УДК [330.322:336.22](477)

Мыскина О.О.,
заместитель декана факультета экономики и налогообложения
по воспитательной работе Национального университета
государственной налоговой службы Украины,
старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения
(Украина, г. Ирпень)

НАУЧНЫЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье раскрыта сущность налогового регулирования, исследованы научные принципы реализации регулирующего потенциала налоговой системы и осуществлена систематизация инструментов налогового влияния на инвестиционную деятельность.

Ключевые слова: налоговое регулирование, инвестиционная деятельность, налоговые льготы, государственное регулирование.

Понятие "налоговое регулирование" в науке и на практике начало использоваться с момента обоснования учеными важности регулирующей функции налогов. В труде "Эволюция конституционно-правового компромисса общества и государства" Р.О. Гаврилюк обращает внимание, что с конца XVIII века в конституциях стран (проанализировано 49 действующих конституций Европы и 35 действующих конституций государств Америки) в части положений о налогах происходит изменение целей налогообложения «от потребностей обеспечения публичных интересов к потребностям обеспечения государственного управления» [1, с. 158].

Результаты основательных исследований функций налогов, которые осуществили В.Л. Андрущенко [4], Ю.Б. Иванов [5], В.М. Мельник [2; 4], П.В. Мельник [3; 4], Ф.О. Ярошенко [4] и другие, свидетельствуют о том, что история развития налогообложения осуществляется путем роста роли регулирующей функции налогов. По этому поводу Ю.Б. Иванов в статье «Функ-

ции налогов и налоговое регулирование» отмечает, что «наличие у налогов как экономической категории регулировочной функции определяет возможность активного и целеустремленного ее использования для достижения разных целей в процессе государственного регулирования экономических и социальных процессов» [5, с. 40].

Целью исследования является раскрыть сущность налогового регулирования, исследовать научные принципы реализации регулирующего потенциала налоговой системы и осуществить систематизацию инструментов налогового влияния на инвестиционную деятельность.

Изложение основного материала. Термин «налоговое регулирование» широко стал использоваться учеными в научных трудах, которые опубликованы в течение последнего десятилетия. И несмотря на то, что единой общепризнанной его трактовки не сформулировано (табл. 1), подавляющее большинство ученых под налоговым регулированием понимают управляющее воздействие с помощью налоговых методов и инструментов на социально-экономические процессы.

Наиболее комплексно исследовал налоговое регулирование Ю.Б. Иванов, который отметил, что оно является процессом (в отличие от регулирующей функции налогов), который предусматривает сознательное использование налогов, невозможное без реализации конкретных действий со стороны субъектов управления, и направленное на конкретные результаты [5, с. 41].

Таблица 1 — Дефиниции понятия «налоговое регулирование»

Определение понятия «налоговое регулирование»	Автор и источник
Налоговое регулирование с помощью присущих ему методов и рычагов позволяет достичь более эффективного использования материальных и финансовых ресурсов, интенсифицировать инвестиционную и предпринимательскую активность, согласовать интересы разных субъектов хозяйствования, слоев населения, центральных и региональных уровней государственного управления	Т.И. Ефименко [6]
Налоговое регулирование — это сознательное, активное и целенаправленное воздействие государства на участников экономических отношений с помощью средств и инструментов налоговой политики с целью достижения желаемых социально-экономических результатов	Ю.Б. Иванов [5, с. 41]
Налоговое регулирование — это целенаправленное воздействие государства на участников экономических отношений путем использования средств и инструментов налоговой политики	Ю.Б. Иванов, А.И. Крысоватый, А.Я. Кизыма, В.В. Карпова [10]
Налоговое регулирование — это комплекс действий государственных органов, направленных на изменение параметров налоговой системы и налогового механизма с целью достижения определенных социальных и экономических задач	Р.П. Жарко [9]
Налоговое регулирование экономики — основной элемент налогового механизма, который положен в основу долгосрочных стратегических целей государства, направленных на обеспечение экономической стабильности и стимулирования экономического роста	И. Фокина [7]
Налоговое регулирование инвестиционной активности — это осуществление государством посредством механизмов налогообложения определенных мер, направленных на регулирование объемов, качества и направлений инвестирования субъектов хозяйствования всех форм собственности, достижение равновесия между спросом и предложением на инвестиционном рынке	В. Грушко, Л. Кошембар [8, с. 97]

Полностью соглашаясь с мнением одного из ведущих ученых Украины по вопросам налогообложения и экстраполируя результаты его исследований в сферу инвестирования, отметим, что под понятием «налоговое регулирование инвестиционной деятельности» целесообразно понимать процесс реализации сознательного управленческого воздействия субъектов государственного регулирования на инвестиционную деятельность с помощью налоговых методов и инструментов.

