

1.2. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ФЕДЕРАТИВНЫХ ГОСУДАРСТВ: СОВРЕМЕННЫЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ТРАНСФОРМАЦИИ

Кабир Л.С., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой банковского дела

Всероссийская государственная налоговая академия Минфина РФ

Рассмотрены теоретические аспекты построения налоговых систем федеративных государств. Проведен анализ проблем распределения налогов между уровнями государственной власти. Анализируются направления текущей налоговой политики федеративных государств. Производится оценка перспектив и тенденций в сфере принципов построения налоговых систем федеративных государств.

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая система Российской Федерации продолжает испытывать на себе реформационные трансформации. Обществу представляются как минимум два объяснения необходимости продолжения изменения налоговой системы нашей страны. Первое опирается на мнение о том, что налоговая система РФ является не вполне эффективной. Суть этой позиции раскрывается следующими аргументами: проведение социально-экономических преобразований, интеграция РФ в мировую экономику неизбежно требуют внесения поправок в налоговое законодательство. На сегодняшний день решены не все задачи, поставленные в ходе налоговой реформы. Поэтому эта отрасль законодательства будет динамично изменяться.

В трехлетней перспективе приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики декларируются как создание эффективной, сбалансированной налоговой системы, отказ от необоснованных мер в области увеличения налогового бремени.

Второе объяснение необходимости изменения налоговой системы нашей страны базируется на доказательстве факта, что налоговая система РФ в настоящее время находится на завершающем этапе своего реформирования. Основные меры по совершенствованию налоговой системы, направленные на ее упрощение, повышение справедливости и экономической обоснованности взимаемых налогов и сборов, а также на снижение налоговой нагрузки, уже осуществлены. В связи с этим главное внимание должно быть уделено мерам по совершенствованию налогового администрирования, направленных как на пресечение имеющейся практики уклонения от налогообложения путем использования имеющихся недоработок в законодательстве о налогах и сборах, так и на безусловное обеспечение законных прав налогоплательщиков, повышение их защищенности от неправомерных требований налоговых органов. Необходимо создание для налогоплательщиков максимально комфортных условий для уплаты налогов и сборов.

Естественно предположить, что и в первом, и во втором случае и объяснения, и предлагаемый набор мер опираются на опыт других стран. Поэтому возникает вопрос: опыт каких стран будет более интересен и полезен РФ? Однозначного ответа на этот вопрос нет, но интересным, на наш взгляд, является знакомство с опытом построения и развития налоговых систем стран с рыночной экономикой, являющихся федеративными государствами.

ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

Налоговая система – это совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления

налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Элементы налоговой системы				
Совокупность налогов	Принципы построения налоговой системы	Способы уплаты и методы формирования налогов	Порядок изменения и отмены налогов	Формы осуществления налогового контроля

Рис. 1. Элементы налоговой системы

Различают следующие элементы (рис. 1) налоговой системы:

- совокупность налогов;
- принципы построения налоговой системы;
- способы уплаты и методы формирования налогов;
- порядок изменения и отмены налогов;
- формы осуществления налогового контроля.

Налоговые системы разных стран складывались под воздействием разных экономических, политических и социальных условий. По совокупности налогов, принципам построения налоговой системы, способам уплаты и методам формирования налогов, порядку изменения и отмены налогов, формам осуществления налогового контроля налоговые системы существенно отличаются друг от друга.

Основополагающие принципы построения налоговых систем (рис. 2) во многом зависят от приверженности правительства к той или иной экономической модели хозяйствования (рыночная, административно-командная).

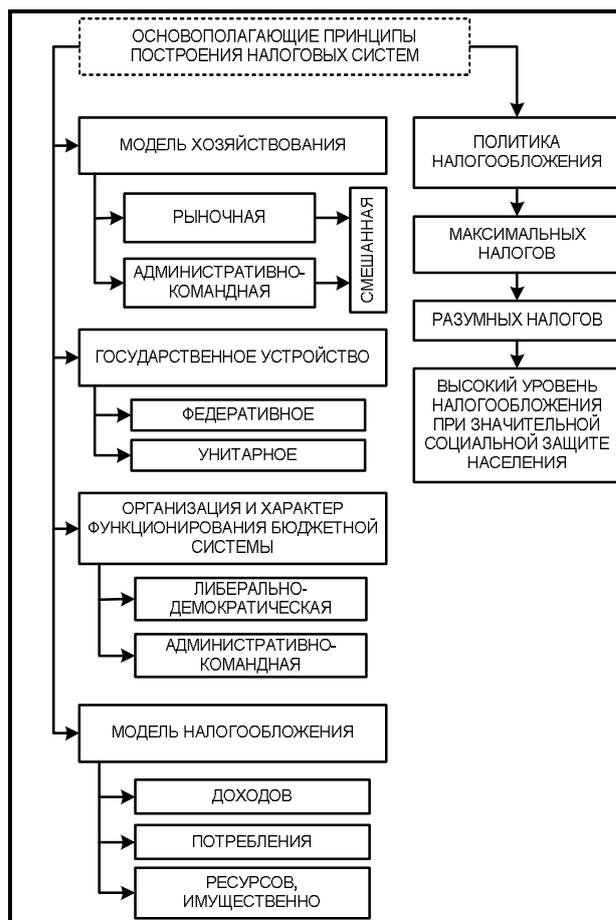


Рис. 2. основополагающие принципы построения налоговых систем

Звенья (уровни) налоговой системы страны определяются ее государственным устройством, поскольку именно от государственного устройства страны зависят особенности построения бюджетной системы государства и налоговой системы государства. Различают, прежде всего, бюджетные и налоговые системы унитарных и федеративных государств.

