



ВАРИАЦИЯ НАЛОГОВОГО ДАВЛЕНИЯ КАК ПРАВОВАЯ ФОРМА РЕАЛИЗАЦИИ СТИМУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА

Владислав ЛИСНЯК,

соискатель кафедры финансового права
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

Summary

The article presents in-depth analysis of the variation in the tax burden as a systemic legal form of tax stimulation. The problem of double taxation as a factor of strengthening of tax burden is studied. Six-level structure of the tax burden is proposed.

Key words: stimulating function of tax, legal form of tax stimulation, tax burden, levels of tax burden, elimination of double taxation.

Аннотация

В статье рассмотрена вариация налогового давления как системная правовая форма налогового стимулирования. Исследована проблема двойного налогообложения как фактор усиления налогового давления на налогоплательщиков. Сформирована шестиуровневая структура налогового давления.

Ключевые слова: стимулирующая функция налога, правовая форма налогового стимулирования, налоговое давление, уровни налогового давления, устранение двойного налогообложения.

Постановка проблемы. Правовые формы реализации стимулирующей функции налога в виде налоговых льгот и дифференцированных налоговых ставок являются теми инструментами налогового стимулирования, которые способны обеспечить налогово-правовые стимулы по каждому отдельно взятому налогу и сбору национальной налоговой системы. Вместе с тем на заинтересованность налогоплательщика в определенной деятельности и развитие национальной экономики влияет и такой налоговый инструмент, как налоговое давление (налоговое бремя), который формируется всей налоговой системой, поэтому может рассматриваться как наиболее общая налогово-правовая форма реализации стимулирующей функции налога.

Актуальность темы. Степень налогового давления на налогоплательщика зависит как от наличия налоговых льгот, установленных размеров налоговых ставок, так и от количества налогов, которые прямо или косвенно уплачиваются налогоплательщиком, тем самым влияя на результативность его хозяйственной деятельности и капитал в целом. Причем наиболее непосредственное влияние на налоговое давление оказывают именно налоговая ставка и законодательное определение ее размера. Как справедливо отмечает по этому поводу Н.П. Кучерявенко, ставка налога близка к проблеме налогового давления и установлению налоговой границы. Именно установление

предельного размера ставки налогообложения может создать основания для закрепления определенного предела в налоговом давлении, до достижения которого сохраняются стимулы для хозяйственной деятельности налогоплательщиков [2, с. 256–257].

Вполне логично, что налоговое давление при этом становится определяющей категорией для налогоплательщика в ключевых вопросах его деятельности в той или иной налоговой юрисдикции, в частности инициирования такой деятельности, инвестирования в ее развитие, расширения объемов производства, создания новых рабочих мест, технологического переоснащения и повышения квалификации работников, инновационного развития, внедрения ресурсосберегающих и экологических технологий. При этом формирование общего налогового давления начинается с этапа определения налоговой политики государства на соответствующие будущие периоды.

Итак, **целью статьи** является исследование проблемы двойного налогообложения как фактора усиления налогового давления на налогоплательщиков, а также создание шестиуровневой структуры налогового давления.

Изложение основного материала исследования. По сути, общий уровень налогового давления в определенной стране рассчитывается как соотношение всех налоговых платежей национальной налоговой системы и совокупного национального продукта. Как отмечает С.Г. Пепеляев, в развитых

странах этот показатель колеблется от 52 процентов (Швеция) до 30 процентов (США и Турция) [3, с. 81]. Указанные особенности отличают соответствующие модели налоговой политики, которые являются общепринятыми в этих государствах. Однако при этом конкретные показатели налогового давления способны варьироваться с течением времени и зависимы от экономических, правовых, социополитических и других факторов, которые являются движущими силами при определении потребностей публичного интереса, целей и задач налоговой политики, состава налоговой системы и законодательной техники, используемой при закреплении каждого из правовых механизмов налогов и сборов.

На внутреннее содержание категории «налоговое давление» обращает внимание Н.П. Кучерявенко. Ученый подробно отмечает, что необходимо учитывать то, что в основном под категорией «налоговое давление» («налоговое бремя», «налоговый пресс») понимают влияние налоговых платежей, которое составляют только часть настоящего объема этой категории. Тогда как налоговое давление оказывается по меньшей мере на четырех уровнях: 1) давление непосредственно налогов; 2) давление всей совокупности налогов и других налоговых платежей (налоговых сборов); 3) использование механизма льготирования плательщиков, предоставление льготных кредитов, дотаций, когда налоговое давление перераспределяется от одних платель-



щиков к другим; 4) использование налоговой техники, при которой усиливается давление на налогоплательщика [2, с. 57–58]. Действительно, налоговое давление как комплексное, системное явление содержит в себе больше, чем совокупность налоговых отчислений налогоплательщика по каждому из налогов.

