

Принципы налогообложения

Введение

В настоящее время в налогообложении существует множество пробелов и проблем, что свидетельствует об актуальности изучения принципов (основополагающих начал) налогообложения и их реализацию в современных условиях в Российской Федерации.

Объектом контрольной работы являются принципы налогообложения.

Предметом контрольной работы является история становления и современное состояние принципов налогообложения в Российской Федерации.

Цель курсовой работы - изучение принципов налогообложения и их реализацию в современных условиях в Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

- изучить сущность и историю становления принципов налогообложения;
- исследовать современные принципы налогообложения их характеристику и реализацию в Российской Федерации;

Для написания курсовой работы использовалась различная литература. Полезными стали работы таких авторов, как Демин А., Тедеев А.А., Парыгина В.А., Ляпина Т.М., Кашин В.А., Пинская М.Р. и др. Широко применялись статьи Налогового кодекса РФ, Конституции РФ.

1. Исторический аспект принципов налогообложения

Принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом

Впервые принципы налогообложения были сформулированы в XVIII в. великим шотландским исследователем экономики и естественного права Адамом Смитом (1725-1793) в его знаменитом труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.). Сегодня эти постулаты называют классическими принципами налогообложения. Назовем важнейшие из них.

Принцип справедливости

Понимание справедливости зависит от исторического этапа развития, экономического устройства общества, социального и правового статуса лица, его политических взглядов и пристрастий. Смит выступал за всеобщность налогообложения и равномерность распределения налогов между гражданами «...соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства». Таким образом, по Смицу, справедливость налогообложения - это равная обязанность всех платить налоги, но исходя из реальной платежеспособности лиц.

Принцип определенности налогообложения

Смит так формулирует содержание этого принципа: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица», ибо неопределенность налогообложения - большее зло, чем неравномерность налогообложения.

Принцип удобства налогообложения

Смысл этого принципа заключается в том, что каждый налог должен взиматься в то время, когда и таким способом, каким плательщику должно быть удобнее всего платить его.

Принцип экономии

Сегодня данный принцип рассматривается как чисто технический принцип построения налога. Трактуется он обычно следующим образом: расходы по взиманию налога должны быть минимальными по сравнению с доходом, который приносит данный налог. По Смигу, содержание указанного принципа сводится к тому, что «каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству».

В наше время наиболее спорным остается первый принцип, поскольку он отстаивает систему прогрессивного налогообложения, в соответствии с которой сумма взимаемого налога определяется платежеспособностью налогоплательщика. С точки зрения принципа справедливости, оспорить такой подход весьма проблематично, и большинство современных систем налогообложения построены в соответствии с этим принципом. Тем не менее, если во времена Смита необходимость введения такого подхода была обусловлена огромным разрывом в уровне благосостояния, сегодня не до конца очевидно, является ли такой подход скорее политической позицией, нежели констатацией факта.

Принятая в обществе система налогообложения должна быть известна и понятна всем совершеннолетним членам общества; в противном случае, они не смогут в полной мере выполнять свои общественные обязанности. Против принципа удобства налогообложения практически невозможно возразить, хотя следует признать, что его не всегда удается реализовать на практике. В отношении принципа экономии тем не менее можно возразить, что именно в этой области теория Смита максимально далека от современных реалий, особенно если учесть затраты на государственный аппарат налогообложения и последующие затраты на консультантов, представляющих интересы налогоплательщиков.

На основании изложенного становится очевидным, что сложная структура современной экономики и современного общества значительно затрудняют возможность практического применения в области налогообложения даже тех принципов, которые были предложены величайшими мыслителями.

Принципы налогообложения А. Вагнера и Н. Тургенева

Немецкий экономист Адольф Вагнер (1835-1917) в конце XIX в. концептуально дополнил принципы А. Смита. Смит считал налоги источником покрытия

непроизводительных затрат государства и потому защищал права налогоплательщиков. Вагнер руководствовался теорией коллективных потребностей и, следовательно, первостепенное значение придавал финансовым принципам достаточности и эластичности налогообложения. Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства с приоритетом последнего. Таким образом, финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и налогоплательщиков.

А. Вагнер предлагал девять основных правил, объединенных в четыре группы:

1. Финансовые принципы организации налогообложения:

- достаточность налогообложения;
- эластичность (подвижность) налогообложения.

