

УДК 336.201 (575.2) (04)

ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Л.А. Макаренко – канд. экон. наук, ст. преподаватель

Рассмотрено отражение принципов налогообложения в новом Налоговом кодексе Кыргызской Республики.

Ключевые слова: налог; налогообложение; налогоплательщик; налоговая система; принцип налогообложения.

Принципы налогообложения – это основные исходные положения системы налогообложения¹. Все налоговые системы формируются в соответствии с определенными принципами. Одни из них определяют фундамент налоговых отношений независимо от условий, в которых они применяются. Другие определяют условия построения и функционирования налоговой системы в определенном государстве и зависят от целей, которые ставит перед собой данное государство, а также условий, в которых оно находится.

В настоящее время существует несколько подходов к группировке принципов налогообложения. Наиболее распространенными подходами к данной проблеме являются два метода классификации принципов. В первом случае весь комплекс принципиальных установок для системы налогообложения делится на две подсистемы².

Классические, или общие (“золотые”) принципы. Они в какой-то степени идеализируют налогообложение. Если налоговая система строится строго на основе использования, то ее можно считать оптимальной. Данные принципы были впервые сформулированы в 1776 г. и стали аксиомой для теории налогообложения. Это принципы справедливости, определенности, удобства, экономии. Все они в той или иной мере используются в податных системах стран мирового сообщества. Все последующие изменения и дополнения, внесенные Д. Рикардо и А. Вагнером, Н. Тургеневым, А. Соколовым, М. Алексеенко,

В. Твердохлебовым и другими, неизменно опирались на эти классические принципы. Это и есть подсистема общенациональных принципов построения системы взаимоотношений налогоплательщиков и государства³.

Частные, или внутринациональные, принципы декларируют направления налогового реформирования конкретного государства. Они зависят от приоритетов его экономической политики и исторических условий, в которых данное государство находится. Именно эти принципы являются основой отдельных налоговых концепций и фискальных стратегий. Каждый этап налоговой реформы приближает страну к наиболее полному их осуществлению. Именно эти принципы и демонстрируют, насколько возможно применение в данном государстве классических принципов. Могут возникать ситуации, когда некоторые из общих принципов вообще невозможно реализовать в данный момент.

Вторым, достаточно распространенным методом классификации принципов является их группировка по функциональному признаку: экономические, юридические, организационные⁴. К экономическим можно отнести принципы справедливости, эффективности, соразмерности. К юридическим – принципы нейтральности, законности. К организационным – принципы единства налоговой системы, эластичности, стабильности, гласности.

Новая редакция Налогового кодекса Кыргызской Республики декларирует следующие принципы:

1) законность налогообложения;

¹ Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение // Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2001.

² Русаков И.Г., Каши В.А. Налоги и налогообложение: Учебн. пособие / Под ред. И.Г. Русакова – М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998.

³ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: ИНФРА-М, 1996.

⁴ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

- 2) обязательность налогообложения;
- 3) единство налоговой системы;
- 4) гласность налогового законодательства;
- 5) справедливость налогообложения;
- 6) презумпция добросовестности налогоплательщика;
- 7) определенность налогообложения;
- 8) презумпция правомерности;
- 9) стабильность налогового законодательства.

Кроме того, в Кодексе отмечено, что нормы налогового законодательства не могут противоречить принципам, установленным настоящим Кодексом. На основании данного положения следует, что дальнейшее содержание Налогового кодекса полностью соответствует перечисленным принципам. Однако в некоторых случаях этого не происходит. Разумеется, мы не можем отнестись данное утверждение ко всем приведенным принципам, тем не менее, на некоторые из них необходимо обратить внимание.

Содержание принципа единства налоговой системы состоит в том, что “налоговая система Кыргызской Республики является единой на всей территории Кыргызской Республики” (ст. 8). Более подробно значение данного принципа Кодексом не трактуется. Обычно данный принцип означает единое налоговое пространство, в котором отдельные налоговые режимы являются составными частями единого целого, не противоречащие друг другу. В рассматриваемом Кодексе данное определение неправомерно, так как большинство налоговых режимов не адаптировано с другими. В частности, барьерами, нарушающими единое налоговое пространство, мы можем считать специальный режим для субъектов СЭЗ, добровольный и обязательный патенты, регистрационный порог по НДС. В качестве примера экономического барьера можно привести обложение НДС субъектов СЭЗ (ст. 375). В том случае, если товары, сырье и материалы поставляются на территорию СЭЗ с территории Кыргызской Республики, они облагаются не нулевой ставкой НДС, а стандартной на общих основаниях. В этом случае СЭЗ рассматривается как территория республики. Если же товар вывозится с территории СЭЗ на остальную территорию Кыргызской Республики, то в этом случае он облагается НДС как импорт, то есть в данном случае мы видим противоречивый подход к единству налогового пространства. Несомненно, такое положение является экономическим барьером при использовании отечественного сырья для изготовления продукции на территории СЭЗ, так как в

данном случае происходит двойное обложение НДС и отсутствие зачета.

