

Magister

Налоговые системы

Методология
развития

Налоговые системы

Методология развития

Под редакцией
доктора экономических наук, профессора **И.А. Майбурова**,
доктора экономических наук, профессора **Ю.Б. Иванова**

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве монографии
для магистрантов, обучающихся по программам
«Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»
и аспирантов, обучающихся по научной специальности
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*

*Рекомендовано Научно-исследовательским институтом
образования и науки в качестве монографии
для магистрантов, обучающихся по программам
«Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»
и аспирантов, обучающихся по научной специальности
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*



УДК 336.221.4(035.3)

ББК 65.261.411-01

Н23

Авторский коллектив:

И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, И.В. Алексеев, Б.Х. Алиев, В.В. Бавин, С.В. Барулин, Е.В. Барулина, А.В. Брызгалин, З.С. Варналий, Е.Н. Вишневецкая, В.П. Вишневецкий, Е.Н. Воронкова, Е.С. Вылкова, Л.И. Гончаренко, И.В. Горский, А.В. Гурнак, А.Д. Данилов, О.М. Десятнюк, Е.А. Ермакова, В.В. Иванов, Л.Л. Игонина, Т.В. Калинскую, Е.Ф. Киреева, А.П. Киреевко, О.С. Кириллова, А.И. Крисоватый, Ю.А. Крохина, В.Н. Мельник, Н.Н. Мельник, Т.В. Меркулова, О.А. Миронова, С.В. Онышко, Т.В. Паентко, В.Г. Пансков, М.Р. Пинская, А.И. Погорлецкий, А.В. Половян, В.М. Пушкарева, Д.Н. Серебрянский, А.М. Соколовская, М.М. Сулейманов, Ф.Ф. Сутырин, Л.Л. Тарангул, О.Ю. Трофименко, Н.Н. Тюпакова, Т.В. Феоктистова, Ф.Ф. Ханазеев, К.И. Швабий, С.И. Юрий, Т.Ф. Юткина, Н.А. Яруткина

Рецензенты:

академик РАН, д-р экон. наук, проф. *А.И. Татаркин*
(директор Института экономики УрО РАН)
академик НАН Украины, д-р экон. наук, проф. *А.И. Амоша*
(директор Института экономики промышленности НАН Украины)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

Н23 **Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 463 с. — (Серия «Magister»).**

И. Майбуров, Игорь Анатольевич.

II. Иванов, Юрий Борисович.

ISBN 978-5-238-02312-0

Агентство СІР РГБ

Монография подготовлена коллективом ведущих отечественных и зарубежных специалистов в сфере налогообложения для формирования облика новой магистерской дисциплины.

Рассмотрены теоретические аспекты развития налоговых систем. Сформулированы новые методологические положения реформирования налоговых систем в условиях усиления налоговой конкуренции. Проанализирована специфика налоговых реформ как инструмента актуализации налоговых систем. Сформулированы новые теоретико-методологические положения налогового администрирования и корпоративного налогового менеджмента. Обоснованы пути решения актуальных проблем развития налоговых систем. Рассмотрен ряд теоретико-методологических вопросов развития налогового федерализма.

Для магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также специалистов в сфере налогов и налогообложения.

ББК 65.261.411-01

ISBN 978-5-238-02312-0

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2012

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ № 94-ФЗ от 21 июля 2005 г.). Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2012

ОТ АВТОРОВ

Главное, чему учит нас чтение книг, — что лишь очень немногие книги заслуживают прочтения.

Генри Луис Менкен

Данная цитата не случайно предваряет дальнейшее повествование. Вы держите в руках именно ту книгу, которая как раз заслуживает прочтения. В этом у ее научных редакторов нет никакого сомнения. Выделим две ключевые причины такой убежденности.

Во-первых, данная монография содержит самые новейшие результаты теоретико-методологических исследований и прикладных разработок в сфере налогообложения, т.е. несет в себе значительный объем нового научного знания, с которым лучше всего ознакомиться в формате одного интегрального издания. Причем ознакомиться лучше сейчас, не откладывая в «долгий ящик» и не дожидаясь воспроизводства этого знания в учебной литературе, поскольку далеко не сразу и не в полном объеме данные разработки найдут себе место в учебниках и учебных пособиях.

Во-вторых, эти исследования выполнены учеными-экономистами России и Украины, специализирующимися на налоговой проблематике и достаточно известными научной общественности своими исследовательскими разработками в данной сфере. Данная монография является плодом коллективного труда 51 автора, представляющих 30 различных научно-образовательных организаций из 17 городов России и Украины. Конечно, этот коллектив достаточно разнороден, поскольку синтезирован из представителей разных научных школ, имеющих разные (порой — диаметрально противоположные) взгляды на способы решения тех или иных проблем. В настоящей монографии это, кстати, хорошо видно, и тем она еще более полезна. Вместе с тем есть в данном авторском коллективе нечто общее — некий общий «знаменатель», позволяющий успешно сосуществовать беспристрастному плюрализму мнений, без привязки к каким-либо политическим партиям и течениям. Объединяющим началом в работе этого коллектива является желание сделать наши налоговые системы более совершенными, конкурентоспособными, а главное — более человечными. Но, кроме того, нас объединяет искренняя уверенность, что это возможно и что наш труд, пусть хоть в какой-нибудь мере, но будет способствовать достижению данной цели. Согласитесь, это заслуживает как минимум заинтересованного прочтения и обсуждения.

Именно поэтому основной адресат нашей книги — магистранты и аспиранты, как раз те профильные группы подрастающего поколения, кому в будущем придется жить и работать в той налоговой системе, которую мы для них сейчас создаем.

В предлагаемой вашему вниманию монографии, освещающей различные методологические аспекты реформирования налоговых систем, представлены результаты исследований, презентованных и апробированных авторами на Четвер-

Таким образом, налоговый симпозиум уже несколько лет работает не только в режиме ежегодного очного общения, но и в режиме непрерывного интернет-взаимодействия. Причем последний аспект не менее продуктивен, чем первый. За прошедшие несколько лет совместные исследования реализованы более чем в 10 изданиях, совокупный тираж которых — почти 20 тыс. экземпляров. Более половины этих изданий подготовлено как раз в интерактивном режиме. Без сомнения, это значимый результат, не просто обогативший, но и во многом видоизменивший российский и украинский рынки учебно-научной литературы по налогообложению, давший толчок многим практическим решениям.

Но возвратимся к данной монографии и скажем несколько слов о ее структуре. Она состоит из шести глав.

Первая глава посвящена рассмотрению оригинальных теоретических аспектов развития налоговых систем. Рассмотрены основные парадигмы развития налоговых систем. Проведен анализ компромиссности интересов государства и налогоплательщиков. Представлены теоретическое обоснование целесообразности налогового стимулирования национальной экономики и теоретические аспекты идентификации налоговых льгот. Рассмотрен исторический контекст принципов налогообложения и построения налоговых систем. Представлена теория конвергенции налоговых функций. Сформулированы теоретические обоснования противодействия коррупции в системе налоговых отношений эмерджентной экономики

Вторая глава формулирует новые и развивает существующие методологические положения реформирования налоговых систем в условиях усиления налоговой конкуренции. Рассмотрены различные аспекты налоговой конкуренции как институциональной нормы налоговых отношений. Исследуются методологические особенности международной налоговой конкуренции. Анализируется национальная налоговая политика в контексте современного бюджетного кризиса в ведущих странах мира. Анализируется налоговая конкурентоспособность российской экономики. Обосновываются последствия присоединения России к ВТО на развитие российской налоговой системы.

Третья глава сосредоточена на исследовании проводимых налоговых реформ как основного инструмента актуализации наших налоговых систем. Обосновывается необходимость выбора дальнейшего пути реформирования налоговой системы России. Рассматриваются современное состояние и необходимость реформ белорусской налоговой системы. Обосновываются факторы и пути преодоления фискальных рисков в процессе налогового реформирования. Актуализируется задача исследования социально-экономических последствий реформирования налоговых систем.

