

УДК 336.22

А.М. Гринкевич

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ  
ЭФФЕКТИВНО-СПРАВЕДЛИВОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

*Современная российская налоговая политика направлена на формирование эффективно-справедливой налоговой системы для всех участников налоговых отношений. Между тем критерии эффективности и справедливости являются не сочетаемыми и разнонаправленными категориями. Как правило, происходит выбор между эффективностью и справедливостью, что делает сомнительной возможность реализации поставленной задачи. Автором исследуются теоретические подходы к сущности и возможности формирования эффективно-справедливой налоговой системы. Обосновываются критерии и дается определение эффективно-справедливой налоговой системы.*

Ключевые слова: *налоговый учет, методика учета, налог на прибыль, налоговые риски.*

В современной налоговой теории расходятся позиции относительно определения «налоговая система». Так, под налоговой системой понимается «совокупность налогов, пошлин, сборов, взимаемых на территории государства в соответствии с Налоговым кодексом, а также совокупность норм и правил, определяющих правомочия и систему ответственности сторон, участвующих в налоговых правоотношениях» [1. С. 19]. В.Г. Пансков определяет налоговую систему как «совокупность налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществление налогового контроля, а также привлечение к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства» [2. С. 80]. В Финансово-кредитном энциклопедическом словаре под ред. А.Г. Грязновой налоговая система определяется как «совокупность налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства» [1].

Несмотря на неоднозначное толкование данного понятия, ясно, что налоговая система – это не только совокупность налогов и сборов, установленных и взимаемых в данном государстве, но и еще определенный набор институциональных элементов, обеспечивающих ее организацию и функционирование. Как минимум он включает: специальное законодательство в области налогов и сборов; функциональные полномочия законодательной и исполнительной власти в области налогового регулирования и налоговые компетенции; специальные структуры, обеспечивающие реализацию контрольных, информационных и связующих функций с налогоплательщиками; набор специальных инструментов, механизмов и процессов, позволяющих обеспечивать налоговый контроль, налоговое стимулирование.

Тогда с позиции управленческого подхода эффективной можно признать такую налоговую систему, в которой результативно (эффективно) и согласованно функционируют все ее элементы, нет сбоев в отдельных элементах системы, что в результате мультиплицирует итоговую эффективность. То есть являются эффективными:

- система налоговых органов РФ (выбранный вид организационной структуры, территориальное распределение служб и отделений, организация информационных потоков; состав и распределение функциональных полномочий; результативность работы по отдельным направлениям деятельности и в целом (соотношение затрат и результатов и др.);

- состав налогов и сборов, сформированных и применяемых в данной стране и на данной территории, а также выбранный механизм исчисления и уплаты налогов (состав налогового обязательства);

- налоговое законодательство (адаптированное к действующей системе финансовой и бухгалтерской отчетности, органично сочетающееся с иными нормами права (иным законодательством), не провоцирующее дополнительных затрат как со стороны фискальных органов, так и со стороны налогоплательщиков по его практической апробации, разъяснению порядка применения, процессному сопровождению при возникновении конфликтных ситуаций, минимизирующее вынужденное реформирование налогового законодательства и др.);

- налоговый контроль (организация, применяемые формы и методы налогового контроля, механизмы и методы взаимодействия с другими контрольными органами; организованный порядок разрешения конфликтных ситуаций; механизмы взыскания налоговой задолженности; методы борьбы с теневым оборотом; виды и уровень ответственности при нарушении налогового законодательства);

- состав и порядок распределения налоговой компетенции по уровням власти (не нарушается единство налоговой системы, при этом остаются возможности для региональной (муниципальной) корректировки элементов налогового обязательства, уровня налоговой нагрузки в целях поддержки и стимулирования отдельных видов деятельности и направлений бизнеса; являются разумными ограничения в пределах допустимой налоговой компетенции; возможности налоговой компетенции не противоречат и не ограничиваются прямо или косвенно финансово-бюджетными полномочиями; инструменты налогового стимулирования просты в организации использования и процедурах согласования с вышестоящими органами власти (как негативный пример – инвестиционный налоговый кредит));

- применяемые инструменты и механизмы налогового регулирования (они четко соответствуют выбранной и реализуемой в стране налоговой политике, наиболее действенны и результативны в соответствующей социально-экономической системе, провоцируют нужные тенденции и процессы, а также ожидаемые поведенческие реакции со стороны участников налоговых отношений).