При работе на нанимателя работники, один – принятый на основании трудового договора, другой – работающий на основании добровольного патента, находятся в разных экономических условиях, поскольку второй не имеет права на вычеты.

Покупка материальных ресурсов у незарегистрированных по НДС субъектов является экономическим барьером для плательщиков НДС, так как они не получают зачета, тем не менее вынуждены покупать товары, работы и услуги по завышенной цене.

Экономическим барьером это становится в том случае, когда взаимодействуют субъекты, облагаемые по разным режимам, так как в каждом случае это влечет за собой переложение налогового бремени и усугубляется его неравномерность между различными группами налогоплательщиков.

В соответствии с *принципом презумпции добросовестности* “налогоплательщик и налоговый представитель признаются действующими добросовестно, пока этот факт не будет опровергнут на основании документально подтвержденных сведений в соответствии с порядком, установленным налоговым законодательством Кыргызской Республики” (ст. 11). Однако, судя по содержанию Кодекса, налогоплательщик изначально считается недобросовестным. Например, Кодекс изначально предполагает, что налогоплательщик не уплатит акцизный налог, и заранее предлагает положить соответствующую сумму на налоговый депозит, хотя это является несомненным отвлечением оборотных средств. Предполагается установить налоговые посты на предприятиях, так как изначально предполагается сокрытие оборотов. Установлены косвенные методы определения облагаемых доходов, так как есть вероятность, что налогоплательщик обманет. Налоговой базой по подоходному налогу является минимальный расчетный доход, то есть не фактический доход, а среднемесячная региональная заработная плата. Логика такова, что все предприниматели обязательно будут скрывать заработную плату, поэтому не имеет смысла облагать ту сумму, которую они сами покажут. Этот перечень превентивных мер для изначально недобросовестных налогоплательщиков можно продолжить.

Примерно то же недоумение вызывает *принцип презумпции правомерности*, в соответствии с которым “при возникновении налоговых правоотношений налогоплательщик или налоговый

представитель признаются действующими или бездействующими правомерно во всех случаях, кроме случаев, когда такое действие или бездействие запрещены налоговым законодательством Кыргызской Республики, при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) действие или бездействие не противоречит принципам, установленным налоговым законодательством Кыргызской Республики; и
- 2) действие или бездействие не препятствует надлежащему исполнению налогового обязательства” (ст. 12).

Оба эти принципа в какой-то степени дублируют друг друга и противоречат дальнейшему содержанию Кодекса.

Мы не против перечисленных принципов как таковых. Они весьма благородны, хотя и не всегда внятно сформулированы. В то же время необходимо признать, что современное общественное развитие далеко от идеала. Существуют недобросовестные налогоплательщики. То, что Кодексом предусмотрены определенные меры предупреждения налоговых правонарушений, вполне обоснованно. Наличие различных налоговых режимов тоже в некоторой степени оправдано экономической ситуацией, как и некоторая нестыковка между ними. Все государства развиваются согласно собственным общенациональным законам хозяйствования, которые существенно различаются. Различны, следовательно,

но, и принципы построения налоговых систем. Для промышленно развитых стран эти принципы наиболее приближены к классическому варианту. Для стран, вступающих на путь рыночных преобразований, применение классических принципов построения налоговых систем затруднено. Кыргызская Республика, к сожалению, не является исключением. Возникает вопрос, зачем декларировать в нормативном правовом документе принципы, которых государство по тем или иным причинам не может на современном этапе придерживаться. Именно по причине невозможности абсолютного исполнения налогового законодательства стран СНГ обычно не содержит перечисления принципов налогообложения как таковых. Однако те моменты, которые государство в данный момент готово исполнять, отражены в тех или иных положениях налоговых законов.

По нашему мнению, во избежание данной ситуации необходимо следующее:

- Во-первых, декларировать классические принципы налогообложения только в концепциях и других документах, отражающих направления развития налоговой системы государства, и только в том случае, когда государство собирается им следовать в дальнейшем.
- Во-вторых, предлагать конкретную их формулировку, не допускающую двойного толкования.