

вое, новую идею, «путь», технологию. Малый бизнес весьма гибок в этом плане в отличие от крупного, где работа ведется в соответствии с определенными требованиями. Малый бизнес на первоначальном этапе способен быстро менять свои исследования, ориентируясь на более перспективные направления. Во многом поэтому малый бизнес в сфере инноваций в большинстве государств пользуется всесторонней поддержкой. Однако довести свою инновацию до практического применения в современных рыночных условиях он не может.

После создания проекта инновации малый бизнес передает эстафету крупному бизнесу, который несет бремя доводки и доведения нового продукта до конечного потребителя. Кроме того, существуют те области науки и техники, где само появление инновации требует значительных капитальных вложений, финансирования. Инновации в данной сфере создает только крупный бизнес или подконтрольный ему малый бизнес. Это такие сферы как космос, фундаментальные научные исследования, атомные технологии, генетика и др.

Поэтому роль малого бизнеса в инновационном процессе хотя и важна на определенном этапе, но не так велика, как часто принято считать.

1. Антюшина Н. Инновационный бизнес в России: новые импульсы из Швеции//Человек и труд. – 1996. – № 11. – С. 66-68.
2. Иванова И. Малый инновационный бизнес в странах развитой рыночной экономики//Российский экономический журнал. – 1995. – № 12. – С. 76-81.
3. Proceedings of a Conference on Academic and Industrial Basic Research. – Princeton, 1960. – P. 4.
4. Яновский А.М. Венчурные, инжиниринговые, внедренческие фирмы//ЭКО. – 1995. – № 10. – С. 48-52.

П. Сокул

Факультет управления Варшавского университета

КОНСТРУКЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В ПОЛЬШЕ

The author considers a structure of tax system in Poland.

Среди многочисленных предметов политических, общественных и экономических дискуссий в Польше, углубленных вступлением страны в Евросоюз и заметным замедлением экономических темпов роста в

2008 году, уже многие годы существенное место занимает перспектива польской налоговой системы. В этой сфере произошла заметная поляризация взглядов. С одной стороны считается, что наиболее правильной является модель развитого, наделенного широкими компетенциями финансового аппарата, который контролирует поступления от высоких налогов и потом соответственно распределяет их согласно нуждам государства и граждан. С другой стороны указывается на упрощение и ограничение ставок налога, и сокращение компетенции казначейской администрации. При этом не оспаривается целесообразность существования налоговой системы как таковой. И это вполне понятно. Она является одной из главных опор современного государства. Правильно сконструированная налоговая система гарантирует государству ожидаемый уровень поступлений в госбюджет.

Определение налоговой системы. Центральным элементом налоговой системы являются налоги, понятие которых определяет ст. 6 «Положения о налогах». Согласно ему под налогом понимается публично-правовые, безвозмездные, принудительные денежные платежи в пользу Государственного Казначейства, воеводства, района или гмины, согласно закону о налогообложении [22]. В приведенном определении содержатся постоянные характеристики, неизменные для каждого налога.

Неуплата налогов связана с тем, что налоги неэквивалентны. Субъекту, уплатившему налог, не полагается встречное притязание по отношению к государству [8, с. 11]. Это означает, что налогоплательщик после уплаты налога не может взамен требовать от государства конкретной услуги, соответствующей уплаченной сумме. Принудительность налога означает, что если возникла повинность, то ее осуществление гарантируется возможностью применения средств взыскания, предусмотренных соответствующими законами. Это не относится лишь к форме взимания налога (многие граждане платят налоги добровольно, без вмешательства публичной власти) [4, с. 23]. Безвозвратность налога означает, что он вносится окончательно в пользу госбюджета (самоуправления). Тем самым, по сути, отсутствует обязанность возвращения налога [9, с. 128]. Денежный характер налога отличает его от других остальных повинностей как личных, так и материальных в пользу государства [8, с. 11].

