

ТЕОРИЯ  
и ИСТОРИЯ

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ



2-е издание



---

## Предисловие

---

«История никого не учит, — заметил однажды видный русский историк В.О. Ключевский, — но жестоко проучивает за незнание ее уроков». Эта сентенция, высказанная более сотни лет назад, никогда не потеряет своей поучительности. Но если история никого не учит, хотя с этим можно и поспорить, то теоретическое наследие как раз призвано учить новые поколения.

Начинающий исследователь, равно как и молодой специалист, не знающий или не желающий знать того, что сделано учеными прошлого, зачастую обречен повторно «открывать Америку», формулируя давно известные истины как новые. Безусловно, прав был американский экономист Э. Селигман, когда в начале XX в. сказал: «Главная задача экономики — объяснить нам то, что есть... мы можем понять то, что есть, только зная, что было».

Последняя цитата очень актуальна для нынешнего этапа формирования новой налоговой системы посткоммунистической России, когда за семь десятилетий планового хозяйствования теоретические исследования в области налогов были «успешно» позабыты, позаброшены. Да, в обстановке начала 1990-х гг. мы вынуждены были в хаотичном и спешном порядке заимствовать зарубежные модели различных налогов. Однако с тех пор минуло уже более 15 лет. Без сомнения, много откровенных нелепостей убрано из практики налогообложения, но тем не менее она все так же продолжает игнорировать логическую последовательность любых преобразований «от теории к практике», упорно придерживаясь обратной последовательности. Опыт реформирования подоходного обложения — наиболее яркое, но далеко не единственное тому свидетельство.

Налогообложение охватывает все сферы нашей жизни и оказывает влияние на них: как налогоплательщики мы пытаемся максимально уклониться от установленных законодательством налогов и сборов, а как потребители государственных услуг — получить максимальную социальную и экономическую поддержку государства,

осуществляемую в большей степени на денежные средства, аккумулируемые за счет налоговых платежей.

Лабильность налоговой системы на всем протяжении проведения экономических реформ 1990-х гг. в России и ее негативные последствия красноречиво свидетельствуют о значимости этих проблем в жизни государства и каждого его гражданина. За годы социально-экономической трансформации в России не достигнут уровень налогового образования и культуры, адекватный рыночному образу мышления.

Таким образом, налогообложение затрагивает важнейшие аспекты всей жизни человечества, что и является, на взгляд авторов, наиболее увлекательным при изучении и преподавании данного предмета.

Между тем эффективность как налогового менеджмента на предприятиях, так и налогового администрирования зависит не только, а может быть, и не столько от знания конкретных законодательных норм, сколько от умения их грамотно истолковать. В большинстве случаев в основе многочисленных налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами лежат различные трактовки одних и тех же норм налогового законодательства. Исход спора зависит от обоснованности выдвигаемых сторонами аргументов. Кроме того, налогоплательщикам часто удается оспорить и конституционность отдельных законодательных норм в Конституционном Суде Российской Федерации, а подобные обстоятельства требуют уже совершенно иного уровня подготовки специалистов.

Самое же главное заключается в том, что учебная литература по налогам и налогообложению, ориентированная на общеэкономические специальности, оказалась не вполне пригодной для вновь введенной специальности «Налоги и налогообложение».

Сложившаяся ситуация потребовала радикального изменения содержания данного курса, изложения в нем основ теории налогообложения. Соответственно изменилось и название курса, адекватно отразив его содержание. В новой редакции государственного образовательного стандарта по специальности «Налоги и налогообложение», утвержденной в 2003 г., данный курс получил название «Теория и история налогообложения».

В предлагаемом вниманию читателей втором издании учебного пособия<sup>1</sup> раскрываются процессы формирования цены обществен-

---

<sup>1</sup> Первое издание вышло в 2009 г. в издательстве КНОРУС. При подготовке книги к изданию были нарушены авторские права: не был указан первый автор — И.А. Майбуров.

ных благ в налоговой форме, налоговых пределов, налогового бремени, а также закономерности внутреннего саморазвития финансовой категории налогов. Налоговая теория призвана помочь специалистам в области государственного налогового менеджмента ориентироваться в сложных процессах формирования и распределения налогового бремени, построения рациональной налоговой системы, налогового механизма и создания концепции эффективной налоговой политики.

Основы теории налогов как самостоятельной отрасли экономических знаний были заложены еще в XVII в. В дальнейшем они постоянно развивались в трудах зарубежных и российских финансистов, вплоть до настоящего времени. В настоящем учебном пособии вопросы теории и истории налогообложения тесно переплетаются, обеспечивая историческую преемственность в развитии общих и частных налоговых теорий.

Учебное пособие включает в себя три раздела.

*В первом разделе «Теория налогообложения»* рассматриваются и анализируются все наиболее значимые общие и частные налоговые теории. Особое внимание уделяется вопросам экономического содержания финансовой категории налогов с позиций современной модификации общей налоговой теории обмена, теории государственного финансового хозяйства и рыночных законов формирования стоимости (ценности) общественных благ (выгод, услуг). Большое место отводится анализу формирования совокупного налогового бремени как формы монопольной цены услуг государства и как ценового показателя, а также функциям налогов и их роли в экономической системе. Кроме того, раскрываются обязательные и факультативные элементы налогообложения, субъекты налоговых отношений и их полномочия, основные принципы налогообложения. Особое внимание уделяется налоговой политике.

*Во втором разделе «История налогообложения»* читателю предлагают совершить экскурс в историю налогообложения с 1917 г. до современного этапа развития общества с акцентом на российское налогообложение. Так, обстоятельно освещен финальный этап в истории российских дореволюционных налогов. После 1917 г. в истории нашего Отечества наступила новая эпоха, которой соответствовала и своя, советская, налоговая система, заслуживающая самостоятельного исследования. Если авторам удастся привлечь внимание

современного российского читателя к проблеме исторического наследия отечественной итоговой системы, то свою цель они будут считать достигнутой.

*Третий раздел «Налоговая система Российской Федерации на современном этапе»* содержит две главы, посвященные налоговым реформам 1990—2000 гг. и налоговой политике России на современном этапе, которые написаны на основе российского налогового законодательства по состоянию на 2010 г.

Учебное пособие рассчитано на студентов высших учебных заведений экономических специальностей. Оно может быть полезным для аспирантов, докторантов и преподавателей вузов, а также для широкого круга специалистов и читателей, интересующихся проблемами налогообложения и государственного налогового менеджмента.

Учебное пособие может оказать методологическую помощь студентам, аспирантам в подготовке курсовых и дипломных работ, рефератов и докладов для научных конференций.

**Авторский коллектив:**

*И.А. Майбуров*, доктор экономических наук, профессор;

*Н.В. Ушак*, кандидат экономических наук, доцент;

*М.Е. Косов*, кандидат экономических наук, доцент.

# Раздел **I**

---

## Теория налогообложения

---

Ничего нет отдельного от другого,  
Все абсолютно едино, одно в другом.

*Ф.В. Шеллинг*

---

- Глава 1** Понятие налогов и их экономическое содержание. Специфические признаки налогов как вида финансового платежа
- Глава 2** Эволюция финансовой мысли по содержанию налогов и их роли в экономике
- Глава 3** Налогообложение в частных налоговых теориях
- Глава 4** Теории распределения налогового бремени
- Глава 5** Основные элементы и функции налогов, принципы налогообложения
- Глава 6** Классификация налогов
- Глава 7** Налоговая политика и налоговая система
- Глава 8** Налоговый механизм

## Понятие налогов и их экономическое содержание. Специфические признаки налогов как вида финансового платежа

---

*Подробно рассматриваются теоретические представления о сущности налогов и их роли в формировании доходной части бюджетов государств на различных этапах их экономического и исторического развития. Дана характеристика и анализ дефиниции «налог» как экономической, финансовой и правовой категории. Отражены специфические признаки налогов, присущие только данной экономической категории.*

---

### 1.1. Происхождение и сущность налогов: исторический экскурс

Чтобы установить объективное содержание экономической категории «налог», обратимся к истокам налогообложения, причинам и условиям его возникновения.

Налоги появились на очень ранних стадиях развития человеческого общества — еще в рамках первобытнообщинного строя, когда предпосылки для возникновения первых цивилизаций только начали формироваться. Налоги сами стали одной из таких предпосылок. Они имели различные формы, совершенно не похожие на современные, но их основной смысл и экономическое содержание, неизменно сохраняющиеся на протяжении тысячелетий, прослеживаются достаточно отчетливо.

Древнейшая форма налогов — жертвоприношения богам. Но такими же налогами, по существу, были и участие членов общины в строительстве храмов, ирригационных и оборонительных сооружений, выделение из общинной территории больших пространств земли в пользу храмов и главных должностных лиц и т.п. При всем разнообразии перечисленных форм в них можно обнаружить некое общее

начало: *обобществление части созданного членами общества прибавочного продукта для использования в интересах общества в целом.*

Таким образом, возникновение налогов обуславливалось объективными общественными потребностями, было необходимым условием существования и дальнейшего развития человеческого общества.

Общественное предназначение налогов четко осознавал первый русский налоговед XIX в. *Н.И. Тургенев* (1789—1871): «Налоги суть средства к достижению цели общества или государства, то есть той цели, которую люди себе предполагают при соединении в общество или при составлении государства»<sup>1</sup>. А требование «уничтожить налоги» он приравнивал к «уничтожению самого общества».

Обеспечение общественных потребностей и есть основное и главное предназначение налогов. Это их экономическая сущность, которая в той или иной мере прослеживается на протяжении всей истории человеческого общества. Во все времена и во всех странах аккумулируемые за счет налогов средства использовались не только на содержание государства (что само по себе является общественной потребностью), но и на развитие образования и культуры, создание инфраструктуры и другие общественно значимые цели. Налоги представляют собой не неизбежное зло, а общественное благо, необходимое условие существования человеческого общества.

Ошибочно мнение, что цель не является признаком налогов и ее указание в дефиниции «налог» излишне: именно целевое назначение составляет сущность и основное содержание налогов. Без него налог превращается в форму произвольного лишения собственника части его собственности. Общественное предназначение налогов предопределяет основные принципы налогообложения и вводит его в конституционные рамки. Определения налога как установленной законом формы изъятия части собственности налогоплательщиков без указания на цели такого изъятия явно недостаточно, поскольку закон может как использоваться в интересах общества, так и подавлять его.

В свете изложенного представляется некорректным расхожее утверждение, что налоги порождены государством. Тесная связь между налогами и государством, которая прослеживается на протяжении всей истории цивилизованного общества и которую нельзя отрицать, заключается в другом: государство и налоги произрастают из одного корня — необходимости обеспечения общественных потребностей<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов // У истоков финансового права. Серия «Золотые страницы российского финансового права». Т. 1. М.: Статут, 1998. С. 107—274.

<sup>2</sup> *Коровкин В.В.* Основы теории налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006. С. 15—17.



**?** Принято считать, что налоги являются порождением государственности. Согласны ли вы с такой постановкой вопроса? Если нет, то обоснуйте свою позицию.

Т.Ф. Юткина совершенно справедливо отмечает, что с формированием первых государственных образований налоговые формы из разрозненных и случайных постепенно трансформируются в системообразующие элементы, адекватные потребностям той или иной власти. Государство порождает не налоги как таковые, а системное образование — налоговую систему. От характера государства зависит, насколько полно будет реализовано общественное предназначение налогов в конкретной налоговой системе. Становясь на позиции изначального предопределения налогов возникновением государства и его финансовыми потребностями, мы тем самым оправдываем любые действия государственной власти при формировании налоговой системы и установлении величины совокупного налогового изъятия<sup>1</sup>.

В условиях частной собственности и рыночных отношений налоги становятся главным методом сбора доходов в государственные бюджеты. Как часть распределительных отношений общества, налоги всегда отражают закономерности производства. Смена общественно-экономических формаций, изменения функций и роли государства влияют на конкретные формы налоговых изъятий: при феодализме доминировали различного рода натуральные сборы и повинности населения; с расширением функций феодального государства, образованием централизованных государств постепенно возрастает роль денежных налогов в формировании государственной казны. Прудон писал: «..В сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве...»<sup>2</sup>.

Схематично основные направления эволюции теории налогов представлены на рис. 1.1.

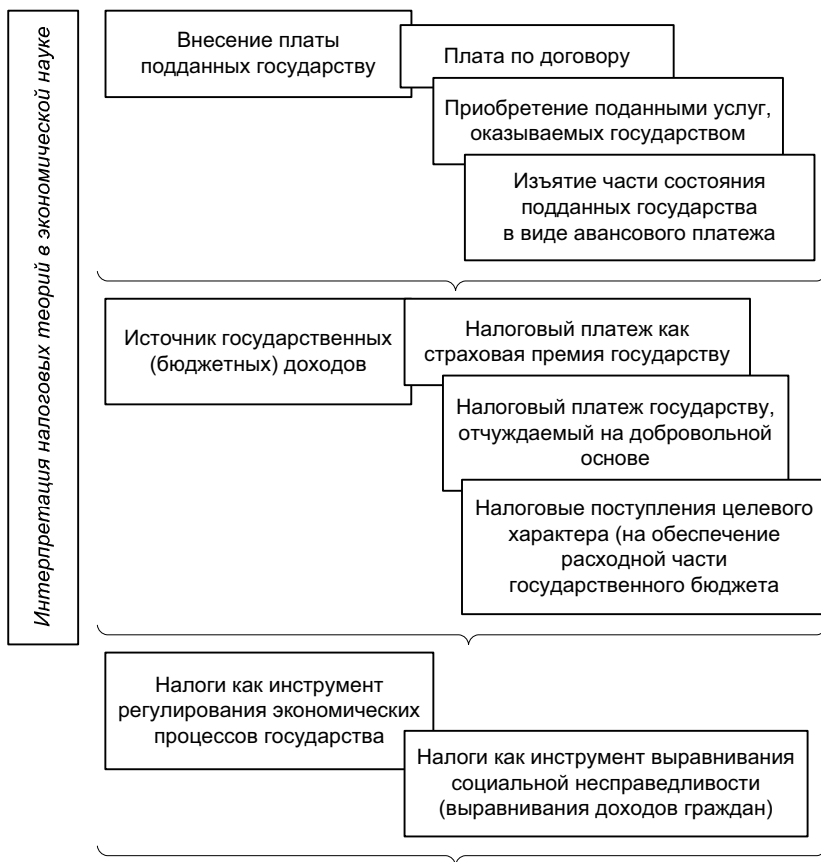
Взгляды на сущность налогов менялись в процессе экономических преобразований в мировом сообществе. Должное внимание налогам уделяли *Платон* (428/427—348/347 гг. до н.э.) и *Аристотель* (384—322 гг. до н.э.).

Платон высказывался о необходимости введения налогов и сборов следующим образом: «Развитие роскошного образа жизни, на-

<sup>1</sup> См.: *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2001. С. 23, 42.

<sup>2</sup> *Proudhon P.* Systeme des contradictions economiques, on philosophie de la misere. P., 1846. Т. 1. P.27.

чавшееся еще в олигархии, неудержимая потребность в деньгах приводят молодых людей в лапы ростовщиков, а быстрое разорение и превращение богатых в бедняков способствуют возникновению зависти, злобы бедных против богатых и злоумышленных действий против всего государственного строя, обеспечивающего богатым господство над бедными»<sup>1</sup>.



*Рис. 1.1. Основные теоретические представления о сущности налогов*

<sup>1</sup> Платон. Собрание сочинений: В 4 т. М.: Экономическая литература, 1969. Т. 3. С. 542.