Первые включают два уровня бюджетной системы – центральный бюджет и звено местных бюджетов; вторые – три уровня:

- федеральный бюджет;
- бюджеты субъектов Федерации;
- местные бюджеты.

Федеративные государства в большинстве своем имеют трехуровневую систему налогов. Первый уровень – федеральные или общегосударственные налоги, второй – региональные (налоги штатов, провинций, земель, кантонов), третий уровень – налоги местные.

Общегосударственными (федеральными) признаются налоги и сборы, устанавливаемые соответствующим законодательством и обязательные к уплате на всей территории страны. Региональными называются налоги и сборы, устанавливаемые общегосударственным или региональным законодательством, вводимые в действие региональным законодательством и обязательные к уплате на территории соответствующего государственно-территориального образования.

В мировой практике местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие общегосударственными, региональными или муниципальными нормативными правовыми актами и обязательные к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

Существенные различия в организации и характере функционирования налоговых систем обусловлены организацией и характером функционирования бюджетных систем.

В государствах с либерально-демократической системой управления важнейшим принципом построения бюджетной системы является самостоятельность каждого бюджета, обусловленная широкими демократическими правами каждого органа власти. Самостоятельность бюджета здесь может быть доведена до логического завершения, так что бюджеты внутри системы будут самостоятельными и автономными на основе реализации принципа «один налог – один бюджет».

В иных системах самостоятельность бюджета может сочетаться с возможностью получения органами власти 2-го и 3-го уровня стабильной финансовой помощи из других бюджетов при наличии резких колебаний в уровне социальной обеспеченности граждан по территории страны. В подобных случаях ставки отдельных налогов могут разделяться между бюджетами разных уровней.

В государствах с административно-командной системой управления бюджетная система строится на принципах единства, когда каждый бюджет выступает как часть единого государственного бюджета страны, а потому не может быть самостоятельным, и принципе централизма – означает не только высокую степень централизации бюджетных средств на верхнем уровне бюджетной системы, но и почти безграничные возможности перераспределения денежных средств.

К основным налогам в большинстве стран относят подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль (доходы) юридических лиц, налог на добавлен-

ную стоимость, взносы в фонды социального страхования, налоги на имущество, на наследства и дарения.

Важное значение имеет приоритетность прямых или косвенных налогов. Прямые налоги преобладают в США, Канаде, Японии, косвенные – в Европе. Несмотря на многообразие и сложность налоговых систем в разных странах, можно выделить две основные модели их построения. Одна модель базируется на налогообложении доходов. Другая модель делает упор на налогах на потребление. При этом налоги взимаются в тот момент, когда доход тратится.

Теоретически налоговые системы могут также строиться на основе преобладания ресурсных или имущественных налогов. Однако на практике эти налоги не являются ключевыми в доходах государства, но они играют ведущую роль при формировании региональных и местных бюджетов.

Политика в области налогообложения также является одним из основополагающих принципов построения налоговых систем. Существуют различные типы налоговой политики:

- политика максимальных налогов;
- политика разумных налогов;
- политика, характеризующаяся достаточно высоким уровнем налогообложения, но при значительной социальной защите населения.

СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО ФЕДЕРАЛИЗМА

Экономическая теория государственных финансов гласит, что при наличии нескольких территориальных образований индивидуумы самостоятельно совершают выбор территории проживания, сопоставляя предельные выгоды от получения общественных благ с предельными издержками достижения указанных выгод. При этом процесс выявления предпочтений индивидуумов с помощью голосования путем выбора места проживания при свободе передвижения между территориями приводит к образованию сообществ, состоящих из индивидуумов с примерно одинаковыми предпочтениями. С фискальной точки зрения такая система является оптимальной, а при однородности своих предпочтений резиденты каждого из сообществ оплачивают с помощью налогов или иных платежей стоимость получаемых общественных благ. Даже при введении корректировок на издержки перенаселения, «перелива» и прочие усложнения модели предоставления государственных услуг такая система остается саморегулирующимся механизмом, обеспечивающим оптимальный результат.

Реальная структура многоуровневых государств далека от описанной в классических теоретических моделях. Во-первых, существующие в рамках федеративных и унитарных государств территориальные образования сформировались под влиянием в первую очередь политико-географических и национальных, а также социально-экономических факторов. При этом нельзя утверждать, что в процессе формирования административно-территориальных образований принимались во внимание вопросы пространственного распределения выгод от получения общественных благ, а также происходила группировка индивидуумов по критерию максимизации собственных выгод и однородности предпочтений.

