

ЭВОЛЮЦИОННЫЙ ПОДХОД К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ЭЛЕМЕНТНОГО СОСТАВА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

УДК 336.221.4

Наталья Вадимовна Юрченкова, преподаватель каф. Налогов и налогообложения, Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
Тел.: (926) 399-15-49
Эл. почта: indyreed@mail.ru

Потенциал национальных налоговых систем не раскрыт в полной мере ни в одной стране. Проблемы с администрированием, процессами уклонения от уплаты налогов, офшоризацией корпораций и ведущих финансовых организаций подтверждают гипотезу об адаптации налогоплательщиков, по скорости и качеству многократно превышающей развитие государственных институтов. Ведущая роль в формировании эволюционной парадигмы налогообложения сейчас принадлежит инструментарию эволюционной динамики на социальном уровне.

Ключевые слова: налоговая система, система обложения налогом, принцип определенности, эволюционная структура, уклонение от уплаты налога.

Nathalie V. Yurchenkova, Lecturer, the Department of Taxes and Taxation, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (926) 399-15-49
E-mail: indyreed@mail.ru

EVOLUTIONARY APPROACH TO DETERMINATION OF STRUCTURE OF TAX SYSTEM

Capacity of national tax systems isn't fully revealed across all countries. Problems with tax administration, tax avoidance, leaving from the taxation of corporations and the leading financial organizations in the off-shore confirm adaptation hypothesis stating that taxpayers adapt for changes in times quicker and more qualitatively than the state institutes. The leading role in formation of an evolutionary paradigm of the taxation belongs now to tools of evolutionary dynamics at social level.

Keywords: tax system, taxation system, principle of certainty, evolutionary structure, tax evasion.

1. Введение

Современная российская налоговая система, несмотря на свою двадцатилетнюю историю, по-прежнему находится в стадии становления, проделав сложный путь от внутренне противоречивой к куда более четко структурированной единой системе экономико-правового регулирования. С началом процесса кодификации налогового законодательства и принятием Налогового кодекса Российской Федерации регулирование налоговых отношений было выведено на качественно более высокий уровень вследствие законодательного закрепления принципиально нового механизма взаимодействия между налоговыми органами, налоговым агентами и налогоплательщиками, однако его практическая реализация зачастую оказывается не достаточно эффективной.

2. Феномен несовпадения интересов налогоплательщика и государства

Исследуя взаимоотношения человека и государства М.И. Туган-Барановский справедливо отметил, что всякая человеческая личность является верховной целью в себе [15, с. 9-11]. Вместе с возникновением государства появился феномен несовпадения интересов участников налоговых отношений, когда личные интересы налогоплательщиков противоречат не только интересам государства, но и общества в целом. Интересы государства состоят в том, чтобы посредством налогового механизма обеспечить максимум поступлений сумм налогов, общество же заинтересовано получить как можно больше общественных благ, финансируемых за счет бюджета. Экономическое поведение налогоплательщика и носителя налога определяется именно мотивами человека как собственника капитала, который стремится минимизировать свои налоговые обязательства. Конфликт интересов обостряется, когда государство не может полностью удовлетворить потребности общества, в частности, в пенсионном обеспечении, бесплатном образовании или обязательном медицинском обслуживании.

Проблема бюджетного наполнения решается за счет использования налогового потенциала наименее защищенных и наиболее активных налогоплательщиков, как при налогообложении населения, так и организаций. Исследования последних лет показывают, что без активной перераспределительной политики государства экономический рост не может автоматически способствовать снижению масштабов неравенства и бедности, а, наоборот, стимулирует дальнейшее расслоение.

Выдающийся отечественный ученый И.И. Янжул феномен несовпадения интересов объяснял вековой привычкой русского общества как можно больше ожидать от государства и как можно меньше ему отдавать, при отсутствии развития личной и частной инициативы [18, с. 41].

3. Сущность налогового механизма

Посредством налогового механизма государство может регулировать инвестиционную деятельность хозяйствующих субъектов и предпринимательскую активность физических лиц.

Сущность налогового механизма можно раскрыть с позиции признания двойственного характера его природы. С одной стороны, он объективен, поскольку его основой являются налоги как категория финансов. Научные теории, доказывающие объективную природу и необходимость отчислений в пользу государства, появились позднее самих доходов государственных бюджетов и выражались в самых различных формах: налог рассматривают как политическую, экономическую, правовую и социальную категории. При этом все научные концепции неминуемо несут на себе отпечаток своего времени.

