

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Д. Б. Волков

К ВОПРОСУ О ПРИНЦИПАХ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ

Аннотация: В статье раскрывается авторское понимание современных принципов налогового стимулирования, которые вытекают из классических принципов налогов, но не тождественны им. Особое внимание уделяется анализу классического принципа равенства налогового бремени в его преломлении к налоговому стимулированию. Также обосновывается целесообразность выделения поведенческого принципа политики налогового стимулирования

Ключевые слова: налоги и налогообложение, принципы, налоговое бремя, равенство, оптимальность, целесообразность, перемещение, законность, поведенческий, стимулирование.

Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года¹ определены ключевые направления деятельности Правительства РФ, обеспечивающие достижение таких стратегических целей как увеличение уровня жизни населения (прежде всего за счет увеличения объема ВВП на душу населения в 2,5 раза к 2020 году), создание конкурентоспособной экономики знаний и высоких технологий, создание новых территориальных центров экономического роста и развитой инфраструктуры, а также переход экономики от экспортно-сырьевого к инновационному социально ориентированному типу развития. Для стимулирования экономического роста в стране необходима реализация такой налоговой политики, которая будет способствовать росту деловой активности хозяйствующих субъектов и повышению их конкурентоспособности.

В настоящее время государство активно использует регулирующий потенциал налогов: расширение перечня и размеров расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, внедрение мер, направленных на поддержание экономики в условиях возникновения мирового финансово-экономического кризиса, расширение операций, не подлежащих

обложению НДС, а также в отношении которых подлежит применению нулевая ставка налога, и т.п.

Чрезвычайно важно, чтобы налоговое стимулирование осуществлялось в четко установленных рамках, чтобы, с одной стороны, в целях развития той или иной отрасли был в полной мере задействован регулирующий потенциал налогов, а с другой стороны, преференции, предоставляемые этим отраслям не были чрезмерными. Налоговое стимулирование должно соответствовать четко определенным и установленным требованиям. Ученые-экономисты на разных этапах исторического развития внесли вклад в теоретическое обоснование общих принципов налоговой политики. Таким образом, известные в теории налогообложения принципы налоговой политики создают методологическую базу для различных исследований в сфере налогообложения. В то же время современные подходы к обоснованию политики налогового стимулирования экономики должны также базироваться на адекватных историческим реалиям принципах, не противоречащих базовым теоретическим принципам налогообложения.

Некоторые современные исследователи выделяют принцип равенства налогового бремени в отношении политики налогового стимулирования².

¹ Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года утверждена распоряжением Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. №1662-р

² Смирнов Д.А., Лайченкова Н.Н. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования. М.: Налоги, 2007 №5.

Указанный принцип соответствует основополагающему научно обоснованному и формализованному принципу налоговой политики и, по мнению авторов, заключается в том, что равные доходы при равных условиях их получения должны облагаться одинаковыми по величине налогами, а с равных доходов при разных условиях их получения должны взиматься разные налоги. Очевидно, что налогоплательщики, имеющие худшее имущественное положение, не способны уплачивать сумму налога, которую могут уплачивать налогоплательщики, имеющие лучшее имущественное положение. Из этого следует, что принцип равенства налогового бремени будет достигнут лишь в том случае, если налоговая нагрузка на каждую категорию налогоплательщиков будет таковой, что позволит обеспечить приемлемое имущественное положение налогоплательщиков после уплаты налогов. С другой стороны, в случае, если одна группа налогоплательщиков, имеющих равное имущественное положение, будет уплачивать налоги в меньшем размере по отношению ко второй группе, то она окажется в более благоприятном экономическом положении без разумных оснований. Такая ситуация по сути является дискриминацией второй группы налогоплательщиков, что недопустимо не только с позиции общих принципов налогообложения, но и с позиции налогового стимулирования.