Кроме правового толкования налог следует рассматривать также как экономическую категорию. В таком понимании налог является формой передачи в пользу государства или публично-правовой структуры от

подчиненных им субъектов части дохода, прихода или имущества этих субъектов [9, с. 126]. В отличие от выше приведенного правового определения, это подчеркивает роль налогоплательщика, указывает на то, что его имущество и доходы являются основным источником поступления финансовых средств в госбюджет. Это определение возлагает большую ответственность на государство, потому что оно должно установить размер налога так, чтобы, с одной стороны, обеспечить соответствующий объем дохода, а с другой, – не обременять чрезмерно налогоплательщика. В связи с этим можно сделать вывод, что граждане, государство, финансовые органы и сами налоги формируют некоторую систему, элементы которой тесно связаны друг с другом и, как элементы, воздействуют на функционирование всей системы. Налоговая система не является исключительно совокупностью организационно-правовых форм налогообложения, потому что ее роль сводилась бы к простому сбору налогов, и не учитывалась бы как роль налогоплательщиков, так и влияние, которое эта система оказывает на экономику в целом. Налоговая система не может быть оторванной от окружения, в котором функционирует. Ее рамки формируются в результате продолжительного развития, связанного с формированием новых видов и форм налогообложения, а также исчезновением или преобразованием прежних налогов [9, с. 198].

Налоговая система – это размер налогов, которые объединены основным качеством, придающим налогам черты единства [11, с. 126]. Налоги не существуют независимо друг от друга. Все они взаимосвязаны определенным, заранее установленным способом так, чтобы служили осуществлению «главного качества» политического и экономического характера. Налоговую систему можно также определить как совокупность налогов существующих параллельно и одновременно в данной стране [18, с. 114]. С налоговой системой мы имеем дело тогда, когда группа налогов упорядочена и составляет определенное число налогов, которые можно определенным образом классифицировать, учитывая разные критерии [19, с. 31].

Налоговую систему можно определить как совокупность налогов, действующих в данном государстве. Эта совокупность носит сложный характер, связанный с разнообразием целей налоговой системы – политических, экономических и общественных [14, с. 30]. Целесообразным будет углубленный анализ этого определения. Согласно ему, о налоговой системе можно говорить тогда, когда будут выполнены следующие пред-

посылки: существует некоторая совокупность налогов сложного характера, действующая в конкретной стране. Налоговая система не функционирует в вакууме, а существует в динамичном политическом, экономическом и общественном окружении, которое сильно на нее воздействует.

Основным уроком, вытекающим из выше представленных определений, является факт различия между набором налогов и налоговой системой. Набор налогов можно назвать налоговой системой тогда, когда в правовой конструкции и связях экономического содержания создается внутренне стройная, логически единая совокупность, соответствующая конституционным принципам [9, с. 20]. Другая группа определений налоговой системы пытается подчеркивать принципы, которые надо соблюдать, создавая конструкцию. Пример такого определения: система – это совокупность налогов, действующих рядом и одновременно в данной стране, составляющая единую и логическую организационную совокупность, как в правовом, так и в организационном отношении [13, с. А/31]. К правовым требованиям относятся: понятность отдельных правовых актов, составляющих налоговую систему, их внутренняя сплоченность и логическая конструкция. А среди экономических требований указывается: соответствующий подбор налоговых источников и подходящая форма экономического процесса для налогообложения, установление налогового субъекта и пределов налогообложения.

Можно также за основной критерий налоговой системы принять ее рациональность и приспособление к действующим условиям. Такая система должна учитывать следующие налоговые принципы [10]:

- эффективность в области распределения национального дохода;
- конъюнктурная эффективность;
- налоговая нейтральность;
- низкие издержки начисления и взыскания налогов;
- внутренняя целостность налогов, защита источников налогообложения;
- смягчение налогового бремени.

Несмотря на то, что эти принципы были составлены четверть века тому назад, они не потеряли свою актуальность, особенно в положении глобального экономического кризиса. Многие сторонники сильного государства придерживаются мнения, что надо укреплять институты, ответственные за взыскание налогов, наделяя их все более широкими компетенциями. К сожалению, не замечают они, что издержки такой системы уже давно превышают доходы по этой статье. Кроме того, пер-

спектива жестких репрессий серьезно ограничивает инициативу и предпринимательство в данном обществе и тем самым противоречит главной идее, являющейся основой осуществляемых реформ. В свою очередь защита источников налогообложения сводится к давно известному правилу, что нельзя убивать куриц, несущих золотые яйца. Не так сложно создать налоговую систему, которая в течение одного года принесет многократно больше налоговых поступлений ценой всеобщего регресса в последующие годы. Настоящим вызовом является создание такой налоговой системы, которая, сохраняя правильные пропорции между доходами и расходами из бюджета, позволит обогащаться всему обществу и тем самым влиять на постоянный рост доходов в последующие годы.

