

## ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

КАРМАН Р., ГВАРЛИАНИ Т. Е., МАКСИМОВ С. А.

### MAIN PRINCIPLES OF TAXATION SYSTEMS FORMATION ON PRESENT STAGE OF ECONOMIC DEVELOPMENT

KARMAN R., GVARLIANI T. E.,  
Maximov S. A.

Статья посвящена выявлению основных принципов формирования налоговых систем различных развитых стран. Раскрыта как историчность данного процесса, так и современная ее составляющая.

The article is concerned with the main principles of developed countries taxation systems formation and discloses both historicity of the given process and its present constituent.

Ключевые слова: налоговая система, принципы, налоговые реформы.

Keywords: taxation system, principles, tax reform.

УДК 342.743

Говоря о современных принципах налогообложения, хотелось бы обратить внимание на вторую половину XX и начало XXI в. Данный этап включает три периода (табл. 1), в ходе которых существенно менялись характер экономической политики, общая модель хозяйственной деятельности, масштабы и методы государственного вмешательства с помощью налогового механизма в рыночную экономику.

Послевоенная западная экономика была деформирована за счет своей милитаризации. Были практически уничтожены нормальные экономические связи между промышленностью, торговлей и финансами. Производство требовало обновления и значительных капитальных вложений. После проведения сравнительно скоротечных, но тем не менее эффективных денежных реформ и мероприятий по разрегулированию цен и заработной платы, западные государства приступили к последовательному осуществлению реформирования своих налоговых систем. Реформирования, направленного на увеличение налоговых поступлений в бюджет, необходимых для скорейшего переоснащения производства и повышения роли налогов в перераспределении национального дохода.

С 1938 по 2008 гг. в большинстве стран Запада наблюдался систематический и весьма значительный рост налоговых доходов. Налоговые доходы в центральных и местных бюджетах возросли: в США — в 3,5 раза, в Англии — в 2 раза, во Франции — более чем в 6 раз, в ФРГ — в 8 раз, в Японии и Италии в 6 раз. Возрастает и доля налогов в валовом внутреннем продукте (в процентах) (табл. 2).

Значительная часть этих средств использовалась для централизованного субсидирования приоритетных на данном этапе сфер производства, решения социальных проблем, восстановления транспорта, развития инфраструктуры в целом и т. д. Приведенная ниже таблица дает представление о норме валового накопления (доле валовых капиталовложений в ВВП) и о том, какая часть этого накопления приходилась на государственные капиталовложения.

Таблица 1

**Этапы развития научной мысли второй половины XX — начала XXI в.**

Исторический период	Характеристика	Отличительная особенность
<b>50—70-е гг. XX в.</b>	Индустриально развитые страны формировали свою экономическую политику в соответствии с принципами государственного регулирования рыночной экономики, основанными на кейнсианском подходе, т. е. опираясь на огромный сектор государственных финансов, игравших ведущую роль в конъюнктурной, структурной и социальной сферах.	Господство процессов широкомасштабного восстановления и структурной перестройки экономики.
<b>последняя четверть XX в.</b>	В теории и практике государственного регулирования наметились глобальные перемены, направленные на изменение роли государства, целей и методов макроэкономической политики. И прежде всего механизма бюджетного и налогового регулирования экономики. В ходе реформ 80—90-х гг. практически была выработана новая концепция налогового регулирования рыночной экономики.	Получил в экономической литературе название неоконсервативного сдвига.
<b>начало XXI в.</b>	Фактически произошла реализация выработанной ранее концепции налогового регулирования рыночной экономики, и в частности активизация данного процесса в условиях глобального экономического кризиса начала 2008 г.	Глобальный экономический кризис.

Таким образом, государство финансировало в этот период примерно 30—40 % валовых капиталовложений. Через налоговую систему ведущие западные страны начинают осуществлять активное перераспределение ВВП посредством государственного финансирования приоритетных отраслей промышленности и научно-технических исследований, поощрения экспорта, инвестиций, расширения капиталовложений.

