

УДК 336.22

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ДОМАШНИХ ХОЗЯЙСТВ В СТРАНАХ-ЧЛЕНАХ ОЭСР

Д.Е. Лапов

Сибирский государственный университет
телекоммуникаций и информатики
E-mail: taxation_consultant@inbox.ru

Проблема необходимости снижения социальной стратификации является обще-признанной для всего мира. Наиболее известным методом противодействия социальной стратификации населения является прогрессивное налогообложение, однако налоговые системы современных правовых социальных демократических государств сложны и несут в себе широкий спектр иных механизмов обеспечения социального равенства. Тогда как применение институционального анализа позволило провести сравнение систем налогообложения доходов домашних хозяйств в странах-членах ОЭСР от достигнутых результатов регулирования. Полученные результаты свидетельствуют о том, что применение в странах-членах ОЭСР прогрессивной шкалы ставок налога на доходы физических лиц в значительной степени детерминирует распределение налогового бремени, что снижает эффективность в достижении иных целей дискреционной налоговой политики стран-членов ОЭСР. В результате при сохранении бюджетной мобилизации на неизменном уровне необходимо учитывать положение каждой институциональной ценности в иерархии потребностей публичных органов власти.

Ключевые слова: ОЭСР, подоходный, прогрессивное налогообложение, дискриминация, налог.

INSTITUTIONAL ANALYSIS OF TAXATION OF INCOME HOUSEHOLDS IN MEMBER COUNTRIES OECD

D.E. Lapov

Siberian State University of Telecommunications and Informatics
E-mail: taxation_consultant@inbox.ru

The problem of need of decrease in social stratification is conventional for the whole world. The most known method of counteraction of social stratification of the population is the progressive taxation, however tax systems of the modern constitutional social democratic states are difficult and bear in themselves a wide range of other mechanisms of ensuring social equality. Whereas application of the institutional analysis allowed to carry out comparison of systems the taxation of the income of house farms in member countries of OECD from the reached results of regulation. The received results testify that application in member countries of OECD of an ascending scale of rates of a tax on the income of natural persons substantially determines distribution of tax burden that reduces efficiency in achievement of other purposes of a discretionary tax policy of member countries of OECD. As a result at preservation of the budgetary mobilization at the invariable level it is necessary to consider the provision of each institutional value in hierarchy of requirements of public authorities.

Key words: OECD, income, progressive taxation, discrimination, tax.

Анализ эффективности систем налогообложения доходов домашних хозяйств стран-членов ОЭСР с точки зрения фактического обеспечения сбалансированности частных и общественных интересов имеет большое значение для совершенствования налоговой системы России. Исследование мировой практики организации налоговых систем позволяет выделить некоторые ключевые закономерности, влияющие на сбалансированность бюджетов домашних хозяйств и финансовую защиту основных институциональных ценностей. Результаты такого анализа помогут выявить сильные и слабые стороны существующих практик налогообложения в социальных демократических правовых государствах, в том числе сравнить страны с прогрессивным и пропорциональным налогообложением, и сделать выводы о наиболее эффективных механизмах обеспечения социального равенства. Но прежде чем перейти к анализу, рассмотрим ОЭСР в целом.

На данный момент в ОЭСР входят следующие государства: Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Германия, Греция, Дания, Израиль, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Канада, Люксембург, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Словакия, Словения, США, Турция, Финляндия, Франция, Чехия, Чили, Швейцария, Швеция, Эстония, Южная Корея, Япония [7]. ОЭСР является объединением со сравнительно низким уровнем интеграции. Участие в ОЭСР не предполагает наднационального регулирования и гармонизации национальных законодательств в соответствии с актами такого регулирования. Советательными органами ОЭСР (комитетами, экспертными комиссиями и рабочими группами) разрабатываются рекомендательные акты, которые не обязательны для исполнения его членами, но служат единым целям экономического развития, сохранения финансовой стабильности, развития мировой торговли, стимулирования стран-членов к помощи развивающимся странам и т.д. [4]. В результате национальные налоговые системы, как и параметры налогообложения доходов домашних хозяйств стран-членов ОЭСР, не гармонизированы и имеют национальную специфику. При этом в соответствии с принятым 16 мая 2007 г. решением Совета ОЭСР Россия входит в так называемую «первую волну» потенциальных членов ОЭСР [8], поэтому для повышения роли в мировом пространстве России необходимо ориентироваться на лучшие практики налогообложения, в том числе в сфере налогообложения доходов домашних хозяйств. В связи с этим необходимо развитие методологии сравнительного анализа преимуществ и недостатков национальных налоговых систем различных государств. В сфере налогообложения доходов домашних хозяйств одним из основных инструментов сравнительного анализа может стать институциональный анализ. Как отмечает Н.С.Крылова, «действующие в современном мире системы налогообложения опираются на прочный фундамент общепризнанных принципов налогообложения. Эти принципы выработались в ходе длительной исторической эволюции. С наступлением эпохи конституционализма многие из них были закреплены основными законами страны и тем самым возведены в ранг конституционных. В их числе такие общепризнанные сегодня постулаты и максимы налогового права, как обязательность установления налогов законами; всеобщность, равенство, справедливость налогообложения, соразмерность, платежеспособность и пр.» [2]. Такое

