

СОБЛЮДЕНИЕ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ – ОСНОВА СТАБИЛЬНОСТИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

В статье проведен краткий анализ принципов налогообложения. Обоснована необходимость соблюдения основных принципов налогообложения. Авторами показано их значение в основе построения налоговой системы.

Ключевые слова: налоги, сборы, льготы, налогообложение, налоговая система, налогоплательщик, налоговая политика.

M.D. Suleymanov
Y.A. Pogrebnaaya

INCREASING LEVEL OF TAX LITERACY: TAXES, TAX RELATIONS

The article provides a brief analysis of the principles of taxation. The necessity of compliance with the basic principles of taxation is substantiated. The authors show their value at the heart of building the tax system.

Keywords: taxes, fees, benefits, taxation, tax system, taxpayer, tax policy.

Под принципами налогообложения следует понимать основополагающие, базовые положения, лежащие в основе налоговой системы государства. Среди основных принципов можно выделить следующие: а) *всеобщности*, б) *справедливости*, в) *определенности*, г) *стабильности*, д) *эффективности*, е) *необложения факторов производства*, ж) *однократности*, з) *недискриминации*, и) *монополии государства на взимание налогов*; к) *исчерпывающего перечня налогов и сборов*.

¹ Руководитель Центра фундаментальных и прикладных исследований Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ, доцент кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, кандидат экономических наук.

² Заместитель директора налогового института РосНОУ, доцент кафедры налогового администрирования и финансового управления, кандидат педагогических наук, аттестованный консультант по налогам и сборам.

Первые три являются основными, базовыми принципами, остальные – производными или дополнительными. Вместе с тем, данные принципы условно можно классифицировать следующим образом: к сфере налоговой политики относятся «а», «б», «г», «и», к сфере налогового процесса - «в», «е» и «ж», к сфере налогового администрирования - «д», «з», «к».

Принцип всеобщности налогообложения в современном понимании означает, что обязанность платить налоги в равной степени распространяется на всех граждан или жителей государства (отказ от деления населения на податные и неподатные сословия). И никто не может претендовать на индивидуальные льготы по налогам (последнее лицо, пользующееся правом не платить налоги – английская королева, отказалась от этой привилегии в 1998 году), и никому не дано права отказа от уплаты налога со ссылкой на обстоятельства или причины, лежащие вне сферы действия налогового законодательства (например, факт извлечения доходов или присвоения имущества в результате преступных или мошеннических деяний не дает получателю доходов или владельцу имущества оснований претендовать на освобождение от налогообложения).

Справедливость налогообложения по А. Смиту [2] означала строгую равномерность распределения бремени налога между всеми его плательщиками. До него такая равномерность иногда трактовалась как арифметическое равенство по сумме налога, взимаемого с каждого гражданина (например, «подушевая раскладка налога»).

Заслуга А. Смита состоит в том, что он предложил считать «налоговой справедливостью» соразмерность взимаемого с каждого гражданина налога размеру его дохода (имущества), то есть ввел за правило прогрессивность обложения. «Получающий (имеющий) больше должен и налогов платить больше». Тогда это было большим шагом вперед, поскольку при господствовавших в те времена налогах на основные предметы потребления (на соль, сахар, хлеб, пиво, и др.) низкодоходная часть населения отдавала большую часть своего дохода в виде налогов, тогда как у более

состоятельных граждан доля налоговых платежей в их доходах за тот же набор продукции была невелика.

Сейчас прогрессивное налогообложение доходов стало уже устоявшимся элементом любой современной системы налогообложения. Вместе с тем, существуют некоторые условности.

В большинстве стран применяют прогрессивное подоходное налогообложение, которое с 1860-х гг. стало повсюду общепринятым. Накопленный развитыми странами опыт показал, что в долгосрочном периоде прогрессивная налоговая шкала ведет к регрессу, поскольку ощутимое выравнивание за счет прогрессии возможно лишь при повышении ставок для основной массы граждан.