Итак, смысл рассматриваемого принципа заключается в обеспечении равной налоговой нагрузки на каждую категорию налогоплательщиков, выделенную на основании различия в имущественном положении. В то же время, налоговое стимулирование направлено на создание для определенных налогоплательщиков более низкой налоговой нагрузки по сравнению с остальными категориями налогоплательщиков. Зачастую категоризация налогоплательщиков в целях налогового стимулирования напрямую не зависит от их имущественного положения. Целью предоставления налоговых преференций в этом случае является не только достижение сопоставимого имущественного положения различных категорий налогоплательщиков после уплаты налогов, но и обеспечение ускоренного развития определенной категории налогоплательщиков за счет косвенного увеличения средств, остающихся в распоряжении таких налогоплательщиков. Следовательно, смысл налогового стимулирования заключается, в том числе, в создании более благоприятных условий некоторым

категориям налогоплательщиков, которые, при отсутствии стимулирующей политики, находились бы в равном экономическом положении по отношению к другим налогоплательщикам того же имущественного состояния. Таким образом, принцип равного налогового бремени в его классическом толковании не может рассматриваться в качестве основополагающего принципа налогового стимулирования. Следовательно, в отношении политики налогового стимулирования этот принцип следует толковать как оптимальность налогового бремени для определенных категорий налогоплательщиков. Каждая категория налогоплательщиков должна уплачивать налоги исходя не только и не столько из своих возможностей по их уплате, а исходя из целей общества по развитию тех или иных сфер деятельности либо целей государства в поддержании той или иной категории налогоплательщиков. Таким образом, в сфере социального регулирования уточненное понимание классического принципа сводится к обеспечению равного налогового бремени, а в сфере экономического стимулирования он заключается в создании режима экономического благоприятствования приоритетных отраслей экономики. При определении границ оптимальности налогового бремени государству необходимо иметь экономическое обоснование предоставления определенных преимуществ тем или иным категориям налогоплательщиков. Если в отношении мер налогового стимулирования в социальной сфере оптимальность налогового бремени ограничена величиной расходов, которые готово нести государство, то в отношении мер налогового стимулирования в реальном секторе экономики такая оптимальность должна быть четко обоснована и увязана с государственной общеэкономической политикой.

В этом смысле целесообразно выделить еще один принцип налогового стимулирования – принцип экономической целесообразности мер налогового стимулирования. Это принцип заключается в недопустимости произвольного увеличения либо уменьшения налоговых обязанностей без соответствующих экономических обоснований. Налоговое стимулирование экономики, по своей сути, направлено на создание неравных условий налогообложения для налогоплательщиков в зависимости от особенностей их экономической активности либо экономического положения. Принимая во внимание мультипликативный эффект, присущий косвенной форме налогового стимулирования, отказ со

стороны государства от текущих доходов приводит к увеличению валовых поступлений в среднесрочной перспективе за счет ускоренного развития той или иной отрасли экономики. Следовательно, в случае, если меры налогового стимулирования будут экономически целесообразны, в конечном счете налоговое стимулирование будет успешно как для государства, так и для налогоплательщиков, в противном случае, такие меры не приведут к позитивному экономическому эффекту и повлекут лишь необоснованные дополнительные затраты для государства на реализацию таких мер налогового стимулирования. В целях обеспечения должного уровня экономического обоснования необходимости внедрения той или иной меры налогового стимулирования необходимо проведение тщательного экономического анализа. Указанный анализ должен быть проведен, по крайней мере, в двух областях: анализ необходимости применения той или иной меры и оценочный анализ эффективности внедрения той или иной меры.

При проведении анализа необходимости налогового стимулирования следует провести анализ экономического положения объектов налогового стимулирования (то есть, обозначенной группы налогоплательщиков). Проведение такого анализа должно проводиться в первую очередь по следующим направлениям: а) сравнительный анализ экономического положения хозяйствующих субъектов – потенциальных объектов государственного стимулирования, с другими хозяйствующими субъектами (в том числе, при помощи проведения исторического анализа, с учетом имеющейся зарубежной практики); б) объективная оценка экономического положения хозяйствующих субъектов, а также наличие причинно-следственной связи такого положения с эффективностью менеджмента; в) приоритетность стимулирования этой сферы экономической деятельности для государственного развития.