Четвертая глава сосредоточена на развитии теоретико-методологических основ налогового администрирования и корпоративного налогового менеджмента. Рассмотрены институционально-организационное обеспечение функционирования налоговых систем и процесс становления фискального партнерства в Украине. Исследуются издержки функционирования налоговой системы, налоговые риски и возможности их регулирования. Обосновываются необходимость реализации принципиально нового процесса в налоговом администрировании — ком-

плаенса. Исследуются проблемы налогового контроля при использовании схем минимизации налогообложения. Предлагаются оригинальные принципы налогового контроля и анализируется их реализация. Обосновываются необходимость и пути развития института досудебного урегулирования налоговых споров. Формулируются понятийный аппарат и перспективы управленческого учета налоговых расходов и доходов компании. Развивается методология налогового менеджмента коммерческого банка.

Пятая глава сосредоточена на анализе ключевых проблем развития налоговых систем и перспективах их решения. Формулируются пути совершенствования правовых основ формирования налоговых доходов. Исследуются перспективы развития налогообложения доходов населения Украины. Предлагаются принципиальная схема налогового механизма распределения добавленной стоимости и механизм формирования нефтегазовых доходов России. Исследуются проблемы налоговой поддержки малого предпринимательства. Оценивается эффективность предоставления налоговых льгот в Украине. Рассматривается специфика налогообложения сферы кредитной кооперации Украины.

Шестая глава посвящена развитию теоретико-методологических положений налогового федерализма. Рассматриваются экономическое содержание и роль налогового федерализма в развитии налоговой системы. Развиваются теоретико-методологические положения воспроизводственной концепции обоснования и оценки налогового потенциала региона. Анализируются проблемы и перспективы введения в России налога на недвижимость. Исследуются фискальная значимость местного налогообложения в Украине и перспективы ее усиления.

В заключение хотим выразить благодарность уважаемым рецензентам, известнейшим специалистам по налоговой проблематике — академику НАН Украины, д-ру экон. наук, проф. Амоше Александру Ивановичу и академику РАН, д-ру экон. наук, проф. Татаркину Александру Ивановичу за поддержку данного проекта.

С пожеланием творческих успехов!

И.А. Майбуров

Ю.Б. Иванов

уровне)¹. Инструментарий такой эволюционной динамики теперь интенсивно развивается². Это является важным шагом на пути формирования эволюционной налоговой парадигмы и получения на ее основе значимых научных результатов для обоснования долгосрочных стратегий и надежных методов регулирования развития национальных налоговых систем.

1.2. Теоретические конструкции компромиссности интересов государства и налогоплательщиков

Бросая в воду камешки, смотри на круги, ими образуемые: иначе такое бросание будет пустой забавой.

Козьма Прутков

Объективный подход к пониманию категории «налог» требует ее всесторонней характеристики. Позиция государства по отношению к взиманию налогов заключается в том, что этот процесс не является самоцелью, а его осуществляют для финансирования государственных расходов, связанных с выполнением функций государства. Последние выражают волю граждан, большинством из которых и являются налогоплательщиками. Это побуждает плательщиков к иному осознанию налога, которое заключается не только в принудительном отчуждении части их дохода, а в уплате обязательных платежей для финансирования общественных благ, которыми они смогут пользоваться. Налог, уплаченный на основе сознательного индивидуального выбора в результате самостоятельной оценки государственной деятельности со стороны плательщика, получил название «налог Кларка» — в честь американского экономиста Э. Кларка, который описал механизм функционирования такого рода налогов³.

Итак, сейчас в демократичном обществе вопрос о целесообразности функционирования налога не возникает. Зато периодически в государстве обостряются дискуссии по поводу того, каким образом нужно строить эффективную налоговую систему. Данный вопрос больше касается не категории «налог», а понятия «налогообложение», отличающегося от первого. Если категория «налог» относится к философскому пониманию явления, то понятие «налогообложение» является процессом.

П. Микеладзе еще в первой половине XX в. понимал под налогообложением любое принудительное изъятие средств из частных хозяйств без их непосредст-

¹ *Hodgson G. The Mystery of the Routine. The Darwinian Destiny Of An Evolutionary Theory of Economic Change // Revue économique. 2003. Vol. 54. № 2. P. 379.*

² *Safarzynska K., Van den Bergh J.C.J.M. Evolutionary models in economics: a survey of methods and building blocks // Journal of Evolutionary Economics, 2010. Vol. 20. № 3. P. 329—373.*

³ *Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в XX столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: Монографія. Львів: Каменяр, 2000. С. 187.*

венного эквивалентного возмещения¹. Приведенное определение, конечно, сейчас не отражает всей сущности трактуемой категории, но слово «изъятие» четко указывает на то, что под налогообложением понимали определенный процесс. В. Андрущенко отметил, что между терминами «налог» и «налогообложение» есть определенное семантическое различие. Если налоги — это денежные суммы (money), которые государственные и местные органы власти взимают с лиц, собственности, хозяйства, то под налогообложением следует понимать наложение налогов (imposition of taxes) для финансирования расходов и осуществления фискальной политики². Мы вполне согласны с предложенной трактовкой упомянутых терминов. А также отмечаем, что примерно через 80 лет слово «изъятие», которому присущ авторитарный смысл, перестанут употреблять, сменив на более осознанное с точки зрения налогоплательщика понятие «взимание». Но как в современном, так и в более ранних определениях под налогообложением понимали процесс, в результате которого государство обеспечивается финансовыми ресурсами.

Поскольку при налогообложении происходит перераспределение части стоимости ВВП, то между участниками этого процесса возникают общественные финансовые отношения, которые можно выразить через категорию институтов. Последние, согласно классификации Д. Норта, разделяют на формальные и неформальные³. Налоговые отношения являются одной из наиболее формализованных сфер общественных отношений благодаря их четкой законодательной регламентации. К основным формальным институтам налоговых отношений относятся субъекты этих отношений. С одной стороны, это налогоплательщики и их представители, а с другой — государство, налоговые органы, налоговые агенты, а также институт налога. Неформальным институтом является среда, в которой функционируют налоговые отношения (политическая, экономическая, социальная, культурная и т.п.), а также явления, возникающие в сфере этих отношений (теневая экономика, уклонение и избежание налогов и т.д.).

Характеристика налогообложения с точки зрения финансовых отношений дает возможность выделения его субъектов. Заметим, что в экономической литературе выделяют понятия «субъект налога»⁴, под которым понимают участника процесса взимания налога (плательщик, государство, государственные органы), и «субъект налогообложения»⁵, которое отождествляют с налогоплательщиком. Мы

¹ *Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса)* / Гензель П.П., Микеладзе П.В., Строгий В.Н., Шмелев К.Ф. М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928.

² Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика застосування): Монографія / Андрущенко В.Л., Мельник В.М., Лященко Ю.І. и др.; за заг. ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Мельника. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2006.

³ *Норт Д.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. С. 19.

⁴ *Иванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М.* Податкова система: Підручник. К.: Атіка, 2006. С. 31; *Крисоватий А.І., Десятнюк О.М.* Податкова система: Навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. С. 21.

⁵ *Коровкин В.В.* Основы теории налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономист, 2006. С. 110.

согласны с приведенным определением субъекта налога, однако отрицаем отождествление субъекта налогообложения и налогоплательщика. В отечественной нормативно-правовой базе плательщиками налога определены юридические или физические лица, которых, согласно законодательству Украины, обязывают уплачивать налоги и сборы¹.

Таким образом, «субъект налогообложения» — понятие более широкое, чем «налогоплательщик». Вместе с этим, по нашему мнению, число субъектов налогообложения нельзя ограничивать перечисленными субъектами налога. Рассматривая налогообложение как процесс наложения налогов с точки зрения финансовых отношений, мы считаем, что при выделении субъектов налогообложения необходимо учитывать как формальные институты налоговых отношений, так и неформальные. То есть к субъектам налогообложения нужно относить и косвенных участников процесса взимания налогов, влияющих на среду функционирования налоговых отношений. На уровне государства таким субъектом налогообложения является носитель налога. Мы выделяем последнего как косвенного субъекта налогообложения в связи с тем, что его определения нет в законодательной базе по взиманию налогов. Зато в результате явления переложения носитель налога является ключевым лицом налогообложения, которое в конечном итоге несет всю тяжесть налогов. На межгосударственном уровне важнейший субъект налогообложения — межгосударственная интеграционная группировка, определяющая международную среду налоговых отношений. Ввиду отмеченного важнейшими субъектами налогообложения являются, по нашему мнению, носитель налога, налогоплательщик, государство и межгосударственная группировка.

