

УДК 336.02

**ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
КАК ОСНОВА ФОРМИРОВАНИЯ СИММЕТРИЧНЫХ НАЛОГОВЫХ
ОТНОШЕНИЙ**

Дядик Н.В.

к.э.н., старший научный сотрудник,

Институт экономических проблем им.Г.П.Лузина ФИЦ КНЦ РАН,

Апатиты, Россия

Аннотация: В настоящей статье проведен ретроспективный анализ принципов налогообложения. Дано теоретическое обоснование явлений налоговой способности и налоговой мотивации экономического субъекта платить налоги. Выявлено, что налоговая способность и налоговая мотивация должны рассматриваться налоговой политикой как новые институциональные принципы налогообложения, реализация которых позволит достичь симметричности налоговых отношений.

Ключевые слова: принципы налогообложения, налоговая способность и готовность, институционализм, налоговое законодательство, налоговые отношения.

**INSTITUTIONAL PRINCIPLES OF TAXATION AS A BASIS FOR THE
FORMATION OF SYMMETRIC TAX RELATIONS**

Dyadik N.V.,

Candidate of Economic Sciences,

Luzin Institute for Economic Studies — Subdivision of the Federal Research Centre

«Kola Science Centre of the Russian Academy of Sciences»

Apatity, Russia

Abstract. This article provides a retrospective analysis of the main taxes. The theoretical substantiation of the phenomena of tax ability and tax motivation of an economic entity to pay taxes is given. It has been revealed that tax ability and motivation are new institutional principles of taxation. The implementation of these principles will allow achieving symmetry in tax relations.

Keywords: principles of taxation, tax ability and motivation, institutionalism, tax legislation, tax relations

В практической деятельности государства налоги рассматриваются как инструмент реализации государственных функций: фискальной, распределительной и стимулирующей. Однако в налогах сконцентрирована вся совокупность политических и экономических интересов общества, поэтому такое узкое понимание и предназначение налогов однобоко. На наш взгляд, налоги следует рассматривать как некую объективную экономическую категорию, представляющую собой совокупную цену потребляемых обществом государственных услуг, сформированную в результате сложившихся налоговых отношений.

Основными субъектами налоговых отношений являются государство и налогоплательщик. Формальная часть налоговых отношений закрепляется в налоговом законодательстве любой страны, где детально регламентируются все возможные действия участников налоговых взаимоотношений.

Налоговый кодекс РФ является главным документом, регулирующим налоговые отношения в России и определяющим правовой статус и «правила игры» всех участников налогового процесса. В этой связи Налоговый кодекс является главным структурным элементом налоговых отношений – формальным правилом, определяющим взаимоотношения государства и налогоплательщика[1]. Однако их формальная сторона (регулируемая налоговым законодательством) не дает полного представления об изучаемом

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

феномене, поскольку кроме установленных государством регулирующих норм, касающихся, налогового процесса, существует множество неформальных правил и норм, а также мотивирующих факторов и ограничений, обуславливающих взаимное поведение государства и налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что налоговые отношения государства с налогоплательщиком, как правило, ассиметричны и имеют односторонний характер исполнения, поскольку их построение основано на принципе принуждения платить налоги, а не на договорных основаниях. Такие отношения выступают экспроприационным инструментом государства и не всегда отвечают интересам налогоплательщиков. Реализация такой схемы фискальных взаимоотношений малоэффективна или неэффективна совсем. В этом случае налогоплательщик не может сопоставить размер своих налоговых обязательств с объемом получаемых общественных благ, что является для него демотивирующим фактором в отношении исполнения налоговых обязательств. Таким образом, создание симметричных налоговых отношений во многом будет, зависит от сформированных основных принципов функционирования налоговой системы государства.

Общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых налоговым законодательством обеспечивает реализацию и соблюдение конституционных прав и свобод гражданина.