2. Народно-хозяйственные принципы:

- надлежащий выбор источника налогообложения, т.е., в частности, решение вопроса, должен ли налог падать на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом;
- правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая считалась бы с последствиями и условиями их переложения.

3. Этические принципы, принципы справедливости:

- всеобщность налогообложения;
- равномерность налогообложения.

4. Административно-технические правила, или принципы, налогового управления:

- определенность налогообложения;
- удобство уплаты налога;
- максимальное уменьшение издержек взимания.

Государство, несомненно, вправе изымать часть собственности у налогоплательщика для формирования централизованных фондов денежных средств и, соответственно, для реализации публичных задач и функций. Однако возникает вопрос о масштабах налогового бремени. Здесь, очевидно, должен достигаться эффективный баланс публичных и частных интересов.

В России учение о принципах налогообложения было привнесено благодаря Николаю Ивановичу Тургеневу, автору вышедшей в 1818 г. книги «Опыт теории налогов». Н.И. Тургенев обобщил распространенные в то время взгляды на роль налогов и принципы их взимания, способствовал их популяризации в России.

Для установления равновесия между государственными расходами и доходами, формируемыми посредством налогов, Н.И. Тургенев предлагает пять правил установления и взимания налогов. Эти правила или принципы налогообложения были продолжением методологического фундамента западных налоговых школ, прежде всего учений о налогах У. Петти, Ф. Кенэ, А. Смита и Д. Рикардо.

Эти принципы заключаются в следующем:

1) равное распределение налогов - налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности: «Пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть доходу. От неравного

распределения податей между гражданами рождается ненависть одного класса к другому, от чего происходит и ненависть к самому правительству;

2) определенность налогов - количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей;

3) собирание налогов в удобное время - «подать с поземного дохода или с дохода от домов, требуемая в то время, когда сии доходы обыкновенно получают, есть подать, требуемая в самое удобное время для платящего. Все преимущество податей с потребления состоит в том, что каждый платит их тогда, когда ему заблагорассудится»;

4) дешевое собирание налогов - количество пожертвований, делаемых народом, должно равняться доходу, получаемому от того правительством.¹ Для сокращения издержек по взиманию налогов он дает рекомендации государственным органам, которые, по его мнению, не считаются с выводами финансовой науки. Н. Тургенев полагает, что надо сократить «великое число чиновников, жалованье которых может заключать в себе важную часть дохода от налога». Он выступает за умеренные ставки налогов. «Когда чрезмерная величина податей возбуждает желание избежать платежа налога», то требуются дополнительные расходы на взимание налогов. Чтобы доходы от налогов могли как можно больше перекрывать расходы по взиманию, система налогообложения должна быть построена так, чтобы налог не вредил промышленности народной, не отвращал людей от ремесел, для них выгодных, принуждая их обращаться к невыгодным для них»;

5) общее правило при взимании налогов - налог должен всегда быть взимается с дохода и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались.

Характерно, что Н.И. Тургенев - первый отечественный основатель методологии налогообложения - связывал налоговое давление с проблемой разумного общественного потребления, т.е. с величиной государственных расходов. При установлении налогов он рекомендовал правительству исходить из «истинных потребностей государственных, не делать расходов, превышающих его доходы, для правительства бережливость необходима... так же, как и для частного человека».

Принципы построения современных налоговых систем

Рассмотрим выделяемые в настоящее время принципы налогообложения.

1. Принцип законности налогообложения: налогообложение - это ограничение права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ, но ограничение, основанное на законе, направлено на реализацию права (через финансирование государственных нужд по реализации государством и его органами норм права). НК РФ также указывает на то, что каждое лицо должно уплачивать лишь законно установленные налоги и сборы (п. 1 ст. 3 НК РФ).

2. Принцип всеобщности и равенства налогообложения (ст. 57 Конституции РФ): каждый член общества обязан участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими.

3. Принцип справедливости налогообложения означает справедливее перераспределения доходов и дифференциацию налогов и сборов.

