

## Законы развития налоговых систем

© 2015 Бунько Владимир Андреевич  
кандидат экономических наук

Филиал Санкт-Петербургского экономического университета в г. Пскове  
180004, г. Псков, Крестовское шоссе, д. 2а  
E-mail: bunkovladimir@yandex.ru

Предпринята попытка сформировать закономерности функционирования прогрессивных налоговых систем. Выявлены формы проявления таких закономерностей. Предложена система показателей для оценки эффективности порядка взимания отдельных налогов.

*Ключевые слова:* закономерность, тенденции, продуктивность, развитие, налоги, доля.

Налоги вбирают в себя множество смыслов, что обнаруживается, если изменить угол зрения. Л.В. Дуканич указывает, что в налогах аккумулируется “сложная гамма отношений”, это одновременно экономическое, хозяйственное и политическое явление<sup>1</sup>. Можно добавить: и юридическое, и психологическое. Открыть законы прогрессивных налоговых систем - значит найти “общий знаменатель”, общее основание целей, функций, принципов и так далее налогообложения. Если таких законов нет, то элементы налогообложения не образуют систему. В этом случае было бы трудно ставить вопрос об эффективном управлении налоговой системой. И наоборот, организация работы фискальных органов на основе знания законов прогрессивных налоговых систем повысила бы эффективность такой работы.

В налогообложении можно найти примеры действия различных законов, например, “закон связи налогов с ценами”, гласящий, что “с повышением ставок налогов растут цены, а при снижении этих ставок растут прибыли”<sup>2</sup>. Это пример стихийно складывающейся закономерности, отражающей позицию капитала. Свои закономерности складываются в переложении налогов. Примером статистических закономерностей являются коэффициенты эластичности, показывающие, например, на сколько процентов увеличится поступление в бюджет при увеличении дохода населения на 1 %.

В данной статье ставится вопрос о закономерностях несколько иного рода. В учебнике экономикс утверждается, что экономический закон (economic law) неоднократно проверенный и доказавший свою верность на протяжении длительного времени экономический принцип. Термин “принцип” также используется и отражает менее жесткий тип связи. Экономический принцип (economic principle) - обобщение мотивов и

практики экономического поведения индивидов и институтов<sup>3</sup>. В то же время существует несколько иная точка зрения на законы. В первой трети XX в. в философии науки зародилось такое течение, как неорационализм, окончательно сформировавшийся в 1940-1970-х гг. Эмиль Мейерсон (1859-1933) признает, что если бы природа не была упорядочена, если бы в ней не было сходных объектов, из которых можно создавать обобщающие понятия, то мы не могли бы формулировать законы<sup>4</sup>. При этом закон, согласно Эмилю Меерсону, - это идеальное построение, которое выражает не то, что происходит, а то, что происходило бы, если бы были осуществлены соответствующие условия. Такое высказывание ценно для понимания того, как может работать конструктивная функция научной теории. Леон Брюнsvик (1869-1944) считает, что на организацию перехода от действительного (то, что есть) к возможному и направлена деятельность конституирующего разума<sup>5</sup>. Неорационализм, стало быть, раздвигает рамки позитивизма, наделяя теорию регулятивным началом.

В современных условиях фискальная функция налогообложения проявляется через активную политику в налогообложении, т.е. через реализацию распределительной и регулирующей функций налогообложения. Можно поэтому исходить из допущения, что закон есть идеализированное построение, отражающее то, что происходило бы, если бы были реализованы определенные правила в процессе введения, установления и взимания налогов. Развитие экономики объективно связано с ростом налогов в абсолютной сумме, но в относительном выражении они должны снижаться. Это идеализированное требование, но оно соответствует идеалам эффективной рыночной экономики. В эффективной экономике рост налогов может иметь место, но этот рост экономически оправдан и сопровождается

ется ростом показателей, характеризующих объектно-платежную базу налогообложения.

Назовем обозначенную выше тенденцию первым законом развития налоговых систем (законом прогрессивных налоговых систем). Его можно сформулировать так:

*“Введение и уплата налогов протекает на фоне роста налогового потенциала и расширения объектно-платежной базы налогообложения”.*

Данный закон в концентрированном виде отражает всю историю метода налогообложения, он подтвержден практикой. С ним согласятся все участники налоговых отношений, он всем выгоден. Этот закон позволяет найти решение (придать смысл) в различных ситуациях, т.е. может быть широко использован.