Прежде всего отметим, что налоговое регулирование необходимо рассматривать как часть (элемент системы) государственного регулирования. По этому поводу Ю.Б. Иванов, А.И. Крысоватый, А.Я. Кизима и В.В. Карпова пишут, что, несмотря «на высокую эффективность, считать налоговое регулирование единственным и решающим рычагом влияния на экономические процессы было бы неправильным, поскольку лишь изменением условий налогообложения без других рычагов государственной экономической политики невозможно решить все проблемы в сфере экономики» [10]. Продолжая мысль ученых, подытожим, что налоговое регулирование в целом и инвестиционной деятельности в частности должно опираться на общую концепцию государственного регулирования экономики.

Для определения основных характеристик налогового регулирования как элемента «системы высшего уровня» отразим схематично модель государственного регулирования (рис. 1).

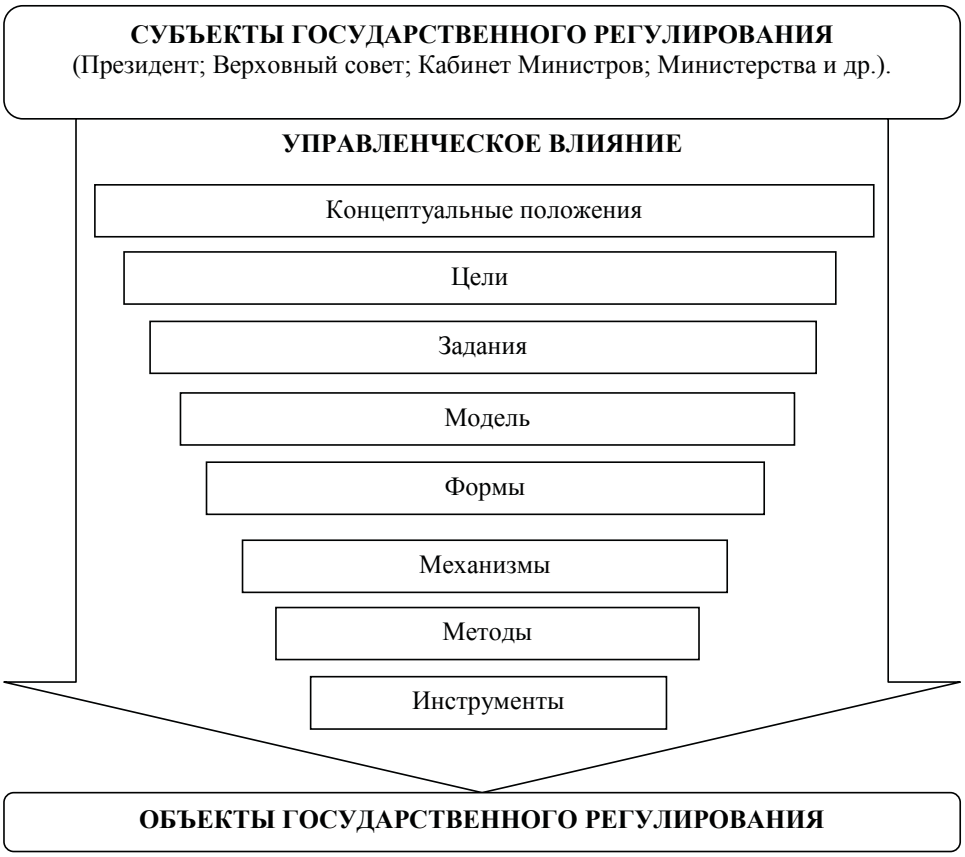


Рис. 1 — Модель государственного регулирования

Из рисунка 1 видно, что субъекты государственного регулирования осуществляют управляющее воздействие на объект регулирования. Особое внимание в данной модели стоит обратить на процесс реализации управленческого воздействия. Для того, чтобы он был эффективным и результативным, необходимо обеспечить его целеустремленность и сбалансированность (в первую очередь в части гармоничного сочетания всех его элементов, а именно: концептуальных положений, целей, задач, модели, форм, механизмов, методов и инструментов).