положение свидетельствует о том, что несмотря на изобилие методов и принципов налогообложения, большая часть заложенных в его регулирование социальных конституционных норм, гарантирующих финансовую защищенность институциональных ценностей, как и сами такие ценности, являются общими для большинства светских государств. В экономической науке зарождение институциональных основ (основных принципов) налогообложения прежде всего было связано с появлением в XVIII в. политической экономии и с именем известного английского ученого-экономиста Адама Смита [3]. Однако к настоящему времени перечень институциональных ценностей существенно расширен и конкретизирован.

Кроме того, в современном мире получили широкое распространение и два формальных признака систем шкал ставок подоходного налога: прогрессивное и пропорциональное налогообложение. Н.С.Крылова отмечает, что после многих десятилетий бурного промышленного и экономического развития венцом формирования современных налоговых систем стало появление «новых» налоговых систем, основанных на принципах прогрессивного налогообложения [2]. В настоящее время пропорциональное налогообложение доходов физических лиц применяется только в Венгрии, Эстонии, Чехии и Словакии – в 4 из 34 стран-членов ОЭСР (или в 12 % стран-членов ОЭСР) [6, 9]. Ст. 31 конституции Испании 1978 г. и ст. 53 конституции Италии 1947 г. установлен общий признак параметров шкал подоходного налога, как основанных на принципах прогрессивного налогообложения [1]. При этом принципы прогрессивного налогообложения упоминаются, в том числе в конституциях Испании и Италии, наряду с принципами справедливости, поэтому встает вопрос, почему в некоторых странах прогрессивная шкала ставок налога получила статус конституционной нормы и является ли данный признак шкалы ставок налога следствием необходимости обеспечения справедливости налогообложения. Ответ на этот вопрос может быть получен посредством эмпирического анализа фактического достижения основных логически ожидаемых эффектов от внедрения прогрессивного налогообложения: снижение степени стратификации населения по уровням среднедушевых доходов, повышение финансовой защищенности наименее обеспеченных граждан и сохранение рабочих мест в низкорентабельных отраслях экономики. В результате эмпирического анализа образуются объективные основные институциональные ценности, на защиту которых в действительности направлены правовые нормы стран-членов ОЭСР с прогрессивным налогообложением бюджетов домашних хозяйств.

При этом дискриминационный подход к исследованию избран исходя из базисной институциональной ценности, которая может быть сформулирована следующим утверждением: все равны перед законом и судом. Иные институциональные ценности обуславливают неформальное толкование данного утверждения и создают критериальные основы дискриминации одних групп налогоплательщиков по отношению к другим. Однако в современном мире существует немалое число и разнообразие иных институциональных ценностей, которые кроме как ограничительными по отношению к дискреционной фискальной политике государства конституционными нормами определяются и содержанием самой дискреционной фискальной политики государств в сфере налогового регулирования. Поэтому для ана-

лиза практик дискриминационной фискальной политики налогообложения доходов домашних хозяйств стран-членов ОЭСР необходимо выделить основные институциональные ценности, на защиту которых они должны быть направлены исходя из общих принципов демократического социального правового государства: семья, детство и материнство (отцовство), реализация прав и свобод человека и гражданина, сохранение и позитивное развитие государства, вред социальной стратификации. На мой взгляд, если большинство вышеуказанных институциональных ценностей являются объективными гуманитарными, то вред социальной стратификации субъективен и, следовательно, необходимость борьбы с ней не должна быть ограничительной мерой по отношению к государственной дискреционной политике регулирования экономики. В пользу этого утверждения, на мой взгляд, свидетельствует тот факт, что несмотря на то что данные ценности в некоторых странах являются конституционными, их юридические конструкции формальны и в значительно большей степени регулируются принятыми во исполнение данных конституционных норм законодательными актами. Однако для настоящего исследования не имеет существенного значения источник институциональных ценностей, поэтому оценка дискриминационных мер по устранению вызванного отношением групп налогоплательщиков к институциональным ценностям неравенства может быть проведена по следующим параметрам:

