и Всемирного Банка. … выводы в пользу налоговой реформы "двойного выигрыша" неубедительные, и такая реформа, по всей вероятности, уменьшит как благосостояние, так и доход, если принять во внимание наличие значительной неофициальной и теневой экономики в развивающихся странах".

В достаточной степени проблема неформальной экономики стоит сейчас и перед Украиной. Несмотря на ряд проведенных мероприятий по детенизации национальной экономики, значительный ее сектор остается в тени. Существование такого рода условий подразумевает, что увеличение НДС либо производственных налогов, требуемое для нейтрализации изменений в ценах потребителя/производителя, является выполнимым только в том случае, если товар произведен и/или преобразован и реализован в формальном секторе экономики. Наличие подобных ограничений обусловливает ситуацию, при которой такая нейтральная по отношению к ценам потребителя/производителя реформа может уменьшить как правительственный доход, так и национальное благосостояние. В этих условиях выбор товара для увеличения НДС ограничен существованием большого неформального сектора в экономике страны, и сокращение таможенных пошлин может привести к указанным выше последствиям. Кроме того, как отмечают В. Вишневский и А. Веткин, особенностью неформальной экономики является получение дохода, администрирование которого крайне затруднено [2, *13*], то есть переход, пусть даже и частичный, от использования таможенных пошлин к взиманию косвенных внутренних налогов может привести к дополнительным сложностям.

В данной ситуации обложение импортными пошлинами делает возможным косвенное обложение налогом импортируемых ресурсов, используемых при производстве товаров в неформальном секторе, таким образом облегчая искажение, возникающее по причине ограниченности сферы действия НДС.

Помимо этого, несовершенство самой системы налогового администрирования в Украине может привести к отсутствию выгоды при переходе от использования таможенных пошлин к увеличению доли взимаемых внутренних налогов на потребление, так как административные затраты могут превысить преимущества подобного распределения.

Влияние таможенных пошлин на экономические процессы в стране нельзя оценивать однозначно. Хотя в ряде случаев использование таможенных пошлин может решать проблему наполнения государственного бюджета, однако они могут также являться причиной искажения цен производителя или потребителя. Многое в данном случае зависит от уровня экономического развития страны, до-

ли неформального сектора в экономике государства, степени развития налоговой системы и налогового администрирования. В настоящее время Украина не имеет возможности игнорировать применение этого вида налога как источника наполнения государственного бюджета, несмотря на требования международных финансово-экономических институтов относительно снижения ставок таможенных пошлин.

Кроме того, присутствие ряда ограничений, отражающих реальное состояние национальной экономики, а именно наличие значительного неформального сектора экономики, существование нерыночных товаров и полуфабрикатов, различия в административных затратах на взимание различных видов налогов, существование контрабанды и покупок через границу (*cross-border shopping*), может обострить проблему частичного перехода от налогов, взимаемых на границе, к налогам, взимаемым внутри страны.

Таким образом, вопрос о целесообразности проведения подобной политики остается открытым. Анализ показал наличие определенных противоречий между результатами теоретических исследований и практическими рекомендациями МВФ и Всемирного банка. В этой ситуации для разработки конкретных рекомендаций для Украины требуется использование системного подхода и экономико-математических методов для моделирования задач, основанных на реальных показателях экономики страны.

5.3. Направления реформирования налогового регулирования международного перемещения товаров

5.3.1. Моделирование последствий сокращения экспортных пошлин в рамках выполнения условий торговых соглашений

Создавая зоны свободной торговли, страны-участницы могут получать и предоставлять экономические выгоды, связанные со снижением ставок импортной пошлины (так называемые тарифные льготы). В результате, согласно традиционной теории интеграции, они (страны) могут выиграть либо проиграть.

Что касается экспортной пошлины, то эта теория специально ее не рассматривает, так как обычно исследует такие двухтоварные

модели, в которых импортная пошлина равна экспортной. Кроме того, ключевой предпосылкой традиционной теории интеграции является заинтересованность стран с рыночной властью в либерализации условий внешнеэкономической деятельности. Но, как свидетельствует опыт ГАТТ/ВТО, современные торговые объединения предоставляют странам-участницам возможности манипулировать условиями торговли, в частности, путем использования экспортных (в меньшей степени импортных[1]) пошлин.

На практике, однако, эти возможности часто не используются. Причина состоит в том, что внешнеэкономическая политика государства может подвергаться давлению организованных групп влияния (лобби), заинтересованных в том, чтобы те сектора экономики, где присутствуют их интересы, получали максимальные льготы и/или защиту от правительства. При наличии влиятельных субъектов хозяйствования, заинтересованных в расширении объемов экспорта собственной продукции, правительству достаточно сложно удовлетворить их требования (один из возможных путей – использование экспортных субсидий – существенно ограничен Статьей XVI ГАТТ/ВТО) и появляется необходимость проведения переговоров об условиях доступа групп влияния на внешние рынки. Власть также должна учитывать, что намерения экспортного лобби могут противоречить развитию отечественного импортозамещающего производства.

В связи с этим важным является обоснование таких изменений ставок экспортной пошлины, использование которых увеличивало бы благосостояние страны, действующей по правилам ВТО, с учетом давления экспортного лобби, интересы которого могут противоречить экономическим интересам государства.

Как уже отмечалось, традиционная теория интеграции специально действие экспортной пошлины и влияние заинтересованных групп на процесс формирования международных торговых соглашений не исследует. Эти факторы были учтены в комплексе моделей, разработанных К. Багвеллом и Р. Стайгером [32, *18-22*], В. Этьером [58; 59], Р. Феенстра [60, *23-31*], которые опираются на базовые по-

[1] Участие в международных торговых объединениях предусматривает ограничение возможностей влияния стран-участниц на международные относительные цены своего импорта.

ложения известной теории факторного обеспечения Хекшера-Олина-Самуэльсона.

Далее будет рассмотрена модель В. Этьера [58, *4-6*; 59, *8*-12], поскольку, в отличие от разработок К. Багвелла, Р. Стайгера и Р. Феенстра, акцентирующих внимание на исследовании общего характера торговых соглашений в рамках ГАТТ/ВТО, она вводит дополнительные предпосылки, отражающие особенности принятия внешнеэкономических решений с политической поддержкой.

В соответствии с В. Этьером, моделируется деятельность некоторой страны, правительство которой заключает международные торговые соглашения. Ее экономика условно представлена двумя товарами: 1 – экспортируемым и 2 – импортируемым. В каждый данный промежуток времени все имеющиеся факторы производства могут использоваться только для выпуска товара 1 или только для переработки товара 2. Это устанавливает различную заинтересованность факторов производства в торговой либерализации.

Целевая функция правительства (S) представлена в виде уравнения торгового баланса с учетом изменений доходов факторов производства, используемых в изготовлении экспортируемых и переработке импортируемых товаров. Последствия изменений в торговой политике правительства (ΔS) представлены зависимостью (5.2)

$$S = a\Delta R_x + a\Delta R_m + b\Delta X_D + c\Delta X_{\text{I}} - b\Delta M_D - c\Delta M_I, \qquad (5.2)$$

где ΔX_D – изменения объемов экспорта за счет сокращения экспортной пошлины;

ΔX_I – изменения объемов экспорта за счет других факторов;

ΔM_D – изменения объемов импорта за счет сокращения импортной пошлины;

ΔM_I – изменения объемов импорта за счет других факторов;

ΔR_X – изменения доходов отечественных факторов производства, используемых в изготовлении экспортируемых товаров;

ΔR_M – изменения доходов отечественных факторов производства, используемых в переработке импортируемых товаров;

a,b,c – параметры $a \geq 0; b \geq 0; c \geq 0$.

Допускается также, что в начальных условиях торговли международная цена товара 2, выраженная в ценах товара 1, равна единице. Отсюда возникает следующее условие торгового баланса:

$$\Delta X_D + \Delta X_I - \Delta M_D - \Delta M_I = 0. \qquad (5.3)$$

Подставляя это уравнение торгового баланса в формулу (5.2), после преобразований, получаем целевую функцию правительства в таком виде:

$$\phi = \Delta y + \mu \Delta MA \to \max, \qquad (5.4)$$

где $\phi = \Delta S / a$;

$\Delta y = \Delta R_x + \Delta R_m$;

$\mu = [(b-c)/c] \cdot (c-a), (b-c) \geq 0$;

$\Delta MA = \Delta X_D + \Delta M_D$.

В приведенном выражении Δy характеризует превышение изменения доходов факторов производства, участвующих в изготовлении экспортируемых товаров, над доходами факторов производства, занятых в переработке импортных товаров. ΔMA показывает превышение изменения объемов экспорта над импортом. Параметр μ отображает значимость для лоббистов доступа к рынкам. При этом наличие политической поддержки подразумевает, что $\mu > 0$.

Последствия сокращения экспортных пошлин в рамках существующей модели

Применим приведенную модель для анализа ситуации сокращения экспортной пошлины (согласно требованиям ВТО для стран-кандидатов). В условиях взаимного сокращения экспортной пошлины ΔMA можно представить как

$$\Delta MA = X \cdot E \cdot \tau - \sum_i X_i \cdot E_i \cdot \tau_i, \qquad (5.5)$$

где i – количество торговых партнеров рассматриваемой страны ($i \geq 1$);

X – начальный объем экспорта в страны-партнеры;

E – эластичность экспортного предложения страны;

τ – степень сокращения экспортной пошлины этой страной;

X_i, E_i, τ_i – аналогичные параметры для иностранных партнеров.

При этом

$$\tau = \begin{cases} \Delta t / \Delta t_i, \text{ если } i = 1; \\ \Delta t (\sum_i \Delta t_i / i)^{-1}, \text{ если } i > 1, \end{cases} \quad (5.6)$$

где Δt – величина сокращения экспортной пошлины рассматриваемой страной вследствие подписания торгового соглашения ($\Delta t > 0$);

Δt_i – величина сокращения экспортной пошлины i-й страной-партнером вследствие подписания торгового соглашения ($\Delta t_i > 0$).

Если $\tau > 1$, товар будет продаваться по меньшей цене в бóльших объемах. При условии эластичного предложения экспортируемых товаров, характерного для стран с переходной экономикой, и эластичного спроса на них в стране-партнере[1], будет иметь место $\Delta MA > 0$ и $\Delta y > 0$. При этом значение целевой функции правительства (5.4) будет тем больше, чем важней для лоббистов доступ к зарубежным рынкам сбыта μ. И напротив, если $\tau < 1$, то $\Delta MA < 0$ и $\Delta y < 0$, и целевая функция правительства (5.4) приобретает отрицательное значение. При этом, чем больше μ, тем меньше значение функции.

При $\tau = 1$ имеем $\Delta MA = 0$ и вторая часть уравнения (5.4) обращается в 0.

[1] Случай неэластичного спроса на импортируемые странами-партнерами товары здесь не исследуется, поскольку рационально действующее правительство не будет снижать экспортные пошлины, если оно не уверено в том, что дополнительный объем произведенных для экспорта товаров будет реализован за пределами таможенной границы.

Следовательно, если для групп влияния доступ к внешним рынкам является важным ($\mu > 0$), то правительство:

а) заинтересовано в том, чтобы снижать экспортные пошлины в бóльшей степени, чем страны-партнеры;

б) не заинтересовано снижать экспортные пошлины в меньшей степени, чем страны-партнеры;

в) если предполагается, что взаимное сокращение экспортных пошлин будет одинаковым, заинтересовано в сохранении *status quo* (пока $\Delta y \succ 0$).

Полученные выше выводы, свидетельствующие в пользу либерализации торговли за счет одностороннего снижения экспортных пошлин, не являются бесспорными. Дело в том, что приведенная модель не учитывает того важного обстоятельства, что отечественные факторы производства могут использоваться не только для выпуска экспортируемой продукции и/или переработки импортируемой, но также и для изготовления товаров для внутреннего потребления. В результате между субъектами внешнеэкономической деятельности и теми, которые работают главным образом на внутренний рынок, возникает конкуренция в части доступа к ограниченным ресурсам, в том числе сырьевым, энергетическим и др.

Эта альтернатива не имеет особого значения для государств, выпускающих преимущественно высокотехнологичную продукцию, экспорт которой более выгоден, чем экспорт сырья или полуфабрикатов. То есть приведенная выше модель более адекватна условиям развитых стран.

Что касается стран со значительной долей сырьевого экспорта, к которым на данном этапе развития следует отнести и Украину, если правительство действительно заботится о национальных интересах в целом (а не только об интересах экспортного лобби), его целевая функция должна учитывать интересы национальных товаропроизводителей, использующих отечественное сырье для выпуска пользующейся спросом продукции.

При такой постановке вопроса торговый баланс также основывается на предпосылке, что увеличение экспорта сырья (в результате снижения ставок экспортной пошлины) компенсируется ростом импорта готовой продукции. При этом, в отличие от формулы (5.2), дополнительно учитывается влияние торговой политики на доходы

отечественных предприятий-потребителей сырья, а целевая функция правительства принимает следующий вид:

$$\Delta S = a \cdot (\Delta R_x + \Delta R_n) + a\Delta R_m + b\Delta X_D + c\Delta X_I - b\Delta M_D - c\Delta M_I, \quad (5.7)$$

где ΔR_n – изменение доходов отечественных потребителей сырья.

Необходимость учета интересов экспортного лобби и отечественных предприятий-потребителей сырья отражает используемый в модели коэффициент k, который равен 0, если правительство учитывает интересы лишь экспортного лобби, и равен 1, если правительство учитывает лишь внутренних товаропроизводителей.

При этом, в зависимости от значения k, все имеющееся в наличии в данный промежуток времени фиксированное количество сырья (Z) будет определенным образом распределено между заинтересованными сторонами так, что

$$Z = kZ_x + (1-k) \cdot Z_n, \quad (5.8)$$

где $k = \psi(\Delta t); 0 \le k \le 1$.

При этом, поскольку

$$\Delta R_x = f_x(\Delta Z_x), \Delta R_n = f_n(\Delta Z_n), Z_x = \xi(Z_n),$$

постольку

$$\Delta R_n = \varphi_n(\Delta R_x). \quad (5.9)$$

В данном случае задача определения вида функций f_x, f_n, ξ, φ_n не стоит. Важно только, что зависимость R_n от R_x является обратной, а ΔR_n от ΔR_x – отрицательной. Это объясняется ограниченным количеством имеющихся в наличии ресурсов, так что увеличение доходов одних субъектов хозяйствования, использующих эти ресурсы, приводит к снижению доходов других, и наоборот.

В этих условиях составляющая Δy целевой функции (5.4) будет иметь следующий вид:

$$\Delta y = \Delta R_x + \varphi_n\left(\Delta R_x\right) + \Delta R_m = \Delta z + \Delta R_m \,, \qquad (5.10)$$

а сама целевая функция

$$\phi = \Delta y + \mu \Delta MA = \left(\Delta Z + \Delta R_m\right) + \mu \cdot (X \cdot E \cdot \tau - \sum_i X_i \cdot E_i \cdot \tau_i)\,. \qquad (5.11)$$

Теперь, чтобы определить влияние на целевую функцию правительства параметра τ, необходимо предварительно проанализировать влияние на переменную z величины Δt .

В соответствии с законом убывающей предельной полезности зависимость суммарного дохода z от R_x, R_n и Δt можно представить в виде полинома второй степени

$$z = \zeta\left(R_n, R_x, \Delta t\right) = C + \alpha_2 R_n \Delta t + \alpha_1 R_x \Delta t^2\,, \qquad (5.12)$$

где α_1 и α_2 – коэффициенты (любые действительные числа), отражающие влияние на доход различных факторов (внутренних и экспортных цен на продукцию, объемов производства и экспорта продукции и др.);

C – параметр уравнения, отражающий влияние общеэкономических факторов и случайных событий.

Практически вышеуказанная модель была реализована для ставок экспортной пошлины на отходы и лом черных металлов. В результате проведенных расчетов выяснилось, что общая сумма доходов предприятий-экспортеров лома и металлургических предприятий – внутренних потребителей этого вида сырья, достигает максимального значения при ставке вывозной пошлины в размере €32,5 за 1 т. Кроме того, в данном случае зависимость $z = \xi(R_n, R_x, \Delta t)$ действительно хорошо описывается выпуклой функцией в соответствии с формулой (5.11).

Если считать выявленные статистические зависимости корректными, то вопреки выводам, полученным на основе анализа модели (5.4), одностороннее снижение ставки экспортной пошлины на лом черных металлов не только не будет иметь положительных последствий для доходов отечественных факторов производства,

но может привести к их существенному сокращению. А поэтому, исходя из этого критерия, ставку пошлины следует не уменьшать, а, напротив, повышать.

Таким образом, для государств, которые экспортируют преимущественно сырье и полуфабрикаты (развивающиеся страны и страны с переходной экономикой), вывод теоретической модели (5.4) относительно целесообразности одностороннего сокращения ставок экспортной таможенной пошлины является дискуссионным.

Это связано с тем, что в условиях ограниченности ресурсов рационально действующее правительство неизбежно должно учитывать кроме интересов предприятий-экспортеров сырья еще и интересы отечественных товаропроизводителей, действующих на внутреннем рынке.

Целевая функция (5.11), в отличие от модели (5.4), учитывает этот факт. Если бы сокращение таможенной пошлины монотонно увеличивало доход как национальных товаропроизводителей, так и экспортеров, целевая функция (5.11) непрерывно бы возрастала. Однако при сокращении таможенной пошлины на вывоз сырья правительство может столкнуться с уменьшением доходов национальных производителей сырья, которое может привести к уменьшению совокупного дохода факторов производства.

В такой ситуации для определения последствий изменений ставок таможенной пошлины важное практическое значение имеет выявление реальных зависимостей между доходами субъектов хозяйствования и факторами, не связанными непосредственно с изменением ставок таможенной пошлины на данный товар. Очевидно, что эти зависимости существенно будут отличаться для каждого конкретного случая (в зависимости от естественных, технических, технологических и других особенностей). Тем не менее характер динамики доходов под влиянием изменений ставок таможенной пошлины в условиях ограниченности ресурсов останется неизменным: увеличение количества сырья, которое будет поступать в распоряжение одних субъектов хозяйствования, приведет к сокращению его потребления другими и, с учетом фактора предельной полезности, дискриминационное перераспределение ресурса в пользу "успешного лоббиста" в определенный промежуток времени приведет к сокращению совокупных доходов факторов производства. Таким образом, рационально действующее правительство выберет такую ком-

бинацию распределения ресурсов среди заинтересованных субъектов хозяйствование, которая обеспечит их максимальный суммарный доход.

Следовательно, модель регулирования, связанная с максимальным освобождением экспорта от налогообложения, справедлива, прежде всего, для экспорта готовой продукции, и может привести, в частности, к неконтролируемому и массовому вывозу сырьевых материалов за пределы страны, в условиях наличия в государстве групп влияния с разнонаправленными интересами.

5.3.2. Экономическая постановка и моделирование последствий тарифно-налоговой реформы в странах с переходной экономикой

Альтернативным вариантом увеличения налоговых поступлений в бюджет государства при сокращении таможенных пошлин, предлагаемым МВФ и Всемирным Банком, является рост налогов на потребление, в частности НДС.

Теоретические исследования проблемы, выполненные Дж. Стиглицем и М. Шейх Эмраном, показали, что такая реформа, если принять во внимание значительные размеры неофициальной экономики в развивающихся странах, может уменьшить как благосостояние экономических субъектов, так и доходы правительства [103; 136]. В этих работах рассматривается сокращение таможенных пошлин на определенный товар с увеличением НДС на другой товар. В результате было обосновано, что в случае, если выбор товара для увеличения НДС ограничен существованием большого теневого сектора, подобная реформа уменьшает благосостояние. Однако модели, используемые в этих работах, не учитывают такие аспекты, как наличие контрабанды, различные административные затраты взимания отдельных налогов и др.