При анализе налога как политической категории ученые доказывают, что налоги, являясь древнейшим изобретением человечества, появились вместе с государством и использовались им как источник пополнения средств для содержания органов власти и обеспечения его функций. Налогам присущ властный характер, поскольку государство не может нормально существовать без их взимания. Тесная взаимосвязь и взаимообусловленность обязательных платежей и государства придают налогу комплексное содержание. В основе налогов лежат экономические

и юридические понятия, соотношение которых зависит от всех процессов, происходящих в государстве. Так, русский экономист М.М. Алексеенко в XIX в. отмечал: «С одной стороны, налог – один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой собственно и началась экономическая наука. С другой – установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства» [2, с. 25].

Политические системы претерпевали изменения, функции государства приобретали новые черты, однако главная, фискальная роль налогов как основного источника бюджетных доходов не только сохранилась, но и развивалась. Эта роль налогов в условиях инновационной экономики возрастает. Повышение устойчивости экономики на основе совершенствования ее структуры сдерживается недостаточностью фундаментальных научных исследований в области теории построения налоговой системы и разработки на этой научной основе государственной фискальной политики.

Перспективным направлением развития налоговых теорий на протяжении многих десятилетий остается исследование влияния налоговой политики на поведение хозяйствующих субъектов и на изменение их налогового потенциала. В условиях экономической нестабильности и спада налоговых доходов государства поиск новых рычагов стимулирования роста налогового потенциала всегда будет актуальным. Человеческий потенциал в экономике реализуется через конкретные формы капитала. Поскольку здоровье человека, его интеллектуальное, нравственное и моральное развитие напрямую влияют на потенциал человеческого, интеллектуального, духовного, культурного и социального капитала. Задача поиска путей повышения человеческого благосостояния в последнее время уже не ставится фиксировано и статично, предполагая в решении набор предписаний, а сводится к концепции развития человека как эволюционирующей идеи, претерпевающей изменения по мере глобального развития мира. Следовательно, процесс налогообложения необходимо направлять на человека как на конечную цель взимания налогов.

Как справедливо отмечает А.Н. Козырин противоречия между общими и частными интересами разрешаются

через развитие разнообразных перераспределительных систем, которые постоянно и эффективно взаимодействуя между собой, образуют перераспределительный комплекс государства [6, с. 4-5]. Каждая перераспределительная система регулирует различные сферы общественной жизни с помощью специфических форм и методов. Центральное место в перераспределительном комплексе занимают публичные финансы, через которые проходит значительная часть создаваемого в национальном масштабе конечного продукта. Перераспределительная функция публичных финансов реализуется путем создания централизованных денежных фондов, крупнейшим из которых является бюджет государства.

С другой стороны, налоговый механизм субъективен, поскольку разрабатывается государством для реализации выдвинутых налоговой политикой целей и поставленных ею задач на том или ином этапе экономического развития. Реализация стратегии инновационного развития экономики предполагает в первую очередь создание новых производственных мощностей и обновление основных производственных фондов.

Неоправданно предоставлять льготы лишь по отдельным отраслям экономики, а также по научно-исследовательским, проектно-конструкторским работам, которые не дают положительного результата. Например, крупнейшим налогоплательщикам нефтегазового комплекса не нужно предоставлять такие льготы, как налоговые каникулы, поскольку более актуально распространять действие льгот на проведение работ по геологическому изучению, разведке и добыче углеводородного сырья, в том числе на недрах континентального шельфа.

Нельзя говорить о стимулировании крупных предприятий за счет малого бизнеса, предоставляющего рабочие места миллионам людей и вклад которого в ВВП страны составляет 16%. В то время как в экономически развитых странах достаточно широко применяется механизм льготирования предприятий, направляющих прибыль на собственное развитие. Отсутствие индивидуального подхода к налогоплательщикам, которые готовы развивать производство – то есть имеют идею потенциального продукта с большей добавленной стоимостью, тормозит развитие экономической системы в целом.

В современном законодательстве о налогах и сборах проблемы порождены не только недосмотром законодательной власти, но и объективной неспособностью предвидеть все вариации экономического поведения налогоплательщиков и налоговых агентов. Этот момент как раз используется организациями и физическими лицами через вполне легальное налоговое планирование.

Принцип определенности еще в 1776 г. был выделен Адамом Смитом в качестве одного из пяти базисов налогообложения, названных позднее Декларацией прав плательщика. Он заключается в том, что сумма, способ, время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику. Так, в книге пятой «О доходах государя и государства» Адам Смит освятил проблему нерегулярности платежей различных колоний Великобритании, предложив облегчить, а не отяжелить бремя отдельных территорий, извлечь доход не путем введения новых налогов, а посредством предупреждения присвоения и растраты большей части уже взимаемых налогов [14, с. 859-876]. Поскольку правительство не предприняло мер по ужесточению налогового контроля, «проект золотого рудника» так и остался «золотым сном» Британской империи. Ученый писал, что «неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности... составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности» [14, с. 762].