Впервые основные принципы налогообложения систематизировано изложил А.Смит. Согласно его точке зрения, к ним относятся: всеобщность, справедливость, определенность, удобство [2]:

- «...подданные государства должны давать на содержание правительства соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства» (*принцип всеобщности*);

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

- налог «...должен быть определенным, а не произвольным; срок платежа, способ и размер его – все должно быть ясным и точным» (*принцип определенности*);

- «...каждый налог должен взиматься тем способом или в то время, когда налогоплательщику удобнее всего оплатить его» (*принцип удобства*);

- «... каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из кармана народа как можно меньше того, что он приносит казне государства...» (*принцип справедливости*).

Последователь А.Смита, А.Вагнер считал главными принципами не справедливость и равномерность налогообложения, а принципы достаточности и подвижности. По его мнению, общественно-хозяйственная система настолько необходима для людей, что доставление средств для нее и достаточность этих средств должны быть поставлены на первое место, а принципы справедливости должны реализовываться в той мере, в какой это позволяют финансовые принципы. Подвижность или, как его определяет А.Вагнер, эластичность определяет способность налогообложения адаптироваться к государственным нуждам. Поскольку не все налоги обладают таким свойством, поэтому необходимо включать в систему налогообложения такие налоги, которые с ростом потребностей произвольно увеличиваются. Типичным примером эластичного налога может служить английский подоходный налог начала XX века. На каждый бюджетный период законодательным порядком определялся размер обложения в зависимости от потребностей фиска (размер обложения колебался от 4 до 16 пенсов с каждого фунта стерлинга дохода). Чем больше государственной казне требовалось, тем быстрее росла ставка обложения [3, с.104]

Необходимость совершенствования налоговой системы определила необходимость введения новых принципов налогообложения в дополнение к ранее существовавшим классическим принципам.

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

Так, в начале 20 века Ф.Нитти разработал ряд новых принципов налогообложения и пересмотрел ранее существовавшие принципы [5]:

- справедливость по горизонтали (принцип, предполагающий единую налоговую ставку для лиц с одинаковыми доходами);
- справедливость по вертикали (налог должен взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного лица, то есть с повышением дохода ставка налога увеличивается);
- нейтральность (равновеликость налоговых изъятий независимо от сфер приложения капитала и видов экономической деятельности);
- простота (легкость и доступность для широких кругов техники подсчета налогов и заполнения различных форм налоговой отчетности).

Важной вехой в совершенствовании системы налогообложения стало решение вопроса о предельной налоговой нагрузке. Значительный вклад в решении данной проблемы внес американский ученый-экономист А.Лаффер, который определил функциональную зависимость дохода бюджета от размера налоговой ставки и доказал о существовании налогового предела фискальных изъятий. То есть увеличение налоговых ставок вызывает рост государственных доходов до определенного момента, при достижении налогового предела, чрезмерная налоговая нагрузка ведет к обратному результату - уменьшению налоговых поступлений в государственный бюджет. В результате высокие налоги оказывают сдерживающее влияние на предложения труда и капитала.

Американским экономистом Дж.Стиглицем был разработан новый по своей сути принцип налогообложения – принцип экономической эффективности, основанный на оптимуме Парето. Суть подхода заключается в создании такой налоговой структуры, при которой ни один экономический субъект не улучшает своего экономического положения без ухудшения положения кого-либо другого экономического субъекта.

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

Анализ эволюционного развития налогообложения показал, что классические принципы, прежде всего, определяющие размер налоговой ставки, сформулированные А.Смитом, на протяжении развития финансовой науки претерпели существенные изменения (таблица 1).