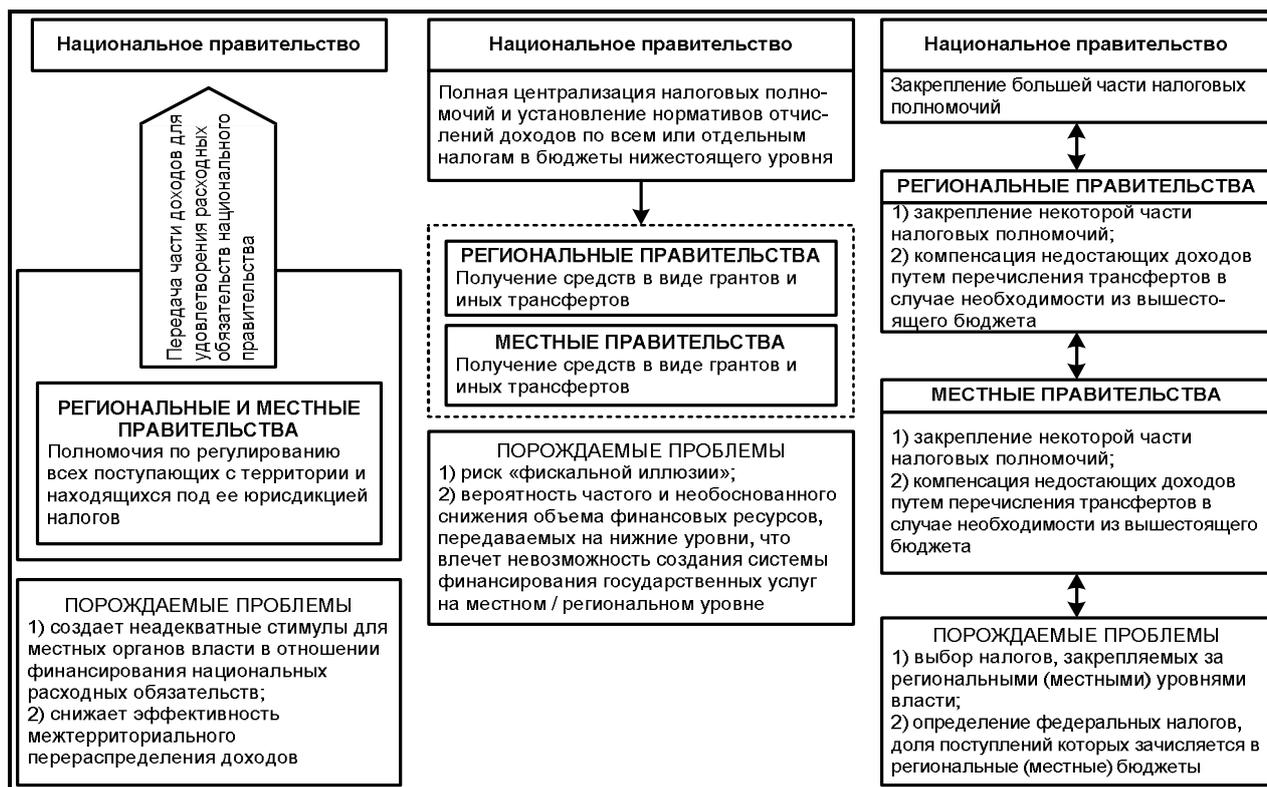


Рис. 3. Варианты закрепления налоговых полномочий за уровнями государственной власти в федеративных государствах

Для федеративного государства существует несколько вариантов закрепления налоговых полномочий за уровнями государственной власти с точки зрения практики осуществления межбюджетных отношений (рис. 3).

1. Полномочия по регулированию всех поступающих с территории и находящихся под ее юрисдикцией налогов закреплены за субнациональными органами власти. При этом устанавливается, что часть доходов будет передаваться на высший уровень бюджетной системы для удовлетворения расходных обязательств национального правительства. Вследствие того, что такой вариант может снизить эффективность межтерриториального перераспределения доходов, а также помешать фискальной стабилизации, он не представляет собой наиболее эффективный метод мобилизации государственных ресурсов и может создать неадекватные стимулы для местных органов власти в отношении финансирования национальных расходных обязательств.
2. Закрепление всех налоговых полномочий за национальным правительством и последующая передача средств нижестоящим органам власти путем грантов или иных трансфертов, а также за счет установления нормативов отчислений доходов по всем или отдельным налогам в бюджеты нижестоящего уровня. Основным недостатком такой системы является отсутствие связи между уровнем власти, на территории которого собираются те или иные налоги, и уровнем принятия решений – основной предпосылке создания эффективной системы межбюджетных отношений. Без существования подобной связи возникает риск «фискальной иллюзии», т.е. риск избыточного финансирования местных расходных потребностей. С другой стороны, вероятность частого и необоснованного снижения объема финансовых ресурсов, передаваемых на нижние уровни бюджетной системы, может привести к невозможности создания стабильной системы финансирования государственных услуг на местном и/или региональном уровне.

3. Закрепление некоторой части налоговых полномочий за местными или региональными органами власти, а в случае необходимости – компенсация недостающих доходов путем перечисления трансфертов в местный бюджет. Ключевым вопросом при осуществлении подобной схемы распределения доходов является выбор налогов, закрепляемых за местными (региональными) органами власти, а также федеральных налогов (регулирующих налогов), определенная доля поступлений которых зачисляется в региональные (местные) бюджеты.

В случае закрепления за нижними уровнями власти налоговых полномочий, что позволяет связывать величину налогового бремени и принимаемые расходные решения, местные органы власти в своих действиях руководствуются соображениями типа «затраты-выгоды», что приводит к повышению экономической эффективности.

Решение проблемы распределения налоговых доходов не сводится к полному закреплению конкретных налогов за местными, региональными или национальными уровнями власти, результатом ее решения является весь спектр различных схем закрепления налоговых доходов и полномочий.