Таблица 2

**Доля налогов в ВПП, %**

страны	Годы			
	1938	1950	1970	2008
<b>США</b>	20,6	23,5	35,0	33,2
<b>Великобритания</b>	20,9	35,9	41,0	39,0
<b>ФРГ</b>	23,9	27,3	34,9	33,4
<b>Франция</b>	18,4	27,6	43,8	38,1
<b>Япония</b>	16,0	25,7	25,3	28,0

В 1970-е гг. по сравнению с 1940-ми гг. бюджетные расходы на финансирование экономики увеличились: в США — в 2,7 раза, в Англии — в 2 раза, во Франции — в 3 раза, в ФРГ — в 8,5 раз, в Японии — в 11 раз, в Италии — в 4,3 раза.

Налоговые доходы становятся важнейшим фактором, определяющим масштабы государственного вмешательства в процесс общественного воспроизводства.

*В период 1950—1970-х гг. бюджетная политика ведущих западных государств демонстрирует последовательную тенденцию использования системы налоговых поступлений в качестве действенного набора инструментов, способных квалифицированно обеспечивать перераспределение валового внутреннего продукта. В законодательстве большинства стран — членов Евросообщества в 50-е гг. появляется положение о том, что налоги способны преследовать иные, кроме фискальных, цели, а именно — использоваться при осуществлении государственного регулирования экономики и внешнеэкономических отношений.*

Важно выделить несколько направлений экономического развития, на которые государства пытались активно воздействовать с помощью налогового механизма в этот период.

- развитие приоритетных отраслей промышленного производства и научно-технической деятельности;
- создание условий наибольшего благоприятствования частному предпри-

нимательству в целом и крупным корпорациям, в частности;

- преодоление циклических спадов и стимулирование роста производства;
- регулирование внешнеэкономических и внешнеторговых отношений, повышение конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке;
- поддержка национального сельскохозяйственного производителя и т. п.

В целом в послевоенный период такая ориентация экономического развития оправдала себя: 50-е и 60-е гг. стали для ведущих стран Запада эпохой быстрого экономического роста, плодами которой воспользовались практически все слои населения.

Однако нефтяной кризис 1973 г., разразившийся на фоне нарастания внутренних противоречий системы государственного регулирования рыночной экономики, явился своеобразным барьером для эффективного проведения кейнсианской внутрикризисной политики в целом и политики налогового дирижизма, в частности. В середине 1970-х гг. финансовая система из орудия стабилизации и экономического роста превратилась в источник торможения и главный фактор раскручивания инфляционных процессов. Кейнсианский подход к регулированию рыночной экономики не соответствовал новой экономической ситуации. Трансфертное государство явно вышло за оптимальные пределы — требовались радикальные перемены в финансовой политике.

Налоговые реформы 1980-х гг., осуществленные всеми ведущими индустриальными государствами, явились важной составной частью активного курса на либерализацию методов государственного регулирования экономики. В этот период как американскими, так и европейскими экономистами подчеркивалось особое значение, которое приобретает использование инструментов денежно-кредитной и бюджетно-налоговой политики, позволяющих государству оказывать воздействие на экономическое развитие страны, в наименьшей степени затрагивая механизмы рынка и конкуренции.

Другой не менее весомой причиной необходимости кардинального реформирования финансовой политики стало угрожающее увеличение размеров и превращение в хронические бюджетных дефицитов. А поскольку налоги оставались важнейшим

источником государственных доходов, равно как и важнейшим средством перераспределения национального дохода, то сложившаяся бюджетная ситуация стимулировала проведение налоговых реформ.

Третьей побудительной причиной необходимости реформирования налоговых систем ведущих стран мира на рубеже 1970—1980-х гг. стал процесс не санкционированного государством, но весьма ощутимого роста налогов в результате инфляции.