И далее Платон писал о податях и распределении: «...Итак, мы утверждаем, что получивший надел по жребию должен владеть им на указанных условиях. Было бы прекрасно, если бы каждый член колонии обладал и всем остальным имуществом в равной доле со всеми. Но это невозможно: один явится, обладая большим имуществом, другой меньшим. Поэтому, а также по многим другим причинам для удобства и равной доли для всех в государстве надо установить неравный имущественный ценз. Стало быть, должности, подати, распределения и подобающий каждому почет устанавливаются не только по личной добродетели или по добродетели предков, не только по силе и красоте тела, но и по имущественному достатку или нужде»<sup>1</sup>.

И еще: «...Что касается пищи и распределения, доставляемых страной припасов, то правильным здесь было бы, конечно, осуществить порядок, близко напоминающий критский закон»<sup>2</sup>; «Все эти припасы должны быть всеми разделены на двенадцать частей и соответственно должны потребляться. А каждая двенадцатая — например, пшеницы, ячменя и всего того, что созреет, а также всех тех животных, которые у каждого идут на продажу, — будет, согласно расчету, разделена еще на три части: первая часть назначается для свободнорожденных людей, вторая для их рабов, третья — для ремесленников и вообще чужеземцев, как для тех переселенцев, что поселились у нас из нужды в пропитании, так и для тех, что всякий раз приезжают к нам по государственным или частным делам»<sup>3</sup>.

В свою очередь, Аристотель говорил о налогах так: «...С сисситиями<sup>4</sup> у критян дело обстоит лучше, чем у лакедемонян. В Лакедемонии каждый поголовно должен делать положенный взнос — в противном случае закон лишает его гражданских прав... на Крите сисситии имеют более общенародный характер: от всего урожая, от всего приплода, от всех доходов, получаемых государством, из взносов, платимых переиками, отчисляется одна часть, идущая на дела культа и на общегосударственные расходы, а другая часть идет на сисситии. Таким образом, все, и женщины, и дети, и мужчины, кормятся на государственный счет»<sup>5</sup>.

А вот что он пишет о должностных лицах: «...Седьмую часть составляют те, кто служит государству своим имуществом, и кого вообще мы назовем состоятельными. Восьмую часть образуют те, кто служит народу, то есть занимает государственные должности (без

---

<sup>1</sup> Платон. Указ. соч. С. 195—196.

<sup>2</sup> Там же. Т. 4. С.750.

<sup>3</sup> Там же. С. 302.

<sup>4</sup> В Древней Греции сисситии (греч. *syssitia*) — общественные обеды, проходившие за столами под открытым небом с одинаково скромной пищей для всех.

<sup>5</sup> Аристотель. Сочинения: В 4 т. М.: Мысль, 1983. Т. 4. С. 435.

должностных лиц существование государств немислимо); необходимо иметь таких людей, которые могли бы быть должностными лицами, исполнять государственные повинности<sup>1</sup> или непрерывно, или с соблюдением очереди»<sup>2</sup>.

Аристотель очень интересно рассуждает о проблемах налогообложения и распределения доходов: «Ввиду того, что население в крайних демократиях бывает очень многочисленным, в них затруднительно устраивать народные собрания без денежного вознаграждения, а такой порядок там, где у государства нет доходных статей, враждебен знатным: ведь доходы в таком случае неизбежно приходится получать путем установления чрезвычайных налогов, путем конфискаций, плохого судопроизводства, а все это ниспровергло уже немалое число демократий. ...Там, где доходные статьи имеются, следует остерегаться поступать так, как теперь поступают демагоги, которые употребляют на раздачу излишки доходов; народ же берет и вместе с тем снова и снова нуждается в том же, так что такого рода вспомоществование неимущим напоминает дырявую бочку. Истинный друг народа должен смотреть за тем, чтобы народные массы не были в сплошном бедственном имущественном положении, которое ведет к тому, что демократический строй становится никуда не годным. Итак, нужно изыскать какие-либо средства к тому, чтобы благосостояние граждан было долговечным. Ввиду того, что в этом заинтересованы и состоятельные люди, следует всю сумму, образующуюся от излишка собираемых доходов, распределять между неимущими, особенно если есть возможность собирать столько, чтобы всякий мог приобрести в собственность небольшой участок земли, а если этого нельзя сделать — заняться торговлей или земледелием. Если это не может быть предоставлено всем неимущим, то нужно устраивать очередные раздачу по филам или по каким-нибудь иным подразделениям граждан. В то же время состоятельные люди должны делать денежные взносы на устройство необходимых народных собраний и судебных заседаний; при этом их следует освободить от бесполезных литургий...»<sup>3</sup>.

**?** Внимательно прочитав вышеизложенные изречения, подумайте, о чем еще, кроме обязательности налоговых платежей, говорил Аристотель? Есть ли в современной экономической системе России (и в экономических системах зарубежных стран) подобные примеры? Если да, то приведите их.

<sup>1</sup> Государственные повинности (так называемые литургии) выполнялись состоятельными гражданами (оснащение триеры и подбор экипажа для нее, покрытие расходов на постановку хора для драматических представлений и др.).

<sup>2</sup> *Аристотель*. Указ. соч. Т. 4. С. 494.

<sup>3</sup> Там же. С. 578—579.

И далее Аристотель развивает свою мысль: «...следует правильно устанавливать все касающееся должностей (*archas*); без необходимых должностей государство не может существовать, а без должностей, в ведении которых благораспорядок и благопристойность, оно не может хорошо управляться.

Следующая должность — та, к которой относится получение государственных доходов; тех, кто хранит их и распределяет на нужды отдельных отраслей управления, называют аподектами и казначеями<sup>1</sup>.

Основоположителем теоретического осмысления налогов является *Уильям Петти* (1662), который считал, что налоги должны быть пропорциональными, поскольку это обеспечивает «нейтральность» по отношению к разным по величине доходам. В XVII—XVIII вв. *Ш. Монтескьё*, *Вольтером*, *В.Р. Мурабо* и другими экономистами была разработана теория «общественного договора»<sup>2</sup>, согласно которой налог представляет собой договорную плату граждан государству за обеспечение их личной и имущественной безопасности. Позднее на базе аналогичных представлений о сущности налогов в период с XVIII по XIX вв. появилась «теория обмена», в соответствии с которой посредством налогов граждане покупают государственные услуги по военной и правовой защите. Шотландский экономист *А. Смит* (1723—1790), развивая классическую налоговую теорию («теорию налогового нейтралитета»), считал, что налоги — это исключительно источник доходов государства<sup>3</sup>.

В XIX в. швейцарский экономист *Ж. Сисмонди* разработал «теорию наслаждения». Согласно этой теории, налог представляет собой аванс части состояния граждан для пользования услугами государства в перспективе<sup>4</sup>. По мнению экономистов *А. Тьера* и *Дж.-Р. Маккулоха*, налог по своей сути — это страховой платеж граждан государству<sup>5</sup>. Представление о налоге как о юридической обязанности граждан перед государством сформировалась окончательно только к началу XIX в. Представители маржиналистской школы политэкономии *Г. Госсен* (1818—1858), *У. Джевонс* (1835—1882), *К. Менгер* (1840—1921) и др. рассматривали налоги как средство уравнивания доходов. В конце XIX в. *А. Маршалл* (1842—1924) считал, что налог представ-

<sup>1</sup> *Аристотель*. Указ. соч. С. 582—583.

<sup>2</sup> *Пигу А.* Экономическая теория благосостояния: В 2 т.: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1985. С. 126.

<sup>3</sup> *Смит А.* Исследование о труде и причинах богатства народов. СПб, 1866. Т. 3. С. 184.

<sup>4</sup> *Сисмонд де Сисмонди Ж.* Новые начала политической экономии. М., 1897. С. 135—149.

<sup>5</sup> *Маршалл А.* Принципы политической экономии / Пер. с англ. Р.И. Столнера; под ред. С.М. Никитина. М.: Прогресс, 1983. С. 126.

ляет собой регулятор экономических процессов. Согласно *Дж. Кейнсу* (1883—1946), налоги — это встроенные стабилизаторы рыночной экономики<sup>1</sup>. Автор теории монетаризма американский экономист *М. Фридмен* (р. 1912) рассматривал налоги как регулятор денежного обращения. *Н.И. Тургенев* — основоположник теоретических представлений сущности налогов в России — считал, что налоги представляют собой добровольные взносы граждан для государственных целей. Российские экономисты *С.Ю. Вумме*, *Ю.А. Гегемейстер*, *Е.Г. Осокин*, *В.А. Лебедев* и др. рассматривали налоги преимущественно как средство обеспечения расходов государства.

## 1.2. Понятие и признаки налога, взгляды на его роль в современном обществе

На протяжении многих столетий определение самого понятия «налог» строилось на основании различных теорий налогообложения. Теоретики финансовой науки, исследуя проблемы налогообложения, на одно из первых мест всегда ставили именно определение налога<sup>2</sup>.

Однако *И.В. Горский* считает, что строгую и полную формулировку понятия «налог» дать настолько сложно, насколько и нецелесообразно. Налоговое законодательство ряда стран не пытается формализовать эту сложную категорию, ограничиваясь достаточно общим подходом<sup>3</sup>.

**?** Отсюда логичен вопрос: насколько необходимо вообще давать в законодательстве о налогах и сборах сомнительные и противоречивые определения? Может быть, достаточно ограничиться словами ст. 57 Конституции РФ: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»? Если вы согласны или у вас есть другое мнение, обоснуйте свою позицию.

В науке в широком смысле под налогом понимается взимаемый на основе государственного принуждения и не носящий характер наказания или компенсации обязательный безвозмездный платеж.

В современной литературе о налогах приводится большое количество различного рода определений налогов, и при этом неизмен-

<sup>1</sup> См.: *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1948. С. 368—369.

<sup>2</sup> См.: *Пансков В.Г., Князев В.Г.* Налоги и налогообложение. М.: МЦФЭР, 2003. С. 8—9.

<sup>3</sup> Подробнее см.: *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 202—203.

но подчеркивается, что налог — *платеж обязательный*. Другими словами, платежи, которые не являются для плательщиков обязательными, не относятся к налоговым; к налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления.

Налоги являются теми платежами, которые осуществляются *безвозмездно*, т.е. их уплата не устанавливает каких-либо конкретных обязанностей государства по отношению к лицу, вносящему эти платежи. Таким образом, к налогам не следует относить платежи, обязанность по уплате которых возникает в связи с заключением плательщиками с государством, государственными органами либо иными представителями государства каких-либо договоров. К налогам также не относятся платежи обязательного характера, взимаемые в качестве каких-либо санкций, например штрафы, а также различного рода компенсационные выплаты (например, выплаты по возмещению нанесенного ущерба).

В отдельных определениях налога указывается, что налоги — это платежи, взимаемые *в установленном законом порядке*. Это справедливо в том смысле, что в цивилизованном государстве обязанности по уплате налогов должны устанавливаться законом. Однако включение в определение слов «платежи, взимаемые в установленном законом порядке» сильно ограничивает значение термина «налог». В ряде современных государств налоги могут вводиться постановлениями высшей исполнительной власти. Иначе говоря, оттого, что обязанность по внесению какого-либо платежа не была установлена законодательной властью, соответствующий платеж не теряет своего налогового характера.

В других определениях можно встретить указание на то, что налоги — это платежи, взимаемые *с юридических и физических лиц*. В данном случае вряд ли правомерно ограничивается само понятие «налог». Обязанность по уплате налогов может возлагаться не только на отдельных физических лиц, но и на различного рода их объединения, не являющиеся юридическими лицами в соответствии с гражданским законодательством. Например, во Франции подоходный налог взимается с совокупного (объединенного для целей обложения) дохода всех членов семьи (домохозяйства). До XX в. налоги часто взимались не только с отдельных лиц, но и с таких объединений физических лиц, как общины и гильдии. Кроме того, существовали налоги, плательщиками которых выступали отдельные административно-территориальные единицы.

Часто отмечается, что налоги — *денежные* платежи (взимаются в денежной форме). Разумеется, в современных условиях большинство налоговых выплат осуществляется в денежной форме. Однако, с одной стороны, история содержит многочисленные примеры осу-

ществования налоговых выплат в натуральной форме, а с другой стороны, многие современные налоговые системы в определенных случаях допускают уплату налогов путем предоставления государству товаров или услуг.

В экономическом смысле налоги представляют собой *способ перераспределения новой стоимости — национального дохода*, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают государственную власть частью новой стоимости в денежной форме. Часть национального дохода, перераспределенная с помощью налогов, становится централизованным фондом финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения части национального дохода имеет одностороннюю направленность — от налогоплательщика к государству.

Налоговые доходы государства формируются за счет новой стоимости, созданной в процессе производства (трудом, капиталом, природными ресурсами). Налоги выражают реально существующие денежные отношения, проявляющиеся в процессе изъятия части стоимости национального дохода в пользу общегосударственных потребностей. Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях государства и хозяйствующих субъектов (физических и юридических лиц) по поводу формирования государственных финансов. Налоговые отношения как часть финансовых отношений находятся в постоянном изменении. Общая схема формирования налогов и сборов представлена на рис. 1.2.

Как отмечают В.Г. Пансков и В.Г. Князев, отличительной чертой налога как экономической категории является наличие в нем признаков, которые схематично представлены на рис. 1.3.

Признак *императивности* налога свидетельствует об обязанности безусловной, полной и своевременной уплаты налогов государству (налог является обязательным платежом). В данной интерпретации это означает, что налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности по уплате налоговых платежей в государственный бюджет. Кроме того, налогоплательщик не вправе распоряжаться как собственностью той частью стоимости, которая подлежит внесению в бюджет государства.

*Индивидуальная безвозмездность* налога является признаком, означающим отсутствие права у налогоплательщика при внесении им налоговых платежей на эквивалентную выгоду от государства, что отличает налоги от других платежей и сборов, взимаемых государством с юридических и физических лиц и, поэтому, не являющихся налогом. В данном случае налогоплательщику следует



понимать, что при внесении налогового платежа в государственный бюджет происходит однонаправленное движение части стоимости от плательщика к государству без предоставления индивидуального эквивалентного возмещения отдельному плательщику за конкретное налоговое изъятие. Рассматриваемое движение не основано на конкретных договорах или соглашениях и определении



Рис. 1.2. Общая схема формирования налогов и сборов

Источник: Пансков В.Г., Князев В.Г. *Налоги и налогообложение*. М.: МЦФЭР, 2003.

меноспособности изымаемой стоимости. В.Г. Пансков пишет, что «в результате уплаты налогов обязательно происходит смена собственника — определенная доля частной собственности становится государственной. Действительно, налоги, в отличие от заемных средств, изымаются у налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним. Таким образом, тот или иной налогоплательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Выполнение же государством своих функциональных обязанностей не может трактоваться как предоставление конкретному налогоплательщику эквивалентной выгоды. В связи с этим не могут быть отнесены к налогам различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами. Не являются также налогами штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства. Одновременно налоговые платежи являются индивидуальными, что исключает возможность абсолютного перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц»<sup>1</sup>.

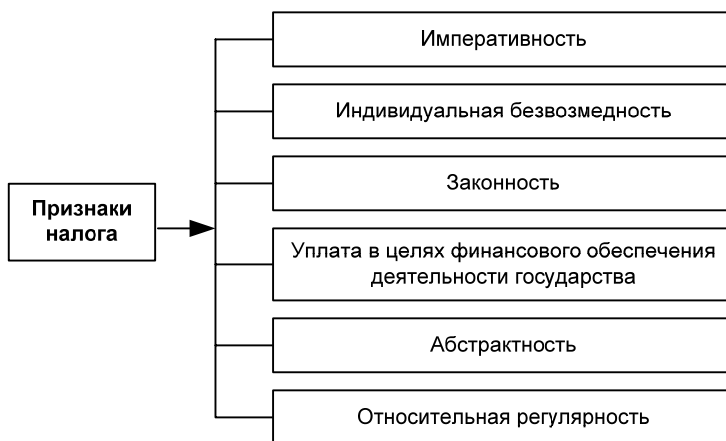


Рис. 1.3. Признаки налога

?