Эмпирические оценки влияния сокращения таможенных пошлин на налоговый доход государства рассмотрены в работах Ш. Деваражана, Д. Гоу и Г. Ли [48], а также М. Кина и Т. Бонсгарда [81].

Ш. Деваражан, Д. Гоу и Г. Ли в своей статье предложили модель, позволяющую оценить влияние сокращения внешнеторговых

налогов на налоговые доходы государства. Для расчетов были использованы данные 1987 г. по 60 странам мира. Основные параметры модели: размер сокращения пошлин, относительная значимость импортной пошлины как источника государственного дохода, реакция импорта на изменения пошлин. Чтобы компенсировать доход, потерянный в результате сокращения пошлин, эластичность импорта и экспорта должна быть высокой (для получения положительного эффекта в рассмотренных странах значения эластичностей должны быть свыше 20).

М. Кин и Т. Бонсгард, используя эконометрическую модель, оценили влияние либерализации внешней торговли на налоговый доход стран мира. При этом компенсацией служил рост внутренних налогов. Для расчетов были использованы данные по 111 странам за 25 лет. Для стран с высоким уровнем дохода проведение такой реформы имело положительный эффект (налоговый доход государства вырос). Однако в странах со средним уровнем дохода в результате такой реформы компенсировалось лишь 45-60 центов с каждого доллара дохода. Для стран с низким уровнем дохода эта цифра составила около 30 центов.

Используя модель экономики общего равновесия, Дж. Пиготт и Дж. Уолли исследовали целесообразность расширения базы НДС при наличии неформального сектора в экономике. Применение построенной модели к данным экономики Канады показало, что расширение базы НДС фактически уменьшило совокупное благосостояние по причине того, что больше товаров стало производиться в неформальном секторе. Данный анализ ограничивается включением теневого сектора для расширения базы НДС [112].

Приведенный обзор свидетельствует о том, что полученные разными авторами результаты являются противоречивыми, и проблема оценки влияния изменения таможенных пошлин на товарные потоки, доходы субъектов хозяйствования и бюджета с учетом теневого сектора экономики требует дальнейшего анализа.

В связи с этим с целью выявления закономерностей влияния таможенных пошлин на товарные потоки, доходы субъектов хозяйствования и бюджета разработана модель налогообложения внешней торговли товарами с учетом теневого сектора экономики и товарной структуры внешней торговли.

В основу модели положена гипотеза, согласно которой целесообразность компенсации дохода государства от снижения таможенных пошлин за счет увеличения НДС зависит от эластичности размеров теневого сектора экономики по ставкам этих налогов.

Новизна предлагаемой модели и ее отличия от модели Дж. Стиглица и М. Шейх Эмрана заключаются в следующем.

1. Вводится понятие эластичности теневого сектора по ставкам налогов. Дж. Стиглиц и М. Шейх Эмран утверждают, что наличие значительного теневого сектора в экономике страны приводит к тому, что налогово-тарифная реформа может снизить, а не повысить, как утверждают МВФ и Всемирный банк, благосостояние. Однако вывод может быть противоположным (благосостояние повысится), если эластичность теневого сектора по ставкам налогов незначительная. Субъекты теневого сектора, обладая определенной рыночной и политической властью, могут "не пустить" новичков. Таким образом, предлагаемый подход, в отличие от подхода Дж. Стиглица и М. Шейх Эмрана, с одной стороны, и МВФ, с другой – является более общим, универсальным и позволяет исследовать ситуации с различной эластичностью теневого сектора по ставкам налогов.

2. В отличие от сугубо теоретической модели Дж. Стиглица и М. Шейх Эмрана, в данном случае модель построена так, что имеется возможность параметризации и получения количественных результатов. Это имеет принципиальное значение, поскольку эмпирическая проверка гипотезы является главным способом ее верификации и выбора среди конкурирующих подходов.

3. В модель введен параметр "контрабанда товаров". Разница, возникающая при неполной уплате таможенных пошлин (контрабанде), а также несправедливо возмещенный НДС, представляют собой чистый доход субъекта в теневом секторе и чистые потери налогового дохода государства, что учитывается в дальнейших эмпирических расчетах. Дж. Стиглиц и М. Шейх Эмран вкратце теоретически описали проблему контрабанды: рассмотрели взаимосвязь увеличения НДС и размеров контрабанды на экспортные и импортные товары. Однако в представленную ими теоретическую модель этот фактор включен не был.

4. В предлагаемой модели экономика структурирована на отрасли, работающие в основном на экспорт и на внутреннее произ-

водство (с выделением товаров высокой и низкой степени переработки, что имеет принципиальное значение для транзитивных экономик), с учетом особенностей уплаты НДС и таможенных пошлин в каждой отрасли и различных секторах одновременно. Дж. Стиглиц и М. Шейх Эмран в своей модели рассматривают только абстрактные совокупности экспортируемых и импортируемых товаров.

Особо следует подчеркнуть, что в разработанной модели параметры размеров контрабанды и теневого сектора представлены как переменные, которые могут принимать различные значения в различных условиях.

Данное исследование не ставит перед собой задачу точного определения размеров теневого сектора и контрабанды в Украине. Основная задача исследования заключается в определении принципов поведения экономических систем при разных значениях этих переменных.

Теоретическая модель

Основные предпосылки теоретической модели следующие.

1. Экономика представлена двумя субъектами – правительством, которое уполномочено устанавливать и взимать налоги, и предприятиями, которые производят товары, участвуют во внешней торговле и платят налоги.

2. Имеет место средняя степень открытости национальной экономики (активное участие предприятий в международной торговле при отсутствии влияния на цены мирового рынка).

3. Предполагается различная эластичность товарных потоков (экспорта и импорта, сырья и готовой продукции) во внешней торговле по ставкам пошлин и по цене (если товар не облагается пошлиной).

4. Внутренний рынок страны в состоянии потребить весь объем предлагаемых товаров (т.е. изменение объемов импортируемых товаров не оказывает существенного влияния на объемы внутреннего потребления отечественных товаров).

5. В экономике взимаются два вида налогов – НДС, которым облагается внутреннее потребление и импорт товаров, а также налоги на внешнюю торговлю, которыми облагаются экспорт и импорт товаров.

6. НДС при экспорте не уплачивается (действует принцип места назначения).

7. Экономика состоит из двух секторов: официального – f и теневого – i (теневой сектор включает теневую экономику, которая возникает по статистическим и экономическим причинам, а также незаконные виды деятельности) [120].

8. Все доходы теневого сектора вывозятся из страны.

9. В официальном секторе полностью уплачиваются НДС и пошлины (контрабанда отсутствует). В теневом секторе предполагается, что налогоплательщики могут уклоняться от уплаты НДС, а также наличие контрабанды (k)

$$0 \le k \le 1, \qquad (5.13)$$

где $k = 1$ – означает наличие контрабанды (товар пересекает границу без уплаты соответствующих налогов);

$0 \le k \le 1$ – означает частичную уплату налогов при пересечении товаром границы ("серый импорт").

$k = 0$ – уплата всей суммы налогов на границе.

В официальном секторе $k = 0$.

10. Теневой сектор в свою очередь состоит из двух компонентов:

а) предприятия уплачивают внутренний НДС и налоги на границе (пошлина и НДС при импорте), причем $0 \prec k \le 1$ (т.е., если НДС уплачивается, должно иметь место уклонение от уплаты пошлины $k \succ 0$);

б) внутренний НДС не уплачивают, а налоги на границе (пошлина и НДС при импорте) уплачивают, причем $0 \le k \le 1$.

Предположения относительно прямой зависимости размеров теневого сектора от изменения ставок налогов было выдвинуто на основании ряда исследований, подтверждающих наличие такой зависимости [79; 92; 95; 116; 117].

Формальное описание основных параметров теоретической модели

Параметрами модели влияния изменения ставок пошлин на товарные потоки во внешней торговле и внутренней экономике страны считаются такие стоимости:

готовой продукции (товаров высокой степени переработки), произведенной из внутреннего сырья и отправленной на экспорт (αX_{FP});

внутреннего сырья (товаров низкой степени переработки), отправленного на экспорт (αX_{RM});

товаров, произведенных из импортированного сырья и отправленных на экспорт (βX);

товаров, произведенных из внутреннего сырья, предназначенных для потребления в стране (αCP);

товаров, произведенных из импортированного сырья, предназначенных для потребления в стране (βCP);

импортируемой готовой продукции для внутреннего потребления (αM);

импортированного сырья (βM).

При этом значения αX_{FP}, αX_{RM}, αM и βM для экономики Украины определяются как суммы по всем товарным группам (с которых взимается и не взимается пошлина при пересечении границы) в официальном и теневом секторах

$$\alpha X_{FP} = \sum_{j \in \alpha X_{FP}^{f+}} X_j + \sum_{j \in \alpha X_{FP}^{f-}} X_j + \sum_{j \in \alpha X_{FP}^{i+}} X_j + \sum_{j \in \alpha X_{FP}^{i-}} X_j; \qquad (5.14)$$

$$\alpha X_{RM} = \sum_{j \in \alpha X_{RM}^{f+}} X_j + \sum_{j \in \alpha X_{RM}^{f-}} X_j + \sum_{j \in \alpha X_{RM}^{i+}} X_j + \sum_{j \in \alpha X_{RM}^{i-}} X_j; \qquad (5.15)$$

$$\alpha M = \sum_{j \in \alpha M^{f+}} X_j + \sum_{j \in \alpha M^{f-}} X_j + \sum_{j \in \alpha M^{i+}} X_j + \sum_{j \in \alpha M^{i-}} X_j; \qquad (5.16)$$

$$\beta M = \sum_{j \in \beta M^{f+}} X_j + \sum_{j \in \beta M^{f-}} X_j + \sum_{j \in \beta M^{i+}} X_j + \sum_{j \in \beta M^{i-}} X_j. \qquad (5.17)$$

Причем $\forall j : j \in \alpha X_{FP}^{f+}, j \in \alpha X_{FP}^{i+}, j \in \alpha M^{i-} : X_j = 0, X_j$ определяет стоимость продукции товарного потока.

Индексы f и i определяют принадлежность к официальному и теневому секторам экономики соответственно; индексы "+" и "–" означают уплату и неуплату налогов соответственно в секторах экономики.

Определим

u как количество внутреннего сырья для αX_{FP};

$\grave{u}$ как количество внутреннего сырья для αX_{RM};

$\bar{u}$ как количество внутреннего сырья для товаров, предназначенных для потребления внутри страны.

Очевидно, что $u + \grave{u} + \bar{u} = 1$.

Далее допускается, что готовая продукция продается по одинаковым ценам как внутри страны, так и на экспорт.

Тогда

$$\alpha CP = \alpha X_{FP} \cdot \frac{\bar{u}}{u} = \alpha X_{FP} \cdot \frac{1 - u - \grave{u}}{u} = \alpha X_{FP} \cdot \left(\frac{1 - \grave{u}}{u} - 1 \right). \quad (5.18)$$

Общая стоимость импортированных товаров (M)

$$M = \alpha M + \beta M. \quad (5.19)$$

Для упрощения дальнейших расчетов предполагается, что реэкспорт сырья отсутствует.

В процессе внутренней переработки импортируемого сырья для βX и βCP создается добавленная стоимость p ($p > 1$). Тогда βX и βCP можно представить как

$$\begin{aligned} \beta X &= (\omega \cdot \beta M) \cdot p, \\ \beta CP &= (\acute{\omega} \cdot \beta M) \cdot p, \end{aligned} \quad (5.20)$$

где ω и $\acute{\omega}$ – коэффициенты, определяющие количество импортированного сырья, поступающего в распоряжение экономического субъекта в секторах βX и βCP соответственно ($\omega = 1 - \acute{\omega}$).

Общая стоимость продукции внутреннего производства товаров как из собственного, так и импортируемого сырья (CPT)

$$CPT = \alpha X_{FP} + \alpha X_{RM} + \beta X + \alpha CP + \beta CP. \qquad (5.21)$$

На сегодняшний день в Украине теневая деятельность затрагивает все секторы экономики. В данном случае уравнения, которые определяют цену производства в реальной и теневой экономике, будут абсолютно идентичными по наличию параметров.

Уравнения (5.14)-(5.21) описывают модель влияния изменения ставок пошлин на товарные потоки во внешней торговле и внутренней экономике страны.

Влияние сокращения пошлин на стоимость товарных потоков

В условиях либерализации внешней торговли товарами имеет место сокращение ставок экспортной и импортной пошлины. Далее рассмотрен стандартный случай либерализации – одновременное сокращение как экспортной (Δt_x), так и импортной пошлины (Δt_m).

Сокращение импортных пошлин приводит к увеличению объемов импорта товаров – αM и βM . Принимается предположение о том, что увеличение αM не приведет к сокращению αCP и αX, т.е. эти показатели независимы друг от друга (эффект замещения отсутствует).

Рост βM приводит к увеличению βCP и βX .

В свою очередь предполагается, что между αX и βX также отсутствует эффект замещения (имеющееся в стране сырье не импортируется, следовательно, в производстве αX и βX задействованы разные производственные мощности и отсутствует конкуренция). Аналогично для αCP і βCP.

Сокращение экспортной пошлины не влияет на βX, так как из переработанного импортного сырья производится готовая продукция, экспорт которой в Украине не облагается вывозной пошлиной. Отсутствует и непосредственное воздействие на αX_{FP} .

Сокращение экспортной пошлины приводит к увеличению αX_{RM} .

Однако в условиях ограниченности ресурсов увеличение экспорта сырья в определенный момент времени может иметь следствием сокращение внутренней сырьевой базы, необходимой для производства готовой продукции из этого сырья. Следовательно, сокращение экспортной пошлины может быть связано с уменьшением αCP и αX_{FP}.

Изменения объемов товарного потока вследствие изменения ставок пошлины ΔMF можно определить исходя из эластичности товарного потока по ставке пошлины.

Эластичность товарного потока E (изменение объемов товарного потока вследствие изменения ставки пошлины) может быть представлена в таком виде:

$$E = \frac{\Delta MF}{\Delta t}. \qquad (5.22)$$

То есть $\Delta MF = \mathrm{E} \cdot \Delta t$, где Δt – изменение ставки пошлины, дол. ед.

Новая стоимость товарных потоков рассчитана после снижения пошлины с учетом эластичности (MF') в соответствии с формулой (5.23) для каждого сектора

$$MF' = MF + \left(MF \cdot \Delta MF\right) = MF \cdot \left(1 + \Delta MF\right) = MF \cdot \left(1 + E \cdot \Delta t\right), \qquad (5.23)$$

где MF – стоимость товарного потока при исходной ставке пошлины, дол. ед.

Допущения, использованные в дальнейших расчетах

1. Бюджетное ограничение государства составляет $\hat{R}$

$$\hat{R} = R\left(t, v\right), \qquad (5.24)$$

где R – суммарные налоговые поступления государства, полученные от взимания налогов в секторах;

t – ставки таможенных пошлин, дол. ед.;

v – реальная ставка НДС, дол. ед.

2. В случае если субъект хозяйствования, не уплачивая фактически НДС, требует его возмещения от государства, доходы субъекта увеличиваются на сумму входного НДС, указанного в расчетных документах. То есть к возмещению из бюджета выставляется сумма, рассчитанная по ставке НДС, применяемой для оборота, содержащего этот налог.

3. Прибыль субъекта хозяйствования после уплаты налогов ($PE^{/}$)

$$PE^{/} = \frac{V \cdot r}{r+1}, PE^{/} = \frac{V^i \cdot r^i}{r^i+1} = \frac{V^i}{1+\frac{1}{r^i}}, \quad (5.25)$$

где V – стоимость продукции соответствующего i-го сегмента;

r – рентабельность i-го сегмента, дол. ед.

Норма прибыли (рентабельность) в официальном и теневом секторах содержит уплаченные налоги и потенциальные издержки уклонения (пропорционально). Под затратами уклонения понимается прежде всего вероятность выявления и уплаты штрафов за уклонение от уплаты налогов и т.п. Суммарная прибыль по всем сегментам экономики (P) составит

$$P = \frac{V^{\alpha X_{FP}}}{1+\frac{1}{r^{\alpha X_{FP}}}} + \frac{V^{\alpha X_{RM}}}{1+\frac{1}{r^{\alpha X_{RM}}}} + \frac{V^{\alpha CP}}{1+\frac{1}{r^{\alpha CP}}} + \frac{V^{\alpha M}}{1+\frac{1}{r^{\alpha M}}} + \frac{V^{\beta X}}{1+\frac{1}{r^{\beta X}}} + \frac{V^{\beta CP}}{1+\frac{1}{r^{\beta CP}}}. \quad (5.26)$$

4. Несправедливо возмещенный НДС, а также разница, возникающая при неполной уплате пошлины, представляют собой чистую прибыль субъекта хозяйствования в теневом секторе.

В качестве входящей информации для дальнейшей эмпирической оценки модели использованы специально подготовленные данные, характеризующие товарную структуру внешней торговли Украины за 2009 г. Данная модель не является инструментом прогнозирования изменения объемов внешней торговли товарами в Украине, а предназначена только для анализа механизма влияния налогов на внешнюю торговлю и НДС на товарные потоки, доходы субъектов хозяйствования и бюджета с учетом теневого сектора экономики.

Особенность разработанной модели состоит в том, что она позволяет использовать входные данные за любой период времени.

Модель реализована с помощью программы Statistica 6.0. В ней представлены функции ввода исходных данных, выполнение расчетов и выводы полученных результатов в виде таблиц и графиков.

Для расчета эластичности проанализированы изменения потоков внешней торговли теми товарами, на которые менялись пошлины (в частности, лом черных металлов, семена подсолнечника). Полученные данные скорректированы с учетом изменения других факторов (изменения объемов площадей посевов для подсолнечника, мировых цен на него; объемы поставок лома на металлургические предприятия Украины; экспортные и мировые цены на лом и т.п.).

Расчеты эластичности по ценам выполнялись в соответствии с данными Министерства экономики Украины об экспортных ценах на отдельные виды продукции.

Предложенная модель не предполагает использование определенного, жестко зафиксированного значения эластичности. В данном случае они отражают лишь направление (знак) изменения объемов товарных потоков, связанных с изменениями таможенных ставок и цены.

В расчетах уровень контрабанды принят в размере 45%. Исходные данные, касающиеся размеров контрабанды в Украине за 2009 г., основаны на экспертных оценках.

В целом, как исходные данные для эмпирической оценки разработанной модели использованы такие основные экономические показатели, характеризующие:

товарную структуру импорта и экспорта Украины;

действующие ставки пошлины и НДС;

размеры контрабанды товаров при импорте и экспорте;

размеры теневого сектора экономики;

удельный вес производства товарной продукции низкой и высокой степени переработки;

среднюю норму прибыли и добавленной стоимости.

Основные параметры модели, которые имеют критическое значение для ее эмпирической проверки – это показатели реального и финансового секторов экономики Украины.

Основные результаты выполненных расчетов заключаются в следующем.

1. Базовый вариант расчетов, характеризующий исходное состояние экономики. На рис. 5.6 приведены возможные варианты сокращения действующей средневзвешенной ставки импортной пошлины[1] и соответствующего повышения реальной ставки НДС, при которых налоговые поступления государства и прибыль хозяйствующих субъектов в официальном секторе превышают исходные значения.

При сокращении ставки пошлины до уровня 5% реальная ставка НДС, при которой потери бюджета будут компенсированы, должна составлять 22,7% – в данном случае темпы прироста прибыли хозяйствующих субъектов в официальном секторе и налоговых поступлений государства будут одинаковыми (1,09 раза). В этой точке пересекаются прямые на рис. 5.6, отражающие изменения прибыли хозяйствующих субъектов в официальном секторе и изменения налоговых поступлений государства при ставке импортной пошлины 5%.

Непосредственно повышение номинальной ставки НДС не предусматривается; повышение реальной ставки НДС, согласно рекомендациям МВФ и Всемирного банка, должно происходить путем отмены льгот и преференций по этому налогу.