- финансовая защита сбалансированности бюджетов домашних хозяйств, в которых один из супругов не получает доходы (в том числе по причинам нетрудоспособности, ухода за детьми и т.д.);
- финансовая защита сбалансированности бюджетов домашних хозяйств, которые в силу заботы о детях находятся в неравном положении по сравнению с бездетными домашними хозяйствами;
- финансовая защита сбалансированности бюджетов наименее обеспеченных домашних хозяйств, которые в силу заботы о детях находятся в неравном положении по сравнению с бездетными домашними хозяйствами;
- финансовая защита сбалансированности бюджетов наименее обеспеченных граждан и сохранение рабочих мест в низкорентабельных отраслях экономики;
- степень смещения налоговой нагрузки на наиболее обеспеченных граждан.

Таким образом, в качестве дискриминируемого субъекта принят резидент налоговой юрисдикции, получающий доход в виде оплаты труда и (или) иные аналогичные доходы. Объект дискриминации может быть сформулирован как неравенство, вызванное исполнением некоторыми субъектами своих конституционных обязанностей или отношением налогоплательщика к стимулирующему признаку, определяемому из содержания государственной дискриминационной политики. В некоторых странах-членах ОЭСР наряду с федеральным налогом на доходы физических лиц применяются локальные (субфедеральные) подоходные налоги. При этом целью настоящего исследования является широкий охват всех без исключения стран-членов ОЭСР, поэтому в качестве объекта исследования избран федеральный налог на доходы физических лиц, который к тому же имеет больший удельный вес в структуре общего налогового бремени домашних



Рис. 1. Диаграмма распределения налоговой нагрузки по группам налогоплательщиков со средним размером начисленной заработной платы в 50 % от средней начисленной заработной платы по национальной экономике в 2013 г.

Источник: составлено автором по данным официального сайта ОЭСР [5]

хозяйств в странах-членах ОЭСР. Для начала рассмотрим налоговое бремя лиц, чьи среднедушевые доходы за 2013 г. составили 50 % от средней начисленной по национальной экономике заработной платы (рис. 1).

Из рис. 1 видно, что меры по финансовой защите сбалансированности бюджетов домашних хозяйств, в которых один из супругов не получает доходы (в том числе по причинам нетрудоспособности, ухода за детьми и т.д.) действуют только в 21 государстве-члене ОЭСР, так как в этих странах налоговая нагрузка дискриминируемого субъекта превышает налоговую нагрузку на одного работающего в бездетной семейной паре. Однако в Канаде, Чехии, Исландии, Люксембурге, Словакии, Словении, Испании финансовая защита семей, в которых один из супругов не имеет работы, реализована в наибольшей степени. При более высоких среднедушевых доходах налогоплательщиков в 250 % средней начисленной по национальной экономике заработной платы налоговая нагрузка выравнивается практически полностью (рис. 2).