Критерии эффективной налоговой системы могут быть разнообразными и включать, например, следующие показатели:

- уровень налоговой нагрузки отдельных хозяйствующих субъектов и тенденции ее изменения;
- степень полноты охвата хозяйствующих субъектов и проводимых ими операций в системе налогового контроля (в том числе наличие и масштабы теневого оборота);
- уровень распределения налоговой нагрузки между видами и подвидами экономической деятельности; между уровнями бизнеса;
- прирост налоговых доходов в бюджетную систему страны;
- достаточный для функционирования государства объем налоговых поступлений;
- отсутствие просроченной налоговой задолженности;
- низкие затраты на систему налогового администрирования, в том числе на содержание фискальных органов, на обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, снижение расходов, связанных с выполнением работниками налоговых органов своих функциональных обязанностей, судебных расходов, на реализацию контрольных мероприятий, расходов по реформированию налоговой системы и т.д.;
- обеспечение эффективности в администрировании отдельных налогов с позиции соотношения издержки – поступления;
- соответствие налоговой системы социальной, финансовой, инвестиционной и другим политикам государства;
- стимулирование инновационно-инвестиционной активности, воспроизводственной, природосберегающей и экологически направленной деятельности вследствие реализации налоговых механизмов;
- стимулирование предпринимательства реинвестировать прибыль на производственное и социальное развитие, формировать реальные фонды оплаты труда;
- обеспечение привлечения внешних инвестиций на данную территорию и капиталов частных лиц;
- наличие механизмов регулирования уровня социального расслоения в обществе посредством использования особого порядка формирования налоговых баз при налогообложении доходов и имущества физических лиц;
- стимулирование уровней власти разных уровней к наращиванию налогового потенциала на своей территории.

Сущность эффективной налоговой системы может быть раскрыта и с позиции выполняемых ею функций в соответствии с функциональным назначением данной категории в экономике.

Хорошо известно, что в современном социально-экономическом государстве налоговая система выполняет разные функции (фискальную, регулируемую, контрольную, социальную, воспроизводственную, стимулирующую), поэтому и эффективность ее функционирования оценивается через призму приоритетности той или иной социально-экономической политики, реализуемой в данном обществе на данном историческом периоде развития, сложившейся финансово-экономической ситуации или политических пристрастий.

Таким образом, можно говорить о фискальной эффективности налоговой системы – с позиции достаточности наполнения доходов бюджетной системы

страны; о контрольной эффективности – с точки зрения полноты учета всех налогоплательщиков, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов и иных платежей, отсутствия теневого оборота; о регулирующей эффективности – соответствия применяемого налогового механизма стратегическим и тактическим целям Правительства РФ, региональных и муниципальных органов власти; об инновационной-инвестиционной эффективности – наличия в налоговой системе действенных инструментов поддержки и стимулирования масштабных и долговременных инвестиционных вложений, создания, приобретения и производственного освоения новой техники, технологий, венчурного бизнеса, инновационных технологий; о социальной эффективности – с позиции обеспечения установленных допустимых предельных пропорций уровня расслоения в обществе, поддержки посредством налоговых инструментов социально значимых для общества видов деятельности, наличия социально-финансовых прямых или косвенных (через систему налоговых льгот и преференций) вложений и т.д.; об экологической эффективности – наличие налоговых механизмов, стимулирующих природосберегающую, экологически приоритетную деятельность государства и бизнеса.

Получается, что *эффективная налоговая система* – это сложное и разноплановое понятие, соединяющее в себе разные «подвиды» налоговой эффективности – экономической, организационной, административной, управленческой, планово-прогнозной, регулирующей, социальной, контрольной, экологической, инвестиционной, инновационной и др.