Исчисление налогового обязательства конкретным налогоплательщиком не должно превращаться в механическую работу, а должно быть наполнено творчеством, поиском лучших вариантов осуществления той или иной операции и вида деятельности. Налоговые расходы входят, естественно, в содержание таких расчетов и обоснование лучшего варианта. Данный подход прямо вытекает из первого закона развития налоговых систем. Таким образом, может быть сформулирован второй закон развития налоговых систем:

*“Расчет налоговых обязательств основывается на поиске лучших управленческих решений в целях эффективного использования ограниченных ресурсов”.*

Второй закон развития налоговых систем может быть назван законом *продуктивности налогообложения*. Налоговое регулирование должно принять ту реальность, которая проявляется в стремлении хозяйствующих субъектов избежать налогообложения. Поэтому определенная свобода налогоплательщика должна быть сохранена. Данный закон является формой выражения регулятивной (проектно-конструктивной) функции теории налогов. Сам налог регулирующей функции не выполняет, но он начинает действовать как экономический регулятор в рамках той или иной концепции налогообложения. При этом достигается цель теории налогообложения - величина налогового обязательства соответствует объективному (истинному) значению (в контексте данной теории).

Реализация многих принципов налогообложения находит свое отражение в третьем законе развития налоговых систем, законе взаимосвязи элементов налогообложения:

*“Возникновение или изменение одного элемента налога обуславливает возникновение или изменение на стороне другого элемента данного или другого налога”.*

Например, снижение налога на имущество организаций увеличит налоговое обязательство по налогу на прибыль. К универсальным критериям прогресса относятся такие, как увеличение степени разнообразия системы, сопряжения ее частей, компонентов; усиление степени организации, степени целостности системы. Эти требования относятся и к налоговым системам. Первые два закона действуют в случае, если все источники доходов охвачены налогообложением. В то же время уровень налогообложения не должен превосходить допустимых (нормальных) значений.

Закон взаимосвязи элементов налогообложения означает и взаимосвязь законов развития налоговых систем. Специфика законов развития налоговых систем в том, что они будут действовать, если будут соблюдаться принципы налогообложения и методология исчисления налоговых обязательств. В этом их отличие от стихийных законов. Другое отличие заключается в следующем. Более эффективный налог лучше использует налоговый потенциал, но требование развития налогового потенциала в случае его активного претворения в жизнь приведет к снижению эффективности. Данная проблема оценки налоговых систем может быть понята только диалектически. Она отражает *противоречие*, но это то противоречие, которое, как принято говорить, является источником развития. Разная направленность действия первых двух законов прогрессивных налогов систем является источником такого развития.

Конечно, налоги вносят искажения в условия хозяйствования, это неизбежно. Снижение отрицательного воздействия налогов на экономику (принцип нейтральности налогообложения) остается актуальным в любом случае. Но концепция активного, сбалансированного налогообложения трансформирует (поглощает, возрождая в новой форме) принцип минимизации искажений в принцип повышения результативности налогового регулирования экономики. Выдвинем такой тезис: теория налогообложения может быть оправдана, если будут обнаружены формы проявления законов прогрессивных налоговых систем.

Общая тенденция прогрессивного развития налоговой системы заключается в научно обоснованном решении вновь возникающих проблем. Научно-практический цикл налогообложения таков: постановка и обсуждение проблем - разработка новой модели налогообложения - апробация и эксперимент - принятие закона о налоговой реформе - введение в действие новых законодательных актов - анализ введения новых норм и приемов.

Законы прогрессивных налоговых систем проявляются в тенденции роста налоговой массы, развития налогового потенциала, формирования прогрессивной структуры налогов. Закон продуктивного налогообложения проявляется в фактах экономии ограниченных ресурсов, в повышении эффективности производства. Закон взаимообусловленности элементов налогообложения способствует достижению целей налогового регулирования, повышению налоговой дисциплины. Основное в характеристике законов развития налоговых систем приведено в таблице.

ной *эффективности* налогообложения. Относительный - потому, что сравниваются налоги относительно общего результата, каким является совокупная налоговая база. Итак, имеется два показателя, отражающие эффективность (производительность) налога:

К1, коэффициент общей эффективности налога, - определяется через отношение доли данного налога в ВВП (в %) к (процентной) налоговой ставке.

К2, коэффициент относительной эффективности налога, - определяется через отношение

**Характеристика законов развития налоговых систем**

Содержание закона	Формы проявления
1. <i>Закон прогрессивных налоговых систем:</i> Введение и уплата налогов протекает на фоне роста налогового потенциала и расширения платежной базы налогообложения	1. Рост налоговой массы 2. Прогрессивная структура налогов 3. Развитие налогового потенциала
2. <i>Закон продуктивного налогообложения:</i> Расчет налоговых обязательств основывается на поиске лучших управленческих решений в целях эффективного использования ограниченных ресурсов	1. Точечное (целенаправленное) применение налоговых льгот 2. Оптимизация управленческих решений 3. Эффективное использование производственных ресурсов
3. <i>Закон взаимосвязи элементов налогообложения:</i> Возникновение или изменение значения одного элемента налогообложения вызывает изменение на стороне другого	1. Равномерность налогообложения 2. Сокращение задолженности перед бюджетом 3. Разнообразие налогов и методов налогообложения

Выявленные законы развития налоговых систем создают базу оценки налоговых систем. Оказывается, три закона развития налоговых систем соответствуют, в определенной степени, трем направлениям оценки эффективности налоговых систем: производительности, продуктивности, экономичности.