Как вам кажется, может быть индивидуальная безвозмездность налоговых платежей или это надуманный признак налога? Если рассмотреть порядок формирования доходной части бюджета и расходования полученных денежных средств, то можно увидеть, что, аккумулируя денежные средства в до-

<sup>1</sup> Пансков В.Г. *Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник*. М.: Финансы и статистика, 2009. С. 13.

ходной части бюджета (на 70—90% состоящей из налоговых платежей), государство затем распределяет их на меры по проведению социально-экономической политики — поддержку наименее защищенных слоев населения, на поддержку наиболее нуждающихся отраслей экономики и т.д. Таким образом, указанные действия государства следует рассматривать как услуги для физических и юридических лиц, осуществляемые на средства, собранные от налоговых поступлений. А какова ваша позиция по данному вопросу?

*Законность* налога предусматривает его установление и взимание в порядке, определенном законодательством данного государства. Например, положениями ст. 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. При этом необходимо учитывать, что налоги могут взиматься только с законных операций, таким образом, можно сказать что налоги характеризуются легитимностью.

Уплата налогов в целях финансового обеспечения деятельности государства. Поскольку налоги всегда являлись базовой составляющей государственных доходов, то именно за счет них в наибольшей степени формируются бюджеты всех уровней и в конечном счете консолидированный бюджет страны (в случае с Российской Федерацией — консолидированный бюджет Российской Федерации<sup>1</sup>), который является основой обеспечения деятельности государства.

Такой признак налога, как *абстрактность*, предполагает поступление финансовых ресурсов в виде налоговых платежей на нужды всего государства, а затем их последующее распределение по видам расходов, являющихся наиболее приоритетными для каждой экономической формации. При этом образуется централизованный фонд денежных средств, так называемый, — бюджетный фонд. С помощью такого инструмента как государственная финансовая и социальная политика определяются важнейшие направления и масштабы использования указанного фонда.

Признак *относительной регулярности* выражается в периодической уплате налога в установленные законом сроки.

---

<sup>1</sup> Консолидированный бюджет Российской Федерации — свод бюджетов всех уровней бюджетной системы страны, включающий федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ, городов федерального значения (Москва и Санкт-Петербурга), республик и автономных образований, входящих в состав Российской Федерации. Консолидированный бюджет субъекта РФ включает региональный и местные бюджеты; консолидированный бюджет муниципального района включает бюджет муниципалитета и свод бюджетов поселений.

Налоги следует отличать от иных финансовых категорий (сборов, пошлин и регалий). В данном случае наиболее сложным представляется процесс аргументированного разграничения видов налоговых платежей, т.е. самого налога, сбора и пошлины, а также понимания того, имеют ли они значимые категориальные различия.

Современное российское налоговое законодательство занимает в данном вопросе позицию по разграничению налога и сбора, хотя и не лишённую некой двусмысленности. С одной стороны, во второй части Налогового кодекса РФ присутствуют как сборы (сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов), так и пошлины (государственная пошлина). Но, с другой стороны, в первой его части раскрывается лишь понятие «сбор», а при характеристике госпошлины однозначно указывается на то, что это сбор. В соответствии с данной логикой и мы далее будем определять лишь категорию «сбор».

Положениями п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором «понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Анализируя два законодательных определения (налога и сбора), достаточно сложно увидеть различие их признаков: в определении сбора отсутствуют два признака, присутствующие в характеристике налога: индивидуальной безвозмездности уплаты в целях финансового обеспечения деятельности государства. Вместо них введен признак индивидуальной возмездности, а именно предоставление определенного эквивалента «юридически значимых действий» в отношении плательщика сбора. И это вполне объективная рокировка признаков. Однако при этом совершенно непонятно: достаточно ли для разграничения данных понятий одного признака индивидуальной безвозмездности или возмездности? Почему сбор не увязывается ни с формой взимания в виде отчуждения, ни с денежным способом уплаты, ни с целями его взимания? Ведь эти моменты при уплате сбора абсолютно идентичны уплате налога, за исключением, пожалуй, различающихся целей. Почему отсутствует признак нерегулярности и законности сборов?

Анализ указанных аспектов определений в законодательстве о налогах и сборах приводит к формированию вывода о том, что законодательная трактовка сбора, как и налога, является противоречивой. Для более адекватной характеристики сбора может быть предложено следующее определение: *сбор* — это обязательный, ин-

дивидуально возмездный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами с целью получения ими от уполномоченных органов и должностных лиц юридически значимых действий.

**?** Поясните схожесть признака обязательности (принудительности) исходя из следующего. На первый взгляд, в сборе в отличие от налога обязательность по уплате возникает в результате свободного выбора плательщика. На самом деле обязательность (принудительность) сборов имеет точно такой же характер, как и обязательность косвенных налогов. Почему? Поясните свой ответ.

На рис. 1.4 представлены схожесть и различие признаков налогов и сборов (пошлин).

Проведя разграничение между указанными понятиями, рассмотрим их взаимосвязь и взаимозависимость с другими обязательными платежами. При этом необходимо учитывать, что теоретически данное разграничение в значительной степени условно, поскольку в полной мере провести четкую линию различий между налогами (сборами) и другими схожими с ними платежами не всегда возможно; более того, положения Налогового кодекса РФ не предусматривают введение такого разграничения.

В связи с этим некоторые исследователи, в частности Б.Х. Алиев<sup>1</sup>, предлагают использовать в качестве разграничивающего **принцип нормативно-отраслевого регулирования**, согласно которому налоговые платежи регламентируются нормами налогового законодательства, а неналоговые обязательные платежи — нормами других отраслей права. Указанный подход позволяет внести определенную ясность в разграничение между следующими понятиями:

- *налоговыми обязательными платежами*, т.е. налогами и сборами, непосредственно входящими в налоговую систему государства и (или) регулируемые налоговым законодательством;
- *неналоговыми обязательными платежами (квазиналогами)*, непосредственно не входящими в налоговую систему государства и (или) регулируемые не налоговым, а иным законодательством (например, плата за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и другие виды загрязнений);
- *разовыми изъятиями налогового характера* — платежами, взимаемыми в качестве наказаний за недобросовестное исполнение

<sup>1</sup> См.: *Налоги и налогообложение* / Под ред. Б.Х. Алиева. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 31.

обязанностей налогоплательщика (налоговыми санкциями: пенями, штрафами) и регулируемыми налоговым законодательством;

- *разовыми изъятиями неналогового характера* — платежами, взимаемыми в качестве наказаний за недобросовестное исполнение обязанностей налогоплательщика (штрафами, конфискациями) и регулируемыми не налоговым, а иным законодательством.



**Рис. 1.4. Сходство и различие основных признаков налога и сбора**

Необходимо отметить, что рассмотренная попытка разграничения платежей в определенной мере условна и не имеет законодательной формы воплощения. Так, существуют регалии (или монополии) — доходные права, принадлежащие исключительно государству (например, табачная, алкогольная монополия, монополия на азартные игры и др.).

Таким образом, исходя из вышеизложенного, можно дать такое определение: *налог* — это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований<sup>1</sup>.

В силу того что в налогах концентрируется вся совокупность складывающихся в любой национальной экономической формации интересов вне зависимости от уровня развития, от форм организации общества и государственного устройства страны, можно сформулировать следующий вывод: налог является комплексной категорией — одновременно экономической, финансовой и правовой.

Налоги как *экономическая категория* представляют собой совокупность отношений по перераспределению реально созданного в обществе дохода. В качестве материальной базы налогов выступает национальный доход — вновь созданная в производстве и приращенная в обращении стоимость. Налоговые отношения, формирующиеся при перераспределении национального дохода, есть отношения между двумя субъектами: налогоплательщиком и государством. Налоговые платежи — это движение стоимости в денежной форме от налогоплательщика к государству на безвозмездной основе в соответствии с принципами налогообложения.

Налоги как *финансовую категорию* можно охарактеризовать так: финансы выполняют две основополагающие функции — распределительную и контрольную, а налоги опосредуют часть этих отношений — отношения перераспределения. Следовательно, система налогообложения несет в себе часть функционального предназначения финансов.

В налогах отражаются отношения собственности, та сфера производственных отношений, где сталкиваются и так или иначе разрешаются различные экономические интересы: государственные, коллективные и индивидуальные. Формирование концепции ра-

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г., Князев В.Г. Указ. соч. С. 15.

циональной налоговой системы позволяет найти точку взаимного сочетания этих интересов, сгладить антагонизм между ними.

Одновременно налог является и *правовой категорией*, поскольку налоги выражают объективные, юридически формализованные отношения государства и налогоплательщиков в форме налогового законодательства — базовой составляющей государственного финансового права. Налог потому и является нормой права, что иначе как по закону он уплачен быть не может. Налог, уплаченный не на основании закона, не является налогом по своей сути. Таким образом, налоги представляют собой одну из главных форм реально существующих отношений между государством и налогоплательщиками, обеспечивающей властные правомочия государства.

Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях государства и хозяйствующих субъектов (физических и юридических лиц) по поводу формирования государственных финансов. Налог характеризуется основными признаками, присущими только данной дефиниции. В налогах концентрируется вся совокупность складывающихся в любой национальной экономике интересов вне зависимости от уровня развития, от форм организации общества и государственного устройства страны.

Можно выделить *три фактора*, совокупность которых определяет экономическую и социальную роль налогов в современном обществе и формирование налоговых отношений как особого типа общественных отношений, обладающих значительной социальной ценностью и требующих особого правового регулирования:

1) наличие общественных потребностей, которые могут быть удовлетворены лишь государством или муниципальным образованием;

2) отсутствие у муниципальных образований доходов от принадлежащей им собственности, достаточных для удовлетворения указанных потребностей;

3) имущественная самостоятельность экономических агентов, юридическим выражением которой является право частной собственности на принадлежащее им имущество.

Отсутствие любого из этих факторов делает налогообложение излишним бременем для экономики. И если мы отказываемся от постулата о наличии общественных потребностей, которые не могут быть удовлетворены посредством свободного рынка, то должны обсуждать не принципы построения оптимальной системы налогообложения, а пути ликвидации государства и налогообложения как такового.



## Контрольные вопросы

1. В чем состоит экономическая сущность налогов?
2. Каковы исторические направления основных теоретических представлений о сущности налога?
3. Какие признаки характеризуют налог?
4. Каковы основные различия в определении налога?
5. Какие категории проявляются в налоге одновременно?
6. Чем отличаются сборы от налогов?
7. Каким образом налоги участвуют в формировании бюджета государства?

### Эволюция финансовой мысли по содержанию налогов и их роли в экономике

---

*Приведен анализ научных исследований виднейших ученых-экономистов в период с XVII по XX в. Рассмотрены основные идеи и теории налогообложения, существовавшие в различное время в государствах разной экономической формации.*

---

#### 2.1. Характеристика общих теорий налогообложения

Известные в настоящее время налоговые теории классифицируются следующим образом:

- общие — к ним следует относить такие учения, где объект исследования — природа и экономическая сущность налога и налогообложения в целом, а предметом исследования является обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами хозяйствования и государством по поводу установления и взимания налогов;
- частные — к ним следует относить учения, где объектом исследования является какой-либо отдельный аспект налогообложения, представляющий собой проблему, а предметом исследования выступает обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе решения данной проблемы.

#### *Теория обмена и ее разновидности*

---

Общие теории были первыми налоговыми теориями, их единой методологической основой послужило признание возмездного характера налогообложения и договорного характера государственных услуг, оказываемых в обмен на уплачиваемые налоги. Различия проявляются в обосновании характера этого обмена и стоимости услуг государства.

*Теория эквивалентного обмена* зародилась в условиях средневекового финансового хозяйства. Основной ее посыл состоял в определении сущности налогов как эквивалентной платы граждан за услуги по охране границ, поддержанию правопорядка, исправлению судопроизводства и т.п., покупаемые у государства. Налоговый платеж в обмен на покупку государственных услуг воспринимался учеными Средневековья как акт свободного волеизъявления людей, результат которого эквивалентен. Как замечает С.В. Барулин, «возвратном, эквивалентном и возмездном характере первых денежных налогов и заложена «одноклеточная» первородная сущность налоговых отношений»<sup>1</sup>.

*Автоматическая теория налогов, или теория «общественного (публично) договора»*, оформилась в эпоху Просвещения в XVII—XVIII вв.; ее основоположниками стали французские просветители *С. де Вобан* (1633—1707) и *Ш.Л. Монтескьё* (1689—1755), настаивавшие на *договорном характере налога*, согласно которому налог есть плата, вносимая гражданами в результате своеобразного заключения ими публичного договора с государством. Этот договор в отличие от теории эквивалентного обмена не является актом свободного волеизъявления граждан, он уже имеет черты обязательности т.е. уплата налогов и в обмен на это пользование услугами государства является обязательным актом.

Хотя данный обмен не является полностью эквивалентным, он все же взаимовыгоден для обеих сторон. Такая выгода определяется экономией на издержках, поскольку самозащита для каждого гражданина обошлась бы несравнимо дороже по сравнению с уплатой налога как платой за обеспечение этой защиты государством. Известный русский экономист *И.М. Кулишер* (1878—1934) так характеризовал данный обмен и его выгодность для граждан: «...Хотя эта сделка далеко не всегда является добровольной и еще реже справедливой, но все же это обмен, и, в конечном счете, обмен выгодный, ибо самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно и независимо от других»<sup>2</sup>.

Выгода государственная определяется обеспечением посредством налогов финансовых ресурсов для его существования, что гораздо лучше, чем альтернативное обеспечение таких ресурсов посредством доменов или регалий. По этому поводу, *С. де Вобан* пишет: «Совершенно ясно и признано всеми, что все подданные государства

---

<sup>1</sup> *Барулин С.В.* Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономика, 2006. С. 35.

<sup>2</sup> *Кулишер И.М.* Очерки финансовой науки. Пг., 1919.

нуждаются в его защите, без которой они не могут существовать, и не менее ясно, что государь, глава и правитель страны не может дать им эту защиту, если подданные не доставляют ему необходимых для этого средств»<sup>1</sup>.

Говоря преимущественно о защите, авторы теории понимали под ней не только защиту от внешних врагов, но и услуги государства по поддержанию внутреннего правопорядка, т.е. необходимость содержания суда, полиции и других государственных органов. Иными словами, налог выступал платой за весь комплекс выгод, получаемых гражданином от осуществления государством своих функций.

**?** Изучив характеристику атомистической теории налогов, сформулируйте ответ на вопрос: существует ли преемственность положений данной теории в настоящее время? Если да, то в основу какого принципа налогообложения легли посылы данной теории?

Некоторые положения теории «общественного» договора используются также в *теории «фискального» договора*, авторы которой — английский философ *Т. Гоббс* (1588—1679), французские мыслители *Вольтер* (1694—1778) и *О. Мирабо* (1749—1791) — определяли сущность налога как цены, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества, для того, чтобы получить охрану остальной его части и спокойно пользоваться ею. В этом положении проявляется *сущность возмездного обмена обязанностями между подданными и государством, обмена не обязательно эквивалентного, но выгодного*. Выгоды здесь проявляются в первую очередь для граждан, охраняющих посредством налогов свою жизнь и имущество, а потому обмен становится фискальным для них. По словам Мирабо, «налог есть предварительная уплата за предоставление защиты общественного порядка». Вольтер уточняет: «...уплачивать налог означает отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное». Положения данной теории с одобрением были встречены правительственными кругами. Так, Национальное собрание Франции в XVIII в. объявило налог «общим долгом всех граждан и ценой тех выгод, которые доставляет им общество».

Основное положение данной теории о налоге как части имущества, которую следует отдать государству, чтобы с большим удовольствием пользоваться оставшейся его частью, находит дальнейшее развитие в *теории налога как «наслаждения»*. Ее в начале XIX в.