Конструкция налоговой системы опирается на четко намеченные принципы, представленные в научной литературе. Среди налоговых принципов можно назвать: надежность, выгодность, низкие издержки, избегание фискализма и защита налоговых источников, равномерность/справедливость налогообложения и «нравственность» налога [20, с. 162]. Выработка названных принципов совпала по времени с появлением доктрины экономического либерализма как реакции на пренебрежение государством правами и интересами личности [16]. Три первых были сформулированы основоположником современной экономической мысли А.Смитом, и сейчас они признаны каноном налоговых административных принципов [1, с. 201]. В общем, все шесть принципов можно свести к двум основным: принципу стабильной эффективности налога и принципу справедливости налогообложения [9, с. 201].

Выше названные правила указывают создателям налоговой системы две основные цели, которые должны реализоваться. С одной стороны роль налогов должна обеспечивать как можно больше поступлений в бюджет, и на это явно указывает первый принцип. Второй принцип является своего рода предостережением: заботясь о самых высоких поступлениях в государственную казну, государство не должно взимать больше, чем этого требуется для выполнения публичных задач.

Принцип стабильной эффективности налога касается фискальной эффективности, т.е. достаточности налога и его способности к росту [9, с. 202]. С точки зрения создателей налоговой системы осуществление этого принципа на практике связано со следующими требованиями:

- 1) выбор источника налогообложения;
- 2) соблюдение принципа экономичности налога;

- 3) реальность основ налогообложения;
- 4) форма налогообложения;
- 5) внутренняя гармоничность налоговой системы;
- 6) внешняя гармоничность системы налогообложения;
- 7) государственная легальность налога.

Выбор источника налога надо провести рационально, т.е. с учетом платежной возможности налогоплательщика [21, с. 34]. В зависимости от источника налога формируется субъектный предел, объект налогообложения, основа налога, налоговые ставки и тарифы [3, с. 20]. Выбор источника налога является фундаментальным вопросом для структуры всей налоговой системы, который предопределяет ее центр тяжести.

Принцип экономичности налога прямо следует из натурального конфликта между экономическими и неэкономическими интересами государства и налогоплательщиков [5]. Нарушение этого правила означает, что взимаются налоги в размере другом, чем позволяет реальный источник налога [9, с. 202]. В связи с этим на законодателя возлагается обязанность установить такой размер налогообложения, чтобы, с одной стороны, собрать нужные финансовые средства на осуществление задач государства, а с другой – не отбивать охоту (или прямо сделать невозможным) ведения хозяйственной деятельности, облагаемой налогом.

Идея реальности основ налогообложения указывает, что основа налога должна гарантировать гибкость бюджетных доходов. Законодательный способ может такое обеспечить тогда, когда в основе налогообложения лежат доход, прибыль, имущество и др. [9, с. 202]. Создавая налоговое право, законодатель должен найти решения, благодаря которым налогоплательщик будет платить причитающиеся суммы в таком размере, какие соответствуют его реальной платежеспособности.

Фискальная эффективность налога дифференцирована видом и формой налогообложения [6, с. 73]. В теории налоговых систем можно различить две основные формы налогообложения: прямую и косвенную. Если объектом налога является доход или объем близкий доходу, тогда налог можно назвать прямым – прямо попадающим в источник. Если объектом налога является не доход, тогда имеем дело с косвенным налогом [4, с. 41]. В большинстве современных налоговых систем доминируют прямые налоги, но это не означает, что данная форма налогообложения наиболее эффективна. Несмотря на то, что прямые налоги во многих странах ЕС обеспечивают самый высокий процент поступлений

в бюджет [8, с. 27], они страдают многими пороками. Прежде всего, требуется четкое определение дохода, а для этой цели необходим развитый казначейский аппарат. Но он опирается на людей, а, следовательно, не дешевый и не без изъянов. В связи с тем все большее число теоретиков налогового законодательства считает, что должно произойти перемещение центра тяжести с прямых налогов на косвенные, которые легче взимать, и они не снижают мотивацию к увеличению доходов и капитала, а также являются налогами, стимулирующими развитие [9, с. 203]. Но и эта форма налогообложения не лишена изъяна. Факт, что косвенные налоги легче взимаются, еще не означает упразднения казначейских палат, а всего лишь большее или меньшее ограничение их компетенции. Кроме того, особенность косвенных налогов в том, что фактическое налоговое бремя несут другие группы налогоплательщиков, а не те, которых имел в виду законодатель, создавая это право [4, с. 41].