В современной российской налоговой системе принцип определенности, к сожалению, остается декларацией, а не реально соблюдающейся правовой нормой. Термин «принцип» имеет латинские корни и обозначает исходное положение, первооснову. По словарю В. Даля это также «научное или нравственное начало, основание, правило, основа, от которой не отступают», то есть своеобразная норма. Основопологающие идеи права являются не произвольными конструкциями человеческого разума, а формой вы-

ражения объективных социальных закономерностей. В содержании таких идей фиксируются только существенные связи, имеющиеся в обществе и в праве, что позволяет определить такой порядок общественных отношений, который в наибольшей степени способствует их упрочнению и развитию. Проблема заключается в отсутствии целостности регулирования финансовых отношений в Российской Федерации. Различные системы бюджетных и налоговых принципов закреплены в бюджетном и налоговом законодательстве соответственно. Несмотря на множество ценных исследований ученых и практиков единая система принципов финансового права остается тем изъяном, который не позволяет объединить основные начала бюджетной и налоговой политики.

4. Эволюционный подход в теории налогов

Сложный и многогранный характер проявлений поведения хозяйствующего субъекта, который основывается на конституционной свободе осуществления предпринимательской деятельности и свободе договора, не дает возможности предусмотреть налоговую норму на каждый конкретный случай. Но в этом и нет особой необходимости, так как простота и понятность налоговой системы страны оказывает прямое влияние на уровень благосостояния.

Налоговые изъятия являются продуктом экономических отношений между хозяйствующими субъектами, которые лежат в основе любого налога. Законодательное определение налога, как справедливо отмечали И.А. Майбуров, А.В. Брызгалин, А.А. Паскачев [13, с. 10-12], несовершенно и зачастую приводит к отрыву налоговой системы от экономических интересов. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу налогоплательщика конкретные действия, то есть видимая материальная выгода для налогоплательщика отсутствует, ведь, уплатив налог, он не приобретает дополнительных субъективных прав. Незаинтересованность налогоплательщика платить налог заключается в том, что, уплатив его или нет, он не видит для себя очевидной разницы. Так, И.А. Майбуров [9, с. 8-9] считает, что нормативное определение налога без указания цели взимания приводит к тому, что закон может использоваться

не в интересах общества, а, напротив, подавлять его.

Следовательно, в настоящее время доминирует убеждение, что налог представляет собой способ реализации преимущественно фискальных интересов. Однако обращает на себя внимание позиция С.В. Запольского, который замечает, что «пока же в ходу узкоцивилистическое, облегченное понимание обязательства как гражданского правоотношения, строящегося только на эквивалентно-возмездной схеме со встречным удовлетворением. Отсутствие встречного удовлетворения в имущественной форме не может служить доказательством отсутствия обязательства. Куда больший юридический вес имеет «перекрестный» характер прав и обязанностей сторон налогового или бюджетного правоотношения» [4, с. 140-150].

Т.Ф. Юткина [17, с. 22-43] точно определила, что государство порождает не собственно налоги, а особое образование – налоговую систему, а уже от характера государства зависит, как полно будет реализовано общественное предназначение налогов. Однако в любых системах человеческие возможности являются определяющими в достижении поставленных целей, поскольку необходимо создать благоприятную среду, позволяющую людям вести долгую, здоровую и творческую жизнь. Еще Альфред Маршалл привел весомые аргументы, что здоровье рабочих и их детей имеет первоочередное право на те доходы, которые поступают от налогообложения создаваемой концентрацией населения специальной стоимости (*special value*) городской земли [10, с. 755-759]. Английский ученый, исследуя взаимосвязь между научно-техническим прогрессом и уровнем жизни, в частности, выступал за большую доступность образования: «Школьные учителя должны усвоить, что их основная обязанность состоит не в передаче знаний... они должны воспитывать характер, умения и активность... На эти общественные цели деньги должны течь рекой. И рекой они должны течь на обеспечение чистого воздуха и среды для здоровых игр детей во всех рабочих кварталах» [10, с. 661]. Альфред Маршалл также считал разумным возвращать налогоплательщикам эквивалент их платежей в виде полезных выгод, которые увеличат физическое, умственное здоровье, энергию и не приведут к политической коррупции.

Экономический подход к построению налоговой системы предполагает, что интересы хозяйствующих субъектов являются основными, если они не идут вразрез интересов общества и человека. Концепция развития человека требует открытого обсуждения, как при реформировании национальной налоговой системы, так и на международном уровне. Самостоятельное существование финансовой сферы привело к появлению нескольких крупнейших частных финансовых центров, активно влияющих на мировую экономику. Около 15 лет назад отрыв финансов от реального сектора вызвал тяжелейшие экономические потрясения регионального характера, затронув Юго-Восточную Азию, Японию, страны Восточной Европы и Россию. Текущий мировой финансово-экономический кризис является следствием нерешенности проблем предыдущего, поскольку в реальности сформировалась огромная финансовая надстройка, которая должна была «показывать» фиктивное устойчивое развитие. Частные интересы небольших групп, управляющих финансовыми центрами, разошлись с интересами подавляющей части государств. Финансы как категория уже давно перестали выполнять функцию средств обеспечения экономического роста, превратившись в самоцель. Диспропорции в сфере производства и потребления только усиливаются. Многие ученые характеризуют современную систему экономических отношений как олигархическую рыночную экономику, а как справедливо заметил французский писатель и философ Жан-Жак Руссо, нет ничего губительнее, чем влияние частных интересов на общественные дела. Но глобальная дилемма ведущих стран мира сейчас заключается в том, а вызваны ли эти диспропорции налоговым фактором.