<sup>1</sup> Цит. по: *Пушкарёва В.М.* История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика. 2005. С. 78.

швейцарский экономист *Ж.С. де Сисмонди* (1773—1842) сформулировал так: фактор удовольствия перерастает в общественное наслаждение, которое каждый гражданин извлекает из общественных выгод, предоставляемых национальной защитой, правосудием, обеспечением охраны личности и имущества, народным просвещением и т.п., но наслаждение необходимо платить, а налог и есть та цена, которую уплачивает каждый гражданин за получаемое им наслаждение. Сам автор по этому поводу в своей фундаментальной работе «Новые начала политэкономии» (1819) пишет следующее: «...Итак, деньги, уплачиваемые в виде налогов, выгодно употребляются, с одной стороны, если все, что взято во имя общественных наслаждений, действительно идет на эти наслаждения, а не на удовлетворение тщеславия или страстей правителей. Налог есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемое им наслаждение»<sup>1</sup>.

Суть посылка данной теории *в возмездном, а главное в эквивалентном, обмене обязанностями между подданными и государством*. Идею эквивалентности, взятую из теории эквивалентного обмена, автор формулирует так: «...налоги, уплачиваемые гражданами, должны по справедливости соответствовать тем выгодам, которое общество им доставляет, и тем расходам, которое оно делает ради них»<sup>2</sup>.

?

Изучив характеристику теории налога как «наслаждения», сформулируйте ответ на следующий вопрос: в чем отличие статуса налога в теориях эквивалентного обмена и «общественного договора» от статуса налога, представленного в теориях «фискального договора» и «наслаждения»?

Является ли данное изменение статуса случайным? Если нет, то объясните, почему?

В XVIII в. возникает оригинальная идея восприятия налога как страховой премии, которая во второй половине XIX в. материализуется в виде теории налога как страховой премии.

Авторами *теории налога как страховой премии* стали французский государственный деятель *А. Тьер* (1797—1877) и английский экономист *Дж. Мак-Куллох* (1789—1864). Они представляли, что государство образует своеобразную страховую компанию, а налоги соответственно выступают *страховыми платежами*, которые уплачиваются гражданами как страхователями на случай наступления какого-либо страхового случая. Что касается обязательности и размера налогов (страховых платежей), то, по мнению А. Тьера, их дол-

<sup>1</sup> *Ж. Сисмонд де Сисмонди*. Новые начала политэкономии. М., 1897. С. 149.

<sup>2</sup> Там же. С. 78—79.

жен платить каждый гражданин, причем пропорционально своему доходу или имуществу, платить на том основании, что издержки государства по охране и защите должны распределяться по стоимости охраняемой собственности.

**?** В чем состоит основная заслуга А. Тьера при формировании им идей налогообложения, изложенных в рассматриваемом контексте?

Существует ли преемственность данного положения в современных налоговых системах? Обоснуйте свой ответ.

Таким образом, граждане сообразно величине своих доходов (стоимости имущества) страхуют свою собственность от всякого риска, который может помешать в их владении и пользовании этой собственностью. Вместе с тем страхование посредством уплаты налогов имеет принципиальное отличие и не стыкуется с моделью обычного страхования жизни или имущества, так как осуществляется не для получения страхового возмещения при наступлении страхового случая, а для финансирования затрат государства по предотвращению риска наступления такого случая.

Эта нестыковка, несмотря на определенную плодотворность идеи страхования, не позволяет распространить ее на все без исключения налоговые отношения. Однако она вполне применима для понимания природы отдельных налогов, предусматривающих компенсационные механизмы при наступлении страховых случаев.

В XX в. многие страны активно используют данную теорию для разработки конструкций платежей налогового характера в сфере социального и пенсионного страхования. В современной налоговой системе России идея страхования воплощена, например, в конструкции единого социального налога, имеющего такие компенсационные механизмы в части обеспечения страховой медицины, страховой и накопительной частей трудовой пенсии, социального страхования. Принцип платежеспособности здесь также реализуется, поскольку размер страховых взносов исчисляется в процентах от совокупности выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу граждан (страхователей).

**?** Справедливо ли рассматривать теорию налога как страховую премию как одну из разновидностей теории обмена? Обоснуйте свой ответ.

Подытоживая анализ теорий обмена, представим на рис. 2.1 видение налогов в рамках этих теорий.



*Рис. 2.1. Сущность подходов к восприятию налога в разновидностях теорий обмена*

В целом с позиций теорий обмена можно дать следующее синтезированное определение: налог — это обязательный, индивидуально эквивалентный платеж индивида государству, осуществляемый с целью покрытия объявленных обществу расходов государства, посредством которых финансируется оказание конкретных услуг, предоставляемых государством индивиду в обмен на получение от него данного платежа.

С позиций сегодняшнего восприятия налога подобное определение, безусловно, методологически несостоятельно. В его основу заложен ошибочный посыл о договорном происхождении института

государства, который приводит к некой договорной основе уплаты налогов и получения от государства выгод. Такая основа, конечно же, не раскрывает объективную сущность налога, его императивность, поскольку любой договор возникает в результате добровольного волеизъявления сторон, уплата же налога не идентична плате за приобретение услуги на рынке, когда у плательщика есть право выбора. Соответственно налог не является результатом какого-либо соглашения между гражданином и государством, он имеет принудительный характер.

Что касается возмездного характера налога и наличия определенного эквивалента в совершаемом обмене, то такая постановка вопроса имеет под собой объективную почву. Действительно, трудно отрицать наличие встречного потока общественных благ и услуг от государства. Такие выгоды, безусловно, есть. Однако индивидуальная эквивалентность, на которой настаивали авторы теорий обмена, проявляется лишь в отдельных налогах исключительно страхового характера. Во всех остальных налогах абсолютно невозможно установить эквивалентности между суммой налога, уплачиваемой гражданином, и стоимостной оценкой выгод, получаемых им от государства. Вместе с тем такая связь все-таки обнаруживается, если рассматривать в масштабе всего общества некую коллективную эквивалентность, подразумеваемая под ней совокупное меновое отношение суммы налогов, уплачиваемых всем социумом, к стоимостной оценке общественных благ и публичных услуг, получаемых им от государства. Но и такое меновое отношение не имеет абсолютной эквивалентности в силу объективных непроизводительных вычетов, как минимум, на содержание аппарата государственного управления.

Историческая ценность теорий обмена в основном как раз и определяется постановкой вопроса о наличии эквивалентности в налоговых отношениях. Практически все последующие исследователи возвращались к этой проблеме, которая как водораздел разграничивала их на адептов возмездного или безвозмездного характера налоговых отношений, не допуская сколько-нибудь значимых компромиссов в данном вопросе. Не избежали этой участи французская финансовая школа, а также английская классическая школа.

### Классическая теория налогов

Основой данной теории (ее еще называют теорий налогового нейтралитета) принято считать работы английских экономистов А. Смита (1723—1790) и Д. Рикардо (1772—1823). Это действительно так, если не забывать, что отдельные идеи данной теории, пусть в виде штрихов, отдельных положений и разрозненных комментариев,



были озвучены еще *У. Петти* (1623—1687) в его «Трактате о налогах и сборах» (1662).

Основоположники классической школы исследовали налоги в рамках разработанной ими теории трудовой стоимости и цены. Смит первым вплотную подходит к обоснованию положения, согласно которому стоимость, а следовательно, и цена любого товара складывается не только из затрат труда, но и прибыли, процента на капитал и земельной ренты, т.е. определяется совокупностью издержек производства. Наряду с фактором «труд» в образовании доходов в товарно-капиталистическом производстве участвуют уже такие факторы, как «капитал», создающий доход в форме прибыли, и «земля», образующая доход в форме ренты. Соответственно уплату налогов следует возлагать не на какой-либо определенный класс, как это предлагали физиократы, а на все факторы, создающие доход, одинаково — на труд, на капитал и на землю.

**?** Во что в дальнейшем воплотилось данное теоретическое предложение А. Смита и какое значение оно имеет для последнего развития налогообложения? Обоснуйте свой ответ.

Центральное место в исследовании Смита занимает концепция экономического либерализма, согласно которой рыночные законы как «невидимая рука» рынка наилучшим образом могут воздействовать на развитие экономики, когда частный интерес «экономического человека» выше общественного. Каждый в отдельности заботится лишь о себе, а выигрывает в конечном итоге общество. Стремление к собственной выгоде обеспечивает достижение общего блага. Смит выступает против вмешательства государства в экономику как регулятора экономических процессов, отводя ему роль исключительно «ночного сторожа», призванного исполнять лишь функции внешней и внутренней защиты страны, отправления правосудия, устройства и содержания общественных учреждений. Причем эти функции должны финансироваться за счет разных доходов.

Смит пытается ограничить сферу действия налога, настаивая на том, что только обороноспособность страны должна обеспечиваться за счет сбора налогов. В своем фундаментальном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) он пишет, что только «расходы на общественную оборону и на поддержание достоинства верховной власти должны покрываться общими сборами со всего общества», т.е. налогами, в которых *никакая иная функция, кроме фискальной, не должна проявляться*. Все остальные государственные расходы, связанные «с отправлением правосудия, с содержанием общественных заведений и работ, учреждений общественного образования и религиозного воспитания», должны оплачи-

ваться целевыми пошлинами и сборами, взимаемыми с пользователей данных общественных благ и государственных услуг. И только в случае нехватки целевых сборов данные расходы должны покрываться налогами со всего общества.

Именно таким образом «классики» разграничивают налоговые и неналоговые платежи (сборы, пошлины) — в зависимости от направления расходования поступающих от них средств. Столь поверхностное их разграничение с сегодняшних позиций во многом выглядит искусственным, поскольку зиждется оно на популярной в то время, но ошибочной смитовской концепции производительного труда. Согласно ей, весь труд разграничивается на производительный, увеличивающий «стоимость материалов, которые он перерабатывает», и непроизводительный — услуги, которые «исчезают в самый момент их оказания». К последним как раз относятся все государственные услуги, финансируемые за счет налогов и сборов.

К сожалению, почти все экономисты классической школы безоговорочно приняли смитовское разграничение труда и непроизводительный характер государственных услуг. Отсюда столь негативное отношение к восприятию налога как «неизбежного зла». Например, Д. Рикардо в своем лучшем трактате «Начала политической экономии и налогового обложения» (1817) пишет: «Нет налогов, которые не тормозили бы накопление, поскольку нет ни одного налога, который не мешал бы производству. Налоги имеют тот же эффект, что и неплодородная почва, плохой климат, отсутствие ловкости или активности, плохое распределение рабочих мест, утрата станков»<sup>1</sup>.

Рикардо столь резко высказывался в отношении налога, поскольку считал, что любой налог, падающий на народные массы, в конечном итоге перекладывается на предпринимателей, снижая их прибыль и возможности развития производства.

Размышляя об экономической природе налога, Смит и Рикардо в определенной степени демонстрируют аналогичные, но достаточно противоречивые и двойственные суждения. Эта двойственность проявляется, с одной стороны, в их убежденности относительно непроизводительного характера государственных услуг и нежелательного отвлечения посредством налогов ресурсов от производительного труда, с другой — в признании налога справедливой ценой или платой за предоставляемые государством услуги. При этом Смит пишет, что «расходы правительства по отношению к подданным то же, что издержки управления относительно хозяев большого владения, обязанных участвовать в этих издержках в размере доходов, получаемых каждым из этого владения»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Цит. по: *Алексеевко М.М.* Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 74.

<sup>2</sup> Там же. С. 86.

Даже в этом высказывании просматривается отсутствие единой логики в восприятии налога как издержек управления. Более того, Смит даже называет налоги «чистым убытком для общества».

Непоследовательность в обосновании экономической природы налога объясняется тем, что взгляды Смита на налог еще не сгруппированы в систему, у него нет даже определения налога<sup>1</sup>. Вместе с тем внимательное изучение его работ позволяет сделать вывод, что он выступает приверженцем принципа эквивалентности или принципа наслаждения. Соответственно в понимании налога Смит и Рикардо стояли *на позициях теории обмена, эквивалента*.

Следует признать, что гораздо большей удачей Смита является разработка фундаментальных принципов налогообложения: справедливости, определенности, удобства и экономии, получивших впоследствии название «декларации прав налогоплательщика». В данном вопросе он был пионером.

**!** *Ключевая идея № 1.* Под справедливостью понимается честное или законное распределение доходов. Обратите внимание на следующее: во-первых, справедливое распределение – это не то же самое, что распределение поровну, а во-вторых, различные люди имеют различные взгляды относительно того, что является справедливым.

**?** Как вы думаете, нашли ли отражение в современной налоговой системе России разработанные А. Смитом принципы налогообложения? Насколько полно отражают данные принципы эффективность налоговой системы? Обоснуйте свой ответ.

Последующие представители классической школы так и не подошли к правильному пониманию экономической сущности налога, хотя отдельные последователи, критически осмысливая концепцию производительного труда, были на верном пути. Так, французский экономист *Ж.-Б. Сэй* (1767–1832), будучи активным приверженцем классической теории, тем не менее не соглашался ни с физиократами, которые считали, что производителен лишь сельскохозяйственный труд, ни с А. Смитом, утверждавшим, что производителен лишь труд в сфере материального производства.

Сэй считал критерием производительности полезность, поскольку любое производство — это деятельность человека, направленная на создание полезностей. Для него важна не материальная форма продукта, а в первую очередь результат деятельности. В итоге пре-

<sup>1</sup> См.: *Пушкарёва В.М.* Указ. соч. С. 80–81.

доставление государственных услуг он определил как производство полезностей в нематериальной форме. Труд людей, употребленный на их создание, должен по справедливости называться производительным и оплачиваться налогами. Вместе с тем значительно продвинувшись в понимании налога, Сэй не смог далее развить это рациональное положение. Он так и остался верен идеям своего кумира *об экономическом либерализме и негативном восприятии налога как «чистого убытка для общества»*, говоря о том, что «наилучший из всех финансовых планов — это расходовать возможно меньше, а наилучший из всех налогов — это наименьший».

Вклад классиков политэкономии в науку о налогах оценивается исследователями с диаметрально противоположных позиций: от восторженных оценок до негативных комментариев. Нам представляется более адекватной компромиссная оценка их вклада. Экономическую природу налога они не раскрыли, но разработанная ими система принципов налогообложения привнесла в последующее понимание налога нечто принципиально новое, в первую очередь понятие справедливости.

В целом с позиций классической теории можно было бы дать следующее синтезированное определение налога.

Налог — это обязательный, индивидуально эквивалентный платеж индивида государству, осуществляемый с целью покрытия расходов государства на общественную оборону и поддержание достоинства верховной власти, взимание которого должно осуществляться с соблюдением принципов справедливости, определенности, удобства и экономии.

### Теория налога как жертвы

В основу данной теории легли практические идеи Средневековья, ассоциирующие уплату налога с жертвоприношением. Первое теоретическое представление *налога как жертвы* принадлежит физиократам, которые еще в середине XVIII в. использовали его жертвенную сущность для обоснования доминирующего значения ренты и единого налога на землю. При этом логика их была следующей: «...если государство всем народным богатством, всем своим достоинством обязано земле, природным силам, то и все жертвы, которые государство может требовать от народа, следует получать из этого же источника»<sup>1</sup>.

Следует отметить достаточную популярность в XIX в. и даже в начале XX в. идеи восприятия налога как жертвы, которую должен

---

<sup>1</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 49.

приносить каждый гражданин своему государству. Эта идея активно разрабатывалась учеными различных школ и направлений. В оформление ее в качестве теории существенный вклад внесли французские ученые *И. Канар* (1755—1833) и *Ж.С. де Сисмонди*, английский экономист *Д.С. Милль* (1806—1873), немецкий ученый *К.Т. Эберг*, а также целая плеяда русских экономистов: *С.Ю. Витте*, *И.И. Тургенев*, *И.И. Янжул*, *Б.Т. Мильгаузен*, *Я. Таргулов* и др.