4. Принцип публичности налогообложения предполагает поиск баланса интересов отдельных лиц - налогоплательщиков и общества в целом.
5. Принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре: запрет на установление налогов иначе как законом, а в ряде государств - специальной процедурой внесения в парламент законопроектов о налогах. В России такое правило содержится в ч. 3 ст. 104 Конституции Российской Федерации.
6. Принцип экономической обоснованности налогообложения. Налоги и сборы не только не должны быть чрезмерно обременительными для налогоплательщиков, но и должны обязательно иметь экономическое основание в соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ.
7. Принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах. Этот принцип закреплен в п. 7 ст. 3 НК РФ.
8. Принцип определенности налоговой обязанности (п. 6 ст. 3 НК РФ: акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить).
9. Принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики (ч. 1 ст. 8 Конституции Российской Федерации, п. 3 ст. 1 ГК РФ и п. 4 ст. 3 НК РФ): не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации.
10. Принцип единства системы налогов и сборов: достижение равновесия между правом субъектов Федерации устанавливать налоги, с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, обеспечением принципа единства экономического пространства - с другой. 1

Итак, процесс формирования и принципов налогообложения был сложным, неоднозначным и преодолел несколько эволюционных этапов. По мере развития практики налогообложения, исчисляемой многими столетиями, постепенно появляются практические знания об этом процессе, мысли и соображения, которые затем обрабатываются учеными-экономистами, философами, правоведами, приобретая форму научных положений и правил. Данные положения и правила, в свою очередь, закрепляются законодателем в виде правовых норм. В большинстве своем фундаментальные принципы, к числу которых относятся справедливость, определенность и законность налогообложения, во многих странах совпадают или во всяком случае содержат в своей основе сходную налоговую идеологию. Различия в большей степени касаются текстовой редакции соответствующих правовых норм и уровня их законодательного установления.

налогообложение экономический управление

2. Классические теории налогообложения

Общие теории налогов

Одной из самых первых среди общих налоговых теорий является теория обмена, которая основывается на возмездном характере налогообложения. Суть теории заключалась в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по

охране от нападения извне, поддержанию порядка и т.д. Однако данная теория была применима только в условиях средних веков, когда за пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита, так, как будто бы между королем и подданными действительно заключался договор. В таких условиях теория обмена являлась формальным отражением существующих отношений.

Разновидностью теории обмена является атомистическая теория, которая появилась в эпоху просвещения. Её представителями в свое время выступали французские просветители Себастьян де Вобан (1633-1707 гг.) - теория «общественного договора» и Шарль Монтескье (1689-1755 гг.) - теория «публичного договора». Данная теория признает, что налог есть результат договора между гражданами и государством, согласно которому подданный вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никто не может отказаться от налогов, также как и от пользования услугами, предоставляемыми государством. Вместе с тем, в конечном счете, этот обмен выгодный, поскольку самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно. Иными словами налог выступал ценой общества за выгоды и мир гражданам. Именно таким позициям придерживались также английский ученый Томас Гоббс (1558-1679 гг.), французские мыслители Вольтер (1694-1778 гг.), Оноре Мирабо (1749-1791 гг.). В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Симонд де Сисмонди (1773-1842 гг.) в своей работе «Новые начала политэкономии» (1819 год) сформулировал теорию налога как теорию наслаждения, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. При помощи налогов гражданин покупает ничто иное, как наслаждение от общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности и т.д. Таким образом, Ж. Сисмонди в обосновании своей теории положил теорию обмена в современном ему варианте.

В этот же период складывается теория налога как страховой премии, представителями которой выступили французский государственный деятель Адольф Тьер (1797-1877 гг.) и английский экономист Джон Мак-Куллох (1789-1864 гг.). По их мнению, налоги - это страховой платеж, который уплачивается подданными государству на случай наступления какого-либо риска.

Налогоплательщики, являясь коммерсантами, в зависимости от величины своих доходов страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Однако в отличие от истинного страхования, налоги уплачиваются не для того чтобы при наступлении страхового случая получить сумму возмещения, а для того чтобы профинансировать затраты правительства по обеспечению обороны и правопорядка. Таким образом, идея страхования, которая лежала в основе теории рассматриваемой теории, может быть признана только в том случае, когда государство возьмет на себя обязанность по осуществлению страховых выплат гражданам в случае наступления риска.

При рассмотрении теории страхования интересен опыт российского законодательства начала 1990-х годов. Так, в Законе РСФСР от 24 декабря 1990 года «О собственности в РСФСР», было установлено, что ущерб, нанесенный собственнику

преступлением, возмещается государством по решению суда. В данных условиях можно было бы говорить о частичной реализации рассматриваемой теории, поскольку, действительно, в данном случае государство подобно страховой организации обязано возмещать ущерб. Однако связать эту обязанность с налогообложением затруднительно. После 1992 года, когда в России установилась новая налоговая система, указанная норма фактически не действовала. Таким образом, установление в России обязанности государства по возмещению вреда произошло не в целях обоснования налогообложения, а по каким-то другим, в частности политическим причинам.