Следует упомянуть еще об одном немаловажном факторе, во многом определившем процедуру осуществления и характер налоговых реформ. Именно к началу 1980-х гг. в странах ОЭСР (Организация экономического и социального развития) сложилась единообразная структура налогообложения, включающая несколько основных компонентов: подоходный налог с граждан, подоходный налог с корпораций, взносы на социальное страхование и обеспечение, налоги на собственность, систему налогообложения процентных доходов, косвенные налоги (акцизы, налог на добавленную стоимость, налоги с продаж и др.).

И хотя фискальные системы ведущих индустриальных стран и по сей день сохранили определенную специфичность, но именно в 1980-е гг. отчетливо наметился углубляющийся процесс их сближения как по структуре налогообложения, так и по основным направлениям реформирования. Этому, несомненно, способствовало и развитие интеграционных контактов между производственными, банковскими и научно-исследовательскими структурами на межгосударственном уровне. Поэтому в процессе обуздания глобального экономического кризиса можно выделить общие для многих экономически развитых стран задачи налоговых реформ:

- стимулирование потребительского спроса как источника экономического роста;
- поощрение вложений населения и корпораций в производственные и научно-технические инвестиции;
- повышение эффективности функционирования экономики в долгосрочном плане;
- создание оптимальных условий для деятельности предприятий всех сфер экономики;

• обеспечение в обществе социальной стабильности и т. п.

Необходимо также отметить постепенный, эволюционный характер реформ. Они осуществлялись в ведущих индустри-

альных странах отнюдь не одновременно, и в рамках каждой национальной экономики, как правило, проводились в несколько этапов (табл. 3).

Таблица 3

**Основные этапы реформирования налоговых систем в мировой практике**

США	Великобритания	Франция	ГДР	Япония	Россия
Осуществлялось в два этапа — в 1981 и 1986 гг	Началась в 1979 г. и осуществлялась поэтапно в течение более чем 10 лет	Также осуществляется поэтапно и практически непрерывно с начала 80-х гг. до настоящего момента	Началось в 1986 г. и первоначально проводилось в три этапа: 1986, 1988 и 1990 гг. А затем последовал комплекс мероприятий в налоговой и финансовой сферах в связи с присоединением к ФРГ бывшей ГДР	После почти 15-летней теоретической подготовки в 1989 г. была успешно проведена налоговая реформа, направленная на общее сокращение налогов и увеличение внутреннего спроса	Основные положения были сформированы 1990-92 гг. Окончательное формирование произошло в конце 90-х гг. после принятия НК РФ

Далее мы исследуем основные направления налоговой политики и развития налоговой системы РФ на современном этапе, попытаемся выявить принципы налогообложения, применяемые в нашей стране.

Но говорить о принципах налогообложения не возможно без определения понятия «налоговая система». В ст. 2 Закона «Об основах налоговой системы...» дается следующее определение налоговой системы, которое применимо и для зарубежных стран: «Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему». Данное определение не совсем удачно, поскольку систему нельзя определять как простую совокупность элементов. Налоговой системе свойственны признаки, характеризующие любую систему, — поэлементный состав, взаимозависимость элементов, органическая цельность и единство, непрерывное развитие и т. д.

Определение, данное законодателем, не включает ряд следующих обязательных элементов, которые непосредственно формируют налоговую систему любого государства:

- систему налоговых органов;
- систему и принципы налогового законодательства;
- принципы налоговой политики;
- порядок распределения налогов по бюджетам;

- формы и методы налогового контроля;
- порядок и условия налогового производства;
- подход к решению проблемы международного двойного налогообложения и т. д.

Поэтому можно согласиться с С. Пепеляевым, определяющим налоговую систему (НС) как взаимосвязанную совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения. В этой связи необходимо подчеркнуть, что понятия «налоговая система» и «система налогообложения» не тождественны. Налоговая система понятие более широкое, так как она характеризуется экономическими и политико-правовыми показателями.

В России же система практически создавалась заново, поэтому она еще несовершенна, нуждается в улучшении и в ближайшее время не может быть стабильной. Однако сегодня требуется не простое изменение налоговых ставок, а налоговая политика, стимулирующая деятельность производителя.