При проведении оценочного анализа эффективности осуществления той или иной меры необходимо сопоставить затраты на осуществление меры налогового стимулирования с выгодами от такого осуществления. К затратам, в данном случае следует отнести: выпадающие доходы бюджета (за счет потерь бюджета части налоговых платежей в результате налогового стимулирования), административные издержки на осуществление налогового стимулирования (в частности, издержки на разработку и утверждение проектов нормативных актов,

доведения последних до сведений заинтересованных лиц и т.п., иногда указанные издержки связаны с необходимостью модернизации программного обеспечения налоговых органов и т.п.), издержки на обслуживание стимулирующего механизма (связаны прежде всего с механизмом контроля за правомерностью использования механизма стимулирования налогоплательщиками). Выгодами в данном случае являются: рост абсолютной величины налоговых доходов (за счет увеличения числа экономических субъектов занятых в сфере экономической деятельности, находящейся под воздействием механизмов налогового стимулирования), неналоговые эффекты (например, поддержание и развитие сферы экономической активности, стратегически важной для государства, увеличение стоимости продукта, произведенного в сферах экономической активности, находящихся под воздействием механизмов налогового стимулирования и т.п.). Также необходимо учитывать, что затраты на осуществление налогового стимулирования производятся незамедлительно, в то время как выгоды от такой меры появляются по истечении определенного временного промежутка.

Обеспечение свободного перемещения в пределах территории Российской Федерации товаров, работ, услуг, финансовых средств – важный принцип налогообложения в полной мере применим и к политике налогового стимулирования. Меры налогового стимулирования никоим образом не должны ограничивать торговлю и инвестиции внутри Российской Федерации. В частности, не будет являться эффективной мерой налогового стимулирования развития автомобильного производства Самарской области установление внутренних пошлин либо повышенных налоговых ставок на реализацию на территории этой области автомобилей, произведенных в других регионах страны. Подобные меры могут привести к подрыву государственности, а потому напрямую запрещены Конституцией Российской Федерации³. Налоговый кодекс РФ также содержит норму, прямо запрещающую установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств.

³ Конституция РФ, статья 8, часть 1

Еще одним принципом налогового стимулирования является его законность. Налоговое стимулирование должно соответствовать принятым в государстве законам и подзаконным нормативным актам. Политика налогового стимулирования не может существовать вне правовых рамок и противоречить законодательству государства вне зависимости от целей проведения такой политики. Указанный принцип позволяет не допустить произвола при проведении политики налогового стимулирования. С другой стороны, в некоторых случаях он препятствует оперативному проведению мер налогового стимулирования. Примером тому может явиться принятие Федерального закона от 13 октября 2008 года №172-ФЗ в рамках антикризисных мер в сфере налогообложения. Положениями указанного закона налогоплательщикам было предоставлено право в определенных случаях уплачивать НДС за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Законом было предусмотрено, что указанное правило распространяется на отношения по уплате налога за налоговые периоды начиная с третьего квартала 2008 года. Однако, возникла неопределенность с тем, каким образом уплачивать налог за 3-й квартал 2008 года, так как формально, согласно общей части Налогового кодекса РФ⁴ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. На практике налогоплательщики и налоговые органы игнорировали эту правовую коллизию и применили положения о рассрочке налогового платежа уже с момента уплаты НДС за третий квартал, однако, тем не менее, такой подход стал явным нарушением принципа законности налогового стимулирования. В целях исключения повторения аналогичной ситуации в дальнейшем Федеральным законом от 26 ноября 2008 года №224-ФЗ было внесено уточнение, согласно которому некоторые акты законодательства о налогах и сборах могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это. Указанный принцип означает также то, что налоги и сборы, установленные одним уровнем власти, не могут быть изменены другим

уровнем власти, если это прямо не предусмотрено в соответствующем акте. Это также крайне важно для обеспечения законодательной основы налогообложения и создания стабильности системы налогообложения.

Предлагается также использовать поведенческий принцип политики налогового стимулирования, состоящий в необходимости ориентироваться на поведение индивидуумов – главных объектов налогового стимулирования. В связи с этим, при реализации мер налогового стимулирования необходимо четко понимать, кто является объектом налогового стимулирования и отвечает ли механизм предоставления стимулов поставленным целям или содержит какие-либо ограничения при реализации. При осуществлении эффективного стимулирования организаций как объединений индивидуумов необходимо принимать во внимание то обстоятельство, что зачастую потребности компаний, фирм могут противоречить интересам отдельно взятых сотрудников, и удовлетворение потребностей фирмы со стороны субъекта, осуществляющего стимулирование, будет иметь успех только в том случае, если каждый сотрудник будет осознавать необходимость таких действий и их пользу для себя, то есть иметь интерес в таком стимулировании. В противном случае даже высокопрофессиональные шаги стимулирования обречены остаться невостребованными. В частности, соответствие мер налогового стимулирования интересам конкретных индивидуумов, может заключаться во взаимосвязи налоговой политики с общеэкономической политикой страны. Так, меры налогового стимулирования в отрыве от общеэкономических мер регулирования, зачастую сами по себе не соответствуют интересам налогоплательщика обречены остаться невостребованными. Так, собственник бизнеса может не осознавать значимость для себя той или иной льготы по налогам, когда осуществление соответствующей деятельности приведет к административным и финансовым издержкам, превышающим по своему содержанию величину налоговых льгот по такой деятельности, предоставленных государством. Таким образом, при принятии решения о внедрении мер налогового стимулирования необходимо проводить работу с налогоплательщиками – объектами налогового стимулирования в целях определения их ожиданий, а также в целях разъяснения смысла внедрения тех или иных мер.

