

ИСТОРИЧЕСКИЙ ОЧЕРК ЭТАПОВ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГАМИ НА УРОВНЕ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ

И.А. Конончук

Полесский государственный университет, I_Kononchuk@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены этапы развития управления налогами на микроуровне, выделены ключевые характеристики, определены качественные тенденции налоговой стратегии организации.

Ключевые слова: налоговая стратегия, налоговое планирование, налоговые льготы, уклонение от налогов.

Формирование научно обоснованной концепции налоговой стратегии организаций предполагает изучение истории развития причин, сдерживающих и побуждающих факторов, направлений и особенностей управления налогами на уровне плательщиков. Исторически возникновение понятия налоговой стратегии организации можно отнести к относительно недавнему моменту, однако ее зачатки в виде применения налоговых льгот, перехода на прогрессивное налогообложение, дифференциация взимания налогов с применением различных критериев появились еще в древнем мире. Дальнейшее развитие теории налогов и ее реализация в форме практики реформирования налоговых систем государств в векторе смещения акцента с фискальной функции налогов на ее стимулирующие возможности поставило перед практиками, а в последующем и перед академической наукой проблему использования налоговых возможностей плательщиками с позиций укрепления их финансового состояния и повышения конкурентоспособности. В связи с чем экономисты активно принялись за исследование таких явлений, как минимизация налогов, управление налогами, налоговая оптимизация, налоговое планирование, и наконец, налоговый менеджмент и его элемента - налоговой стратегии на микроуровне.

К настоящему времени отдельными учеными представлены результаты анализа эволюции планирования налогов на микроуровне. Так, Вылкова Е.С. на основе имеющихся исторических фактов о практике налогообложения в различные эпохи предложила периодизацию налогового планирования с выделением характерного для каждой из них набора инструментов и методов налогового планирования. Уже в Древнем мире и Средние века (Период первый) существовали налоговые льготы при торговле продуктами жатвы, живописи, глиняными изделиями, в Римской империи в 227 году до н.э. действовали разные налоговые ставки в зависимости от времени вступления в союз с Римом, в XI веке с целью избегания налогового гнета и описи имущества люди пользовались схемой «патронаж», находясь под покровительством господина, церкви либо отдельных общин [1, С.44-45].

В дополнение можно отметить, что льготы имели место в зависимости от статуса плательщика (средневековые феодалы, полноправные граждане Древнего Рима освобождались от налогообложения). Возможности минимизации налогов в Римской империи можно узреть и в том, что в различных городах и поселениях действовали свои правила налогообложения, определение объекта налогообложения и налоговой базы осуществлялось на основании имеющейся у уполномоченных чиновников информации. Политическая раздробленность и неразвитость экономических связей внутри государства, минимальное участие центральной власти в жизни населения породило местные налоги, состав которых отличался взятыми на себя обязательствами общины, ее потребностями, а, следовательно, являющиеся факторов дифференциации налогового пресса подданных [2, С.14-16].

Придерживаясь наиболее распространенного в литературных источниках подхода начала второго этапа развития налогообложения – появление первых налоговых теорий - Вылкова Е.С. отмечает, что теория планирования налогов возникла именно на втором этапе (второй этап – конец XVII века по XIX век). Ее гипотеза строится на декларировании обоснованных классиками налогообложения принципах налогообложения, отдельные из которых были сформулированы с учетом приоритетных интересов плательщика (А.Смит), укоренении практики прогрессивного налогообложения, основанной на концепциях Ж.-Б. Сэя, Д.-С. Милля, Ж.-Ж. Руссо, Ж.Ш. де Сисмонди, различием в налогообложении по внешним, формальным признакам, увеличением объектов обложения и числа налоговых платежей в силу расширения роли государства, освобождением от промыслового налога во многих странах тех отраслей, развитие которых стимулировало рост экономики страны, в силу особенностей развития государств углублением различий в налоговых системах, введением налоговых льгот для привлечения иностранных ремесленников и купцов [1, С.46-47].

Яркими свидетельствами активных попыток минимизации налогов начала того периода являются сохранившиеся до сих пор заложенные камнем окна, нарисованный краской абрис окон или имитация оконной рамы во французских домах. В Голландии встречаются старинные высокие дома с малогабаритным фундаментом как ответная реакция землевладельцев на налоги на земельные участки с размещенными на них строениями. Архитектурным ответом на усиление налогового гнета в Германии времен введения налога на землю, рассчитываемого по площади первого этажа, явилось расширение, начиная со второго этажа, застройки.

Достоянием того периода является также кейнсианская теория налогообложения, автор которой сформулировал концептуально новую теорию государственного регулирования экономикой, обосновывающую продуктивность государственного вмешательства в экономику и значимость регулирующей функции налогов.