В каждой стране разрабатывается также налоговая концепция, определяющая, в каких приоритетах, целях и с кого берутся те или иные налоги. Для всех стран существуют общие принципы, позволяющие создать оптимальные налоговые системы. Эти принципы многообразны и многочис-

ленны, в то же время в их числе можно выделить наиболее важные.

В первую очередь необходимо выделить **принцип равенства и справедливости**. Распределение налогового бремени должно быть равным, т. е. каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну. И юридические, и физические лица должны принимать материальное участие в

финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства.

*Но обложение налогами должны быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.* В мировой практике существует два подхода к реализации принципа равенства и справедливости (табл. 4).

Таблица 4

**Подходы к реализации принципов равенства и справедливости**

Подход	Характеристика
Обеспечение выгоды налогоплательщика	Уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т. е. налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования, здравоохранения и т. д. Таким образом, в данном случае имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета
Способность налогоплательщика платить налоги	Этот подход не привязан к структуре расходов бюджета. Каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности

Многие ученые и практики выделяют **принцип эффективности налогообложения**, который вобрал в себя ряд достаточно самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности:

— налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений, или, по крайней мере, это влияние должно быть минимальным;

— налоговая система должна содействовать проведению политики стабилизации и развитию экономики страны;

— не должны устанавливаться налоги, нарушающие единое экономическое пространство и налоговую систему страны.

*Поэтому не имеют права на существование налоги, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций; налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов.*

**Принцип одновременности** обложения означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не должно допускаться обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только

одного вида и только один раз за определенный законодательством налоговый период.

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения **принципа стабильности** налоговых ставок. Реализация этого принципа обеспечивается тем, что налоговые ставки должны утверждаться законом и не должны часто пересматриваться.

Одновременно с этим принципом в налоговой практике нередко используется и принцип дифференциации ставок в зависимости от уровня доходов налогоплательщика. Этот принцип не является обязательным. Вместе с тем при его применении не должно допускаться введение индивидуальных ставок налогообложения так же, как и введение максимальных налоговых ставок, побуждающих налогоплательщика свертывать экономическую деятельность.

Исключительно важным, особенно в условиях федеративного государства, является соблюдение **принципа четкого разделения налогов** по уровням государственного управления. Этот принцип обязательно должен быть закреплен в законе и имеет в виду, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и т. д. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней

может регулироваться при ежегодном утверждении закона о бюджете.

Одним из принципов, сформулированным еще А. Смитом, является **принцип удобства и времени взимания налога** для налогоплательщика. Исходя из этого

принципа, каждый из всей совокупности налогов должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для налогоплательщика (табл. 5).

Таблица 5

**Основные принципы налогообложения в РФ**

<b>Принцип</b>	<b>Содержание</b>
<b>Налоги устанавливаются законами</b>	Этот принцип означает, что, во-первых, налог должен быть поименован в НК РФ. Во-вторых, в устанавливающем налог закон должен быть определен налогоплательщик и следующие элементы налога: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога
<b>Принцип всеобщности налогообложения</b>	Все обязаны уплачивать налоги, установленные государством
<b>Принцип равного налогообложения</b>	Предполагает равенство всех плательщиков перед налоговыми законами
<b>Принцип справедливости</b>	Каждый плательщик обязан принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям
<b>Принцип соразмерности</b>	Налоговое бремя должно быть экономически сбалансировано с интересами плательщика и интересы государства не должны иметь неблагоприятных последствий для налогоплательщика
<b>Равное налоговое бремя</b>	Не допускается установление налогов и сборов, различающихся в зависимости от политических, этнических, конфессиональных и иных подобных различий между налогоплательщиками, от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Однако НК и таможенное законодательство допускают установление особых видов пошлин (специальных, антидемпинговых, компенсационных) либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара
<b>Налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование</b>	Поэтому, во-первых, налоги должны быть экономически эффективны, т. е. суммы платежей по каждому налогу должны многократно превышать затраты по их сбору. Во-вторых, при установлении налогов необходимо учитывать экономические последствия для: государственного бюджета; развития экономики; налогоплательщика
<b>Налоги и сборы не должны нарушать единое экономическое пространство</b>	Не ограничивать свободное перемещение в пределах России товаров (работ, услуг) или денежных средств, либо по-другому ограничивать или препятствовать законной деятельности налогоплательщика. Незаконно установление дополнительных пошлин, сборов или повышение ставок налогов на товары, происходящие из других регионов
<b>Принцип удобного налогообложения</b>	Каждый точно должен знать, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить.
<b>Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика</b>	Этим принципом установлена презумпция правоты налогоплательщика, которая направлена на обеспечение дополнительной защиты его прав

