

НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ: вопросы теории

Николай ЗАЯЦ,

проректор по научной работе ВГЭУ,
профессор, доктор экономических наук,
член-корреспондент ААН

Налоговая политика государства реализуется через налоговый механизм, его рычаги, звенья и элементы.

Налоговому механизму свойственно двойственное содержание, его можно рассматривать с широких (общетеоретических) и более узких (практических) позиций.

Создание налогового механизма является последовательным процессом, включающим следующие стадии:

- разработка налогового механизма, т. е. определение налоговых отношений, обеспечивающих выполнение задач и целей налоговой политики на современном этапе;
- практическое применение налогового механизма;
- проверка соблюдения установленных форм и методов налоговых отношений, сбор информации, проведение контрольных мероприятий с целью определения положительных и отрицательных сторон действия налогового механизма;
- анализ действующей налоговой системы, ее оценка и разработка предложений по дальнейшему совершенствованию налогового механизма.

В управлении процессом налоговых отношений государство использует различные организационно-правовые методы, нормы, инструменты, формы и т. д. Устанавливая способы организации налоговых отношений, государство оформляет их в законах, указах президента и других актах нормативного характера. Оно определяет методы изъятия валового внутреннего продукта, виды платежей, налоговых ставок и льгот, способы обложения и т. д. Таким образом, налоговый механизм представляет собой совокупность организационно-правовых норм, методов и форм государственного управления налогообложением через систему различных надстроечных инструментов (налоговых ставок, налоговых льгот, способов обложения и др.).

Налоговый механизм включает не только формы и методы организации налоговых отношений, но и способы их количественного и качественного определения.

К элементам налогового механизма, имеющим количественные параметры, можно отнести размеры ставок, объем налоговых льгот, долю изъятия части ВВП посредством налогов в бюджет, уровень собираемости налогов и др. К элементам налогового механизма, имеющим качественные параметры, относятся: понятие эффективности налогового регулирования, влияние налогов на экономическое развитие обще-

ства в целом и на проведение инвестиционной политики и др. Наиболее мобильный блок элементов налогового механизма — количественные параметры, которые чаще всего подвергаются корректировке.

Налоговый механизм — это область налоговой теории, трактующей это понятие в качестве экономической категории, т. е. как объективно необходимый процесс управления перераспределительными отношениями, складывающимися при обобществлении части созданного в производстве национального дохода. Всю сферу отношений, складывающихся в этом процессе, можно обеспечить через определенные организационные структуры и разграничить на следующие звенья: правовое регулирование и регламентирование, налоговое планирование, налоговое регулирование, управление налогообложением и налоговый контроль.

Правовое регулирование и регламентирование состоит в разработке и принятии законодательных актов по организации налогового регулирования, которое осуществляют органы государственной власти. Таковыми регламентирующими документами являются законы о налогах, закон о бюджете на соответствующий финансовый год и другие аналогичные нормативные документы Министерства финансов. Министерство по налогам и сборам, местные финансовые и налоговые органы на основе действующего законодательства и постановлений

правительства разрабатывают инструкции и другие документы, позволяющие в пределах предоставленной им компетенции устанавливать единые правила организации налоговых отношений, обеспечивающих соблюдение налоговой дисциплины, способствующих проведению экономической политики, отвечающей современному состоянию экономического развития государства.

Налоговое планирование, т. е. волевое регулирование экономики центральной властью с учетом объективно действующих экономических законов путем сбалансирования всех отраслей и регионов, координации процессов в соответствии с целевой направленностью развития экономики. Налоговое планирование и прогнозирование обеспечивает оценку хозяйственно-воспроизводственных ситуаций за истекший период, дает оценку перспектив хозяйственного развития, вырабатывает концепцию налогообложения, законодательно закрепляет процедуру налогообложения.

Налоговое регулирование обеспечивает экономическое воздействие на инвестиционные процессы, обновление технологий в отраслях, балансирование бюджета, саморегулирование внутриналоговых отчислений.

Налоговый контроль обеспечивает правильность исчисления, своевременность и полноту поступления налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды от юридических и физических лиц.

Однако практика вносит свои коррективы в концептуально определяемые сферы налогового планирования, регулирования, управления и контроля.

Поэтому налоговый механизм должен рассматриваться более узко, как свод конкретных налоговых действий. Это реальное налоговое производство. С таких позиций налоговый механизм выступает в качестве экономического рычага субъективного регламентирования системы налоговых отношений. Подчиненность таких действий экономическим законам исключает субъективизм в регулировании налоговых отношений.

Налоговый механизм следует рассматривать через призму реальной практики. Он как свод практических налоговых действий есть совокупность условий и правил реализации на практике положений налоговых законов. Поэтому так важно при каждом практическом действии придерживаться буквы закона, с тем чтобы не нарушать основное принципиальное требование налоговой теории — субъективное и объективное начала процесса налогообложения представляют собой единое целое.

