УДК 336.2

ПРОБЛЕМА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ В ОБЩЕСТВЕ КАК ОДНО ИЗ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

Крамаренко Л.А., Назаров А.В.

АНО «Институт деловой карьеры», Москва, Россия (111024, Москва, ул. Шепелюгинская, д. 21), e-mail lusialek@yandex.ru

Рассматриваются инструменты налоговой политики государства, такие как распределение прямого и косвенного налогообложения между налогоплательщиками. С этой точки зрения дается характеристика российской налоговой системы, анализируются ее структурные показатели, выявляются положительные и отрицательные стороны прямого и косвенного налогообложения для экономики и налогоплательщиков. Рассматриваются проблемы распределения налогового бремени между налогоплательщиками – юридическими и физическими лицами, а также недостатки общепринятых подходов к определению показателя налоговой нагрузки организации. Доказано, что интересы государства и налогоплательщика реализуются через правовое регулирование налогообложения. Главным недостатком Российской налоговой системы является ее ориентация на устранение дефицита бюджета способом преимущественного изъятия доходов предприятий. В российской налоговой системе практически отсутствует связь системы налогов с развитием экономики и деятельностью предприятий.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, налоговая политика, регрессивность налоговой системы, налогоплательщики, налогообложение прибыли организаций, подоходное налогообложение физических лиц, налог на добавленную стоимость (НДС).

THE PROBLEM OF DISTRIBUTION OF THE TAX BURDEN IN THE SOCIETY AS ONE OF THE MAIN DIRECTIONS OF TAX REFORM

Kramarenko L.A., Nazarov A.V.

ANO «Institute of business career», Moscow, Russia, 111024, Moscow, street of Hepeluginskay, D. 21), e-mail lusialek@yandex.ru

Describes the tools of the state tax policy, such as the distribution of direct and indirect taxation between taxpayers. From this point of view is a characteristic of the Russian tax system, analyzes its structural indicators, identified the positive and negative sides of direct and indirect taxation to the economy and taxpayers. Discusses the problem of the distribution of the tax burden among taxpayers – legal entities and individuals, as well as the disadvantages of conventional approaches to the definition of the indicator of tax burden organization. It is proved that interests of the state and the taxpayer are implemented through legal regulation of taxation. The main drawback of the Russian tax system is its orientation on the elimination of the budget deficit pre-emptive way of withdrawal of incomes of the enterprises. In the Russian tax system is practically no relationship tax system with the development of economy and business activities.

Keywords: the tax burden, tax policy, regressivity of the tax system, taxpayer, profit taxation of the organizations, income taxation of physical persons, value-added tax (VAT).

Одной из составляющих финансовой политики государства является фискальная (налоговая) политика.

Сущность фискальной политики заключается в необходимости изменения и регулирования налогового бремени в течение всего экономического цикла.

Анализируя налоги как средство государственного управления деловой активностью, важно остановиться на их регулирующих функциях: установление и изменение системы налогообложения, в том числе соотношения уровней прямого и косвенного налогообложения; определение налоговых ставок, их дифференциация; предоставление налоговых льгот, т.е. освобождение от налогов части прибылей и капитала с условием их

целевого использования в соответствии с задачами общей экономической политики правительства.

Важную регулирующую роль играют значительные изменения ставок налогов. Так, глобальное понижение налогов ведет к увеличению чистых прибылей, усилению стимула хозяйственной деятельности, росту капиталовложений, спроса, занятости и оживлению хозяйственной конъюнктуры. Увеличение налогов – это обычный способ борьбы с повышенной деловой активностью.

Изменяя налог на прибыль (прямой налог), государство может создать или уменьшить дополнительные стимулы для капиталовложений, а маневрируя уровнем косвенных налогов – воздействовать на фонд потребления в целом, на цены товаров и услуг.

В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного рычага воздействия на негативные явления рынка [8]. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. При этом сочетание прямого и косвенного налогообложения является основой налоговой системы. Эти две подсистемы тесно взаимодействуют не только при обеспечении потребностей бюджета в доходных источниках, но и в процессах конкретного исчисления налогооблагаемой базы. Взимание одних налогов может снизить или увеличить стоимостную базу исчисления других.

Классическое требование к соотношению систем косвенного и прямого налогообложения таково, что фискальную задачу выполняют преимущественно косвенные налоги, а на прямые налоги возложена роль экономического регулятора доходов корпораций и граждан. Система прямого налогообложения в России не выполняет своего стимулирующего предназначения не только по причине несовершенства методических основ этих налогов. Напротив, схемы формирования налога на прибыль, подоходного налога с физических лиц и других прямых налогов содержат множество налоговых льгот, призванных играть роль экономических стимулов [1].