Прежде всего это касается дополнения этого давления возможностью уплаты плательщиком налоговых сборов, перераспределения налоговой нагрузки на крупных налогоплательщиков при прогрессивном налогообложении, а также восприятия условий налогообложения при тех же самых арифметических выражениях налоговой суммы как менее благоприятных из-за особенностей более усложненной законодательной техники формулировки налоговых механизмов. В результате это приводит к ослаблению реализации стимулирующей функции налогов, поэтому, несомненно, требует более детального анализа.

Решая проблему необходимости учета общего налогового давления на налогоплательщиков с целью реализации стимулирующей функции налога, можно сделать вывод, что общее налоговое давление не ограничивается только указанными ранее четырьмя уровнями. Кроме давления совокупности налогов, сборов, перераспределения налоговой нагрузки с одних плательщиков на других средствами льготного налогообложения и особенностей законодательной техники закрепления налоговых механизмов, налогоплательщики ощущают на себе дополнительное налоговое давление от администрирования налогов и сборов, осуществления налогового контроля, а также уплаты в определенных налоговым законодательством случаях финансовых санкций. При этом следует учитывать, что понятие «администрирование налогов» законодательно закреплено и является довольно емким. В соответствии с подпунктом 14.1.1-1 пункта 14.1 статьи 14 Налогового кодекса Украины администрирование налогов, сборов – это совокупность решений и процедур контролирующих органов и действий их должностных лиц, определяющих институциональную структуру налоговых отношений, организующих идентификацию, учет на-

логоплательщиков и объектов налогообложения, обеспечивающих сервисное обслуживание налогоплательщиков, организацию и контроль за уплатой налогов, сборов, платежей в соответствии с порядком, установленным законом. Такое давление от администрирования налогов и сборов контролирующими органами можно определить как пятый уровень налогового давления [4].

Необходимо учитывать, что при определенных условиях подобная деятельность контролирующих органов способна влиять на хозяйственную деятельность налогоплательщика даже больше, чем уплата им всей совокупности налогов и сборов. Особенно это касается случаев применения мер налогово-правового принуждения к налогоплательщикам. В условиях недостаточной прозрачности налогового законодательства подобная деятельность контролирующих и судебных органов может приводить к столь значительным потерям для плательщиков, что их деятельность будет становиться убыточной, а наличие других налоговых стимулов – терять для них всякое значение.

Одновременно с этим рассматриваемый уровень налогового давления имеет свои особенности действия в разрезе налогоплательщиков, а именно их национального статуса, страны регистрации. Так, если для отечественных плательщиков подобная ситуация не является чем-то особенно новым, то для иностранных плательщиков это может представлять значительную преграду для принятия ими положительного решения в отношении начала своей деятельности в налоговой юрисдикции Украины. Учитывая, что именно последняя категория плательщиков вмещает и крупных иностранных инвесторов, которые могут способствовать инновационному развитию отдельных отраслей национальной экономики, созданию новых рабочих мест, улучшению других основных макроэкономических показателей, то украинскому законодателю следует прилагать усилия не только в направлении установления средней оптимальной налоговой ставки, использования качественной законодательной техники в нормах налогового законодательства, но и в направлении предоставления налогоплательщикам достаточных гарантий

от злоупотребления контролирующими органами своими полномочиями при осуществлении налогового администрирования и в первую очередь при осуществлении налогового контроля.

Значительные препятствия в реализации стимулирующей функции налогов способна оказывать и проблема двойного налогообложения. Ее главная сущность, которая заключается в увеличении расходов налогоплательщика на выполнение своих налоговых обязательств перед публичными территориальными субъектами, позволяет ее рассмотреть как дополнительный, шестой, уровень налогового давления. Особенность этого уровня налогового давления заключается в его вненациональном характере и возможности выхода за пределы отдельной взятой налоговой юрисдикции. При этом законодатель, даже при учете всех предыдущих уровней налогового давления и сохранении последних в низких пределах, которые должны были бы предотвратить соответствующие налогово-правовые стимулы для деятельности налогоплательщиков, все равно способен столкнуться с проблемой, когда налогоплательщики будут вести свою деятельность не слишком активно и, следовательно, не раскрывать потенциал налогового стимулирования. Причиной этого может быть именно вопрос недостаточного правовой защиты от проблемы двойного налогообложения.