С другой стороны, прогрессивный подоходный налог снижает стимулы к труду, увеличивает «естественную» безработицу, снижает капиталовложения. Известно, что высокие ставки ведут к росту «теневого экономики» и криминализации общества. Невозможность объективного установления прогрессии особенно наглядна для стран, где велико различие в уровне доходов по территориям: ставки, являющиеся оптимальными в богатых промышленных регионах, где уровень доходов значительно выше, не являются таковыми в существенно более бедных, и наоборот. С 1980 года прогрессия подоходного налогообложения в развитых странах стала уменьшаться (до 2-3 ставок, как в Великобритании или Ирландии). Германия в 1999 г. перешла к линейному налогу на доход, при котором, чтобы облегчить положение беднейших слоев населения, применяется необлагаемый вычет из дохода. Многие страны в последние годы корректируют свои налоговые ставки в сторону их снижения и уменьшения количества шкал (размеров доходов).

Для России вопреки всему вначале XX в. справедливой в современных условиях явилась пропорциональная ставка НДФЛ.

Принцип определенности понимается так: каждый налог должен быть предельно понятен и ясен налогоплательщику, нельзя вводить новые

налоги без ведома и против воли народа. В соответствии с теорией А. Смита данный принцип предполагает информированность налогоплательщика о том: а) кто является налогоплательщиком налога; б) куда налогоплательщик должен уплатить налог; в) срок, в течение которого налог должен быть уплачен; г) как исчислена сумма налога.

Статья 17 Налогового кодекса РФ содержит следующее положение: «...налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, являющиеся обязательными...». К ним относятся: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Неслучайно эти элементы являются обязательными или базовыми. В случае если хотя бы один из этих элементов не будет определен налоговым законом, налог будет считаться незаконным, следовательно его можно не уплачивать. В действительности, обращаясь к любой главе Налогового кодекса РФ, посвященной конкретному налогу, можно убедиться в том, что структура каждой главы представлена статьями, положения которых раскрывают суть каждого обязательного элемента соответствующего налога.

Принцип стабильности можно считать вытекающим из принципа определенности, поскольку он предполагает, что власти не должны предпринимать резких и неожиданных изменений в налоговом законодательстве (даже в случае, если формально эти изменения и вносятся в соответствии со всеми требованиями закона). Реализация данного принципа заключается в том, чтобы снизить риски налогоплательщика, связанные с частыми изменениями в налоговом законодательстве. Для привлечения средств инвесторов разрабатываются разные механизмы, в том числе и

налоговые. При этом для инвестора важны не столько размеры налогообложения, сколько сроки стабильности налоговой среды.

При прочих равных условиях преимущество в международном соревновании за привлечение капиталов и инвесторов получают те страны, которые не просто строго соблюдают основные принципы налогообложения при разработке своей налоговой политики, но обеспечивают стабильность и предсказуемость всех своих действий в сфере налогообложения на длительный период. Действительно, в современных условиях многие особо перспективные инвестиционные проекты могут иметь сроки окупаемости 10, 15 и более лет, и инвесторы хотят быть уверены, что не только нынешнее правительство не допустит серьезных отклонений от своей финансовой и налоговой политики, а этим принципам не изменят и новые политики, приходящие им на смену, но и в том, что в обществе этой страны в целом во всех составляющих его основных политических партиях и движениях есть общее понимание и общее согласие в отношении базовых основ налоговой политики.

«Эффективность» означает минимизацию для налогоплательщика всех дополнительных затрат времени, труда и денег в связи с выполнением им обязанности уплаты налога. В трактовке А. Смита, это – его третий и четвертый принципы: удобство времени и места уплаты налога, и минимум добавочных расходов для налогоплательщика.