Изучение международного опыта построения вертикальной структуры налоговых полномочий свидетельствует о том, что не существует доминирующей стратегии закрепления тех или иных доходных полномочий за определенными уровнями государственной власти. Однако теоретические исследования в этой области показывают, что некоторые формы распределения налоговых полномочий могут привести к значительным издержкам, которые понесет общество, как с точки зрения справедливости, так и с точки зрения эффективности.

ПРИНЦИПЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ И МЕТОДЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВ МЕЖДУ БЮДЖЕТАМИ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ (модели налоговых систем)

В основе всех моделей налоговых систем федеративных государств лежит принцип децентрализации, воплотившийся в форме федеративного государства, структуре федерального, регионального и муниципального права, и в схемах разграничения предметов ведения и полномочий между органами власти федерального, регионального и муниципального уровней, и в построении единых, но многоуровневых налоговых и бюджетных систем. С этих позиций суть и содержание понятия «бюджетный федерализм» в каждой конкретной стране является производной от традиций, состояния и тенденций децентрализации в различных сферах общественной жизни.

Одним из элементов децентрализации в сфере общественных финансов является бюджетно-налоговая децентрализация, под которой следует понимать регламентируемую форму параллельной реализации единых правил построения внутригосударственных бюджетных и налоговых подсистем (в первую очередь – региональных и муниципальных) и организованное рассредоточение отдельных технологических стадий бюджетного процесса (например, разделение налоговой службы и налоговой полиции) по различным уровням государственно-территориального устройства.

Сбалансированная бюджетно-налоговая децентрализация, обеспечивающая количественное совпадение рассредоточенных доходных (налоговых) источников и децентрализовано осуществляемых бюджетных расходов, а также достаточный для этого объем бюджетных и налоговых полномочий на каждом уровне бюджетно-налоговой системы, видимо, невозможна. По крайней мере, ни один пример такого рода мировой практике не известен. Тем не менее, некоторые страны (США, ФРГ, Канада, страны ЕЭС и др.) все более приближаются к уровню сбалансированности. Это происходит не только по причине их финансово-бюджетного благополучия, но и в связи с использованием политически корректных, социально и экономически оправданных правил и механизмов согласованного распределения полномочий и

ресурсов по разным уровням государственно-территориального устройства.

Несогласованность территориально опосредованных доходов и расходов общественного сектора не только создает множество проблем политического и социального характера, но и снижает эффект бюджетно-налоговой децентрализации как таковой. Какой бы изолированной не были в отдельности бюджетная и налоговая децентрализация, их несбалансированность может быть в определенной степени нивелирована только действиями центра. Чем сильнее выражен дисбаланс, тем больше формальная децентрализация уступает место фактической централизации бюджетно-налоговых отношений.

Исключительно важное значение приобретает принцип общего (совокупного) покрытия расходов. Это означает, что все расходы бюджета должны покрываться доходами бюджета и поступлениями из источников финансирования его дефицита. Общеизвестно, что доходы бюджета и поступления от источников финансирования для покрытия дефицита не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета (за исключением доходов целевых бюджетных фондов, а также в случае централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы).

Такие принципы, как единство и децентрализация, в налоговой сфере проявляются практически так же, как и в бюджетной: при неоспоримом единстве налоговой системы каждой страны существуют многоуровневая структура налогов и множественность независимых участников налогового процесса. К последним, как правило, относятся:

- налогоплательщики или налоговые агенты;
- налоговая служба и ее территориальные подразделения;
- государственная таможенная служба и ее территориальные подразделения;
- государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, а также уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие прием и взимание налогов и сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками;
- общегосударственные, региональные и местные финансовые органы, участвующие в решении вопросов об отсрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных налоговым законодательством.

Наглядно все сказанное выше о принципах разграничения налогов представлено схемой на рис. 4.