Таблица 1 - Трансформация принципов налогообложения

Экономические школы и их представители	Главный принцип налогообложения	Содержание принципа
Физиократы (У.Петти, Ф.Кенэ)	Принцип равномерности	«как бы ни был велик налог, но если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо богатства...»[6]
Классическая школа (А.Смит, А.Вагнер)	Принцип справедливости	«подданные всякого государства обязаны участвовать в поддержке государства по возможности сообразно со своими средствами, то есть соответственно тем доходам, которые получает каждый под охраной государства...» [2]
А.Лаффер	Принцип оптимальности	«увеличение государственных доходов за счет роста налоговых ставок не всегда возможно, поскольку чрезмерное налоговое бремя ведет к обратному результату - уменьшению налоговых поступлений в государственный бюджет...» [7]
Ф. Нитти	Принцип равномерности	«налоги должны быть уменьшаемы или вообще отменяемы, если они сокращают потребление. Слишком высокие налоги на потребление сокращают потребление и, следовательно, производство...» [5]
Дж.Ю.Стиглиц	Принцип эффективности	«никому не должно стать лучше в ущерб кому-то еще...» [4]

Источник: разработка автора

На протяжении нескольких столетий состав принципов налогообложения постепенно изменялся, а их содержание модифицировалось. Однако многие принципы не менялись вообще, либо претерпели незначительные изменения. Так, например, принцип эффективности по Парето, не нашел должного применения в большинстве даже высоко экономически развитых стран. В странах с переходной экономикой, в том числе и в России, шагов в направлении построения налоговой модели, основанной на балансе экономических интересов, не предпринималось вовсе. Наличие широких возможностей Парето-улучшения положения налогоплательщиков в нашей

стране является яркой иллюстрацией асимметрией существующих налоговых отношений.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены как классические принципы: всеобщность и справедливость [9, ст.3, п.1] и другие принципы, такие как законность налогообложения [9, ст.3, п.2], единство налоговой системы [9, ст.3, п.4], и определенность налоговых норм [9, ст.3, п.6]. Таким образом, принцип единства налоговой системы прямо обусловлен конституционными положениями, провозглашающими единство экономического пространства на всей территории Российской Федерации.

Несмотря на существенное многообразие принципов налогообложения, следует констатировать, что большая их часть не отражает институционального характера налоговых отношений между государством и налогоплательщиком. Поэтому смещение происходит в сторону банальной экспроприации, тем самым не позволяя сформировать симметричность в налоговых отношениях. Указанный недостаток обусловлен, прежде всего, отсутствием принципов налогообложения, позволяющих учитывать не только формальную составляющую взаимоотношений, но также и неформальные их проявления. В качестве таких принципов могут выступать такие институциональные характеристики как налоговая способность и налоговая мотивация экономического субъекта платить налог. Рассмотрим данные параметры более подробно.

Ситуация паритета интересов государства и налогоплательщиков характеризуется удовлетворенностью сторон действиями друг друга. Ее основой может быть качественное выполнение сторонами налогового договора принятых на себя обязательств.

Признание существования формальных и неформальных налоговых взаимоотношений позволяет выделить две группы факторов, которые обуславливают степень выполнения налогоплательщиком своих фискальных

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

обязательств. К первой группе относятся факторы преимущественно формального экономического содержания, отвечающие за налоговую способность (возможность), под которой следует понимать, прежде всего, финансовую возможность (способность) экономического субъекта платить фискальные платежи. Вторая группа состоит из факторов неформального характера, формирующих налоговую мотивацию налогоплательщика к выполнению своих фискальных обязательств.

Рассмотрим набор выявленных институциональных характеристик (таблица 2).

Таблица 2 - Факторы, влияющие на налоговую способность и налоговую мотивацию

Институциональные характеристики налоговых отношений	Факторы
Налоговая способность	Доход Налоговая ставка
Налоговая мотивация	Набор общественных благ Уровень налоговой культуры Трансформационная способность государства Рациональное поведение экономического субъекта

Источник: разработка автора

Так, к факторам, формирующим налоговую способность, относится личный доход и налоговая ставка. Именно эти параметры определяют долю чистого дохода в общем доходе налогоплательщика, а также характеризуют уровень налоговой нагрузки. Необходимо отметить, что для разных групп налогоплательщиков (физических и юридических лиц) факторы, ограничивающие их налоговую способность, различны. Так, для корпораций значимым фактором является уровень рентабельности, а для индивида - личный доход [10].