При сокращении ставки пошлины до уровня 1% реальная ставка НДС должна составлять 24% – в данном случае темпы прироста прибыли хозяйствующих субъектов в официальном секторе и налоговых поступлений государства будут одинаковыми (1,17 раза). В этой точке пересекаются прямые на рис.5 6, отражающие изменения прибыли хозяйствующих субъектов в официальном секторе и изменение налоговых поступлений государства при ставке импортной пошлины 1%.

2. Вариант расчетов с разной эластичностью размеров теневого сектора по ставкам налогов.

[1] В Украине экспортной пошлиной облагаются только сырьевые товары; этот показатель, согласно расчетам, составляет 3,08% от всего экспорта сырья, поэтому в расчетах ставка вывозной пошлины была зафиксирована на постоянном уровне.

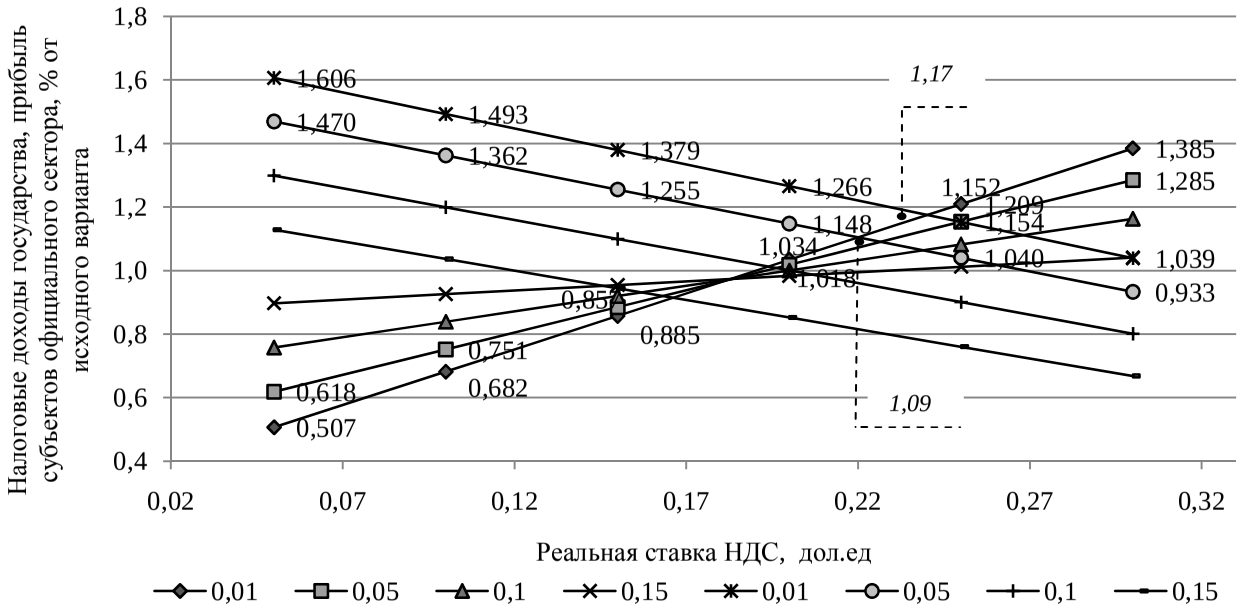


Рис. 5.6. Результат моделирования последствий налогово-тарифной реформы в Украине: изменения налоговых доходов государства и прибыли хозяйствующих субъектов официального сектора при разных ставках импортной пошлины и НДС

Исследование этого варианта является основным для проверки выдвинутой гипотезы о целесообразности компенсации доходов государства от снижения пошлины за счет увеличения реальной ставки НДС в зависимости от эластичности размеров теневого сектора экономики по ставкам этих налогов на соответствие.

В данном случае эластичность размеров теневого сектора по ставкам налогов учитывает сложность препятствий для перехода субъектов хозяйствования в теневой сектор, которое происходит вследствие повышения ставки налога.

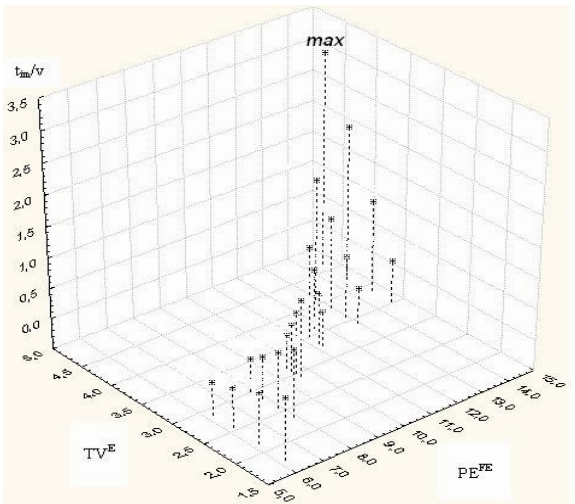
Итак, если препятствия для перехода экономического субъекта в теневой сектор практически отсутствуют, наибольшая величина доходов государства и доходов субъектов официального сектора достигается в условиях минимально возможной ставки НДС 5% и максимально возможной ставки пошлины 15%, как это видно на рис. 5.7 (*а*), т.е. в данном случае $\frac{t_{im}}{v} = 3$.

Рис. 5.7 (*б*) отражает наличие существенных препятствий для перехода хозяйствующего субъекта в теневой сектор. В этом случае, наоборот, самые большие величины доходов государства и официального сектора достигаются при максимально возможной ставке НДС 30% и минимально возможной ставке импортной пошлины 1%, т.е. $\frac{t_{im}}{v} = 0,03$.

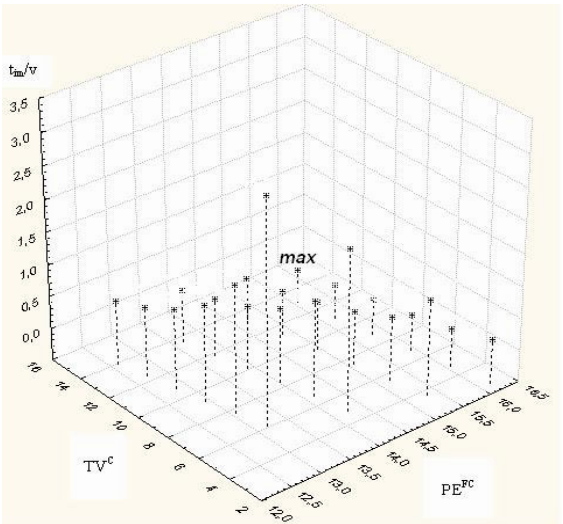
Таким образом, выдвинутая гипотеза подтвердилась. Это означает, что компенсировать налоговые поступления государства, утраченные вследствие сокращения ставок пошлин за счет увеличения реальной ставки НДС, целесообразно в том случае, когда существуют значительные препятствия для перехода субъекта хозяйствования в теневой сектор экономики.

3. Вариант расчетов, когда размер теневого сектора не связан со ставками налогов.

В данном случае прибыль субъектов формального сектора никак не связана с НДС, она связана только с размерами теневого сектора. Поэтому можно определить только общий налоговый доход государства, который превышает исходное значение при различных значениях размеров теневого сектора. Так, например, по данным для уровня теневой экономики в размере 30%, максимальный налоговый



(а)
препятствия для перехода хозяйствующего субъекта в теневой сектор минимальные



(б)
препятствия для перехода хозяйствующего субъекта в теневой сектор значительные

Рис. 5.7. Зависимость налоговых поступлений государства и прибыли субъектов официального сектора для варианта с разной эластичностью размеров теневого сектора по ставкам налогов:

TV^E – налоговые поступления в бюджет, млрд. дол. США;

PE^{fE} – прибыль экономических субъектов официального сектора, млрд. дол. США;

t_{im} – ставка импортной пошлины, дол. ед.;

v – реальная ставка НДС, дол. ед.

TV^C – налоговые поступления в бюджет, млрд. дол. США;

PE^{fC} – прибыль экономических субъектов официального сектора, млрд. дол. США;

t_{im} – ставка импортной пошлины, дол. ед;

v – реальная ставка НДС, дол. ед.

доход государства и минимальный доход субъектов теневого сектора достигается при ставках НДС 0,2 и таможенной пошлины – 0,15.

Для разработки более конкретных рекомендаций было выдвинуто предположение о различной эластичности отраслей экономики по ставкам налогов на различных рынках товаров (совершенная конкуренция, олигополия и монополия).

Расширение базы НДС вследствие сокращения таможенных пошлин повлечет рост цен на товары в розничной торговле. На рынках, характеризующихся состоянием, близким к совершенной конкуренции, это может привести к тому, что спрос на товар, предлагаемый по новым ценам, сократится; часть субъектов хозяйственной деятельности предпочтет перейти в теневой сектор (рис. 5.8), а не снижать объемы производства.

До расширения базы налогообложения равновесие в официальном секторе достигается в точке e^1. Цена товара в официальном секторе (точка P^1) представляет собой верхнюю границу спроса на них в теневом секторе. Объемы производства в официальном секторе составляют Q_1^f. Предложение в теневом секторе прямо зависит от цены товара в этом секторе (P^i), которая зависит от премии за риск. После расширения базы налогообложения цена на товары в официальном секторе вырастет ($P^2 > P^1$).

В результате, при условии эластичного предложения в официальном секторе (расширение базы налогообложения пропорционально сокращению предложения), последнее сократится до величины $S^{/f}$. Новое равновесие в официальном секторе установится в точке e^2, где $P^2 > P^1$ и $Q_1^f > Q_2^f$. Субъекты хозяйствования будут использовать разницу в ценах ($P^2 > P^*$) в своих интересах (P^* – свободная от налога цена товара в официальном секторе). Они перемещают часть своего производства в теневой сектор.

Точка P^2 представляет собой верхнюю границу спроса на товары ($D^{//i}$) в теневом секторе. В этом случае равновесие в теневом секторе установится в точке $e^{/1}$; производство в этом секторе составит Q_1^i. В случае неэластичного предложения в официальном секторе (расширение базы налогообложения непропорционально сокращению предложения), ситуация аналогична. Новое равновесие уста-

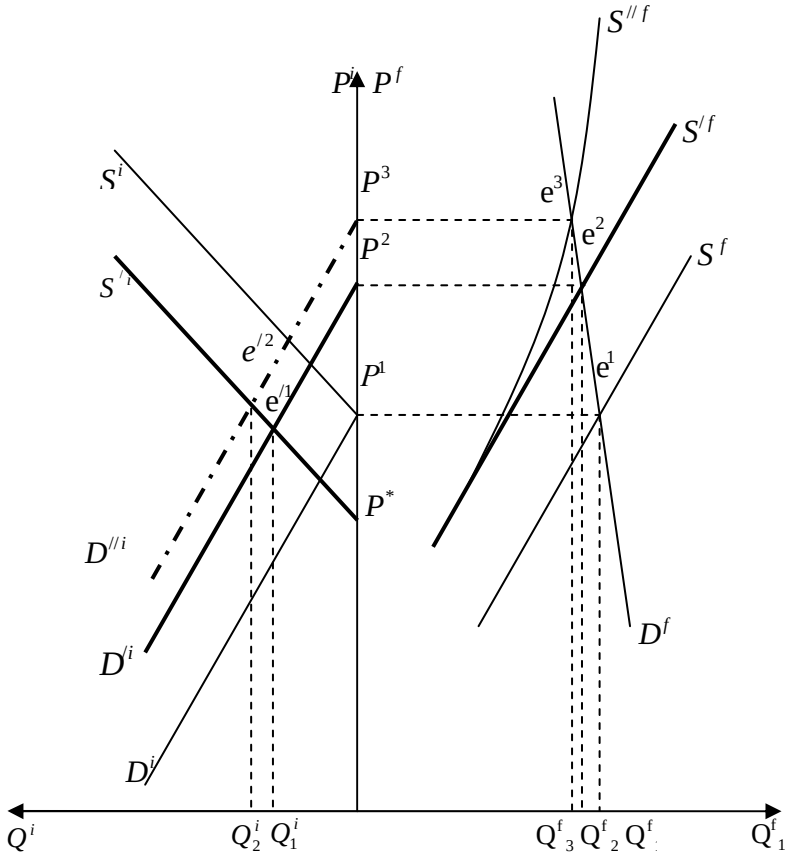


Рис. 5.8. Влияние расширения базы налогообложения на объемы производства на рынке совершенной конкуренции:

S^f – предложение в официальном секторе;

D^f – спрос в официальном секторе;

Q^f – объемы производства в официальном секторе;

P^f – цены в официальном секторе;

S^i – предложение в теневом секторе;

D^i – спрос в теневом секторе;

Q^i – объемы производства в теневом секторе;

P^i – цены в теневом секторе.

новится в точке e^3, где $P^3 > P^2 > P^1$ и $Q_3^f > Q_2^f > Q_1^f$. В теневом секторе равновесие установится в точке $e^{/2}$, где $Q_2^i > Q_1^i$. $D^{//i}$ – верхняя граница спроса на товары в этом секторе.

Что касается рынков монополии и олигополии, рост базы налогообложения, который поставит субъектов хозяйственной деятельности перед выбором, снижать производство либо увеличивать цены, вполне вероятно приведет к росту цен, так как потребители будут приобретать товар по новым ценам.

Основными особенностями представленной выше модели являются наличие в экономике только двух видов налогов, а также тот факт, что внутренний рынок страны в состоянии потребить весь объем предлагаемых товаров. Эти допущения были использованы с целью упрощения модели, и они могут быть сняты в ходе дальнейших исследований.

Таким образом, результаты проведенного исследования подтверждают справедливость рекомендаций как Дж. Стиглица и М. Шейх Эмрана, так и специалистов МВФ и Всемирного банка, однако в различных условиях.

МВФ и Всемирный банк рекомендуют проводить в Украине политику сокращения таможенных пошлин с последующим ростом базы обложения НДС путем отмены льгот и преференций. Такую политику целесообразно проводить в тех отраслях, которые характеризуются состоянием олигополии и монополии. В данном случае это может привести к желаемым результатам – замена искажающих налогов, которыми по своей сути являются таможенные пошлины на менее искажающий НДС, при сохранении налогового дохода государства.

И напротив, в отраслях экономики Украины, характеризующихся состоянием, близким к совершенной конкуренции, сокращение таможенных пошлин с последующим расширением базы обложения НДС может привести к тому, что часть субъектов перейдет в теневой сектор, и проведение этой реформы не приведет к ожидаемым результатам.

Эти особенности следует учесть при формировании налоговой и тарифной политики Украины.

5.3.3. Рекомендации по совершенствованию налоговой и тарифной политики Украины

Реформирование тарифной политики Украины в области экспортных пошлин

Для стран, экспортирующих преимущественно сырье и полуфабрикаты (в основном развивающиеся и с переходной экономикой), вывод теоретической модели о целесообразности одностороннего снижения ставок экспортных пошлин является спорным. Это связано с тем, что в условиях ограниченности ресурсов рационально действующему правительству неизбежно приходится учитывать помимо интересов предприятий-экспортеров сырья еще и интересы действующих на внутреннем рынке национальных товаропроизводителей. На практике это означает, что вступление Украины в ВТО, предусматривающее выгодное для экспортеров снижение ставок экспортных пошлин, может быть связано с нежелательными последствиями для национальной экономики, которая отличается значительным удельным весом сырья и полуфабрикатов в структуре товарного экспорта, но обладает реальными возможностями увеличить объемы их переработки отечественными товаропроизводителями.

На данный момент в Украине существуют экспортные пошлины на следующие виды сырья: отходы и лом черных металлов, семена масличных культур (из которых наиболее принципиальным является экспорт семян подсолнечника), живой скот и кожевенное сырье. Также существует вывозная пошлина на экспорт природного газа.

Однако специалисты МВФ и Всемирного банка, предоставляющие Украине кредиты на проведение реформ, настаивают на отмене экспортных пошлин на сырье (за исключением природного газа) [134]. В письмах-обязательствах Украины к МВФ и Всемирному банку постоянно подчеркивается готовность отменить вывозные пошлины на сырье.

В законодательстве Украины это нашло отражение в п. 15 Концепции реформирования налоговой системы [24] "Таможенно-тарифное регулирование", в котором фиксируется постепенный отказ от применения вывозной (экспортной) пошлины. Помимо этого, в начале 2008 г. Украина и ЕС договорились об урегулировании вопроса относительно экспортных пошлин. Евросоюз завершил дву-

сторонние переговоры с Украиной о вступлении в ВТО в 2003 г. Украина обязуется после присоединения к ВТО снижать экспортные пошлины на лом черных и цветных металлов, кожевенное сырье, живой скот, семена подсолнечника вплоть до отказа от использования пошлин после вступления в силу соглашения о зоне свободной торговли между Украиной и ЕС.

Для реализации этой стратегии был принят ряд изменений в соответствующее законодательство.

Законом Украины "О вывозной (экспортной) пошлине на отходы и лом черных металлов" предусматривается сокращение ставки экспортной пошлины на отходы и лом черных металлов до €25 за 1 т, начиная со дня вступления Украины в ВТО; затем в течение 6 лет ставки планируется снизить до €10 за 1 т [3]. Однако сокращение экспортной пошлины на отходы и лом черных металлов может привести к нарушению баланса интересов экспортеров-сырья и внутренних производителей.

На сегодняшний день существенную долю товарного экспорта Украины (42,8%) составляет продукция металлургической отрасли (полуфабрикаты и готовая продукция). Сокращение объемов выплавки стали означает сокращение объемов экспорта металлургической продукции. Увеличение экспорта сырья (лом) и сокращение экспорта готовой продукции означает, что в Украине продолжит доминировать экспорт сырья.

Закон Украины "О вывозной (экспортной) пошлине на живой скот и кожевенное сырье" предусматривает сокращение ставки экспортной пошлины на живой скот до 30-50% от таможенной стоимости товара (в зависимости от товарной позиции УКТ ВЭД), вместо существовавших ранее 50-75% (в зависимости от товарной позиции УКТ ВЭД). Со дня вступления Украины в ВТО каждый год ставки снижаются на 5% до достижения значения 10-20% от таможенной стоимости товара (в зависимости от товарной позиции УКТ ВЭД) [4].

Сокращение ставки вывозной пошлины на кожевенное сырье не будет иметь существенного влияния на объемы ее экспорта, а также не уменьшит поступления в государственный бюджет, так как около 99% экспорта кожевенного сырья (УКТ ВЭД 4101) направляется в Республику Молдова без уплаты вывозной пошлины в рамках Соглашения о свободной торговле.

В письме-обязательстве МВФ в 2000 г. украинское правительство обязалось сократить экспортную пошлину на семена масличных с 23 до 10% [94], что закреплено в соответствующем законопроекте. Сейчас ставка пошлины составляет 16%.

На первый взгляд положительным последствием отмены экспортной пошлины на подсолнечник может стать возросшая конкуренция экспортерами и внутренними производителями, что может привести к росту внутренних цен на семена подсолнечника. Однако это справедливо лишь в том случае, если экспортеры не будут договариваться между собой. В противном случае изменения цен из-за снижения пошлины может не произойти.

Возможное повышение внутренних цен на семена подсолнечника может иметь негативные последствия в средне- и долгосрочной перспективе. Начиная с 2004 г. посевные площади подсолнечника постоянно увеличиваются. Возникшее по причине отмены экспортной пошлины повышение цен на подсолнечник приведет к дальнейшему росту площадей посевов. Однако эта культура сильно истощает почву, а средства на восполнение плодородия земли у национальных сельхозпроизводителей отсутствуют. Это может привести к тому, что после 3-4-летнего использования земель под посевы подсолнечника на них нельзя будет ничего выращивать в течение нескольких лет. Кроме того, рост цен на семена подсолнечника, возникший из-за отмены вывозной пошлины, своим следствием может иметь рост цен на продукты переработки, и переработчики рискуют потерять часть покупателей.

