

С.В. Грисюк,
*председатель правления научно-образовательного фонда «Аспандау», кандидат
исторических наук*

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Налоговые отношения представляют собой один из важнейших компонентов системы отношений общества и государства. В подавляющем большинстве стран доля налоговых поступлений в структуре доходов государственного бюджета достигает 80-90%. Вследствие этого фискальная политика превратилась в мощнейший фактор, оказывающий влияние буквально на все стороны жизни. Каковы истинные масштабы и последствия этого влияния? Какова общесоциальная природа налога и налоговых отношений? На каком уровне и чем именно задаются ограничения величины налоговой нагрузки? Какой должна быть оптимальная система налогообложения? Какова ее структура и критерии эффективности? Эти вопросы (их список без труда можно продолжить) остаются актуальными на протяжении столетий, поскольку не получают однозначного и окончательного ответа.

Глобальный финансово-экономический кризис, начавшийся в 2007 году, обусловлен комплексом причин, многие из которых освещаются в СМИ и научной литературе детально и регулярно¹. Особенности современных систем налогообложения и, мягко выражаясь, несовершенство последних сыграли немаловажную роль в процессе возникновения и углубления этого кризиса. Однако данная тема до сих пор не нашла достойного отражения в научных исследованиях. Публицистика также обходит ее стороной. Представители экспертного сообщества предпочитают обсуждать преимущественно поверхностные проблемы, относящиеся к финансовой сфере. Политическая элита – как ее властная часть, так и оппозиционная – вспоминает налогообложение, главным образом, в контексте необходимого в условиях кризиса усиления регулирующей роли государства. При этом обнаруживается глубокое, подчас вопиющее непонимание опасности противоречий, накопившихся в сфере налогообложения, и явное нежелание отказываться от господствующих доктрин налоговой политики или пересматривать их основополагающие принципы.

Такое положение не случайно. Доминирующая на протяжении XX века тенденция, связанная с безграничным усилением роли государства, привела к полной победе этатистских взглядов и принципов, прежде всего, в сфере налоговых отношений. Сегодня практически никто не сомневается в исключительном и неограниченном праве государства определять характер и интенсивность его налоговых отношений с гражданским обществом. Однако так было не всегда. В предшествующие три столетия (XVII-XIX веках) происходила постоянная борьба мнений вокруг содержания основополагающих категорий и понятий взаимоотношений общества и государства. Объектами пристального рассмотрения ученых являлись происхождение налога, его общесоциальная и экономическая природа, принципы государственной налоговой политики, ее деструктивные и регрессивные последствия и многое другое. В истории общественной мысли обнаруживается стремление исследователей, прежде всего,

¹ См. подробнее Грисюк С.В. Почему кризис? – Алматы, 2009

осмыслить сущность налога как социального и экономического явления. Разнообразие точек зрения на этот счет было весьма значительно. Например, налог понимался как:

- обмен услугами между сюзереном и вассалом (позднефеодальное представление);
- плата гражданина или общества за услуги, оказываемые государством (С. Вобан, Ш. Монтескье, А. Смит, Д. Рикардо, Ж. Сэй, Дж. Милль);
- следствие общественного договора или фискального договора (О. Мирабо, Ф. Вольтер, Т. Гоббс);
- страховая премия, взимаемая государством за обеспечение условий, позволяющих гражданину реализовывать права собственника, в том числе получать доход от использования собственности (А. Тьер, Э. де Жирарден, Д. Мак-Куллох);
- плата гражданина «за наслаждение», связанное с использованием собственности (Ж. Сисмонди);
- жертва индивидуума в интересах государства (Н. Канар, Ж. Сисмонди, Н. Тургенев). Встречались и другие толкования¹.

При этом А. Смит, Д. Рикардо и в особенности Ж. Б. Сэй указывали на то, что налоги выступают в качестве негативного фактора, тормозящего накопление капитала и развитие производства. Отрицательная оценка роли налогов порой превращалась в категорическое утверждение, что они есть чистый убыток для общества².