Как указывалось в определении, налоговая система является переносимой, формирующей единое и логическое целое. Соблюдение принципа внутренней целостности в ходе разработки налоговой системы сводится к двум требованиям [9, с. 203]. Во-первых, определение базы налогообложения не может оказывать отрицательного влияния на доходы бюджета от других налогов; во-вторых, следует избегать нагромождения налогов на один объект налогообложения. В нарушении этого принципа всегда виноват законодатель, однако действительной причиной отсутствия внутренней целостности является существующая в налоговой системе практика обременения налогом других субъектов [9, с. 204].

Принцип внутренней целостности выражается в том, что Польша, будучи членом многих международных организаций (в том числе Евросоюза) должна создавать такие правовые нормы, которые гармонично вписываются в действующие сверхнациональные нормы регулирования. В случае Польши принцип внутренней целостности осуществляется в трех аспектах [9, с. 204]: имплементации в отечественное законодательство стандартов Евросоюза, заключении договоров, касающихся избежания двойного налогообложения, и приспособлении стандартов к международной административной помощи в налоговых вопросах.

Разработка налоговой системы не может проходить в отрыве от существующих правовых актов, прежде всего от Конституции. Как раз напротив, система должна опираться на Конституцию [2, с. 48]. Статья 84 Конституции Республики Польша гласит, что каждый обязан нести бремя

публичных повинностей, в том числе налогов, определяемых Законом [23]. В другом месте Конституция называет права, которые полагаются гражданину Республики Польша, в том числе право на бесплатное обучение или медицинское обслуживание. Создается впечатление, что предел налогового бремени неограничен и законодатель, заботясь о существенных интересах государства, может произвольно определять налоговое бремя. Однако это не так, что подтверждают другие положения польского законодательства. Один предел налогового бремени, когда форма власти позволяет нарушение права и экономической свободы, и другой, – когда власть соблюдает правила демократического государства [9, с. 204].

Принцип справедливости налогообложения призывает учитывать интересы отдельного налогоплательщика, который с точки зрения закона оказывается на более слабой позиции, чем государственная казна. И поэтому применение принуждения государственными органами по отношению к налогоплательщику воспринималось бы как несправедливое и тем самым противоречащее закону. Именно поэтому справедливость считается фундаментом строительства национальной налоговой системы [17, с. 70]. Принцип справедливости налогообложения следует понимать как универсальную норму, выражающую образец правильного поведения налогового законодателя [9, с. 205].

Следует, однако, отличать справедливость налога от справедливости налоговой системы. Справедливость данного налога означает дифференциацию в размере налогового бремени в зависимости не только от самого размера дохода, но также в зависимости от источника получения дохода, а также от индивидуальных особенностей, относящихся к социальной и экономической ситуации налогоплательщика. О системной справедливости можем говорить тогда, когда проверяется совокупность налогового бремени, вытекающая из налоговой системы [9, с. 205].

Справедливость в налогообложении должна рассматриваться в контексте решения проблемы противоречия интересов [7]. О противоречии интересов на линии государство – налогоплательщик уже упоминалось, однако это не единственное противоречие. Вторым конфликтом, вытекающим прямо из перераспределяющей функции налогов, является сопротивление на линии налогоплательщик – налогоплательщик. Для каждого налогоплательщика важно то, чтобы остальные налогоплательщики были обязаны нести такое же налоговое бремя, как и он, не получали выгоду в ущерб ему [15, с. 60]. С принципом справедливости

налогообложения связаны два правила: правило всеобщности налогообложения и правило равномерности налогообложения [9, с. 208].

Всеобщность налогообложения означает, что налог является повинностью, установленной не только для отдельных субъектов, но также для всех тех, у кого возникает явление, порождающее налоговую обязанность [9, с. 208]. Можно констатировать, что этот принцип прямо отражен в ст. 32, абзац 1 «Конституции РФ», в котором отмечено, что перед законом все равны, что все наделены правом на одинаковое отношение к ним со стороны публичной власти [12].