Отмена экспортной пошлины на семена подсолнечника приведет к значительному сокращению объемов переработки семян на заводах и реализации готовой продукции. На сегодняшний день мощности перерабатывающих предприятий загружены не полностью; в данном случае отмена пошлины может только усугубить ситуацию. Таким образом, в случае снижения вывозной пошлины на семена подсолнечника, последствия и для масложировой промышленности Украины в целом будут негативными. Ко всему прочему, рост экспорта семян подсолнечника вследствие отмены пошлины будет означать сырьевую направленность экспорта страны, в то время как нормативными документами подчеркивается важность экспорта именно готовой продукции.

В Закон Украины "О ставках вывозной (экспортной) пошлины на лом легированных черных металлов, лом цветных металлов и полуфабрикаты с их использованием" [11] последние изменения, предусматривающие последовательное сокращение ставки вывозной пошлины, были внесены в конце 2010 г. На сегодняшний день в Украине отсутствует сырьевая база цветных металлов, и их лом является единственным стратегическим видом сырья для нужд металлургических перерабатывающих предприятий. Поэтому в ст. 9 Закона Украины "О металлоломе" [9] содержался запрет на вывоз за пределы таможенной территории страны лома цветных металлов.

Информация относительно реальной потребности отечественных металлургических комбинатов в ломе цветных металлов в пояснительных материалах к Закону Украины [11] отсутствует, поэтому трудно сделать вывод об обоснованности размеров ставок адвалорной экспортной пошлины. В связи с этим необходимы дальнейшие исследования для установления экономически обоснованной ставки вывозной пошлины на эти виды лома с целью недопущения конфликта интересов между экспортерами и отечественными потребителями лома цветных металлов.

Следует обратить внимание, что правила ГАТТ/ВТО допускают использование страной экспортных пошлин во внешней торговле. Это означает, что сохранение вывозных пошлин на основные виды сырьевых товаров в Украине не будет противоречить условиям участия в этой организации.

Реформирование налоговой и тарифной политики Украины в области импортных пошлин и НДС

В 2003 г. специалисты Всемирного банка определили основные направления институциональных реформ в Украине, на проведение которых было выделено $250 млн. Главным в реформировании общественного сектора предполагалось проведение налоговой реформы и устранение налоговых льгот [141].

В мае 2005 г. Всемирный банк предоставил Украине займ на политику развития в размере $251,26 млн. на поддержку структурных реформ в социальной и экономической сферах. В письме правительства Украины среди прочих основных направлений развития финансового сектора предполагается существенное расширение базы обложения НДС, а также значительное сокращение импортных пошлин и отмена экспортных пошлин [133].

В отчете Всемирного банка "Создание фискального пространства для роста. Обзор государственных финансов Украины", предоставленного 14.09.2006 г., специалисты также не рекомендуют менять ставку основного косвенного налога – НДС, однако рекомендуют продолжить работу по сокращению льгот по НДС [27].

По результатам Ukraine – 2006 Article IV Consultation МВФ рекомендует Украине избегать применения налоговых льгот, в том числе и в свободных экономических зонах [131].

В 2004 г. письмом-обязательством МВФ Украина подтвердила свои намерения в проведении структурных реформ, одним из направлений которых является сокращение таможенных пошлин при одновременном расширении базы обложения НДС [78]. В конце 2008 г., запрашивая новый кредитный транш МВФ, Украина отчитывалась о снижении средней ставки ввозной пошлины, в то же время обязываясь продолжить структурные налоговые реформы, связанные с расширением базы обложения НДС [135]. В последующих документах МВФ-Украина подтверждаются требования о дальнейшей либерализации внешней торговли товарами; при этом потери доходов бюджета предполагается компенсировать расширением базы налогообложения НДС путем устранения льгот и преференций по уплате данного налога [77; 132].

Реализация количественной модели оценки влияния налогообложения внешней торговли товарами на товарные потоки, доходы субъектов хозяйствования и бюджета с учетом теневого сектора экономики и товарной структуры внешней торговли показала, что нельзя однозначно оценить адекватность налогово-тарифной реформы, на проведении которой в Украине настаивают Всемирный банк и МВФ о целесообразности компенсации доходов государства от сокращения таможенных пошлин расширением базы НДС при наличии теневого сектора в экономике страны.

Альтернативный взгляд состоит в том, что в специфической институциональной среде транзитивной экономики такие рекомендации могут не привести к ожидаемым результатам, а только повысить издержки администрирования и размеры теневого сектора экономики. Результаты проведенного исследования подтверждают справедливость рекомендаций как Дж. Стиглиц и М. Шейх Эмран, так и специалистов МВФ и Всемирного банка, однако в различных условиях. Прежде всего, целесообразность сокращения ставок та-

моженных пошлин с последующей компенсацией дохода вследствие расширения базы НДС определяется эластичностью теневого сектора по ставкам налогом (в исследуемой ситуации – по ставкам импортных таможенных пошлин и НДС).

Политику, рекомендуемую МВФ и Всемирным банком, целесообразно проводить в тех отраслях промышленности, которые характеризуются состоянием олигополии и монополии. В Украине на данный момент к таким отраслям можно отнести горно-металлургическую отрасль, химическую промышленность, спиртовую отрасль, медицинскую промышленность и др. В этом случае проведение такой политики (сокращение таможенных пошлин с последующим ростом базы обложения НДС путем отмены льгот и преференций в этих отраслях) может привести к желаемым результатам – замене искажающих налогов, которыми по своей сути являются таможенные пошлины, на менее искажающий НДС, при сохранении налоговых доходов государства. И напротив, в отраслях экономики Украины, характеризующихся состоянием, близким к совершенной конкуренции (рынок лома черных металлов, сельское хозяйство, в частности, рынок семян подсолнечника, производство пищевых продуктов и др.), сокращение таможенных пошлин с последующим расширением базы обложения НДС может привести к тому, что часть субъектов перейдет в теневой сектор, и проведение этой реформы не приведет к ожидаемым результатам.

На сегодняшний день активно обсуждается возможность образования зоны свободной торговли Украина-ЕС. Переговоры проходят по трем основным направлениям: торговля товарами; услуги, учреждение компаний, инвестиции, движение капитала и платежей; правила торговли. Эти направления включают таможенные тарифы, технические барьеры в торговле, инструменты торговой защиты, санитарные и фитосанитарные меры, правила происхождения товаров, торговые отношения в энергетической сфере, права интеллектуальной собственности, конкурентную политику, государственные закупки, урегулирование споров и т.д.

Одним из основных принципов, которые должны быть заложены в соглашение о создании зоны свободной торговли между Украиной и ЕС, является асимметрия, или относительная взаимность. Речь идёт о том, что применение в соглашении данного принципа необходимо для смягчения и нивелирования возможных негативных

последствий от либерализации двусторонней торговли. Согласно принципу асимметрии страны с переходными экономиками имеют возможность воспользоваться правом сохранения более жёстких торговых барьеров в двусторонней торговле с относительно экономически развитыми странами и обеспечить постепенную либерализацию национальных рынков с внедрением достаточных переходных периодов. Такой подход отвечает существующей практике в рамках ВТО [21]. Это означает, что таможенные тарифы с украинской стороны будут снижаться постепенно, тогда как ЕС отменит их сразу после вступления в силу соглашения. Переходные периоды для открытия украинских рынков, во время которых бизнес сможет адаптироваться к новым условиям, могут длиться от трёх до пяти лет.

СУЩЕСТВУЮЩАЯ СИТУАЦИЯ	**ПРЕДЛОЖЕНИЯ**
Направления политики либерализации внешней торговли товарами	
Сокращение и ликвидация экспортных пошлин на сырье (согласно требованиям ЕС, а также рекомендациям ВТО, МВФ и Всемирного банка)	**Сохранение** экспортных пошлин на отдельные сырьевые товары (лом черных металлов, семена подсолнечника и др.), используемые в производстве отечественными товаропроизводителями
Минимизация импортных пошлин с соответствующим расширением базы обложения НДС (в соответствии с рекомендациями МВФ и Всемирного банка)	Минимизация импортных пошлин с соответствующим расширением базы обложения НДС **по отраслевому принципу (в зависимости от состояния товарного рынка)**
Таможенное и налоговое законодательство	
Совершенствование механизмов налогового стимулирования развития СЭЗ, ТПР и технопарков	Совершенствование механизмов налогового стимулирования развития СЭЗ, ТПР и технопарков **путем ликвидации льгот и преференций по НДС и сокращения ввозных (импортных) пошлин по отраслевому принципу**
Пункт о возврате уплаченной импортной пошлины **отсутствует**	Возврат уплаченной импортной пошлины на полуфабрикаты в случае, если последние используются для производства готовой продукции на экспорт
Постепенный отказ от применения вывозной (экспортной) пошлины	Постепенный отказ от применения вывозной (экспортной) пошлины **на живой скот и кожевенное сырьё**

Рис 5.9. Основные положения концепции налогового регулирования внешней торговли товарами в Украине

Так же в контексте образования зоны свободной торговли Украина-ЕС следует отметить, что в соответствии с позицией Европейского Союза одним из основных вопросов, которые на сегодняшний момент остаются нерешёнными в переговорах с Украиной, является необходимость устранения экспортных пошлин. Как показал проведенный анализ, вывозные пошлины целесообразно сокращать только на живой скот и кожевенное сырьё. В ситуации с другими видами сырья (в частности, лом чёрных и цветных металлов, семена подсолнечника) возможно наличие конфликта интересов между экспортёрами сырья и его потребителями в Украине.

Принцип асимметрии при создании зоны свободной торговли, предусматривающий сокращение и постепенную ликвидацию импортных пошлин, а также сохранение экспортных пошлин на отдельные сырьевые товары могут быть реализованы посредством внесения изменений и дополнений в существующее налоговое и таможенное законодательство (рис. 5.9).

Предложенная на рис. 5.9 концепция согласуется с современными требованиями МВФ к Украине относительно либерализации внешней торговли товарами, соответствует принципу асимметрии при создании зоны свободной торговли с ЕС и не противоречит правилам участия Украины в ВТО.

Литература к главе 5

1. Бюджетная политика и планирование [Электронный ресурс] / Министерство финансов Республики Казахстан. – Режим доступа: http://www.minfin.kz/index.php?uin=1276745355&lang=rus

2. Вишневский В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика / В. П. Вишневский, А. С. Веткин; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2003. – 228 с.

3. Закон України "Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів" від 24.10.2002 р. №216-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №1. – Ст. 1. – (зі змін. та допов.).

4. Закон України "Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину" від 07.05.1996 р. №180/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №28. – Ст. 133. – (зі змін. та допов.).

5. Закон України "Про Єдиний митний тариф України" від 05.02.1992 р. №2097-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №19. – Ст.259. – (зі змін. та допов.).

6. Закон України "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну" від 22.12.1998 р. №332-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №11. – Ст. 78.

7. Закон України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" від 22.12.1998 р. №330-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №9-10. – Ст.65.

8. Закон України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" від 22.12.1998 р. №331-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №12-13. – Ст. 80.

9. Закон України "Про металобрухт" від 05.05.1999 р. №619-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999.– №25. – Ст. 212. – (зі змін. та допов.).

10. Закон України "Про Митний тариф України" від 05.04.2001 р. №2371-III // Відомості Верховної Ради України. – №24. – 2001. – Ст.125. – (зі змін. та допов.).

11. Закон України "Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням" від 13.12.2006 р. №441-V // Відомості Верховної Ради. – 2007. – №9. – Ст. 73. – (зі змін. та допов.).

12. Закон України "Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур" від 10.09.1999 р. №1033-XIV // Відомості Верховної Ради. – 1999. – №44. – Ст. 389. – (зі змін. та допов.).

13. Закони України "Про Державний бюджет України" за період 1999-2011 рр. [Электронный ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступа: www.minfin.gov.ua/

14. Законы Республики Беларусь "О бюджете Республики Беларусь" за 1999-2008 гг.[Электронный ресурс] / Министерство финансов Республики Беларусь. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/budget/legislation/lawrb/

15. Законы Российской Федерации "О федеральном бюджете" за 1999-2010 гг. [Электронный ресурс] / Министерство финансов Российской Федерации. – Режим доступа: www.minfin.ru

16. Занадворов В.С. Теория налогообложения / В.С. Занадворов // Экономический журнал ВШЭ. – 2004. – №2. – С.257-290.

17. История Российской империи [Электронный ресурс]: Энциклопедия. – Режим доступа : http://www.vitart.ru/history-russia-pages/ref-tamogennie-poshlini.html

18. Кругман П. Международная экономика. Теория и политика / П. Кругман, М. Обстфельд. – М., 1997. – 680 с.

19. Митний кодекс України від 11.07.2003 р. №92-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – №38-39.– Ст.288. – (зі змін. та допов.).

20. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под ред. В.П. Вишневского – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

21. Поточний стан переговорного процесу в рамках Робочої групи з питань створення зони вільної торгівлі (на 08.02. 2011) [Електронний ресурс] // Міністерство економіки України. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=160607&cat_id=152849

22. Про затвердження Порядку справляння митними органами ввізного (вивізного) та особливих видів мита під час митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України: Наказ Державної митної служби України від 23.01.2006 р. №30 // Офіційний вісник України. – 2006. – №6. – Ст. 320.

23. Розвиток сектора чорної металургії в Україні / Світовий банк. – К.: Міленіум, 2004. – 110 с.

24. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції реформування податкової системи" від 19.02.2007 р. № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – №13. – Ст. 481.

25. Сапир Ж. Вашингтонский консенсус и российские реформы: история провала / Ж. Сапир // Международный журнал социальных наук. – 2001. – №33. – С. 53-66.

26. Словарь современной экономической теории Макмиллана. – М.: Инфра-М, 2003. – 608 с.

27. Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України // Документ Світового банку Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку. Регіон Європи і Середньої Азії. Звіт № 36671 – UA. – 2006. – 14 вер. – 223 с.

28. Указ Президента України "Про Концепцію трансформації митного тарифу України на 1996-2005 рр. відповідно до системи ГАТТ/СОТ" від 06.04.1996 р. №255/96 [Електронний ресурс] // Вер-

ховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=255%2F96.

29. Холопов А. Выигрыш от внешней торговли и распределение доходов / А. Холопов // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №10. – С. 56-69.

30. Abrego L. Computation and the theory of customs unions / L. Abrego, R. Riezman, J. Whalley // CESifo Economic Studies. – 2005. – Vol.51. – №1. – P. 117-132.

31. Altshuler R. Has U.S investment abroad become more sensitive to tax rates? / R. Altshuler, H. Grubert, T. Scott Newlon // NBER. – 1998. – WP. – № 6383. – 39 p.

32. Bagwell K. Economic Theory and the Interpretation of GATT/WTO / K.Bagwell, R.W. Staiger // The American Economist. – 2002. – Vol. 46. – №2. – P. 3-19.

33. Bastable C. Customs duties [Электронный ресурс] / C. Bastable // The library of economic and liberty. – London: Macmillan and Co., Limited. – 3rd edition. – 1917. – Режим доступа: http://www.econlib.org/library/Bastable/ bastbPF27.html#Bk.IV,Ch.VII.

34. Bhagwati J. Trading preferentially: theory and policy / J. Bhagwati, D. Greenaway, A. Panagariya // The Economic Journal. – 1998. – Vol. 108. – №449. – P.1128-1148.

35. Bohara A. K. Trade diversion and declining tariffs: Evidence from MERCOSUR / Bohara A. K., Gawande K., Sanguinetti P. // Albuquerque: University of New Mexico, 2003. – 35 p.

36. Bond S.Cash-flow tax in an open economy / S. Bond, M.P. Devereux // University of California, Berkeley. – 2002. – 31 p.

37. Bradford D. The X tax in the world economy / D. Bradford // CEPS. – 2003. – WP. – №93. – 57 p.;

38. Budget et Compte [Электронный ресурс] // Département fédéral des finances de Confédération Suisse. – Режим доступа: http://www.efd.admin.ch/index.html?lang=fr

39. Búsqueda Asistida de Estadísticas de las Finanzas Públicas [Электронный ресурс] // Ministerio para el Poder Popular para las Finanzas de Venezuela. – Режим доступа: http://www.mf.gov.ve/

40. Clements B., Perry V., Toro J. From Stimulus to Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies // Fiscal Affairs Department. – IMF. – 2010. – 122 p.

41. Corden W. M. The structure of a tariff system and the effective protective rate / W. M. Corden // The Journal of Political Economy. – 1966. – Vol. 74. – №3. – P.221-237.

42. Corporate and capital income taxes in OECD countries [Электронный ресурс] // Organization for Economic Co-operation and Development. – Режим доступа: http://www.oecd.org/document/60/0,3343,en_2649_34533_1942460_1_1_1_37427,00.html#C_CorporateCaptial

43. Dailystocks daytrading portal [Электронный ресурс]. – Capital export neutrality. – Режим доступа: http://www.dailystocks.com/glossary_words/CAPITAL%20 EXPORT %20NEUTRALITY.htm

44. Dailystocks daytrading portal [Электронный ресурс]. – Capital import neutrality. – Режим доступа: http://www.dailystocks.com/glossary_words/ CAPITAL%20IMPORT %20NEUTRALITY.htm

45. Décision du Conseil du 22 décembre 1994 relative à la conclusion au nom de la Communauté européenne, pour ce qui concerne les matières relevant de ses compétences, des accords des négociations multilatérales du cycle de l'Uruguay (1986-1994) [Электронный ресурс] // L'accès au droit de l'Union européenne. – Режим доступа: http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi! celexplus!prod!DocNumber&lg=fr&type_doc=Decision&an_doc=1994&nu_doc=800

46. Desai M.A. Evaluating international tax reform / M.A. Desai, J.R. Hines, Jr. – Harvard Business School, 2003. – 24 p.

47. Desai M.A. Foreign direct investment in a world of multiple taxes / M.A. Desai, C.F. Foley, J.R. Hines Jr // Journal of Public Economics – 2004. – №88. – P. 2727-2744.

48. Devarajan S. Quantifying the fiscal effects of trade reform: A general equilibrium model estimated for 60 countries / S. Devarajan, D. Go, H. Li. – Washington, D.C., 1999. – 54 p. – (The World Bank Working Paper Revised Draft).

49. Devarajan S. The whys and why nots of export taxation / S. Devarajan, D. Go, M. Shiff, S. Suthwart-Narueput. – Washington, D.C.: The World Bank, 1996. – 32 p.

50. Devereux M.P. Corporate income tax: international trends and options for fundamental reform / M.P. Devereux, P.B. Sorensen // European Commission Directorate – General for Economic and Financial Affairs Publications. – 2006. – №264. – 62 p.

51. Devereux M.P. Imposition de l'investissement direct à l'étranger : Principes économiques et considérations relatives à la politique de l'impôt / M.P. Devereux // Rapport de recherche pour le Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale. – 2008. – 35 p.

52. Devereux M.P. Issues in the taxation of income from foreign portfolio and direct investment / M.P Devereux // In: Taxing capital income in the European Union. – Oxford, Oxford University Press, 2007. – P. 110-134.

53. Diamond P.A. Optimal taxation and public production. Part I: Production efficiency and Part II: Tax rules. / P.A. Diamond, J.A. Mirrlees // Public Finance. – New York, 2000. – P.53-106.

54. Dixit A. Tax policy in open economies / Dixit A. // Auerbach, A., Feldstein, M. (eds.). Handbook of Public Economics. – Amsterdam. – North-Holland, 1985. – P. 313-374.

55. Eaton J. Optimal trade and industrial policy under oligopoly / J. Eaton, G. Grossman // The Quarterly Journal of Economics. – 1986. – Vol. 101. – №2. – P. 383-406.