Само по себе явление «двойное налогообложение» (термин происходит от англ. “double taxation”) известно достаточно давно, и его возникновение относится еще ко временам эпохи великих географических открытий и связанного с ней расцвета международной торговли. Нередко одни и те же товары и услуги облагались по несколько раз, что приводило к соответствующей ситуации, которая стала всемирной проблемой и сейчас, в условиях глобализации экономических процессов, может выступать заметным сдерживающим или, наоборот – при ее устранении, стимулирующим налоговым фактором для хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

По поводу правовой природы и механизма возникновения двойного налогообложения Н.П. Кучерявенко говорит, что эта проблема возникает при своеобразном столкновении ка-



тегорий объекта налогообложения и налогоплательщика, когда происходит налогообложение одного налогового объекта у отдельного налогоплательщика тем самым или аналогичным налогом за один и тот же отрезок времени (чаще всего – налоговый период). При этом сложность данного вопроса усиливается наличием, с одной стороны, множественности способов определения налоговой базы и множественностью самых доходов лица, которые могут быть получены как внутри страны, так и за ее пределами, а с другой – разграничением плательщиков на налоговых резидентов и налоговых нерезидентов, что требует своеобразной системы учета доходов и, соответственно, налоговых вычетов [2, с. 582]. Как видим, решение этого вопроса является не совсем легкой задачей, которая требует четких дефиниций и разграничения связанных с налогоплательщиком и объектом налогообложения налогово-правовых категорий.

Дополнительную масштабность этой проблеме придает возможность одновременного наличия сразу двух видов двойного налогообложения: внутреннего и внешнего. Как объясняет Н.П. Кучерявенко, внутреннее двойное налогообложение возникает в тех странах, в которых один и тот же налог взимается на уровне различных административно-территориальных единиц. Оно может выступать как вертикальное внутреннее налогообложение, когда один и тот же налог уплачивается сразу на местном и государственном уровнях, или как горизонтальное внутреннее налогообложение, когда на одном административном уровне за счет различий в определении объекта налогообложения происходит неоднократное фактическое налогообложение одного и того же объекта. В свою очередь, внешнее (международное) двойное налогообложение охватывает случаи столкновений национальных законодательств в определении объекта налогообложения или плательщика налога, возлагая на него налоговую обязанность по тем же конкретным юридическим фактам, которые уже стали основаниями для начисления и уплаты им налога в другом государстве [2, с. 582].

Причины и внутреннего, и внешнего двойного налогообложения заключаются в особенностях пользова-

ния публичными территориальными субъектами своим налоговым суверенитетом и возможности делегирования налоговых полномочий по установлению и введению в действие налогов от центральных органов власти местным органам власти или органам местного самоуправления. В обоих приведенных случаях происходит фактическое умножение существующего по каждому из налогов налогового давления, что нивелирует для налогоплательщика любые другие возможные преимущества налогообложения в определенной стране или ее части. При этом не только происходит ограничение реализации налоговых функций, но и создаются препятствия к реализации ряда принципов налогообложения, в частности справедливости налогообложения, когда одни налогоплательщики уплачивают налог один раз, а другие – несколько. Понятно, что своевременное урегулирование этого вопроса в налоговом законодательстве способно стать дополнительным правовым стимулом для ведения налогоплательщиком своей деятельности именно в такой налоговой юрисдикции, которая предоставляет гарантии защиты от двойного налогообложения.

В налоговом законодательстве Украины базовые вопросы двойного налогообложения урегулированы в статье 13 Налогового кодекса Украины. В соответствии с ней доходы, полученные юридическим лицом – резидентом Украины из источников за пределами Украины, учитываются при определении объекта и / или базы налогообложения в полном объеме. Доходы, полученные физическим лицом – резидентом из источников происхождения за пределами Украины, включаются в состав общего годового налогооблагаемого дохода, кроме доходов, не подлежащих налогообложению в Украине в соответствии с положениями настоящего Кодекса или международного договора, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины. В свою очередь, для получения права на зачисление налогов и сборов, уплаченных за пределами Украины, плательщик обязан получить от государственного органа страны, где получен такой доход (прибыль), уполномоченного взимать такой налог, справку о сумме уплаченного налога и

сбора, а также о базе и / или объекте налогообложения. Указанная справка подлежит легализации в соответствующей стране, соответствующем заграничном дипломатическом учреждении действующими международными договорами Украины [4]. В указанной статье акцент сделан на устранение случаев двойного налогообложения налоговых резидентов Украины и указано, что юридические лица – резиденты должны уплатить налоги с полученных доходов в полном объеме по украинскому налоговому законодательству, а физические лица могут засчитать часть уплаченных в другой стране налогов при условии наличия соответствующего правового основания в Налоговом кодексе Украины или действующем международном договоре Украины.

При этом следует иметь в виду, что для юридических лиц – налоговых резидентов Украины в пункте 13.2 статьи 13 Налогового кодекса Украины предусмотрено положение, согласно которому при определении объекта и / или базы налогообложения расходы, произведенные такими налогоплательщиками в связи с получением доходов из источников происхождения за пределами Украины, учитываются в порядке и размерах, установленных настоящим Кодексом [4]. На практике (при условии наличия соответствующих конструкций в Налоговом кодексе Украины) при определении налоговой базы налога на прибыль предприятий это может приводить к стимулированию юридических лиц налогоплательщиков – налоговых резидентов Украины к осуществлению расходов в текущих налоговых периодах для получения дохода за пределами Украины. Однако в случае убыточности таких зарубежных операций бюджетная система Украины будет терять соответствующие суммы, которые учитываются как расходы такого плательщика налога в текущем налоговом периоде.