Таким образом, исторические факты свидетельствуют, что в течение рассмотренного периода основным способом манипулирования сумм налогов выступали налоговые льготы. Однако истории также известны случаи неподчинения плательщиками властям плательщиками, их незаконно используя или вовсе избегая уплаты налогов, которое современным языком именуется как уклонение от уплаты налогов, укоренившееся в нерациональных налоговых системах того времени. Например, английские купцы XVII века, путешествующие по Северной Европе, представлялись паломниками и священнослужителями, которые не облагались налогами. Распространенным способом сокрытия объекта обложения в Англии было забаррикадирование очага в доме. На каждую печную трубу в доме до проведения реформы Петром I устанавливался «дым», поэтому с целью неуплаты такого налога крестьянские семьи объединялись. Для неуплаты подушной подати мужское население избегало регистрации, прибегая к подкупам чиновников. Также в России действовала следующая схема уклонения от уплаты налога: землевладелец выплачивал за крестьянина долг, используя его в качестве раба, и это позволяло крестьянину обеспечить более выгодные условия своего существования [2, С.59-60]. Истории известен «соляной» бунт, который прокатился по всей Москве и другим городам как ответная реакция плательщиком и способ борьбы с усилением налогового гнета [3, С.11].

В качестве примеров известных в более поздние периоды, а также имеющие практическую применимость и в настоящее время способов уклонения от уплаты налогов можно перечислить ликвидацию предприятия на момент наступления уплаты налогов, торговля товарами через лиц, имеющих налоговые привилегии, использование «двойной» бухгалтерии, регистрация организации на подставное лицо, необоснованное завышение налоговых вычетов, дробление бизнеса, неоприходование выручки в целях сокрытия объекта обложения, незаконное использование налоговых льгот, необоснованное завышение затрат, использование фирм-«однодневок», выплата заработной платы «в конверте», подделка документов, неправомерное учреждение новых структур, с развитием международного сотрудничества актуализировались способы сокрытия доходов на офшорных счетах, использование трансфертных цен. Следует отметить, что проблема толкования уклонения от уплаты налога до сих пор является неразрешенной и идут многоголосые споры в отношении форм его проявления.

Выполнение государством экономических, социальных, экологических функций, охрана общественного порядка, национальная оборона, развитие судебной власти, усиливающие финансовые

аппетиты государства, привели к всплеску налогового бремени, недовольству плательщиков, вылившихся в значительные масштабы уклонения от уплаты налогов. Такое стало лейтмотивом к ликвидации множественности налогов и введению небольшого количества фискально-эффективных налогов с широкой налоговой базой, включая прямые и косвенные, системой налоговых льгот и жестким механизмом налогового администрирования. Поэтому, на наш взгляд, третий этап в выстраивании отношений плательщиков с государством по уплате налогов приходится на годы появления неоллиберализма как альтернативной кейнсианству теории, в соответствии с которой ведущая роль в развитии экономики отводится экономическим субъектам с расширением им свобод в предпринимательской среде, стимулировании их инвестиционно-предпринимательской активности, создании благоприятной деловой среды, в целом становления рыночных отношений.

Поэтому с середины XIX века, датируется начало третьего этапа развития налогообложения и теории управления налогами на микроуровне, когда правительства множества стран мира провели серьезные преобразования налоговой системы, и экономическая наука плотно подошла к проблеме исследования потенциальных возможностей управления плательщиками своими налоговыми платежами и поиска баланса интереса двух взаимодополняющих субъектов налоговых отношений. Данное подтверждает и исследование результатов трудов зарубежных, в том числе российских, а в последующем и белорусских ученых, которые сосредоточили свои исследовательские усилия на поиске и выработке научно обоснованных инструментов оптимизации налогов.

Исторический хвост различных инструментов налогового планирования как особого экономического института видит ученая Т.А. Гусева, соглашаясь с Вылковой Е.С. и Романовским М.В., отмеченные своими трудами в области налогового планирования [4]. На это указывают приведенные в монографии «Налоговое планирование в предпринимательской деятельности» известные в различные исторические периоды времени ученые и их высказывания, подтверждающие данный факт: А. Смит, Н.И. Тургенев, Ричард Познер, О.Н. Горбунова, И. Горлов [5, С.4-8].

Таким образом, развитие системы управления налогами на уровне плательщиков тесным образом коррелирует с историей реформирования налогообложения, подчиняясь и реагируя на вызовы проводимой налоговой политики. Кроме того, применение исторического метода научного исследования позволяет сделать вывод о том, что из тактики сокращения налогов управление налогообложением постепенно превратилось в стратегию оптимального управления налогами.

Список использованных источников

1. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистрантов / Е.С. Вылкова. – М.: Издательство Юрайт, 2011. – 639с.
2. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – 591 с.
3. Шмарловская Г.А. Теория налогов: закономерности формирования и государственного регулирования. – Мн.: БГЭУ, 1996. – 135 с.
4. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование в системе управления финансами хозяйствующих субъектов : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / Е.С. Вылкова. – СПб., 2002. – 345 л.
5. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография /Т.А. Гусева; под ред. д-ра юрид. наук, проф. Н.И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп. М.:Волтерс Крувер. – 2007. - 432 с.