56. Economy Reviews [Электронный ресурс] // Ministry of Finance of the Republic of Estonia. – Режим доступа: http://www.fin.ee/index.php?id=621

57. Egger W. Company tax coordination cum tax rate competition in the European Union / W. Egger, A. Haufler // University of Munich – Department of Economics. – 2006 – №2006-11. – 25 p.

58. Ethier W.J. Political externalities, non-discrimination and a multilateral world / W.J. Ethier // PIER Working Paper. – 2002. – №04-030. – 27 p.

59. Ethier W.J. The theory of trade policy and trade agreements: A critique / W.J. Ethier // Philadelphia. – University of Pennsylvania, 2005. – 37 p.

60. Feenstra R. Political economy of trade policy / R. Feenstra // Advanced International Trade. – 2002. – Chapter 9. – P. 23-31.

61. Feldstein M. Imputing corporate tax liabilities to individual shareholders / M. Feldstein // NBER. – 1987 – WP№2349. – 51 p.

62. Frenkel J. Basic concepts of international taxation / J. Frenkel, A. Razin, E. Sadka // NBER. – 1990. – WP №3540. – 34 p.

63. Fundamental reform of corporate income tax / OECD Tax policy studies. – №16. – OECD, 2007. – 175 p.

64. Gatti R. Corruption and trade tariffs, or a case for uniform tariffs / R. Gatti // Washington D.C., 2000. – 2000. – 16 p.

65. Gautier J.-F. Taxation optimale et réformes fiscales dans les PED / J. F. Gautier / DIAL. – 2001. – №2001/02. – 30 p.

66. General budget of the European Union for the financial year 2010. – European Commission. – Brussels-Luxembourg, 2010. – 27 p.

67. General Government Budget Statistics [Электронный ресурс] // General Directorate of Public Accounts of Republic of Turkey. – Режим доступа: http://www.muhasebat.gov.tr/mbulten/indexE.php

68. Genser B. Dual income taxation as a stepping stone towards a European corporate income tax / B. Genser, D. Schindler // University of Konstanz. – CoFE Discussion Paper. – 2006. – №07-05. – 10 p.

69. Glossary of International Economics by Alan Deardorff [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www-personal. umich.edu/ ~alandear/glossary/html

70. Gordon R. Taxation of asset income in a presence of the world securities market / R. Gordon, H. Varian // NBER. – 1989. – WP№1994. – 20 p.

71. Gordon R. Taxation of investment and savings in a world economy / R. Gordon // NBER. – 1985. – WP№1723. – 22 p.

72. Griffith R. / R. Griffith, J. Hines, P.B. Sorensen. – In: Reforming the tax System for the 21st century: The Mirrlees review. – The Institute for Fiscal Studies. – 2008. – 88 p.

73. Grubert H.Taxing consumption in global economy / H. Grubert, T. Scott Newlon. – American Enterprise Institute. – The AEI Press, 1997. – 59 p.

74. Harberger A. Principles of taxation applied to developing countries: What have we learned / A. Harberger // Boskin M. J. and McLure, Jr. C. E. World tax reform: Case studies of developed and developing countries. – San Francisco: ICS Press, 1990. – P. 25-46.

75. Harberger A. The uniform tax controversy / A. Harberger // Istanbul. – International Institute of Public Finance, 1988. – 17 p.

76. Huizinga H. The political economy of capital income and profit taxation in a small open economy / H. Huizinga, S. Nielsen // Economic Policy Research Unit. – 1997. – 24 p.

77. IMF Approves $15.1 Billion Loan for Ukraine. – August 11, 2010 [Электронный ресурс] // International Monetary Fund. – Режим доступа: http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2010/ CAR08 1110A.htm

78. International Monetary Fund [Электронный ресурс]: Ukraine – Letter of Intent, Memorandum of Economic and Financial Policies and Technical Memorandum of Understanding March 11, 2004. – Режим доступа: www.imf.org/External/ NP/LOI/2004/ukr/01/index.htm

79. Johnson S. Why do firms hide?: Bribes and unofficial activity after communism / S. Johnson, D. Kaufmann, J. McMillan, M. Woodruff // Journal of Public Economics. – 2000. – №76. – P. 495-520.

80. Keen M. Coordinating tariff reduction and domestic tax reform / M. Keen, J.E. Ligthart // IMF. Fiscal Affairs Department. – 1999. – №99/93. – 20 p.

81. Keen M. Tax revenue and (or?) trade liberalization / M. Keen, T. Baunsgaard // IMF. – 2005. – №05/112. – 31 p.

82. Keen M.J. The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: a survey / M. J. Keen // Fiscal Studies. – 1993. – Vol. 14(2). – pp. 15-36.

83. Kemp M.C. The gain from international trade / M.C. Kemp // The Economic Journal. –1962. – Vol. 72, №288. – P. 803-819.

84. Keynes J. M. The end of laissez-faire / J. M. Keynes. – London: L. & Virginia Woolf, 1927. – 53 p.

85. Klemm A. Allowance for corporate equity in practice / A. Klemm // International Monetary Fund. – 2006 –WP/06/259. – 35 p.

86. Knirsch D. Allowance for shareholder equity – implementing a neutral corporate income tax in the European Union / R. Niemann, D. Knirsch // Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre. – 2007. – Diskussionsbeitrag № 34. – 31p.

87. Kowalczyk C. Welfare and customs union / C. Kowalczyk // NBER. – 1990. – №3476. – 17 p.

88. KPMG's Corporate and indirect tax rate survey. – 2010. – 84 p.

89. Krueger A. Trade creation and trade diversion under NAFTA / A. Krueger // NBER. – 1999. – №7429. – 34 p.

90. Krugman P. Is free trade passé? / P. Krugman // The Journal of Economic Perspectives. – 1987. – Vol. 1. – №2. – P. 131-144.

91. Krugman P. Technology, trade and factor prices / P. Krugman // NBER. – 1995. – №5355. – 49 p.

92. Kuchta-Helbling C. Barriers to participation: the informal sector in emerging democracies / C. Kuchta-Helbling, J. D. Sullivan, J. Zemko // CIPE. – São Paulo, 2000. – 59 p.

93. Lerner A. P. The symmetry between import and export taxes / A.P. Lerner // Economica, New Series. – 1936. – Vol. 3. – №11. – P. 306-313.

94. Letter of Intent of the government of Ukraine December 5, 2000 [Электронный ресурс] // International Monetary Fund. – Режим доступа: http://www.imf.org/external/ NP/LOI/2000/ukr/01/index.htm

95. Loayza N.V. The economics of the informal sector: A simple model and some empirical evidence from Latin America / N.V. Loayza. – Washington, D.C.: The World Bank, 1995. – 46 p.

96. Lorie H. Priorities for further fiscal reforms in the Commonwealth of Independent States / H. Lorie // IMF. – 2003. – №03/209. – 51 p.

97. Lymer A. The international taxation system / A. Lymer, J. Hasseldine. – Springer, 2002. – 336 p.

98. Malhotra K. Making global trade work for people / K. Malhotra, B.C. Clifford Ross-Larson et al. – New York: Earthscan Publications Ltd, 2003. – 341 p.

99. Maneschi A. How new is "The New Trade Theory" of the past two decades? / A. Maneschi // Nashville. – № 0027. – Vanderbilt University, 2000. – 20 p.

100. McLure C.E. Must Corporate Income Be Taxed Twice?: A Report of a Conference Sponsored by the Fund for Public Research and the Brookings Institution, part 3 / C.E. McLure. – Studies of government finance. – Brookings Inst Pr., 1979. – 262 p.

101. Monitoring the Economy [Электронный ресурс] // U.S. Department of the Treasury. – Режим доступа: http://www.treasury. gov/ resource-center / data - chart-center/monitoring-the-economy/Pages/ Monitoring - the-Economy.aspx

102. Mundell R.A. Tariff preferences and the terms of trade / R.A. Mundell // Manchester School Econ. Soc. Stud. – 1964. – №32. – P. 1-13.

103. Munk K.J. Tax-tariff reform with costs of tax administration / K.J. Munk // Århus. – University of Aarhus, 2004. – 15 p.

104. National Budgets [Электронный ресурс] / Publications // Ministry of Finance and National Planning of Zambia. – Режим доступа: http://www.mofnp.gov.zm/ index.php?option=com_docman&task=cat_ view &gid=66&Itemid=122

105. National government revenue and tax effort [Электронный ресурс] / Statistics // Department of Finances of Republic of the Philippines. – Режим доступа: http://www.dof.gov.ph/statistics. asp?id =11

106. National Summary Data Page [Электронный ресурс] // Ministry of Finance of India. – Режим доступа: http://www.finmin. nic.in/stats_data/nsdp_sdds/index.html

107. Nicodème G. Impôt des sociétés et distorsions / Nicodème G. // Service Public Fédéral Finances – Belgique. – Bulletin de documentation. – 2008. – №3. – 16 p.

108. Panagariya A. On welfare-enhancing free trade areas / A. Panagariya, P. Krishna // College Park. – University of Maryland, 2001. – 21 p.

109. Panagariya A. Political economy arguments for the uniform tariffs / A. Panagariya, D. Rodrik // NBER. – 1991. – №3661. – 31 p.

110. Panagariya A. Preferential trade liberalization: trade theory and new developments / A. Panagariya // College Park. – University of Maryland, 1999. – 96 p.

111. Panagariya A. The economics and politics of uniform tariffs / A. Panagariya // College Park. – University of Maryland, 1996. – 17 p.

112. Pigott J. VAT base broadening, self supply, and the informal sector / J. Pigott, J. Whalley // American Economic Review. – 1999. – Vol. 91. – №4. – P. 1084-1094.

113. Presupuesto Nacional [Электронный ресурс] // Ministerio de Economi□a y produccio□n Republica Argentina. – Режим доступа: http://www.mecon.gov.ar/basehome/ informacion.htm

114. Revenue [Электронный ресурс] / Fiscal Information // Ministry of Finance of Thailand. – Режим доступа: http://www2.mof.go.th/

115. Ricardo D. On foreign trade [Электронный ресурс] / D. Ricardo // The library of economics and liberty. – Режим доступа: http://www.econlib.org/library/ Ricardo/ricP2a.html#Ch.7,%20On% 20 Foreign% 20Trade.

116. Schneider F. Can the shadow economy be reduced through major tax reforms? An empirical investigation for Austria / F. Schneider // Supplement to Public Finance. – 1994. – №49. – P. 137-152.

117. Schneider F. Shadow economies around the world: what do we know? / F. Schneider, R. Klinglmair // European Public Choice Society Annual Meeting. – Berlin, 2004. – 60 p.

118. Shahe Emran M. Equity and efficiency in tax reform in developing countries / M. Shahe Emran, J.E. Stiglitz. – New York: Columbia University, 2007. – 42 p.

119. Shahe Emran M. Price-neutral tax reform with an informal economy / M. Shahe Emran, J.E. Stiglitz. – New York. – Columbia University, 2004. – 32 p.

120. Shaheen F. International tax neutrality: reconsiderations / F. Shaheen // Virginia Tax Review. – 2007. – Summer. – P. 203-239.

121. Sorensen P. B. Recent trends in Nordic tax policy / P.B. Sorensen. – Institute of Economics, University of Copenhagen, 2009. – 39 p.

122. Sorensen P.B. Can capital income taxes survive? And should they? / P.B. Sorensen // CESifo. – 2006. – №1793. – 55 p.

123. Sorensen P.B. Neutral taxation of shareholder income / P.B. Sorensen // International Tax and Public Finance. – 2005. – Vol.12. – №6. – P.777-801.

124. Sorensen P.B. Neutral taxation of shareholder income: A Norwegian tax reform proposal / P.B. Sorensen. – Institute of Economics, University of Copenhagen, 2003. – 34 p.

125. Sorensen P.B. The theory of optimal taxation: What is the policy relevance / P.B. Sorensen // Department of Economics, University of Copenhagen. – 2006. – 31 p.

126. Stiglitz J. Differential taxation, public goods, and economic efficiency. / J. Stiglitz, P. Dasgupta // The Review of Economic Studies. – 1971 – №38(2). – P. 151-174.

127. Tarr D. On the design of tariff policy: a practical guide to the arguments for and against uniform tariffs / D. Tarr. – Washington, D.C.: The World Bank, 2000. – 15 p.

128. Taxation of Financial Intermediation: Theory and Practice for Emerging Economies / World Bank Publications. – 2003. – 464 p.

129. Taxation of the foreign profits of companies: a discussion document // HM Treasury and HM Revenue and Customs. – London, 2007. – 48 p.

130. The Petroleum Taxation Act [Электронный ресурс] // Act of 13 June 1975 No. 35 relating to the Taxation of Subsea Petroleum Deposits, etc. Last amended by Act of 29 June 2007 №. 51. – Режим доступа: http://www.regjeringen.no/en/dep/fin/Selected-topics/taxes-and-duties/Act-of-13-June-1975-No-35-relating-to-th.html?id=497635

131. Ukraine – 2006 Article IV Consultation [Электронный ресурс] // International Monetary Fund. – Режим доступа: http://www.imf.org/external/np/ms/2006/102406a.htm

132. Ukraine – 2008 Article IV Consultation: Preliminary Conclusions of the Mission [Электронный ресурс] // International Monetary Fund. – Режим доступа: http://www.imf.org/external/np/ms/2008/033108.htm

133. Ukraine First Development Policy Loan / Washington, D.C.: The World Bank, 2005. – №32369-UA. – 74 p.

134. Ukraine Memorandum of Economic Policies for July 1, 1998 – June 30, 2001. – August 11, 1998 [Электронный ресурс] // International Monetary Fund. – Режим доступа: http://www.imf.org/external/np/loi/081198.htm

135. Ukraine: Request for Stand-by Arrangement // IMF. – 2008. – №08/384. – Dec. – 97 p.

136. Ukraine: Selected Issues. – Country Report №05/20 // IMF. – 2005. – 87 p.

137. Vanek J. Unilateral Trade Liberalization and Global World Income / J. Vanek // The Quarterly Journal of Economics. – 1964. – Vol. 78. – №1. – P. 139-147.

138. Whalley J. Taxes and Trade / J. Whalley. – London, Ontario: The University of Western Ontario, 2002. – 33 p.

139. Wildasin D. Factor mobility and fiscal policy in the EU: Policy issues and analytical approaches / D. Wildasin // CESifo. – 2000. – WP№344. – 41 p.

140. Wilford W.T. United States taxation of foreign investment income: Issues and arguments. By P.B. Musgrave: Book review / W.T. Wilford // The Journal of Finance. – 1970. – Vol.25. – №4. – P. 993-995.

141. World Bank continues support to institutional reforms in Ukraine [Электронный ресурс] / News Release №2004/178/ECA // The World Bank Group. – Режим доступа: http://lnweb18.worldbank.org/eca/eca.nsf/66d6f5004ed085ca852567d10011a8b8/7b803de0f9abd40385256df8000936cf

142. Zodrow G.R. Transitional issues in the implementation of a flat tax or a national retail sales tax / G.R. Zodrow. – In United States Tax Reform in the 21st Century, Cambridge, MA: Cambridge University Press, 2002. – P. 245-283.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Научный анализ, результаты которого представлены в монографии, в большей степени затрагивает проблемы текущей налоговой политики и современных налоговых рутин – тех знаний (явных и неявных) и навыков, которые определяют особенности поведения субъектов налоговых отношений и привносят в сферу налоговой политики элементы устойчивости и предсказуемости. Такие элементы особенно важны в периоды институциональной турбулентности, когда идёт процесс приспособления к новому законодательству – как это имело место после принятия в 2010 г. Налогового кодекса Украины.

Налоговые рутины не возникают вдруг, а представляют собой результат многолетней практики, миллиардов повторяющихся взаимодействий налоговых инспекторов, бухгалтеров, предпринимателей, судей и др. И если посмотреть на сферу налоговых отношений в исторической перспективе, то нетрудно заметить, что ещё двадцать лет назад (в начале 90-х годов XX в.) они были существенно иными. Тогда экономические субъекты, обладающие знаниями и навыками работы в условиях планового хозяйства, только начинали осваивать рыночные отношения и схемы минимизации обязательных платежей, налоговые инспекции не имели опыта проверок, суды – практики решения налоговых споров и т.д., и в целом налоговая система сохраняла "родимые пятна" плановых финансов развитого социализма. Пройдет ещё двадцать лет и, возможно, налоговые рутины опять изменятся так, что нынешнему поколению экономистов их трудно будет узнать.

Та налоговая система, которая имеется теперь в Украине и подводит итоги двадцатилетнего периода развития в условиях независимости, – это далеко не лучший вариант. По крайней мере вот уже несколько лет отчёты, публикуемые *PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group*, относят налоговую систему Украины к числу наименее благоприятных для развития бизнеса: в общемировом рейтинге из 183 стран она заняла в 2009 г. 180 место, 2010 – 181 и 2011 – 181 место[1]. Для того, чтобы изменить ситуацию к лучшему –

[1] Paying Taxes 2009. The global picture. – PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, 2008 – 98 p.; Paying Taxes 2010. The global picture. – PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, 2009 – 115 p.; Paying Taxes 2011. The global picture. – PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, 2010. – 100 p.

хотя бы в перспективе – процессами развития налоговой системы следует управлять. С этой целью важно исследовать не только текущие налоговые проблемы и уже сложившиеся рутины (то что можно назвать анализом "внутри правил"), но и вопросы формирования долгосрочной стратегии, научного видения будущего налоговой системы, изучать закономерности изменения правил поведения экономических субъектов в пространстве и времени, их эволюции.

Такая постановка вопроса ставит на повестку дня освоение эволюционной методологии экономических исследований, которая в последние годы быстро развивается в мире[1], но ещё мало используется в Украине для исследования налоговых проблем.

Традиционная методология научных исследований в сфере налогообложения – это неоклассическая и институциональная (неоинституциональная) теории, представленные, в том числе, и в данной монографии.

Специфика налоговой неоклассики, её конкурентное преимущество и одновременно недостаток – это универсализм предпосылок и дедуцированных из них выводов. Трансакционные издержки в неоклассическом мире либо отсутствуют вообще, либо присутствуют как несущественные "помехи", "шумы". А исходным пунктом теории является абстрактный экономический человек, действующий рационально в условиях полной информированности. Поэтому в популярных учебниках по общественным финансам обычно не анализируют конкретные особенности налоговых культур разных цивилизаций и стран, исторически сложившиеся в них традиции, организационные рутины и др., которые на практике оказывают существенное влияние на выбор целей и способы реализации налоговой политики.

Налоговый институционализм заводит в теорию аспекты реальной экономики через представления о неполной рациональности и информированности экономических субъектов, их оппортунистическом поведении. Взаимоотношения между субъектами структурированы правилами (ограничениями) – сознательно созданными

[1] Анализ EconLit database показал, что количество статей, заголовок которых содержит слово "evolutionary" ("эволюционный"), в период с 1986 по 2005 г. возрастало по экспоненте. См.: Witt U. What is specific about evolutionary economics? // Journal of Evolutionary Economics. – 2008. – № 18. – P. 548.

людьми и/или спонтанными[1]. Институциональный мир, в отличие от неоклассического, – это такой универсум, в котором трансакционные издержки – это не просто некие "шумы", а один из ведущих факторов, определяющих развитие экономической системы. Поэтому, например, различия в эффективности экономик рядом расположенных стран (Южная Корея и Северная Корея, бывшие Западная и Восточная Германия и др.), непостижимые с позиций неоклассики, могут быть объяснены различиями в эффективности институтов[2].

Однако, как отмечает Дж. Даймонд, "… сегодня растёт понимание того, что "институциональный" подход к проблеме недостаточен – не ошибочен, а именно недостаточен … Нельзя просто поделиться опытом работы эффективных институтов с бедными странами вроде Парагвая и Мали и ждать, что они применят полученные знания и по показателям ВНП на душу населения догонят Соединенные Штаты и Швейцарию. … Эффективные институты – это не случайный параметр, который мог с равной вероятностью появиться у любого общества планеты, будь то Дания или Сомали. С моей точки зрения, эффективные институты всегда возникали как результат длинной цепочки исторических свершений – восхождения от исходных факторов географического характера к производным от них непосредственным факторам, среди которых есть и институциональные"[3].