Учитывая экономическую сущность налога, налоговые интересы упомянутых субъектов разные. Носитель налога заинтересован в том, чтобы освободиться от его бремени, налогоплательщик пытается минимизировать налоговое обязательство, государство стремится максимизировать налоговые поступления, а интеграционная группировка — унифицировать на своей территории взимание налогов. Именно поэтому возникает проблема согласования интересов упомянутых субъектов в процессе налогообложения, т.е. необходимо гармонизировать налогообложение. Конечной целью гармонизации является построение налоговой системы государства, в которой будут максимально возможно учтены интересы всех субъектов налогообложения. А под налоговым интересом мы понимаем стремление субъектов налогообложения реализовать свои потребности, связанные с взиманием налогов.

Противоречие интересов отдельных субъектов налогообложения существовало всегда и, учитывая объективность категории «налог», является объективным явлением. Но в разные периоды развития общества между государством и налогоплательщиками всегда устанавливался фискальный компромисс относительно количества налогов, величины налоговых ставок и пр. От уровня сбалансированности интересов упомянутых субъектов в конечном итоге зависит фискальная эффективность взимания налогов и возможность выполнения налогообложением регулирующей функции. Наличие явлений уклонения от налогообложения, не-

¹ Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р., № 1251-XII. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1251-12>.

равномерного распределения и чрезмерной налоговой нагрузки, низкой фискальной эффективности взимания отдельных налогов свидетельствует о дисбалансе в сфере налоговых взаимоотношений.

При таких условиях особую актуальность приобретает исследование теоретических основ согласования интересов в процессе налогообложения. Выбор именно интереса в качестве отправной точки исследования налоговых взаимоотношений сделал И. Озеров еще в 1905 г. Ученый отметил, что для понимания процесса создания финансовых институтов необходимо учитывать интерес, что именно его как методологический прием необходимо считать исходной точкой исследования¹. Это объясняется тем, что интерес является мотивационной основой поступков человека в любой сфере и определяет позицию государства как субъекта налогообложения.

Налоговые взаимоотношения исследовали известные ученые XIX — начала XX в.: М. Алексеенко², Б. Дитман³, И. Кулишер⁴, Ф. Нитти⁵, К. Рау⁶, М. Туган-Барановский⁷, В. Твердохлебов⁸, И. Янжул⁹. Конечно, данную проблематику изучало и много современных ученых, в частности значительный вклад внесли В. Андрущенко¹⁰, Ш. Бланкарт¹¹, В. Пансков¹², Э. Дж. Стиглиц¹³, В. Сутормина, В. Федосов¹⁴, А. Соколовская¹⁵ и другие. Отдавая должное достижениям указанных авторов, заметим, что исследование данной компоненты сферы налогообло-

¹ *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. М.: Типо-литография Г.И. Простакова. Балчугъ, д. Симонина монастыря, 1905. С. 15.

² *Алексеенко М.М.* Подходящий налог и условия его применения. Харьков: Типография М.Ф. Зильберберга, 1885.

³ *Дитман Б.В.* Переложение налогов. Налоги, как ценообразующий фактор. Л.: Гос. финан. изд-во СССР, 1930.

⁴ *Кулишер И.М.* Очерки финансовой науки. Пг.: Наука и школа, 1919.

⁵ *Нитти Ф.* Основныя начала финансовой науки. М.: Издание М. и С. Сабашниковыхъ, 1904.

⁶ *Рау К.Г.* Основные начала финансовой науки // Сочинение Т. 1. СПб.: Типография Шайкова, 1867.

⁷ *Туган-Барановский М.И.* Основы политической экономии. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 1998.

⁸ *Твердохлебов В.* Теория переложения налоговъ: историко-литературный очеркъ. СПб.: Типография Шредера, 1914.

⁹ *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.

¹⁰ *Андрущенко В.Л.* Указ. соч.

¹¹ *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки. К.: Либідь, 2000.

¹² *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2007.

¹³ *Стиглиц Дж.Е.* Економіка державного сектора. К.: Основи, 1998.

¹⁴ *Сутормина В.М.* Держава-податки-бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. К.: Либідь, 1992.

¹⁵ *Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луїна І.О. та ін.; за ред. А.М. Соколовської. К.: НДФІ, 2006; Соколовська А.М.* Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки // *Фінанси України.* 2006. № 9. С. 65—81.

жения не потеряло актуальности и сейчас, поскольку методы, инструменты и механизмы гармонизации налогообложения изменяются в соответствии с социально-экономической доктриной государства и общества в целом.

На уровне отдельного государства в процессе налогообложения задействованы такие субъекты, как носитель налога, плательщик и собственно государство. Исследование глубинной сущности налоговых интересов на уровне отдельного государства побуждает нас абстрагироваться от экономического смысла носителя налога и плательщика юридического лица и сконцентрировать внимание на взаимоотношениях человека и государства. Оправданность данного подхода объясняется тем, что именно мотивами человека определяется экономическое поведение носителя налога и плательщика — юридического лица как собственника капитала.

Во взаимоотношениях человека и государства базис — это человек, его интересы и мотивы. По этому поводу М. Туган-Барановский отмечал, что всякая человеческая личность является верховной целью в себе, поэтому все люди равны как носители святости человеческой личности. Это и определяет верховный практический интерес, с точки зрения которого может быть построена единая политическая экономия¹. Но человеческое общество на определенном уровне развития, согласно договорной теории государства, создало государство, которое призвано служить интересам человека. С возникновением государства одновременно возникает феномен несовпадения интересов последнего и отдельного индивида по вопросу уплаты налогов. Ведь человек заинтересован платить как можно меньше, а государство — получить как можно больше налогов. На уровне всего общества, которое делегирует государству выполнение определенных функций и соглашается их финансировать, наблюдается гораздо более высокая степень соответствия интересов. Личные интересы часто противоречат не только интересам государства как субъекта налогообложения, но и интересам общества.

Таким образом, характеризуя налоговые интересы отдельного субъекта отвлеченно от других, заметим, что человек заинтересован в том, чтобы платить минимум налогов. Интересы государства состоят во взимании наибольших сумм налогов, а общество в целом заинтересовано получить как можно больше общественных благ, финансируемых за счет налогообложения. Итак, выгода для налогоплательщика и государства проявляется в совершенно разном. Однако носителями и представителями интересов государства являются также люди, выражающие волю и потребности не отдельного человека, а общества в целом. Поэтому конфликт интересов при налогообложении происходит на глубинном уровне человек — человек, один из которых представляет собственные эгоистические интересы как личности, а другой — интересы общества путем делегированных ему полномочий. И только сопоставив интересы человека и государства на уровне общества, человек осознает выгоды от налогообложения, которые будут получены в виде общественных благ. То есть общество выступает субъектом, который со-

¹ Туган-Барановский М.И. Указ. соч. С. 9.

гласовывает интересы налогоплательщиков и государства, выражая при этом выгоду для каждого из них.

Мы не хотим дать окончательный и абсолютный ответ на вопрос, что именно руководит человеческим поведением, но хотим показать мотивы человека, побуждающие его избегать налогообложения или платить налоги сполна. По нашему мнению, данные мотивы могут быть объективными или субъективными. Объективной причиной минимизации уплаты налогов служит ограниченность материальных ресурсов, что является основным вопросом экономики и определяет человеческое поведение в сфере налогообложения. Данная ограниченность создает недостаточность, побуждающую человека-налогоплательщика к уплате как можно меньшей суммы средств государству. Но мера человеческой недостаточности определяется субъективными факторами — человеческим эгоизмом, который присущ любому человеку. Однако, как отметил И. Озеров, в человеке есть, помимо эгоистических, много альтруистических побудительных мотивов¹. Аналогичное мнение высказал К. Поппер, отметив, что эти мотивы выражаются во взаимоотношениях человека и общества².

