**Экономическое содержание налогового механизма**

**1**. **НАЛОГИ И ЭКОНОМИКА**

Экономика имеет с налогами несколько точек соприкосновения.

Во-первых, экономика выступает общим источником уплаты налогов. Если налоги являются натуральными, то в порядке налогообложения рас­пределяется та продукция, создаваемая на стадии производства. Если же налог является денежным, то стоимость, созданная на стадии производ­ства, должна пройти стадию обмена, где возникнет денежная форма сто­имости, в распределении которой принимает участие и налогообложение. Затем эта денежная форма, проходя самые разнообразные формы рас­пределения и перераспределения, еще не один раз выступит источником выплаты налога.

Во-вторых, налоги в экономическом смысле представляют собой сис­тему экономических отношений, т. е. они сами по себе представляют часть экономики, выражая собой распределение совокупного общественного продукта. Налоговая система является частью экономической системы.

В-третьих, объектом налога может выступать юридический факт, свя­занный с любой стадией общественного воспроизводства: производство, обмен, распределение, потребление.

В-четвертых, налоги, опосредуя распределение стоимости в пользу государства, связаны со стадией распределения. Соответственно этому налоговые отношения являются распределительными и перераспредели­тельными экономическими отношениями.

Согласно довольно распространенной точке зрения, налоги являются порождением экономики.Здесь существует три точки зрения.

Согласно **первой** налог является порождением экономики, государство же выполняет функцию субъекта, воспринимающего потребности экономики в налогах, придавая им лишь соответствующую форму, которая в большей или меньшей степени соответствует реальным потребностям экономики. Такой подход вытекает из общей характеристики финансовых отношений, разновидностью которых выступают налоговые отношения. Так, утвержда­ется, что «обусловленность части финансовых отношений фактом существо­вания государства не дает оснований для того, чтобы считать его деятель­ность причиной, порождающей финансы. Возникновение финансовых отношений, как и их отмирание, не является результатом деятельности го­сударства, его волеизъявления. Финансы *объективно* необходимы. Государ­ство же может лишь учитывать объективную необходимость финансовых отношений и на этой основе разрабатывать различные формы их использо­вания: вводить или отменять конкретные виды платежей, изменять формы использования финансовых ресурсов и т. д, Более того, конкретные виды

финансовых отношений, формы их организации также предопределены ус­ловиями развития экономики. И хотя государство своей деятельностью мо­жет активно влиять на развитие финансовых отношений, тем не менее оно не в состоянии ни создать финансовые отношения, ни отменять их, если от­сутствуют соответствующие объективные предпосылки»1.

**Вторая** точка зрения носит еще более крайний характер. Согласно этой точки зрения налоги настолько детерминированы экономикой, что в прин­ципе даже не нуждаются в государстве: если налоги не будут оформлены государством, то это сделает кто-нибудь другой. Разделяющая это мне­ние Т. Ф. Юткина, отмечает, что «потребность в процессе распределения как таковом существует независимо от одностороннего волеизъявления государства. Поэтому участие государства в перераспределении денеж­ной формы стоимости не должно рассматриваться как первопричина, ис­ходное условие существование налога как такового». В связи с этим не­верно, по ее мнению, утверждение, что «понятие «налог» возникло с появлением государства. Это понятие, независимо от его разных назва­ний, существовало задолго до учреждения института государственности»г.

**Третья** точка зрения, автором которой является А. В. Брызгалин, вы­ражена довольно оригинальной формулой: «На первых этапах налог был экономической категорией, на последних этапах он стал и правовой кате­горией»3. Иначе говоря, сначала налог был чистым порождением эконо­мики и существовал вне права, а затем - стал одновременно как экономи­ческой, так и правовой категорией. Последнее, очевидно, связано с тем, что в настоящее время налог всегда устанавливается (вводится) тем или иным правовым актом государства.

Обязательные денежные платежи (как односторонние, так и двухсторон­ние) возникли вместе с деньгами, которые как исторический факт появились задолго до возникновения государства. Обязательные натуральные платежи возникли задолго до возникновения и государства, и денег. Распределение, как стадия общественного производства, носит объективный характер и так­же будет существовать (и фактически существует) и без государства и вне его. То же самое можно сказать и по поводу распределительных денежных отношений. Поэтому, если ограничить характеристику налога лишь тем, что они являются обязательным платежом и выражают собой распределитель­ные денежные отношения, то утверждение, согласно которому налог детер­минирован экономикой и может существовать без государства, не лишено оснований. Но тогда налогом придется признать и жертвоприношения, осуществляемые в силу религиозных предписании, и подношения вождю пле­мени, и профсоюзные, партийные и другие членские взносы. Придется при­знать налогами квартирную плату, плату за коммунальные услуги, алименты, страховые премии и страховые выплаты, займы и их погашение, банковские проценты, заработную плату, суммы, выплачиваемые рэкетирам и массу дру­гих денежных платежей, вытекающих из товарно-денежных, страховых, кре­дитных и любых других денежных отношений: все они являются распредели­тельными и обладают признаком обязательности. При этом обязательность денежного платежа может быть обусловлена соглашением сторон {догово­ром), членством в той или иной организации, религиозным каноном, обыча­ем, односторонним обязательством плательщика, предписанием государства, т. е. иметь самые различные основания.

Налог как экономическая и правовая категория всегда выражал, выра­жает и будет выражать обязательный платеж, во-первых, установленный государством в принудительном порядке, и взимаемый, во-вторых, в пользу этого государства: нет государства - не может быть и налога; лю­бой обязательный платеж, не установленный государством и адресатом получения которого не выступает государство, не может быть признан на­логом. Так, не являются налогом обязательные платежи в адрес главы родоплеменного союза, религиозной общины (пресловутая «десятина), дань в пользу соседнего, более могущественного племени, платежи гражданс­ко-правового характера, по той простой причине, что они не были односторонним установлением государства. Признавать налогом любой денеж­ный платеж, лишь постольку, поскольку он носит обязательный характер, независимо от основания возникновения этого платежа и адресата его получения, значит размывать границы категории «налог», что равносильно отказу от самой этой категории.

