

СТИМУЛИРУЮЩАЯ ФУНКЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В ЭКОЛОГООРИЕНТИРОВАННЫХ ПРОИЗВОДСТВАХ

Налоги — важнейший инструмент регулирования экономики любого государства, оказывающий существенное влияние на характер правовых отношений на всех уровнях организации общественной жизнедеятельности, в частности, на уровне государства, регионов, предприятий, граждан. Они служат основой доходов государства, и могут составлять от 85 до 92% в общей их совокупности.

Поэтому построение четкой налоговой системы — одно из главных условий эффективного функционирования экономики и финансов, обеспечивающей теснейшую связь между государством и юридическими и физическими лицами по поводу формирования, распределения и использования их доходов. В условиях рыночных отношений, налоги, бесспорно, необходимо использовать как неотъемлемый и непосредственный структурный элемент финансового и правового регулирования экономики, и в то же время как источник доходов государственного бюджета. Это во многом зависит от налоговой политики, которую проводит правительство страны, которое должно учитывать определенные (установленные с течением времени) постулаты создания и функционирования налоговой системы.

Формирование налоговой политики должно строиться на принципах:

- стабильности налоговой системы;
- применения одного и того же налогового бремени для разных групп налогоплательщиков в зависимости от уровня их доходов;
- создания одинаковых условий налогообложения как предпринимателей, занятых в сфере производства, так и потребителей.

Кроме того, налогам должен быть присущий антициклический характер. То есть при спаде экономической конъюнктуры необходимо осуществлять уменьшение уровня налогообложения и наобо-

* Соискатель кафедры административного и предпринимательского права экономико-правового факультета ОНУ им. И. И. Мечникова.

рот. Это, в свою очередь, должно соответствовать возрастанию инвестиционной активности и сокращению инфляции. Дополнительно следует применять автоматическую индексацию налоговых платежей, которые устанавливаются в соответствии с уровнем инфляции в абсолютных размерах.

В современном предпринимательском механизме основным назначением налогов должна стать защита имущественных прав и интересов юридических и физических лиц, а также юридическое стимулирование их к повышению эффективности производства с использованием их фактических доходов.

Как свидетельствует зарубежный опыт, налоги — это один из наиболее рациональных и действенных инструментов косвенного регулирования процессов, которые происходят в экономике. Он должен быть основан на учете экономических реалий, способный существенно влиять на поведение субъектов предпринимательства в экономической среде, усиливать экономическую и инвестиционную активность. Для этого требуются научные обоснования практических мероприятий в области налогообложения, исследования механизмов использования реальной системы налогообложения. В настоящее время отличительной чертой исследований в области налогов в экономически развитых странах в последнее время есть их более прикладной характер. Это поясняется тем, что теоретические разработки и положения сформулированы так уже давно. Они нашли свое отображение в законодательстве этих государств как в фискальном, так и финансовом. В связи с этим практика использования налогового законодательства в странах с развитой рыночной экономикой в течение последних десятилетий свидетельствует не столько о фискальном характере его применения, сколько о его стимулирующей и регулятивной направленности. В этом плане следует тщательно разобраться в функциональном назначении налогов и налоговой системы. Это можно сделать, раскрыв функции налогов, которые весьма важны для рыночной экономики. Они сводятся к стимулирующей, регулирующей и фискальной [12].

Фискальная функция есть основной среди названных функций, она вытекает из самой природы налогов. Эта функция характерна для каждой страны на любом этапе ее существования и развития. Благодаря ей в государстве происходит образование фондов тех

средств, с помощью которых создаются материальные условия для существования и функционирования государства.

С фискальной функцией налогов очень тесно связана регулирующая функция. Ее наличие свидетельствует о том, что налоги как активный инструмент распределительных процессов оказывают непосредственное влияние на основу экономики страны — на производство. Они могут ускорять его темпы или наоборот — замедлять, усиливать или ослаблять накопления капитала, расширять или суживать платежеспособный спрос в стране и т. п.

Вместе с тем главной, по нашему мнению, должна быть стимулирующая функция налогов. Ее назначение сводится к активизации побудительных мотивов для осуществления предпринимательской деятельности. Изымая в виде налогов большую часть прибылей предприятий, государство лишь наполняет средством бюджет, а сами предприниматели остаются ни с чем. При таких условиях не может происходить экономическое возрастание. Налог на прибыль (доход) может быть большим не за счет высокой налоговой ставки, а за счет широкой базы налогообложения. В такой ситуации уже и не так страшны даже высокие налоговые ставки. Тогда и предприниматель будет заинтересован в том, чтобы получить наибольшую прибыль: ведь от его размера зависит та часть, которая остается предпринимателю для собственного использования. И чем она больше, тем больший стимул для осуществления предпринимательской деятельности, тем больше усилий и инициативы будут проявлять субъекты предпринимательства с целью получения высоких прибылей и приумножение собственного, общественного и государственного богатства [2,3].