Одним из последних представителей классической теории налогов, при котором она достигает «своего совершенства и с ним же она начнет приходить в упадок»<sup>1</sup>, был Д.С. Милль. Он стал не только синтезатором идей классической школы (хотя это можно назвать стержнем его творческого наследия), но и выдвинул ряд новых идей, подготовив тем самым почву для оформления неоклассического направления в экономике и теории налога как жертвы. Он так же, как и Сэй, считал государственные услуги производительными, однако пошел еще дальше, признав правительство отдельным производителем, удовлетворяющим общим началам хозяйствования. Налог в его понимании становится *платой со стороны производства за обеспечение нормальных условий хозяйствования*. Такая трансформация взглядов на государство позволила ему перейти от восприятия налога как «неизбежного зла» к налогу как «необходимой жертве», которую он предлагал распределять на принципах равенства между всеми членами общества.

Н. Канар первым развил идею жертвенного характера налога, который неизбежно проявляется при его уплате как жертва, приносимая индивидом в интересах государства. Аналогичных позиций придерживался и русский экономист Н.И. Тургенев, который охарактеризовал налоги «пожертвованиями на общую пользу». Через полвека данная идея находит дальнейшее развитие в книге Б.Г. Мильгаузена «Лекции по финансовому праву» (1866), где он первым обосновал принудительный характер налогов, характеризуя подати и налоги как жертвования, которые объективны, поскольку они «вытекают из самого понятия о государстве, из идеи об отношении верховной власти к членам его». Обоснование принудительной сущности налогов становится доминирующим в русской экономической школе.

Наиболее полное раскрытие сущности налога с позиций теории налога как жертвы встречается в работах русского экономиста Я. Таргулова. Принудительность и законодательно-правовая основа налога дополняются им неприятием какой-либо эквивалентности в налоговых отношениях между гражданами и государством. Он пишет: «Налог есть такая форма доходов государства или каких-либо

---

<sup>1</sup> *Ядгаров Я.С.* История экономических учений: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2006. С. 166.

других общественно-принудительных единиц, когда эти доходы, получаемые с имущества граждан, являются односторонней их жертвой, без получения ими какого-либо эквивалента, вытекают из природы государства как органа власти и служат для удовлетворения общественных потребностей»<sup>1</sup>.

Обоснование принудительной, правовой и безэквивалентной сущности налога — важный вклад разработчиков данной теории в его современное понимание. Несмотря на изначально добровольную природу жертвоприношений, данная теория смогла отказаться от этого посыла и обосновать новую для того времени методологическую платформу, обосновывающую признаки налога как принудительного, легитимного и безэквивалентного пожертвования.

Кроме того, жертвенная сущность налога в отличие от его обменного характера позволяла ученым в дальнейшем, во-первых, отойти от поиска какой-либо договорной основы в налоговых отношениях между гражданами и государством и, во-вторых, отказаться от необходимости обоснования индивидуальных выгод, получаемых каждым подданным от своего государства в обмен на уплату налога.

К сожалению, архаичный фундамент восприятия налогообложения как жертвоприношения уже не соответствовал реалиям возрастающей роли государства в жизни общества и экономик, не позволял аргументировать необходимость постоянного увеличения приносимых государству жертв. Поэтому многие рациональные положения данной теории были преданы забвению. Большой популярности в первой четверти XX в. добились представители неоклассической школы, разработавшие налоговую теорию коллективных потребностей.

### *Теория удовлетворения коллективных потребностей*

Оформление неоклассического направления маржинализма в последней четверти XIX — начале XX в. связано прежде всего с именами *А. Маршалла* (1842—1924), *Д.Б. Кларка* (1847—1938), *А. Пигу* (1877—1959), *Л. Вальраса* (1834—1910), *В. Парето* (1848—1923).

В рамках неоклассического направления и была сформулирована данная теория, методологический стержень которой состоит в обосновании усложнения функций государства с позиции объективного возрастания коллективных, а главное неделимых, потребностей. Удовлетворение именно таких потребностей и должно обеспечиваться за счет принудительного сбора налогов. Строго говоря, категория

---

<sup>1</sup> *Таргулов Я.* Финансовая наука. Пг., 1919. С. 78.

«потребность» как надобность или нужда в чем-либо, требующая удовлетворения, существовала и до неоклассицизма. Что же нового внесли в ее понимание неоклассики?

В первую очередь авторы этой теории ввели и разграничили понятия индивидуальной и коллективной потребностей. Известный русский экономист, яркий приверженец данной теории, *А.А. Соколов* (1885—?)<sup>1</sup> в своей фундаментальной работе «Теория налогов» (1928)<sup>2</sup> обобщает итоги рассмотрения этих категорий.

*Индивидуальные потребности* обладают следующими отличительными признаками: во-первых, они возникают в рамках отдельных хозяйств и удовлетворяются индивидуальным (частным) способом; во-вторых, они всегда требуют для своего удовлетворения индивидуального обладания данным благом или услугой и по сему обладают свойством делимости (дробности).

*Коллективные (общественные) потребности*, в свою очередь, обладают следующими признаками:

- их возникновение обуславливается общей заинтересованностью целой более или менее обширной группы (класса) людей и хозяйств;
- удовлетворяются они не индивидуальным, а коллективным способом;
- они могут быть делимыми и неделимыми в зависимости от возможности обладания данным благом или услугой.

Последнее положение, обоснованное авторами рассматриваемой теории, крайне важно для разграничения коллективных потребностей и способов их оплаты.

*Делимыми* являются коллективные потребности, которые представляют собой сумму индивидуальных потребностей, обуславливающую ярко выраженную заинтересованность людей в их удовлетворении и соответственно добровольность расходования людьми своих средств для оплаты расходов, связанных с их удовлетворением. Например, делимыми являются потребности в почте, телеграфе, железной дороге, образовании, здравоохранении и др.

*Неделимыми* являются коллективные потребности, которые выходят за рамки индивидуальных потребностей и не могут быть на них разложены. Они демонстрируют слабо выраженную заинтересованность людей в удовлетворении этих потребностей и необходимость коллективного принуждения в сборе с людей средств для оплаты расходов, связанных с их удовлетворением. Например, неделимыми

---

<sup>1</sup> Год смерти А.А. Соколова неизвестен. Последняя его статья была опубликована в 1929 г., после чего какие-либо упоминания о нем отсутствуют. По предположению И.И. Кучерова, проф. А.А. Соколов мог стать жертвой массовых репрессий.

<sup>2</sup> *Соколов А.А.* Теория налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. С. 60—68.

являются потребности в содержании аппарата государственного управления, национальной обороне, общественном правопорядке.

Из различия в характере индивидуальных и коллективных потребностей вытекает различие в способах оплаты расходов, связанных с их удовлетворением. С индивидуальными потребностями ситуация достаточно проста. Отдельные лица могут удовлетворять свои индивидуальные потребности только либо путем собственного производства требуемых для их удовлетворения товаров или услуг, либо путем их покупки у других частных хозяйств, получая необходимые для этого средства от продажи каких-либо собственных товаров и услуг.

Ситуация с удовлетворением коллективных потребностей не столь проста и однозначна. Государство в представлении авторов данной теории является публично-хозяйственной организацией, т.е. субъектом хозяйствования. Однако деятельность государства как субъекта хозяйствования, направленная на удовлетворение коллективных потребностей, не может основываться на рыночных отношениях. Услуги, оказываемые государством населению по удовлетворению коллективных потребностей, не могут носить характера рыночных благ, продаваемых и покупаемых по определенной цене, а отношения по оказанию таких услуг должны иметь какую-то иную, отличную от рыночной, основу. Таким образом, задачей государства как субъекта хозяйствования является удовлетворение коллективных потребностей, но каких: делимых или неделимых, и на какой основе? На этот сложный вопрос авторы теории дают логичный ответ.

Неделимые коллективные потребности *должны оплачиваться налогами, взимаемыми в принудительной форме*, т.е. добровольность меновых отношений здесь заменяется принудительностью налогов. Индивидуальной эквивалентности в таком обмене нет, но присутствует *коллективная (общественная) эквивалентность*.

Что касается делимых потребностей, то они должны оплачиваться *добровольно уплачиваемыми пошлинами и сборами*, а в отдельных случаях — даже *добровольными платежами, имеющими характер меновых отношений и рыночную стоимость*. Индивидуальная эквивалентность обмена здесь легко просматривается. Принудительный характер налога является наиболее явным признаком, отличающим налог от пошлин. Из представленных выше рассуждений видно, что данная теория берет за основу отношения обмена.

Мера разложения коллективной потребности на сумму индивидуальных, совпадение коллективной потребности с совокупностью индивидуальных, а также мера соотношения заинтересованности общества и индивида в удовлетворении этих потребностей и



служат основанием для установления особенностей компенсационного механизма.

**?** Каким образом в данном случае определить меру разложения коллективной потребности на сумму индивидуальных? Обсудите свой ответ.

Там, где индивидуальная заинтересованность превышает коллективную (например, услуги образовательные, коммунальные, почты, железной дороги), есть возможность использовать меновые отношения и продавать их населению по рыночной стоимости, а в некоторых случаях даже ниже ее, частично субсидируя их предоставление. Там, где коллективная потребность, наоборот, превышает индивидуальную (например, услуги судопроизводства), лучше использовать механизм частичного возмещения их путем установления соответствующего платежа (судебной пошлины) за пользование данной услугой.

Важным достижением неоклассицизма является также отказ от классического негативного подхода к хозяйственной роли государства и пониманию налога как чистого убытка для общества. Авторы этой теории пытались обосновать производительный характер государственных услуг, настаивая на том, что без хозяйственной деятельности государства, «направленной на удовлетворение коллективных потребностей, система частных хозяйств не могла бы существовать. Следовательно, затраты на удовлетворение коллективных потребностей представляются экономически нужными и целесообразными»<sup>1</sup>.

Но ко всем этим выводам неоклассицизм пришел не сразу, различные его школы — немецкая, итальянская, американская, русская и др. — внесли свою лепту в формирование основных положений теории коллективных потребностей.

## 2.2. Налоги в общих экономических теориях XX в.

На протяжении XX в. непрерывно возрастала роль налогов в обеспечении жизнедеятельности государства и общественного прогресса. На этом основании практически ни одна сколько-нибудь значимая экономическая теория не обошла своим вниманием различные аспекты налогообложения. Как упоминалось ранее, в восприятии сути налогов они все базируются на методологической

---

<sup>1</sup> Соколов А.А. Указ. соч. С. 67.

платформе теории коллективных (общественных) потребностей. На этом основании их достаточно трудно охарактеризовать как самостоятельные общие налоговые теории. Тем не менее приведение основных положений экономической мысли XX в., касающейся роли налогов, представляется нам объективно необходимым. Рассмотрим некоторые экономические учения в аспекте роли налогов в государственном регулировании экономики.

### Кейнсианская концепция государственного регулирования экономики (кейнсианство)

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг., обрушившийся как на развитые, так и на слабые в экономическом отношении страны, со всей очевидностью продемонстрировал теоретическую несостоятельность классического подхода, ограничивающего возможности вмешательства государства в экономику. Этот кризис с особой остротой актуализировал необходимость поиска нового смысла роли государства в регулировании экономических процессов рыночного хозяйства. Английский экономист *Дж. М. Кейнс* (1883—1946) уловил назревшую потребность и в своей работе «Общая теория занятости, процента и денег» (1936) сформулировал принципиально новую теорию государственного регулирования экономики.

Ее главный посыл состоял в том, что система рыночных экономических отношений является отнюдь не совершенной и саморегулируемой. Наибольшую занятость и максимальный экономический рост позволяет обеспечить только активное вмешательство государства в экономику. Эффективность этого вмешательства будет определяться возможностями изыскания средств для увеличения государственных инвестиций, достижения полной занятости населения, а также перспективами снижения процентной ставки по кредитным ресурсам. В качестве основных мер такого вмешательства Кейнс выделил манипулирование налогами. Он сформулировал рецепты бюджетной и налоговой политики для предотвращения цикличности развития экономики и обеспечения большей равномерности ее развития.

Основной постулат этой политики, по Кейнсу, — *использование налогов как «встроенных стабилизаторов» экономики, которыми необходимо активно манипулировать*. В период экономической рецессии следует снижать налоги, предоставлять большее количество льгот и формировать соответствующие налоговые режимы, что должно приводить к повышению инвестиционной активности и оживлению экономического производства. В период экономического подъема,

наоборот, надо повышать налоги, сокращать льготы и соответствующие режимы, что будет приводить к обратному эффекту — сдерживанию роста инвестиционной активности и предотвращению наступления в дальнейшем кризиса перепроизводства.



**Ключевая идея № 2.** Вмешательство государства в работу рынка может быть использовано для достижения различных экономических целей. Правительство может исправлять различные провалы рынка, однако решения правительства также могут быть далекими от совершенства и вызывать последствия, противоположные ожидаемым.

Общетеоретическое понимание Кейнсом налогов основывалось на восприятии их как источника (причем принудительного) удовлетворения общественных потребностей. Следует отметить, что такой подход к налогам несколько шире неоклассического. Если неоклассики рассматривали возможность принудительного финансирования за счет налогов в первую очередь неделимых коллективных потребностей, в которых заинтересованность отдельных индивидов проявляется крайне незначительно, то Кейнс придал новый смысл общественным потребностям.

Во-первых, эти потребности значительно шире неделимых коллективных на сумму государственных инвестиций, за расширение которых ратовал Кейнс. По его мнению, частные инвестиции — слабый регулятор. Их необходимо активно дополнять инвестициями из государственного бюджета, т.е. за счет налоговых поступлений. Не столь важно, куда пойдут бюджетные средства, важно, чтобы они через мультипликативный эффект привели к увеличению занятости и росту национального дохода. Во-вторых, общественная потребность, по Кейнсу, включает в себя также необходимость увеличения за счет бюджетных средств (через повышение пенсий, стипендий, пособий) доходов и соответственно покупательной способности малообеспеченных слоев населения, что способствовало бы увеличению эффективного спроса на предметы потребления.

Стимулирование эффективного спроса, под которым Кейнс понимал совокупный платежеспособный спрос, определяющий уровень занятости, является лейтмотивом его учения. Важной задачей налоговой системы должно стать ограничение эффективного спроса в период экономического подъема и стимулирование этого спроса при экономическом спаде. Принцип стабильности налоговой системы, по Кейнсу, не столь значим — он вторичен по отношению к принципу подвижности.

Основной вклад Кейнса в теорию налогообложения заключается именно в том, что он обосновал значимость регулирующей функции

налогов. Кроме того, он вскрыл позитивную роль налогов, позволяющую посредством налогообложения воздействовать на перераспределение ресурсов в экономике. В частности, такое перераспределение заключается в изъятии посредством налогов избыточных сбережений населения, которые не трансформируются в частные инвестиции, представляя пассивный источник дохода. Налогообложение позволяет переориентировать их в государственные инвестиции, превратив в активный источник доходов.

Кейнсианская теория явилась поворотным пунктом в формировании экономически обоснованной налоговой политики развитых стран в середине XX в.

В середине 1950-х гг. на базе кейнсианской теории стали оформляться различные школы, разрабатывающие некейнсианскую доктрину государственного регулирования экономики. Опираясь на учение Кейнса о необходимости применения активной налоговой политики, представители американской школы (Э. Хансен, С. Харрис и др.) обосновывали целесообразность дальнейшего увеличения налогов с доходов населения для трансформации их в государственные инвестиции.

Следует отметить значительную популярность кейнсианских и некейнсианских идей налоговой и бюджетной политики в развитых странах. В этой связи примечателен следующий вывод: «Реализация общей теории Дж. Кейнса на практике привела страны Запада к социалистической ориентации. К сожалению, каждая страна сделала это за счет увеличения своего общегосударственного бюджетного дефицита. Дефициты западных стран сейчас огромны. Другой бедой этой политики стала нескончаемая инфляция»<sup>1</sup>. В результате взоры многих политических деятелей стали в 1970-х гг. обращаться к идеям неолиберализма.