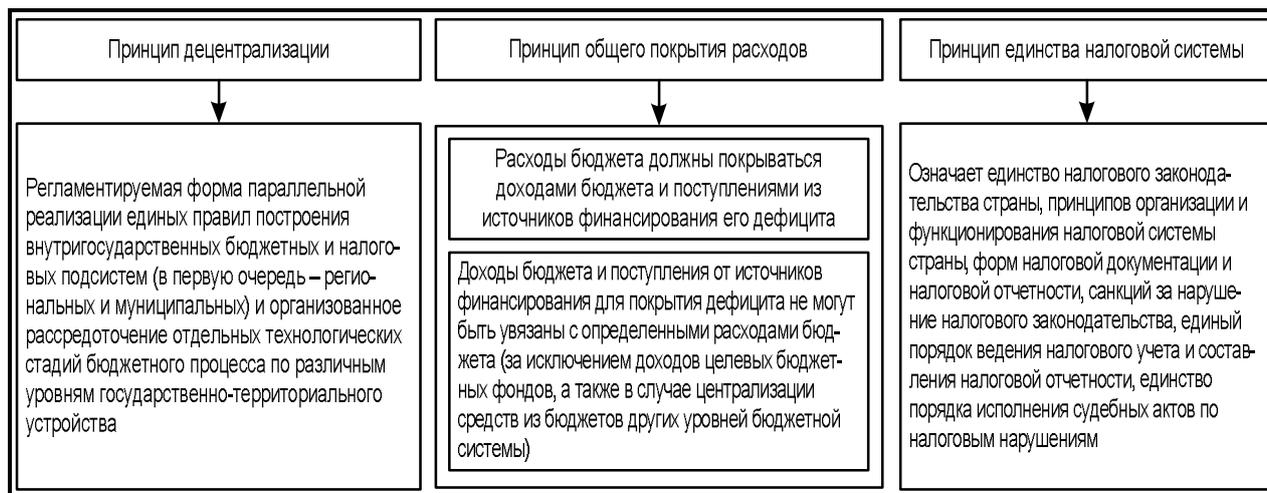


Рис. 4. Принципы разграничения налогов между бюджетами различных уровней

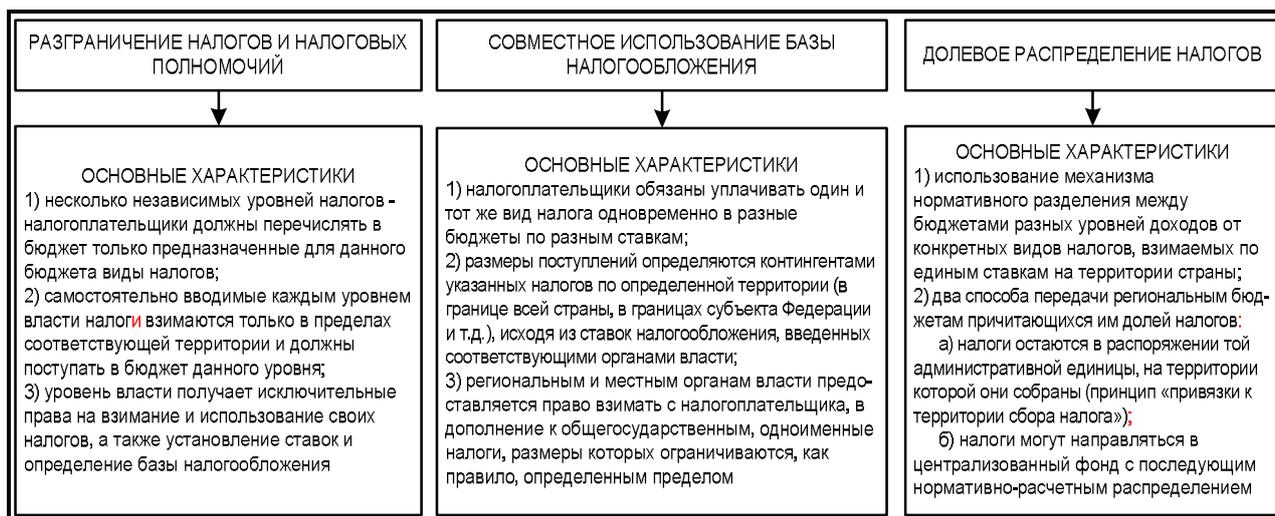


Рис. 5. Сущностные характеристики методов распределения налогов между уровнями государственной власти и управления

Наиболее отчетливо налоговая децентрализация проявляется в разноуровневой системе налогов, соответствующей государственно-территориальному устройству большинства стран мира. Чаще всего устанавливаются и взимаются общегосударственные (федеральные) налоги и сборы, региональные и местные налоги и сборы. Степень самостоятельности уровней налоговой децентрализации в развитых странах качественно различна. В США и ряде других государств на региональном и местном уровнях соответствующие власти могут вводить собственные налоги.

В качестве основополагающего элемента децентрализации в сфере общественных финансов следует выделить децентрализацию доходов бюджета, практическая реализация которой осуществляется на основе следующих принципов.

Доходы бюджета

Доходы бюджета должны определяться его расходами. Для пополнения бюджетов могут использоваться разнообразные источники средств, но наиболее значимыми являются налоговые доходы и сборы. Мобилизация и межбюджетное распределение совокупности налоговых поступлений в федеративном государстве осуществляется при помощи механизмов государственного регулирования бюджетных доходов. Их цель – распределение между звеньями бюджетной системы налоговых и иных платежей, которое обеспечило бы бюджет каждого уровня величиной доходов, достаточной для финансирования закрепленных за этим уровнем расходных обязательств.

Мировой практике известны три принципиальных подхода к решению проблемы разделения налогов в федеративном государстве (рис. 5):

- закрепление налогов за определенным уровнем власти или разграничение полномочий по взиманию налогов;
- совместное использование базы налогообложения;
- долевое распределение налогов.

Разграничение налогов и налоговых полномочий

Суть первого подхода заключается в том, что каждый уровень власти в государстве получает полное право и несет всю ответственность за установление и сбор сво-

их собственных налогов. Тем самым в стране появляется несколько независимых уровней налогов, а налогоплательщики должны перечислять в бюджет только предназначенные для данного бюджета виды налогов. При таком подходе самостоятельно вводимые каждым уровнем власти налоги взимаются только в пределах соответствующей территории и должны поступать в бюджет данного уровня. Причем тот или иной уровень власти получает исключительные права на взимание и использование этих налогов, а также установление ставок и определение базы налогообложения.