⁴ Налоговый кодекс РФ, статья 5 в редакции по состоянию на 25 ноября 2008 года

Одним из примеров недостаточно эффективных государственных мер налогового стимулирования по причине разрыва между благими целями реформ и интересами индивидуумов явилась налоговая амнистия в Российской Федерации, проведенная с 1 марта по 31 декабря 2007 года. В результате проведенной амнистии в бюджет Российской Федерации поступило 3,6 млрд. рублей⁵, однако, учитывая различные неофициальные оценки сокрытых доходов, сумма легализованных средств могла бы быть значительно выше. По мнению автора, одной из главных причин недостаточного успеха мероприятия следует как раз признать, отсутствие интереса налогоплательщиков в участии в таком мероприятии. Иными словами, люди не понимали, зачем им декларировать ранее сокрытые доходы (например, сумму полученной оплаты труда, в отношении которой не были удержаны налоги либо сумму, полученную при сдаче в аренду имущества и также сокрытую от налогообложения и т.п.), учитывая, что практически отсутствовал контроль и механизм привлечения к ответственности за сокрытие таких доходов. Следовательно, поскольку индивидуум ни разу не привлекался к ответственности за неуплату НДФЛ и никто из его окружения также не был привлечен к ответственности за сокрытие доходов от налогообложения, не очевиден смысл участвовать в налоговой амнистии и платить дополнительные налоги. В этом случае никакой «коллективный интерес», на взгляд автора, как, например, интерес обеспечения правопорядка или интерес в наличии качественного медицинского обслуживания, не имеет влияния на поведение налогоплательщика. С другой стороны, если бы механизм налогового контроля работал на тот момент исправно и каждый индивидуум осознавал свою возможную ответственность за сокрытые от налогообложения доходы, то в этом случае возможность участия в налоговой амнистии явилась бы для такого налогоплательщика весьма привлекательным способом избавиться себя от налоговых рисков.

Приведем другой пример, непосредственно связанный с налогообложением организаций. С 1 января 2009 года согласно п. 24.1 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Однако данная мера не привела

к ускоренному росту сумм процентов по ипотечным кредитам, погашенным работодателями, а связь между ростом выданных ипотечных кредитов и участием работодателей в погашении процентов либо самих кредитов достоверно не установлена. Это объясняется, в первую очередь, тем, что интерес в государственной помощи проявляют потребители ипотечных кредитов, то есть, работники организаций, в то время как у собственников бизнеса отсутствует интерес в несении расходов на погашение процентов по полученным работниками ипотечным кредитам. Получается, что организация, неся 100% затрат, имеет возможность сэкономить лишь 20% от их величины. Иными словами экономический эффект от такого финансирования для работодателей отрицателен – 80% расходов. В таких условиях определяющими интересами для возмещения работникам затрат на ипотеку являются некие иные интересы (например, косвенное увеличение компенсационного пакета для работников), а не экономические, в том числе налоговые интересы. Таким образом, данная норма не имеет самостоятельного стимулирующего эффекта, не может сама по себе побудить собственника бизнеса нести расходы на выплату процентов по ипотечным кредитам своим сотрудникам, а лишь приносит дополнительный эффект экономии для тех собственников бизнеса, которые в силу различных причин приняли решение о проведении такой социальной политики. Однако, такой интерес может быть создан экономическими условиями (например, частичное возмещение затрат на приобретение недвижимого имущества, может быть хорошей мерой конкурентной борьбы за квалифицированные кадры), однако данный факт не опровергает изложенный выше тезис о том, что в случае отсутствия интереса как такового, указанная мера не имеет широкого эффекта для непосредственных объектов стимулирования.

