

Студент магистратуры
Федерального государственного бюджетного образовательного
учреждения высшего профессионального образования
"Байкальский государственный университет экономики и права"

НЕЙТРАЛЬНОСТЬ КАК ПРИНЦИП КОНСТРУИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ НОРМ

Аннотация. Рассмотрены теоретические подходы к определению термина "нейтральность налогообложения", оценено влияние налоговых норм на экономическое поведение налогоплательщиков, а также сформулирован вывод о необходимости законодательного закрепления принципа нейтральности налогообложения в составе основных начал законодательства РФ о налогах и сборах.

Анотація. Розглянуто теоретичні підходи до визначення терміна "нейтральність оподаткування", оцінено вплив податкових норм на економічну поведінку платників податків, а також сформульовано висновок про необхідність законодавчого закріплення принципу нейтральності оподаткування у складі основних джерел законодавства РФ про податки і збори.

Annotation. The article deals with theoretical approaches to the definition of "tax neutrality". The author describes the influence of tax rules on economic behaviour of taxpayers and comes to the conclusion about the necessity of legislative recognition of the neutrality principle in Russian Tax code.

Ключевые слова: нейтральность, налоговые нормы, уклонение от уплаты налогов, принципы налогообложения, поведение налогоплательщиков.

В последнее время ученые и известные экономисты все чаще говорят о необходимости построения в России нейтральной налоговой системы. В частности, экс-глава Министерства финансов РФ Алексей Кудрин, оценивая перспективы развития налоговой политики России, заявлял, что на первом месте должна стоять отмена налоговых льгот и создание нейтральной налоговой системы [1]. Между тем, до конца не определено, что понимается под термином "нейтральность" и какие налоговые нормы следует считать нейтральными.

Так, Конституционный суд РФ, упоминая о нейтральности налогообложения, по сути, рассматривает ее в качестве одной из составляющих принципа равенства налоговых обязательств: "В налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны нести одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование" [2].

В трудах зарубежных и российских ученых-экономистов сложился несколько иной подход к определению понятия "нейтральность". Так, Якобсон Л. И. и Майбуров И. А. в качестве критерия нейтральности предлагают оценивать влияние налогов на эффективность экономического поведения налогоплательщиков.

Экономический субъект осуществляет распределение своих ресурсов, ориентируясь не только на сигналы рынка, но и на сигналы, которые подают налоговая система. Если какой-либо вид деятельности (либо ее результат) превращается в объект налогообложения, то направлять ресурсы на эту деятельность становится менее выгодно, и, следовательно, происходит искажение экономического поведения хозяйствующего субъекта [3, с. 157].

По мнению Майбурова И. А., налоги неизбежно искажают поведение, экономические решения и эффективный выбор экономических агентов, который бы они осуществляли в отсутствие налогообложения. Единственным видом налога, который не вносит искажений, а следовательно, не снижает эффективности действий хозяйствующих субъектов, является аккордный (паушальный) налог.

Аккордный налог представляет собой налог с фиксированной ставкой, единообразной для всех налогоплательщиков и не зависящей от его экономических и социальных характеристик. Классическими примерами такого налога являются подушная подать и налогообложение земельных участков, не зависящее от их характеристик (плодородия, характера застройки и т. п.). Все остальные (пропорциональные, прогрессивные и даже регрессивные) налоги являются искажающими [4, с. 227].

Следует иметь в виду, что искажающее влияние может быть не только негативным. Если имеет место неоптимальное распределение ресурсов, обусловленное наличием отрицательных экстерналий, то налогообложение способно изменить положение дел к лучшему. Примером может являться специальный налог на предприятия, загрязняющие атмосферу, который побуждает их сокращать вредные выбросы. Такие налоги называют корректирующими. При этом удельный вес корректирующих налогов в общей величине налоговых поступлений обычно невелик. Все же прочие искажающие налоги снижают эффективность решений хозяйствующих субъектов [3, с. 159]. Следовательно, в общем случае желательно, чтобы искажающее действие налогообложения на налогоплательщиков было минимальным.

Однако проблема нейтральности налогообложения не должна рассматриваться только с точки

В указанной ситуации, на взгляд автора, возможны два варианта искажения поведения экономических субъектов. Первый вариант, когда минимизация налоговых платежей в бюджетную систему государства достигается за счет отказа от наиболее привлекательных вариантов потребления или производства, которые отвечали бы предпочтениям субъекта при отсутствии такой налоговой нормы. Такое положение дел в большинстве случаев (если речь не идет об установлении корректирующего налога) явно противоречит интересам как отдельных налогоплательщиков, так и государства в целом.