Но все это осталось в прошлом. Сегодня повсеместно и на Западе, и на Востоке, налог понимается этатистски упрощенно как обязательный платеж, взимаемый государством³. Характеризуя сложившееся положение, современный немецкий экономист Ханс-Херманн Хоппе пишет следующее: «Трудно сказать нечто новое об экономических последствиях налогообложения, но это вовсе не значит, будто то, что об этом можно сказать, не будет новостью для многих. На самом деле, если просмотреть несколько популярных в наше время учебников, можно прийти к заключению: то, что я собираюсь сказать, будет ново для большинства нынешних экономистов и студентов, изучающих экономику. В той степени, в какой эти тексты вообще затрагивают влияние налогообложения на экономику – т.е. выходят за рамки простого описания различных налоговых схем и их исторического развития, – они хранят почти полное молчание по поводу общих экономических последствий налогообложения. А то немногое, что в них содержится касательно воздействия некоторых конкретных форм налогообложения – в разделах, посвященных распределению налогового бремени, – неизменно оказывается ошибочным. Но такое положение вещей есть не что иное, как результат интеллектуальной деградации. Едва ли не всё, что должно быть понято сегодня относительно экономики налогообложения, было корректно и убедительно сформулировано по крайней мере 150 лет назад такой выдающейся фигурой в истории экономической теории, как Жан-Батист Сэй, в его «Трактате политической экономии»⁴.

Неразрешенными, по мнению Х.Х. Хоппе, сегодня остаются, прежде всего, проблемы общего уровня. Среди них:

- налогообложение как разрушительное средство процесса накопления собственности;
- налоговое бремя как причина, ограничивающая развитие производства;
- налогообложение как причина снижения уровня жизни людей и их обеднения¹.

¹ См.: Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996. С. 58-65.

² См. там же, С. 61–64.

³ См.: Большая советская энциклопедия. М., 1974, Т. 17, С. 227; Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. – М., 2007, С. 615; Большая юридическая энциклопедия. М., 2007, С. 319; Экономика и право. Экономический словарь Габлера. М., 1998. С. 107

⁴ См.: Хоппе Х.Х. Экономическая теория налогообложения // Отечественные записки, 2002, №4-5. www.strana-oz.ru

¹ См.: Там же.

Трудно не согласиться с этой оценкой. Более того, дело, на наш взгляд, обстоит значительно хуже. Налоговые отношения как предмет исследования нуждаются в интернаучном подходе. Традиционное изучение юридических и экономических аспектов оказывается крайне узким и ограниченным. Для разрешения указанных выше проблем должны быть привлечены социология, политология, социальная и индивидуальная психология и имеющиеся в их распоряжении инструменты исследования. Лишь на этой комплексной основе в конечном счете может быть построена общая теория налоговых отношений, с надлежащей полнотой и точностью описывающая, объясняющая и прогнозирующая динамику последних. Между тем приходится констатировать отсутствие не только такой теории, но и осознания необходимости ее разработки. Сегодня обсуждение теоретических вопросов сводится, по существу, к попыткам определения функций налогообложения и некоторых наиболее общих понятий.

Причины данного положения коренятся в незрелости методологии социальных наук вообще и в несовершенстве понимания «научной теории» в частности. Определяя сущность научной теории, современная гносеология утверждает, что это «сложная и наиболее развитая форма организации знания, представляющая целостную и логически согласованную систему, дающую всеобъемлющее представление о существенных свойствах, закономерностях и связях определенного явления или области действительности. В широком смысле означает комплекс идей, представлений или схематизаций опыта, направленных на истолкование и объяснение какого-либо явления»¹.

«С точки зрения логики теория означает связную и артикулированную гипотетико-дедуктивную схему, совокупность предельных посылок или условий, из которых невозможно дальнейшее дедуцирование»².

По сути дела, современный стандарт научной теории задается математической логикой, которая понимает теорию как формальную систему. Это «...неинтерпретированное исчисление, задаваемое правилами образования выражений этого исчисления и правилами построения выводов в этом исчислении. Выражения формальной системы рассматриваются как чисто формальные комбинации символов; правила вывода определяют, в каких случаях одно формальное выражение А выводится из других формальных выражений B_1, \dots, B_n »³.