В отчете Европейской комиссии [19, с. 4-10] указано, что определенные элементы системы налогообложения могли способствовать формированию кризиса в некоторых странах-членах ЕС. В частности, существующие системы налогообложения доходов корпораций имеют более льготный характер в отношении долгового финансирования, нежели имущественного, предполагающее реальное имущественное обеспечение. Это обстоятельство привело к более высоким финансовым рычагам для фирм, особенно во время экономического бума,

и к ограничениям ликвидности, как только экономическая активность начала падать. Это означает, что диспропорции в экономике сформировались вследствие несправедливой налоговой нагрузки на отдельные ее сектора.

Национальные экономические системы эволюционируют, и поэтому исследование закономерностей их развития предполагает критический анализ всех фундаментальных подсистем. Еще известный российский деятель М.М. Сперанский, разрабатывая «план финансов» писал, что «для чрезвычайных расходов в запасе должны быть не деньги, а способы их получения», а, следовательно, фундаментом бюджетной безопасности страны является ее налоговая система. В условиях мирового кризиса для решения бюджетных и долговых проблем ведущие страны обратили внимание на фискальный потенциал налоговых систем. Но вопрос состоит не только в увеличении налоговой нагрузки в отдельных странах, но и в снижении издержек функционирования налоговых систем.

Актуальным является организация международного налогового контроля за уклонением от уплаты налогов, в частности, самого гармонизированного в странах-членах ЕС налога – налога на добавленную стоимость (НДС). Одно из ведущих мест при развитии интеграционного сотрудничества стран во внешней торговле принадлежит косвенным налогам, посредством которых осуществляются регулирование экспортно-импортных операций и наполнение бюджетов. НДС является не только важнейшим косвенным налогом, но и одним из самых сложных, поскольку проблемы злоупотреблений при его исчислении и уплате эффективно не решены в экономически развитых странах-членах ЕС.

Процессы глобализации мировой экономики привели к тому, что национальную налоговую политику уже невозможно представлять как деятельность государственных органов по совершенствованию налоговой системы страны в целях устойчивого обеспечения доходной части бюджета. Международное движение товаров, капитала и рабочей силы усилило значение налогов в распределительных отношениях не только между хозяйствующими субъектами и государством, но и между странами-участницами внешнеэкономической деятельности. Следовательно, регулирование сис-

темы обложения НДС должно быть основой налоговой политики на национальном уровне.

В зарубежных странах организации налогового контроля по НДС уделяется огромное внимание, и в этом плане является электронная отчетность в международной системе базы данных ЕС – VIES, позволяющая отслеживать сделки налогоплательщиков внутри ЕС. Доступ к конфиденциальным данным этой системы имеют должностные лица налоговых органов стран-членов посредством центральных офисов связи на национальном уровне, а между ними существует обмен информацией. Чтобы получить ее из базы данных, налоговый инспектор обращается к своему представителю в регионе с запросом, который направляется через налоговое ведомство страны-члена в центральный офис связи, где рассматривается в течение 3 мес. (в исключительных случаях – 1 мес.).

Международная система базы данных ЕС VIES содержит целый массив обновляемых в режиме реального времени данных о сделке налогоплательщика: о продавце товара, лице, являющемся покупателем этого товара, постановке этого лица на учет в качестве плательщика НДС (так называемая НДС регистрация), дате постановки его на учет, сумме сделки и пр. Помимо системы VIES, налоговые органы стран-членов ЕС используют и другие электронные источники или национальные банки данных. Таким образом, многим странам сейчас известна проблема необоснованного возмещения НДС, которая решается путем введения жестких требований к счетам-фактурам и контрольной работе налоговых ведомств. Еврокомиссия с 2008 г. формирует специальную информационную сеть – Eurofisc – для борьбы с нарастающими схемами мошенничества с НДС, поскольку уровень «утраченного» налога по ЕС исчислялся несколькими млрд. евро. В специальном исследовании Еврокомиссии, проведенном в 25 странах ЕС за период 2006-2009 гг., предельный размер неуплаченного налога оценен в размере 106,7 млрд. евро, а частичное устранение схем мошенничества с НДС позволит повысить собираемость налога на 12% в целом по ЕС и до 20% по ряду стран.