Подобные законодательные конструкции могут использоваться недобросовестными налогоплательщиками в схемах уклонения от налогообложения. Для противодействия этому законодатель должен тщательно изучать и согласовывать положения соответствующих статей Налогового кодекса Украины и международных договоров



Украины, а контролирующим органам следует одновременно налаживать связи с налоговыми юрисдикциями других государств для отслеживания иностранных операций налогоплательщиков – налоговых резидентов Украины. Кроме этого, целесообразно предусмотреть положения, согласно которым в случае отсутствия прибыли по указанным операциям налогообложение налогоплательщика будет проводиться с учетом сумм ранее осуществленных расходов: на их размер должна увеличиваться база налогообложения этого плательщика в следующем налоговом периоде. Тем самым предлагаемый подход должен препятствовать выводу средств из-под налогообложения юридическими лицами – резидентами Украины. Кроме этого, таким способом будет стимулироваться более рациональная хозяйственная деятельность этих налогоплательщиков.

Важно отметить, что в статье 13 Налогового кодекса Украины косвенно указано на возможные формы устранения двойного налогообложения: одностороннюю и многостороннюю. В первом случае средством для избегания двойного налогообложения становится норма Налогового кодекса Украины, то есть меняется национальное налоговое законодательство, а во втором – нормы действующего международного договора Украины.

При этом и в первом, и во втором случаях используются соответствующие методы устранения двойного налогообложения, которыми общепринято служат вычет, освобождение, кредит и скидка. Как говорит А.Н. Козырин, устранение двойного налогообложения путем вычета сохраняет налогообложение лица в обеих налоговых юрисдикциях, однако налогооблагаемый доход этого лица выравнивается до уровня налога в той юрисдикции, где начисленный налог является меньшим. Освобождение предоставляет налогоплательщику право на налогообложение определенных видов доходов в одной стране, которые освобождаются от налогообложения в другой, и наоборот. Кредит позволяет зачислять уплаченные за рубежом налоги в счет внутренних налоговых обязательств. Наконец, скидка как метод устранения двойного налогообложения ориентирована на уменьшение суммы облагаемых дохо-

дов на размер налогов, уплаченных за границей, которые рассматриваются как расходы лица в отчетном налоговом периоде [1, с. 44].

Можно увидеть, что по своей конструкции методы устранения двойного налогообложения схожи с основными формами предоставления налоговых льгот: это не случайность, ведь и те, и другие призваны выполнять регулируемую и стимулирующую функции налога. Одновременно это лишний раз подтверждает необходимость рассмотрения проблемы двойного налогообложения как шестого уровня налогового давления и, соответственно, снижения налогового давления как правового средства реализации стимулирующей функции налога.

Выводы. Таким образом, формирование общего налогового давления всей совокупностью элементов национальной налоговой системы позволяет рассматривать вариацию и снижение такого давления как системный инструмент налогового стимулирования и основополагающую правовую форму реализации стимулирующей функции налога, которая подлежит законодательному закреплению при определении налоговой политики на соответствующие периоды. При этом налоговое давление имеет свою внутреннюю структуру, включающую соответствующие уровни налогового давления.

Общее налоговое давление оканчивается на шести уровнях. Кроме давления совокупности налогов, сборов (первые два уровня), перераспределения налоговой нагрузки с одних плательщиков на других средствами льготного налогообложения (третий уровень) и особенностей законодательной техники закрепления налоговых механизмов (четвертый уровень), налогоплательщики ощущают на себе дополнительное налоговое давление от администрирования налогов и сборов, осуществления налогового контроля, уплаты в определенных налоговым законодательством случаях финансовых санкций (пятый уровень), а также в результате действия двойного налогообложения (шестой уровень).

Все уровни налогового давления, вместе взятые, способны приводить к восприятию налогового бремени налогоплательщиками как более сильного, чем суммарный размер налоговых пла-

тежей, подлежащих уплате такими налогоплательщиками, а значит, и влиять на принятие ими решений по ведению определенного вида хозяйственной деятельности, расширению производства, привлечению дополнительных инвестиций и т. д. В конце концов, это приводит к усилению или ослаблению реализации стимулирующей функции налогов.

Список использованной литературы:

1. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2002–2007. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
3. Пепеляев С.Г. Основы налогового права : [учеб.-метод. пособие] / С.Г. Пепеляев. – М. : Инвест Фонд, 1995. – 496 с.
4. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.