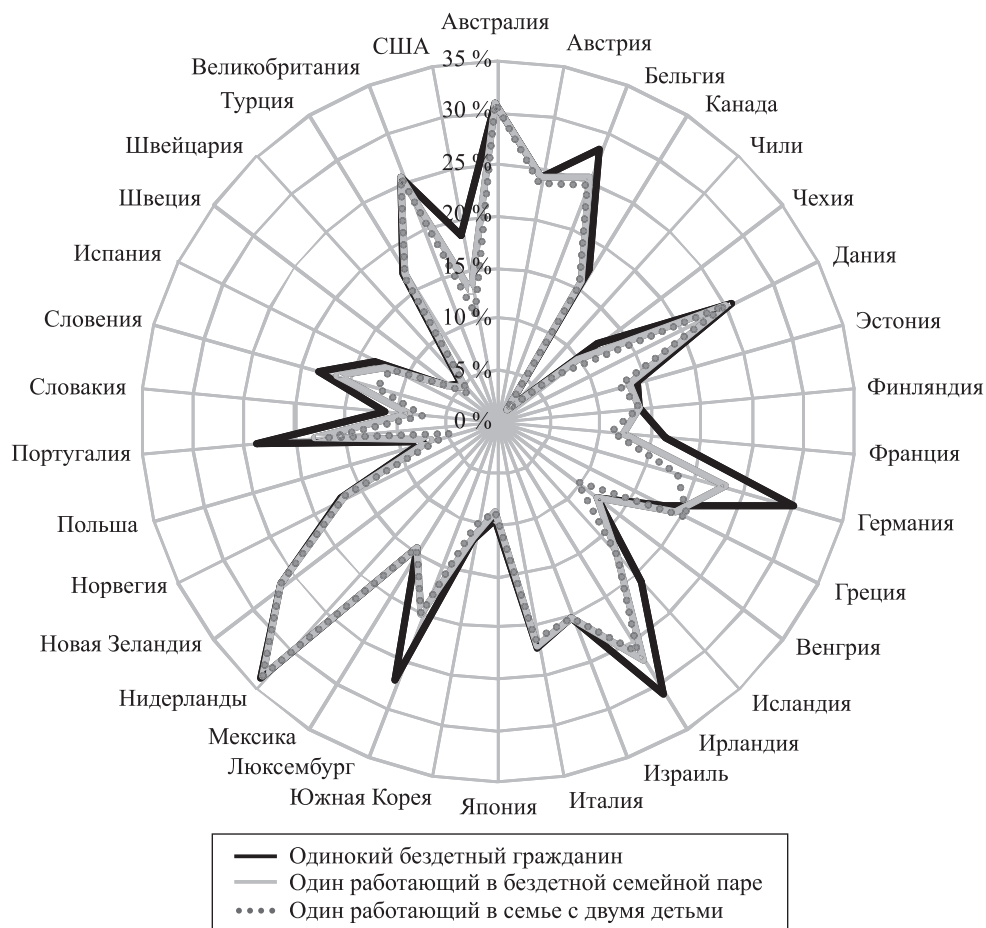


Рис. 2. Диаграмма распределения налоговой нагрузки по группам налогоплательщиков со средним размером начисленной заработной платы в 250 % средней начисленной заработной платы по национальной экономике в 2013 г.

Источник: составлено автором по данным официального сайта ОЭСР [5]

О дискриминации бездетных наименее обеспеченных граждан (доход которых составляет 50 % средней начисленной по национальной экономике заработной платы) по отношению к одному работающему в семейной паре с двумя детьми и идентичными доходами можно говорить только в отношении 27 стран-членов ОЭСР. В Чили, Финляндии, Греции, Мексике, Новой Зеландии, Португалии и Швеции налоговая дискриминация в большей степени детерминирована необходимостью финансовой защиты наименее обеспеченных граждан, что практически полностью исключает дискриминацию, основанную на институциональных принципах семьи, детства и материнства, отцовства, отцовства (см. рис. 1). Семейные пары с двумя детьми и более высокими доходами в размере 250 % средней начисленной по национальной экономике заработной платы несут практически равное налоговое бремя с дискриминируемым субъектом. Увеличение доходов в 5 раз приводит к снижению соотношения налоговой нагрузки на дискриминируемого субъекта и на одного работающего в семейной паре с двумя детьми