Исследуя модель государственного регулирования в контексте налогового регулирования, целесообразно отметить, что идентификация налогового регулирования осуществляется на уровне методов и инструментов, все же остальные элементы относятся к государственному регулированию в целом и с целью усовершенствования налогового регулирования требуют четкого понимания и формализации.

Учитывая необходимость раскрыть сущность каждого из элементов системы управленческого воздействия как фундаментального базиса для дальнейшего исследования, осуществим это в контексте инвестиционной деятельности как объекта государственного регулирования.

Прежде всего отметим, что концептуальные положения государственного регулирования инвестиционной деятельности в Украине нашли свое отражение в Постановлении Кабинета Министров Украины «О концепции регулирования инвестиционной деятельности в условиях рыночной трансформации экономики» от 1 июня 1995 года № 384, которая «определяет принципы регулирования инвестиционной деятельности с учетом реальной экономической ситуации, перспективы привлечения инвестиций и их использование» [11]. При этом целесообразно отметить, что одним из механизмов реализации данной концепции является «проведение налоговой политики, направленной на стимулирование инвестиционной деятельности субъектов хозяйствования» [11].

Целью государственного регулирования инвестиционной деятельности в соответствии с Законом Украины «Об инвестиционной деятельности» является реализация «экономической, научно-технической и социальной политики исходя из целей и показателей экономического и социального развития Украины, государственных и региональных программ развития экономики, государственного и местных бюджетов, в частности предусмотренных у них объемов финансирования инвестиционной деятельности» [12].

К основным задачам государственного регулирования инвестиционной деятельности относятся: создание условий для наращивания внутренних инвестиционных ресурсов, создание благоприятного инвестиционного климата, стимулирование притока иностранных инвестиций.

В Украине государственное регулирование экономики в целом и инвестиционной деятельности в частности осуществляется на основе неоклассической модели, которая базируется на теориях монетаризма и экономики предложения.

Согласно ч. 1 ст. 12 Закона Украины «Об инвестиционной деятельности» к формам государственного регулирования инвестиционной деятельности относятся: управление государственными инвестициями; регулирование условий инвестиционной деятельности, контроль за ее осуществлением всеми инвесторами и другими участниками инвестиционной деятельности [12].

К механизмам государственного регулирования инвестиционной деятельности относятся политический, экономический, социальный, организационный, правовой, финансовый, кадровый, информационный и другие.

Методы государственного регулирования инвестиционной деятельности подразделяются на прямые (государственные заказы и контракты, нормативные требования к качеству и сертификации, правовые и административные ограничения и запреты и т.п.) и косвенные (налогообложение, регулирование цен, процентные ставки за кредит и т.п.).

Инструменты государственного регулирования инвестиционной деятельности делятся на три основные группы: правовые

(законодательные и другие нормативно-правовые акты), административные (указы Президента Украины, постановления и распоряжения органов исполнительной власти) и экономические (налоговое регулирование — налоговые ставки, база налогообложения, налоговые льготы), государственная политика в области оплаты труда (минимальная зарплата), ценовая политика (цены, границы цен, тарифы), монетарная политика (учетная ставка в процентах, купля-продажа ценных бумаг, норма обязательных резервов), кредитование (кредит, кредитные льготы), макроэкономическое планирование).

В современном мировом пространстве в зависимости от роли государственного регулирования можно выделить три основные концепции экономического развития — «планово-административная», «либеральная» и «стратегия ускоренного развития». Определим место налогового регулирования инвестиционной деятельности в каждой из них.

Планово-административная модель экономического развития предусматривает полное доминирование государственного регулирования над рыночными механизмами. В такой системе потребность в налоговом регулировании сводится к минимуму, так как вопрос перераспределения прибыли между государством и субъектами хозяйствования является неактуальным (почти вся собственность является государственной).