Всеобщность налогообложения нарушается, когда законодатель относится к некоторой группе плательщиков налогов иначе, чем к остальным, несмотря на то, что между ними нет существенных различий, которые могли бы оправдать это неодинаковое отношение [9, с. 209]. Примером нарушения этого принципа могут послужить налоговые привилегии, которые не только облегчают налоговое бремя одной группе налогоплательщиков, но также увеличивают это бремя остальным группам. Другим примером является статья 67а, § 1, абзац 3 «Положения о налогах», согласно которому налоговый орган наделен правом по своему усмотрению, единолично погасить частично или полностью налоговую задолженность, проценты за просрочку или оплату за продление [22].

Правило равномерности налогообложения зависит [9, с. 209]:

- от показания существенного предмета соотнесения, т.е. информации о том, в каком аспекте субъекты равны;
- принятия предпосылки, что равенство существует относительно принятой и одобренной законодателем черты или черт;
- одобрения законодателем этих идентичных черт, но это требует одинакового отношения в налоговом понимании ко всем субъектам, у которых такая черта есть.

На основании указанных условий видно, что не существует одинакового определения равенства налогообложения. Это равенство по-разному будет восприниматься отдельными субъектами в зависимости от того, какие черты будут рассматриваться законодателем. Черта равенства может рассматриваться в контексте субъекта, подлежащего налогообложению. Поиск меры обеспечения равенства приводит к разным определениям в налоговой доктрине платежной способности, называемой также налогоспособностью, налоговой стойкостью, способностью платить налог или экономической способностью налогоплательщика [9, с. 209].

Налогоспособность – понятие более или менее договорное. Оно упрощенно выражает размер налогового бремени, которое может быть возложено государством для удовлетворения его финансовых потребностей, или же реальное бремя, какое субъекты, подлежащие налогообложению, могут нести без ощущаемого ущерба для своего существования или дальнейшего развития [17, с. 68]. Если попытаться сопоставить понятия равномерности налогообложения и платежной способности можно сказать, что в правовом и экономическом отношениях равномерность будет сохранена тогда, когда факты и события, подлежащие налогообложению отличаются друг от друга платежеспособностью [9, с. 210].

1. Blag M., Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne, PWN, Warszawa 1994.
2. Bouvier A., Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku. Warszawa 2000.
3. Czerwińska E., Krzemińska D., Kurchlewska M., Ciężar opodatkowania, [В] Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa, Poznań 1993.
4. Etel L., Prawo podatkowe, Dolfin, Warszawa 2005.
5. Gail N., Teorie podatkowe [В] Encyklopedia podatkowa, Warszawa 1998.
6. Gail N., Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992.
7. Gliniecka J., Harasimowicz J., Z zagadnień teorii podatku, Głosa 1997, № 5.
8. Głuchowski J., Polskie prawo podatkowe, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
9. Gomulowicz A., MałECKI J., Podatki i prawo podatkowe. Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis OOO, Dfhifdf 2004.
10. Haller H., Die Steuern, Tubingen, 1981, с.9-116, 122-341: F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tubingen 1970.
11. Komar A. Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich., Warszawa 1989.
12. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997, art.32 ust.1
13. Kosikowski C., Podstawowe pojęcia podatkowe [В] Encyklopedia podatkowa, Warszawa 1998.
14. Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2001.
15. Owsiak S., Finanse publiczne, teoria i praktyka, Warszawa 1999.
16. Rybarski R., Nauka skarbowości, Warszawa 1935.
17. Tegler E., Wybrane zagadnienia zdolności podatkowej, [В] Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa, Poznań 1993.
18. Wojciechowski E., Systemy podatkowe [В] System instytucji prawno-finansowych PRL, т.III, Warszawa 1985.
19. Wójtowicz W. [В] Smoleń P., Szustek-Janowska M., Wójtowicz W., Prawo podatkowe, Warszawa 2002.
20. Wójtowicz W., Zarys finansów publicznych i prawa podatkowego, Kantor wydawniczy Zakamycze, Kraków 2005.
21. Zdzitowiecki J., System podatkowy: Ruch prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 1961, № 1.
22. Закон от 29 августа 1997 г. Положение о налогах, СЗ 1997 № 137 поз. 926 с дальнейшими изменениями ст.67а §1 абзац 3.
23. Конституция Республики Польша от 2 апреля 1997 г. ст. 84.