Классическая теория налогов (теория налогового нейтралитета) имеет более высокий теоретический уровень и связывается с научной деятельностью английских экономистов Адама Смита (1723-1790 гг.), Давида Рикардо (1772-1823 гг.) и их последователей. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом какая-либо иная роль (регулирование экономики, страховой платеж, плата за услуги и др.) налогам не отводилась. Данная позиция основывалась на теории рыночной экономики, которую разрабатывал А. Смит. В рыночных условиях удовлетворение индивидуальных потребностей достигается путем предоставления экономической свободы, свободы деятельности субъектам. А. Смит выступал против централизованного управления экономикой, которое провозглашали социалисты. Не уделяя внимания доказательствам, он считал, что децентрализация позволяет обеспечить максимальное удовлетворение потребностей. Несмотря на то, что рыночная экономика не подлежит управлению какой-либо коллективной волей, она подчиняется строгим правилам поведения. В своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» А. Смит подробно анализирует эти правила, к примеру, стремление свободной конкуренции приравнять цену к издержкам производства, что оптимизирует распределение ресурсов внутри отраслей.

А. Смит также считал, что правительство должно обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Для выполнения данной функции государству необходимы соответствующие средства. Поскольку в условиях рынка доля прямых доходов государства (от государственной собственности) существенно уменьшается, то основным источником покрытия указанных выше расходов должны стать поступления от налогов. Что касается затрат по финансированию иных расходов (строительство и содержание дорог, содержание судебных учреждений и т.д.), то они должны покрываться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными в этом лицами. При этом считалось, что, поскольку налоги носят безвозмездный характер, то пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов.

По словам французского ученого-правоведа Поля Мари Годме, представителя классической теории (П. Годме называет её либеральной), единственная цель налога - финансирование государственных расходов. Эта концепция, ограничивающая роль налога «снабжением касс казначейства и признающая лишь чисто финансовые

функции налога», связана с концепцией «государство-жандарм». Однако развитие экономических отношений привело к трансформации и смягчению этой теории. Так, не отрицая влияния налогов на экономику, сторонники неоклассических налоговых взглядов, тем не менее, исходили из того, что следует избегать такого искажения экономического процесса, при котором происходит благоприятствование одним отраслям производства во вред другим.

В то же время можно сказать, что классическая теория сегодня абсолютно несостоятельна, поскольку в настоящий момент невозможно изымать путем налогов четверть национального продукта без того, что бы это не имело серьезных экономических последствий. Взыскание налогов уменьшают покупательную способность граждан и снижает инвестиционные возможности предпринимателей, косвенные налоги повышают цены на товар и воздействуют на потребление, а это уже само по себе влияет на многие экономические процессы в обществе.

Противоположностью классицизма выступила кейнсианская теория, которая была основана на разработках английских экономистов Джона Кейнса (1883-1946 гг.) и его последователей. Центральная мысль этой теории состояла в том, что налоги являются главным рычагом регулирования экономикой и выступают одной из слагаемых её успешного развития. По мнению Дж. Кейнса, экономический рост зависит от денежных сбережений только в условиях полной занятости. Однако полной занятости практически невозможно достичь. В этих условиях большие сбережения мешают экономическому росту, поскольку они не вкладываются в производство и представляют собой пассивный источник дохода. Для того чтобы устранить негативные последствия, излишние сбережения должны изыматься с помощью налогов.

Налоговая теория монетаризма была выдвинута в 50-х годах профессором экономики Чикагского университета Милтоном Фридменом и основана на количественной теории денег. По мнению её автора, регулирование экономики может осуществляться через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. При этом налогам не отводится такая важная роль, как в кейнсианских экономических концепциях. В данном случае налоги наряду с иными механизмами воздействуют на денежное обращение. В частности, через налоги изымаются излишнее количество денег. В теории монетаризма и кейнсианской теории налоги уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики. Однако если в первом случае этим фактором являются излишние деньги, то во втором - излишние сбережения.

Теория экономики предложения сформулированная в начале 80-х годов американскими учеными М. Бернсом, Г. Стайном и А. Лаффером в большей степени чем кейнсианская теория рассматривает налоги в качестве одного из факторов экономического развития и регулирования. Данная теория исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность, что в конечном итоге приводит и к уменьшению налоговых платежей. Поэтому в рамках теории предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить корпорациям всевозможные льготы. Таким

образом, снижение налогового бремени, по мнению авторов теории, приводит к бурному экономическому росту.