Совместное использование базы налогообложения

В основе второго подхода лежит соединение в рамках определенного вида общегосударственного налога нескольких ставок, самостоятельно устанавливаемых разными уровнями власти (федеральным, региональными и местными). Это означает, что налогоплательщики обязаны уплачивать один и тот же вид налога одновременно в разные бюджеты по разным ставкам. В результате в бюджеты различных уровней должны одновременно поступать одноименные виды налогов. При этом размеры поступлений определяются контингентами указанных налогов по определенной территории (в границе всей страны, в границах субъекта Федерации и т.д.), исходя из ставок налогообложения, введенных соответствующими органами власти.

Этот механизм состоит по сути дела в том, что и региональным и местным органам власти предоставляется право взимать с налогоплательщика в дополнение к общегосударственным одноименные налоги, размеры которых ограничиваются, как правило, определенным пределом. Такая система региональных «надбавок к налогам», взимаемым с использованием с использованием базы общегосударственного налогообложения, отличается простотой и функционирует эффективнее, если применяется согласованное определение базы налогообложения для органов власти всех уровней. Преимуществом данного способа является возможность воспользоваться отлаженным административным механизмом федерального правительства региональными властями при сборе дополнительных налогов.

Следует обратить внимание на тот факт, что и федеральное правительство, и региональные власти могут взимать налог с одной и той же налоговой базы, но при этом она будет определяться по-разному. Примером может быть Швейцария, где федеральное правительство и кантоны взимают налоги с одной и той же базы налогообложения, однако определяется эта база (индивидуальные доходы, прибыль корпораций и т.д.) на национальном уровне и на уровне кантонов неодинаково. Сходная система взимания властями штатов налога на личные доходы и на доходы корпораций функционирует в США.

Долевое распределение налогов

Предполагает использование механизма нормативно-го разделения между бюджетами разных уровней доходов от конкретных видов налогов, взимаемых по единым ставкам на территории страны. В этом случае в бюджет данного уровня власти подлежит зачислению законодательно установленная доля той суммы конкретного налога, которая должна быть собрана на соответствующей территории исходя из общей (для всех плательщиков этого налога в государстве) налоговой ставки. К преимуществам данного метода относятся его простота и наличие гарантий в получении определенной части поступлений региональными органами власти. Существуют два основных способа передачи региональным бюджетам причитающихся им долей налогов. Один из них заключается в том, что налоги остаются в распоряжении той административной единицы, на территории которой они собраны (принцип привязки к территории сбора налога). При втором способе поступления могут направляться в централизованный фонд с последующим нормативно-расчетным распределением, например, на основе численности населения, степени урбанизации, среднедушевого уровня доходов или иных показателей.

Устойчивость и надежность бюджетных доходов

Должна быть гарантирована устойчивость и надежность бюджетных доходов. Реальные бюджетные системы государства со сложным территориальным устройством, как правило, строятся путем комбинирования всех трех указанных подходов с тем, чтобы обеспечить устойчивость и надежность этих систем, достичь приемлемого компромисса многочисленных и противоречивых интересов страны в целом и составляющих ее регионов. При этом международный опыт свидетельствует, что исходя из уровня власти (местный, региональный, федеральный) пытаются по возможности ориентироваться на разные источники налогов. Федеральное правительство, как правило, стремится контролировать те налоги, которые в большей степени связаны с макроэкономической политикой стабилизации, распределением ресурсов или доходов. Нижестоящие органы власти, в свою очередь, нуждаются в относительно стабильных источниках поступлений, каковыми являются, например, доходы граждан, земля, недвижимость.

Важность проблемы выбора между централизованной и децентрализованной системами регулирования налогообложения обуславливается также и тем, что нельзя быть точно уверенным, что бремя налога, введенного на национальном уровне, эквивалентно бремени налога, введенного на субнациональном уровне с предоставле-

нием права субнациональным властям изменять налоговую ставку. Аналогично воздействию на эффективность и равенство налогов, регулируемых различными уровнями власти, будут отличаться друг от друга. Наделение правом регулировать правила взимания различных налогов сразу нескольких уровней государственной власти порождает проблему оптимального распределения налоговых полномочий между данными уровнями.

Исходя из представленного выше материала, можно выделить два основных подхода к решению проблемы распределения налоговых полномочий между национальным и субнациональным уровнями власти и, соответственно, две модели налогообложения.

Согласно традиционной модели распределения налоговых полномочий, собственная налоговая база (база тех налогов, которые могут регулироваться на данном уровне) субнациональных властей всегда меньше расходных обязательств, которые данные органы власти должны нести в соответствии с тем же традиционным подходом. Возникающий в результате такого несоответствия вертикальный дисбаланс бюджетной системы подлежит выравниванию с помощью межбюджетных трансфертов. В рамках традиционного анализа признается, что передача на субнациональный уровень большинства налоговых полномочий создает искажения в межтерриториальном распределении ресурсов, и целью эффективного распределения налоговых полномочий является минимизация подобных искажений. Так, в данном случае большое внимание уделяется созданию эффективной с точки зрения выравнивания системы межбюджетных трансфертов.

Второй, альтернативной, моделью решения проблемы распределения доходных полномочий является анализ с точки зрения общественного выбора. Согласно этому типу модели, в государстве с многоуровневой бюджетной системой должно соблюдаться правило соответствия доходных возможностей расходным обязательствам. При этом утверждается, что налоговые полномочия между уровнями государственной власти в большинстве стран распределяются в результате политического процесса, а не экономических расчетов. Согласно данному подходу, субнациональные власти должны располагать полномочиями по налогообложению наиболее мобильных факторов, так как межтерриториальная конкуренция в данном случае позволит избежать негативных эффектов, а налоговые полномочия следует распределять таким образом, чтобы они соответствовали расходным обязательствам.

