

НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ: К ПРОБЛЕМЕ СТРУКТУРИРОВАНИЯ И СНИЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ПРЕОДОЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО КРИЗИСА

*Николай КУЧЕРЯВЕНКО,
Заведующий кафедрой финансового права
Национальной юридической академии
Украины имени Ярослава Мудрого,
доктор юридических наук,
кандидат экономических наук, профессор,
член-корреспондент Академии правовых
наук Украины, Заслуженный деятель
науки и техники Украины*

Налоговое регулирование во второй половине XX столетия в странах с рыночной экономикой развивалось в соответствии с концепцией функциональных финансов. В соответствии с этой концепцией размер затрат и норма налогообложения подчинены регулированию совокупного общественного спроса на уровне, который обеспечивает полное использование трудовых ресурсов и капитала при сохранении стабильности цен. В начале 80-х годов, в условиях уменьшения доли государственного сектора в экономике нашей страны и уменьшения экономической роли государства налоговая политика, наряду с выполнением регулирующих функций, стала средством обеспечения бездефицитности бюджета, который достигается не увеличением налогового бремени, а расширением налоговой базы и сокращением государственных затрат при широкомасштабном снижении налогов.

Раскрывая содержание налоговых платежей, И. И. Янжул касается важного вопроса, затрагивающего основания налогообложения в целом: чем определяются границы налогов? Абсолютно объективно он приходит к выводу, что предел обложения, с одной стороны, определяется потребностями государства, для покрытия которых и устанавливаются налоги, и имущественными способностями подданных удовлетворять эти потребности своими пожертвованиями [См.: Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о госу-

дарственных доходах. - С. 245-246]. Между этими двумя границами обложения (потребностями государства и имущественными возможностями плательщиков) и разрешаются все вопросы, связанные с регулированием налоговой системы.

Законодатели многих государств оказываются перед выбором: увеличить доходную часть бюджета за счет поступления налоговых платежей при повышении ставок налога или налогового давления в целом и таким образом сократить дефицит государственного бюджета или установить среднюю оптимальную ставку, сформировать систему устойчивых стимулов для производителей и обеспечить минимизацию дефицита в ближайшем будущем и перспективу стабилизации или улучшения экономического положения в целом. Первое направление в основном характерно для решения неотложных проблем, в значительной степени политического характера и, к сожалению, находит отражение в развитии налогового законодательства Украины. Второе направление, на наш взгляд, более взвешенное, поскольку в конечном счете создает уверенность у производителей, стимулирует производство, что само по себе приводит к сокращению дефицита госбюджета. При этом соблюдается один из основных принципов налогообложения - стабильность как используемых налоговых рычагов, так и методов их изъятия.

Обобщенным показателем в этом случае является налоговое давление (бремя, пресс), которое определяется соотношением общей суммы налоговых платежей и совокупного национального продукта. В развитых странах этот показатель колеблется от 52% - в Швеции до 30% - в США и Турции [См.: Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. - С. 81]. Необходимо обратить внимание на одну особенность категории "налоговое давление". В основном под налоговым давлением (бременем, прессом) понимают влияние налоговых платежей, которые составляют только часть этого бремени. Видимо, налоговое давление осуществляется на четырех уровнях:

1-й - давление непосредственно налогов;

2-й - давление всей совокупности налогов, сборов (обязательных платежей);

3-й - использование механизма льгот плательщиками, предоставление льготных кредитов, дотаций, при которых налоговое давление перераспределяется с одних плательщиков на других;

4-й - использование налоговой техники, при которой усиливается давление на плательщика.

Не останавливаясь подробно на анализе каждого вида уровней налогового давления, следует обратить внимание на последний. Некоторая завуалированность, скрытость не позволяет адекватно реагировать и корректировать все аспекты исчисления и уплаты налога. Незначительность, на первый взгляд, налоговой техники не исключает пагубного влияния в случае закрепления противоречивых, нелогичных, а иногда и вредных тенденций в механизме налогово-правового регулирования. Например, авансовые платежи, которые предусматривают уплату налога плательщиком до получения результатов, по которым он должен выплачиваться. В этой ситуации необходимо, видимо, исходить из определенной посылки - налог должен быть частью уже заработанного или полученного плательщиком. В противном случае государство, как это ни парадоксально, рискует получить меньше. Например, уплата налога по факту отгрузки или передачи товара может привести к следующему. Во-первых, товар может и не быть реализован и задержка средств при возврате платежей в бюджет способна привести к банкротству, если речь идет о значительных оборотах. Во-вторых, средства, изъятые из оборота до получения результатов деятельности, уменьшают этот оборот и, фактически, приводят к уменьшению объекта и базы налогообложения на последующих этапах налогообложения, сокращают поступления в бюджет.

Избыточный рост ставок налогов зачастую приводит не к увеличению поступлений в бюджет, как того хочет законодатель, а к совершенно противоположному результату. Во-первых, высокий уровень налогообложения подрывает стимулы к производству и заставляет предпочитать отдых работе (производству) или переносить производство в другие регионы (что означает отток доходов для регионального бюджета). Во-вторых, не стимулируется рост производства и увеличение налоговой базы, а идет поиск путей эффективного сокращения доходов. Бюджет США, по оценке специалистов, не получает ничего, если ставка налога превышает 50%.