Эволюционная теория привносит в научный анализ принципы географизма, биологизма и историзма. С позиций этой теории человек, имеющий врождённые и/или приобретенные склонности к эгоистическому или альтруистическому поведению, – это часть географически обособленной и самовоспроизводящейся популяции организмов, развитие которой определяется закономерностями генно-культурной коэволюции[4]. Правила взаимодействия людей и созданных ими организаций не являются раз и навсегда заданными, но

---

[1] Дементьев В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? / В. Дементьев // Terra Economicus. – 2009. – Т. 7. – № 1. – С. 27.

[2] Даймонд Дж. Ружья, микробы и сталь: Судьбы человеческих обществ / Дж. Даймонд; пер. с англ. М. Колопотина. – М.: АСТ: АСТ МОСКВА: CORPUS, 2010. – С. 560.

[3] Там же. – С. 561.

[4] Wilson D.S. Rethinking the Theoretical Foundation of Sociobiology / D.S. Wilson, E.O. Wilson // The Quarterly Review of Biology. – 2007. – Vol. 82. – № 4. – P. 327-348.

подвержены изменчивости, наследственности и отбору, а единицами наследственности выступают гены (на биологическом уровне), мемы (*memes*), привычки (*habits*) и рутины (*routines*) (на социальном уровне)[1].

Эволюционная теория настроена критически прежде всего по отношению к статическому анализу экономики, который прослеживается как в неоклассической, так и в институциональной теории[2]. Она исповедует принцип *"path dependence"* – зависимости нынешних событий дел не только от текущих обстоятельств, но и от особенностей развития событий в прошлом, то что называется *"history matters"*[3].

Важным этапом развития современной эволюционной экономики стала монография Р. Нельсона и С. Уинтера[4], в которой рутины, имеющие большое значение для понимания закономерностей поведения субъектов налоговых отношений в рамках налоговой системы, описаны как процедурная память организации – аналог генотипа[5].

Очевидно, что такая процедурная память, когда поведенческие сигналы, подаваемые одними членами структурированного сообщества экономических субъектов, запускает особые привычные действия других[6], не может изменяться быстро. Поэтому сфера применения эволюционной методологии ограничена проблемами развития на долгосрочных временных интервалах. И кроме того, она объясняет не любые изменения во времени, а только такие, когда "… мы интересуемся тем, как открытые, сложные системы приспосабливают-

---

[1] Hodgson G. The Mystery of the Routine. The Darwinian Destiny Of An Evolutionary Theory of Economic Change / G. Hodgson // Revue économique. – 2003. – Vol. 54. – № 2. – P. 379.

[2] Сравнительный анлиз неоклассической, институциональной и эволюционной методологии см. в: Boschma R. Why is economic geography not an evolutionary science? Towards an evolutionary economic geography / R. Boschma, K. Frenken // Journal of Economic Geography. – 2006. – № 6. – P. 273-302.

[3] "История имеет значение" (пер. с англ.)

[4] Нельсон Р. Эволюционная теория экономических изменений / Р. Нельсон, С. Уинтер / Пер. с англ. – М.: Дело, 2002. – 536 с.

[5] Там же. – С. 138-188.

[6] Hodgson G. The Mystery of the Routine. The Darwinian Destiny Of An Evolutionary Theory of Economic Change / G. Hodgson // Revue économique. – 2003. – Vol. 54. – № 2. – P. 376.

ся к окружающим их средам, как разнообразие развивается из общих истоков, и как со временем накапливается дизайн"[1].

Поэтому, с одной стороны, полная исследовательская программа налоговой политики, несомненно, должна включать инструментарий эволюционной теории, имеющей дело с долгосрочными аспектами проблематики, популяционными детерминантами развития налоговой системы и её "path dependence". Но, с другой стороны, это не уменьшает значения институциональной теории, акцентирующей внимание на формах ограничений, которые структурируют фискальные взаимоотношения, их влиянии на экономическое поведение и локализованные образцы экономического развития, а также неклассической теории, выводящей универсальные принципы налогообложения из рационального поведения экономических агентов.

Все они, при корректном выборе сфер применения, определяющих класс обстоятельств, в которых действуют специфические предпосылки и гипотезы, не являются взаимоисключающими, но отражают разные грани одних и тех же процессов и явлений общественного бытия. Поэтому украинским учёным важно научиться использовать весь доступный арсенал современных исследовательских инструментов для того, чтобы находить приемлемые решения всё ещё удручающих налоговых проблем.

[1] Stoelhorst J.W. The Explanatory Logic and Ontological Commitments of Generalized Darwinism / J.W. Stoelhorst // Journal of Economic Methodology. – 2008. – Vol. 15. – № 4. – P. 358.

Приложение 2.А

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы 1

δ_e=0,0172		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,0172	0,0518	0,0863	0,1209	0,1555	0,1901	0,2246	0,2592	0,2938	0,3283	0,3629	0,3975	0,4321	0,4666	0,5012	0,5358	0,5704	0,6049	0,6395	0,6741	0,7086
	0,010	0,0172	0,0346	0,0519	0,0693	0,0867	0,1041	0,1214	0,1388	0,1562	0,1735	0,1909	0,2083	0,2257	0,2430	0,2604	0,2778	0,2952	0,3125	0,3299	0,3473	0,3646
	0,015	0,0172	0,0288	0,0405	0,0521	0,0638	0,0754	0,0870	0,0987	0,1103	0,1219	0,1336	0,1452	0,1569	0,1685	0,1801	0,1918	0,2034	0,2151	0,2267	0,2383	0,2500
	0,020	0,0172	0,0260	0,0347	0,0435	0,0523	0,0611	0,0698	0,0786	0,0874	0,0961	0,1049	0,1137	0,1225	0,1312	0,1400	0,1488	0,1576	0,1663	0,1751	0,1839	0,1926
	0,025	0,0172	0,0243	0,0313	0,0384	0,0454	0,0525	0,0595	0,0666	0,0736	0,0807	0,0877	0,0948	0,1018	0,1089	0,1159	0,1230	0,1300	0,1371	0,1441	0,1512	0,1582
	0,030	0,0172	0,0231	0,0290	0,0349	0,0408	0,0467	0,0526	0,0585	0,0644	0,0703	0,0763	0,0822	0,0881	0,0940	0,0999	0,1058	0,1117	0,1176	0,1235	0,1294	0,1353
	0,035	0,0172	0,0223	0,0274	0,0325	0,0375	0,0426	0,0477	0,0528	0,0579	0,0630	0,0681	0,0731	0,0782	0,0833	0,0884	0,0935	0,0986	0,1037	0,1088	0,1138	0,1189
	0,040	0,0172	0,0217	0,0261	0,0306	0,0351	0,0396	0,0440	0,0485	0,0530	0,0574	0,0619	0,0664	0,0709	0,0753	0,0798	0,0843	0,0888	0,0932	0,0977	0,1022	0,1066
	0,045	0,0172	0,0212	0,0252	0,0292	0,0332	0,0372	0,0412	0,0452	0,0492	0,0531	0,0571	0,0611	0,0651	0,0691	0,0731	0,0771	0,0811	0,0851	0,0891	0,0931	0,0971
	0,050	0,0172	0,0208	0,0244	0,0280	0,0316	0,0353	0,0389	0,0425	0,0461	0,0497	0,0533	0,0569	0,0605	0,0642	0,0678	0,0714	0,0750	0,0786	0,0822	0,0858	0,0894
	0,055	0,0172	0,0205	0,0238	0,0271	0,0304	0,0337	0,0370	0,0403	0,0436	0,0469	0,0502	0,0535	0,0568	0,0601	0,0634	0,0667	0,0700	0,0733	0,0766	0,0799	0,0832
	0,060	0,0172	0,0202	0,0233	0,0263	0,0294	0,0324	0,0354	0,0385	0,0415	0,0445	0,0476	0,0506	0,0537	0,0567	0,0597	0,0628	0,0658	0,0689	0,0719	0,0749	0,0780
	0,065	0,0172	0,0200	0,0228	0,0257	0,0285	0,0313	0,0341	0,0369	0,0397	0,0426	0,0454	0,0482	0,0510	0,0538	0,0567	0,0595	0,0623	0,0651	0,0679	0,0707	0,0736
	0,070	0,0172	0,0198	0,0225	0,0251	0,0277	0,0303	0,0330	0,0356	0,0382	0,0409	0,0435	0,0461	0,0487	0,0514	0,0540	0,0566	0,0593	0,0619	0,0645	0,0672	0,0698
	0,075	0,0172	0,0197	0,0221	0,0246	0,0271	0,0295	0,0320	0,0345	0,0369	0,0394	0,0419	0,0443	0,0468	0,0492	0,0517	0,0542	0,0566	0,0591	0,0616	0,0640	0,0665
	0,080	0,0172	0,0195	0,0218	0,0242	0,0265	0,0288	0,0311	0,0335	0,0358	0,0381	0,0404	0,0427	0,0451	0,0474	0,0497	0,0520	0,0544	0,0567	0,0590	0,0613	0,0636
	0,085	0,0172	0,0194	0,0216	0,0238	0,0260	0,0282	0,0304	0,0326	0,0348	0,0370	0,0392	0,0414	0,0435	0,0457	0,0479	0,0501	0,0523	0,0545	0,0567	0,0589	0,0611
	0,090	0,0172	0,0193	0,0214	0,0234	0,0255	0,0276	0,0297	0,0318	0,0339	0,0359	0,0380	0,0401	0,0422	0,0443	0,0464	0,0484	0,0505	0,0526	0,0547	0,0568	0,0589
	0,095	0,0172	0,0192	0,0212	0,0231	0,0251	0,0271	0,0291	0,0311	0,0331	0,0350	0,0370	0,0390	0,0410	0,0430	0,0450	0,0469	0,0489	0,0509	0,0529	0,0549	0,0569
	0,100	0,0172	0,0191	0,0210	0,0229	0,0248	0,0267	0,0286	0,0304	0,0323	0,0342	0,0361	0,0380	0,0399	0,0418	0,0437	0,0456	0,0475	0,0494	0,0513	0,0531	0,0550

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы *2*[1]

δ_e=0,0313		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,0313	0,0942	0,1571	0,2200	0,2830	0,3459	0,4088	0,4717	0,5346	0,5975	0,6604	0,7233	0,7863	0,8492	0,9121	0,9750	1,0379	1,1008	1,1637	1,2266	1,2896
	0,010	0,0313	0,0629	0,0945	0,1261	0,1578	0,1894	0,2210	0,2526	0,2842	0,3158	0,3474	0,3790	0,4107	0,4423	0,4739	0,5055	0,5371	0,5687	0,6003	0,6319	0,6636
	0,015	0,0313	0,0525	0,0737	0,0948	0,1160	0,1372	0,1584	0,1796	0,2007	0,2219	0,2431	0,2643	0,2855	0,3066	0,3278	0,3490	0,3702	0,3914	0,4125	0,4337	0,4549
	0,020	0,0313	0,0473	0,0632	0,0792	0,0952	0,1111	0,1271	0,1430	0,1590	0,1750	0,1909	0,2069	0,2229	0,2388	0,2548	0,2707	0,2867	0,3027	0,3186	0,3346	0,3506
	0,025	0,0313	0,0441	0,0570	0,0698	0,0826	0,0955	0,1083	0,1211	0,1340	0,1468	0,1596	0,1725	0,1853	0,1981	0,2110	0,2238	0,2366	0,2495	0,2623	0,2751	0,2880
	0,030	0,0313	0,0420	0,0528	0,0635	0,0743	0,0850	0,0958	0,1065	0,1173	0,1280	0,1388	0,1495	0,1603	0,1710	0,1817	0,1925	0,2032	0,2140	0,2247	0,2355	0,2462
	0,035	0,0313	0,0406	0,0498	0,0591	0,0683	0,0776	0,0868	0,0961	0,1053	0,1146	0,1239	0,1331	0,1424	0,1516	0,1609	0,1701	0,1794	0,1886	0,1979	0,2072	0,2164
	0,040	0,0313	0,0394	0,0476	0,0557	0,0639	0,0720	0,0801	0,0883	0,0964	0,10*45	0,1127	0,1208	0,1290	0,1371	0,1452	0,1534	0,1615	0,1696	0,1778	0,1859	0,1941
	0,045	0,0313	0,0386	0,0458	0,0531	0,0604	0,0676	0,0749	0,0822	0,0894	0,0967	0,1040	0,1113	0,1185	0,1258	0,1331	0,1403	0,1476	0,1549	0,1621	0,1694	0,1767
	0,050	0,0313	0,0379	0,0444	0,0510	0,0576	0,0642	0,0707	0,0773	0,0839	0,0905	0,0970	0,1036	0,1102	0,1167	0,1233	0,1299	0,1365	0,1430	0,1496	0,1562	0,1628
	0,055	0,0313	0,0373	0,0433	0,0493	0,0553	0,0613	0,0673	0,0733	0,0793	0,0853	0,0913	0,0973	0,1033	0,1094	0,1154	0,1214	0,1274	0,1334	0,1394	0,1454	0,1514
	0,060	0,0313	0,0368	0,0424	0,0479	0,0534	0,0589	0,0645	0,0700	0,0755	0,0811	0,0866	0,0921	0,0977	0,1032	0,1087	0,1142	0,1198	0,1253	0,1308	0,1364	0,1419
	0,065	0,0313	0,0364	0,0416	0,0467	0,0518	0,0569	0,0621	0,0672	0,0723	0,0775	0,0826	0,0877	0,0928	0,0980	0,1031	0,1082	0,1134	0,1185	0,1236	0,1287	0,1339
	0,070	0,0313	0,0361	0,0409	0,0457	0,0504	0,0552	0,0600	0,0648	0,0696	0,0744	0,0791	0,0839	0,0887	0,0935	0,0983	0,1031	0,1079	0,1126	0,1174	0,1222	0,1270
	0,075	0,0313	0,0358	0,0403	0,0448	0,0492	0,0537	0,0582	0,0627	0,0672	0,0717	0,0762	0,0806	0,0851	0,0896	0,0941	0,0986	0,1031	0,1076	0,1121	0,1165	0,1210
	0,080	0,0313	0,0355	0,0398	0,0440	0,0482	0,0524	0,0567	0,0609	0,0651	0,0693	0,0736	0,0778	0,0820	0,0862	0,0905	0,0947	0,0989	0,1031	0,1074	0,1116	0,1158
	0,085	0,0313	0,0353	0,0393	0,0433	0,0473	0,0513	0,0553	0,0593	0,0633	0,0673	0,0713	0,0752	0,0792	0,0832	0,0872	0,0912	0,0952	0,0992	0,1032	0,1072	0,1112
	0,090	0,0313	0,0351	0,0389	0,0427	0,0465	0,0503	0,0540	0,0578	0,0616	0,0654	0,0692	0,0730	0,0768	0,0806	0,0844	0,0882	0,0920	0,0957	0,0995	0,1033	0,1071
	0,095	0,0313	0,0349	0,0385	0,0421	0,0457	0,0493	0,0529	0,0566	0,0602	0,0638	0,0674	0,0710	0,0746	0,0782	0,0818	0,0854	0,0890	0,0926	0,0962	0,0998	0,1035
	0,100	0,0313	0,0347	0,0382	0,0416	0,0451	0,0485	0,0520	0,0554	0,0588	0,0623	0,0657	0,0692	0,0726	0,0761	0,0795	0,0829	0,0864	0,0898	0,0933	0,0967	0,1002

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы *З*[1]

δ_e=0,054	i																				
	0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
0,005	0,0540	0,1625	0,2711	0,3796	0,4882	0,5967	0,7052	0,8138	0,9223	1,0309	1,1394	1,2479	1,3565	1,4650	1,5736	1,6821	1,7906	1,8992	2,0077	2,1163	2,2248
0,010	0,0540	0,1085	0,1631	0,2176	0,2722	0,3267	0,3812	0,4358	0,4903	0,5449	0,5994	0,6539	0,7085	0,7630	0,8176	0,8721	0,9266	0,9812	1,0357	1,0903	1,1448
0,015	0,0540	0,0905	0,1271	0,1636	0,2002	0,2367	0,2732	0,3098	0,3463	0,3829	0,4194	0,4559	0,4925	0,5290	0,5656	0,6021	0,6386	0,6752	0,7117	0,7483	0,7848
0,020	0,0540	0,0815	0,1091	0,1366	0,1642	0,1917	0,2192	0,2468	0,2743	0,3019	0,3294	0,3569	0,3845	0,4120	0,4396	0,4671	0,4946	0,5222	0,5497	0,5773	0,6048
0,025	0,0540	0,0761	0,0983	0,1204	0,1426	0,1647	0,1868	0,2090	0,2311	0,2533	0,2754	0,2975	0,3197	0,3418	0,3640	0,3861	0,4082	0,4304	0,4525	0,4747	0,4968
0,030	0,0540	0,0725	0,0911	0,1096	0,1282	0,1467	0,1652	0,1838	0,2023	0,2209	0,2394	0,2579	0,2765	0,2950	0,3136	0,3321	0,3506	0,3692	0,3877	0,4063	0,4248
0,035	0,0540	0,0700	0,0859	0,1019	0,1179	0,1338	0,1498	0,1658	0,1817	0,1977	0,2137	0,2297	0,2456	0,2616	0,2776	0,2935	0,3095	0,3255	0,3414	0,3574	0,3734
0,040	0,0540	0,0680	0,0821	0,0961	0,1102	0,1242	0,1382	0,1523	0,1663	0,1804	0,1944	0,2084	0,2225	0,2365	0,2506	0,2646	0,2786	0,2927	0,3067	0,3208	0,3348
0,045	0,0540	0,0665	0,0791	0,0916	0,1042	0,1167	0,1292	0,1418	0,1543	0,1669	0,1794	0,1919	0,2045	0,2170	0,2296	0,2421	0,2546	0,2672	0,2797	0,2923	0,3048
0,050	0,0540	0,0653	0,0767	0,0880	0,0994	0,1107	0,1220	0,1334	0,1447	0,1561	0,1674	0,1787	0,1901	0,2014	0,2128	0,2241	0,2354	0,2468	0,2581	0,2695	0,2808
0,055	0,0540	0,0644	0,0747	0,0851	0,0954	0,1058	0,1161	0,1265	0,1369	0,1472	0,1576	0,1679	0,1783	0,1887	0,1990	0,2094	0,2197	0,2301	0,2404	0,2508	0,2612
0,060	0,0540	0,0635	0,0731	0,0826	0,0922	0,1017	0,1112	0,1208	0,1303	0,1399	0,1494	0,1589	0,1685	0,1780	0,1876	0,1971	0,2066	0,2162	0,2257	0,2353	0,2448
0,065	0,0540	0,0628	0,0717	0,0805	0,0894	0,0982	0,1071	0,1159	0,1248	0,1336	0,1425	0,1513	0,1602	0,1690	0,1779	0,1867	0,1956	0,2044	0,2133	0,2221	0,2310
0,070	0,0540	0,0623	0,0705	0,0788	0,0870	0,0953	0,1035	0,1118	0,1200	0,1283	0,1365	0,1448	0,1531	0,1613	0,1696	0,1778	0,1861	0,1943	0,2026	0,2108	0,2191
0,075	0,0540	0,0617	0,0695	0,0772	0,0850	0,0927	0,1004	0,1082	0,1159	0,1237	0,1314	0,1391	0,1469	0,1546	0,1624	0,1701	0,1778	0,1856	0,1933	0,2011	0,2088
0,00	0,0540	0,0613	0,0686	0,0759	0,0832	0,0905	0,0977	0,1050	0,1123	0,1196	0,1269	0,1342	0,1415	0,1488	0,1561	0,1634	0,1706	0,1779	0,1852	0,1925	0,1998
0,085	0,0540	0,0609	0,0678	0,0747	0,0816	0,0885	0,0954	0,1023	0,1091	0,1160	0,1229	0,1298	0,1367	0,1436	0,1505	0,1574	0,1643	0,1712	0,1781	0,1850	0,1919
0,090	0,0540	0,0605	0,0671	0,0736	0,0802	0,0867	0,0932	0,0998	0,1063	0,1129	0,1194	0,1259	0,1325	0,1390	0,1456	0,1521	0,1586	0,1652	0,1717	0,1783	0,1848
0,095	0,0540	0,0602	0,0664	0,0727	0,0789	0,0851	0,0913	0,0976	0,1038	0,1100	0,1162	0,1225	0,1287	0,1349	0,1411	0,1474	0,1536	0,1598	0,1660	0,1723	0,1785
0,100	0,0540	0,0599	0,0659	0,0718	0,0778	0,0837	0,0896	0,0956	0,1015	0,1075	0,1134	0,1193	0,1253	0,1312	0,1372	0,1431	0,1490	0,1550	0,1609	0,1669	0,1728

r

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы *4*[1]