Явно несостоятельной является и точка зрения, согласно которой налог начинался как экономическая категория, т. е. был порождением экономики, а затем стал правовой категорией, т. е. выступил результатом правового регу­лирования со стороны государства. Дело в том, что налог всегда по своему содержанию является экономической категорией, поскольку выражает собой распределение стоимости в денежном виде, а по форме - правовой, поскольку всегда устанавливается посредством того или иного правового акта, в резуль­тате чего имеет форму налогового правоотношения. Поэтому он никогда не был и не может ни чисто экономической, ни чисто правовой категорией.

Точка зрения, согласно которой налог является порождением экономи­ки, сомнительна уже постольку, поскольку экономика (пускай в примитив­ных формах) возникла вместе с человеком, а государство - много позже. Какие-то обязательные отчисления возникли уже на стадии дикости и были предопределены родоплеменной организацией общества, когда член племе­ни (охотник, скотовод или землепашец) должны были отдавать часть добыто­го или произведенного продукта своей общине в лице племенного вождя, а позднее - и представителю религиозного культа в виде жертвоприношения или какой-нибудь десятины. Но все это не являлось налогом и не могло быть им, так как не было установлением государства, которое еще не возникло. И мнение некоторых современных авторов, которые полагают, что первым сбор­щиком налогов был бог, столь же примитивно, как примитивно мышление тех дикарей, которые полагали, что бог, подобно людям, нуждается в еде и одеж­де, и поэтому ему (богу) нужны соответствующие подношения.

налог с юридических лиц, налоги с производства.

Совершенно очевидно, что такие налоги, относясь к издержкам произ­водства, увеличивают себестоимость продукции, что приводит к конечном счете к увеличению цены производимого товара. Увеличение цены приво­дит к снижению покупательского спроса, что создает у товаропроизводи­теля проблемы с реализацией товара. Если посмотреть на эту проблему со стороны потребителей, то возрастание цены товара, обусловленное налогообложением производителя этого товара, снижает покупательную способность этих потребителей. Проще говоря, из-за своей высокой цены товар становится недоступным для покупателя. Таким образом налоги на производство имеют негативное влияние на экономику. ,

Аналогичное влияние на экономику оказывают и налоги с обмена (ак­цизы, НДС, налоги с продаж и т. п.). Все они без исключения увеличивают конечную цену товара, создавая, с одной стороны, проблемы с его реали­зацией, снижая, с другой, покупательные возможности общества. Все это приводит к сокращению самого товарного рынка.

Налоги на распределение, а также налоги на потребление приводят к сокращению образуемых (или подлежащих образованию) фондов накоп­ления и фондов потребления, чем, во-первых, подрывается собственная воспроизводственная база товаропроизводителей, во-вторых, производ­ство лишается своего основного материального стимула - возможности получения прибыли. Если предприниматель по итогам своей деятельнос­ти не получает прибыли, бизнес теряет свой смысл. Следствием этого вы­ступает сворачивание самого производства. Как отмечается в печати, на­логовый климат - во многом детерминирующий фактор инвестиционной привлекательности как страны в целом, так и любого региона, ибо он ока­зывает непосредственное влияние на такие характеристики, как рентабель­ность проекта, срок его окупаемости и т. д. Чем жестче налоговая систе­ма, тем хуже эти показатели, а следовательно, инвестор в меньшей степени заинтересован вкладывать сюда свои средства при прочих равных усло­виях, так как они преследуют своей целью максимизировать доходность, которая в данной ситуации оказывается ограниченной. Например, налого­вый пресс, лежащий на предприятиях, оказывает явно выраженное дест­руктивное влияние на их развитие1.

Для оправдания налогов нередко можно встретить утверждение, что государство, изъяв из экономики посредством налогов определенную часть денежных средств, потом возвращает эти денежные средства обратно в экономику посредством государственных инвестиций, финансируя те или иные крупные производственные или строительные программы. С пози­ций макроэкономики данный довод вряд ли можно признать достаточно существенным - если бы государство не осуществило изъятия денег из экономики, то инвестиционные возможности государства перекрывались бы инвестиционными возможностями самих товаропроизводителей.

Что касается налогов с граждан, то эти налоги, во-первых, сокращают покупательную способность населения, что приводит к сокращению внут­реннего рынка. Не имея рынка сбыта производимых товаров, сворачива­ется их производство. Если же налогообложение чрезмерно, то это спо­собствует, во-вторых, обнищанию населению. Экономика, при которой производимые товары некому продать, обречена на стагнацию.

Обобщая сказанное, можно однозначно утверждать, что налоги выра­жают собой изъятие денежных средств либо из сферы производства и уход их в непроизводственную сферу, что отрицательно сказываются на этом производстве, либо изъятие денег из сферы потребления, что снижает потребительский спрос, что также отрицательно сказывается на состоя­нии экономики. И это ставит под сомнение тезис, согласно которому «на­лог есть порождение экономики». Экономика, как и любое другое объек­тивное явление, подверженное саморазвитию и саморегуляции, не способна породить внутри себя вещь, противную самой себе.

Однако вывод о том, что налоги негативно сказываются на экономичес­ком развитии, сам по себе не может выступить причиной требования о пол­ной их ликвидации, поскольку потребность в налогах обусловлена потреб­ностью общества в государстве. В нашем сложном мире действует множество причинно-следственных связей, пересекающихся в самых не­мыслимых сочетаниях, где связи одного порядка уступают связям более высшего порядка. То, что вредит одному явлению, может быть полезным для другого. И последнее, будучи более значимым по своему общественному звучанию, заставляет смиряться (или, по крайней мере, терпеть) с некими негативными факторами все остальные явления, более низшего порядка.

К тому же мнение, что налоги противопоказаны экономике, было бы слиш­ком прямолинейным и даже примитивным. Действительно, когда предпри­ниматель уплачивает налоги, то он лишается определенной суммы, которую мог бы использовать с большей пользой для развития производства, увели­чения размера заработной платы или, например, просто для личного обога­щения. Однако этот же предприниматель нуждается в хороших и толковых законах, облегчающих ведение ему бизнеса, в обеспечении надлежащего правосудия, в защите от всякого рода преступных посягательств на собствен­ность и т. д. А все это дает государство, существующее за счет налогов.