Соотношение между налоговой ставкой и налоговой базой, которое отражается на размере налоговых поступлений, позволило экономисту из южнокалифорнийского университета Артуру Лефферу показать зависимость доходов бюджета от прогрессивности нало-

гообложения. При росте налоговых ставок общая сумма поступлений растет. При достижении крайнего предела дальнейшее увеличение ставки ведет не к росту налоговых поступлений, а к их сокращению, поскольку подобная ситуация подрывает заинтересованность в увеличении объемов производства. Если же обобщить экономические и правовые стимулы, которые лежат в основе такой ситуации, то вряд ли можно предположить, что найдутся субъекты, принимающие участие в производстве только ради уплаты налогов. А это значит, что производство будет сворачиваться в целом. Скорее всего, при росте налоговых ставок будут укрепляться побудительные мотивы для уклонения от налогов, увеличивается часть доходов теневой экономики в валовом национальном продукте.

Установление средней оптимальной налоговой ставки формирует ряд стимулов. Прежде всего за счет роста производства, увеличения доходов вырастает и налоговая база. Затем происходит межотраслевое выравнивание по уровню рентабельности. Уменьшается разрыв между низко- и высокооблагаемыми отраслями. И наконец, уменьшается размер теневых доходов за счет исчезновения стимулов для уклонения от налогов, и доходы теневой экономики трансформируются в легальные, законные формы.

Рост налоговых ставок наталкивается на определенный предел. Им является налоговая граница - часть валового национального продукта, перераспределяемого через налоговые механизмы, дальнейшее увеличение которого вызывает резкое обострение общественных противоречий. Достижение этой границы приводит к оттоку капитала из страны, сворачиванию предпринимательской активности. В чрезвычайных обстоятельствах уровень налоговой границы возрастает в основном за счет субъективных причин. Так, во время Второй мировой войны ставка обложения отдельных доходов в США и Великобритании составляла 80-90%, при том, что в Великобритании действовал еще и чрезвычайный налог, который предусматривал изъятие сверхприбылей в размере 100% [См.: Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. - С. 8-9]. В современных условиях предельная граница налогообложения не может быть достигнута за счет налогового маневрирования, когда налоговое давление переносится с одной группы на другую. Если раньше давление налогов в основном осуществлялось на беднейшие классы, то с 80-х годов направление меняется. Так, в 80-х годах во Фра-

нии был введен ряд налогов на внешние признаки богатства (автомобили престижных марок, яхты). Был установлен также дополнительный налог на сверхвысокие доходы, которые касались более 100 тысяч наиболее богатых налогоплательщиков. В Испании произошло значительное увеличение налогов на сверхприбыль, например, был введен налог на банковские вклады в высокодоходных бумагах.

Важно иметь в виду, что понятия налогового давления, налоговой границы, налогового бремени непосредственного законодательного закрепления не получили. Налоговое законодательство пока не подошло к формированию и закреплению подобных конструкций. Однако это не значит, что эти понятия в той или иной форме не должны быть вовлечены в сферу правового регулирования. Целый ряд концепций проектов налоговых кодексов Украины провозглашал стремление к уменьшению налогового бремени, налогового давления, к установлению налоговых границ. Конкретными нормами данные категории не закреплены до сих пор. Видимо, перспективно привязать данные конструкции не к непосредственному и однозначному законодательному закреплению, а к использованию в процессе налогообложения. Определенные подходы, ограничивающие налоговое давление, используются при введении налоговых ставок, соотношении их уровней и выработке оптимальных механизмов сочетания различных видов налогов и сборов. Представляется уместным ориентировать и учитывать налоговое давление и через соответствующие реестры налогоплательщиков, устанавливая и фиксируя возможные пределы налоговых поступлений от юридических и физических лиц.

**BÖHRANDAN SONRAKI
İQTİSADİYYATDA MALİYYƏ
RESURSLARININ SƏMƏRƏLİ
İDARƏ OLUNMASINDA
ŞƏFFAFLIĞIN ROLU**
*(BEYNƏLXALQ ELMİ-PRAKTİK
KONFRANS)*



**ROLE OF TRANSPARENCY IN
EFFECTIVE MANAGEMENT OF
FINANCIAL RESOURCES IN
THE POST CRISIS ECONOMY**
*(INTERNATIONAL SCIENTIFIC-PRACTICAL
CONFERENCE)*

Akademik
Ziyad SƏMƏDZADƏNİN

və

iqtisad elmləri doktoru, professor

Vahid NOVRUZOVUN

ümumi rəhbərliyi və elmi redaktəsi

ilə hazırlanmışdır

Tərtibçi:

Səbuhi GÜLMƏMMƏDOV

Redaktor:

Şakir YAQUBOV

B82 Böhrandan sonrakı iqtisadiyyatda maliyyə resurslarının səmərəli idarə olunmasında şəffaflığın rolu /Beynəlxalq elmi-praktik konfrans/. - Bakı: "İqtisadiyyat və audit" jurnalının nəşri, 2009. - 458 səh. + 16 səh. rəngli şəkil.

Kitabda 2009-cu il oktyabrın 16-17-də Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin İqtisadi siyasət komitəsi, Dövlət Neft Fondu, Maliyyə Nazirliyi, Vergilər Nazirliyi, Hesablama Palatası, Azərbaycan İqtisadçılar İttifaqı və Auditorlar Palatasının birgə təşkilatçılığı ilə keçirilmiş "Böhrandan sonrakı iqtisadiyyatda maliyyə resurslarının səmərəli idarə olunmasında şəffaflığın rolu" mövzusunda ikigünlük beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları - konfransda səsəndirilmiş və ya Təşkilat komitəsinin ünvanına daxil olmuş məruzələrin tam mətni, yaxud tezisləri toplanmışdır.