### *Неолиберальная концепция государственного регулирования экономики (неолиберализм)*

---

Неолиберализм (экономический либерализм) возник в 1930-х гг. как альтернативная кейнсианству система взглядов на проблему государственного регулирования экономики. Неолибералы отстаивают необходимость либерализации экономики, отводя ведущую роль в ней частной собственности и негосударственным хозяйственным структурам. Они выступают категорично против активного вмешательства государства в экономику, ограничивая его роль функциями «ночного сторожа» либо «спортивного арбитра».

---

<sup>1</sup> Ховард К., Журавлева Г. Принципы экономики свободной рыночной системы (экономика). М.: Златоуст, 1995. С. 278.

Неолибералов объединяет определенная общность методологии, а главное — неприятие кейнсианских методов регулирования экономики. Система рыночных отношений рассматривается ими в качестве наиболее эффективной формы хозяйствования, создающей наиболее благоприятные условия для экономического развития. Отличительной чертой рынка, по их мнению, является *наличие «естественного порядка»*, *способность рыночной системы к саморегулированию*. Именно естественный порядок обеспечивает в наибольшей степени оптимальное сочетание частных интересов с интересами общества.

Вместе с тем неолиберальное направление представляет собой достаточно неоднородную совокупность различных школ и теорий, отнесение которых к неолиберальным в известной степени условно. К наиболее известным относят фрайбургскую, американскую (в первую очередь чикагскую) и лондонскую школы.

*Теорию спонтанного порядка* разработал основоположник лондонской школы *Ф. Хайек* (1899—1992), которого называют «отцом» неолиберализма. По его мнению, спланировать социально-экономический порядок в обществе по определенным целевым критериям невозможно. Он должен формироваться спонтанно, т.е. стихийно, на основе свободной конкуренции и самоупорядочения экономических свобод. Государству следует отказаться от вмешательства в экономику, в том числе от активной налоговой политики. Ему следует также реализовывать и активную социальную политику. Государство не должно заниматься ни социальным страхованием, ни организацией просвещения, беря на себя минимальные обязательства по удовлетворению общественных потребностей, в частности ограничиваясь лишь предоставлением пенсий по старости и пособий по безработице. Соответственно и налоги должны быть минимальными.

?

Насколько, на ваш взгляд, применима теория спонтанного порядка в России с учетом особенностей складывающихся экономических отношений и, так называемого, «российского менталитета»? Обоснуйте свой ответ.

*Теорию социального рыночного порядка* разработали основоположники фрайбургской экономической школы — *А. Мюллер-Армарк* (1901—1978), *В. Ойкен* (1891—1950), *Л. Эрхард* (1897—1977). Данная теория ориентирована на поиск лучшего «естественного порядка».

Л. Эрхард — «конструктор» модели социального рыночного хозяйства в послевоенной Западной Германии — сравнивает роль государства в экономике с положением судьбы (арбитра) на футбольном поле. По его мнению, государство в целях создания социального ры-

ночного хозяйства как «идеального типа» свободной рыночной экономики должно следить за соблюдением правил свободной конкуренции («честной игры»), контролировать условия ценообразования, пресекая при этом попытки установления монопольных цен, гарантировать охрану и приоритетное значение частной собственности.

Одним из важнейших атрибутов данной модели является *активная социальная политика*, которую, по мнению В. Ойкена, никак не следует рассматривать как «бесплатное» приложение к экономической политике. Она в полной мере является политикой экономического порядка, направленной на обеспечение всем гражданам равных прав и равных возможностей в получении общественных благ. В этом аспекте модель социального рыночного хозяйства немецких неолибералов была во многом созвучна институциональной модели «государства всеобщего благоденствия», активно реализуемой в 1960—1970-х гг. в Скандинавских странах. Поскольку обе модели отвергали теоретические положения о классовом антагонизме, они в значительной степени ориентировались на сглаживание социальных противоречий, на создание условий для формирования среднего класса.

Таким образом, данная теория, ратующая за отказ от вмешательства государства в экономику, предусматривает повышенную его ответственность в социальной сфере и, как следствие, *активную налоговую политику*. Суть этой политики должна сводиться к минимальному набору налоговых льгот и достаточно высокому уровню налоговой нагрузки в первую очередь на капитал.

Следует отметить, что при практической реализации данной теоретической модели немецкие неолибералы несколько отошли от жестко задаваемых норм государственного нейтралитета. Как замечает С.В. Бартнев<sup>1</sup>, германское правительство все же поддерживало отрасли, испытывающие трудности, в частности электроэнергетику, металлургию, угольную промышленность. Получила распространение и практика предоставления адресных налоговых льгот, например, инвесторам и предпринимателям. Вместе с тем социальная ориентация налоговой политики была воспроизведена в точном соответствии с теоретическими постулатами. В целом неолиберальная реформа, проведенная Л. Эрхардом и его последователями, получила широкое признание благодаря «социально-экономическому чуду», осуществленному в послевоенной Германии и позже — при объединении восточных и западных ее земель.

Основу американского неолиберального направления составила чикагская школа, основателем которой считается *Ф. Найт* (1885—1972), а ее теоретическим и идейным вдохновителем — нобелевский

---

<sup>1</sup> Бартнев С.В. История экономических учений: Учебник. М.: Юрист, 2002. С. 286.

лауреат *М. Фридмен* (род. в 1912 г.), с именем которого и связывают оформление в 1950-х гг. *теории монетаризма*. Весьма существенным является вклад в развитие этой теории и другого нобелевского лауреата *Дж. Стиглера* (1911—1991).

Методологическая новизна данной теории состоит в обосновании возможности *государственного регулирования экономики исключительно посредством жесткой денежно-кредитной политики*, ограничивающей темп роста количества денег в экономике в соответствии с темпом роста реального валового продукта и стимулирующей снижение банковских процентных ставок.

Если у Кейнса актуальнейшими проблемами, занимающими центральное место в его анализе, было сокращение уровня безработицы и предотвращение цикличности экономического развития, то у Фридмена на передний план выдвигается проблема удержания нормального уровня инфляции посредством достижения соответствия между спросом на деньги и их предложением.

Налоги в теории монетаризма не имеют столь значимой регулирующей функции как в кейнсианской доктрине. Налоги у Фридмена — это всего лишь один из инструментов воздействия на объем денежной массы, тогда как в кейнсианстве налоги, уменьшая частные сбережения, трансформируют их в государственные инвестиции. Таким образом, в теории монетаризма налоговое регулирование хотя и заявлено одним из факторов денежного рычага государственного регулирования экономики, но отнюдь не самым важным. Государство, повышая налоги, может изымать избыточную массу денег из экономики, а понижая увеличивать денежную массу в экономике.

**?** Насколько, на ваш взгляд, верна данная идея? Применима ли она в условиях экономики командно-административного типа, рыночного типа, экономики переходного периода? Обоснуйте свой ответ.

Монетарная идеология, неолиберальная по своей сути, была впервые апробирована в экономической политике республиканского правительства США в период президентства Р. Никсона, в 1969—1970 гг. Монетарные рецепты ограничения денежной массы также активно использовались российским правительством в середине 1990-х гг., в период реализации так называемой политики «шоковой терапии».

Еще одним важным направлением американской неолиберальной школы явилась разработанная в 1980-х гг. *А. Лаффером, М. Фелдстайном, М. Бернсом, Р. Риганом теория экономики предложения*. Ее основоположники, как и все экономисты неолиберального толка,

выступают против активной роли государства в регулировании экономики. Государственное регулирование, в их представлении, выглядит неизбежным злом, которое уменьшает предпринимательскую инициативу хозяйствующих субъектов и снижает эффективность их деятельности. Основной посыл данной теории — неприемлемость кейнсианских методов стимулирования спроса и всемерное поддержание факторов, стимулирующих рост предложения. Особое внимание уделяется необходимости стимулирования предложения факторов производства: труда и капитала. Основные рецепты данной теории сводятся к следующему.

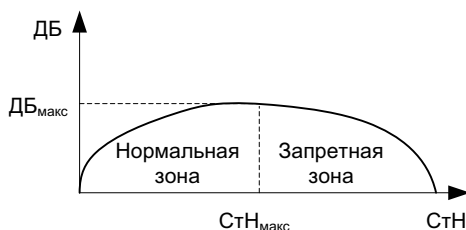
**1. Следует всемерно снижать уровень налоговой нагрузки для стимулирования экономического роста.** Высокое налогообложение негативно сказывается на предпринимательской и инвестиционной активности, что в конечном итоге приводит к уменьшению совокупных налоговых платежей в бюджет. Предлагается отказаться от прогрессивного налогообложения, активно использовать налоговые льготы и снижать налоговые ставки в первую очередь в отношении прямого обложения факторов производства: труда и капитала. Снижение налогов на заработную плату работников будет стимулировать их занятость, в том числе вторичную. В результате возрастет предложение рабочей силы. Снижение налогов на предпринимателей приведет к увеличению их доходов и накоплений. В результате возрастут их собственные инвестиционные возможности. Общим итогом снижения налоговых ставок станет значительное стимулирующее воздействие этих факторов на экономическую активность, а спустя некоторое время увеличится и база налогообложения, которая компенсирует временные налоговые потери бюджета, обусловленные снижением налоговой нагрузки.

**!** *Ключевая идея № 3.* Люди реагируют на стимулы. Важно, что стимулы воспринимаются людьми и оказывают желаемой воздействие.

Наиболее известным представителем этой научной школы является американский экономист А. Лаффер. В результате исследований он пришел к выводу, что существует зависимость между ставками налогов, доходами бюджета и налоговой базой (рис. 2.2. На основе эмпирических исследований выбранных показателей на примере США им был сделан вывод о том, что уровень налогов достиг критического уровня, при котором они стали препятствовать экономическому росту.



**?** Если в чистом виде воплотить данную теорию в условиях современной российской экономики, как вы думаете, каков будет эффект для доходов бюджета и формирования «теневого сектора экономики»? Обоснуйте свой ответ.



*Рис. 2.2. Кривая А. Лаффера:*

ДБ — доходы бюджета;  $ДБ_{\max}$  — максимальные доходы бюджета;  
СтН — налоговая ставка;  $СтН_{\max}$  — максимальная налоговая ставка

Налоговые реформы в США конца 1970 — начала 1980-х гг. во многом были осуществлены на основе концептуальных выводов А. Лаффера. Ставки налогов были резко снижены в надежде, что возросшая деловая активность и интенсивность труда компенсируют потери налоговых доходов. Сторонники проводимой налоговой реформы считали, что снижение налогов необходимо для больной американской экономики и утверждали, что оно не будет иметь отрицательных побочных эффектов.

Что же показали результаты эксперимента со снижением налогов? Некоторые экономисты отмечают воздействие снижения налоговых ставок на распределение дохода во времени, особенно среди очень состоятельных людей. Однако не было зафиксировано какого-либо весомого роста доли личных сбережений или предложения труда. Предсказания кривой Лаффера о том, что доходы возрастут после снижения налогов, оказалось неверным; напротив, федеральные налоговые доходы сократились, а вследствие этого федеральный бюджет, сбалансированный в 1979 г., в 1983 г. характеризовался беспрецедентным дефицитом в 200 млрд долл. Таким образом, основное предсказание сторонников теории экономики предложения о том, что интенсивность труда и уровень сбережений резко возрастают после снижения предельной налоговой ставки, оказалось не вполне корректным.

Тем не менее очевидно, что установление налогов выше максимально допустимой ставки нанесло бы еще больший ущерб экономике. При этом следует подчеркнуть, что достаточно трудно определить предельную ставку конкретного налога. Для этого необходимы эмпирические расчеты с учетом конкретных экономических условий каждой страны. Ясно, что предельная налоговая ставка меняется с течением времени. Общей тенденцией для современного периода является тенденция снижения налоговых ставок.

## Блок 1. Развитие идей

### КРИВАЯ А. ЛАФФЕРА

Профессор Артур Лаффер был одним из советников президента Р. Рейгана во время правления его первой администрации (1981—1984). Он был ярким сторонником снижения подоходного налога, утверждая, что в результате будет получено значительное увеличение объема производства.

Лаффер утверждал, что снижение налогов фактически увеличивает величину налоговых поступлений, которые получит правительство. Если снижение налогов вызовет рост дохода (из-за наличия стимулов) пропорционально больший, чем падение ставки налога, тогда налоговые поступления увеличатся. Этот эффект иллюстрируется знаменитой «кривой Лаффера».

Если средняя ставка налога была равна нулю, не будет собрана никаких налогов. Когда ставка налога поднимается выше нуля, налоговые доходы начинают увеличиваться. Кривая будет иметь восходящий наклон. Но в конце концов кривая достигнет своего пика (при ставке налога  $Ст_{Н_{\max}}$ ). После этого ставки налогов становятся настолько высокими, что возникающее падение объема производства более чем компенсирует рост налоговых ставок. Когда ставки налогов достигнут 100%, доход снова упадет до нуля, поскольку никто больше не захочет работать.

Кривая может быть несимметричной. Она может достигать максимального значения при ставке 40, 50, 60 или даже 90%. Тем не менее А. Лаффер и другие представители данной теории утверждали, что налоговые ставки были выше  $Ст_{Н_{\max}}$ . На самом деле многочисленные факты свидетельствуют о том, что в большинстве стран они были ниже  $Ст_{Н_{\max}}$  в 1980-х гг. и точно являются таковыми сейчас с учетом снижений ставок подоходного налога, которые были проведены по всему миру за последних два десятилетия.

**?** 1. Какова эластичность предложения объема производства относительно изменений в ставках налогов при уровне налоговой ставки  $СтН_{\max}$  ?

2. Если эффект замещения от снижения налогов перевешивает эффект дохода, обязательно ли это означает, что экономика должна находиться справа от точки  $СтН_{\max}$  ?

**2. Необходимо приватизировать большинство государственных предприятий.** Приватизация позволит получить не только дополнительные средства в бюджет от продажи таких предприятий, но и повысит поступление налоговых платежей от них в результате роста эффективности деятельности приватизированных предприятий. Такие ожидания основываются на безусловной уверенности неолибералов в большей эффективности частнопредпринимательской деятельности, нежели государственной. Сокращение государственного сектора в экономике, по их мнению, неизбежно приведет к обострению конкуренции. В итоге должно повыситься качество продукции, а следовательно, возрастет конкурентоспособность национальной экономики.

**?** Исторической датой — началом рыночных реформ в России принято считать 2 января 1992 г., первый рабочий день после праздников, наполненных не столько обычной радостью и весельем, сколько сумрачным ожиданием непонятого и пугающего будущего... С этого момента начала действовать экономическая программа, направленная на формирование национальной государственности в России после распада СССР, созданная д-ром экон. наук Е.Т. Гайдаром и его коллегами. Реализация отдельных положений данной программы началась задолго до указанной даты — в решениях V Съезда народных депутатов (октябрь — ноябрь 1991 г.), в первых указах Президента и постановлениях нового правительства, образованного этим съездом. Одним из таких документов были «Основные положения программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации на 1992 год» (от 29 декабря 1991 г.). При реализации данных направлений экономического обновления национальной экономики, были ли достигнуты те результаты, которые изложены авторами рассматриваемой концепции? Обоснуйте свой ответ.

**3. Следует снизить бюджетные расходы и бюджетные дефициты, причем в первую очередь за счет сокращения финансирования социальных программ.** Основоположники теории предложения, предлагая

программу бюджетного оздоровления, выступают за радикальное сокращение социальных расходов, которые обуславливают не только увеличение бюджетных расходов, но и дестимулируют трудовую активность населения. Например, значительные размеры пособий по безработице, сопоставимые с заработной платой работающих, деморализуют незанятое население, снижая их стимулы к поиску работы.