В истории финансовой мысли известны два подхода относительно возможности изменения мотивации субъектов хозяйствования по уплате налогов. В частности, В. Зомбарт утверждает, что эти мотивации изменяются вместе с изменением исторических эпох³. Поэтому человеческий эгоизм больше проявляется в тех случаях, когда не гарантировано право на труд, его оплачивают не должным образом и т.п. Когда же эти и другие аспекты реализуют, эгоизм постепенно перестает доминировать и на первый план выходят альтруистические мотивы. Зато К. Менгер, который является представителем психологической школы, определил мотивы как нечто постоянное и неизменное⁴. Итак, мы приходим к выводу, что готовность платить налоги зависит от степени удовлетворения определенных потребностей человека со стороны государства, т.е. от степени согласованности упомянутых выше интересов на уровне человек — человек и проявления человеческого эгоизма. По поводу эгоизма как человеческой черты А. Смит высказался так: «Не от доброжелательности мясника, пивовара или булочника ожидаем мы получить свой обед, а от реализации ими своих собственных интересов. Мы обращаемся не к гуманности, а к их эгоизму и никогда не говорим им о своих потребностях, а лишь об их выгоде»⁵. Таким образом, проявления эгоизма в процессе уплаты налогов — не средство достижения гармонизации налогообложения, а причина его дисгармонии.

Не определяющей, но одной из причин человеческого поведения в сфере налогообложения является, кроме сформированной налоговой системы, наличие

¹ Озеров И.Х. Указ. соч. С. 14.

² Поппер К.Р. Открытое общество и его враги. К.: Ника-Центр, 2005. С. 109.

³ Зомбарт В. Буржуа: Этюды по истории духовного развития современного экономического человека. М.: Наука, 1994. С. 77—78.

⁴ Менгер К. Исследования о методах социальных наук и политической экономии в особенности. М.: Директмедиа Паблшинг, 2008. С. 347.

⁵ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. С. 28.

фискальных традиций и привычек. Характеризуя причины человеческого эгоизма и чрезмерной дифференциации доходов, И. Янжул отметил, что это «вековая привычка нашего общества как можно больше ожидать от государства и как можно меньше ему отдавать, при отсутствии развития личной и частной инициативы, при отсутствии привычки обходиться собственными силами и собственным умом»¹. Современные исследования позволяют сделать вывод, что под понятием «наше общество» не надо понимать ту или иную нацию, поскольку бегство от налогов не является национальной чертой ни украинского, ни любого другого народа².

Граждане могут отводить разную роль государству в процессе взимания налогов. В частности, государство может выполнять функции «ночного сторожа», быть дорогостоящим «государством всеобщего благосостояния» или придерживаться принципов «правового государства». В первом случае общество опирается на законы рынка, и каждый его индивид полагается на собственные усилия, а государство выполняет минимальные функции, ради осуществления которых нуждается в небольшом количестве ресурсов. Противовесом данной позиции является идея «государства всеобщего благосостояния», которая активно доминировала в обществе после Второй мировой войны. Она построена на убеждении в том, что государство должно взять на себя содержание граждан, которые не могут обеспечить себе надлежащий уровень жизни. Эгалитаристские тенденции «государства всеобщего благосостояния» опираются на фундамент перераспределительной налоговой политики по принципу «общей корзины». Такое государство может изыскать средства для социальной помощи только за счет налогов с самой доходной, активной и инициативной части работников, что не может не уменьшать мотивацию последних к экономической деятельности. Выполняя все больше функций, «государство всеобщего благосостояния» начинает противоречить идеям правового государства, которое превыше всего ставит верховенство закона. Это возникает вследствие ограничения «государством всеобщего благосостояния» прав отдельных людей для реализации своей политики.

С фискальной точки зрения разница между приведенными трактовками государства выражается в величине мобилизованных денежных средств, которые физические и юридические лица платят государству для финансового обеспечения выполнения его функций. Если учитывать глубинную экономическую сущность налога, то первичной является именно фискальная функция, призванная обеспечивать мобилизацию средств для государства³. Однако настоящей, конечной целью процесса налогообложения должно стать не государство, а человек. Согласно закону категорического императива И. Канта, к человеку необходимо всегда относиться только как к цели и никогда нельзя только как к сред-

¹ Янжуль И.И. Милліони и что съ ними надо дѣлать (филантропический планъ американскаго миллионера). М.: Типографія И.А. Баландина, 1899. С. 41.

² Таранов І.М. Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації // Вісник Технічного університету Поділля. 2004. Ч. 2. Т. 1: Економічні науки. № 1. С. 90.

³ Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. 4-е изд. СПб.: Питер, 2003. С. 23.

ству¹. Так и процесс налогообложения необходимо направлять на человека как на цель, ради которой взимаются налоги, а не как на орудие обеспечения государства денежными средствами. Только в таком случае будет заложена устойчивая основа гармонизации налогообложения. Данное понимание тесно связано с понятиями равновесия по Линдалю и оптимумом Парето. Суть метода равновесия по Линдалю состоит в том, что фискальные взносы налогоплательщиков являются ценой общественных благ, которые получает человек. И чем больше соответствие между уплаченными налогами и полученными общественными благами, тем больше степень добровольности налогообложения и его гармонизации. А оптимум по Парето достигается в том случае, если уровень предложения общественного блага и его налоговая «цена» находятся на таком уровне, когда повышение обеспечения общественными благами одних людей возможно только за счет его сокращения для других².

Учитывая указанное, считаем, что основой мотивационного поведения в сфере налогообложения являются эгоистические и альтруистические интересы человека, проявляющиеся в его взаимоотношениях с обществом. К сожалению, учесть потребности, желания и интересы каждого индивида при взимании налогов невозможно. Но для гармонизации налогообложения государство должно отстаивать интересы человека, выраженные через общество. Человек по мере достижения равенства между уплаченными налогами и полученными общественными благами, проявляя свои альтруистические мотивы, действует в направлении удовлетворения интересов всего общества через государство.

Взаимоотношения человека, общества и государства являются первичными при налогообложении. Однако ограничиваться ими при исследовании данного процесса нельзя. Охарактеризованными мотивами человека определяется поведение всех субъектов налогообложения, которых мы выделили, — носителя налога, плательщика как физического или юридического лица и, собственно говоря, государства. Поскольку управлять человеческими интересами практически невозможно, при гармонизации налогообложения их необходимо учитывать. Как видно из нашего определения гармонизации налогообложения, осуществлять последнюю возможно посредством понимания и умелого управления со стороны государства явлениями переложения налогов, налоговой нагрузкой и уровнем налогообложения.

Смысловое наполнение понятий «справедливое распределение налоговой нагрузки» и «оптимальный уровень налогообложения» — сложное, неоднозначное и многогранное. Дискуссионность вызывают, прежде всего, понимание и соотношение между собой понятий, характеризующих сферу действия налога на отдельных плательщиков, государство в целом, определенные сегменты экономики и т.п. К последним мы относим «налоговую нагрузку», «налоговое бремя», «налоговое давление», «уровень налогообложения». В экономической литературе отдельные авторы часто взаимозаменяют эти понятия или по-разному их трактуют, что приводит к несопоставимости получаемых выводов. Но даже в случае правильного их понимания различные методики, используемые для количественного изме-

¹ Кант И. Сочинения: В 6 т. Т. 4, ч. 1. М.: Мысль, 1965. С. 270.

² Андрущенко В.Л. Указ. соч. С. 68.

рения отдельных показателей, искажают подлинную картину налогообложения. Поэтому проблему исследования налоговой нагрузки надо решать, прежде всего, на теоретическом уровне, с осторожностью относясь к количественному измерению данного показателя.

Учитывая цель тех или иных научных исследований, их авторы по-разному анализируют налоговую нагрузку:

- налоговая нагрузка по физическим и юридическим лицам¹;
- налоговая нагрузка по отдельным налогам²;
- налоговая нагрузка по факторам производства³;
- налоговая нагрузка на отрасли экономики⁴;
- налоговая нагрузка на основе налогового потенциала⁵;
- налоговая нагрузка на экономику в целом (на основе налогового коэффициента)⁶.