Тезис о существовании отрицательного эффекта переложения НДС на государство при незаконном возмещении

налога справедлив для европейского рынка. Это позволяет утверждать о необходимости персонализации налогового контроля в отношении экспортеров, которые в основной массе относятся к категории крупнейших налогоплательщиков. Электронная обработка массива данных о налогоплательщике, возможная при введении электронных счетов-фактур и электронной отчетности, и создание досье на каждого плательщика – это исключительно важный элемент организации инновационного налогового контроля будущего, который позволит снизить уход капитала с территории Российской Федерации и Таможенного союза через экспортные операции.

Классики немецкой школы во главе с Адольфом Вагнером считали, что эволюция «податной системы» была прямым результатом экономической эволюции, позволяя тем самым постоянно обеспечивать достаточный уровень налоговых поступлений, как в благоприятной экономической обстановке, так и в чрезвычайной, предвоенной. Эволюционное происхождение налоговой системы также нашло отражение в работе И.Х. Озерова, который определил ее следующим образом: «Взаимно связанная совокупность налогов, сложившаяся в данном государстве под влиянием всех социально-политических, экономических и финансовых влияний» [12, с. 82].

Налоговая система представляет собой динамическое эволюционирующее образование, изменения в котором происходят на кумулятивной основе, что постоянно его усложняет. Элемент всегда является составной частью сложного целого. Системный подход, применяемый в естественных науках (например, в химии, физике, биологии), заключается в том, что сложное явление разделяется на элементы. После изучения их свойств и характера взаимодействия выявляются черты системы в целом. Методология исследования идет от частного к общему. Элементы внутри системы находятся в постоянном взаимодействии, что часто приводит к возникновению других элементов. Все живые системы различного иерархического уровня организации проявляют одинаковые свойства, отличающие живое от объектов неживой природы. В живых системах любой видовой признак или свойство носят приспособительный характер, целесообразный в данной среде, в данных жизненных условиях. При этом приспособления не являются в готовом виде, а представляют

собой результат отбора естественных случайных наследственных изменений, повышающих жизнеспособность организмов в конкретных условиях. Таким образом, любая структура и любая функция является приспособлением к внешней среде, а собственно эволюционные изменения – образование новых популяций и видов, возникновение или исчезновение органов, усложнение организации – обусловлены развитием этих адаптаций. Ключ к пониманию процессов эволюции в живых системах обосновал русский ученый-генетик С.С. Четвериков, обратив внимание на насыщенность природных популяций рецессивными мутациями, а также на колебания частоты генов в популяциях в зависимости от факторов внешней среды. Тем самым стало научно доказан факт, что мутационный процесс – постоянно действующий источник наследственной изменчивости.

Ученые-экономисты склонны считать, что экономические системы относятся к более сложным системам, и поэтому, прежде чем определить их элементный состав, проводилось исследование от общего к частному. Постоянные изменения в мире, политике, экономике заставляли государства изменять свои налоговые системы, адаптируя их своим новым властным интересам. Налог рассматривается как категория экономическая, следовательно, налоговая система также является сложной системой, свойства которой не являются суммой свойств отдельных ее элементов, которые в свою очередь эволюционируют по мере развития общества. Например, в мире существуют различные системы косвенного налогообложения, которые вполне успешно функционируют, несмотря на то, что в одних используется налог с продаж, а в других – НДС.

Понятия «налоговая система», «система налогообложения» и «система обложения» отдельными российскими учеными не различаются, что не совсем справедливо. Новые расширенные толкования понятия «налоговая система», отличные от сложившегося в финансовой науке, предложили, с одной стороны, коллективы авторов под руководством С.Г. Пепеляева, А.В. Брызгалина, а с другой – В.И. Гуреев, Т.Ф. Юткина, И.И. Кучеров, М.В. Кусова, О.А. Ногина и Н.А. Шевелева.

В документах и отчетах Еврокомиссии ЕС также часто используются понятия налоговой системы (tax system)

и системы обложения (taxation system) как различных категорий, при этом первая всегда трактуется более широко.

Трактовка понятия «система обложения» налогом приводится в работе Е.Б. Шуваловой, и означает «единый комплекс взаимодействующих компонент, определяющих способ (форму) существования и выражения содержания налоговых отношений» [16, с. 58] по налогу. Чем стабильнее данная система, тем устойчивее протекает процесс развития инновационной и инвестиционной активности хозяйствующих субъектов.

Определенного согласия по поводу теоретического обоснования элементного состава налоговой системы в мире пока не сложилось. Однако, общепризнано, что центральное место занимает правовая основа взимания налога.

В советский период понятие «налоговая система» трактовалась как «совокупность налогов, взимаемых в государстве, а также форм и методов их построения». В Законе Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» под налоговой системой стали понимать «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее – налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему».