Таким образом, наличие государства - это условие (по крайней мере на нынешнем этапе исторического развития человечества) нормального существования экономики. Но если для экономики необходимо государ­ство, то она вынуждена терпеть и те налоги, которые являются материаль­ной основой существования этого государства.

Тем не менее, если рассматривать связку «налоги - экономика» в не­посредственном взаимодействии составляющих ее элементов, то следу­ет, на наш взгляд, признать, что в целом налоги выступают в качестве от­рицательного для экономики фактора. Но поскольку от налогов отказаться нельзя, то вопрос стоит о минимизации этого отрицательного влияния.

Общее решение проблемы заключается в сокращении количества нало­гов и уменьшении ставок налогообложения. Иначе говоря, минимизация отрицательного влияния налогов на экономику заключается в минимиза­ции самого налогообложения. И совершенно неслучайно, что когда госу­дарство хочет стимулировать то или иное производство, оно путем предо­ставления налоговых льгот снижает налог в данной сфере либо вообще его не взимает. Но это означает, что своей наибольшей экономической эф­фективности налогообложение достигает при своем полном отсутствии.

Большинство авторов видит положительное воздействие налогообло­жения на экономику в регулирующих возможностях налогов. Появился даже термин «налоговое регулирование экономики». Поскольку это связано с регулирующей функцией налогов, то данный вопрос был рассмотрен при анализе функций налогов, где мы пришили к выводу, что данной функции вообще не существует. Хотя использование налогов как метода регулиро­вания экономических отношений конечно же имеет место.

В более ранние времена существовало мнение, согласно которому налого­обложение полезно тем, что побуждает человека более эффективней работать для того, чтобы компенсировать потери, вызванные уплатой налога. Так, В. А. Лебедев, касаясь периода царствования Екатерины II, упоминает о док­ладах генерал-прокурора князя Вяземского, Шувалова, Воронцова и Безбород-ко, которые рекомендовали увеличить подати с крестьян, мотивируя свое пред­ложение тем, что слишком умеренные подати ведут к лености и что соразмерная дань есть лучшее средство к поощрению трудолюбия1. Такого же мнения при­держивались и некоторые ученые. Например, Д. Мак-Куллох (1789-1864), ана­лизируя причины ускоренного развития Англии в конце XVIII - начале XIX веков, отмечал, что «постоянно возрастающее давление налогов во время войны, на­чиная с 1793 г., ощущавшееся всеми классами, дало стимул прилежанию, пред­приимчивости и изобретательности и возбудило дух экономии, который мы на­прасно пытались бы развить менее сильными средствами. Если бы налоги были менее тягостны, они не имели бы такого эффекта»2. Более того, существовала даже специальная теория налогообложения, получившая название «маржина-листская», которая, используя графические методы, обосновывала, что прину­дительное изъятие у плательщика посредством налога некоторого количества благ, создает у него, поскольку оно не может быть переложено на других лиц, стимул к повышению производительности труда и влечет за собой увеличение производства. Известный финансист Л. Штейн, представитель так называемой «немецкой школы», считал налог производственной затратой: каждый налог входит в издержки производства товаров и таким образом перелагается на всех потребителей, но государственные услуги, увеличивая производительность труда, возвращают гражданам уплаченный налог3.

**§ 2. НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ КАК РАЗНОВИДНОСТЬ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ**

Как было установлено выше, в экономическом смысле налог представ­ляет собой особую разновидность денежного (реже натурального) отно­шения. В этом смысле налог и есть само налоговое отношение. Между тем в литературе (даже в экономической) налог обычно характеризуют в каче­стве денежного платежа, т. е. в его материальном значении. Специально­го и комплексного исследования налоговых отношений как особой разно­видности экономических отношений до настоящего времени не проведено.

В числе признаков налоговых отношений в экономической литературе обычно упоминают следующие: 1) эти отношения выступают разновиднос­тью финансовых отношений; 2) носят распределительный характер; 3) яв­ляются денежными отношениями. Некоторые авторы упоминают, что нало­говые отношения связаны с существованием государства. Однако, как уже отмечалось, данный признак не относится к числу бесспорных и существует мнение, согласно которому налоговые отношения, будучи непосредственным порождением экономики, появились до возникновения государствен­ности. О неосновательности такого рода суждения было сказано выше.

То обстоятельство, что налоговые отношения представляют собой разно­видность финансовых, вообще-то говоря достаточно очевидно. Поэтому харак­теристика налоговых отношений во многом упирается в соотношение катего­рий «налоги» и «финансы», исходя из того, что это соотношение частного с общим. Однако проблема состоит в том, что вопрос о финансах и финансовых отношениях - это одни из самых запутанных и спорных вопросов экономичес­кой теории. Как иронически заметил Э. А. Вознесенский, если обратиться кспе-циальной экономической литературе, то можно обнаружить, что дискуссион­ными являются практически все основополагающие вопросы теории1.

Так, если говорить о круге охватываемых понятием «финансы» эконо­мических институтов, то существует несколько точек зрения. Применитель­но к ним с некоторой долей условности можно выделить три значения фи­нансов: в расширенном, в широком и узком смыслах.

В своем **расширенном значении** понятием финансы охватываются по существу все денежные средства, обращающиеся в обществе. Согласно этой точки зрения существует три звена финансов: а) государственные финансы; б) финансы предприятий, организаций, учреждений (децентра­лизованные финансы); в) финансы населения2. В результате финансы отож­дествляются деньгами, а финансовые отношения - с денежными.

Соответственно этому возникло деление финансов на государственные (публичные) и частные, к которым в материальном смысле относятся де­нежные средства негосударственных юридических лиц, а также граждан.