Конечно, перечисленные варианты не исчерпывают всего многообразия взглядов на исследуемую проблему, однако в наибольшей степени обобщают их. Термин «налоговая нагрузка» в экономической литературе применяют действительно чаще. Меньшая употребительность термина «налоговое бремя» объясняется его отрицательным подтекстом как пониманием тяжелой ноши и обязанностей налогоплательщиков. Именно поэтому большинство политических деятелей и экономистов, которые определяют налоговую политику, избегают этого термина. Однако А. Соколовская, исследовав синонимические ряды упоминавшихся терминов, пришла к выводу об их взаимном негативном подтексте и предложила отождествлять эти понятия⁷. Мы согласны с утверждением этого ученого, дополняя исследуемый понятийный аппарат термином «налоговое давление». Термин «давление» в

¹ Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків // Фінанси України. 2006. № 1. С. 31—37; Білостоцька В.О., Островецький В.І. Податкове навантаження в Україні // Фінанси України. 2002. № 12. С. 75—79; Горобінська І.В. Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності // Актуальні проблеми економіки. 2004. № 10. С. 26—32; Титов В.В. Влияние налоговой системы на эффективность деятельности предприятия // Финансы. 2006. № 2. С. 42—46.

² Білостоцька В.О., Островецький В.І. Указ. соч.; Соколовська А.М. До питання про податкову реформу в Україні // Фінанси України. 2006. № 4. С. 55—61; Маслова Д.В. Налогообложение и макроэкономические показатели // Финансы. 2006. № 9. С. 31—34.

³ Фролова Н.Б. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні // Економіка України. 2006. № 12. С. 21—28; Загорський В.С. Гармонізація національних податкових систем в умовах фінансової глобалізації та міжнародної економічної інтеграції // Науковий вісник Академії ДПС України. 2006. № 1—2 (33—34). URL: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1,2\(33\)/Opodat/zagorskiij.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1,2(33)/Opodat/zagorskiij.php); Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки // Фінанси України. 2006. № 9. С. 65—81.

⁴ Горский И.В. Некоторые параметры налоговой реформы // Финансы. 2004. № 2. С. 22—25.

⁵ Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія і практика управління: Монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. 304 с.

⁶ Мельник В.М. Указ. соч.; Білостоцька В.О., Островецький В.І. Указ. соч.; Титов В.В. Указ. соч. С. 42—46; Фролова Н.Б. Указ. соч. С. 21—28.

⁷ Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки // Економіка України. 2006. № 7. С. 4.

«Большом толковом словаре современного украинского языка» истолкован как: «Действие веса на кого-, что-либо; нажатие, сжатие».

Итак, все указанные термины характеризуют действие налога как определенное негативное воздействие, направленное на отдельных участников процесса налогообложения. Таким образом, налоговая нагрузка, налоговое бремя и налоговое давление являются тождественными терминами и нет оснований избегать любого из них из-за его негативного контекста для налогоплательщиков. Это обусловлено тем, что налоги по своей имманентной природе для их плательщиков не могут быть положительным явлением.

Характеризуя сферу действия указанных понятий и возможность их количественного выражения, мы согласны с А. Соколовской, которая утверждает, что налоговое бремя — это не столько то, что можно измерить, сколько предмет теоретического анализа, т.е. исследование эффектов явного и неявного воздействия налогов на благосостояние их плательщиков¹. Зато показатель уровня налогообложения характеризует фискальную эффективность налоговой системы количественно. Он показывает долю ВВП, которую с помощью налогов перераспределяют через бюджет государства и определяют отношением уплаченных налогов и взносов в фонды социального страхования к величине ВВП государства. Данный показатель носит название «налоговый коэффициент». Четкое разграничение и правильное понимание терминов «налоговая нагрузка» и «уровень налогообложения» — залог осуществления эффективной фискальной политики и адекватного понимания социально-экономической ситуации в государстве.

Разграничив содержание вышеупомянутых терминов, необходимо исследовать возможность определения оптимального уровня налогообложения и установления справедливого распределения налогового бремени. При решении данной проблематики применяют обычно два подхода: принцип полученных благ (выгод) и принцип платежеспособности. Первый из указанных подходов предполагает, что лица должны платить налоги в зависимости от величины получаемых общественных благ, и именно по такому принципу происходит распределение налоговой нагрузки.

Данный подход содержит два существенных недостатка. Прежде всего, нет конкретного эквивалентного измерения общественных благ, получаемых от, например, национальной безопасности и обороны, деятельности правоохранительных служб, пожарной охраны и т.п. Другим недостатком является то, что лица, преимущественно получающие большинство общественных благ, имеют низкую платежеспособность и не могут их финансировать. Например, абсолютным нонсенсом является необходимость облагать налогом безработных для финансирования социальных выплат в их пользу. Поэтому применение этого принципа на микроуровне практически невозможно и сводится к принципу платежеспособности. Последний предполагает, что ценность суммы, удержанной в виде налогов, для бедного человека выше ценности такой же суммы налогов для богатого человека, поскольку первый тратит доход на необходимые товары, а второй — не

¹ Соколовська А.М. Указ. соч. С. 7.

только на необходимые товары, но и на предметы роскоши. Для сбалансирования потерь от уплаты налогов со стороны богатых и бедных устанавливают принцип распределения налогового бремени в соответствии с их платежеспособностью, согласно которому богатые должны платить больше.

С учетом охарактеризованных выше принципов общий уровень налогообложения в государстве исследовать гораздо легче, чем распределение налоговой нагрузки между отдельными плательщиками, поскольку на уровне всего общества нивелируется необходимость эквивалентного измерения общественных благ для отдельного индивида, как и его платежеспособность. Поэтому для установления оптимального уровня налогообложения применим принцип полученных выгод. Прежде всего, следует заметить, что нет единственно приемлемого количественного уровня налогообложения для всех его субъектов. Как отметил С.Н. Паркинсон: «Мало кто был готов сказать, выше какого предела нельзя повышать налоги, и мало кто согласился бы высказать определенное общее правило, которое применимо для всех государств во все периоды истории»¹. И. Янжул по поводу определения границ налогообложения высказался так: «...с одной стороны, граница налогообложения зависит от размеров потребностей государства, для покрытия которых устанавливают налоги, с другой — она заключается в имущественной способности подданных удовлетворять эти потребности своими пожертвованиями»². Все это позволяет утверждать, что уровень налогообложения значительно дифференцирован по отдельным странам.

По нашему мнению, оптимальный уровень налогообложения необходимо рассматривать в двух аспектах: с фискальной точки зрения государства и с позиции человека, в контексте обеспеченности населения общественными благами. Краеугольным камнем первого аспекта является теория американского экономиста Артура Лаффера, смысл которой заключается в утверждении, что при достижении налоговыми ставками высоты определенного критического уровня дальнейшее повышение нормы налогообложения влечет не увеличение, а, наоборот, — уменьшение налоговых поступлений. Именно эта черта, за которой наступает описанное явление, называется оптимальным уровнем налогообложения. Уменьшение налоговых поступлений является следствием сужения налоговой базы и увеличения явлений уклонения и ухода от налогообложения. Налоговая база сужается вследствие снижения стимулов к труду, спада объемов производства и перехода экономики в рецессию при увеличении нормы налогообложения. Поэтому выделяют точку Лаффера первого рода — тот предел налоговой нагрузки, до достижения которого экономика не переходит в спад, и точку Лаффера второго рода — величину налоговой нагрузки, за пределами которой увеличение объема налоговых поступлений невозможно.

Однако отдельного человека-налогоплательщика, в сущности, не интересует эффективность налогообложения и возможность сбора со стороны государства максимальной суммы средств. Исходным мотивом человека при уплате налогов является возможность получения определенных общественных благ. Поэтому с

¹ Паркинсон С.Н. Закон и доходы. М.: ЦНИИТЭИлегпрома, 1992. С. 42.

² Янжул И.И. Указ. соч. С. 245.

этой позиции, а также в соответствии с принципом полученных выгод оптимальный уровень налогообложения определяется величиной затрат, используемой для финансирования общественных благ.

О необходимости измерения уровня налогообложения не абсолютной или относительной суммой уплачиваемых налогов, а объемом государственных расходов заявил М. Фридмен в статье «Ограничение налоговой границы». Автор, в частности, отметил, что при покрытии объема дефицита бюджета на общество создается дополнительное давление в виде инфляционного роста цен или долговых обязательств правительства, покрывающихся за счет будущих налогов¹. В теории фиска данная позиция определения оптимального уровня налогообложения выражена в принципе определяющей базы построения налоговой системы. С точки зрения последнего обеспечение общественными благами граждан и уровень налогообложения формируют в соответствии с выбранной социально-экономической доктриной государства. Таким образом, он зависит от желания общества делегировать государству тот или иной объем полномочий для обеспечения населения общественными благами. Проявлением социально-экономической доктрины государства на практике является прогнозируемая величина расходов бюджетов. Именно эта прогнозируемая величина и служит определяющей базой для установления уровня налогообложения в государстве².