В настоящее время исследователи трактуют данную категорию излишне односторонне, характеризуя ее как простую систему, состоящую из однородных элементов. В частности, Т.Ф. Юткина [17, с. 35] под налоговой системой понимает систему экономических и организационно-правовых отношений. Данный подход разъясняет взаимосвязи таких элементов системы, как налоговое законодательство, полностью закрепляющее права, обязанности, действия участников налоговых отношений, процесс налогового администрирования налоговыми органами. Однако недостатки данного определения очевидны. Поскольку за пределами налоговой системы остались главные действующие лица – налогоплательщики, собственно отсутствие которых, по сути, исключает существование налоговых поступлений, несмотря на нормативно-правовое регулирование.

Наряду с упрощенными трактовками понятия «налоговая система» в современной литературе нередко встречаются и слишком усложненные его варианты. Так, О. Абдурахманов

включает в него не только совокупность налогов и сборов, налоговое законодательство и налоговый контроль, но и «принципы построения налоговой системы» [1, с. 10], что абсолютно излишне, поскольку налоговое законодательство уже основывается на закрепленных правовых принципах.

Сложность в идентификации подсистем в налоговой системе состоит в том, что некоторые ее элементы как бы накладываются друг на друга: например, отдельно выделяют подсистему налогового администрирования и подсистему механизм урегулирования налоговых отношений. Так, И.А. Майбуров [9, с. 245-258], определяя состав элементов налоговой системы, разделяет субъекты налоговых правоотношений и субъекты администрирования. Однако на практике налоговое администрирование – устойчивый непрерывный процесс, и, в сущности, эти субъекты одни и те же, несмотря на пробелы в российском налоговом законодательстве.

Ценностью для теории налогообложения имеет определение налоговой системы И.А. Майбурова, который понимает ее как регулируемую нормами налогового права, а также неформальными нормами и правилами, совокупность налоговых правоотношений, проявляющихся в формах налогов и сборов, функционирование которых обеспечивается с помощью определенного организационно-правового и административного механизма.

Следует отметить, что налоговое право как самостоятельная отрасль в российском законодательстве не выделяется, оно является составной частью финансового права. Взаимно связанными должны быть именно системы обложения налогами, а не сама их совокупность. В любой системе наиболее важным является установление главных взаимосвязей. Если наряду с налогами и сборами элементами налоговой системы считать органы управления, принципы налогообложения, то главная взаимосвязь между самими налогами отодвигается на задний план, становясь не столь существенной. К сожалению, в российской практике реформирования налогов это их взаимное влияние учитывается крайне незначительно. Налоговая система должна быть и по определению, и по своей сути не просто «совокупностью налогов и сборов», а именно системой, совокупностью взаимосбалансированных налоговых

платежей. Элементы каждого налога должны не только соответствовать текущей социальной и экономической ситуации, но и быть максимально взаимосвязаны со всеми элементами других налоговых платежей. Вообще не совсем корректно участников налоговых отношений, отношения между ними и сами институты (налоговые органы, налоговый досудебный аудит, налоговый консалтинг и т.п.) пытаться отразить в графическом виде как единую налоговую систему.

Сопоставив взгляды и предложения, выработавшиеся в научной и практической среде, представляется возможным выделить элементный состав налоговой системы (рисунок 1).

Налоговая система функционирует в налоговой среде и включает в себя собой совокупность систем обложения налогами и сборами, которые формирует государство согласно налоговой политике. Налоговая политика, не отвечающая логическим законам, по сути являющаяся неэффективной, ослабляет финансовую устойчивость экономики, разобщает регионы, сталкивает интересы государства и бизнеса, становится поводом к недобросовестной конкуренции, снижает конкурентоспособность налогоплательщиков. Результатом этого может стать не только подрыв доходной базы бюджета как института финансового обеспечения функций государства, а если в стране есть острые социальные проблемы, такие как неравенство, то и подрыв действующего правительства.

Налоговая система любой страны складывается под воздействием различных объективных и субъективных условий и факторов. На отдельных этапах социально-экономического раз-

вития государства меняются условия, усиливается или снижается степень влияния отдельных факторов. Развитие национальных налоговых систем на протяжении большей части XX столетия происходило в условиях относительной закрытости национальных экономик. Детерминанты налоговой политики стран мира формировались под влиянием преимущественно внутренних факторов, среди которых определяющим являлась избранная каждой страной модель макроэкономического развития.

Изменения в мировой экономике в свою очередь требуют видоизменения компонента, элементного состава налоговой системы, на развитие которой прямое влияние оказывают фискальные интересы государства, выражающиеся в налоговой политике.