Налоговый механизм, формируемый как экономико-правовой способ реализации на практике внутреннего потенциала категории «налоги», служит воспроизводственным целям, способствует достижению относительного равновесия между общегосударственными, корпоративными и личными экономическими интересами. В функциональном отношении действие элементов налогового механизма разграничено по двум подсистемам: фискальной и регулирующей. Соблюдение паритета между ними позволяет говорить о создании оптимального налогового механизма. Данная задача трудновыполнима при политической и экономической не-

стабильности в любой стране, и тем не менее при формировании налоговой тактики и выборе стратегии налогообложения это главное требование к вводимому налоговому механизму должно соблюдаться в той мере, в какой позволяют объективные условия. Налоговый механизм должен быть абсолютно свободен от чисто субъективистских подходов и не зависеть от узковедомственных интересов.

Все названные звенья налогового механизма разграничены условно, поскольку на практике они нередко пересекаются, а налоговое регулирование и контроль служат весьма ограниченными целям. В процессе текущего налогового регулирования применяются как поощрительные методы в виде системы налоговых льгот, так и санкционные методы в виде начисления штрафов, обращения сумм недоимки на имущество налогоплательщика или его дебиторов, процедур банкротства и т. д. Все эти действия раскрывают регулирующее назначение налогообложения в целом.

Различие методов налогового планирования, регулирования, управления и контроля позволяет исследовать эти области как относительно самостоятельные, установить присущие им закономерности. На этой основе вырабатываются направления совершенствования налогового механизма как системы. Более того, все звенья налогового механизма — области, суть которых определена не только налоговой наукой и практикой. Так, налоговое планирование осуществляется исходя из рекомендаций общей теории и практики планирования, маркетинга и других наук. Тем же правилам подчиняются налоговое регулирование, управление

и контроль. Большое значение для них имеют рекомендации, выработанные общей теорией управления и права.

Задачи налогового планирования неоднозначны. Они различаются в зависимости от того, кто их ставит: государственные органы или менеджеры от бизнеса. Следовательно, сфера налогового планирования неоднородна, она распадается на бюджетно-налоговое планирование и корпоративное налоговое планирование. Цель первого — обеспечение потребностей бюджета. Целью второго является оптимизация налоговых платежей, нахождение законных способов их минимизации.

Неоднозначна и сфера налогового регулирования, управления и контроля, где сталкиваются общегосударственные, корпоративные и личные экономические интересы. Бюджетно-налоговое регулирование, управление налогообложением и бюджетно-налоговый контроль осуществляются особыми, только им присущими методами, имеют свои цели и задачи, отличные от стоящих перед корпоративным налоговым менеджментом.

Внутреннее содержание налогового механизма составляют финансовые и правовые отношения, складывающиеся при формировании доходов бюджета, перераспределении налоговых сумм между территориями и регионами. Основу этих отношений формирует налоговое право наряду с другими отраслями права. Система организационно-экономических и финансовых отношений, сложившихся в Беларуси, определяет специфику построения налогового механизма. Налоговый механизм в Беларуси имеет следующие основные характеристики:

• **Перечень основных налоговых форм системы налого-**

обложения Беларуси в основном отвечает мировым стандартам. Налоги на доходы, недвижимость и потребление составляют костяк любой податной системы.

• **Структура налоговых поступлений в разрезе отдельных налогов и налоговых групп резко колеблется в нынешней экономике. Ведущее место отведено налогу на прибыль, на добавленную стоимость и подоходному налогу с граждан. Более прогрессивные сдвиги в сторону ресурсных налогов ограничены наличием проблем реальной собственности и исчисления рентной составляющей при формировании цены на лесные, земельные и другие природные ресурсы.**

• **Механизм принятия решений по всему кругу налоговых вопросов как на уровне всего государства, так и на уровне территорий не освобожден от хаотичности. Зачастую нарушаются нормы международного налогового права.**

• **Целостность, логичность, стабильность, системность налоговых отношений при формировании доходов бюджета налоговыми методами не достигнуты. Изменения в налоговое законодательство часто вводятся вопреки первоначальным его установкам, а текущие подзаконные акты еще более уводят налоговую практику от рекомендаций законов. Корректировки положений законов производятся по результатам налоговой практики, а не исходя из их экономической целесообразности.**

• **Законотворческая деятельность законодательной власти как часть процесса**

налогового планирования и регулирования, управления не свободна от лоббирования ведомственных интересов и ущерба общенациональным. На практике полная реализация налоговых законов не достигается. Недостаточно стыкуются между собой методики исчисления и уплаты конкретных налогов, что затрудняет контроль за полнотой исчисления и своевременностью уплаты налогов в бюджет. Налоговые инструкции призваны лишь конкретизировать положения налоговых законов, а не корректировать их, как это имеет место в белорусской практике.

• **Техника расчетов сумм отдельных налогов бессистемна. Методики определения размеров налоговых поступлений должны быть понятными не только для самих работников налоговых служб, но и для простых налогоплательщиков. Всего лишь одно неправильное налоговое действие приводит к целому ряду искажений показателей бухгалтерской отчетности, и это распространяется по всей цепочке бюджетно-налоговых отношений как по горизонтали, так и по вертикали.**

Исходя из сказанного можно сделать вывод о том, что налоговый механизм неправомерно рассматривать лишь с позиций оперативного вмешательства государства в ход сбора налогов. При таком подходе налоговый механизм теряет свой объективный характер и превращается в рычаг субъективного перераспределения денежных ресурсов. Два начала в налоговом механизме — объективное и субъективное — составляют органичное целое, и их равновесие нарушать нельзя. ■