По мнению П. Годме, отличие между государственными и частными финансами заключается в следующем:

а) государство может в принудительном порядке обеспечить свои до­ходы посредством системы налогового обложения. Вместе с том отсут­ствует принудительное исполнение в отношении самого государства. Что  
же касается частных лиц, то положение здесь обратное: они не могут в при­нудительном порядке обеспечит свои доходы и, следовательно, могут ока­заться не в состоянии выполнить свои обязательства;

б) государственные финансы связаны с денежной системой, которая в большей или меньшей степени управляется государством, тогда как эта денежная систем не зависит от воли частных собственников, распоряжа­  
ющихся своими финансами;

в) частные финансы ориентированы на получение прибыли. Государ­ственные финансы, наоборот, - это средства осуществления так называе­мого общего интереса;

г) размеры государственных финансов намного больше, чем размеры частных финансов, которыми распоряжаются отдельные лица.

**В. Право собственности и принудительное взыскание пени.** Взыскание **пени,** начисленных на сумму неуплаченного в установлен­ный срок налога, производится в том же порядке, что взыскание самой недоимки. Причем, погашение налоговой задолженности, в состав кото­рой Налоговый кодекс включает недоимки, пени и штрафы, начинается именно с уплаты (взимания) пени {ст. 33 НК).

Взыскание пени в том же порядке, что и недоимки, означает, что пени в налоговых правоотношениях перестает рассматриваться в качестве нало­говой санкции, т. е. вида наказания за противоправные действия налого­плательщика, выразившиеся в ненадлежащем исполнении налогового обя­зательства.

Но тогда возникает вопрос, если пеня не выступает в качестве вида на­логовой санкции, то чем же тогда она является?

По мнению И. И. Воронцова, пеня, являвшаяся ранее одним из видов налоговых санкций, перестала быть мерой налоговой ответственности, утратила карательный характер и трансформировалась в способ обеспе­чения обязанности по уплате налога1.

Такое объяснение вряд ли можно считать исчерпывающим. Дело в том, что штрафные санкции также рассматриваются в качестве меры обеспечения ис­полнения обязательства. Например, в соответствии с Граждански кодексом неустойка, разновидностями которой выступает как штраф, так и пени, высту­пает и способом исполнения обязательства, и мерой имущественной ответ­ственности за его неисполнение2. То есть будучи налоговой санкцией, пени в то же время выступает в качестве меры обеспечения обязанности по уплате налога. Лишение пени функции налоговой санкции не выступило актом ее пре­вращения *в* меру обеспечения исполнения налогового обязательства.

Очевидно, пени в настоящее время следует рассматривать как способ возмещения убытка, причиненного государству а результате несвоевре­менной уплаты налога, имея в виду то обстоятельства, что сама по себе просрочка в уплате налога может не формировать состава налогового пра­вонарушения, влекущего применение наказания в виде налоговой санкции. Однако, в каком бы качестве мы не рассматривали пени, это не меняет нашего отношения к бесспорному способу ее взыскания. Взыскание пени, как и самой недоимки, означает принудительное лишение субъекта его собственности. Поэтому в соответствии со статьей 26 Конституции Рес­публики Казахстан взыскание пени, начисленной за несвоевременную уп­лату налога, должно производится в судебном порядке.

2. **ТЕОРИИ НАЛОГА КАК РЕГУЛЯТОРА ЭКОНОМИКИ**

Распространенной концепцией является теория налога как регулято­ра экономики. Для данной теории сущностным моментом налогов высту­пает не то обстоятельство, что они выступают доходом государства либо некой платой за услуги, которые государство оказывает обществу, а воз­можности использования налога как средства воздействия на экономичес­кое развитие страны.

Эта теория имеет множество своих разновидностей, последователей и апологетов.

Наиболее распространенной является комплексная теория встроенного бюджетного регулятора, получившая по имени своего основателя Джона Мейнарда Кейнса (1883-1946) название «кейнсианская теория» и развитая его последователями (А. Хансен - в США, Дж. Робинсон - в Великобритании, X. Халлер и Ф. Ноймарк - в ФРГ и другие) под общим наименованием «нео-кейнсианство». Смыслом этой теории является то положение, что в современных условиях внутренние возможности экономики по саморегулированию весьма ограничены. Обострение проблемы реализации товаров, рост безра- -| ботицы, нарастание избытка капитала происходит вследствие колебаний в «эффективном спросе» населения. Недостаток потребительского спроса вы­зывается действием «основного психологического закона», в соответствии с которым люди «склонны к сбережению». Это ведет к падению спроса на про­изводимые товары, что в свою очередь влечет сокращение их производства. Для ликвидации этих негативных последствий государство должно активно регулировать экономические процессы в первую очередь посредством уве­личения или, напротив, уменьшения ставок налогов и предоставления нало­говых льгот, что приведет к возрастанию платежеспособного спроса населе­ния и устранения тем самым дисбаланса между этим спросом и объемом производства. Государство должно восполнять недостающий платежеспособ­ный спрос путем увеличения своих расходов за счет налогов, а также стиму­лировать различными средствами рост инвестиций частного сектора. В ус­ловиях подъема экономики рекомендуется увеличивать налоги, изымая излишние деньги из обращения и оберегая тем самым экономику от «пере­грева», вызванного быстрыми темпами роста производства, что влечет кри­зис перепроизводства товаров. При кризисной ситуации, напротив, необхо­димо уменьшать налоговое бремя, повышая тем самым платежеспособный спрос населения и увеличивая инвестиционные возможности предпринима­телей, что все вместе стимулирует производство. Государственный спрос, обеспеченный налогами и государственными займами, должен, по мнению Дж. Кейнса, мультиплицировать (умножать) производство, обмен и занятость. Им предложена формула: «сбережения + налоги = инвестиции + государствен­ные расходы»1. В результате налоги играют роль встроенного в бюджет авто­матического стабилизатора. Данная теория ориентирует государство на ак­тивное регулирование экономических (в первую очередь, финансовых) отношений на основе управления совокупным спросом и обеспечения ста­бильности процессов экономического производства, Рекомендации этой те­ории были довольно успешно использованы президентом США Фр. Д. Руз­вельтом для нейтрализации последствий «великой депрессии», а также в послевоенный период.