Первая и центральная компонента налоговой системы – это элементы налога, которым даются очень разные определения. Так, О.А. Ногина рассматривает элементы налога как законодательно формализованные, пространственно-временные, физические, стоимостные, фактические и иные характеристики обстоятельств и предметов материального мира, а также порядок исчисления, документальной фиксации и внесения лицом конкретной суммы налога [11, с. 11-12]. Н.Е. Заяц под элементами налога понимает собственно родовые признаки, отражающие социально-экономическую сущность налога [5, с. 45]. Некоторые исследователи полагают, что основные элементы налога включают фундаментальные характеристики налога, формирующие основное представление о содержании налогового механизма [3; 8].

Обстоятельно к данному вопросу подошел И.И. Кучеров [7, с. 22-27], определив элементы налога как внутренние исходные функциональные единицы, которые в своей совокупности и составляют юридические конструкции соответствующих налоговых платежей, состав этих функциональных единиц у всех налогов в основе своей совпадает, поэтому они являются универсальными составляющими их юридических конструкций. Однако он отмечает, что непосредственно при установлении налоговых платежей конструктивные элементы определяются в соответствующих законодательных актах по каждому налогу отдельно, а исключение составляют лишь отдельные элементы, как, например, налоговые санкции, которые могут совпадать у налогов разных видов.

В российском налоговом законодательстве к обязательным элементам отнесены: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Только при наличии данных элементов налог будет считаться законно установленным, и у налогоплательщика возникнет обязанность по его уплате; отсутствие какого-либо элемента из вышеперечисленных означает, что налог не установлен, отсутствуют правовые основания для его взимания.

Следовательно, юридическая конструкция определенного налога обретает совокупность свойственных только ей признаков, что позволяет отличать одну систему обложения налогом от другой. Выбор элементов юридической конструкции налога, препятствующих уклонению от уплаты налога, также является одним из способов повышения собираемости налога, позволяет в большей мере раскрыть и использовать налоговый потенциал конкретного региона, территории.

Система обложения налогами и сборами образует ту специфическую среду, в которой функционируют участники налоговых отношений. Их взаимодействие осуществляется на основе формальных и неформальных институтов. Формальные институты выражаются в виде отношений, регулируемых налоговым законодательством, которые можно условно разделить на семь типов:

- 1) по установлению и введению налогов;
- 2) возникающие в процессе взимания налогов;

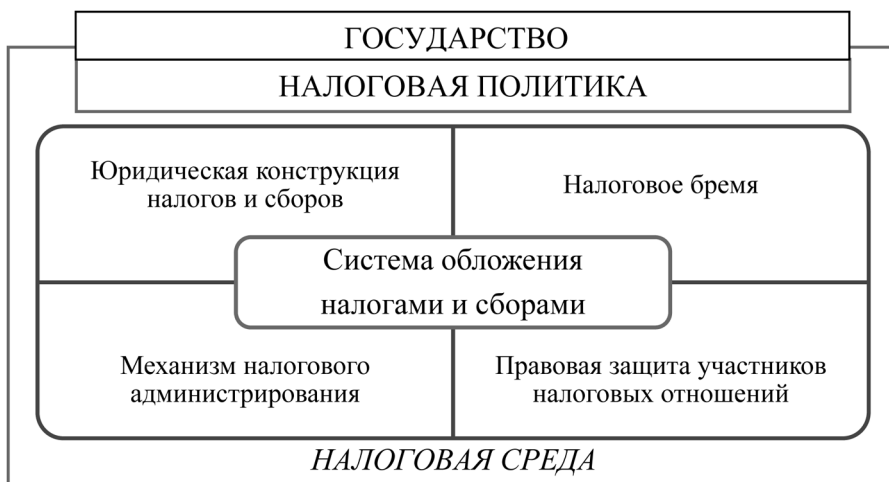


Рис. 1. Элементный состав налоговой системы

- 3) по установлению и введению сборов;
- 4) возникающие в процессе взимания сборов;
- 5) возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- 6) возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- 7) возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

5. Заключение

При исследовании проблемы влияния налогов на уровень благосостояния используется понятие «налоговый механизм», трактовка которого в трудах ученых имеет крайне неоднозначный смысл. Однако его изучение позволит дать ответ на самый сложный вопрос эволюционной природы налоговой системы. Причина неэффективности всей системы заключается в том, что ее элементный состав и отдельные компоненты сформировались в разное время, поэтому они не всегда четко увязаны между собой. Как следствие национальные налоговые системы имеют огромный недостаток – эволюционирующий процесс масштабных уклонений от уплаты налогов.