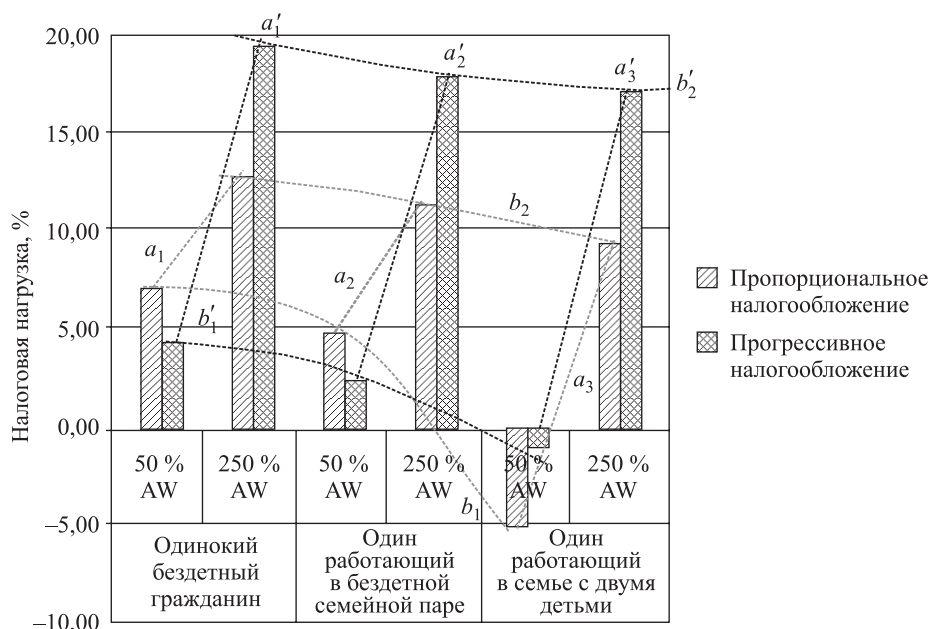


Рис. 3. Гистограмма распределения налоговой нагрузки по основным параметрам сравнения налоговых систем стран-членов ОЭСР в 2013 г.

Источник: составлено автором по данным официального сайта ОЭСР [5]

в 9,5 раз (см. рис. 2). Такое положение позволяет утверждать, что в качестве основной мотивирующей институциональной ценности налоговых законодательных инициатив в странах-членах ОЭСР преобладают права и свободы человека и гражданина, так как именно финансовая защита бюджетов наименее обеспеченных граждан повышает для этих граждан доступ к их конституционным правам и свободам. Однако борьба с неравенством, вызванным заботой о детях, сама по себе обладает низкой институциональной ценностью для дискреционных политик большинства стран-членов ОЭСР. Таким образом, институциональная ценность прав и свобод гражданина имеет больший удельный вес в структуре социально-экономических потребностей институтов власти стран-членов ОЭСР по сравнению с такими институциональными ценностями как детство, материнство (отцовство) и позитивное развитие государства. Для общего по всем странам-членам ОЭСР сравнения пропорциональных и прогрессивных систем налогообложения доходов домашних хозяйств необходимо перейти к анализу структуры налогового бремени бюджетов домашних хозяйств (рис. 3).

На рис. 3 линии b_1 , b_2 (при пропорциональном налогообложении) и b'_1 , b'_2 (при прогрессивном налогообложении) характеризуют финансовую защиту институциональных ценностей соответственно по группам налогоплательщиков с доходами в размере 50 и 250 % средней начисленной заработной платы по национальным экономикам стран-членов ОЭСР, а соединяющие кривые b_1 и b_2 , b'_1 и b'_2 по вертикали линии a_1 , a_2 , a_3 и a'_1 , a'_2 , a'_3 демонстрируют общее для всех групп распределение налоговой нагрузки в зависимости от дискриминирующего критерия. Анализ длин линий a_1 , a_2 , a_3 и a'_1 , a'_2 , a'_3 показывает, что несмотря на различие в признаке зависимости

размера налоговых ставок от уровней среднедушевых доходов регулирующее воздействие пропорциональных и прогрессивных систем подоходного налога схоже. Линии a_1, a_2, a_3 , хотя и меньше по протяженности линий a'_1, a'_2, a'_3 , однако составляют не менее 50 % их длины. Таким образом, смещение совокупной налоговой нагрузки на бюджеты более обеспеченных домашних хозяйств присуще и налоговым системам стран-членов ОЭСР с пропорциональной системой налогообложения доходов домашних хозяйств, при этом соотношение длин линий a'_1 к a_1, a'_2 к a_2, a'_3 к a_3 свидетельствует, что как при пропорциональном, так и при прогрессивном налогообложении в большинстве стран-членов ОЭСР в целях определения налогового бремени учитывается бюджет домашнего хозяйства в целом, с учетом состава домашнего хозяйства. Как правило, в странах-членах ОЭСР с прогрессивным налогообложением защита наименее обеспеченных граждан является главным фактором распределения налогового бремени в сравнении с иными факторами неравенства. Исключением являются семейные пары с двумя детьми, которые вне зависимости от уровней их доходов значительно в большей степени защищены при пропорциональном налогообложении. Таким образом, в странах-членах ОЭСР с пропорциональным налогообложением защита детства, материнства, отцовства и, следовательно, позитивного развития государства обладает более высокой институциональной ценностью, чем в странах-членах ОЭСР с прогрессивным налогообложением.