Учитывая особенности бюджетного процесса, заметим, что величину расходов бюджета косвенно устанавливают граждане. Это происходит в процессе делегирования своих полномочий членам парламента, которые окончательно утверждают бюджет. Итак, уровень государственных расходов, который зафиксирован в бюджете, декларируют граждане общества, и он отображает их общественные потребности и готовность их финансировать.

Таким образом, с точки зрения интересов человека оптимальный уровень налогообложения — это доля денежных средств в ВВП, опосредованная в бюджете и необходимая для финансирования задекларированных гражданами общественных благ. Как уже отмечалось, уровень налогообложения является количественным показателем, поэтому необходимо продемонстрировать механизм его количественного определения. Из сформулированной дефиниции уровня налогообложения вполне понятно, что для этого необходимо найти отношение расходов на финансирование общественных благ к объему ВВП. В данном случае возникает проблема не эквивалента измерения общественного блага для отдельного индивида, имеющаяся при распределении налоговой нагрузки на микроуровне, а определение суммы расходов на финансирование всех общественных благ в государстве. Однозначного решения этой проблемы нет, поскольку отсутствует единый взгляд на понимание общественного блага. Заметим, что центральной концептуальной идеей общественного блага является наличие определенных коллективных потребностей, которые не могут и не хотят обеспечивать рыночные структуры, а финансирует государство. Характеризуя понятие общественного блага, В. Андрищенко отметил, что общественные блага — продукт деятельности

¹ Friedman M. The Limitation of Tax Limitation // Policy Review. 1978. № 5 (78). P. 7—14.

² Иванов Ю.Б., Крисоватий А.И., Десятнюк О.М. Указ. соч. С. 104.

государства, а не рынка и что налогообложение выполняет роль фискального це-нообразования на общественные блага¹. Эта позиция базируется на методе равновесия по Линдалю, смысл которого заключается в том, что налоги — это цена общественных благ.

Таким образом, средствами, являющимися ценой общественных благ, можно считать расходы государства. Но при определении уровня налогообложения необходимо учитывать только расходы, которые финансируются за счет налоговых поступлений и взносов в фонды социального страхования. Отношение последних к базе налогообложения, за которую традиционно принимают ВВП, и составит показатель оптимального уровня налогообложения. Однако стоит заметить, что не всю базу налогообложения в государстве облагают налогом, — вследствие наличия значительного объема льгот, которые не принимаются во внимание при расчете. В таком случае оптимальный уровень налогообложения будет определяться по формуле

$$УН_0 = \frac{(РСБ - НП - ДК - ОТ - ЦФ) + (РФСС - ПР)}{ВВП - Л}, \quad (1.1)$$

- где $УН_0$ — оптимальный уровень налогообложения;
- РСБ — расходы сводного бюджета;
- НП — неналоговые поступления;
- ДК — доходы от операций с капиталом;
- ОТ — официальные трансферты;
- ЦФ — доходы целевых фондов;
- РФСС — расходы фондов социального страхования;
- ПР — превышение расходов над взносами в фонды социального страхования;
- ВВП — валовой внутренний продукт;
- Л — объем льгот.

Таким образом, предложенный метод определения уровня налогообложения охватывает величину бюджетного дефицита, а введение расходов фондов социального страхования и выведение неналоговых поступлений объясняем подходом согласно принципу источника удержания средств, а не места их зачисления.

Целью установления оптимального уровня налогообложения является достижение гармонизации интересов в результате повышения фискальной функции налогов, их регулирующего потенциала, снижения явлений уклонения и избегания налогов и т.п. Для этого необходимо иметь возможность заранее прогнозировать такую величину. Оптимальный уровень налогообложения с фискальной точки зрения, согласно кривой Лаффера, реально установить только эмпирическим путем при появлении индикаторов превышения уровня налогообложения происходят сужение налоговой базы, снижение налоговых поступлений, повышение уровня ухода от налогов. Зато спрогнозировать, при какой величине уровня налогообложения поступления будут максимальными, сложно.

¹ Андрущенко В.Л. Указ. соч. С. 66.

А установление оптимального уровня налогообложения с точки зрения обеспечения налогоплательщиков общественными благами вполне реально спрогнозировать минимум на год вперед. Реализовать это возможно в контексте выполнения стадий бюджетного процесса, а именно с помощью прогнозирования расходов бюджета. Поэтому эффективность налоговой политики в контексте установления оптимального уровня налогообложения зависит от промежутка времени между стадией прогнозирования расходов бюджета и началом бюджетного периода. Чем больше этот временной промежуток, тем быстрее и лучше налоговая система сможет среагировать изменением элементов налога на задекларированный в обществе объем общественных благ, выраженных в величине расходов бюджета.

Уровень налогообложения с фискальной точки зрения может быть меньше, чем уровень налогообложения с позиции обеспечения граждан общественными благами или равен ему. Как отмечалось, оптимальный уровень налогообложения с фискальной точки зрения возникает в момент, когда дальнейшее увеличение ставок налога приводит к уменьшению налоговых поступлений, а происходит это вследствие снижения предельной отдачи, в виде общественных благ, от уплаты налогов. Уровень налогообложения с точки зрения обеспечения граждан общественными благами определяется именно желанием общества делегировать государству определенный объем полномочий и готовностью их финансировать. Из этого следует невозможность превышения оптимального уровня налогообложения с точки зрения обеспеченности граждан общественными благами над уровнем налогообложения по кривой Лаффера, поскольку при снижении отдачи от налогов общество перестает декларировать увеличение общественных благ.

Для того чтобы отследить возможность других вариантов соотношения охарактеризованных уровней налогообложения, необходимо совместить кривую Лаффера и кривую зависимости между общественными благами и уровнем налогообложения (рис. 1.1).

Как видно из графика (б) рис. 1.1, оптимальный уровень налогообложения может установиться ниже, чем это позволяет кривая Лаффера. То есть общество декларирует финансирование общественных благ на определенном уровне, но оно готово платить и больше, чувствуя значительную отдачу в виде общественных благ. Наличие определенного лага, который измеряем отрезком $T_{\text{осб}}T_0$, характеризует потенциал налогообложения, который имеется в государстве. Реализация последнего приближает точку $T_{\text{осб}}$ к точке T_0 , создавая наилучший для общества вариант их совмещения. Наличие описанного лага, по нашему мнению, во многом определяется фискальными традициями и обычаями граждан.

Таким образом, оптимальный уровень налогообложения с точки зрения обеспечения общественных благ зависит от желания общества финансировать задекларированный их объем и от эффективности использования налоговых поступлений. В данном случае гармонизация интересов между налогоплательщиком и государством путем установления оптимального уровня налогообложения будет в наибольшей мере достигнута при приближении точки $T_{\text{осб}}$ к точке T_0 .

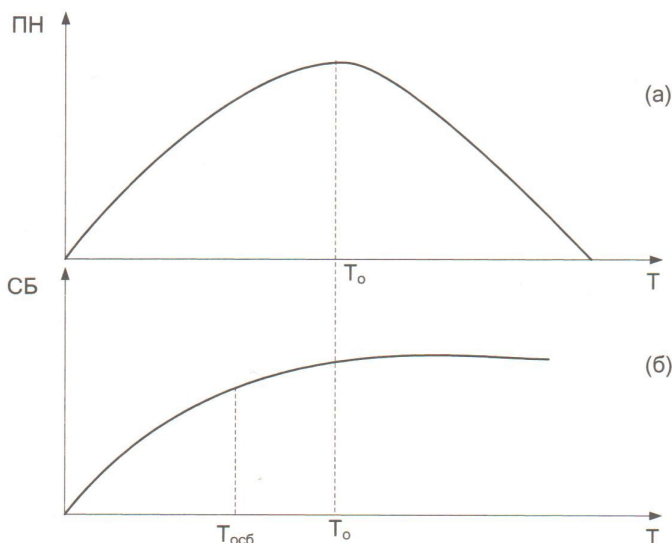


РИС. 1.1. Соотношение между оптимальным уровнем налогообложения с фискальной точки зрения и с позиции финансирования общественных благ

Однако гармонизация интересов между налогоплательщиком и государством зависит не только от формирования уровня налогообложения, но и от распределения налоговой нагрузки на микроуровне. Только комплексный учет данных аспектов позволит достичь самой высокой степени гармонизации. Налоговая нагрузка может распределяться между:

- носителем и налогоплательщиком;
- отдельными налогоплательщиками;
- факторами производства (капитал, труд, потребление);
- отраслями экономики;
- отдельными территориями и т.п.