Группа французских математиков, известная под коллективным псевдонимом Н. Бурбаки, сформулировала требования, предъявляемые к математической теории, которые позднее стали рассматриваться в более широком аспекте как требования, определяющие параметры современной научной теории вообще. Всякая научная теория должна включать в себя: 1) язык формальной теории; 2) аксиомы; 3) правила вывода⁴.

В области социальных исследований подобное понимание научной теории не только не утвердилось, но выглядит по меньшей мере экзотическим. Здесь до сих пор, к сожалению, доминируют нарративность и иллюстративность. Любая попытка обобщения эмпирических наблюдений, объяснения или установления причинно-следственных связей нередко объявляется теорией. Известные исключения представляют собой клиометрия, психометрия, эконометрика и т.п., где формализация знания иногда достигает уровня формальных теорий. Но это зачастую воспринимается

¹ Словарь философских терминов. М., 2005. С. 583

² Там же. С. 584

³ Математическая энциклопедия. Т. 5, М., 1984. С. 639.

⁴ См. подробнее: Кузнецов О. Л., Кузнецов П. Г., Большаков Б. Е. Система: природа – общество – человек. Устойчивое развитие. – www.pobisk.narod.ru

Япония	103	2	0	1,94%	–	–	–	–	–	–	+	–
--------	-----	---	---	-------	---	---	---	---	---	---	---	---

(* - статей с разделами и поправок с разделами

(** - +/- - есть/нет.

1. Количество статей в Конституции.
2. Количество статей, упоминающих понятие «налог».
3. Количество статей, посвященных вопросам регулирования налогообложения.
4. Доля статей, упоминающих понятие «налог» в общем числе статей Конституции.
5. Конституционное определение налоговых взаимоотношений в качестве одного из важнейших видов взаимоотношений гражданского общества и государства.
6. Исключительное право органов государственной власти в области законодательной налоговой инициативы.
7. Право гражданского общества в области законодательной налоговой инициативы.
8. Исключительное право высших органов государственной власти в области регулирования налогообложения.
9. Право местных и муниципальных органов власти в области регулирования налогообложения.
10. Право гражданина на уплату налогов.
11. Обязанность гражданина платить налоги.
12. Ограничения государственной власти в сфере налогообложения со стороны гражданского общества.

Конституция как высший закон страны, по сути дела, выступает в качестве общественного договора. Его статьи определяют основы общественного и государственного устройства, права и обязанности граждан, принципы и характер взаимоотношений в системе «гражданин – общество – государство» и т.д. Учитывая общесоциальное значение налоговых отношений, вполне логично будет предположить, что они должны быть объектом именно конституционного уровня регулирования. Однако это далеко не так.

Прежде всего, обнаруживается, что в исследованных конституциях крайне невелико количество статей, в которых встречается понятие «налог» или производные от него термины. Количество статей, так или иначе касающихся регулирования налоговых отношений, еще меньше. Вследствие этого чрезвычайно низок удельный вес таких статей относительно общего количества статей в конституциях конкретных стран.

Примечательно, что ни в одной из исследованных конституций налоговые взаимоотношения не определяются в качестве важнейшего вида взаимоотношений между гражданским обществом и государством. Не предусматривается также каких-либо ограничений со стороны общества деятельности государства в области налогообложения. Не оговариваются, как известно, существующие *de facto* исключительные права высших органов государственной власти, связанные с регулированием налогообложения. При этом права местных и муниципальных органов власти устанавливаются в конституциях лишь трех стран: Испании, России и ФРГ. В конституциях отсутствуют нормы, определяющие право гражданского общества на законодательную налоговую инициативу. Напротив, в конституциях Испании, Италии и России прямо указывается, что таковое принадлежит исключительно государству.

Все это красноречиво свидетельствует, во-первых, о господствующем сегодня глубоком непонимании налогов и налоговых отношений как фундамента социальной системы, во-вторых, о фактической узурпации государством одного из важнейших прав гражданского общества – регулировать направления и масштабы деятельности государства посредством инструментов ресурсного управления, в-третьих, о прину-

дительно, по сути дела конфискационным, характере налоговых отношений между государством и обществом.