Концептуальный смысл этой теории выражается формулой «сильное государство, активно использующее налоги как средство воздействия на экономику, - сильная и развивающаяся экономика».

Еще больше значения как фактору воздействия на экономическое раз­витие придает налогам, правда, с позиций необходимости их сокращения, бюджетная концепция американского ученого А. Лэффера, получившая название теории экономики предложения. Согласно этой теории высо­кий уровень налогообложения отрицательно сказывается на развитии про-

изводства, подавляя предпринимательскую активность и лишая предпри­нимателей тех денежных средств, которые они могли бы вложить в произ­водство. Рост налогового бремени приводит к увеличению государствен­ных доходов до определенного предела, переступив это предел налоги начинают душить экономику, что приводит к уменьшению налоговой базы и соответственно к сокращению общего объема налоговых поступлений государству (так называемая кривая Лэффера). «фундаментальная идея, лежащая в основе кривой, - пишет Лэффер, - заключается в том, что чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них. Люди работают не для того, чтобы платить налоги. Чистый, за вычетом налогов, доход определя­ет, работает ли данный человек или сидит на пляже»1. Поэтому предлага­ется снизить как количество налогов, так и налоговые ставки по оставшимся (т. е. снизить налоговое бремя на экономику). Экономика ответит на это своим ростом, т. е. увеличением налоговой базы (ростом числа налогопла­тельщиков и возрастанием их налогооблагаемого дохода), что в свою оче­редь приведет к возрастанию общего объема налоговых поступлений.

Концептуальный смысл этой теории выражается формулой: «Мало на­логов - много экономики».

Одновременно в печати появляются теоретические рассуждения в том духе, что рост экономики зависит не только уровня налогообложения, а от множе­ства самых разнообразных факторов, и что еще никто не доказал и ни одна стра­на не продемонстрировала, что само по себе снижение налогов послужило единственной и непосредственной причиной экономического роста.

Особой разновидностью теорий «налоги - регулятор экономики» высту­пает носящая социальный оттенок теория «налоги - средство уравнения доходов», родоначальником которой был французский экономист Э. де Жи­рарден (1806-1880), который вообще-то придерживался теории «налога как страхового платежа», о чем уже говорилось.

Эта теория имела большую популярность в конце XIX - начале XX веков, главным образом, в социал-демократических кругах. В более поздние вре­мена ее пропагандировали Р. Тибольд, Дж. Гэлбрейт, С. Кузнец, Д. Пичлер (США), А. Илерсик, Г. Коул, К. Кросланд (Великобритания), Г. Шмольдерс, К. Флах (ФРГ), М. Клюзо, Ж. Фурастье (Франция). Согласно этой теории с помощью прямых налогов (подоходного налога, налогов с наследства и дарений) и посредством применения прогрессивной шкалы налогообло­жения государство может ликвидировать имущественное неравенство чле­нов общества. Богатые с помощью высоких налоговых ставок станут ме­нее богатыми, а бедные благодаря налоговым льготам станут менее бедными. Используя «экспроприирующую роль» налогов и трансфертные платежи из бюджета, государство перераспределяет национальный доход общества от богатых к бедным, уравнивая тем самым их личные доходы.

При этом все-таки утверждается, что налогообложение предпринимате­лей не должно быть высоким, так как исчезнет стимул к расширению про­изводства.

В странах Северной Европы (Дании, Норвегии, Финляндии и особенно Швеции) эта теория была трансформирована в так называемую **доктрину солидарности.** Согласно этой доктрины взрослые должны помогать де­тям, здоровые - больным, горожане - сельским жителям, работающие -безработным, богатые - бедным. В конечном счете возникнет общество всеобщего благосостояния, «народный дом». Система социальных гаран­тий, составляющая суть такого общества, может существовать и развивать­ся только за счет налогов и эффективно функционирующего государствен­ного контроля за их сбором и уплатой. Это предопределяет сравнительно высокий уровень налогообложения в указанных странах.

Данная теория нашла свое довольно широкое практическое примене­ние. Во всяком случае, взимание подоходного налога по прогрессивной шкале ныне внедрено почти во всех странах мира. Однако, надежды, **что** посредством этого механизма будут уравнены доходы членов общества, явно не оправдались - богатые остались богатыми, бедные - бедными. **Тем** не менее прогрессивное налогообложение применяется повсеместно, но используется оно уже в качестве реализации принципа «справедливого налогообложения» и для увеличения налоговых поступлений в доход госу­дарства. С богатого можно взять больше, чем с бедного. Но делается это не во имя уравнивания их имущественного положения, а для увеличения денежных поступления в казну.

**Налоговое администрирование**

Ко второй половине XX века во многих странах Запада и Европы получили огласку государственные методики воздействия на налоговые системы, причем определяющую роль в этих методиках исполняли компоненты формирования налоговых институтов, поскольку данному ресурсу повышения эффективности до указанного периода уделялось недостаточное внимание по сравнению с изменением структуры налогов. Понятие прибыли, необходимость определения которого диктовалось переходом к новой системе хозяйствования, потребовало проведения налоговых реформ для обеспечения государства необходимой доходной части бюджета.

Невозможность гибко перестраивать организационную структуру налоговых органов при возникновении реальных налоговых проблем, обусловленных появлением новых хозяйственных субъектов, приводит к реальным потерям бюджета. Подтверждением к отмеченному выше служит хорошо известная проблема фирм-однодневок, существующих от баланса до баланса и не платящих никаких налогов, что в свою очередь существенно сужает налогооблагаемую базу. С целью выявления и пресечения подобных нарушений со стороны данных структур необходимо принятие специальных решений и выделения организационных единиц, ориентированных на работу с этим способом уклонения от налогов. Подобные же организационные мероприятия не предусмотрены, а технологии работы с добросовестными и недобросовестными налогоплательщиками различны и требуют создания для работы с ними различных организационных структур.