Объектом налогового стимулирования является экономическая деятельность, направленная на увеличение производства валового внутреннего продукта. При этом стимулирующая функция связана с применением механизма льгот, изменением объекта налогообложения, уменьшением налогооблагаемой базы.

Льготы можно рассматривать как самый нестабильный элемент налоговой системы. Они постоянно изменяются, пересматриваются, отменяются, сокращаются и т. д. В современном налоговом механизме льготам принадлежит особая роль. И в этом случае очень важно такое понятие, как эффективность налоговых льгот в целом и каждой льготы в отдельности для экономики.

Несмотря на то, что налоговые льготы относятся к дополнительным признакам налога, эта проблема одна из наиболее дискуссионных и наиболее часто затрагиваемых на практике. Основным назначением льгот является уменьшение налогового давления на плательщика, характеризующегося определенными особенностями по сравнению с общим налоговым обязательством. Это может быть уменьшение объекта, базы, суммы налога, отсрочка исполнения налогового обязательства. Через механизм льгот налоги реализуют регулируемую и стимулирующую функции, формируя заинтересованность плательщиков в определенном направлении. Некоторые авторы считают, что в современных условиях может быть перспективной тенденция, в основе которой будет лежать практически абсолютный отказ от льгот в области налогообложения, поскольку процедура предоставления льгот очень громоздка, а механизмы контроля, за их использованием несовершенны. Создание льготных условий предпринимательства может осуществляться разными способами. Одним из главных условий для стимулирования предпринимательской деятельности является предоставление субъектам предпринимательства разнообразных налоговых льгот — обычных и целевых в тех областях предпринимательской деятельности, которая имеет наибольшее значение для развития экономики страны. Поскольку одним из наиболее эффективных направлений научно-технического прогресса, имеющим экономический эффект для всего народного хозяйства страны, является применение экологоориентированных и энергосберегающих технологий, постольку именно в этих областях экономики необходимо применять налоговые льготы, как стимулирующие рычаги налоговой политики. При этом необходимо иметь в виду, что реализация природоохранных и энергосберегающих технологий может быть осуществлена только рациональным применением налоговых льгот [13].

Ныне экологическая составная отечественной системы налогообложения репрезентована рентными платежами, платой за землю, сбором за геологоразведку, платежами за специальное использование естественных ресурсов и экологическим налогом (сбором за загрязнение окружающей среды), которые являются общегосударственными обязательными платежами. В свою очередь, рентные платежи состоят из ресурсной ренты и транзитной ренты. К общегосударственным платежам за специальное использование естествен-

ных ресурсов относятся: плата за пользование недрами; плата за специальное водопользование; плата за специальное использование лесных и радиочастотных ресурсов Украины [6,7,8,9].

Как видим, практически все виды платежей, связанных с природопользованием и охраной окружающей среды, имеют характер налоговых вкладов. Доходами бюджета от природопользования, таким образом, есть соответствующие налоги, сборы, платежи в форме платы, сбора и отчислений. Причем целевое назначение некоторых отчислений в общей сумме доходов теряется. В госбюджет ежегодно поступает от экологических платежей (налогов) сумма, которая составляет свыше 10% доходной части [1].

При нынешней системе взыскания экологических платежей в бюджет и системе распределения государственных средств экологическое налогообложение в Украине имеет ярко выраженный фискальный характер и направлено преимущественно на пополнение бюджетных средств, по сути, за счет эксплуатации и загрязнения окружающей среды. Такая ситуация отнюдь не может быть признана удовлетворительной, даже если учесть, что бюджетные доходы от природопользования идут на исправление других перекосов в экономике: ведь на природоохранные цели — эти доходы направляются по типичному принципу.

По мнению многих специалистов, характерным для действующего налогового законодательства в Украине есть его направление в сторону бюджетного права, которое ставит акцент в налоговом регулировании на фискальной функции, игнорируя при этом регулируемую, распределительную и стимулирующую. Через сугубо фискальный характер, не связанный с эффективностью использования материальных и естественных ресурсов или развитием инновационно-инвестиционной деятельности субъектов хозяйствования, отечественная система налогообложения, как известно, не оказывает содействие укреплению позиций национальных товаропроизводителей, решению проблем рационализации природопользования. Доминирование фискальной направленности системы налогообложения в итоге снижает и даже угнетает интерес налогоплательщиков по активизации развития производства и выпуска конкурентоспособной продукции [1].

Учитывая эколого-экономическую ситуацию в Украине, опыт организации природоохранной деятельности и обстоятельства хо-

зяйствования, которые складываются во время перехода к рынку, приоритетным направлением формирования соответствующей действительности экологической политики следует считать финансово-экономическое поощрение предприятий, которые стремятся снизить объемы вредных выбросов и отходов производства.

Как убеждает зарубежный опыт, функция стимулирования системы “зеленых” налогов реализуется, с одной стороны, через специальное налогообложение экологически вредной продукции (отрицательное стимулирование), а с другой — путем предоставления налоговых льгот тем субъектам хозяйствования, которые осуществляют природоохранные программы, вводят эколого-безопасную технику и технологию производства и т. п.

Эта система налоговых льгот реализуется путем уменьшения базы или объекта налогообложения, внедрения сниженных налоговых ставок, уменьшения начисленных сумм налогов, освобождения от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков, предоставления целевых налоговых льгот, включая налоговые кредиты.

Нынешние зарубежные образцы налоговых льгот практически доказали свою способность создать крепкую мотивационно — стимулирующую основу для активного внедрения эколого-безопасных методов хозяйствования, рационализации эффективного природопользования. Анализ действующих законов Украины для выявления эколого-ориентированных налоговых льгот дает возможность определить соответствующие нормативные статьи и систематизировать их.

По нашему мнению, первую группу эколого-ориентированных налоговых льгот образуют те, которые оказывают содействие внедрению природоохранных мероприятий субъектами хозяйствования. Другую — те, что касаются налогообложения благотворной экологической деятельности. Третью группу составляют льготы, которые определяются ограничениями порядка взыскания налогов из природно-заповедных территорий. Четвертую группу составляют льготы, которые применяются относительно юридических или физических лиц, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы. Пятую группу — те, которые касаются проблем налогообложения, связанных со страхованием рисков (экологического, ядерного вреда и др.). И, наконец, шестую группу льгот можно охарактеризовать как временные, то есть такие, что имеют ограничен-

ный срок действия, поскольку они применяются при регулировании специфических временных правоотношений (например, связанных с налогообложением, применяемым во время дальнейшего поддержания функционирования Чернобыльской АЭС и др.).

Следует в особенности подчеркнуть то, что именно первая группа льгот, то есть тех, что оказывают содействие внедрению природоохранных мероприятий субъектами хозяйствования, есть наименьшей, тогда как наибольшими являются социальные льготы, применяемые относительно юридических или физических лиц, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы. Серьезной проблемой является также несогласованность правовых актов, регулирующих природопользование, и актов, которые регулируют налогообложение.

Доктор экономических наук А. А. Веклич, проводивший анализ этих отношений, вскрыл кричащие разногласия и алогизмы между “экономическими” статьями законов Украины, которые регламентируют функционирование природопользования, и ведущими законодательными актами, регулирующими отношения по налогообложению [11].

Как пример такого расхождения можно привести статьи 41д, 48а, 48в, 48г Закона Украины “Об охране окружающей природной среды” и ст. 38в и 40а Закона Украины “Об отходах” либо ст. 49 Закона Украины “О природно-заповедном фонде Украины” и статьями 1, 11 законов Украины по вопросам налогообложения [4,6,7].

Законом Украины “О системе налогообложения” (ст. 1, ст. 11) подчеркнуто, что налоговые льготы, а также объекты налогообложения не могут устанавливаться или изменяться другими законодательными актами Украины, кроме законов о налогообложении. Этот момент подтверждается в проекте Налогового кодекса, где отмечается, что при наличии разногласий между нормами Кодекса и нормативно-правовыми актами, которые принадлежат к другой области законодательства, для целей налогообложения применяются нормы Кодекса [5,10].