В связи со слишком большим объемом исследования в сфере распределения налоговой нагрузки, а также принимая во внимание выделенные субъекты гармонизации налогообложения, мы считаем целесообразным ограничиться первыми двумя направлениями исследования данного вопроса. И. Горский по поводу распределения налоговой нагрузки отметил: «Главная задача налогообложения — распределить с той или иной степенью разумности общее бремя между налогоплательщиками. Только оно и может быть объектом критики»¹. Поскольку понятие «разумность» отдельные налогоплательщики или их группы воспринимают по-разному, в обществе часто господствует идея несправедливости налогообло-

¹ Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: Анкил, 1992. С. 17.

жения. Вместо этого достижение справедливого распределения налоговой нагрузки является центральной целью фискальной политики большинства эпох.

Одна из основных проблем при исследовании справедливости вообще, в том числе и в налогообложении, — разные подходы к ее пониманию. Что справедливо и приемлемо для одного человека, может быть несправедливым для другого. Одним из первых посвященных идее справедливости стал труд античного философа Платона «Государство». В этой работе он использовал термин «справедливо» как синоним к словам «то, что в интересах лучшего государства». Таким образом, Платон отождествлял справедливость с властью класса, согласно которой правители должны править, работники — работать, а рабы — оставаться рабами. Однако с развитием общества формируются общепринятые нормы справедливости, к которым К. Поппер отнес: (а) равное распределение бремени гражданских обязанностей; (б) равенство граждан перед законом, (в) наличие законов, не отстаивающих интересы отдельных граждан, групп или классов; (г) справедливый суд; (д) равное распределение преимуществ, которое может означать для граждан членство в данном государстве¹. Из перечисленных выше характеристик становится понятно, что идея справедливости сейчас ориентирована не на государство, а на человека и общество. Переходя в плоскость налогообложения, заметим, что исследование справедливости в данной сфере развивалось по мере развития теории фиска, и однозначности в этом вопросе нет.

К. Рау отметил, что необходима высокая степень справедливости, знания и искусства устройства налогов, чтобы они не вредили народному благосостоянию. А относительно самого понимания справедливости автор заметил: «...там, где налоги необходимы, как дополнение к другим государственным доходам, для непрерывного удовлетворения государственных потребностей, по мере этой необходимости, они одновременно и справедливые»². М. Алексеенко, делая попытку выяснения природы справедливости в налогообложении, отметил, что «справедливость», как и все нравственное, является понятием относительным и зависит от места, времени и культуры народа³. Исходя из этих позиций, М. Алексеенко дал теоретическое толкование справедливости в налогообложении: «При формировании налогов люди стремятся к «справедливости», но «человеческая справедливость» относительна...»⁴.

А. Лориа отмечал: «Современная наука показала, что понятия справедливости и морали имеют совершенно различный смысл на разных стадиях развития человечества. По этой причине А. Вагнер и пытался выдвинуть как основу организации налогов принцип исторической справедливости, которая как продукт известной эпохи должна обладать силой только для нее одной»⁵.

¹ Поппер К.Р. Указ. соч. С. 100—101.

² Рау К.Г. Указ. соч. С. 276—277.

³ Алексеенко М.М. Финансовое право. Харьков: Унив. тип., 1885. С. 111.

⁴ Алексеенко М.М. Подоходный налог и условия его применения. С. 6—7.

⁵ Лориа А. Финансовая политика как результат и орудие интересов владельческих классов. М.: Основа, 1907. С. 57.

Дж. Стиглиц одной из желаемых характеристик любой налоговой системы выделил справедливость: «Налоговая система должна быть справедливой ко всем индивидам»¹. По мнению И. Русаковой, распределение налоговой нагрузки должно быть одинаковым, а другими словами, каждый должен вносить свою «справедливую долю» в государственные доходы².

Итак, мы видим, что в историческом ракурсе понимание справедливости в налогообложении изменяется от ориентации на потребности государства к ориентации на потребности человека. Однако мы убеждены, что обеспечить справедливое налогообложение всем индивидам невозможно, поскольку при наличии хотя бы двух вариантов выбора ни одно из принятых решений не может быть одновременно справедливым относительно всех участников и субъектов процесса налогообложения.

Принципиально разные подходы к понятию справедливости в налогообложении сформировались у представителей экономики спроса и предложения. Например, согласно «классическим» и «кейнсианским» понятиям налоговой справедливости, система налогообложения должна в большей степени облагать налогом богатые слои населения, а к слоям с более низким уровнем дохода применять более низкие нормы налогообложения. В свою очередь, представители экономики предложения (А. Лаффер, Р. Мандель), напротив, считают регрессивные ставки налогов самым приемлемым для налогообложения именно крупных капиталов.

Таким образом, можно утверждать, что единственная и абсолютная «налоговая правда» неосуществима и каждый социум должен искать свой оптимум в соответствии с экономическим базисом и национальным менталитетом, а также в соответствии с принципами общественной справедливости. По нашему мнению, мера справедливости в налогообложении определяется тем, с точки зрения которого из субъектов оценивать справедливость. С позиции отдельного человека как плательщика или носителя налога любой налог, налоговое бремя которого они несут, является несправедливым. Поэтому справедливость в налогообложении нужно рассматривать с точки зрения всего общества. В данном случае справедливее является тот вариант распределения налоговой нагрузки, при котором удовлетворены налоговые интересы большинства плательщиков и носителей налогов, т.е. общество в целом получит более весомый эффект.

Ориентация на принцип полученных выгод при распределении налоговой нагрузки неправильная, поскольку необходимо облагать налогом население, на которое направлена социальная защита, и невозможно установить эквивалент измерения получаемых общественных благ. Реализация принципа платежеспособности ориентирована на понятие равенства или равномерности в налогообложении. Выделяют горизонтальное и вертикальное равенства в налогообложении. Согласно принципу горизонтального равенства, равноценные субъекты должны платить равноценные налоги. Идея одинакового подхода к равномерности основана на

¹ Стиглиц Дж.Е. Указ. соч. С. 470.

² *Налоги в развитых странах* / Русакова И.Г., Кашин В.А., Кравченко И.А. и др.; Под ред. И.Г. Русаковой. М.: Финансы и статистика, 1991. С. 5.

западной политической философии, согласно которой, если два индивида абсолютно равны и отличаются только цветом глаз или определенными вкусами, принципы налогообложения и суммы уплаченных налогов являются для них одинаковыми. Однако Дж. Стиглиц доказывает, что даже неравенство вкусов, которое побуждает равных индивидов покупать различные товары, соответственно по разным ценам, приводит к тому, что эти индивиды платят разные суммы средств¹.

Еще более противоречивым является принцип вертикального равенства в налогообложении, касающийся людей с различным уровнем доходов и утверждающий, что они должны платить разные суммы налогов. При исследовании вертикального равенства важно выбрать критерий группировки индивидов по общим признакам. Таким критерием может быть индивидуальный доход, уровень потребления или имущественное положение. Обычно упомянутым критерием служит именно доход. Кроме того, при применении описываемого принципа обнаруживаются три проблемы: определение того, кто вообще должен платить больше; воплощение этого принципа, т.е. формирование правил налогообложения согласно этому принципу; решение того, насколько больше должен платить тот, кто имеет такую возможность². Поскольку мы согласны с критерием группировки индивидов по уровню получаемого дохода, то ответ на первый вопрос сводится к тому, что больше платить должны те, кто получает большие доходы. Пределы дифференциации уровней налогообложения избранных групп, по нашему мнению, необходимо определить степенью неравномерности доходов граждан в государстве. А сформулированные тезисы и должны стать основой для создания правил налогообложения.