Без сомнений поиск путей дальнейшего повышения эффективности функционирования налоговой системы относятся к области институциональных проблем. При этом формирование институтов в обществе подчиняется определенным законам, сформулированным еще Д. Нортомв работе "Институты, институциональные изменения и функционирование экономики". По мнению данного автора, крупные институциональные изменения происходят медленно, так как институты любого общества являются результатом исторических перемен и их формирование зависит как от формальных, так и от неформальных ограничений. При этом формальные ограничения (законы, конституции) можно изменить за одну ночь путем принятия политических и юридических решений, а неформальные ограничения (договоры и добровольно принятые кодексы поведения), воплощенные в обычаях, традициях и правилах поведения, гораздо менее восприимчивы к сознательным человеческим усилиям. Именно поэтому институциональные изменения носят обычно инкрементный, а не дискретный характер, и даже дискретные изменения, такие как революции и различные изменения политического режима (как насильственные, так и конституционные), никогда не бывают абсолютно дискретными. Вышеотмеченные особенности институциональных изменений предопределяют возможности проведения действенных налоговых реформ. Сама возможность оценки эффективности изменения структуры налогов, изменения системы их сборов определяется необходимыми временными рамками, интервал которых тем больше, чем радикальнее проводимые изменения.

Налоговые органы накопили за годы реформ большой положительный опыт использования институциональных принципов при выстраивании взаимоотношений с налогоплательщиками. В период экономической и политической стабилизации, в который вступила страна, совершенствование институциональной составляющей налоговой системы создает хорошие предпосылки для повышения эффективности налоговой системы в целом. Исторически сложившаяся система налогового администрирования, направленная на учет и контроль налогоплательщиков по отдельным видам налогов, ограничивает возможности налоговых органов в комплексном подходе к контролю деятельности налогоплательщиков, не в полной мере обеспечивает ведение мониторинга и оценки их финансового состояния. Система налогового администрирования в существующем виде затрудняет отслеживание и контроль за различными схемами ухода от налогообложения. Ориентация на контроль отдельных видов налогов искажает общую картину эффективности функционирования налоговых органов и затрудняет перераспределение трудовых и материально-технических ресурсов для выполнения комплекса работ по контролю за поступлением налогов и сборов.

Налоговые органы обрабатывают колоссальные объемы информации. Новые формы налогового администрирования предполагают сегментирование налогоплательщиков, выделение из их числа определенных групп, в том числе крупнейших предприятий. Учитывая значительное влияние крупнейших налогоплательщиков на формирование доходной части бюджета и их социальную значимость для экономики регионов, так как осуществление финансово-хозяйственной деятельности крупными налогоплательщиками в условиях развивающегося рынка и несовершенства законодательной базы допускает построение ими различных многоуровневых вертикально интегрированных схем, имеющих своей целью сокрытие истинной налоговой базы и уход от уплаты налогов и сборов. При работе с данной категорией налогоплательщиков планируется применять новые методы налогового администрирования, включающие широкое использование информационных технологий и ресурсов.

Эффективность функционирования системы налогового администрирования существенно сдерживается большим объемом трудоемких, ручных и рутинных операций, выполняемых работниками налоговых органов всех уровней. В значительной мере это вызвано тем, что основной поток информации поступает в налоговые органы в бумажном виде. Для эффективного применения автоматизированных процедур контроля и анализа требуется предварительное преобразование входной информации в электронные форматы.

По-прежнему высока доля ручного труда на этапах формирования и рассылки налогоплательщикам требований и уведомлений на уплату налогов и сборов, планирования и подготовки выездных налоговых проверок, учета платежей и составления статистической отчетности. Эти проблемы будут решаться за счет применения взаимоувязанного комплекса мероприятий по развитию и широкомасштабному внедрению системы формирования и сдачи в налоговые органы в электронном виде деклараций, счетов-фактур и других документов, систем автоматизированной камеральной проверки, внедрения прогрессивных, научно обоснованных, автоматизированных методов планирования и сопровождения выездных налоговых проверок.

Особой проблемой в деятельности налоговых органов является слабое научное и методическое обеспечение проведения комплексного анализа деятельности налогоплательщиков, недостаточность (а в отдельных случаях и отсутствие) научно обоснованных методик определения фактической налоговой базы по косвенным данным, получаемым из различных источников. Для решения этой проблемы планируется осуществить целый ряд мероприятий, связанных с проведением научно-исследовательских работ по совершенствованию администрирования и оценки деятельности налоговых органов, а также анализу финансово-хозяйственного состояния налогоплательщиков, пресечению путей сокрытия доходов, занижению налоговой базы, "теневого" оборота товаров (работ, услуг) и денежных средств.

Эффективное налоговое администрирование предусматривает:

- принципиальное изменение подходов к организации и проведению выездных налоговых проверок налогоплательщиков за счет внедрения допроверочного анализа, выявления перспективных направлений и объектов проверки, планирования, координации и обеспечения согласованного и синхронного проведения контрольных мероприятий в отношении всех звеньев и организаций, в том числе холдингов и финансово-промышленных групп, обеспечивающих получение корпоративного финансового результата;

- внедрение методов, основанных на системе оценок косвенных индикаторов налоговой базы, анализа информации о физических объемах потребляемых ресурсов и произведенной продукции.

Таблица 1.5 Методы и формы налогового администрирования

|  |  |
| --- | --- |
| Методы налогового администрирования | Формы налогового администрирования |
| Налоговое планирование | 1. Тактическое |
| - оценка налогового потенциала региона |
| - утверждение бюджета по налогам |
| - разработка контрольных заданий |
| - определение долевого распределения ставок и льгот |
| 2. Стратегическое |
| Налоговое регулирование | 3. Системы налогового стимулирования |
| 3.1. Изменение срока уплаты налога |
| - оптимизация налоговых ставок |
| - система налоговых льгот |
| - отмена авансовых платежей |
| - уменьшение налоговых обязательств |
| - снижение размера налоговой ставки |
| 3.2. Предоставление налогового или инвестиционного налогового кредита |
| 3.3. Предоставление отсрочки или рассрочки |
| 4. Система санкций |
| - финансовые |
| - административные |
| - уголовные |
| Налоговый контроль | - регистрация и учет плательщиков |
| - прием и обработка отчетности |
| - учет поступления налогов и начисленных сумм |
| - контроль за своевременным поступлением платежей |
| - налоговые проверки |
| - реализация материалов проверки |
| - контроль за реализацией материалов проверки и уплатой начисленных санкций |

Качество реализации проекта модернизация предопределяется организационными возможностями, исполнение требований которых является неотъемлемым составляющим успеха. Несомненно, реформирование бизнес-процессов в части формирования миссии и целей налоговых органов, перегруппировка ресурсов, организации и средств администрирования в соответствии с требованиями внутреннего и внешнего окружения являются основополагающим проекта. Но, с другой стороны, ограниченность предлагаемых организационных возможностей реализации проекта, своеобразие административно-территориальных единиц, учет особенностей которых не заложен в проекте, накладывают отпечаток на эффективность данных воздействий и их разностороннюю оценку.