δ_e=0,0825		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,0825	0,2483	0,4141	0,5800	0,7458	0,9116	1,0775	1,2433	1,4091	1,5749	1,7408	1,9066	2,0724	2,2382	2,4041	2,5699	2,7357	2,9015	3,0674	3,2332	3,3990
	0,010	0,0825	0,1658	0,2492	0,3325	0,4158	0,4991	0,5825	0,6658	0,7491	0,8324	0,9158	0,9991	1,0824	1,1657	1,2491	1,3324	1,4157	1,4990	1,5824	1,6657	1,7490
	0,015	0,0825	0,1383	0,1941	0,2500	0,3058	0,3616	0,4174	0,4733	0,5291	0,5849	0,6408	0,6966	0,7524	0,8082	0,8641	0,9199	0,9757	1,0315	1,0874	1,1432	1,1990
	0,020	0,0825	0,1246	0,1667	0,2087	0,2508	0,2929	0,3350	0,3770	0,4191	0,4612	0,5033	0,5453	0,5874	0,6295	0,6716	0,7136	0,7557	0,7978	0,8399	0,8819	0,9240
	0,025	0,0825	0,1163	0,1502	0,1840	0,2178	0,2516	0,2855	0,3193	0,3531	0,3869	0,4208	0,4546	0,4884	0,5222	0,5561	0,5899	0,6237	0,6575	0,6913	0,7252	0,7590
	0,030	0,0825	0,1108	0,1392	0,1675	0,1958	0,2241	0,2525	0,2808	0,3091	0,3374	0,3658	0,3941	0,4224	0,4507	0,4791	0,5074	0,5357	0,5640	0,5924	0,6207	0,6490
	0,035	0,0825	0,1069	0,1313	0,1557	0,1801	0,2045	0,2289	0,2533	0,2777	0,3021	0,3265	0,3509	0,3753	0,3997	0,4241	0,4484	0,4728	0,4972	0,5216	0,5460	0,5704
	0,040	0,0825	0,1040	0,1254	0,1469	0,1683	0,1898	0,2112	0,2327	0,2541	0,2756	0,2970	0,3185	0,3399	0,3614	0,3828	0,4043	0,4257	0,4472	0,4686	0,4901	0,5115
	0,045	0,0825	0,1017	0,1208	0,1400	0,1591	0,1783	0,1975	0,2166	0,2358	0,2549	0,2741	0,2932	0,3124	0,3316	0,3507	0,3699	0,3890	0,4082	0,4274	0,4465	0,4657
	0,050	0,0825	0,0998	0,1172	0,1345	0,1518	0,1691	0,1865	0,2038	0,2211	0,2384	0,2558	0,2731	0,2904	0,3077	0,3251	0,3424	0,3597	0,3770	0,3944	0,4117	0,4290
	0,055	0,0825	0,0983	0,1142	0,1300	0,1458	0,1616	0,1775	0,1933	0,2091	0,2249	0,2408	0,2566	0,2724	0,2882	0,3041	0,3199	0,3357	0,3515	0,3674	0,3832	0,3990
	0,060	0,0825	0,0971	0,1117	0,1262	0,1408	0,1554	0,1700	0,1845	0,1991	0,2137	0,2283	0,2428	0,2574	0,2720	0,2866	0,3011	0,3157	0,3303	0,3449	0,3594	0,3740
	0,065	0,0825	0,0960	0,1095	0,1231	0,1366	0,1501	0,1636	0,1771	0,1906	0,2042	0,2177	0,2312	0,2447	0,2582	0,2717	0,2853	0,2988	0,3123	0,3258	0,3393	0,3528
	0,070	0,0825	0,0951	0,1077	0,1203	0,1329	0,1456	0,1582	0,1708	0,1834	0,1960	0,2086	0,2212	0,2338	0,2464	0,2591	0,2717	0,2843	0,2969	0,3095	0,3221	0,3347
	0,075	0,0825	0,0943	0,1062	0,1180	0,1298	0,1416	0,1535	0,1653	0,1771	0,1889	0,2008	0,2126	0,2244	0,2362	0,2481	0,2599	0,2717	0,2835	0,2954	0,3072	0,3190
	0,080	0,0825	0,0936	0,1048	0,1159	0,1271	0,1382	0,1493	0,1605	0,1716	0,1827	0,1939	0,2050	0,2162	0,2273	0,2384	0,2496	0,2607	0,2718	0,2830	0,2941	0,3053
	0,085	0,0825	0,0930	0,1036	0,1141	0,1246	0,1352	0,1457	0,1562	0,1667	0,1773	0,1878	0,1983	0,2089	0,2194	0,2299	0,2405	0,2510	0,2615	0,2721	0,2826	0,2931
	0,090	0,0825	0,0925	0,1025	0,1125	0,1225	0,1325	0,1425	0,1524	0,1624	0,1724	0,1824	0,1924	0,2024	0,2124	0,2224	0,2324	0,2424	0,2524	0,2624	0,2723	0,2823
	0,095	0,0825	0,0920	0,1015	0,1110	0,1205	0,1300	0,1396	0,1491	0,1586	0,1681	0,1776	0,1871	0,1966	0,2061	0,2156	0,2251	0,2346	0,2442	0,2537	0,2632	0,2727
	0,100	0,0825	0,0916	0,1007	0,1097	0,1188	0,1279	0,1370	0,1460	0,1551	0,1642	0,1733	0,1823	0,1914	0,2005	0,2096	0,2186	0,2277	0,2368	0,2459	0,2549	0,2640

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы 5[1]

δ_e=0,1106		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,1106	0,3329	0,5552	0,7775	0,9998	1,2221	1,4444	1,6667	1,8890	2,1114	2,3337	2,5560	2,7783	3,0006	3,2229	3,4452	3,6675	3,8898	4,1121	4,3344	4,5567
	0,010	0,1106	0,2223	0,3340	0,4457	0,5574	0,6691	0,7808	0,8925	1,0042	1,1160	1,2277	1,3394	1,4511	1,5628	1,6745	1,7862	1,8979	2,0096	2,1213	2,2330	2,3447
	0,015	0,1106	0,1854	0,2603	0,3351	0,4100	0,4848	0,5596	0,6345	0,7093	0,7842	0,8590	0,9338	1,0087	1,0835	1,1584	1,2332	1,3080	1,3829	1,4577	1,5325	1,6074
	0,020	0,1106	0,1670	0,2234	0,2798	0,3362	0,3926	0,4490	0,5054	0,5618	0,6183	0,6747	0,7311	0,7875	0,8439	0,9003	0,9567	1,0131	1,0695	1,1259	1,1823	1,2387
	0,025	0,1106	0,1559	0,2013	0,2466	0,2920	0,3373	0,3827	0,4280	0,4734	0,5187	0,5641	0,6094	0,6548	0,7001	0,7454	0,7908	0,8361	0,8815	0,9268	0,9722	1,0175
	0,030	0,1106	0,1486	0,1865	0,2245	0,2625	0,3005	0,3384	0,3764	0,4144	0,4524	0,4903	0,5283	0,5663	0,6042	0,6422	0,6802	0,7182	0,7561	0,7941	0,8321	0,8701
	0,035	0,1106	0,1433	0,1760	0,2087	0,2414	0,2741	0,3068	0,3395	0,3722	0,4050	0,4377	0,4704	0,5031	0,5358	0,5685	0,6012	0,6339	0,6666	0,6993	0,7320	0,7647
	0,040	0,1106	0,1394	0,1681	0,1969	0,2256	0,2544	0,2831	0,3119	0,3406	0,3694	0,3982	0,4269	0,4557	0,4844	0,5132	0,5419	0,5707	0,5995	0,6282	0,6570	0,6857
	0,045	0,1106	0,1363	0,1620	0,1877	0,2133	0,2390	0,2647	0,2904	0,3161	0,3418	0,3674	0,3931	0,4188	0,4445	0,4702	0,4959	0,5215	0,5472	0,5729	0,5986	0,6243
	0,050	0,1106	0,1338	0,1571	0,1803	0,2035	0,2267	0,2500	0,2732	0,2964	0,3196	0,3429	0,3661	0,3893	0,4125	0,4358	0,4590	0,4822	0,5054	0,5287	0,5519	0,5751
	0,055	0,1106	0,1318	0,1530	0,1742	0,1955	0,2167	0,2379	0,2591	0,2803	0,3015	0,3228	0,3440	0,3652	0,3864	0,4076	0,4288	0,4500	0,4713	0,4925	0,5137	0,5349
	0,060	0,1106	0,1301	0,1497	0,1692	0,1888	0,2083	0,2278	0,2474	0,2669	0,2865	0,3060	0,3255	0,3451	0,3646	0,3842	0,4037	0,4232	0,4428	0,4623	0,4818	0,5014
	0,065	0,1106	0,1287	0,1468	0,1650	0,1831	0,2012	0,2193	0,2374	0,2556	0,2737	0,2918	0,3099	0,3281	0,3462	0,3643	0,3824	0,4005	0,4187	0,4368	0,4549	0,4730
	0,070	0,1106	0,1275	0,1444	0,1613	0,1782	0,1951	0,2120	0,2289	0,2458	0,2628	0,2797	0,2966	0,3135	0,3304	0,3473	0,3642	0,3811	0,3980	0,4149	0,4318	0,4487
	0,075	0,1106	0,1265	0,1423	0,1582	0,1740	0,1899	0,2057	0,2216	0,2374	0,2533	0,2691	0,2850	0,3008	0,3167	0,3325	0,3484	0,3642	0,3801	0,3959	0,4118	0,4277
	0,080	0,1106	0,1255	0,1405	0,1554	0,1703	0,1853	0,2002	0,2151	0,2300	0,2450	0,2599	0,2748	0,2898	0,3047	0,3196	0,3346	0,3495	0,3644	0,3794	0,3943	0,4092
	0,085	0,1106	0,1247	0,1388	0,1530	0,1671	0,1812	0,1953	0,2094	0,2235	0,2377	0,2518	0,2659	0,2800	0,2941	0,3082	0,3224	0,3365	0,3506	0,3647	0,3788	0,3930
	0,090	0,1106	0,1240	0,1374	0,1508	0,1642	0,1776	0,1910	0,2044	0,2178	0,2312	0,2445	0,2579	0,2713	0,2847	0,2981	0,3115	0,3249	0,3383	0,3517	0,3651	0,3785
	0,095	0,1106	0,1233	0,1361	0,1488	0,1616	0,1743	0,1871	0,1998	0,2126	0,2253	0,2381	0,2508	0,2636	0,2763	0,2891	0,3018	0,3146	0,3273	0,3401	0,3528	0,3656
	0,100	0,1106	0,1228	0,1349	0,1471	0,1593	0,1714	0,1836	0,1958	0,2079	0,2201	0,2323	0,2444	0,2566	0,2688	0,2809	0,2931	0,3053	0,3174	0,3296	0,3418	0,3539

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Приложение 2.Е

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы 6[1]

δ_e=0,1263		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,1263	0,3802	0,6340	0,8879	1,1418	1,3956	1,6495	1,9033	2,1572	2,4111	2,6649	2,9188	3,1727	3,4265	3,6804	3,9342	4,1881	4,4420	4,6958	4,9497	5,2036
	0,010	0,1263	0,2539	0,3814	0,5090	0,6366	0,7641	0,8917	1,0192	1,1468	1,2744	1,4019	1,5295	1,6571	1,7846	1,9122	2,0397	2,1673	2,2949	2,4224	2,5500	2,6776
	0,015	0,1263	0,2118	0,2972	0,3827	0,4682	0,5536	0,6391	0,7245	0,8100	0,8955	0,9809	1,0664	1,1519	1,2373	1,3228	1,4082	1,4937	1,5792	1,6646	1,7501	1,8356
	0,020	0,1263	0,1907	0,2551	0,3195	0,3840	0,4484	0,5128	0,5772	0,6416	0,7060	0,7704	0,8348	0,8993	0,9637	1,0281	1,0925	1,1569	1,2213	1,2857	1,3501	1,4146
	0,025	0,1263	0,1781	0,2299	0,2816	0,3334	0,3852	0,4370	0,4888	0,5406	0,5923	0,6441	0,6959	0,7477	0,7995	0,8513	0,9030	0,9548	1,0066	1,0584	1,1102	1,1620
	0,030	0,1263	0,1697	0,2130	0,2564	0,2998	0,3431	0,3865	0,4298	0,4732	0,5166	0,5599	0,6033	0,6467	0,6900	0,7334	0,7767	0,8201	0,8635	0,9068	0,9502	0,9936
	0,035	0,1263	0,1636	0,2010	0,2383	0,2757	0,3130	0,3504	0,3877	0,4251	0,4624	0,4998	0,5371	0,5745	0,6118	0,6492	0,6865	0,7239	0,7612	0,7986	0,8359	0,8733
	0,040	0,1263	0,1591	0,1920	0,2248	0,2577	0,2905	0,3233	0,3562	0,3890	0,4218	0,4547	0,4875	0,5204	0,5532	0,5860	0,6189	0,6517	0,6845	0,7174	0,7502	0,7831
	0,045	0,1263	0,1556	0,1850	0,2143	0,2436	0,2729	0,3023	0,3316	0,3609	0,3903	0,4196	0,4489	0,4783	0,5076	0,5369	0,5662	0,5956	0,6249	0,6542	0,6836	0,7129
	0,050	0,1263	0,1528	0,1793	0,2059	0,2324	0,2589	0,2854	0,3120	0,3385	0,3650	0,3915	0,4181	0,4446	0,4711	0,4976	0,5241	0,5507	0,5772	0,6037	0,6302	0,6568
	0,055	0,1263	0,1505	0,1748	0,1990	0,2232	0,2474	0,2717	0,2959	0,3201	0,3443	0,3686	0,3928	0,4170	0,4412	0,4655	0,4897	0,5139	0,5382	0,5624	0,5866	0,6108
	0,060	0,1263	0,1486	0,1709	0,1932	0,2156	0,2379	0,2602	0,2825	0,3048	0,3271	0,3494	0,3717	0,3941	0,4164	0,4387	0,4610	0,4833	0,5056	0,5279	0,5502	0,5726
	0,065	0,1263	0,1470	0,1677	0,1884	0,2091	0,2298	0,2505	0,2712	0,2919	0,3125	0,3332	0,3539	0,3746	0,3953	0,4160	0,4367	0,4574	0,4781	0,4988	0,5195	0,5402
	0,070	0,1263	0,1456	0,1649	0,1842	0,2035	0,2228	0,2421	0,2614	0,2807	0,3001	0,3194	0,3387	0,3580	0,3773	0,3966	0,4159	0,4352	0,4545	0,4738	0,4931	0,5124
	0,075	0,1263	0,1444	0,1625	0,1806	0,1987	0,2168	0,2349	0,2530	0,2711	0,2892	0,3073	0,3254	0,3435	0,3616	0,3797	0,3978	0,4159	0,4341	0,4522	0,4703	0,4884
	0,080	0,1263	0,1434	0,1604	0,1775	0,1945	0,2116	0,2286	0,2457	0,2627	0,2798	0,2968	0,3139	0,3309	0,3480	0,3650	0,3821	0,3991	0,4162	0,4332	0,4503	0,4673
	0,085	0,1263	0,1424	0,1585	0,1747	0,1908	0,2069	0,2230	0,2392	0,2553	0,2714	0,2875	0,3036	0,3198	0,3359	0,3520	0,3681	0,3842	0,4004	0,4165	0,4326	0,4487
	0,090	0,1263	0,1416	0,1569	0,1722	0,1875	0,2028	0,2181	0,2334	0,2487	0,2640	0,2793	0,2946	0,3099	0,3252	0,3404	0,3557	0,3710	0,3863	0,4016	0,4169	0,4322
	0,095	0,1263	0,1409	0,1554	0,1700	0,1845	0,1991	0,2136	0,2282	0,2428	0,2573	0,2719	0,2864	0,3010	0,3156	0,3301	0,3447	0,3592	0,3738	0,3883	0,4029	0,4175
	0,100	0,1263	0,1402	0,1541	0,1680	0,1819	0,1958	0,2097	0,2236	0,2374	0,2513	0,2652	0,2791	0,2930	0,3069	0,3208	0,3347	0,3486	0,3625	0,3764	0,3903	0,4042

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы 7[1]