Что касается критерия «справедливости» в налоговой системе, то его сущность исследуется на протяжении почти двух столетий с момента его выделения в трудах А. Смита, что обусловлено субъективностью идеи справедливости вообще, отличным пониманием справедливости разными экономическими агентами и общественными системами. В настоящее время можно выделить следующие подходы к теории справедливости:

– общие философские теории, сфокусированные на поиске ответа на вопрос: что такое справедливость или что признавать справедливым, т.е. философы акцентируют внимание на ее моральном содержании;

– казуистические теории, рассматривающие справедливость как систему определенных норм, в частности с позиции соотношения политических прав и свобод в обществе;

– психологические и социологические теории, акцентирующие внимание на соотношении реальных фактов и идей справедливости;

– правоведческие теории, рассматривающие справедливость в области применения и толкования норм права с позиции правового обеспечения деятельности государства и личности.

Таким образом, справедливость как основная философско-социологическая категория раскрывает законы развития общества и истоки формирования его институтов. Как следствие, выделяются три вида справедливости: обменивающая (коммутативная), воздающая (ретрибутивная) и распределительная (дистрибутивная).

В научной литературе социальная справедливость в экономическом аспекте рассматривается в двух направлениях.

*Первое* отражает взаимосвязь социальной справедливости с проблемой равенства и неравенства людей, поэтому в различных концепциях справедливости предлагаются модели нивелирования конфликтного противоречия. В соответствии с дистрибутивными концепциями выделяются следующие модели распределения:

а) утилитаристская – распределение с целью максимизации общей полезности всех членов общества, поэтому существует одобрение любого неравного распределения в случае ухудшения положения одного из индивидов;

б) интуитивистская – распределение, в основе которого лежит выбор между степенью равенства и уровнем благосостояния, при этом каждому индивиду гарантирован определенный уровень благосостояния;

в) эгалитарная – равное распределение получаемых благ;

г) роулианская – распределение в пользу наименее обеспеченных граждан с целью максимизации их полезности.

*Второе* направление – это реализация социальной справедливости с целью нивелирования неравенства социальных групп трансфертными, институциональными или налоговыми механизмами.

В налоговых теориях первоначально акцентировалось внимание на справедливости в отношениях между государством и налогоплательщиком и между налогоплательщиками. Справедливость в налоговой теории эволюционировала от равенства и всеобщности обложения к соразмерности, отразившейся в теориях пропорционального и прогрессивного налогообложения, свободного от налогообложения минимума, распределения налогового бремени, переложения налогов. Различаются и подходы к критерию «справедливость» в современных теориях налогообложения. Так, по мнению А.В. Брызгалова, сама мысль об «одинаковости в налогообложении» ущербна и несостоятельна. Для достижения справедливости налоговая система должна быть дифференцирована в части разновидности тех или иных налогов. Основным признаком справедливой налоговой системы – наличие льгот. При этом методологической основой принципа справедливости выступает прогрессивное и шагулярное налогообложение [4. С. 240].

Традиционный взгляд на зависимость справедливости и эффективности состоит в том, что существует необходимость выбора между справедливостью и эффективностью.

Можно ли сформировать эффективно-справедливую налоговую систему? Вероятно, нет. Хорошо известно, что за многовековую историю построения налоговых систем ни одна страна не смогла сформировать налоговую систему, одновременно отвечающую критериям и справедливости и эффективности налогообложения. Это объясняется, в частности, тем, что эффективность и справедливость – понятия, относящиеся к разным сферам реализации и понимания. Справедливость – это субъективная и относительная категория. Любая налоговая система содержит в себе элементы несправедливости. Во-первых, она основывается на отношениях принуждения, заставляет отчуждать часть своего имущества, дохода в пользу определенных субъектов налоговых или общественных отношений. Таким образом, сущностные отношения в налоговой системе базируются на принуждении и несправедливости. Во-вторых, предоставление налоговых льгот и преференций приводит к диф-

ференциации налоговой нагрузки и несправедливости с точки зрения критерия равенства налогоплательщиков. Сам механизм стимулирования посредством налоговых инструментов провоцирует элементы субъектно-объектной несправедливости. Дифференциация в системе ответственности за нарушение налогового законодательства также является относительно несправедливой. Несправедливыми можно считать и принятый порядок распределения налоговых полномочий, и механизм вторичного распределения налоговых доходов, и налоговую политику, формирующую приоритетную поддержку отдельным сферам, видам деятельности, группам лиц или странам. При этом несправедливость может провоцировать поиск и обеспечение более высокой эффективности.