В рамках российской налоговой системы в целом, хотя и не просматривается однозначного доминирования косвенных налогов [2, с. 15], тем не менее их роль очень велика. Причем основную роль в формировании доходов федерального бюджета играют косвенные налоги. Это обстоятельство, с одной стороны, ведет к относительной стабилизации доходов бюджетной системы (и федерального бюджета в первую очередь), а с другой – объективно понижает уровень контроля над использованием этих средств со стороны общества в целом и его отдельных граждан.

Главным недостатком Российской налоговой системы является ее ориентация на устранение дефицита бюджета способом преимущественного изъятия доходов предприятий. В нашей налоговой системе практически отсутствует связь системы налогов с развитием экономики и деятельностью предприятий. Из-за этого каждая отрасль развивается по-своему. И так же этот

факт провоцирует многочисленное банкротство и убыточность предприятий. Появляется стремление заработать меньше, чтобы не выплачивать высокие налоги. Это тормозит развитие торговли, практически убивает конкуренцию. Система налогов должна помогать производству, стимулировать его, толкать к развитию.

В России налоговые платежи растут с ростом цен. Производители товаров при росте налогов увеличивают цены на товары, чтобы иметь прибыль с продаж. Таким образом, они частично перекладывают свои выплаты на потребителя. Есть продукты, которые будут покупать всегда, независимо от их цены. Именно этим и пользуются производители, а впоследствии налоговая система. Подобные налоги носят название «косвенных», так как косвенно их оплачивают потребители, а не производители.

Налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы в период экономического подъема без текущего изменения ставок увеличивалась бы налоговая нагрузка и величина налоговых поступлений. В период спада, наоборот, налоговая нагрузка и объем налоговых изъятий должны заметно уменьшаться. Наибольшую эластичность демонстрируют налоговые системы, в которых преобладают поступления от прямых налогов, и в первую очередь от прогрессивного подоходного налога. Причем чем жестче прогрессия – тем выше эластичность.

Чем эластичнее кривая спроса и менее эластичнее кривая предложения, тем большее налоговое бремя ложится на производителя и, наоборот, чем менее эластичнее кривая спроса и эластичнее кривая предложения, тем большее налоговое бремя несут потребители. Принцип, согласно которому эластичность спроса определяется наличием взаимозаменяемых товаров, означает, что определённый потребительский продукт, имеющий более узкое назначение, характеризуется обычно более высокой эластичностью спроса, чем более широко применяемый.

Следовательно, налоги легко перелагаются на предметы первой необходимости, поскольку независимо от роста цен и увеличения налоговой ставки потребление таких продуктов практически не уменьшается. При этом значительная часть налогового бремени перекладывается на потребителя с более низким уровнем доходов.

Налогообложение предметов не первой необходимости менее эффективно, поскольку потребление этих групп товаров реально может сократиться. Нередко налоги используют для сокращения потребления товаров, вредных для здоровья, например, акцизы на табачные изделия, алкогольные напитки.

Прямые налоги трудно перенести на потребителя. Из них легче всего дело обстоит с имущественными налогами – на землю и на другую недвижимость: они включаются в арендную и квартирную плату, цену готовой продукции. Косвенные налоги переносятся на конечного потребителя в зависимости от степени эластичности спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньшая часть налога перекладывается на потребителя, а большая уплачивается за счет прибыли [5, с. 132].

Увеличение доли косвенного налогообложения при неизменном уровне налоговых изъятий может уменьшить склонность к сбережению, т.к. косвенный налог уменьшает сбережения, но сами сбережения (понимаемые как прирост финансовых активов) при этом не облагаются.

Общепринятой является точка зрения о регрессивном характере налога на добавленную стоимость как налога на потребление: низкодоходные слои населения, которые тратят более высокую долю своего дохода на потребление, чем высокодоходные группы, соответственно вынуждены выплачивать более высокую долю дохода в качестве НДС.

Деление налогов на прямые и косвенные, установленное экономистами начала XX в., не утратило своего значения и в начале XXI в. В налоговых законодательствах развитых стран сохранена классификация с разделением на прямые и косвенные налоги. В России прямые и косвенные налоги появились в результате налоговой реформы 1991 г. [6, с.187].

Разделение на прямые и косвенные налоги имеет принципиальное значение. В случае с прямыми налогами речь идёт о том, чтобы конкретно определить способность лиц осуществлять налоговые платежи, то есть напрямую обложить налогом лицо, предприятие, организацию. С косвенными налогами дело обстоит иначе. Здесь пытаются достичь той же цели косвенными путями: обложить товары налогами, которые будут взиматься с тех лиц, которые в состоянии приобрести эти товары.