Наиболее ярким примером такой модификации поведения налогоплательщиков является так называемый налог на окна, который активно взимался в Европе в эпоху абсолютизма.

Суть данного налога заключалась в налогообложении строений по числу окон и дверей. Логика здесь достаточно очевидна: размер здания служит показателем обеспеченности его владельца, а чем больше здание, тем больше (при прочих равных условиях) окон оно имеет. Однако плательщики данного налога, стремясь его минимизировать, начали строить дома с небольшим числом окон. Таким образом, жильцы такого дома лишались достаточного количества дневного света, а государственная казна недополучала суммы налога.

Однако еще более часто на практике встречается второй вариант развития событий, когда налоговая норма, не отвечающая требованию нейтральности, приводит к искажению поведения экономического субъекта не в сторону ухудшения его положения как такового, а в сторону умышленного использования предоставленных такой нормой "лазеек".

Так, в целях стимулирования обновления основных средств в статье 258 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) была закреплена норма, согласно которой налогоплательщик имеет право включать в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к "третьей" – "седьмой" амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (так называемой амортизационной премии).

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их введения в эксплуатацию включаются в амортизационные группы по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к "третьей" – "седьмой" амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода [5].

На практике это привело к тому, что налогоплательщики стали активно использовать данную норму для того, чтобы путем многократной реализации основных средств между взаимозависимыми лицами включать в состав расходов часть стоимости основных средств, вполне легально занижая таким образом налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Реагируя на такое положение дел, законодатель вводит норму, противодействующую минимизации налога на прибыль организаций путем злоупотребления правом на амортизационную премию. Указанная норма предписывает в случае реализации основного средства ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, восстановить в составе внереализационных доходов суммы ранее включенной в состав расходов амортизационной премии в том периоде, в котором была осуществлена такая реализация [6].

Для того чтобы российскому законодателю не приходилось каждый раз с помощью все новых и новых налоговых норм корректировать искажающее влияние норм первоначальных на налогоплательщиков и налоговых агентов, по мнению автора, необходимо нормативно закрепить принцип нейтральности налогообложения в общей части НК РФ.

Васильева И. В. так формулирует принцип экономической нейтральности налогообложения: "Налоги должны по возможности не оказывать влияния на принятие различными лицами экономических решений или такое влияние должно быть минимальным" [7, с. 38]. Отсюда следует, что экономическая нейтральность налогообложения может быть как абсолютной (когда искажающее влияние на поведение экономических субъектов отсутствует) и относительной (когда такое влияние относительно слабо).

Однако поскольку абсолютная нейтральность налогообложения – вещь скорее идеальная и достичь ее на практике невозможно, то в статье 3 НК РФ нормативно следует закрепить именно принцип относительной нейтральности налогообложения: "Искажающее влияние налогов и сборов на экономическое поведение налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) должно быть минимальным".

Таким образом, нейтральность налогообложения, по существу, означает, что вмешательство государства хоть и ограничивает возможности плательщиков, изымая у них часть средств, все же оставляет доступными те варианты поведения, которые характеризуются наивысшей эффективностью [3, с. 159]. При искажающем же налогообложении вмешательство побуждает плательщиков отказываться от наиболее эффективных, разумных и логичных вариантов экономического поведения.

Следовательно, в целях снижения искажающего влияния налоговых норм на поведение налогоплательщиков и повышения эффективности мер, направленных на борьбу с уклонением от уплаты налогов необходимо, чтобы законодатель при конструировании налоговых норм помимо прочих принципов налогообложения учитывал и принцип относительной нейтральности налогообложения. С учетом сделанного вывода автор полагает, что наиболее актуальным направлением исследований в данной сфере является более детальная проработка теоретических аспектов принципа нейтральности налогообложения и его влияния на минимизацию экономическими субъектами своих налоговых обязательств.

Рецензент

канд. экон. наук, преподаватель Енина-Березовская А. А.

Литература: 1. Спор о налогах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://vz.ru/economy/2010/11/19/448651.htm>.
2. По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой : Постановление Конституционного суда РФ от 13 марта 2008 года № 5-П [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=75642>.
3. Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика : учебн. для вузов / Якобсон Л. И. – М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с. 4. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с. 5. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть 2 № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа :

<http://www.zakonrf.info/nk/ch2/>. 6. О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" : Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 206-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://docs.pravo.ru/document/view/29851660/30715665/>. 7. Васильева И. В. Нарушение принципов налогообложения в налоговых взаимоотношениях в Российской Федерации / И. В. Васильева // Вестник Омского университета. Серия "Экономика". – 2007. – № 1. – С. 35–38.