**Налоговое администрирование: от неоклассического подхода к институциональному анализу**

Данное явление не является следствием российской ситуации, очевидно, что оно имеет свою значительную историю и получило отражение в экономической науке. Наиболее четко об этом явлении и его влиянии на благосостояние налогоплательщиков впервые сказал Адам Смит. Формулируя четвертый принцип налогообложения в V книге «Исследования о природе и причинах богатства народов» он пишет: «Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства. Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше, чем он приносит казначейству четырьмя следующими путями: во - первых, собирание его может потребовать большого числа чиновников, жалование которых может поглощать большую часть той суммы, которую приносит налог, и вымогательства которых могут обременить народ добавочным налогом; во-вторых, он может затруднить приложение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые могут давать средства к существованию  и работу большому множеству людей. Обязывая людей платить, он может этим уменьшать или даже уничтожать фонды, которые дали бы им возможность с большей легкостью делать эти платежи. В – третьих, конфискациями и другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он может часто разорять их и таким образом уничтожать ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов....В-четвертых, подвергая людей частым посещениям и неприятным расспросам сборщиков налогов, он может причинять им много лишних волнений, неприятностей и притеснений; и хотя неприятности, строго говоря, не представляют собой расхода, однако они, без сомнения, эквиваленты расходу, ценою которого каждый человек готов избавить себя от них”[1].

Данная мысль А. Смита, как и многие его идеи, были восприняты его последователями и актуальны по сегодняшний день. Вместе с тем, наибольшее влияние на формирование современной «теории оптимального налогообложения» оказал шведский ученый Кнут Виксель, опубликовавший в 1896 году книгу «Финансово- теоретические исследования»[2]. Между тем, исследования в данном направлении экономической науки возникли лишь во второй половине ХХ века, во –многом вследствие усилий благодарного почитателя Викселя - Джеймса Бьюкенена, а также других исследователей представителей теории общественного выбора и специалистов в области экономики общественного сектора, в частности Дж. Стиглица, А. Ауербаха, А. Аткинсона и др. Вместе с тем, значительный импульс для развития данной теории дала небольшая статья Фрэнка Рамсея, опубликованная в 1927 г.[7]

Основная идея, в целом по духу неоклассической «теории оптимального налогообложения», заключается в формулировании ряда правил, которые позволят минимизировать потери общества, исходя из эластичности спроса на отдельные виды товаров и различные варианты выбора между эффективностью налогообложения и необходимостью учитывать перераспределительный аспект при проведении налоговой политики (см. 3,4). Вместе с тем, очевидные потери общества связаны не только с прямыми потерями ресурсов частного сектора при передачи их государству через налогообложение, но и со значительными иными трансакционными и трансформационными издержками, в совокупности получивших название наличие которых «избыточная налоговая нагрузка» (excess burden) [3]. Данные потери в общественном благосостоянии вызваны необходимостью выполнения налогоплательщиками предписанных налоговой системой функций в сфере бухгалтерского учета, отчетности, а также налогового контроля со стороны государства.

Величина данных потерь, как правило, сложна для расчета. Вместе с тем, существует ряд эмпирических исследований[3], подтверждающих косвенные финансовые потери общества в связи с различными аспектами налоговой нагрузки, в частности с издержками по взиманию и издержками на последствия по взиманию налогов. А между тем, этот тип дополнительной нагрузки является лишь незначительной частью налогового воздействия, хотя и может быть рассчитан косвенным путем (ординалистски) и оценен в масштабе национальной экономики, тогда как другие направления налогового воздействия значительно сложнее численно оценить вследствие субъективности восприятия такого воздействия.

В общественном секторе основной причиной дополнительных потерь в общественном благосостоянии (дополнительной нагрузки в широком смысле) является наличие издержек на взимание и издержек на последствия по взиманию. В свою очередь, издержки на взимание классифицируются как политические и административные расходы, а издержки на последствия по взиманию налогов – как прямые и косвенные. Косвенные издержки на взимание существуют также и в частном секторе. Их объем довольно значителен и по различным оценкам насчитывает до 16 % от всей суммы налоговых доходов [6, s. 44].

Причиной такого рода издержек является существование всей налоговой системы, и зачастую неизвестно, сколько стоит получение единицы налоговых доходов. При этом еще один принцип налогообложения А. Смита - принцип дешевизны налоговой системы, явно нарушается в пользу как фискальных, так и иногда распределительных и перераспределительных задач государства. Возможность расчета такого рода издержек по взиманию и издержек на последствия по взиманию затруднена сложностью определения источников вовлечения различных ресурсов общества в процесс налогового регулирования. Помимо чисто управленческих расходов к издержкам по взиманию относятся также политические издержки (регулирование налогового законодательства) и использование ресурсов общества на работу контролирующего аппарата фискальных органов.

Еще сложнее рассчитать издержки на последствия по взиманию в общественном секторе, приходится либо пренебрегать частью расходов, либо делать определенные допущения. Так, к примеру индивид, способный заполнить самостоятельно налоговую декларацию, не прибегая к услугам налоговых консультантов, посредников и т.п., тратит на ее заполнение, сдачу в контролирующие органы, возможные вопросы налогового инспектора и т.д. некоторое количество часов в день. Для измерения расходов на последствия в пределах национальной экономики непонятно, от чего отталкиваться, измеряя, к примеру, каждый час, потраченный индивидом на эти связанные с «отправлением налоговой обязанности» процедуры: от минимальной, средней или иной стоимости часа работы.