δ_e=0,1661		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,1661	0,5000	0,8338	1,1677	1,5015	1,8354	2,1693	2,5031	2,8370	3,1708	3,5047	3,8386	4,1724	4,5063	4,8402	5,1740	5,5079	5,8417	6,1756	6,5095	6,8433
	0,010	0,1661	0,3339	0,5016	0,6694	0,8371	1,0049	1,1727	1,3404	1,5082	1,6759	1,8437	2,0115	2,1792	2,3470	2,5148	2,6825	2,8503	3,0180	3,1858	3,3536	3,5213
	0,015	0,1661	0,2785	0,3909	0,5033	0,6157	0,7281	0,8405	0,9529	1,0653	1,1776	1,2900	1,4024	1,5148	1,6272	1,7396	1,8520	1,9644	2,0768	2,1892	2,3016	2,4140
	0,020	0,1661	0,2508	0,3355	0,4202	0,5049	0,5897	0,6744	0,7591	0,8438	0,9285	1,0132	1,0979	1,1826	1,2673	1,3521	1,4368	1,5215	1,6062	1,6909	1,7756	1,8603
	0,025	0,1661	0,2342	0,3023	0,3704	0,4385	0,5066	0,5747	0,6428	0,7109	0,7790	0,8471	0,9152	0,9833	1,0514	1,1195	1,1876	1,2557	1,3238	1,3919	1,4600	1,5281
	0,030	0,1661	0,2231	0,2802	0,3372	0,3942	0,4512	0,5083	0,5653	0,6223	0,6793	0,7364	0,7934	0,8504	0,9075	0,9645	1,0215	1,0785	1,1356	1,1926	1,2496	1,3067
	0,035	0,1661	0,2152	0,2643	0,3135	0,3626	0,4117	0,4608	0,5099	0,5590	0,6082	0,6573	0,7064	0,7555	0,8046	0,8538	0,9029	0,9520	1,0011	1,0502	1,0993	1,1485
	0,040	0,1661	0,2093	0,2525	0,2957	0,3388	0,3820	0,4252	0,4684	0,5116	0,5548	0,5980	0,6411	0,6843	0,7275	0,7707	0,8139	0,8571	0,9003	0,9434	0,9866	1,0298
	0,045	0,1661	0,2047	0,2432	0,2818	0,3204	0,3590	0,3975	0,4361	0,4747	0,5132	0,5518	0,5904	0,6290	0,6675	0,7061	0,7447	0,7833	0,8218	0,8604	0,8990	0,9375
	0,050	0,1661	0,2010	0,2359	0,2707	0,3056	0,3405	0,3754	0,4103	0,4451	0,4800	0,5149	0,5498	0,5847	0,6196	0,6544	0,6893	0,7242	0,7591	0,7940	0,8288	0,8637
	0,055	0,1661	0,1980	0,2298	0,2617	0,2935	0,3254	0,3573	0,3891	0,4210	0,4528	0,4847	0,5166	0,5484	0,5803	0,6122	0,6440	0,6759	0,7077	0,7396	0,7715	0,8033
	0,060	0,1661	0,1954	0,2248	0,2541	0,2835	0,3128	0,3422	0,3715	0,4009	0,4302	0,4595	0,4889	0,5182	0,5476	0,5769	0,6063	0,6356	0,6650	0,6943	0,7236	0,7530
	0,065	0,1661	0,1933	0,2205	0,2477	0,2750	0,3022	0,3294	0,3566	0,3838	0,4110	0,4382	0,4655	0,4927	0,5199	0,5471	0,5743	0,6015	0,6288	0,6560	0,6832	0,7104
	0,070	0,1661	0,1915	0,2169	0,2423	0,2677	0,2930	0,3184	0,3438	0,3692	0,3946	0,4200	0,4454	0,4708	0,4962	0,5216	0,5469	0,5723	0,5977	0,6231	0,6485	0,6739
	0,075	0,1661	0,1899	0,2137	0,2375	0,2613	0,2851	0,3089	0,3328	0,3566	0,3804	0,4042	0,4280	0,4518	0,4756	0,4994	0,5232	0,5470	0,5708	0,5946	0,6184	0,6423
	0,080	0,1661	0,1885	0,2109	0,2334	0,2558	0,2782	0,3006	0,3231	0,3455	0,3679	0,3903	0,4128	0,4352	0,4576	0,4800	0,5025	0,5249	0,5473	0,5697	0,5921	0,6146
	0,085	0,1661	0,1873	0,2085	0,2297	0,2509	0,2721	0,2933	0,3145	0,3357	0,3569	0,3781	0,3993	0,4205	0,4417	0,4629	0,4841	0,5053	0,5265	0,5477	0,5689	0,5901
	0,090	0,1661	0,1862	0,2063	0,2264	0,2466	0,2667	0,2868	0,3069	0,3270	0,3471	0,3673	0,3874	0,4075	0,4276	0,4477	0,4678	0,4880	0,5081	0,5282	0,5483	0,5684
	0,095	0,1661	0,1852	0,2044	0,2235	0,2427	0,2618	0,2810	0,3001	0,3193	0,3384	0,3576	0,3767	0,3958	0,4150	0,4341	0,4533	0,4724	0,4916	0,5107	0,5299	0,5490
	0,100	0,1661	0,1844	0,2026	0,2209	0,2392	0,2575	0,2757	0,2940	0,3123	0,3305	0,3488	0,3671	0,3854	0,4036	0,4219	0,4402	0,4584	0,4767	0,4950	0,5132	0,5315

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Результаты расчетов нейтральных норм налоговой амортизации в условиях инфляции для группы 8[1]

δ_e=0,3226		i																				
		0,00	**0,01**	**0,02**	**0,03**	**0,04**	**0,05**	**0,06**	**0,07**	**0,08**	**0,09**	**0,10**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,14**	**0,15**	**0,16**	**0,17**	**0,18**	**0,19**	**0,20**
r	**0,005**	0,3226	0,9710	1,6195	2,2679	2,9163	3,5647	4,2132	4,8616	5,5100	6,1584	6,8069	7,4553	8,1037	8,7521	9,4006	10,0490	10,6974	11,3458	11,9943	12,6427	13,2911
	0,010	0,3226	0,6484	0,9743	1,3001	1,6259	1,9517	2,2776	2,6034	2,9292	3,2550	3,5809	3,9067	4,2325	4,5583	4,8842	5,2100	5,5358	5,8616	6,1875	6,5133	6,8391
	0,015	0,3226	0,5409	0,7592	0,9775	1,1958	1,4141	1,6324	1,8506	2,0689	2,2872	2,5055	2,7238	2,9421	3,1604	3,3787	3,5970	3,8153	4,0336	4,2519	4,4702	4,6885
	0,020	0,3226	0,4871	0,6517	0,8162	0,9807	1,1452	1,3098	1,4743	1,6388	1,8033	1,9679	2,1324	2,2969	2,4614	2,6260	2,7905	2,9550	3,1195	3,2841	3,4486	3,6131
	0,025	0,3226	0,4549	0,5871	0,7194	0,8517	0,9839	1,1162	1,2485	1,3807	1,5130	1,6453	1,7775	1,9098	2,0421	2,1743	2,3066	2,4389	2,5711	2,7034	2,8357	2,9679
	0,030	0,3226	0,4334	0,5441	0,6549	0,7656	0,8764	0,9872	1,0979	1,2087	1,3194	1,4302	1,5410	1,6517	1,7625	1,8732	1,9840	2,0947	2,2055	2,3163	2,4270	2,5378
	0,035	0,3226	0,4180	0,5134	0,6088	0,7042	0,7996	0,8950	0,9904	1,0858	1,1812	1,2766	1,3720	1,4674	1,5628	1,6582	1,7536	1,8490	1,9444	2,0398	2,1352	2,2305
	0,040	0,3226	0,4065	0,4904	0,5742	0,6581	0,7420	0,8259	0,9097	0,9936	1,0775	1,1614	1,2452	1,3291	1,4130	1,4969	1,5807	1,6646	1,7485	1,8324	1,9162	2,0001
	0,045	0,3226	0,3975	0,4724	0,5473	0,6223	0,6972	0,7721	0,8470	0,9219	0,9968	1,0717	1,1467	1,2216	1,2965	1,3714	1,4463	1,5212	1,5962	1,6711	1,7460	1,8209
	0,050	0,3226	0,3903	0,4581	0,5258	0,5936	0,6613	0,7291	0,7968	0,8646	0,9323	1,0001	1,0678	1,1356	1,2033	1,2710	1,3388	1,4065	1,4743	1,5420	1,6098	1,6775
	0,055	0,3226	0,3845	0,4464	0,5082	0,5701	0,6320	0,6939	0,7558	0,8176	0,8795	0,9414	1,0033	1,0652	1,1270	1,1889	1,2508	1,3127	1,3746	1,4364	1,4983	1,5602
	0,060	0,3226	0,3796	0,4366	0,4936	0,5506	0,6076	0,6646	0,7215	0,7785	0,8355	0,8925	0,9495	1,0065	1,0635	1,1205	1,1775	1,2345	1,2915	1,3485	1,4055	1,4625
	0,065	0,3226	0,3755	0,4283	0,4812	0,5340	0,5869	0,6397	0,6926	0,7455	0,7983	0,8512	0,9040	0,9569	1,0097	1,0626	1,1155	1,1683	1,2212	1,2740	1,3269	1,3797
	0,070	0,3226	0,3719	0,4212	0,4705	0,5198	0,5692	0,6185	0,6678	0,7171	0,7664	0,8157	0,8650	0,9143	0,9637	1,0130	1,0623	1,1116	1,1609	1,2102	1,2595	1,3088
	0,075	0,3226	0,3688	0,4151	0,4613	0,5076	0,5538	0,6000	0,6463	0,6925	0,7388	0,7850	0,8312	0,8775	0,9237	0,9700	1,0162	1,0624	1,1087	1,1549	1,2011	1,2474
	0,080	0,3226	0,3662	0,4097	0,4533	0,4968	0,5404	0,5839	0,6275	0,6710	0,7146	0,7581	0,8017	0,8452	0,8888	0,9323	0,9759	1,0194	1,0630	1,1065	1,1501	1,1936
	0,085	0,3226	0,3638	0,4050	0,4461	0,4873	0,5285	0,5697	0,6109	0,6520	0,6932	0,7344	0,7756	0,8167	0,8579	0,8991	0,9403	0,9815	1,0226	1,0638	1,1050	1,1462
	0,090	0,3226	0,3617	0,4007	0,4398	0,4789	0,5180	0,5570	0,5961	0,6352	0,6742	0,7133	0,7524	0,7914	0,8305	0,8696	0,9087	0,9477	0,9868	1,0259	1,0649	1,1040
	0,095	0,3226	0,3598	0,3970	0,4342	0,4713	0,5085	0,5457	0,5829	0,6201	0,6573	0,6944	0,7316	0,7688	0,8060	0,8432	0,8804	0,9175	0,9547	0,9919	1,0291	1,0663
	0,100	0,3226	0,3581	0,3936	0,4291	0,4645	0,5000	0,5355	0,5710	0,6065	0,6420	0,6775	0,7129	0,7484	0,7839	0,8194	0,8549	0,8904	0,9259	0,9613	0,9968	1,0323

[1] *Темным цветом выделены нормы, которые превышают 1. Это соответствует ситуации, при которой уже в первый период должны быть списаны суммы больше, чем первоначальная стоимость основных средств, что невозможно по определению.*

Приложение 4.А

Таблица 4.А.1

Статистические данные о деятельности промышленности Украины в 1997-2006 гг. (фактические цены)

Показатель	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Объем реализованной продукции, млн. грн.	87 369	96 480	125 170	182 718	210 843	229 634	289 117	400 757	468 563	551 729
Стоимость основных фондов, млн. грн.	257 069	256 196	261 313	285 328	311 089	339 259	362 598	420 080	456 738	525 222
В том числе основные фонды неприродоохранного назначения, млн. грн.	251 989	251 852	257 513	280 757	306 548	334 461	356 348	411 686	449 444	н./д.
Износ основных фондов неприродоохранного назначения, %	47,80	48,80	48,20	50,10	51,90	54,50	56,40	58,30	57,90	58,6
Основные фонды природоохранного назначения, млн. грн.	5 079,60	4 343,69	3 799,92	4 571,35	4 540,70	4 798,37	6 249,53	8 393,59	7 293,74	н./д.
Среднегодовая численность занятых в промышленности трудящихся, тыс. чел.	4 882	4 733	4 342	4 064	3 811	3 578	3 416	3 408	3 416	3 362
Инвестиции в основной капитал, млн. грн.	5 030,15	5 215,15	6 593,69	9 603,99	13 651	15 112	19 726	28 191	35 031	44 804
В том числе инвестиции в основной капитал неприродоохранного назначения, млн. грн.	4 933	5 128	6 499	9 453	13 455	14 901	19 392	27 639	34 480	н./д.
Инвестиции в основной капитал природоохранного назначения, млн. грн.	97,47	86,95	94,51	151,44	196,39	210,76	334,23	552,25	550,62	н./д.
Население										
Заболеваемость с временной потерей трудоспособности среди трудящихся (на 100 работников), чел.	51,70	50,60	53,60	н./д.						
Проболели (в сумме), дней	695	686	685							
Длительность болезни 1 чел., дн.	13,44	13,56	12,78							
Заболело с временной потерей трудоспособности среди работников промышленности, тыс. чел./год	24,71	24,69	25,84							

Окончание табл. 4.А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Показатели загрязнения атмосферного воздуха										
Выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, тыс. т	5 966,2	6 040,8	5 853,4	5 908,6	6 049,5	6 101,9	6 191,3	6 325,9	6 615,6	7 027,6
Экологические сборы, предъявленные предприятиям, организациям и учреждениям за загрязнение ОПС										
Сборы за выбросы в атмосферный воздух, тыс. грн.	97 118	125 449	125 014	125 300	134 200	120 200	136 400	183 700	213 200	501 900
Общеэкономические показатели										
Индексы-дефляторы ВВП, % к предыдущему году	118,1	112,1	127,3	123,1	109,9	105,1	108	115,1	124,5	114,8

Приложение 4.Б

Порядок приведения статистических данных к сопоставимому виду для возрастной группы занятых в промышленности 30-49 лет

№ п/п	Наименование параметра	Обозначение	Способ определения
1	2	3	4
1	Объем реализованной продукции в сопоставимых с предыдущим годом ценах	Y_c	$\frac{Y_\phi}{I_d}$, где Y_ϕ - объем реализованной продукции; I_d - индекс-дефлятор ВВП
Стоимостные показатели приводятся к сопоставимому виду аналогично п/п 1			
2	Коэффициент перерасчета показателей для возрастной группы 30-49 лет	I_l	Отношение среднегодовой численности занятых в промышленности (возрастная группа 30-49 лет) к общей среднегодовой численности занятых в промышленности
3	Объем реализованной продукции, приходящейся на занятых в промышленности работников 30-49 лет	Y	$I_l Y_c$
4	Норма накопления	ρ	$\frac{1}{N}\sum_{i=1}^{N}\frac{I_i}{Y_i}$, где I_i – инвестиции в основной капитал в году i; N – число лет
Материальные расходы, инвестиции, объем выбросов вредных веществ в атмосферный воздух пересчитываются способом, описанным в п/п 4			
5	Доля больных среди работников промышленности	P	Отношение числа больных (с временной потерей трудоспособности) среди занятых в промышленности к среднегодовой численности занятых в промышленности

Окончание приложени 4.Б

1	2	3	4
6	Длительность болезни 1 работника промышленности	S	$\frac{1}{N}\sum_{i=1}^{T}\frac{\Theta_i}{\Lambda_i}$, где Θ_i – заболеваемость с временной потерей трудоспособности на 100 трудящихся в году *i*; Λ_i – длительность болезней в году *i* (в сумме), дней
7	Усредненная ставка сбора за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух	T	$\frac{1}{N}\sum_{i=1}^{N}\frac{E_i}{V_i}$, где E_i – сумма сбора за выбросы вредных веществ в атмосферный воздух в году *i*; V_i – объем выбросов вредных веществ в году *i*

Приложение 4.В

Таблица 4.В.1

Статистические данные о деятельности промышленности Украины в 1997-2006 гг. (сопоставимые цены для возрастной группы трудящихся 30-49 лет)

Показатель	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Объем реализованной продукции, млн. грн.	46 674	45 080	49 080	57 265	59 980	61 893	75 041	88 899	82 089	84 667
Стоимость основных фондов, млн. грн.	257 069	228 542	183 116	162 425	161 137	167 201	165 466	166 548	145 447	145 693
Основные фонды неприродоохранного назначения, млн. грн.	251 989	224 668	180 453	159 823	158 785	164 836	162 614	163 221	143 125	н./д.
Основные фонды природоохранного назначения, млн. грн.	5 080	3 875	2 662	2 602	2 352	2 365	2 852	3 328	2 323	н./д.
Занятое в промышленности население (30-49 лет), тыс. чел.	2 608	2 479	2 430	2 237	2 093	1 957	1 943	1 907	1 879	1 860
Инвестиции в основной капитал, млн. грн.	2 687	2 437	2 585	3 010	3 883	4 073	5 120	6 254	6 137	6 876
Инвестиции в основной капитал неприродоохранного назначения, млн. грн.	2 634	4 573	4 553	5 380	6 968	7 342	8 847	10 954	10 977	10 977
Инвестиции в основной капитал природоохранного назначения, млн. грн.	53	79	67	88	103	105	155	223	178	178
Материальные расходы, млн. грн.	33 305	29 478	25 552	37 443	40 103	41 288	49 392	56 605	51 217	51 977

Окончание табл. 4.В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Население										
Заболело с временной потерей трудоспособности работников промышленности, тыс. чел./год	1 348	1 282	1 256	1 275	1 244	1 237	1 153	1 145	1 099	986
Потери рабочей силы в результате болезни, тыс. чел./год	49,67	47,21	46,27	46,97	45,81	45,56	42,46	42,16	40,48	36,31
Доля больных в общей численности занятых в промышленности	0,52	0,52	0,52	0,57	0,59	0,63	0,59	0,60	0,58	0,53
Загрязнение ОПС										
Выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, тыс. т	3 187	3 164	3 275	3 253	3 322	3 337	3 522	3 539	3 640	3 888
Экологические сборы, предъявленные предприятиям, организациям и учреждениям за загрязнение ОПС										
Сборы за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, тыс. грн.	51 883	58 616	49 019	39 270	38 177	32 397	35 403	40 750	37 351	77 021

Приложение 4.Д

Показатели модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий

Обозначение показателя в среде PowerSim	Описание показателя
1	2
Уровни модели	
t	Счетчик времени, лет
$K1$	Стоимость основного капитала неприродоохранного назначения, тыс. грн.
$K2$	Стоимость основного капитала природоохранного назначения, тыс. грн.
L	Численность занятых в промышленности трудящихся, тыс.чел
Потоки	
$Rate_time$	Прирост счетчика времени (+1 год)
$I1$	Прирост стоимости основного капитала неприродоохранного назначения, тыс. грн./год
$O1$	Выбытие из эксплуатации основного капитала неприродоохранного назначения, тыс. грн./год
$I2$	Прирост стоимости основного капитала природоохранного назначения, тыс. грн./год
$O2$	Выбытие из эксплуатации основного капитала природоохранного назначения, тыс. грн./год
L_S	Потери рабочей силы вследствие болезней, тыс. чел./год
Переменные	
Y	Объем реализованной продукции, тыс. грн.
I	Инвестиции в основной капитал, тыс. грн.
$I2_Y$	Переменная, отражающая зависимость инвестиций в капитал природоохранного назначения от объемов реализованной продукции, тыс. грн.
M	Материальные расходы на производство промышленной продукции, тыс. грн.
V	Объем выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, тыс. т
P	Доля заболевших вследствие загрязнения атмосферного воздуха работников промышленности
E	Сбор за загрязнение атмосферного воздуха, тыс. грн.
Константы	
$Time_line$	Промежуток между двумя периодами моделирования
A	Коэффициент масштабирования производственной функции

Окончание приложения 4.Д

1	2
alpha	Коэффициент эластичности капитала
betha	Коэффициент эластичности труда
gamma	Коэффициент нейтрального НТП
ro	Норма накопления
mju	Износ основных фондов неприродоохранного назначения
nju	Износ основных фондов природоохранного назначения
T	Ставка сбора за загрязнение атмосферного воздуха, грн./т
S	Продолжительность болезни одного занятого в промышленности работника, дней

Приложение 4.Е

Значения констант, уравнения переменных и потоков модели налогового экологического регулирования деятельности промышленных предприятий

Обозначение показателя в среде PowerSim	Значения/уравнения
Потоки	
$Rate_time$	$Time_line$
$I1$	$I - I2$
$O1$	$mjuK1 - 87111296$
$I2$	$If(E > I2_Y, I2_Y, E)$
$O2$	$njuK2 - 1132555,9$
L_S	$PL\frac{S}{360} + 0,032L$
Переменные	
Y	$AK1^{alpha} L^{betha} e^{gamma\, t}$
I	roY
$I2_Y$	$215221Ln(Y) - 3742779,4$
M	$39765000Ln(Y) - 672623888,7$
V	$166,368\frac{M^{0,425}}{K2^{0,303}}$
E	VT
P	$0,6225Ln(V) - 4,58$
Константы	
$Time_line$	1
A	659,468
$alpha$	0,259
$betha$	0,741
$gamma$	0,162
ro	0,062306
mju	0,527
nju	0,499
tpa	13,47
S	13,26

Наукове видання

Вишневський Валентин Павлович
Вієцька Олеся Віталіївна
Гаркушенко Оксана Миколаївна
Мазур Юлія Олександрівна
Соколовська Олена Василівна
Чекіна Вікторія Денисівна

НАЛОГОВА ПОЛІТИКА: МЕТОДОЛОГІЯ, ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Монографія

Російською мовою

Оригінал-макет підготовлено у відділі КІНД ІЕП НАН України

Літературний редактор *Г.Д. Бутенко*

Комп'ютерна верстка *Т.М. Синельнікова*

Підп. до друку 15.08.2011. Формат 60 х 84/16. Папір друк. № 3.
Офс. друк. Ум. друк. арк. 30,7. Обл.-вид. арк. 33,0. Тираж 350 прим.
Замовлення № 1205.
Друк різографічний. ІЕП НАН України.
83048, Донецьк, Університетська, 77.