ХАРАКТЕРИСТИКА НАПРАВЛЕНИЙ ИЗМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН МИРА

Последние полвека демонстрируют кардинальное изменение подхода к проблемам экономического развития, сформировавшегося в 1960-х гг. и отводившего главную роль в экономическом развитии центральному уровню власти. Сегодня мы наблюдаем повсеместно крупномасштабный процесс политической и налоговой децентрализации.

В настоящее время представления о том, что важнее для успешного развития, меняются, причем в некоторых странах кардинальным образом. Определяющие силы глобализации и регионализации, которые на первый взгляд могут казаться взаимоисключающими,

нередко имеют под собой одну и ту же почву и подкрепляют друг друга. В качестве такой основы выступают налоговая децентрализация или налоговая автономия субнациональных органов власти.

Федеральное налоговое законодательство – один из фундаментальных факторов, влияющих на глубину налоговой автономии региональных и местных органов власти. Последнее 50-летие характеризуется значительными изменениями налоговых систем стран мира (рис. 6).



Рис. 6. Характеристика направлений изменения налоговых систем стран мира

Изменение взглядов на роль налогов

Налоговые системы развитых стран, действовавшие в 1970-х – первой половине 1980-х гг., ориентировались на стимулирующую функцию налогов. Она проявлялась в широком предоставлении скидок и льгот. Например, в отношении налогообложения прибыли стимулирующее воздействие на капиталовложения достигалось путем одновременного повышения ставок налога на прибыль и расширения льгот на инвестиции.

Согласно получившей широкое распространение в 1980-е гг. концепции нейтральности, многочисленные скидки и льготы ведут к деформации в распределении ресурсов, структурным изменениям в производстве. Кроме того, льготный режим приводит к сокращению поступлений в доходную часть бюджета и при прочих равных условиях делает необходимым повышение налоговых ставок с целью восполнения доходов. Недополученные суммы по основным категориям скидок и льгот рассматриваются как «налоговые расходы» и рассчитываются путем вычитания фактических поступлений из возможной суммы поступлений без учета скидок и льгот. В целом стимулирующее воздействие налоговых льгот может рассматриваться как форма косвенного субсидирования отдельных отраслей экономики.

Во второй половине 1980-х гг. большинством развитых стран были проведены реформы, цель которых – снижение налоговых ставок и расширение налогооблагаемой базы. Необходимость изменений была вызвана падением конкурентоспособности промышленных отраслей в результате сокращения инвестиций. Теоретическое обоснование эти реформы получили в концепциях «экономики предложения».

Одновременно сокращались налоговые льготы, что, во-первых, позволило частично компенсировать потери налоговых поступлений, а во-вторых, в соответствии с принципом нейтральности должно было обеспечить более эффективное распределение ресурсов.

Изменение подхода к формированию структуры налогов

Изменение налоговой структуры в ряде западных стран произошло в соответствии с принципом нейтральности в ходе налоговых реформ второй половины 1980-х – начала 1990-х гг. Возрастание значения косвенных налогов, в первую очередь налога на добавленную стоимость (НДС), рассматриваемого многими экономистами как наиболее нейтральный налог, произошло в результате существенного сокращения ставок налогов с доходов компаний и физических лиц. Преобладающая доля косвенных налогов в доходной части бюджетов стран объясняется в первую очередь достаточно широкой и легко контролируемой налоговой базой и, следовательно, их высокой собираемостью, а также отражает факт низкого уровня доходов.

Вопрос об оптимальной структуре налоговой системы достаточно широко исследован в зарубежной литературе. Рост бюджетных дефицитов в развитых странах на рубеже XX-XXI вв. с одной стороны, и опасность дестабилизации экономики, в случае повышения налоговых ставок – с другой, привели к широкому распространению мнения о предпочтительности налогов на расходы (иначе называемых косвенными или потребительскими налогами) перед налогами на доходы.

В целом прямые и косвенные налоги имеют свои преимущества и недостатки. Косвенные налоги позволяют решать проблему фискального «тормоза»¹, так как рост поступлений от них пропорционален росту цен. Однако отмечается и возможный отрицательный эффект: в случае, если реальные доходы возрастают, поступления от косвенных налогов при отсутствии повышения ставок сокращаются относительно доходов. Что касается прямых налогов, то они обладают «встроенной» тенденцией повышения налогового отношения одновременно с ростом реальных доходов.

К негативным чертам налога на доходы относится стимулирование капиталовложений не по экономическим, а по налоговым причинам, что отрицательно влияет на инвестиции и искажает оптимальное распределение ресурсов. В настоящее время основными источниками формирования доходных статей бюджетов развитых стран являются налоги на доходы (личный подоходный налог и налог на корпорации), взносы на социальное страхование и потребительские налоги (НДС и акцизы). В подавляющем большинстве стран максимальные поступления в бюджет обеспечивают личные подоходные налоги.

Отсутствие последовательной позиции по отношению к доле ВВП, изымаемой из национальной экономики в форме налогов

Сегодня, к 2008 г., налоговое бремя в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) выросло до наиболее высоких уровней с 2000 г.