Еще один пример. С 1 января 2009 года организации имеют право принимать к вычету НДС, уплаченного в составе авансовых платежей. Однако, существенными ограничениями данной меры являются продолжительный налоговый период (квартал), а также существенная административная нагрузка на организацию, связанная с увеличением документооборота. Вследствие этого собственники экономят незначительную сумму денежных средств, а работники организаций не заинтересованы в этой норме вовсе, поскольку она связана с дополнительными трудозатратами. Как следствие, действие

⁵ Росбизнесконсалтинг. URL: <http://www.rbc.ru>

этой нормы существенно ограничено как раз в силу различных интересов собственников и работников. Противоположный пример – возможность принятия НДС к вычету в периоде его начисления при выполнении строительного-монтажных работ для собственных нужд собственными силами. Так как эта норма не связана с увеличением трудовых затрат и позволяет экономить более существенные суммы – сотрудники компаний более охотно пользуются этой нормой.

Подводя итог вышеизложенному, отметим, что следование изложенным выше принципам позволит государству проводить такую стимулирующую налоговую политику, которая будет наилучшим образом соответствовать поставленным экономическим задачам, а также исключит предоставление заведомо нецелесообразных либо неэффективных налоговых льгот и преференций хозяйствующим субъектам.

Библиография:

1. Смирнов Д.А., Лайченкова Н.Н. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования. М.: Налоги, 2007 №5
2. Бартенев С.А. Экономические теории и школы (история и современность). М.: Бек, 1996
3. Волков Д.Б. Налоговые льготы: теория и правоприменение на примере НДС, М.: Финансы, 2009 №7
4. Гончаренко Л.И., Грунина Д.К., Мельникова Н.П. Основы налогообложения: Учебное пос. по курсу «Налоги и налогообложение» для специализации «Налоги и налогообложение». М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, кафедра «Налоги и налогообложение», 1998.
5. Горлов И.Я. Теория финансов С.-Пб.: Тип. И. Глазунова и Ко, 1845
6. Лайченкова Н.Н. Налоговые стимулы: разделяй и властвуй. М.: Налоговая политика и практика, 2009 №10
7. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009
8. Осетрова Н.И. Основные правила налогообложения и необходимость их уточнения. М.: Налоговый вестник, 2001, №3
9. Рошупкина В.В. Налоговая политика как инструмент управления социально-экономическим развитием субъектов РФ. М.: Региональная экономика: теория и практика, 2010 №13
10. Поляк Г.Б. Налоги и налогообложение. М.: Юнити, 2002

References (transliteration):

1. Smirnov D.A., Lajchenkova N.N. Princip ravenstva nalogovogo bremeni kak odin iz osnovnyh principov nalogovogo stimulirovanija. M.: Nalogi, 2007 №5
2. Bartenev S.A. Jekonomicheskie teorii i shkoly (istorija i sovremennost'). M.: Bek, 1996
3. Volkov D.B. Nalogovye l'goty: teorija i pravoprimerenie na primere NDS, M.: Finansy, 2009 №7
4. Goncharenko L.I., Grunina D.K., Mel'nikova N.P. Osnovy nalogooblozhenija: Uchebnoe pos. po kursu «Nalogi i nalogooblozhenie» dlja specializacii «Nalogi i nalogooblozhenie». M.: Finansovaja akademija pri Pravitel'stve RF, kafedra «Nalogi i nalogooblozhenie», 1998.
5. Gorlov I.Ja. Teorija finansov S.-Pb.: Tip. I. Glazunova i Ko, 1845
6. Lajchenkova N.N. Nalogovye stimuly: razdeljaj i vlastvuj. M.: Nalogovaja politika i praktika, 2009 №10
7. Majburov I.A. Nalogi i nalogooblozhenie. M.: JuNITI-DANA, 2009
8. Osetrova N.I. Osnovnye pravila nalogooblozhenija i neobhodimost' ih utocnenija. M.: Nalogovuj vestnik, 2001, №3
9. Rowupkina V.V. Nalogovaja politika kak instrument upravlenija social'no-jekonomicheskim razvitiem sub#ektov RF. M.: Regional'naja jekonomika: teorija i praktika, 2010 №13
10. Poljak G.B. Nalogi i nalogooblozhenie. M.: Juniti, 2002