Иными словами, при формировании налоговой системы и введении любого налога должны быть ликвидированы все формальности, акт уплаты налога должен быть максимально упрощен: уплата налога не получателем дохода, а предприятием, на котором он работает; налоговый платеж приурочивается ко времени получения дохода. С точки зрения этого принципа наи-

лучшими являются налоги на потребление, когда уплата налога осуществляется одновременно с покупкой товара или оплатой услуги.

Исходя из изложенного выше принципа удобства и времени взимания налогов, особую актуальность приобретает принцип разумного сочетания прямых и косвенных налогов. Для реализации этого принципа

должно использоваться все многообразие видов налогов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. Кроме того, использование данного принципа важно для стабильности финансов государства, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике, поскольку экономически более обоснованно иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем один или два вида поступлений с высокими ставками налогообложения.

На сегодняшний день Конституцией РФ и первой частью Налогового кодекса (НК) закрепляются отдельные принципы налогов:

— всеобщность (каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы ст. 57 Конституции; ст. 3 НК);

— верховенство представительной власти в их установлении (ст. 57, 71, 76, 105, 106 Конституции);

— прямое действие во времени законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции);

— однократность налогообложения (один и тот же объект не может облагаться

налогами одного вида (уровня) два раза за один период налогообложения);

— очередность взимания налогов из одного источника (в целях уменьшения налогового бремени);

— приоритет ратифицированных РФ международных норм и правил налогообложения в случае расхождения их с национальным правом (ст. 7 НК).

В целом налоговая система — сложный и эффективный механизм регулирования хозяйственной конъюнктуры, гибкий инструмент, воздействующий на уровень доходности различных видов собственности и эффективности национальных экономик в условиях современной НТР и интернационализации хозяйственной жизни. Однако для налоговой политики государства (которая заключается в манипулировании видами и ставками налогов) характерен эффект запаздывания в отличие, например, от кредитно-денежной политики, в частности — операций Центрального банка на открытом рынке. Дело в том, что любое изменение налоговых ставок должно принимать форму законодательного акта, что связано с потерями времени при прохождении через парламентское обсуждение и утверждение.

#### Примечания

1. Алексашенко С. Налоговые реформы в развитых странах: опыт 80-х. М., 2000.
2. Дадашев А. З., Черник Д. Г. Финансовая система России. М., 2008.
3. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника. М., 2003.
4. Юткина Т. Н. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2004.
5. Гварлиани Т. Е., Максимов С. А. Оценка современной налоговой политики России в условиях мирового финансового кризиса // Вестник СГУТиКД. 2009. № 3(9).
6. Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учеб. пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
7. The Global Taxation Resource <http://www.taxworld.org/>.
8. Tax refunds and reclaiming overpaid tax — <http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/Taxes>.

Сведения об авторах:

Роб Карман,  
Университет г. Лютон (Англия),  
кафедра финансового менеджмента, факультет бизнеса.

Гварлиани Татьяна Евгеньевна,  
д-р экон., наук, профессор,  
зав. кафедрой «Налоги и налогообложение»  
СГУТиКД  
(Сочи).  
E-mail: antana-tata@mail.ru.

Максимов Сергей Андреевич,  
преподаватель кафедры «Налоги и налогообложение» СГУТиКД (Сочи).  
Maxsimov@bk.ru.