Либеральная концепция экономического развития предусматривает первенство рыночных механизмов над государственным регулированием. Вмешательство государства в экономику такой модели максимально ограничено. Налоговое регулирование осуществляется по принципу стимулирования инвестиционной деятельности путем минимизации налоговой нагрузки, уровень которого вместе с тем должен обеспечивать реализацию государством своих функций.

Стратегия ускоренного развития предполагает значительный уровень влияния субъектов регулирования (государственного в целом и налогового частности) на экономику. Основой такого влияния является определение наиболее перспективных с позиции потенциала развития отраслей экономики и, с помощью целевых налоговых льгот, активизация инвестиционной деятельности в них и стимулирования ускоренной реализации потенциала развития.

Как видим, каждая из приведенных концепций экономического развития имеет свои особенности и различия. Однако все они используют государственное регулирование экономики и налоговое регулирование инвестиционной деятельности как одну из его составляющих.

Идентифицируя налоговое регулирование инвестиционной деятельности в системе государственного регулирования, отметим, что налоговое регулирование инвестиционной деятельности относится к экономическим косвенным методам и реализуется посредством четко определенных инструментов, к которым ученые относят:

размер налоговых ставок, сроки внесения платежей, налоговые освобождения, налоговые скидки (вычитания), налоговые кредиты, снижение ставки налога, упрощенные режимы налогообложения и налоговую амортизацию (Л.Л. Тарангул [13, с. 40]);

общий уровень налогообложения (нагрузки), структуру действующей в стране системы налогообложения, применения альтернативных систем налогообложения, специальные налоговые режимы (по территориальному признаку), специальные отраслевые (секторальные) режимы налогообложения, объект и предмет налогообложения, определение налогоплательщиков, принципы установления и размеры ставки налога, определение базы налогообложения, расчет налоговых обязательств и суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, налоговые льготы (Ю.Б. Иванов [14, с. 187]);

налоговую нагрузку, налоговые ставки, налоговые льготы, специальные режимы налогообложения, альтернативные источники налогообложения, рассрочки и отсрочки налоговых платежей (Т.В. Паентко, И.А. Безуглая [15, с. 241]);

налоги, количественный и видовой состав налогов, налоговые режимы, состав

плательщиков налогов, объекты налогообложения, налоговую базу, налоговые ставки, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов и подачи налоговой отчетности, налоговые санкции (И.А. Майбуров [16, с. 34]);

определение базы и объекта налогообложения, методику расчета объекта налогообложения и тарифов, ставки налогообложения, льготы в налогообложении (П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналий [17, с. 44]).

Соглашаясь в целом с предложенными учеными инструментами налогового регулирования инвестиционной деятельности, считаем, что целесообразно рассмотреть их более структурированно, а именно в контексте общих принципов установления налогов и сборов, которые приведены в статье 7 Налогового кодекса Украины (данная статья состоит из четырех пунктов, первые два из которых характеризуют ее содержательную часть, а остальные два — организационную). Так, пункт 7.1 статьи 7 Налогового кодекса Украины отмечает, что «при установлении налога обязательно определяются такие элементы: плательщики налога, объект налогообложения, база налогообложения, ставка налога, порядок исчисления налога, налоговый период, срок и порядок уплаты налога, срок и порядок представления отчетности об исчислении и уплате налога» [18]. Пунктом 7.2 статьи 7 Налогового кодекса Украины, в свою очередь, определяется, что «при установлении налога могут предусматриваться налоговые льготы и порядок их применения» [18]. Таким образом, можно констатировать, что общие принципы налогового регулирования экономики в целом и инвестиционной деятельности в частности определяются установленными налогами (сборами), организационными условиями их взимания и налоговыми льготами. При этом установленные законодательно организационные механизмы и правила начисления и взыскания налогов (сборов) формируют общепринятые основы налогообложения, а законодательно определенные отклонения от таких правил, которые имеют регулирующий характер и приводят к частичному или полному освобождению от уплаты налогов (сборов), являются налоговыми льготами.