Эта незаметность и неизбежность косвенных налогов часто выдаётся за их особое преимущество, так как в большинстве случаев они вызывают меньшее сопротивление, чем прямые налоги, возлагаемые непосредственно на налогоплательщика.

Обобщая всё сказанное выше, можно сделать следующие выводы относительно преимуществ и недостатков косвенного обложения:

Преимущества:

1. Высокая доходность для государства, поскольку они падают на предметы широкого потребления.
2. «Незаметность» для потребителей уплаты налога, включенного в цену, благодаря чему утрачивается непосредственная связь между платежом налога и осознанием этого платежа.
3. Сложность в уклонении от уплаты.
4. Относительная простота администрирования и контроля.

К недостаткам можно отнести следующее:

1. Регрессивность косвенных налогов – заключается в их обратной пропорциональности платежеспособности потребителей в отношении товаров первой необходимости. Косвенные налоги повышают цены на предметы первой необходимости, увеличивают для менее обеспеченных слоев населения тяжесть налогообложения, понижающую жизненный уровень, так как заработная плата обладает меньшей подвижностью, чем цены товаров.

2. Отрицательно воздействуют на рыночную экономику, противореча интересам предпринимателей.

Ж. Сисмонди также считал главным недостатком косвенных налогов то, что, падая на расходы, они далеко не пропорциональны доходам. В своих трудах он тоже отмечал регрессивный характер косвенных налогов [3, с. 253-255].

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами.

Государство всегда сталкивается с необходимостью решать две взаимоисключающие задачи: с одной стороны, значительно увеличить поступление налогов в бюджеты всех уровней; с другой стороны – уменьшить бремя на налогоплательщиков [7].

Различие финансовых интересов государства и экономических агентов, различие соответствующих политик дает основание различать уровни налогового механизма – в частности, механизма, функционирующего на уровне государства, и механизма, функционирующего на корпоративном уровне (предприятие, их отраслевые или территориальные объединения). При этом каждый из таких механизмов должен функционировать в строго определенном регламенте налоговых правоотношений. В противном случае будет постоянно нарушаться паритет финансовых интересов, усиливаться негативные проявления как по отношению к интересам государственной казны, так и по отношению к интересам налогоплательщиков. С другой стороны, организационно-правовая сторона налогового механизма не должна превалировать над его экономической сутью, т.е. целями функционирования.

В большинстве теоретических исследований налоговое бремя на юридическое лицо не рассматривается.

Как отмечает Р. Крилав, «бремя налогообложения характеризуется его воздействием на благосостояние людей (а не учреждений), выступающих в качестве потребителей, производителей и поставщиков факторов производства» [5, с. 75]. Объясняется это эффектом переложения налогов, вследствие которого формальный (определенный законом) и реальный налогоплательщики не совпадают. «Фактическое бремя налогообложения, – пишет Р. Крилав, – может лежать на собственниках фирмы, ее работниках, ее клиентах, собственниках капитала в целом, или работниках в целом, или на определенном сочетании этих групп» [5, с. 54-55].

Много публикаций посвящено проблеме измерения налогового бремени на предприятие. Их анализ свидетельствует, что налоговое бремя на предприятие рассчитывается без учета эффекта переложения налогов. Поэтому в формулах его расчета фигурируют суммы налогов, уплаченных предприятием в бюджет в соответствии с действующим законодательством (числитель), которые относятся к налоговой базе – выручке от реализации или добавленной стоимости (знаменатель). Необходимым условием при этом является соблюдение принципа

соответствия числителя и знаменателя: знаменателем может быть только база налога, стоящего в числителе, или общая база группы налогов [6, с.120].

Несмотря на общепринятое название рассчитанного таким образом показателя – «налоговая нагрузка (бремя) на предприятие», более точно его стоило бы назвать формальным уровнем его налогообложения. Тогда как реальная налоговая нагрузка должна рассчитываться с учетом эффекта переложения налогов. Определяя налоговую нагрузку без учета такого эффекта, необходимо понимать определенную условность такого показателя. В противном случае создается благоприятная почва для фискальных иллюзий (относительно непосильного бремени налогов на предприятия), которые вводят в заблуждение не только общественность и органы власти, но и специалистов, порождают искаженные оценки действующей налоговой системы, препятствуют определению оптимальных путей ее совершенствования, формируют ошибочные ориентиры для налоговой политики.