Полученные в ходе настоящего исследования результаты позволяют сделать вывод, что в странах-членах ОЭСР с прогрессивным налогообложением реализация большинства институциональных ценностей детерминирована мерами по борьбе с социальной стратификацией населения по уровням среднедушевых доходов. Применение на практике единой ставки налогообложения доходов домашних хозяйств вместе с тем не только не исключает возможности реализации мер социальной поддержки наименее обеспеченных граждан, но и позволяют за счет снижения значимости вреда от социальной стратификации предоставить большую финансовую защиту лицам, которые в силу их отношения к иным публичным институциональным ценностям находятся в неравном положении с дискриминируемым субъектом. Вместе с тем существующая в России налоговая система не в полной мере реализует применяемые в странах-членах ОЭСР меры социальной поддержки граждан. Таким образом, практика налогообложения стран-членов ОЭСР может быть учтена при совершенствовании существующей системы налогообложения доходов домашних хозяйств в России.

Литература

1. Конституции государств Европейского союза / под общ. ред. Л.А. Окунькова. М.: Инфра-М, 1997. 804 с.
2. Крылова Н.С. Принципы налогообложения в сравнительном конституционном праве: опыт России и стран с развитой рыночной экономикой. М.: Изд-во «Наука», 2008. 128 с.
3. Пушкарева В.А. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: Инфра-М, 1996. 192 с.
4. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). [Электронный ресурс] / Министерство экономического развития РФ. URL: <http://economy>.

- gov.ru/minec/activity/sections/foreignEconomic Activity/economic_organization/russiaoecd/oecd/ (дата обращения 01.01.2015).
5. Compare your country – Tax Burden on Labour Income. [Электронный ресурс] / OECD. URL: <http://www.compareyourcountry.org/taxingwages?cr=oecd&lg=en#> (дата обращения 19.01.2015).
 6. Individual income tax rates table. [Электронный ресурс] / KPMG. URL: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/pages/individual-income-tax-rates-table.aspx> (дата обращения 01.01.2015).
 7. Members and partners. [Электронный ресурс] / ОЭСР. URL: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners> (дата обращения 01.01.2015).
 8. OECD invites five countries to membership talks, offers enhanced engagement to other big players. [Электронный ресурс] / OECD. URL: <http://www.oecd.org/estonia/oecdinvitesfivecountriestomembershiptalksoffersenhancedengagementtootherbigplayers.htm> (дата обращения 01.01.2015).
 9. Worldwide Tax Summaries Corporate 2014-15. [Электронный ресурс] / PWC. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2014-15.pdf> (дата обращения 01.01.2015).

Bibliography

1. Konstitucii gosudarstv Evropejskogo sojuza / pod obshh. red. L.A. Okun'kova. M.: Infra-M, 1997. 804 p.
2. Krylova N.S. Principy nalogooblozhenija v sravnitel'nom konstitucionnom prave: opyt Rossii i stran s razvitoj rynochnoj jekonomikoj. M.: Izd-vo «Nauka», 2008. 128 p.
3. Pushkareva V.A. Istorija finansovoj mysli i politiki nalogov: ucheb. posobie. M.: Infra-M, 1996. 192 p.
4. Organizacija jekonomicheskogo sotrudnichestva i razvitija (OJeSR). [Jelektronnyj resurs] / Ministerstvo jekonomicheskogo razvitija RF. URL: http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/foreignEconomic Activity/economic_organization/russiaoecd/oecd/ (data obrashhenija 01.01.2015).
5. Compare your country – Tax Burden on Labour Income. [Jelektronnyj resurs] / OECD. URL: <http://www.compareyourcountry.org/taxingwages?cr=oecd&lg=en#> (data obrashhenija 19.01.2015).
6. Individual income tax rates table. [Jelektronnyj resurs] / KPMG. URL: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/pages/individual-income-tax-rates-table.aspx> (data obrashhenija 01.01.2015).
7. Members and partners. [Jelektronnyj resurs] / OJeSR. URL: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners> (data obrashhenija 01.01.2015).
8. OECD invites five countries to membership talks, offers enhanced engagement to other big players. [Jelektronnyj resurs] / OECD. URL: <http://www.oecd.org/estonia/oecdinvitesfivecountriestomembershiptalksoffersenhancedengagementtootherbigplayers.htm> (data obrashhenija 01.01.2015).
9. Worldwide Tax Summaries Corporate 2014-15. [Jelektronnyj resurs] / PWC. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2014-15.pdf> (data obrashhenija 01.01.2015).