Весьма примечательным фактом является то, что ни одна из исследованных конституций не рассматривает уплату налогов в качестве права гражданина. Обычно это квалифицируется как обязанность. Однако в конституциях США, Франции и ФРГ отсутствует и такое положение. Иначе говоря, налоговые отношения *de jure* на конституционном уровне выводятся за рамки гражданско-правового сознания, а принудительное взимание налогов, не предусмотренное конституционным законом, вообще оказывается противоправным и нелегитимным.

Обнаруживается весьма парадоксальное положение. С одной стороны, современное государство почти целиком обеспечивает свои потребности в материально-финансовых ресурсах за счет налоговых поступлений. С другой стороны, возникающие при этом налоговые отношения между гражданским обществом и государством конституционально не определяются (или почти не определяются), то есть не являются объектом общественного договора. При этом как отдельная личность, так и гражданское общество в целом лишены каких-либо конституционных прав, позволяющих прямо и непосредственно контролировать деятельность государства в области налогообложения. Опосредованный контроль через механизмы представительной демократии оказывается крайне неэффективным. Нынешний кризис более чем убедительно свидетельствует об этом. Налогоплательщики лишь робко пытаются уговорить власть снизить уровень налогового бремени, отменив, прежде всего, такие налоги, которые лишают хозяйствующие субъекты оборотных средств и фактически блокируют экономическую деятельность. Государство отказывает в этом под предлогом необходимости выполнения своих социальных обязательств. Более того, дабы лишить «подданных» каких-либо возможностей минимизировать налоговые отчисления, современные государства во всемирном масштабе сговариваются между собой ликвидировать налоговые гавани и банковскую тайну¹.

Описанные выше общетеоретические проблемы, а также фактическое отсутствие конституционного определения правового статуса налогов и налоговых отношений исключают возможность построения системной концепции и соответствующей ей доктрины налоговой политики. Вследствие этого налоговые отношения в системе «личность – общество – государство» не могут быть организованы на всеобщем и общем уровнях. Они закономерно приобретают характер ситуативной детерминированности и регулируются, главным образом, на особом уровне. В результате возникает то, что сегодня называется современной системой налогообложения. Огромное разнообразие видов налогов. Объекты налогообложения, полученные посредством произвольного дробления целостных процессов деятельности. Бесконечное множество регулирующих норм с соответствующими исключениями, оговорками и поправками. Еще большее количество различных подзаконных актов, призванных обеспечить реализацию базовых норм.

Наиболее общие и типичные черты такой «системы»:

- чрезвычайная сложность;
- структурная неупорядоченность;
- чрезмерная жесткость и негибкость;
- отсутствие транспарентности;
- высокая ресурсоемкость и другое.

¹ См.: Документы саммита G20 в Лондоне, апрель 2009 г., в частности The Global Plan for Recovery and Reform.

Отсутствие общетеоретических и конституционных регуляторов и ограничений, а также указанные выше черты современных систем налогообложения создают благоприятные условия для налогового произвола. Вводя и отменяя налоги, осуществляя налоговое администрирование, государство сегодня не нуждается в согласовании своей политики с мнением гражданского общества. Опосредованное влияние последнего через демократические механизмы оказывается слишком слабым и не может воспрепятствовать государству, осуществляющему перераспределение общественных благ по собственному усмотрению.

Засилье государства в области налоговых отношений на протяжении длительного времени повсеместно привело к чрезмерному увеличению налоговой нагрузки. Принудительно изымая львиную долю общественного продукта, государство зачастую распоряжается им крайне неэффективно. Альтернативная стоимость этих благ, как правило, оказывается существенно выше. Но это только полбеда. Чрезмерное налоговое бремя выступает сегодня в качестве одного из мощнейших факторов, тормозящих рост национального благосостояния. Преследуя, главным образом, фискальные цели, государственная власть нередко демонстрирует полную утрату не только чувства реальности, но и какого-либо здравого смысла. Как иначе можно квалифицировать упорное нежелание правительств большинства стран отказаться от использования, к примеру, налога на добавленную стоимость? Его вредоносность общеизвестна¹. Однако даже в условиях нынешнего кризиса НДС продолжают взимать. А в отдельных странах, в частности в Венгрии, планируют повысить его ставку до 25%.