Анализ природы налоговой мотивации экономических агентов платить налоги является комплексной социально-экономической задачей. Ее решение исключительно в терминах экономической науки представляется невозможным, поскольку зависит не только от осязаемых и измеримых

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

экономических явлений, таких, например, как величина налогового бремени, но и от факторов субъективных, обусловленных способностью к адекватному восприятию действительности налоговыми агентами. К таким факторам следует отнести:

1. Набор общественных благ (государственных услуг): большой объем общественных благ, предоставленный в виде государственных услуг гарантирует более высокую мотивационную готовность налогоплательщика выполнять свои обязательства. Кроме того, набор благ для разных групп налогоплательщиков различен (рис.1)



Рисунок 1 – Общественные блага, получаемые разными группами налогоплательщиков

2. Трансформационная способность государства: чем больше государственный услуг и социальных гарантий получают налогоплательщики, то есть чем ниже налоговая цена государства¹, тем меньше вероятность злоупотреблений с их стороны.
3. Уровень налоговой культуры: наличие высокого уровня платежеспособности не является гарантией выполнения налогоплательщиком своих обязательств в полном объеме, поэтому важно определить качество его правосознания и соответственно оценить

¹ Дж.Ю.Стиглиц называет дополнительную плату, требуемую от экономического субъекта для получения каждой дополнительной единицы общественного товара, его налоговой ценой [7]

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

уровень ответственности с целью налаживания со стороны государства налогового партнерства с налогоплательщиками и формирования симметричности налоговых отношений.

4. Рациональное поведение экономического субъекта: характеризует степень взаимопонимания государства и налогоплательщика. В силу того, что не все хозяйствующие субъекты обладают достаточными экономическими знаниями, то решение налогоплательщика об исполнении или не исполнении своих налоговых обязательств не всегда является обоснованным. Поэтому необходимо создавать информационные технологии, позволяющие объяснять в доступной форме налогоплательщикам, не только как платить, но и для чего платить налоги.

В результате проведенного анализа, выявлено, что новые институциональные характеристики, такие как налоговая способность и налоговая мотивация играют существенную роль в процессе формирования симметричных налоговых отношений и должны рассматриваться налоговой политикой как новые институциональные принципы налогообложения.

Необходимость введения новых принципов в систему налогообложения обусловлена рядом причин:

- во-первых, для достижения ее основных задач необходимо формирование эффективной налоговой системы, позволяющей учитывать интересы не только государства, но и налогоплательщика;

- во-вторых, как было показано выше, существующих принципов недостаточно для формирования такой налоговой системы, с помощью которой могут быть реализованы в полном объеме цели и задачи налоговой политики;

- и, в-третьих, наибольший эффект в симметричности интересов между налогоплательщиком и государством по поводу налоговых взаимоотношений

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

достигается при наличии принципов налогообложения, учитывающих институциональные особенности этих отношений.

Подведя итог, можно утверждать, что налоговые инструменты позволяют сбалансировать интересы всех участников налогового процесса и тем самым создать гармонию в налоговых отношениях

Библиографический список

1. Дядик Н.В. Институциональные основания преодоления ассиметричного налогового договора. Специальность 08.00.01 – Экономическая теория. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. СПб, 2009.
2. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1993. Т.1-2.
3. Попов А.И. Экономическая теория: учебник для вузов 4-е изд. СПб., 2006.
4. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов. М., 1996.
5. Ф.Нитти . Основные начала финансовой науки. М., 1904.
6. У.Петти. Трактат о налогах и сборах. Глава XII [Электронный ресурс]
URL.: <http://emsu.ru/me/classic/1/cont.htm>
7. Wannisk J. Taxes Revenues and the Laffer Curve, Winter, 1978, pp.3-14
8. Дж.Стиглиц. Экономика государственного сектора. М., 1997.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. М., 2005. Ч.1.
10. Дядик Н. Теоретические основания формирования налогового договора: институциональный аспект // Журнал экономической теории. №4. 2014. С.163-171

Оригинальность 73%