Следовательно, по мнению большинства ученых, в силу эффекта переложения налогов, говорить о «налоговом бремени на предприятие (юридическое лицо)» не вполне корректно. Несмотря на это, данное понятие получило широкое употребление. Один из аргументов в пользу целесообразности его применения заключается в том, что предприятие (фирма, компания) является «отдельным субъектом», который с юридической точки зрения отличается от физических лиц, владеющих им. Обезличенные налоги, которые платит в бюджет предприятие, нельзя сравнивать с налогами, уплачиваемыми отдельной личностью. Ведь первые из них реально влияют на предприятие как отдельный субъект хозяйственной деятельности, уменьшая его оборотные денежные средства, а также ограничивая возможности инвестирования нераспределенной прибыли в развитие производства, повышение заработной платы работающим и т. п. Вместе с тем эти аргументы не могут отрицать необходимость исследования эффекта переложения налогового бремени с одного предприятия на другие, а в конечном итоге – на физических лиц.

Налоговое бремя физических лиц, как правило, ассоциируется лишь с бременем подоходного и других налогов, непосредственно уплачиваемых населением из его личных доходов. Однако это не так. На денежные доходы физических лиц давит бремя как прямых личных налогов, так и косвенных налогов, оплачиваемых населением в составе розничных цен приобретаемых им товаров и услуг.

В любой стране налоговая система является основополагающим фактором функционирования национальной экономики. Например, налоговая система Германии показательна прежде всего тем, что на ее базе удалось достичь как высокого уровня экономического развития, так и обеспечить высокую степень социальной защиты для своих граждан. В Германии стоимость реализованного валового национального дохода распределяется сначала между теми, которые заняты в его образовании. Это владельцы

средств производства – предприниматели или юридические лица, которые получают свою часть в виде прибыли, и работники и служащие, которым выплачивается заработная плата. Государство получает свои доходы преимущественно в процессе перераспределения валового национального продукта путём налогообложения первичных и вторичных доходов.

В России ситуация обратная. Юридические лица несут максимальную налоговую нагрузку, значительно превышающую налогообложение физических лиц. Это объясняется рядом причин: Во-первых, это связано с низким жизненным уровнем абсолютного большинства населения Российской Федерации и вызванной этим недостаточной налоговой базой. Во-вторых, в структуре населения страны высокий удельный вес занимают лица предпенсионного и пенсионного возраста, доходы которых объективно ниже остальной части населения. В-третьих, существенную роль играет и созданная в стране система уклонения от уплаты налогов, используемая преимущественно лицами, имеющими наиболее высокий уровень доходов. В результате этого отсутствует реальная налоговая база налогоплательщиков – физических лиц. При этом важно подчеркнуть, что в России степень сокрытия личных доходов значительно выше, чем доходов предприятий и организаций. В бывшем СССР налоговая система реально не существовала и, как следствие, налоги фактически не платились. В начальные периоды экономических реформ в России экономические субъекты воспринимали налоги исключительно как недопустимые внешние издержки и негативные факторы, уменьшающие их собственные доходы и препятствующие развитию предпринимательской деятельности. Подобная налоговая ментальность в значимой степени сохраняется до настоящего времени [4, с. 7].

Интересы государства и налогоплательщика реализуются через правовое регулирование налогообложения. Механизм же согласования этих интересов состоит из функциональных особенностей налогообложения.

Стратегическая цель совершенствования налогообложения состоит в реализации принципов налогообложения с учетом согласования интересов государства и налогоплательщика, а также равновесия (паритета) налоговых функций. До тех пор пока налоговая практика демонстрирует отсутствие такого паритета, противоречия между субъектами налоговых отношений будут углубляться. Равновесие налоговых функций на практике должно обеспечиваться посредством научно обоснованного механизма налогообложения.

Список литературы

1. Буренко В.И., Шумилов А.В. Политический класс современной России в контексте инструментального похода // PolitBook. – 2012. – № 4. – С. 9-18.
2. Налоговый кодекс РФ, II часть, действующая редакция.
3. История экономических учений. – М.: Эксмо, 2009.

4. Косов М.Е., Крамаренко Л.А. Экономическое равновесие налоговой системы: монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
5. Крилав Р. Концепции распределения налогового бремени // Пособие по налоговой политике. – Вашингтон: МВФ, 1995.
6. Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
7. Сковиков А.К. Современные проблемы национальной безопасности России // Управление мегаполисом. – 2010. – № 5. – С. 162-166.
8. Сковиков А. К. Политические противоречия в постсоветской России // Управление мегаполисом. – 2010. – № 6. – С. 199-202.

Рецензенты:

Крылова Е.Б., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой экономических и финансовых дисциплин АНО ВПО «Московский гуманитарный университет», г. Москва.

Назаров В.А., д.э.н., ректор АНО «Институт деловой карьеры», г. Москва.