Итак, к общим налоговым теориям можно отнести теорию обмена, атомистическую теорию, теорию наслаждения, теорию налога как страховой премии, классическую, кейнсианскую теории, теорию монетаризма и экономики предложения.

Частные теории налогов

Среди частных теорий одной из наиболее ранних является теория соотношения прямого и косвенного обложения. В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого или косвенного налогообложения зависело от политического развития общества. В городах раннего средневековья, где вследствие более равномерного распределения собственности ещё сохранялись демократические устои, налоговые системы строились, в основном, на прямом налогообложении. Косвенные налоги считались более обременительными и негативно влияющими на состояние народа, поскольку они увеличивают стоимость товара. Когда же аристократия набрала силы, чтобы сломить сопротивление народных масс, установился приоритет косвенного налогообложения, и, как правило, на предметы первой необходимости (например, налог на соль). Таким образом, согласно первой позиции косвенные налоги являются вредными, поскольку они ухудшают положение народа.

Вторая позиция, появившаяся в конце средних веков, напротив, обосновывала необходимость установления косвенного обложения. Посредством косвенных налогов предлагалось установить равномерное налогообложение. Дворянство через различные льготы и откупы не было обременено прямыми налогами. Поэтому сторонники идеи косвенного налогообложения стремились заставить платить привилегированные классы путем установления налога на их расходы. Тем самым косвенные налоги рассматривались в качестве средства по установлению равенства в обложении.

Сторонниками косвенного обложения являлись также А. Смит и Д. Рикардо, которые обосновывали его через идею добровольности. Эта идея исходит из утверждения о том, что косвенные налоги менее обременительны, чем прямые, потому что их легко избежать не покупая налогооблагаемый товар.

Однако в конце XIX в. все споры по этому вопросу пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением, предполагая, что прямое налогообложение предназначено для уравнивательных целей, а косвенное - для эффективного получения поступлений. Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» даже рассматривают в качестве одного из принципа налоговой системы.

Теорию единого налога неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы. Данная теория в большей степени рассматривает социально-политические вопросы, чем налоговые. Подробнее теория единого налога будет рассмотрена в следующей главе.

Большое влияние на теоретические аспекты налогообложения оказало и социально-политическая природа налогов. Особенно это проявилось в соотношении теорий

пропорционального и прогрессивного налогообложения. Это было вызвано тем, что поскольку налог всегда есть ущемление и изъятие собственности, любая налоговая система так или иначе объективно отражает соотношение классовых и групповых интересов, социальных сил, а также их расстановку.

Согласно идее пропорционального налогообложения налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. Данное положение всегда находило поддержку среди имущих классов и обосновывалось принципами равенства и справедливости.

В соответствии с прогрессивным обложением налоговые ставки и бремя обложения налогом увеличиваются по мере роста дохода плательщика налогов. Сторонниками прогрессивной теории всегда выступали ведущие сторонники социалистического переустройства общества, а Карл Маркс и Фридрих Энгельс в своем Коммунистическом Манифесте даже связывали её с уничтожением частной собственности и построением социализма. Данная теория окончательно сложилась в середине XIX в., но её элементы встречаются в работах А. Смита, а также в работах французских просветителей Жан Жака Руссо (1712-1778 гг.) и Жан Батиста Сэя (1767-1832 гг.). Однако все сторонники налоговой прогрессии так или иначе склонялись к тому, что она более справедлива, так как смягчает неравенство и влияет на перераспределение имущества и доходов.

Одна из основных проблем налогообложения нашла свое отражение в теории переложения налогов, исследование которой началось ещё в XVII в. Причем вопрос о переложении налогов до сих пор является одним из наименее разработанных вопросов в налогообложении и это с учетом того, что её практическое значение огромно. Суть теории переложения основана на том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы юридический плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо - носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения. По словам американских экономистов Энтони Б. Анкинсона и Джозефа Э. Стиглица: «Один из наиболее ценных выводов, сделанных в результате экономического анализа государственных финансов, состоит в том, что человек, на которого формально распространяется действие положения о налогообложении, и человек, платящий этот налог, - совсем не обязательно одно и то же лицо. Определение реальной сферы действия налога или государственной программы - одна из наиболее важных задач теории госсектора».

Основоположником теории переложения считается английский философ Джон Локк (1632-1704 гг.), который делая вывод о том, что все налоги в конечном счете падают на собственника земли, предлагал конкретные пути и методы по разрешению этой проблемы.

В конце XIX в. профессор Колумбийского университета Эдвин Селигмен (1861-1939 гг.) в своей книге «Переложение и падение налогов» (1892 год) изложил основные положения переложения налогов и указал две их разновидности: переложение с продавца на покупателя (как правило, это происходит при косвенном

налогообложении) и переложение с покупателя на продавца (косвенные налоги в случаях, когда цена на какой-либо товар неимоверно велика из-за высоких ставок (например, акцизов), что существенно ограничивает спрос на этот товар).

Таким образом, для точного определения тенденций переложения каждого налогового платежа необходимо учитывать природу налога, а также все экономические и политические условия его взимания.

3. Совокупность принципов налогообложения и их характеристика

Анализ современных принципов налогообложения стремится к тому, чтобы не допустить значительной неравномерности в распределении тяжести налогового бремени по разным категориям налогоплательщиков, различающихся по социальному составу, роду занятий, месту жительства и т.д., а также не допустить разного уровня налогообложения лиц с приблизительно равными доходами.

Пропорциональность изымаемых с помощью налогов доходов разных категорий населения не должна быть обязательной целью законодателя, тем не менее, значительные диспропорции являются нежелательными.

Грубейшее нарушение принципа равномерности распределения тяжести налогового бремени - уклонение от уплаты налогов. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения.

Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно в период внесения налоговых платежей, последние не должны превышать уровня 2.1. Сущность современных принципов налогообложения

В современных условиях правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

- * налоговое законодательство должно быть стабильно;
- * взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
- * тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
- * взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;
- * способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;
- * существует равенство налогоплательщиков перед законом (принцип недискриминации);
- * издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
- * нейтральность налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;
- * доступность и открытость информации по налогообложению;
- * соблюдение налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов.

Под стабильностью налогового законодательства понимается неизменность норм и правил, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т.е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Всеми крупными инвесторами в мире нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны (или территории) к зонам, не благоприятным для инвестирования и предпринимательства.

Пересмотр норм налогового законодательства во всех развитых странах осуществляется. В соответствии с действующими процедурами по утверждению законов. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментом принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу.

Правовой характер взаимоотношений государства и налогоплательщиков может существовать только в странах, где невозможно издание актов правового характера в сфере налогообложения отдельными государственными учреждениями. В правовом государстве все взаимоотношения налогоплательщиков и государства могут регулироваться только законами.

Правительство имеет право лишь предлагать какие-либо изменения, но силу закона эти изменения могут принимать лишь после их утверждения высшим законодательным органом. Принцип правовых взаимоотношений предполагает также взаимную ответственность сторон в сфере налогового права. Нарушения принципа правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства выражаются в налоговом произволе властей и могут проявляться как на уровне актов центральных органов исполнительной власти, так и на уровне правотворчества органов местного самоуправления.

Принцип распределения тяжести налогового бремени не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Добиться равенства, справедливости и научной обоснованности в распределении налогового бремени не удавалось и не удастся ни одному государству в мире. Вероятно, никто и никогда не создаст налоговую систему, которая подходила бы для всех налогоплательщиков и всеми гражданами страны воспринималась как справедливая. Но законодатель любой страны должен текущих поступлений. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение принципа создания максимальных удобств для налогоплательщиков - важная задача государства, стремящегося к экономическому росту. Удобства

налогоплательщика - это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Доступность норм и правил налогового законодательства для всех категорий налогоплательщиков является целью законодателей во всех странах мира. Однако ни в одной стране эту цель нельзя считать достигнутой. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

- каждый используемый термин должен иметь свое единственное значение, установленное законом;
- количество издаваемых законодательных актов не должно быть чрезмерным;
- законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;
- тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;
- при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст.

Один из важнейших принципов построения налоговых систем - принцип равенства налогоплательщиков перед законом. Про этот принцип можно сказать, что он неуклонно соблюдается в подавляющем большинстве развитых стран и практически всегда нарушается в бедных странах. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения. Ни для кого не должны предусматриваться такие права или ответственность, которые не могли бы быть распространены на других. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в налоговой дискриминации, которая может выражаться по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

К наиболее грубым проявлениям налоговой дискриминации относятся индивидуальные налоговые льготы, т.е. какие-либо преимущества, предоставляемые не категории налогоплательщиков, а определенному лицу или определенным лицам. Запреты на предоставление индивидуальных льгот содержатся в законодательстве подавляющего большинства стран.

Принцип сведения к минимуму издержек по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, иначе называемый принципом рентабельности налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов. Подобная ситуация нередко возникала в истории в сфере налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где расходы государства на разработку и заполнение документации, обмеры, обсчеты, аэрофотосъемки, перерасчеты, в сочетании с многочисленными льготами для широкого круга категорий налогоплательщиков, приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат. Традиционно высокими издержками отличается система налогообложения доходов физических лиц, особенно в условиях относительно низкого уровня доходов среднего класса. С

большими издержками связаны, как правило, все вновь вводимые налоги, а также существенные изменения, требующие замены старых форм отчетности.

Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности не противоречит регулирующей функции налогов. Условия налогообложения влияют на принятие решений в экономике наряду с такими факторами, как стоимость сырья, издержки по оплате труда, уровень процентных ставок, темпы инфляции.

Оправданным является использование налогов для стимулирования притока капитала в передовые отрасли промышленности, создания благоприятных условий для национальных производителей товаров и услуг, для сдерживания перенаселения столиц или сверхкрупных городов, снижения потребления промышленными предприятиями энергетических и природных ресурсов. Налоги могут быть эффективным средством предотвращения переноса на территорию страны вредных производств и притока низкокачественных товаров. При этом налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла. Приобретение оборудования, сырья, материалов, иностранной валюты, привлечение кредитов, создание новых предприятий, подразделений, филиалов, учреждение различного рода объединений, ассоциаций и фондов предприятия должны осуществляться на основе целей и задач повышения эффективности, а не в зависимости от условий налогообложения, особенностей или специфических требований налогового законодательства.

Об отсутствии нейтральности налогообложения в отношении форм экономической деятельности можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных, семейных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. Основное внимание при создании предприятия должно уделяться распределению участия в капитале, увязке взаимных обязательств, учету специфики отрасли и условиям распределения дохода, а не расчетам того, сколько придется платить налогов при выборе ТОГО или иного варианта организационной формы предприятия.

Свидетельство грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности - быстрое распространение (часто в абсурдных количествах) банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями», т.е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения (способы определения налоговой базы, специфические льготы, особые порядки уплаты налогов).

К основным последствиям нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся; искажение данных и материалов государственной статистики, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране,

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также принцип доступности и открытости информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип.

4. Основные принципы налогообложения в Российской Федерации

В настоящее время принципы налогообложения в Российской Федерации имеют под собой конституционную основу, что выражено в Налоговом кодексе РФ таким образом: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, исходя из принципа справедливости».

Не вдаваясь в подробности предлагаемых различными авторами классификаций принципов налогообложения, отметим, что все принципы налогообложения можно отнести к двум группам: основные принципы налогообложения и специальные принципы налогообложения. К основным принципам налогообложения относятся принципы, непосредственно вытекающие из Конституции РФ и выступающие основными гарантиями реализации основных начал социального, государственного и национального устройства. Эти принципы по своей природе и происхождению являются основными по их значимости для правовой системы и отношению к Конституции РФ. При этом принципы, относящиеся к группе основных, существенны для налоговой системы в целом или для нескольких ее элементов. Иные принципы (специальные или принципы «второго уровня») не вытекают непосредственно из Конституции, хотя и приняты в соответствии с ней. Они не могут противоречить основным принципам, поскольку те закрепляют конституционные основы налогообложения. Принципы «второго уровня», как правило, лежат в основе правового регулирования конкретных элементов налоговой системы, развивая положения основных принципов. Некоторые авторы подменяют термин «основные принципы» термином «общие принципы». Анализ актов Конституционного суда РФ свидетельствует о том, что и в практике конституционного правосудия термин «общие принципы» применяется зачастую в качестве синонима «основных принципов». Вряд ли такую позицию можно признать верной. Различие между «основными» и «общими» принципами налогообложения наглядно проявляется в различии компетенции РФ и её субъектов в отношении «основных» и «общих» принципов. Установление общих принципов налогообложения и сборов в силу п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ относится к совместному ведению Федерации и её субъектов. В то же время Конституционный суд РФ в Постановлении №5-П от 21 марта 1997 г. указал, что «при отсутствии Федерального закона об общих принципах налогообложения и сборов признание за субъектами РФ права осуществлять опережающее правовое регулирование по предметам совместного ведения не давало бы им автоматически полномочий по решению в полном объёме вопросов, касающихся данных принципов в части, имеющей универсальное значение как для

законодателя в субъектах РФ, так и для федерального законодателя». В свою очередь Конституция РФ в п. «а» ст. 71 определяет, что принятие и изменение Конституции РФ и федеральных законов, а также контроль за их применением находятся в компетенции РФ. Исходя из этого, Конституционный суд РФ определил, что основные принципы налогообложения, то есть принципы налогообложения в части непосредственно определяемой Конституцией РФ и имеющей универсальное значение как для федерального, так и для регионального законодателя, находятся в ведении РФ.

Будучи выражением конституционных норм, основные принципы налогообложения подлежат применению независимо от того, закреплены они в федеральном законе или нет. Законодательное закрепление указанных принципов лишь должным образом обеспечивает реализацию этих принципов, формализуя их. Природа основных принципов носит «надзаконный» характер. Это связано с тем, что основные принципы налогообложения служат воплощению и защите основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, основ федеративного устройства. Основные принципы налогообложения направляют и связывают законодательную власть, имея для неё «эталонное» значение. Поэтому закрепление этих принципов в федеральном законе является своего рода их констатацией, а не установлением законодательной воли.

В основной массе, при недостаточности законодательного регулирования основных принципов налогообложения, их формулирование и раскрытие нормативного содержания осуществляется Конституционным судом РФ. При этом правовые позиции Конституционного суда РФ, в которых формулируются основные принципы налогообложения, обязательны для всех органов государственной власти на территории РФ. Именно с соблюдением правовых позиций Конституционного суда РФ должна строиться законодательная работа федеральных, региональных и муниципальных представительных органов, нормотворческая работа и правоприменительная деятельность органов исполнительной власти, осуществление правосудия судебными органами. В основных принципах налогообложения находит выражение дух российской Конституции. Поэтому каждая норма налогового законодательства должна базироваться на фундаменте основных принципов и соответствовать им. Толкование норм налогового законодательства также должно осуществляться с учётом основных принципов налогообложения. Тем самым должна достигаться интерполяция конституционных норм в действующее налоговое законодательство, а, следовательно, и реализация принципа конституционности.

Новая налоговая система России формируется на следующих основных экономических началах (ст. 3 Налогового кодекса РФ):

1. Принцип всеобщности налогообложения: каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Данный принцип провозглашен Конституцией РФ (ст. 57).
2. Принцип равенства налогообложения:
 - налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно

применяться, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев;

· не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Принцип платежеспособности: при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, то есть сумма взимаемых налогов. должна определяться в зависимости от величины доходов плательщика.

4. Принцип защиты экономических интересов РФ во внешней торговле: допускается установление особых видов пошлин (например, защитных пошлин - специальных, антидемпинговых, компенсационных) либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с Налоговым кодексом и Таможенным законодательством РФ.

5. Принцип наличия экономического основания для взимания налогов и сборов: налоги и сборы не могут быть произвольными, они должны взиматься только при условии установления экономически оправданной налоговой базы.

6. Принцип единства экономического пространства России: не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо иначе ограничивающие или создающие препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

7. Принцип федерализма и законности в установлении и изменении налогов: федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются Налоговым кодексом. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные Налоговым кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено кодексом.

8. Принцип презумпции правоты налогоплательщика: при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах необходимо формировать таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Реализация принципов налогообложения в современных условиях в Российской Федерации

Принципы налогообложения на практике реализуются через методы налогообложения. Под этим термином понимается установление зависимости между величиной ставки налога и размером налоговой базы. На сегодняшний момент

известны четыре метода: равный, пропорциональный, прогрессивный и регрессивный.

Метод равного налогообложения заключается в том, что все налогоплательщики уплачивают одинаковую сумму налога независимо от имеющегося в их собственности дохода или имущества. Этот способ характеризуется простотой исчисления и взимания налога, однако он считается «несправедливым», так как для малоимущих плательщиков такое налоговое бремя является крайне тяжелым, а для лиц с большими доходами незначительным. Равное обложение получило широкое распространение в средневековой Европе, но после перехода к капиталистическому способу хозяйствования используется все реже и реже. В Российской Федерации данный метод используется при построении некоторых местных налогов, например, в случаях, когда величина налоговой ставки определялась кратно установленному минимальному размеру оплаты труда....