При формировании налоговой системы на основе принципов горизонтального и вертикального равенства часто появляются разногласия относительно справедливости применения пропорциональных и прогрессивных налогов. По этому поводу метко выразился И. Озеров: «Мы не имеем права ставить вопрос о том, справедливо прогрессивное или пропорциональное налогообложение. Это неправильная постановка, искажающая науку, а вопрос надо задавать так: чем обусловлена в настоящее время прогрессивность форм налогообложения, как влияет та или иная форма на народное хозяйство, и в частности на финансовое»³.

Таким образом, приходим к выводу, что наиболее эффективно исследовать справедливость распределения налоговой нагрузки с точки зрения общества в целом, ориентируясь на социально-экономическое положение в государстве. Также бесосновательно оценивать справедливость того или иного принципа или формы налогообложения. Главной задачей при исследовании интересов в процессе налогообложения должны быть установление механизмов действия отдельных форм налогообложения, а также выбор и применение в данных условиях социально-экономического развития государства. Учитывая то, что для Украины характерен

¹ *Стиглиц Дж.Е.* Указ. соч. С. 481.

² Там же. С. 482.

³ *Озеров И.Х.* Указ. соч. С. 30.

высокий уровень дифференциации доходов населения, мы убеждены, что на нынешнем этапе справедливо применять принцип, согласно которому больше должны платить те, кто получает большие доходы.

Наличие диаметрально противоположных экономических интересов у государства и у налогоплательщиков является, с одной стороны, основой развития общества, а с другой — их конфликт угрожает обществу. Поэтому социально-экономические интересы всех участников налоговых отношений должны быть согласованы и таким образом приобретать формы и содержания интересов, объединяющих всех участников, а не конкурирующих между собой и тем более не конфликтующих. Конечно, абсолютной согласованности интересов государства и налогоплательщиков быть не может, поскольку в любом конкретном случае они всегда будут оставаться противоположными. Однако на уровне всего общества необходимо искать компромисс и строить налоговую систему таким образом, чтобы общий экономический эффект для общества был по возможности наибольшим.

1.3. Теоретическое обоснование целесообразности налогового стимулирования национальной экономики

То, что писатель хочет сказать, он должен не говорить, а писать.

Эрнест Хемингуэй

Развитие национальных экономик в XX и в начале XXI в. ознаменовалось использованием различных инструментов финансовой политики. Выбор конкретного инструментария зависел от уровня развития национальной и динамики мировой экономики. До мирового финансово-экономического кризиса 2008 г. центральные правительства большинства стран мира осуществляли бюджетные расходы и предоставляли налоговые льготы преимущественно социальной сфере (пенсионное обеспечение, образование, здравоохранение, жилищное строительство, поддержка групп населения с низкими доходами и т.д.). Мировой кризис 2008 г. обострил проблему бюджетных расходов и налогового стимулирования, поскольку, кроме финансирования социального развития, насущными оказались статьи по стимулированию национальных экономик, т.е. проведение широко-масштабной контрициклической финансовой политики.

Сокращение финансирования социальных бюджетных программ имело следствием недовольство в обществе независимо от уровня развития страны. Такие действия трансформировались в существенные политические шоки, которые, в свою очередь, негативно влияли на динамику развития экономики и ее инвестиционную привлекательность (примером являются Греция, Египет, Ливия, Сирия, Казахстан, Украина). Поэтому центральным правительствам стран (например, США, Италия, Испания, Португалия) не остается другого варианта, как поиск дополнительных источников бюджетного финансирования исходя как из лимитов, так и сверхлимитного объема государственного долга.

Оглавление

От авторов	3
Глава 1. Теоретические аспекты развития налоговых систем	12
1.1. Развитие налоговых систем: неоклассическая, институциональная и эволюционная парадигмы	12
1.2. Теоретические конструкции компромиссности интересов государства и налогоплательщиков	21
1.3. Теоретическое обоснование целесообразности налогового стимулирования национальной экономики	39
1.4. Теоретические аспекты определения налоговых льгот	52
1.5. Принципы налогообложения и построения налоговой системы: исторический аспект	64
1.6. Теория конвергенции налоговых функций	74
1.7. Противодействие коррупции в системе налоговых отношений эмерджентной экономики	84
Глава 2. Развитие методологии реформирования налоговых систем в условиях усиления налоговой конкуренции	103
2.1. Налоговая конкуренция как институциональная норма налоговых отношений	103
2.2. Международная налоговая конкуренция: PRO ET CONTRA	117
2.3. Национальная налоговая политика в контексте современного долгового и бюджетного кризисов в ведущих странах мира	128
2.4. Налоговая конкурентоспособность российской экономики	145
2.5. Влияние присоединения к ВТО на развитие российской налоговой системы	155
Глава 3. Налоговая реформа как инструмент актуализации налоговых систем	171
3.1. Налоговая система России: выбор дальнейшего пути реформирования	171
3.2. Налоговая система Республики Беларусь: современное состояние, необходимость реформ	184
3.3. Фискальные риски: факторы и пути преодоления в период налоговых реформ	193
3.4. Социально-экономические последствия налоговых реформ	204
Глава 4. Развитие теоретико-методологических основ налогового администрирования и корпоративного налогового менеджмента	215
4.1. Институционально-организационное обеспечение функционирования налоговых систем	215
4.2. Становление фискального партнерства в Украине	228
4.3. Издержки функционирования налоговой системы	235
4.4. Налоговые риски и возможности их регулирования	246
4.5. Комплаенс в системе налогового администрирования	261

4.6. Проблемы налогового контроля при использовании налогоплательщиками механизмов минимизации налогообложения	270
4.7. Правовые принципы налогового контроля как необходимый элемент налоговой системы	285
4.8. Развитие института досудебного урегулирования налоговых споров в системе налогового администрирования	298
4.9. Налоговые расходы и налоговые доходы компании: понятийный аппарат и управленческий учет	312
4.10. Формирование налогового менеджмента коммерческого банка: методологические подходы	320
Глава 5. Перспективы решения актуальных проблем развития налоговых систем	331
5.1. Совершенствование правовых основ формирования налоговых доходов	331
5.2. Проблемы и перспективы развития налогообложения доходов населения Украины	340
5.3. Совершенствование налогового механизма распределения добавленной стоимости в налоговой системе России	351
5.4. Налоговый механизм формирования нефтегазовых доходов России	359
5.5. Генезис и проблемы налоговой поддержки малого предпринимательства в Украине	370
5.6. Оценка эффективности предоставления налоговых льгот в Украине	382
5.7. Совершенствование практики налогообложения в сфере кредитной кооперации Украины	394
Глава 6. Теоретико-методологические вопросы развития налогового федерализма	405
6.1. Экономическое содержание и роль налогового федерализма в развитии налоговой системы России	405
6.2. Развитие налогового потенциала региона: воспроизводственная концепция	417
6.3. Методологические аспекты оценки налогового потенциала региона	428
6.4. Введение в России налога на недвижимость: новые перспективы	438
6.5. Реалии и перспективы местного налогообложения в Украине	447

Монография

Налоговые системы

Методология развития

Под редакцией

Игоря Анатольевича Майбурова,

Юрия Борисовича Иванова

Авторская редакция

Корректор *Л.П. Кравченко*

Оригинал-макет *Н.В. Спасской*

Оформление художника *А.П. Яковлева*

Санитарно-эпидемиологическое заключение

№ 77.99.60.953.Д.013020.11.09 от 06.11.2009 г.

Подписано в печать 20.03.2012 (с готовых ps-файлов)

Изд. № 2072-А

Формат 70×100 1/16

Бумага офсетная

Гарнитура

Усл. печ. л. 29,0. Уч.-изд. л. 30,0

Тираж 5000 экз. (1-й завод — 600)

Заказ 2683

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»

Генеральный директор *В.Н. Закаидзе*

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1

Тел.: 8-499-740-60-15

Тел./факс: 8-499-740-60-14

E-mail: unity@unity-dana.ru

www.unity-dana.ru

Отпечатано с готовых файлов заказчика
в ОАО «Первая Образцовая типография»,
филиал «УЛЬЯНОВСКИЙ ДОМ ПЕЧАТИ»
432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14