В основе оценки эффективности налогообложения, как бы там ни было, лежит фискальная функция налогов. С этой точки зрения рост доли налога в ВВП можно оценить как рост его эффективности. Но такое представление противоречит пониманию налога как формы экономических ограничений, формирующих налоговое бремя. Если мы говорим об эффективности налогообложения, то показатель эффективности должен рассчитываться относительно сумм налогов. Это показатель, обратный уровню налогового бремени.

Таким образом, отношение доли данного налога в ВВП к основной налоговой ставке будет характеризовать эффективность данного налога. Налоговая ставка может быть одинакова, но доля налога в ВВП по странам различаться, значит, в одной из этих стран порядок исчисления налога более удачен. Это показатель *общей эффективности* налога. Общий - потому, что ВВП является интегральным показателем. Эффективность налогов можно сравнить между собой. В данном случае налоговая масса берется за результат и определяется вклад каждого налога в этот результат. Находится показатель *относитель-*

доли данного налога в совокупной налоговой массе (в %) к (процентной) налоговой ставке.

В работе<sup>6</sup> рассматриваются коэффициенты эффективности налога на добавленную стоимость, в частности эффективность как отношение налоговой ставки к доле налога в потреблении. Данный принцип можно, на наш взгляд, распространить и на другие налоги. Отсюда находим третий коэффициент:

К3, коэффициент продуктивности налога, - отношение доли данного налога в совокупной налоговой массе (в %) (процент охвата налогово-платежной базы) к основной налоговой ставке (в %). Обратный показатель - отношение налоговой ставки (в %) к доле (в %) сумм налога в платежной базе, например, отношение ставки налога на прибыль к доле сумм налога на прибыль в сальдированном финансовом результате.

Посмотрим на проблему с другой стороны. Показатель "поступление налогов в бюджет" ничего не говорит о расходах на сбор налога, может оказаться, что с учетом этого фактора другой налог окажется привлекательнее. Но отношение сумм налоговых сборов к затратам (расходам) на их собирание нельзя назвать эффективностью, в общественном секторе более подходящим названием является "*экономичность*".

К4, коэффициент экономичности, - определяется через отношение расходов на сбор налогов к налоговой массе.

Таким образом, рассмотрены законы развития налоговых систем, формы их проявления и методы оценки. Главным результатом налогообложения выступает поступление налогов в бюджетную систему. Налоги для этого и предназначены - формировать доходы бюджета. Поэтому своевременное и полное внесение сумм налоговых обязательств в бюджет будет являться важным признаком результативности (производительности) налогообложения. Законы развития налоговых систем связаны между собой, поэтому связаны и функции налогообложения. Дело в том, что понятия, используемые в теории налогообложения, связаны с реальным миром. Так, многие объекты налогообложения имеют связь с факторами производства. Эффективность налоговой политики определяется активным использованием норм законодательства. Налоговое законодательство, в свою очередь, должно побуждать налогоплательщика эффективно использовать производственные ресурсы. Но и дисциплина платежа имеет свое значение. Уплаченные суммы страховых взносов уменьшают сумму исчисленного единого налога на вмененный доход, правильное исчисление и уплата страховых взносов становятся выгодными. С полным ос-

нованием можно сказать: не налоги выполняют фискальную функцию, а регулирующий механизм налогообложения определяет пополнение бюджета налоговыми доходами.

В основе функционирования эффективного регулирующего механизма налогообложения лежат законы развития налоговых систем. Эти законы могут быть использованы на всех этапах научно-практического цикла налогообложения. Необходима апробация предлагаемых методов оценки налоговых систем в практике научно-исследовательской работы.

<sup>1</sup> *Дуканич Л.В.* Налоги и налоговый менеджмент в России. Ростов-на-Дону, 2008. С. 336.

<sup>2</sup> *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоги и налогообложение : учеб. пособие. Москва, 2007. С. 104.

<sup>3</sup> *Макконнелл К.Р., Брю С.Л.* Экономикс: принципы, проблема и политика. Москва, 2006. С. 37.

<sup>4</sup> Современная западная философия: учеб. пособие / В.Л. Абушенко [и др.] ; под общ. ред. Т.Г. Румянцевой. Минск, 2009. С. 645.

<sup>5</sup> Современная западная философия : учеб. пособие / под общ. ред. Т.Г. Румянцевой. Минск, 2009. С. 637.

<sup>6</sup> Современный НДС / Лайам Эмбрилл [и др.] : пер. с англ. Москва, 2003. С. 50.

*Поступила в редакцию 06.06.2015 г.*