По нашему мнению, следует стремиться к формированию более эффективной и более справедливой налоговой системы. При этом реализация принципа справедливости в налоговой системе и налоговых отношениях не является неразрешимой и сложной задачей. Она может и должна основываться: *во-первых*, на стремлении к снижению, нейтрализации конфликтов и противоречий в системе налоговых отношений; *во-вторых*, на более продуманной дифференциации налоговой нагрузки, порядка выбора объектов налогообложения и порядка формирования налоговых обязательств в зависимости от: а) особенностей ведения бизнеса (должны учитываться природно-климатические особенности бизнеса, включая порядок получения и распределения абсолютной и дифференциальной природной ренты; цикличность производственного цикла; экономические результаты (рентабельность, скорость оборота капитала, размер добавленной стоимости); территориальное расположение, влияющее на результативность бизнеса или его стратегическую, социальную, экономическую и иную безопасность для общества; экологическая и природосберегающая направленность бизнеса; объем прямых инвестиций в бизнес и человека); б) формы реализации бизнеса; в) социальной, экологической, инновационной и прочей приоритетности бизнеса и, *в-третьих*, на соблюдении принципов налогообложения (экономических, юридических и организационных).

Таким образом, налоговая система должна сбалансировать интересы всех участников налоговых отношений, что позволит реализовать компромиссное сочетание социальной справедливости и эффективности, будет способствовать созданию гармоничной и цивилизованной налоговой системы.

Согласование интересов возможно посредством реализации следующих мер:

- научно обоснованного распределения социальной ответственности между государством, бизнесом и домохозяйством, подкрепленное налоговым и финансово-распределительным механизмом;
- оптимизации расходов на налоговое администрирование, финансирование фискальных органов;
- повышения эффективности расходования бюджетных средств (основным источником которых являются налоговые поступления и платежи) и обеспечения их прозрачности, общественной подконтрольности;
- дифференциации налогообложения, базирующегося на системе научно обоснованных критериев, учитывающих природно-климатические, экономи-

ческие и иные особенности бизнеса на данном этапе экономического развития страны и общества, а также особенности социально-политического и экономического положения страны;

– социально-справедливого распределения налоговой нагрузки между: а) общественным сектором и предпринимательским; б) разными видами и подвидами предпринимательской деятельности; в) рентодоходными, промышленными, обслуживающими и социально-значимыми секторами; г) юридическими и физическими лицами.

Автором предлагается следующее определение эффективно-справедливой налоговой системы: эффективно-справедливая налоговая система – это такая налоговая система, которая обеспечивает согласованность разнонаправленных интересов участников экономических отношений (государства, общества, граждан, бизнеса), стимулирует рост социально ориентированной и экологически устойчивой экономики в стратегически приоритетном направлении при определенных воздействующих пропорциях основных функций налоговой системы.

Таким образом, формирование эффективно-справедливой налоговой системы должно основываться на согласовании интересов государства, общества, бизнеса и конкретного человека, способствовать реализации обозначенной правительством страны стратегии и тактики налоговой политики, увеличению доходов участников налоговых отношений и улучшению качества их жизни, повышать справедливость финансово-распределительных процессов с использованием налоговых методов и механизмов.

#### *Литература*

1. Юткина Т.Ф. *Налоги и налогообложение*: Учеб. М.: ИНФРА-М, 2001. 514 с.
2. Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение в Российской Федерации*: Учеб. для вузов. 7-е изд., доп. и перераб. М.: МЦФЭР, 2006. 592 с.
3. *Финансово-кредитный энциклопедический словарь* / Под общ. ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2004. 1168 с.
4. *Налоги и налоговое право*: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: ИНФРА-М, 1997. 500 с.