А как учесть в денежном выражении ряд психологических моментов, связанных с чувством неудовлетворенности от необходимости общения с работниками налоговых органов, причем не только неудовлетворенности, но и порой неприятностей и страха в связи с обвинениями в совершении налоговых преступлений, источником которых зачастую является не умышленные попытки уклонения, а  противоречивость и запутанность налогового законодательства? Как можно измерить и оценить неощущаемую нагрузку такого рода, объяснил еще Смит. Он отметил, что оценочные величины данных неприятностей, связанных с наличием налоговой системы, «эквивалентны расходу, ценою которого каждый человек готов избавить себя от них» [2,c. 343], т.е., иными словами, они равны готовности индивида платить за отказ от налоговой нагрузки. Кроме того, зачастую значительные сложности могут возникнуть при кардиналистском измерении данной нагрузки вследствие ряда субъективных моментов, прежде всего нежелания домохозяйств предоставлять адекватную информацию. Расходы предприятий на выполнение ими функций налоговых агентов (по подоходному налогу, социальным отчислениям, различного рода потребительским налогам и т.п.), относимые к данной категории издержек на последствия по взиманию налогов, также составляют значительную величину, не учитываемую в рамках традиционной теории налогового воздействия.

Все это дает обширную почву для эмпирических исследований, необходимых для совершенствования налоговой системы государства. Стоит отметить, что в отечественной литературе отсутствуют исследования этого вопроса, также и число зарубежных исследований ограниченно. Среди существующих можно выделить исследование Г. Тойбера, который на основе ограниченной выборки, охватившей важнейшие издержки на последствия для предприятий, сделал попытку экстраполяции исходя из той величины, которая могла быть измерена. В ходе исследования он определил нижнюю границу данной величины в размере около 40 млрд. марок, что составило 16 % всех налоговых доходов федерального бюджета Германии в 1982 году или же сумму, которую можно было получить в качестве всех поступлений от подоходного налога в части доходов от инвестиций [6, s. 116-127].

Следующим блоком дополнительных потерь в благосостоянии являются искажения в ресурсной сфере, возникающие на основе неэффективной политики регулирования, которую государство осуществляет на рынке с помощью налогов. Она охватывает в том числе и еще неосуществленные мероприятия (замыслы, проекты) и воздействует на аллокацию и распределение ресурсов, а также вызывает негативные внешние эффекты. Преимущественно речь идет о неэффективности налоговых инструментов, но к потерям в общественном благосостоянии могут привести и неправильно поставленные цели налоговой политики, являющейся одной из ключевых составляющих экономической политики государства. Главным образом речь идет о неправильных сигналах, посылаемых экономике путем воздействия государства через налоговую систему, причем можно говорить в данном случае о мультипликативном эффекте неадекватной государственной политики, особенности в области структурного (в частности отраслевого) регулирования. Такие действия в налоговой сфере, воздействуя на принятие решений собственниками капитала о снижении инвестиционной составляющей сбережений, в конечном счете воздействуют на экономический рост.

Данное воздействие наиболее опасно с точки зрения потерь в общественном благосостоянии и темпах экономического роста, так как в данном случае наиболее наглядно проявляется воздействие налоговой системы на составляющие производственной функции – предложение капитала (объем инвестиций) и предложение труда (в виде стимулов к труду и производительности труда). Тем самым совершенно четко видно отрицательное воздействие неадекватной налоговой политики на общественное благосостояние.

Вышеперечисленные моменты можно представить в виде схемы воздействия налогообложения на экономическую систему, включающую как рассмотрение проблемы excess burden в узком смысле как воздействие на налогового фактора на структуру предпочтений, так и более широкую точку зрения в смитианском духе, охватывающем все потери в общественном благосостоянии (растраты ресурсов) вследствие налогового воздействия.

Рассуждая о причинах неадекватного с точки зрения теории благосостояния конструкта налоговых систем неизбежно возникает гипотеза о его недостаточной проработанности вследствие либо однобокости и зашорености взглядов «социальных планировщиков» (законодателей, налоговых органов). Далеко не всегда интересы налогоплательщиков учитываются в аспекте удобства, простоты и дешевизны применения той или иной нормы налогообложения – т.е. тех смитианских параметров, которые влияют на эффективность налоговой системы с точки зрения экономики и всех ее акторов в целом. В этой связи, абстрагируясь от извечного российского вопроса «кто виноват» и вытекающей из него бьюкененовской интерпретации политико-экономического процесса «Кому выгодно такое положение дел в налоговой сфере», рассмотрим данную проблему с точки зрения альтернативной неоклассической новой институциональной экономической теории.

Литература

 Аткинсон А., Стиглиц Дж. Лекции по экономике общественного сектора. М., 1995.

Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Соцэкгиз, т. 2 - 1935

3. Auerbach A.J. The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation. in: Auerbach A.J., Feldstein M. (Hg.) Handbook of Public Economics, Bd. I, p. 67-127, North-Holand, Аmsterdam, 1985

4. Krause-Junk G., von Oechsen J. H. Besteuerung, Optimale// Handwoerterbuch der Wirtschaftswissenschaften. Band 9. Stuttgart u.a. 1982. S. 706-723

5. Grüske K-D. Additional Costs and Taxation: Administrative and Compliance Costs - Some Emperical Evidence // Unveröffentliches Manuskript eines Vortrages vor dem 42. Kongress des International Institute of Public Finance in Athen.

6. Täuber G. Die Folgekosten der Besteuerung. Spardorf, 1984.

7 Ramsey F.P. A Contribution to the Theory of Taxation // The Economic Journal. 37, 1927, p. 47-61.

[1] Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Соцэкгиз, Т 2 - 1935, с. 342-343

[2] Под «оптимальностью» понимается в данном случае минимизация потерь в общественном благосостоянии исходя из ситуации общего равновесия в рамках модели Эрроу-Дебре

[3] См. в частности [6], [7].