Понятно поэтому, что суровая подчиненность статей законов Украины по вопросам природопользования родственным статьям законов по налогообложению, а также противоречивость, несогласованность, неадекватность содержания родственных статей разных законов, приводит к фактическому бездействию важных законода-

тельных положений о льготном экологическом налогообложении. В результате действующий экономический механизм обеспечения стимулирования природоохранных мероприятий и некоторые “экономические” законы Украины оказываются декларативными. Это требует незамедлительного решения вопроса не только о формировании усовершенствованной системы льгот экологического налогообложения, но и налоговые разработки соответствующих дополнений и корректив к проекту Налогового Кодекса.

В настоящее время в проекте Налогового Кодекса предусмотрены статьи, в соответствии с которыми в определенных случаях отделения природопользователи освобождаются от платы за пользование недрами, платы за специальное водопользование, а также от сбора за использование радиочастотного ресурса Украины. За исключением сбора за использование радиочастотного ресурса Украины, упомянутые статьи по сути не являются новыми для действующей системы льготного налогообложения, поскольку порядок их функционирования ныне регламентируется рядом постановлений Кабинета Министров Украины, которые имеют силу законов [10].

Так, наибольший научный и практический интерес представляют прежде всего те предложения, которые способны юридически обозначить эффективную систему льгот экологического налогообложения, то есть законодательно определенную систему экологического налогообложения, направленную на создание благоприятных экономических условий субъектам хозяйствования с целью активизации процессов экологического развития их деятельности.

Есть также мнение о необходимости предоставления налоговых льгот предприятиям в виде освобождения части их прибылей от налогообложения при производстве и потреблении ими энергосберегающей техники и технологий, а также при использовании ими нетрадиционных источников энергии — солнечной, геотермальной, ветра, низкопотенциального тепла, биомассы. Это приведет к экономически оправданному использованию их в ряде децентрализованных систем энергоснабжения. Конечный хозяйственный результат, энергосберегающий эффект и экологический выигрыш от реализации энергосберегающей политики окупят предоставление необходимых экономических льгот предприятиям, а также текущие и капитальные затраты [13].

Соответствующими статьями в законах о налогообложении,

а отныне и в Налоговом Кодексе, прежде всего необходимо также отразить те положения из льготного экологического налогообложения, которые уже фактически определены законами Украины и другими нормативно-правовыми актами по вопросам охраны окружающей естественной среды и рационального природопользования. Это, прежде всего, вопрос установления нулевой ставки налога на добавленную стоимость на операции по проведению (предоставлению) работ, услуг, которые относятся к природоохранным мероприятиям или выполняются за счет фондов охраны окружающей природной среды. Это и внесение соответствующих изменений в Закон “О налогообложении прибыли предприятий” в вопросе уменьшения прибыли, подлежащей налогообложению, на сумму, эквивалентную любым затратам налогоплательщиков, связанным с внедрением ими малоотходных, энерго- и ресурсосберегающих технологий и нетрадиционных видов энергии, направленным на уменьшение объемов образования отходов и утилизирование отходов в процессе производства продукции (выполнение работ, предоставление услуг) [2].

Необходимо также возобновить действие льгот, направленных на освобождение от налога на добавленную стоимость лесохозяйственных производств при проведении ними работ по воспроизводству, охране и защите леса. Очевидно, необходимо введение льготной амортизационной политики и относительно эксплуатации определенных групп оборудования, в особенности активной части природоохранных основных фондов, очистительных сооружений и природосберегающих технологий.

Иными словами, поддержание стимулирующей функции налоговых льгот в экологоориентированных производствах — это серьезная экологическая и инновационная проблема, юридическое решение которой возможно именно сейчас благодаря реализации приведенных выше и других предложений, которые направлены на совершенствование действующей отечественной системы экологического налогообложения.

Литература:

1. Закон Украины “О государственном бюджете Украины на 2001 год”, от 07.12.2000 г.
2. Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий”, от 22.05.1997г.

3. Закон Украины "О налоге на добавленную стоимость", от 03.04.1997 г.
4. Закон "О природно-заповедном фонде Украины".
5. Закон Украины "О системе налогообложения".
6. Закон Украины "Об охране окружающей природной среды".
7. Закон Украины "Об отходах".
8. Закон Украины "О радиочастотном ресурсе Украины", от 01. 06. 2000г.
9. Кодекс Украины "О недрах".
10. Проект "Налогового кодекса Украины".
11. Веклич А. Усовершенствование системы экологического налогообложения // Финансы Украины. — 2001.
12. Кучерявенко Н. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. — Х., 1997.
13. Лященко Г. Энергосбережение. Механизмы и методы управления. Организация и Управление. — 2001.
14. Налогообложение вредных выбросов // Финансы Украины. — 2001.