Учитывая вышеизложенное, считаем, что инструменты налогового влияния на инвестиционную деятельность целесообразно разделить на три группы: инструменты налогового регулирования организационного характера (структура системы налогообложения, налоговая нагрузка, заключение международных договоров об избежании двойного налогообложения, налоговые санкции, освобождение от уплаты налогов и сборов, рассрочки и отсрочки налоговых платежей); инструменты налогового регулирования, связанные с элементами налогов (состав налогоплательщиков, объекты налогообложения, налоговая база, методика расчета базы налогообложения, налоговые ставки и их дифференциация, установление необлагаемого минимума, порядок и сроки уплаты налогов, порядок и сроки представления отчетности) и инструменты налогового стимулирования, которые являются «исключением» из общих принципов налогообложения — налоговые льготы (необлагаемые резервные фонды, ускоренная амортизация, инвестиционный налоговый кредит, инвестиционная налоговая скидка, налоговые каникулы, специальные режимы налогообложения).

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Инструменты налогового регулирования, формируя общие принципы налогообложения, влияют на размер ресурсов, которые остаются у субъектов хозяйствования после уплаты налогов, а последние, в свою очередь, определяют объемы потенциальных источников инвестирования. Инструменты налогового стимулирования, которые являются «исключением» из общих принципов налогообложения — налоговые льготы, используются для направления инвестиционных потоков в необходимом для государства русле.

Понимание предложенной систематизации инструментария налогового влияния на инвестиционную деятельность дает возможность четко отделить налоговые льготы и в будущем оценить их эффективность.

Библиографический список

1. Гаврилюк Р.О. Еволюція конституційно-правового компромісу суспільства і держави / Р.О. Гаврилюк // Проблеми філософії права. — 2006. — 2007. — Том. IV—V. — С. 153—165.

2. Мельник В.М. До аналізу розвитку соціальної під функції податків / В.М. Мельник, В.А. Таращенко. — С. 31—33.

3. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П.В. Мельник. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 362 с.

4. Ярошенко Ф.О. Історія оподаткування: навчальний посібник / Ф.О. Ярошенко, П.В. Мельник, В.Л. Андрущенко, В.М. Мельник. — Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. — 242 с.

5. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. — 2009. — Вип. 19. — С. 39—43.

6. Єфименко Т.І. Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис. д-ра. екон. наук. — К., 2003. — 37 с.

7. Фокіна І.В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. — Донецьк, 2006. — 22 с.

8. Грушко В.І. Інструменти податкового регулювання інвестиційної активності / Грушко В. І., Кошембар Л. О. // Фінанси України. — 2008. — № 2. — С. 89—97.

9. Жарко Р.П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. — К., 2006. — 24 с.

10. Податковий менеджмент: навчальний посібник [Електронний ресурс] / [Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова] — Київ: Знання, 2008. — 525 с. — Режим доступу: http://mmlib.net/pages-3751.html

11. Про концепцію регулювання інвестиційної діяльності в умовах ринкової трансформації економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 1червня 1995 року № 384 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua

12. Про інвестиційну діяльність: закон України від 18.09.1991 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua

13. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / За заг. ред. Л.Л. Тарангул; Нац. унів-т ДПС України. — Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. — 532 с.

14. Налогообложение: проблемы науки и практики — 2009: Монография / Под. ред. проф. Ю.Б. Иванова. — Х.: Либуркина Л.М.: ИД «ИНЖЕК», 2009. — 296 с.

15. Паєнтко Т. В. Фіскальне регулювання фінансових потоків у державі / Т. В. Паєнтко, І.А. Безугла // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — № 6 (108). — С. 239—241.

16. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — 519 с.

17. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / П.В. Мельник, ЛЛ. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. — К.: Знання України, 2008. — 675 с.

18. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

Myskina O.O., e-mail: muskinaoo@ukr.net
Deputy dean of the faculty of economics and taxation on educational work of the National University of state tax service of Ukraine; senior lecturer of the department of taxes and taxation, (Ukraine, tel. Irpen)

SCIENTIFIC PRINCIPLES OF TAX REGULATION OF INVESTMENT ACTIVITY

The article reveals the essence of the tax regulation, scientific principles of the regulatory capacity of the tax system are studied and systematization of tools of tax effect on investment activity is given.

Key words: tax regulation, investment, tax incentives, government regulation.