Актуальным, с точки зрения странников теории экономики предложения, является также расширение производства многих общественных услуг на компенсационной основе. Возмездное производство таких услуг следует осуществлять как в государственном секторе (в этом случае достигается эффект самофинансирования и внедрения в данный сектор основ рыночного поведения, повышающего общую эффективность данного процесса), так и в частном секторе, который будет составлять альтернативу и конкуренцию государственному сектору. В целом это приведет к повышению качества предоставляемых общественных услуг и, возможно, к снижению государственных затрат на их производство.

Налоговой политике теория предложения в отличие от монетаризма отводит одно из центральных мест в стимулировании предложения. Данная политика, получившая название политики экономического развития, должна быть *априори либеральной* — с наименьшим *фискальным воздействием*. Все дело в том, что налоги рассматриваются теоретиками предложения как своеобразный «клин» между величиной издержек ресурсов и продажной ценой товара. Ведь подавляющая часть налогов неизбежно трансформируется в издержки предпринимателей и перекладывается в конечном итоге на потребителей продукции через более высокие продажные цены. Соответственно высокие налоги приводят к нежелательному увеличению «налогового клина» и, как следствие, к усилению инфляции издержек, что, в свою очередь, сказывается на объеме совокупного предложения, неминуемо сокращая его. Только низкие налоги будут наиболее эффективно сдерживать инфляцию издержек и стимулировать предложение.

В аспекте налогообложения основной заслугой упомянутых выше ученых стало научное обоснование наличия «налоговой ловушки» и опасности попадания в нее, когда превышение налогового бремени (налоговой ставки) сверх его предельного значения приводит не к увеличению, а к уменьшению фактических поступлений налогов в бюджет, переводу части бизнеса в теневой сектор. Кроме того, была убедительно обоснована значимость налогового регулирования как одного из важнейших факторов стимулирования экономического развития, преодолению стагфляции (сочетания экономического спада с инфляцией).

Рецепты данной теории относительно снижения налогов, приватизации и сокращения социальных расходов активно использовались в экономической политике США в период президентства Р. Рейгана и Великобритании во время правления М. Тэтчер. Этим рецептам следовала и российская экономическая политика конца 1990-х гг.

### Концепция «неоклассического синтеза» (экономикс)

В числе основоположников данной концепции следует выделить нобелевских лауреатов — американского экономиста *П. Са-муэльсона* (род. в 1915 г.), английского ученого Дж. Хикса (1904—1989) и американского экономиста русского происхождения *В. Леонтьева* (1906—2001).

Как следует из самого названия, данная концепция представляет собой дальнейшее развитие и в определенном смысле попытку «примирения» различных подходов к анализу основных экономических процессов, в частности к вопросам государственного регулирования экономики.

Следует отметить, что концепция, несмотря на доминирование в ней интегрирующей основы, объективно претендует на целостность в подходе к разработке широкого круга актуальнейших макро- и микроэкономических проблем. Основной методологический посыл синтеза — *не противопоставлять и не отвергать, а попытаться объединить рациональное в различных теоретических подходах*. Попытка примирения просматривается в полной мере и в отношении границ вмешательства государства в экономические процессы.

Данная концепция рассматривает возможность обеспечения максимальной занятости, низкого уровня инфляции и экономического роста (трех несоединимых ранее целевых ориентиров) при сочетании элементов рыночного механизма с соблюдением его принципов экономического либерализма и кейнсианских элементов государственного регулирования, ограничивающего стихию и исправляющего несовершенство свободного рынка. Основой такого сочетания является проведение *активной налоговой и денежно-кредитной политики*, но не только: следует использовать антиинфляционные возможности «естественной нормы безработицы» по М. Фридмену, а также плодотворность идеи Л. Эрхарда о вплетении принципов свободного рынка в модель «социального рыночного хозяйства».

Попытка примирения различных взглядов просматривается и в отношении основных проблем налогообложения. Если у Дж. Кейнса налоги нежелательным образом сокращают спрос, а у А. Лаффера таким же образом — предложение, то у адептов «неоклассического синтеза» налог, образуя разницу между ценой, заплаченной покупа-

телями, и ценой, полученной продавцами, сокращает тем самым и производство (предложение), и потребление (спрос). Соответственно налог ухудшает положение и покупателей товара, поскольку они вынуждены платить более высокую цену, и продавцов, ибо они будут получать более низкую цену за реализованный товар. Таким образом, налоги как своеобразный «клин» деформируют структуру и предложения, и спроса.

## Блок 2. Пример

### НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА ФРАНЦИИ

Отличительная черта налоговой системы Франции — высокая доля взносов в фонды социального назначения (ФСН). Так, сумма взносов в ФСН в структуре обязательных отчислений составляет 43,3%, что значительно превосходит крупнейшие развитые страны. В Германии она составляет 37,4%, Великобритании — 18,5%, США — 29,7%. Кроме того, Франция отличается наиболее высоким удельным весом расходов на социальную защиту населения (табл. 1).

*Таблица 2.1. Расходы на социальную защиту в девяти странах ЕС в период 1950—2000 гг.*

Страна	1950	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000
Германия	14,8	14,2	15	16,6	17	23,7	24	23,8	25,4	28,9	29,5
Дания	8,4	9,8	11,1	12,2	16,6	22,5	29,9	25,9	28,7	32,2	28,8
Финляндия	6,7	7,6	8,7	10,6	13,1	15,7	18	22	25,1	31,8	25,2
Франция	—	13,4	13,4	15,8	15,3	24,1	26,7	28,7	27,6	30,7	29,7
Великобритания	10	9,5	11	11,7	13,8	16	17,3	20	22,9	28,2	26,8
Италия	8,5	10	11,7	14,8	16,3	21,2	21,5	11,3	24,3	24,8	25,2
Нидерланды	7,1	8,4	11,1	15,7	20	25,5	28,3	29,1	32,4	30,9	27,4
Австрия	12,4	12,8	13,8	17,8	18,8	20,2	22,5	25,2	26,7	29,6	28,2
Швеция	8,3	9,9	11	13,6	18,8	25	31,9	14,7	33,1	35,5	32,2
В среднем	8,4	10,6	11,8	14,3	16,6	21,5	24,4	22,3	27,3	30,2	28,1

Источники: *Schmidt M. Sozialpolitik*. Opladen, 1980. S. 137; *Eurostat Yearbook 2002*. Luxemburg, 2002. P. 186.

Особенность французской системы социальной защиты — очень сложная организационная структура, а также высокая доля расходов на социальные программы, которая превышает средний уровень по ЕС. С 1970 по 2003 г. расходы на социальную защиту

во Франции выросли с 17,5 до 30,9%. По данным Статистического бюро ЕС, такая доля социальных затрат ставит Францию на четвертое место после Швеции и Дании. Для нее характерны следующие особенности; во-первых, существование разветвленной системы профессионально-отраслевых схем социального страхования; во-вторых, наличие развитой системы семейных пособий, ставшая результатом длительной эволюции, в ходе которой вводились и совершенствовались различные инструменты государственной семейной политики и формы семейных пособий; в-третьих, большая роль дополнительных систем социальной защиты, особенно в области пенсионного и медицинского страхования. Есть еще одна характерная особенность французской системы социальной защиты — в основе функционирования не только государственных схем социального страхования, но и обязательных дополнительных профессиональных систем страхования лежит распределительный принцип финансирования.

Управление социальной защитой во Франции организовано иерархически в виде действующих на национальном и региональном уровнях страховых касс, ответственных за тот или иной вид социальной защиты. Региональные и местные кассы социального страхования являются самоуправляемыми организациями, каждая из которых имеет собственное правление, состоящее из представителей застрахованных и работодателей. Основным источником финансирования системы социальной защиты во Франции служат страховые взносы работников и работодателей. Исключение составляет страхование по безработице и семейные пособия, доля государственных дотаций в которых существенно выше, нежели в других отраслях социального обеспечения, а также страхование от несчастных случаев, финансируемое исключительно за счет взносов работодателя<sup>1</sup>.

**?** Если анализировать социально-политическую и экономическую ситуацию в этой стране, как вам кажется, реализуется здесь в полной мере вышеуказанной принцип теории предложения? Обоснуйте свой ответ.

Но в налогообложении, по мнению авторов «неоклассического синтеза», присутствуют не только негативные аспекты. Налоги в дополнение ко всем позитивным моментам, обоснованным в предыдущих теориях (как источника покрытия государственных расходов,

<sup>1</sup> Антропов В.В. Экономические модели социальной защиты населения в странах ЕС: Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. М.: МГУ им. М.В. Ломоносова. 2007. С. 17, 22.

возможностей налогового регулирования для сглаживания цикличности в развитии экономики и повышения темпов экономического роста, воздействия на уровень инфляции), оказывают также *регулирующее воздействие на распределение ресурсов в экономике*. Например, облагая повышенным налогом сигареты, государство может сократить количество покупаемых людьми сигарет и тем самым укрепить их здоровье.

?

Будет ли справедливым для курильщиков и пьющих людей платить более высокий налог, чем некурящим и непьющим? Обоснуйте свой ответ.

Облагая налогом полученный в результате работы доход граждан, государство воздействует на количество времени, в течение которого люди хотят работать.

Крайне важной разработкой «неоклассического синтеза» следует считать *обоснование эффекта мультипликатора*. В интересующем нас аспекте было обосновано наличие трех основных мультипликаторов: государственных расходов, сбалансированного бюджета и налогов.

Продемонстрировано было и негативное влияние инфляции на мультипликативные эффекты. При любом исходном увеличении совокупного спроса вызванное им увеличение реального ВВП будет тем меньше, чем выше рост уровня цен. Таким образом, повышение уровня цен ослабляет действие мультипликаторов<sup>1</sup>. Кроме того, в «неоклассическом синтезе» было обосновано различие в дискреционной и недискреционной фискальной политике, а также применимость некоторых налогов в качестве встроенных стабилизаторов.

**Дискреционная фискальная политика** — это сознательное манипулирование налогами и государственными расходами, осуществляемое правительством для изменения уровня занятости, контроля за инфляцией и стимулирования экономического роста. Эта политика должна иметь разное содержание в период экономического спада и при инфляции спроса. В период спада должна применяться стимулирующая фискальная политика, ориентированная на уменьшение налогового бремени и создание бюджетного дефицита, т.е. на превышение госрасходов над налоговыми поступлениями. Целенаправленный дефицит создается правительством для стимулирования совокупного спроса либо за счет увеличения исключительно госрасходов, либо посредством сокращения только налогов, либо за счет сочетания и того, и другого.

<sup>1</sup> Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. СПб.: Питер, 2007. С. 248.



Когда экономика сталкивается с инфляцией спроса в период подъема, правительство должно применять сдерживающую фискальную политику, направленную на создание бюджетного профицита, т.е. на превышение налоговых поступлений над госрасходами. В этом случае правительство может:

- сократить госрасходы;
- повысить налоги;
- сочетать использование двух первых вариантов.

Фискальная политика может сопровождаться существенными временными лагами. Если они достаточно продолжительны, бюджетная политика может оказаться даже дестабилизирующей. Экспансионистские меры, которые предпринимаются для того, чтобы излечиться от спада, могут начать действовать лишь тогда, когда экономика уже восстановилась и переживает период подъема. В подобных обстоятельствах экспансионистская политика будет совершенно неуместна: проводимые в ее рамках мероприятия будут просто ухудшать проблемы перегрева экономики. Аналогичным образом, ограничительные меры, которые проводятся для предотвращения излишнего расширения экономики, могут начать оказывать свое влияние только тогда, когда экономика прошла свой пик и уже скатывается в рецессию. В этом случае сдерживающие мероприятия будут только углублять спад.

### **Блок 3. Пример**

#### **УПРАВЛЕНИЕ АМЕРИКАНСКОЙ ЭКОНОМИКОЙ: Использовать фискальное стимулирование или нет — вот в чем вопрос**

С начала 2001 г. Федеральная резервная система США, руководимая Аланом Гринспеном, боролась с резким замедлением американской экономики. К сентябрю многие ключевые экономические индикаторы внутри США показывали, что худшее позади и что экономика США встала на прежний путь. Агрессивное снижение ФРС процентных ставок оправдалось.

К августу 2001 г. краткосрочные процентные ставки установились на уровне 3,5%, самом низком уровне за последние семь лет. С начала года, когда они стояли на уровне 6,5%, ставки снижались семь раз. Вялая реакция экономики на подобную агрессивную денежно-кредитную политику объяснялась инвестиционным пузырем, который возник в середине и конце 1990-х гг. Запасы основного капитала за этот период выросли настолько, что при стагнирующей в тот момент экономике существовало огромное количество незадействованных мощностей. Поэтому вне зависимости от того,

насколько могли упасть процентные ставки, американские фирмы отказывались инвестировать. Таким образом, восстановление шло до боли медленно.

Террористическая атака 11 сентября 2001 года привела к полной остановке этого неторопливого восстановления. В тот момент многие аналитики предполагали, что, принимая во внимание неэффективность снижения процентных ставок в деле стимулирования американского экономического роста, может случиться так, что процентные ставки придется опустить почти до нуля, чтобы завести экономику. Но не гарантировалась успешность даже такого рода стратегии.

В этот момент было решено, что требуются меры дискреционной фискальной политики, чтобы помочь уменьшить давление на Федеральную резервную систему и использование ею ставок процента для бюджетной накачки экономики.

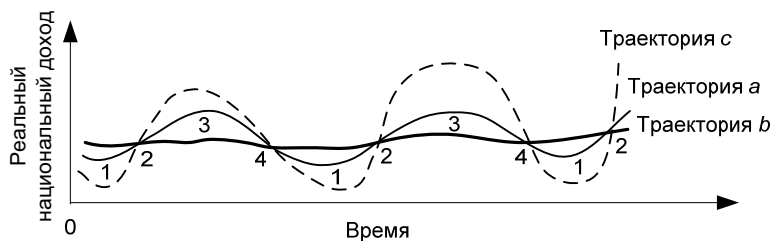
Вслед за совещанием в конце 2001 г. Алан Гринспен заявил конгрессу о целесообразности использования налогово-бюджетных стимулов на сумму 100 млрд долл., или 1% ВВП. Закон о стимулирующих мерах (Stimulus Bill) предлагал снижение личного налогообложения с 27 до 25% и освобождение для предприятий от уплаты налогов с денег, использованных на новые инвестиции. Хотя этот закон был поддержан республиканским конгрессом, демократический сенат воспринял его с меньшим энтузиазмом и постарался заблокировать. Сенаторы проявили беспокойство о том, что фискальные выгоды от налоговых сокращений будут больше всего выгодны 25% самых крупных налогоплательщиков и крупнейшим и наиболее прибыльным американским корпорациям. Сенат заявил, что он примет этот закон только в том случае, если выгоды от этих стимулирующих мер будут распределены более равномерно, ведь эти стимулы не должны быть направлены на богатых, а представлять налоговые освобождения на медицинское страхование и расширять пособия по безработице для тех групп, которые исключены в настоящей редакции.

Это вызвало отсрочку в принятии закона о стимулирующих мерах, так что восстановление началось без него. В условиях продолжающегося снижения процентных ставок, которые к декабрю 2001 г. снижались 11 раз и, держась в пределах 1,5%, находились на самом низком уровне со времен президентства Джона Ф. Кеннеди в 1960-х гг., экономика, кажется, вернулась в прежнее русло. В феврале 2002 г. Алан Гринспен объявил, что подъем экономики «не за горами». Он предсказывал, что экономический рост за 2002 г. составит 2,5—3%, хотя сохраняющийся избыток производственных мощностей во многих отраслях ограничивает вероятность инвестиций в новые заводы и оборудование.

**?** Если снижение процентных ставок не преуспело в создании заметного увеличения инвестиций, как оно может привести к экономическому восстановлению? Чем в этих условиях определяется масштаб подъема?