Сейчас требование «эффективности» трактуется значительно шире. Во-первых, оно должно принимать во внимание затраты налогоплательщиков на выполнение таких дополнительных налоговых обязанностей, как ведение налогового учета и представление налоговой отчетности. При современных системах налогообложения расходы граждан и предприятий на выполнение этих обязанностей оказываются весьма значительными, и иногда достигают величин, сравнимых с суммой самого налога. В ряде западных стран такие затраты налогоплательщиков давно признаны и строго контролируются (например, в США при внесении любых серьезных изменений в систему

взимания подоходных налогов обязательно рассчитывается и публикуется оценка времени, которое требуется среднему налогоплательщику для заполнения налоговой декларации по новым правилам). В России иногда приходится сталкиваться с ситуациями, когда налогоплательщику направляют требование на уплату налога на сумму, равную или даже меньшую почтовых расходов по переписке с этим налогоплательщиком.

Во-вторых, в расчет необходимо принимать и расходы налоговых органов (государства) в связи с взиманием ими налогов, которые непрерывно растут в связи с усложнением налогового законодательства, ростом затрат на поддержание налогового контроля (который по мере роста налоговых ставок приходится все более усиливать и ужесточать), на увеличение численности налоговых работников и на оснащение налоговых органов все более высокотехнологичными и более дорогостоящими техническими средствами и оборудованием.

Вместе с тем, тот же прогресс науки и технологий позволяет относительно снижать удельные затраты государства на единицу (денежную) взимаемого налога. Так, если в прошлом государство тратило на сбор налогов до 25%-30% от собираемой суммы (при откупах такая пропорция доходила даже до 50% - 100%), то сбор современных налогов обычно «стоит» государству не более 2 % - 3 % (в развивающихся странах – до 5%-7%).

Правда, сохраняется довольно высокий «разброс» этих значений для разных видов налогов: если для применяемой в Западной Европе формы налога на добавленную стоимость расходы на его взимание не превышают 2% - 2,5% от суммы собранного налога, то для подоходных налогов с населения эта пропорция может достигать 4 % (в развивающихся странах до 7-10% и более). В странах, добившихся больших успехов в деле упрощения налогового законодательства и широко применяющих новые информационные технологии, удельные издержки на сбор налогов могут быть еще ниже. Так, в Великобритании сбор подоходных налогов с

населения обходится казне примерно в 1,5% от суммы поступлений этого налога, корпорационного налога – примерно 1%, взносов по социальному страхованию – 0,6%, а налога на доходы нефтяных компаний – 0,2% (правда, в этих показателях учтены только прямые расходы налоговых органов, которые не включают общие расходы государства на управление налоговой системой, расходы на приобретение капитальных активов, расходы на подготовку и проведение налоговых реформ, и др.).

Наконец, принцип *исчерпывающего перечня налогов и сборов* означает, что на территории России действуют только те налоги и сборы, которые закреплены положениями ст.ст. 13, 14, 15 Налогового кодекса РФ. Дополнительные (новые) налоги и сборы, не включенные в Налоговый кодекс РФ, вводить в состав действующей налоговой системы, запрещено.

Во всех развитых странах мира десять основных принципов являются основополагающими, всеобщими, базовыми. Их необходимо соблюдать. Вместе с тем, исследование проблем реализации этих принципов позволяет сделать вывод, что современные реалии корректируют их трактование с учетом политической ситуации, потребностей социально-экономического развития государства в тот или иной период времени. Отражение принципов налогообложения находит в процессе разработки мер и инструментов налоговой политики государства.

Использованные источники

1. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) 2015.
2. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2.
3. Сулейманов Д.Н. Исследование реформирования системы «Налоги и налогообложение» в условиях перехода к инновационной экономике. – М.: МНИ, 2012.
4. Сулейманов Д.Н., Мехова Т.Н.. Организация и методика проведения налоговых проверок. – М.: МНИ, 2013. – 118 с.
5. Сулейманов Д.Н., Мехова Т.Н. Совершенствование налогового администрирования в сфере налогового контроля – М.: МНИ, 2013. – 132 с.
6. URL: <http://www.nalog.ru/rn77/> – сайт Федеральной налоговой службы.

7. URL: [http:// rosnou.ru](http://rosnou.ru) / – сайт Российского нового университета.

8. URL: // <https://re.hse.ru/cfarmission/> – сайт Центра фундаментальных и прикладных исследований Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ.