

ОПРЕДЕЛЕНИЕ КРИТЕРИЕВ СПРАВЕДЛИВОСТИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Российская налоговая система характеризуется множеством проблем, которые препятствуют социально-экономическому развитию государства и общества; это и регрессивность многих налогов, и ориентация налоговой нагрузки на низкодоходные категории плательщиков, и слабая социальная направленность, и значительные масштабы уклонений от уплаты налогов. Одной из причин сложившейся ситуации является отсутствие справедливости налоговой системы. В связи с необходимостью поиска направлений решения налоговых проблем представляется актуальным исследовать критерии справедливости налоговой системы.

Ключевые слова: налоговая система; принципы налогообложения; справедливость налоговой системы.

Установление критериев справедливости налоговой системы должно способствовать эффективному ее реформированию и тем самым решению многих социально-экономических проблем.

Понятие «справедливость» довольно часто встречается в литературных источниках, посвященных исследованию сферы налогообложения, но единого подхода к его толкованию, и тем более законодательно-закрепленного определения данного термина, нет. Это еще более усиливает актуальность направления исследования критериев справедливой налоговой системы в современных условиях.

Установим значение терминов «критерий», «справедливость» и «налоговая система».

Так, критерий – это признак, основание, правило принятия решения по оценке чего-либо на соответствие предъявленным требованиям [1].

С.И. Ожегов дает следующее определение понятию «справедливый»:

1. Действующий беспристрастно; соответствующий истине.

2. Осуществляемый на законных и честных основаниях.

3. Истинный, правильный [2].

Философский словарь трактует понятие «справедливость» как «категорию морально-правового и социально-политического сознания, понятие о должном, связанное с исторически меняющимися представлениями о неотъемлемых правах человека» [3].

Итак, критерии справедливости – это признаки правильности, соответствующие современным представлениям о правах человека.

Налоговая система – это система законодательно закрепленных и функционирующих по определенным принципам налоговых отношений, включающая совокупность действующих на территории государства налогов и сборов; законодательные и нормативно-правовые документы, регулирующие сферу налогообложения; взаимодействующих субъектов налоговых отношений, имеющих различные экономические интересы, и обеспечивающая исполнение доходной части бюджета государства.

Таким образом, задачей настоящей статьи является установление признаков правильности налоговой системы, соответствующих современным представлениям о совершенном порядке налогообложения.

Вопросы справедливости налогов изучаются с момента появления первых налоговых теорий. И во все времена исследования справедливости остаются актуальными. Нет государства, в котором граждане были бы довольны своей налоговой системой, и в качестве основного ее недостатка чаще называют именно ее несправедливость. Справедливая система налогообложения – это идеальная мечта любого государства и общества [4]. Но четких правил построения такой системы до сих пор нет.

На каждом этапе человеческой истории под влиянием экономических, политических, социальных, культурных факторов развития общества происходило изменение понимания справедливости, но сама идея «справедливого» всегда остается тем идеалом, к которому стремится любое цивилизованное общество. «Ни одна культура и ни одна эпоха не желают отказываться от справедливости. С древних времен одной из главных целей человечества было то, чтобы в мире воцарилась справедливость» [5. С. 10].

В налоговой теории понятие справедливости эволюционировало от абсолютного равенства и всеобщности обложения к соразмерности, отразившейся в теориях пропорционального и прогрессивного налогообложения, к необлагаемому минимуму, равномерному распределению налогового бремени, переложению налогов.

В настоящее время происходит обобщение взглядов на понимание принципа справедливости налогообложения и утверждения следующих пунктов:

1. Принцип справедливости закрепляется в качестве главного при установлении налогов.

2. Принцип справедливости является общим, и для его реализации необходимо соблюдение следующих принципов:

2.1. Принцип всеобщности, который не следует абсолютизировать: налоговая нагрузка на различные категории плательщиков может различаться, и принцип не нарушается, а происходят перераспределение доходов и дифференциация налогов и сборов с учетом имущественного положения налогоплательщиков.

2.2. Принцип равенства, понимаемый как равномерное распределение налогового бремени между налогоплательщиками; недопустимость введения налогов и сборов, имеющие различные условия их исчисления и уплаты на основе дифференциации плательщиков по каким-либо признакам, отличным от тех, которые характеризуют их налоговую способ-

ность; единые ставки для налогоплательщиков, имеющих одинаковое имущественное положение; равенство правового положения государства и налогоплательщиков.

2.3. Принцип соразмерности предполагает учет материальных возможностей налогоплательщика.

2.4. Принцип экономической обоснованности означает то, что налогообложение должно учитывать экономическое положение плательщиков, исключает произвольное установление налогов и сборов и требует, чтобы налогообложение осуществлялось исключительно с учетом их налоговой способности плательщиков.

Понимание принципов равенства, всеобщности, соразмерности, экономической обоснованности может содержать элементы дифференциации, соответствующие современным представлениям о социальных нормах в обществе и правах человека.

3. Наличие адекватного современным условиям размера необлагаемого минимума дохода как необходимое условие соблюдения данного принципа.

4. Дифференцированность в части разновидности налогов, налоговых льгот, налоговых ставок.

5. Справедливость налоговой системы проявляется в достижении цели взимания налогов с минимальным воздействием на экономическую деятельность участников налоговых отношений.

Выделяются следующие подходы к определению признаков справедливости налоговой системы:

1. Установление соответствия государственных услуг сумме уплаченных налогов. «Чем больше соответствие между уплаченными налогами и полученными общественными благами, тем больше степень добровольности налогообложения и его гармонизации» [6. С. 28]. Проблемы этого подхода заключаются в следующем:

– невозможно установить эквивалент измерения некоторых государственных услуг;

– нереально определить соответствие полученных отдельным плательщиком общественных услуг и суммы уплаченной им налогов. Отчасти можно соизмерить в целом сумму, уплаченную по отдельному налогу, с объемом предоставленных государством услуг, если этот налог ориентирован на финансирование определенных государственных нужд, плательщиками которых выступают лица, больше других получающие определенные блага от государства;

– по сути поиск указанного соответствия некорректен, в связи с тем что всегда есть определенная категория населения, нуждающаяся с поддержке и защите государства, но не имеющая средств оплачивать налоги.

2. Рост благосостояния общества, которое, по данным источников литературы, понимается следующим образом:

– рост благополучия всех индивидов в отдельности. Абсолютное выполнение этого условия невозможно, так как если рассматривать, например, двух индивидов с противоположными интересами, то ни одна система не сможет обеспечить их одновременное удовлетворение;

– уменьшение количества бедных за счет перераспределения средств богатых, уплаченных в виде налогов;

– социально-экономическое развитие общества в целом, т.е. улучшение уровня жизни большинства населения, что приводит к росту экономики страны.

Содержание принципа справедливости обусловлено следующими современными представлениями о совершенной налоговой системе, такими как:

– выравнивание социального положения населения;

– необходимость помощи нуждающимся слоям населения (многодетные семьи, малообеспеченные, студенты, пенсионеры, инвалиды) за счет перераспределения доходов;

– нейтральность налогов в отношении влияния на принятие коммерческих решений;

– равенство государственной и частной собственности;

– равенство законов при защите прав;

– соблюдение права на труд, обеспечение занятости.

Как их нужно учитывать при построении налоговой системы:

1) налоги не должны ухудшать положения плательщика;

2) налоги не должны забирать все денежные средства плательщика;

3) не должно быть дискриминации частной собственности;

4) налоги не должны не вынуждать сокращать персонал на коммерческих предприятиях.

Сформулируем составляющие аспекты критерия справедливости налоговой системы:

1. Справедливость налоговой системы относительна и различается:

1.1) во времени. Понятие справедливости имеет различный смысл на разных стадиях развития человечества;

1.2) для отдельных участников налоговых отношений, таких как:

– налогоплательщики и налоговые органы;

– различные категории плательщиков и др.;

1.3) для отдельного человека (коммерческого предприятия) и для общества в целом.

Для отдельного налогоплательщика (человека или организации) справедливость налоговой системы будет пониматься по-своему и может быть никак не связана с необходимостью реализации своей главной фискальной цели. Да и неправильно рассматривать справедливость всей системы через позицию отдельного ее элемента.

Справедливость налоговой системы нужно рассматривать с точки зрения ее влияния на общество в целом;

1.4) политического устройства государства. По мнению отдельных современных авторов, проблема справедливости в налогообложении – это проблема в первую очередь политического характера [7. С. 12];

1.5) культуры народа, сложившихся норм и традиций.

2. Справедливость налоговой системы – сложная и многогранная категория.

3. Объективная оценка данного понятия невозможна. Понятие справедливости налоговой системы –

это совокупность субъективных представлений о совершенном порядке налогообложения.

4. Категория, которая не поддается расчету.

5. Характерен распределительный аспект – выравнивание доходов общества как необходимое условие обеспечения приемлемого уровня жизни всех членов общества.

6. Для достижения справедливости применение принципов, формы налогообложения, элементов налога и налоговой нагрузки зависит от социально-экономического развития государства.

Итак, стремясь к определению справедливости, оценка того или иного элемента, принципа построения налоговой системы в отдельности безосновательна. Должен быть применен системный подход с анализом влияния всей системы (и отдельных ее элементов, принципов) на социально-экономическое положение в государстве. К тому же в данном понятии много относительности и субъективности. Но в любом случае только в зависимости от социально-экономического уровня развития государства можно рассчитывать, какие меры будут справедливы: преобладание равенства или дифференциации (проявляющихся в пропорциональных или прогрессивных ставках), размер налогов: высокие или низкие; прямые или косвенные; дифференциация налоговой нагрузки: по категориям плательщиков; по отраслям экономики; видам объектов обложения; территориально-географическому расположению; по налогам (прямые / косвенные); налоговые льготы.

В каждой налоговой системе имеются элементы несправедливости:

1. По природе своей налоговые отношения носят принудительный характер по отчуждению части имущества, дохода в пользу государства.

2. Наличие налоговых льгот, различных налоговых ставок приводит к дифференциации налоговой нагрузки и нарушению принципа равенства налогоплательщиков.

3. Различие в мере ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в зависимости от видов налогоплательщиков (организации и физические лица).

4. Поддержка определенных отраслей и видов деятельности на основе использования налоговых инструментов.

5. Нет возможности быть справедливой ко всем участникам отношений (так как их интересы разные).

Сформулируем критерии справедливости налоговой системы:

1. Основанное на соблюдении прав и интересов налогоплательщиков и общества законодательство о налогах и сборах;

2. Система налогов и сборов характеризуется:

– дифференцированностью по количеству и виду налогов;

– наличием налогов, ориентированных на финансирование определенных государственных нужд, плательщиками которых выступают лица, больше других получающие определенные блага от государства;

– отсутствием необоснованно установленных налогов и сборов;

– установлением налогов, основанным на исследовании общественных потребностей и анализе сумм возможных налоговых поступлений;

– справедливостью по видам налогообложения: доходов, имущества, сферы потребления, импорта и т.п.

3. Идея справедливости присутствует во всех элементах налоговой системы, установление которых имеет достаточное обоснование, позволяющее подтвердить его необходимость и четкое понимание, для каких целей государство его устанавливает.

Сгруппируем критерии справедливости по основным элементам налоговой системы:

3.1. Справедливость объектов налогообложения проявляется:

– в дифференциации условий налогообложения в зависимости от видов объектов (в налогообложении доходов – это различные налоговые ставки в зависимости от видов доходов: заработная плата, дивиденды, проценты, доход от перепродажи);

– возможности выбора налогоплательщиком метода расчета объекта (в налогообложении доходов – это доходы и доходы минус расходы);

– равенстве уровня налогообложения для одинаковых видов объектов при одинаковых уровнях состояния налогоплательщиков;

– учете расходных обязательств плательщиков при одинаковом уровне объекта обложения (люди с одинаковым доходом не являются равными по уровню благосостояния);

– наличии социально-значимых вычетов из объекта обложения (необлагаемый минимум);

– отсутствию необоснованных объектов налогообложения;

– отсутствию двойного налогообложения объектов.

3.2. Справедливость по отношению к налогоплательщикам проявляется:

– в равномерном обоснованном распределении налогового бремени между налогоплательщиками: физическими лицами, юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями; распространение налоговых законов в равной степени на всех без какой-либо дискриминации;

– установлении налогов и сборов, не препятствующих реализации прав и свобод налогоплательщиков, не приобретающих запретительный или конфискационный характер. Налогоплательщики и налоговые органы должны иметь равные права и равные возможности при защите своих интересов;

– налогообложении, не носящем чрезмерно обременительного характера для налогоплательщиков, не создающем невыносимых условий жизни, не снижающем экономическую активность предпринимательства и бизнеса;

– отсутствию возможности использования «налоговых схем» с целью уклонения от уплаты налогов;

– льготных условиях налогообложения социально нуждающихся категорий налогоплательщиков;

– учете расходных обязательств (имущественного положения, уровня семейного дохода) налогоплательщика;

– равенстве налоговых обязательств для налогоплательщиков, имеющих одинаковое имущественное положение;

– налогообложении, не выходящем за пределы текущих доходов граждан и предприятий; недопустимо, чтобы для уплаты налогов граждане принуждались к продаже своего имущества, а предприятия – к выводу капиталов из своей производительной деятельности.

3.3. Справедливость в определении источника налога проявляется:

– в учете фактической способности плательщика к уплате налогов;

– сохранении налоговой способности в сочетании с минимально возможным ограничением имущественных прав.

3.4. Справедливые налоговые ставки, обоснованные соответствующими экономическими условиями.

3.5. Справедливые налоговые льготы предполагают:

– полное или частичное освобождение от налогов малообеспеченных групп населения, нуждающихся в социальной поддержке (инвалиды, пенсионеры, безработные, многодетные и т.п.);

– наличие льгот, способствующих росту уровня жизни и расширению производства.

3.6. Простые и понятные правила исчисления и порядок уплаты налога в разумные сроки. Объективные штрафы и другие санкции за неуплату налога. Возможные способы погашения налоговой задолженности.

4. Социально-справедливая дифференциация уровня налоговой нагрузки: между разными видами предпринимательской деятельности; юридическими и фи-

зическими лицами в зависимости от особенностей осуществления предпринимательской деятельности (территориально-географических, природно-климатических, экологической и природосберегающей направленности и т.п.).

5. Справедливое распределение налогов между уровнями государственного управления. Соответствие построения налогообложения на региональном уровне реальным потребностям и возможностям региона в целом.

6. Построение налоговой системы на основе соблюдения принципов налогообложения: всеобщности, равенства, соразмерности, экономической обоснованности.

Итак, справедливость в налоговой сфере с трудом поддается определению в связи с ее относительностью, многогранностью, субъективностью, но в любом случае определяется уровнем социально-экономического развития государства и общества.

Не существует идеально справедливой налоговой системы. Считая налоги весомым инструментом решения социально-экономических задач, стремясь не к недостижимому совершенству, при котором максимально учитывались бы все индивидуальные особенности налогоплательщиков, были нейтрализованы конфликты и противоречия системы налоговых отношений, соблюдены принципы налогообложения, придерживаясь сформулированных критериев, можно обеспечить элементарную справедливость, способствующую росту и развитию экономики и общества.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Википедия*. Свободная энциклопедия. URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Критерий>
2. *Толковый словарь* Ожегова. URL: <http://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=30213>
3. *Философский словарь* / под ред. И.Т. Фролова. М., 1991. С. 431. URL: <http://ponjatija.ru/node/1604>
4. *Кучеров И.И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие // Теория налогов и сборов. М. : ЮрИнфоР, 2009. URL: <http://jurinfor.ru/elib/books/5903678020/ch06-par2-index.php>
5. *Хеффе Отфрид*. Справедливость: Философское введение. М. : Праксис, 2007. 191 с.
6. *Налоговые системы*. Методология развития / под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 463 с.
7. *Верещагин С.Г.* Принципы налогообложения и политические подходы к идее справедливости в налогообложении // Гражданин и право. 2007. № 9. С. 12–24.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 19 мая 2015 г.

DETERMINATION OF THE TAX SYSTEM FAIRNESS CRITERIA IN THE PRESENT CONDITIONS

Tomsk State University Journal, 2015, 396, 161–165. DOI: 10.17223/15617793/396/29

Grigorieva Ksenia S. Tomsk State University (Tomsk, Russian Federation). E-mail: ksgrigoreva@mail.ru

Keywords: tax system; principles of taxation; fairness of tax system.

The Russian tax system is characterized by a multitude of problems that impede social and economic development of the state and society. The absence of fairness of the tax system is one reason for this situation. In connection with a necessity of searching directions of solving tax problems, the article explores ways to determine the criteria of fairness of the tax system. It has been established that the criteria of fairness of the tax system are signs of correctness of the tax system corresponding to modern concepts of the perfect order of taxation. The article summarizes current views on the understanding of the principle of fairness in taxation: its fixation as the main principle for establishing taxes; the need for a simultaneous realization of the principles of universality, equality, proportionality, economic feasibility in the modern meaning, the availability of nontaxable minimum income in the size adequate to modern conditions; differentiation in terms of the variety of taxes, tax exemptions, tax rates; achievement of the goal of taxation with a minimal impact on the economic activities of participants of tax relations. Approaches were found to determining the tax system fairness attributes, such as the establishment of government services to the sum of taxes paid; the welfare of society, which means improving the well-being of all individuals, reducing the number of the poor, socio-economic development of society as a whole. The content of the principle of justice is caused by the modern concept of a perfect tax system, namely, leveling of the social situation of the population; need to help needy people through the redistribution of revenues; tax neutrality in relation to the business decision-making; equality of public and private property; equality of laws in the protection of rights; right to work (employment). Aspects of the criteria of the tax system fairness are : relativity (in time, for different categories and individual participants of tax relations; for

the individual (commercial enterprise) and society as a whole; for different types of political systems, depending on the culture of the people, prevailing norms and traditions); complexity; subjectivity; distributional aspects; dependence on the level of the socio-economic development of the state. The tax system fairness criteria were structured depending on the components: tax legislation; charges and taxes; tax element fairness (object of taxation, taxpayers, tax sources, tax rates, tax incentives, rules for the calculation and payment); optimal level of tax burden; equitable distribution of taxes between the levels of the state budget; observance of the principles of taxation.

REFERENCES

1. *Vikipediya. Svobodnaya entsiklopediya* [Wikipedia. The Free Encyclopedia]. [Online]. Available from: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Kriteriy>.
2. Ozhegov, S. (n.d.) *Tolkovyy slovar' russkogo yazyka* [Dictionary of the Russian Language]. [Online]. Available from: <http://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=30213>.
3. Frolov, I.T. (ed.) (1991) *Filosofskiy slovar'* [Philosophical Dictionary]. Moscow: Politizdat. [Online]. Available from: <http://ponjatija.ru/node/1604>.
4. Kucherov, I.I. (2009) *Spravedlivost' nalogooblozheniya i ee sostavlyayushchie* [Fair taxation and its components]. In: Kucherov, I.I. *Teoriya nalogov i sborov* [Theory of taxes and fees]. Moscow: YurInfoR. [Online]. Available from: <http://jurinfor.ru/elib/books/5903678020/ch06-par2-index.php>.
5. Otfried, J. (2007) *Spravedlivost': Filosofskoe vvedenie* [Fairness: A philosophical introduction]. Moscow: Praxis.
6. Mayburov I.A. & Ivanov, Yu.B. (eds.) (2012) *Nalogovye sistemy. Metodologiya razvitiya* [Tax systems. Methodology of development]. Moscow: YUNITI-DANA.
7. Vereshchagin, S.G. (2007) *Printsipy nalogooblozheniya i politicheskie podkhody k idee spravedlivosti v nalogooblozhenii* [The principles of taxation and political approaches to the idea of fairness in taxation]. *Grazhdanin i pravo*. 9. pp. 12–24.

Received: 19 May 2015