¹ рост номинального дохода по прогрессивной системе налогообложения учитывает долю подоходного налога в общих поступлениях и долю налогов в ВВП, что в условиях экономической депрессии имеет дестабилизирующий эффект.

– такие данные содержатся в опубликованной статистике ОЭСР. По данным организации, налоговые сборы (по отношению к ВВП страны) выросли в 14 из 26 стран, входящих в состав ОЭСР, и сократились в 11 из них. В среднем же в 30 странах организации в 2006 г. налоговое бремя выросло с 35,5% в 2005 г. до 36,2% в 2006 г. Это сопоставимо с историческим максимумом в 36,6%, зафиксированным в 2000 г. [1].

Реформирование национальных систем налогообложения в целях упрощения системы сбора налогов

За последние три года 65 стран провели реформирование национальных систем налогообложения. Перемены коснулись упрощения систем сбора налогов, а также снижения налогового бремени. Самой популярной реформой стало снижение налогов на доходы юридических лиц, что было сделано в 27 странах. Одновременно многие государства пошли на снижение так называемого бремени соблюдения налоговых требований, упрощая или отменяя налоги на коммерческую деятельность.

Бремя соблюдения налоговых требований зависит от количества налогов и времени для выполнения всех платежей. Страны Восточной Европы и Центральной Азии подкорректировали свои системы в 2006-м и 2007 гг., но при этом все равно оставили налоговые ставки одними из самых высоких в мире. В докладе Всемирного банка отмечается [2], что многим странам стоит брать пример с Египта, где реформы были проведены два года назад: так, налог на доходы юридических лиц снизился вдвое, с тех пор начался рост поступлений в казну. В среднем в мире уходит около двух месяцев на удовлетворение всех налоговых требований: 15 дней на оформление налогов на доходы юридических лиц, 21 день на налоги на трудовые ресурсы и столько же на подготовку и проведение оплаты потребительских налогов. Для сравнения: например, в Азербайджане на уплату налогов уходит около 105 дней, а швейцарские бухгалтеры тратят всего сутки.

РФ по простоте налогообложения занимает в рейтинге Всемирного банка 130-е место. Характерно, что среди активно растущих экономик блока БРИК (Бразилия, РФ, Индия и Китай) РФ по временным затратам находится на 2-м месте после Индии, где на это нужно 270 ч (в России – 495, в Китае – 950, а в Бразилии – 2600 ч). Для сравнения: в странах «большой восьмерки» на оформление налогов уходит в среднем 254 ч.

ВЫВОДЫ

В настоящей работе нет детального описания механизмов функционирования налоговых систем стран с рыночной экономикой, имеющих федеративное устройство, нет детального описания совокупности налогов и принципов построения налоговых систем. Эти вопросы освещаются в основном с точки зрения развития российской налоговой системы и формирования российской налоговой политики. Тем не менее, работа даст возможность понять не только наиболее значимые принципы построения налоговой системы страны, имеющей федеративное устройство, но и оценить направления задаваемой трансформации. Произведенный анализ позволяет сделать вывод, что вектор, задающий направления трансформации налоговых систем стран мира, изменчив, находится под большим воздействием политического фактора, а научное обоснование налоговой политики государства требует дальнейшей проработки.

Кабир Людмила Сергеевна

Литература

1. Налоги растут // РБК daily. – 2007. – 19 октября.
2. Annual Report. 2007 // <http://www.worldbank.org>.

РЕЦЕНЗИЯ

Налоговая система Российской Федерации, пережив революционный этап становления, продолжает свое развитие и совершенствование. С одной стороны, мы являемся свидетелями воздействия развивающихся экономических отношений на формируемую налоговую систему страны. Повышается уровень развития экономических отношений, расширяется и интенсифицируется внешнеэкономическая деятельность, усложняются связи между хозяйствующими субъектами, развивается финансовый сектор российской экономики. Это приводит к появлению новых видов деятельности, хозяйственных операций, финансовых продуктов и влечет за собой необходимость совершенствования налогового администрирования, налогового учета и системы налогообложения доходов.

С другой стороны, развитие самой налоговой системы РФ, необходимость интегрирования в мировую систему разделения труда, инициирует мероприятия, направленные на совершенствование налоговой системы РФ «изнутри». В связи с этим изучение теоретических моделей построения налоговых систем стран с рыночной экономикой, изучение их опыта, проблем организации эффективно работающей налоговой системы, имеет теоретической и практическое значение.

Настоящая работа и автор справедливо указывает на этот факт, и не ставит точку в изучении направлений трансформации налоговых систем федеративных государств. Поэтому целесообразно порекомендовать и в дальнейшем актуализировать информацию, имеющую отношение к обозначенной проблеме.

Кирина Л.С., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Минфина РФ

1.2. TAX SYSTEMS OF FEDERATIVE STATES: CONTEMPORARY BASES OF CONSTRUCTION AND DIRECTIONS OF TRANSFORMATION

L.S. Kabir, Doctor of Science (Economic), Professor,
Head of Chair of Banking

The article concerns theoretical aspects of tax systems organization in federal states. Some problems of tax distribution between government authorities levels have been under analysis. Different directions of current tax policies of federal states are being estimated. Prospects assessment and tendencies in the field of tax systems organization in federal states are being made.

Literature

1. Taxes are increasing // RBC daily. – №197. – 19.10.2007.
2. Annual Report. 2007. – <http://www.worldbank.org>.