Литература

1. Абдурахманов О.К. Налоговые системы стран с переходной экономикой: монография. М.: Изд-во «Палеотип». – 2005. – 376 с.
2. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков. – 1870.
3. Артёмов Д.А. Механизм налогового администрирования: теория, методология, направления трансформации: монография/ Д.А. Артёмов. – Ростов н/Д: Изд-во «Содействие – XXI век», 2010. – 351 с.
4. Запольский С.В. Теория финансового права: научные очерки. – М.: РАП, 2010. – 152 с.
5. Заяц Н.Е. Теория налогов: учебник / Н. Е. Заяц. – Минск: БГЭУ, 2002. – 220 с.
6. Козырин А.Н. Публичные финансы: взаимодействие государства и общества. М.: ГУ ВШЭ. – 2002. – 37 с.
7. Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов. Финансовое право. – 2010. – № 1 – С. 22-27.
8. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. – 1108 с.

9. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити. – 2011. – 422 с.

10. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл; [предисл. Дж.М. Кейнса; пер. с англ. В.И. Бомкина, В.Т. Рысына, Р.И. Столпера]. – М.: Эксмо, 2008. – 832 с. – (Антология экономической мысли).

11. Ногина О.А. К вопросу об элементарном составе налога // Финансовое право. – 2005. – № 7.

12. Озеров И. Х. Основные начала финансовой науки. – С. 82.

13. Паскачев А.А. Реформирование механизма регулирования налоговых льгот при косвенном налогообложении: дис. ... канд. экон. наук / А.А. Паскачев. – Москва. – 2008. – 159 с.

14. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит; [пер. с англ.; предисл. В.С. Афанасьева]. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с. – (Антология экономической мысли).

15. Туган-Барановский М.И. С. Основы политической экономии. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН). – 1998.

16. Шувалова Е.Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации / Е.Б. Шувалова. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика». – 2003. – 394 с.

17. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М. – 2001.

18. Янжул И.И. Миллионы и что с ними надо делать: избранные статьи. – М.: Общество купцов и промышленников России. – 2006. – 363 с.

19. Доклад о налогообложении № 24 (2010): Налоговая политика после кризиса – мониторинг налоговых поступлений и налоговых реформ в странах-членах Европейского Союза – Отчет 2010 года. Подготовлен Европейской комиссией. Главное управление Еврокомиссии по экономическим и финансовым делам. Управление бюджетной политики.

References

1. Abdurakhmanov O.K. Tax systems of the countries with a transitional economy: monograph. M.: Publishing house «Palaeotype». 2005. 376 p.
2. Alekseenko M. M. View of doctrine development about a tax. Kharkov. 1870.
3. Artyomenko D.A. Mechanism of tax administration: the theory, methodology, transformation directions: D.A.

Artyomenko's monograph. Rostov: Publishing house «Assistance – the XXI century», 2010. 351 p.

4. Zapolsky S.V. Financial right theory: scientific sketches. M: RAI, 2010. 152 p.

5. Zayats N.E. Taxation theory: textbook/N.E. Zayats. Minsk: BSEU, 2002. 220 p.

6. Kozyrin A.N. Public finance: state and society interaction. M: GU HSE 2002. 37 p.

7. Kucherov I.I. To a question of legal designs of taxes and fees. Financial right. – 2010. – No. 1 – pp. 22-27

8. Kucheryavenko N.P. Taxation right: textbook Kharkov: Legas, 2001. 1108 p.

9. Mayburov I.A. Theory and taxation history: Textbook. 2nd prod. and additional M: Yuniti. 2011. 422 pages.

10. Marshall A. Principles of economic science / A.Marshall; [beginning J. M. Keynes; the lane with English V.I. Bomkina, V.T. Rysina, R.I. Stolpera]. – M: Eksmo, 2008. 832 p. The anthology of economic thought.

11. Nogina O. A. To a question of element structure of a tax//Financial right. 2005. N 7.

12. Ozerov I. H. Main beginnings of financial science. 82 p.

13. Paskachev A.A. Reforming of the mechanism of regulation of tax privileges at the indirect taxation: PhD / A.A. Paskachev. Moscow. 2008. 159 p.

14. Smith A. The Wealth of Nations: An Inquiry into the Nature & Causes of the Wealth of Nations / A. Smith; [the lane with English; beginning V. S. Afanasyev]. M: Eksmo, 2007. 960 p. The anthology of economic thought.

15. Tugan-Baranovsky M. I. The principles of political economy. M: Russian political encyclopedia (ROSSPEN). 1998.

16. Shuvalova E.B. Taxation system on a VAT in Russian Federation / E.B. Shuvalova. – M: Ekonomika Publishing House. 2003. 394 p.

17. Yutkina T.F. Taxes and taxation: Textbook. – 2nd prod. and additional M: INFRA-M. 2001.

18. Yanzhul I.I. Millions and that with them should be done: chosen articles. – M: Society of merchants and industrialists of Russia. 2006. 363 p.

19. Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010. Tax policy after the crisis // EUROPEAN ECONOMY 5, 2011. Taxation Paper No 28 from DG Taxation and Customs Union.