Откровенно говоря, глобальный кризис является следствием того, что человечество на протяжении XX века не только игнорировало, но и всячески блокировало действие объективных экономических законов. При этом государство рассматривалось в качестве наиболее эффективного инструмента хозяйствования, а его налоговая политика играла решающую роль в обеспечении этой деятельности материально-финансовыми ресурсами. Таким образом, чрезмерное налоговое бремя необходимо рассматривать в качестве одной из фундаментальных причин нынешнего кризиса. Однако ни мировая политическая элита, ни экспертное сообщество пока что этого не признают. Данное положение, как представляется, в значительной степени обусловлено отсутствием глубокого теоретического осмысления налога и налоговых отношений между обществом и государством в экономическом, политическом, психологическом и общесоциальном аспектах. Вследствие этого сегодня, пожалуй, как никогда актуальной является разработка общей теории налогообложения, отвечающей требованиям современного научного стандарта. Лишь с позиций такой теории можно глубоко и всесторонне исследовать проблемы и ошибки налоговой практики, а также построить современную концепцию и соответствующую ей высокоэффективную доктрину налоговой политики.

Түйін

Мақалада әлемдегі салық салу жүйесінде қалыптасып отырған басты-басты кемшіліктер талданады. XX ғасыр бойына мемлекеттің ролін шексіз күшейтумен байланысты атқарылып келген тенденция бүгінгі күні жұртты ешбір күмән тудырмайтын тұжырымға алып келді. Яғни мемлекетке берілген құқықтың шамадан тыс әрі шектеусіздігінің нәтижесінде, оның салық қатынасын азаматтық қоғаммен жүргізуінің сипаты мен қарқындылығын анықтау қиын емес. Салықты мемлекет тарапынан азамат-

¹ См. Грисюк С.В. НДС – дорога в рабство. www.grissyuk.astatrade.com

тардан жинап алынатын міндетті төлем ретінде түсінгенмен, оның мемлекет заңында белгіленіп көрсетілгеніне қарамастан, деректерге сүйенсек, салық күші басым түсіп отыр. Бұл салық қатынасының мәжбүрлеушілік сипатын танытып, құқықтық салық мәдениетін қалыптастыруға объективті түрде кедергі келтіреді. Азаматтар барлық жерде мемлекеттің осындай талаптарына байланысты салық төлеуден бас тартып, жалтаруға бейім тұрады.

Салық мөлшерінің шектен тыс өлшемінен туындаған ауыртпалық мақалада орасан зор экономикалық дағдарыс тудырушы аса маңызды себептердің бірі ретінде қарастырылады. Автордың пікірі бойынша, бұл - салық салуда қазіргі стандарттарға сай талаптан шыға алмайтын ортақ салық салу теориясының жоқтығынан, сонымен қатар жеке тұлға – қоғам - мемлекет жүйесін реттеуші конституциялық механизмдердің болмауынан туып отырған нәтиже.

Annotation

The main drawbacks of the taxation system formed in the world have been analyzed in the article. The trend dominating during the 20th century connected with unlimited state role strengthening resulted in that nowadays nobody practically doubts in the state's exclusive and unlimited right to define the character and the intensity of its tax relationship with the civil society. Understanding of the tax as the compulsory payment taken by the state despite its establishment under the law actually turns them into enforcement duties. It defines the enforcement character of the tax relations and objectively disturbs the formation of the legal tax culture. People everywhere, in the same order, tend to avoid this payment to the state.

Too high tax payment has been considered in the article as the most important cause of the global economic crisis appearance. To the author's opinion it is the direct consequence of the common, meeting the modern standards, taxation theory absence, as well as the constitutional mechanisms of the tax relationship regulation in the system personality – society – state.