**!** **Ключевая идея № 4.** Существует проблема временных лагов. Многим экономическим действиям может потребоваться длительное время, чтобы принести результат. Это может породить проблемы нестабильности и неспособность экономики обеспечить общественную эффективность.

Эта проблема иллюстрируется на рис. 2.3.



**Рис. 2.3. Фискальная политика: стабилизация или дестабилизация?**

Траектория (а) показывает ход делового цикла без государственного вмешательства. В идеале при отсутствии любых временных лагов в экономике следует проводить политику сдерживания на стадии 2 и стимулирующую политику на стадии 4. Это сделало бы окончательный ход делового цикла более похожим на траекторию (б) или, если политика оказалась абсолютно стабилизирующей, даже на прямую линию. Однако из-за существования временных лагов ограничительные меры, предпринятые на стадии 2, могут не действовать до стадии 4, а экспансионистские меры, принятые на стадии 4, могут не заработать до наступления стадии 2. В этом случае окончательный ход цикла будет все больше походить на траекторию (с). Совершенно очевидно, что в этих условиях «стабилизационная» фискальная политика на самом деле делает экономику еще менее стабильной.

Существует пять возможных лагов, связанных с фискальной (налогово-бюджетной) политикой.

**1. Задержка с опознаванием.** Поскольку деловой цикл может носить нерегулярный характер, а связанные с ним прогнозы — недос-

товерными, правительства могут не предпринимать никаких действий, пока они не убедятся в серьезности проблемы. Очевидно, что более надежный прогноз поможет правительству быть менее осторожным и тем самым поможет избавлению от этого первого лага.

**2. *Временной лаг между осознанием и действием.*** Наиболее существенные изменения государственных расходов должны планироваться заранее. Правительство не может увеличить расходы на строительство автодорог за одну ночь или неожиданно начать строительство новых больниц. Изменения налогов и пособий также не могут быть осуществлены внезапно. Как правило, они должны ждать до момента представления государственного бюджета и не могут быть введены до начала нового финансового года или до какого-то другого момента в будущем. Поскольку бюджет обычно представляется раз в год, возможна заметная задержка по времени, если подобные проблемы осознаются задолго до принятия бюджета.

**3. *Временной лаг между действием и появлением результатов от изменений.*** Изменение налоговых ставок не может немедленно повлиять на налоговые выплаты, поскольку некоторые налоги уплачиваются с отсрочкой, и может потребоваться некоторое время для того, чтобы применить новые ставки.

**4. *Задержка по времени между изменениями в государственных расходах и налогообложении и окончательными изменениями в национальном доходе, ценах и занятости.*** Цикл, связанный с действием мультипликатора, занимает некоторое время. Эффект акселератора также требует времени. Мультипликатор и акселератор продолжают взаимодействовать между собой. Все это требует времени.

**5. *Медленная реакция потребления на изменение налогообложения.*** Краткосрочная функция потребления имеет тенденцию быть более пологой, чем аналогичная долгосрочная функция.

Если колебания совокупного спроса могут быть предсказаны и если известна продолжительность временных лагов, тогда не все потеряно. По крайней мере, фискальные меры могут быть предприняты пораньше и можно заранее принять во внимание их запаздывающие последствия. Кейнсианцы признают, что проблемы с величиной изменений и временными лагами делают стабилизацию менее совершенной: полностью стабильный рост спроса никогда не может быть достигнут. Но, по крайней мере, утверждают они, вмешательство лучше, чем ничегонеделанье. Фискальная политика в некотором отношении уменьшает колебания, особенно если методы прогнозирования улучшаются, а используемые меры связаны с минимальными временными лагами.

***Недискреционная фискальная политика*** — это автоматическое изменение налогов и государственных расходов, наблюдаемое в ре-

зультате изменения совокупного дохода (ВВП). Она предполагает автоматическое увеличение (или уменьшение) совокупных налоговых поступлений, а соответственно, и величины государственного бюджета в период роста (или уменьшения) ВВП. Данный автоматизм обеспечивается без регулирующего вмешательства правительства за счет встроенных стабилизаторов экономики, основным из которых является налоговая система.

**Встроенный налоговый стабилизатор** — это механизм, обеспечивающий воздействие величины налоговых поступлений на размер государственного бюджета в периоды колебаний экономической активности без вмешательства иных регулирующих механизмов. Он увеличивает дефицит государственного бюджета (или сокращает его избыток) в периоды экономического спада и увеличивает его избыток (или уменьшает дефицит) в период подъема без каких-либо дополнительных налоговых преобразований, т.е. при неизменных налоговых ставках и составе налогов. Автоматизм действия данного стабилизатора обеспечивается не только при прогрессивной, но даже и при пропорциональной налоговой системе. Однако чем прогрессивнее налоговая система, тем больше степень достигаемой за счет налогов встроенной стабильности экономики.

#### **Блок 4. Теория и практика**

##### **КАТАНИЕ НА АМЕРИКАНСКИХ ГОРКАХ: Притча для будущих министров финансов**

Представьте, что вы ведете машину по прямой, но холмистой автостраде. Эти неровности имеют беспорядочный характер: одни из холмов крутые, другие более пологие; некоторые длинные, некоторые короткие. Вас проинструктировали, что вы должны ехать с постоянной скоростью. Чтобы сделать это, вам потребуется увеличивать газ при въезде на холмы и тормозить на спусках. Однако есть серьезная проблема. Ваш автомобиль — не обычный автомобиль. Он обладает следующими явно необычными особенностями:

1) переднее и боковые стекла затемнены, так что вы не можете видеть, куда именно вы направляетесь, и все, что вы можете видеть, глядя в зеркало заднего вида, это то, где вы уже были;

2) педали тормоза и газа работают со значительной и непредсказуемой задержкой;

3) автомобильная подвеска настолько хороша, что вы не можете почувствовать, взбираетесь ли вы на холм или спускаетесь, а можете оценить это, только глядя в ваше зеркало;

4) наконец (это вам будет приятно узнать), автомобиль обладает специальным сенсором и автоматическим управлением, которые удерживают его на правильном курсе.

Когда вы проезжаете вперед, вы замечаете, что дорога позади вас выше, и понимаете, что спускаетесь с горки. Автомобиль едет быстрее и быстрее. Вы тормозите — но ничего не происходит. В своем стремлении замедлить движение машины вы жмете на тормоз так сильно, как только можете. Когда тормоза в конце концов включаются, это происходит очень сильно. К тому времени машина уже достигла подножия холма. Однако вы еще не понимаете этого и все еще продолжаете тормозить. Теперь машина вползает на другую горку, но тормоза все еще действуют. Глядя в зеркало заднего вида, вы наконец осознаете этот факт. Вы снимаете ногу с тормоза и нажимаете на педаль газа. Но эта педаль не реагирует. Автомобиль все еще быстро замедляет ход, и вы только-только ухитряетесь достичь вершины холма. Затем, когда вы начинаете спускаться подругой стороне холма, тормоза наконец-то выключаются и машина начинает ускоряться...

Это знаменитая притча, впервые рассказанная Фрэнком Пейшем, профессором экономики из Лондонской школы экономики, свыше 20 лет назад, демонстрирует то, как «стабилизирующая» деятельность может в действительности оказаться дестабилизирующей. Применительно к фискальной политике, продолжительные и неопределенные временные лаги могут означать, что правительство может закончить стимулирование экономики в период подъема и ограничивать ее во время резкого спада (ключевая идея № 4). Так что же следует делать? Разумеется, одним из вариантов было бы постараться сократить временные лаги и улучшить качество прогнозирования. Но, если это не удастся, лучшая фискальная политика может быть в том, чтобы ничего не делать: использовать подход «так держать» или «постоянный газ» применительно к функционированию экономики. Возвращаясь к аналогии с машиной, постоянный газ не избавит машину от ускорения при движении с холма и от замедления при подъеме па него, но, по крайней мере, это не сделает скорость еще более неравномерной.

**?** Могли бы вы вести машину с постоянной скоростью, если бы знали, что все холмы одинаковой высоты и длины, и если действие педалей связано с постоянной 30-секундной задержкой? Что означал бы для фискальной политики подход «постоянный газ»?

**Недискреционная фискальная политика** — это автоматическое изменение налогов.

Вместе с тем сторонники «неоклассического синтеза» предупреждают: встроенная стабильность, обеспечиваемая налоговой системой, только смягчает остроту экономических колебаний. Она способна лишь уменьшить, но не устранить крупные колебания равновесного ВВП. Поэтому для преодоления инфляции или экономических спадов, если эти явления приобретают сколько-нибудь существенные масштабы, от правительства требуется проведение дискреционной фискальной политики, т.е. изменение налоговых ставок и (или) величины госрасходов.

### Новая институциональная концепция

Сторонники неоинституционализма тяготеют к использованию традиционных подходов неоклассической школы для анализа институциональных аспектов рыночной экономики. При этом они выступают *против идеализации способностей рыночного механизма к саморегуляции*. Они скептически относятся к какому-либо автоматизму, в том числе встроенному в рыночную экономику, *отдавая предпочтение формированию и совершенствованию ее институциональной среды*. Под такой средой понимается не только совокупность норм и правил, структурирующих взаимодействие между субъектами экономической деятельности в общественном и частном секторах экономики, но и механизм управления наиболее типичными операциями (сделками, соглашениями, контрактами, нормами деятельности) этих субъектов.

Основу неоинституционализма составляют новые теоретические разработки, в том числе: *экономическая теория прав собственности* (Р. Коуз), *теория общественного выбора* (Дж. Бьюкенен, Г. Таллок, К. Эрроу), *экономическая теория организации* (Д. Норт, О. Уильямсон, Г. Саймон), *теория человеческого капитала* (Т. Шульц, Г. Беккер, Дж. Минсер). Следует отметить, что неоинституционализм, за исключением теории общественного выбора, не делает особого акцента на проблемах налогообложения, характеризуя уплату налогов как один из контрактов, повышающих издержки производителей. При этом институционалисты говорят о необходимости налогов для финансового обеспечения производства институтов, институциональной среды и общественных благ. Именно этим обстоятельством объясняется то, что автор предпочел не останавливаться на изложении данного материала.

Из всего сказанного в настоящей главе можно сделать вывод о том, что налог — *одно из основных понятий финансовой науки*, поэтому

важно уяснить его природу и значение в экономической формации государства. Сложность понимания природы налога обусловлена тем, что он *одновременно экономическое, хозяйственное и политико-правовое явление реальной жизни.*

Как известно, реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических форм. Поэтому исследование природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве.

В течение многих веков на развитие налогов не оказывали какое-либо существенное воздействие теоретические соображения. Налоги формировались, как правило, чисто из практических соображений, находились под большим влиянием объективных и субъективных факторов, например таких, как войны, стихийные бедствия, желания государя и т.д.

Из истории явствует, что налоги — это наиболее поздняя форма государственных доходов. Первоначально налоги назывались *auxilia* (помощь) и носили временный характер. Еще в первой половине XVII в. английский парламент не признавал постоянных налогов на общегосударственные нужды, и король не мог ввести налоги без его согласия. Однако постоянные войны и создание огромных армий, не распускаемых и в мирное время, требовали больших средств, и налоги превратились из временного в постоянный источник государственных доходов. Налог становится настолько обычным источником государственных средств, что известный политический деятель Северной Америки *Б. Франклин* (1706—1790) мог сказать, что «платить налоги и умереть должен каждый».

Практика налогообложения опережала финансовую науку, которая не подготовила, говоря современным языком, общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства столкнулись с неприятием налогов населением, уклонением от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов.

По мере своего развития учение о государстве открывало новые возможности и для выяснения природы налога. Трудности исследования налога, таким образом, заключались в том, что две науки — экономическая и политическая — занимались налогом, каждая не считая его «своим». Постепенно разрозненные мысли, высказывания отдельных философов и экономистов по налогам, их природе, возможностям использования, взаимосвязи со стадиями производства, обращения, распределения и потребления стали приобретать строгий, систематизированный вид. Во временном интервале это



относится примерно к XVIII в. И только когда финансовая наука стала самостоятельной, то в последней четверти XIX — в начале XX в., используя идеи неоклассической школы и учение о правовом государстве, она обосновала необходимость взимания налогов, сформулировала определение налога, выяснила его природу, которая концептуально не оспаривается и в начале XXI в.

## Контрольные вопросы

1. Каковы предпосылки возникновения налоговых теорий?
2. Охарактеризуйте суть различных теорий обмена.
3. В чем заключаются основные положения классической теории налогов?
4. Охарактеризуйте теорию налога как «жертвы».
5. Сформулируйте основные положения теории удовлетворения коллективных потребностей.
6. Какую роль налогам отводила кейнсианская концепция государственного регулирования экономики?
7. Каковы основные положения неолиберальной концепции государственного регулирования экономики?
8. Какой вклад в решение проблем налогообложения внесла концепция «неоклассического синтеза»?
9. Сформулируйте основные положения новой институциональной концепции.
10. Охарактеризуйте видение экономической сущности налогов, сформировавшееся в рамках негативного их восприятия.
11. Охарактеризуйте видение социально-экономической сущности налогов, сформировавшееся в рамках позитивного их восприятия.

## Налогообложение в частных налоговых теориях

---

*Основным критерием, разграничивающим общие и частные налоговые теории, является диапазон объекта исследования: либо это природа и экономическая сущность налогов и налогообложения в целом (общие теории), либо это отдельный вопрос налогообложения (частные теории). Таким образом, если общие теории стремятся дать ответ на вопрос о сущности и предназначении налогов в жизни общества, то частные теории тяготеют к более конкретному обоснованию видов налогов, их качественному и количественному составу и т.д. Однако ни в коем случае не следует противопоставлять частные теории общим и пытаться воспринимать их как нечто обособленное. В большинстве случаев частные теории являются составными частями общих теорий. Рассмотрим наиболее важные частные теории.*

---

### 3.1. Теории единого налога и ее разновидности

Идея справедливости в налогообложении впервые отчетливо прозвучала в **теории единого налога**. Необходимо отдать должное финансовой науке, что она в самом начале своего становления поставила вопрос о социальной справедливости в налогообложении. Практический аспект теории единого налога был связан с преобразованиями в налоговой системе. Во все времена и эпохи человеческий ум много изощрялся над изобретением новых налогов и целых податных систем. «Налогомания принадлежит к числу наиболее опасных видов умопомешательства», — так выразился один политический деятель. Одну из ее форм составляет «навязчивая идея» единого налога, который способен заменить всю пеструю мозаику податных систем, «несправедливых, возмутительных, жестоких, грабительских, невыносимых, и все же не предохраняющих бюджет от дефицитов»<sup>1</sup>.

Вообще, единый налог — это исключительный (единственный) налог на один определенный объект обложения. Следует отметить,

---

<sup>1</sup> Кулишер И.М. Указ. соч. С. 147.

что идея единого налога имеет глубокие исторические корни и столь же давние споры о ее обоснованности. Впервые соответствующая теория была сформулирована еще «отцом политической экономии» У. Петти во второй половине XVII в. В последующем теории единого налога неоднократно обосновывались в различных проектах кардинальных налоговых реформ. Причем каждый раз данная идея преподносилась чуть ли не как единственная панацея от бесчисленного множества проблем налогообложения. И каждый раз она наталкивалась на ожесточенную критику оппонентов.

Тем не менее популярность теорий единого налога в обществе не уменьшается. Это объясняется доходчивостью до всех слоев общества ожидаемых преимуществ, связанных с практической реализацией данной новации. В частности, по мнению Э. Селигмана (1861—1939) — ярого адепта этой теории, введение единого налога объективно неизбежно<sup>1</sup>. Он значительно упростит весь процесс налогообложения, позволит повысить заработную плату и ликвидировать бедность, приведет к росту производства во всех отраслях, сделает невозможным перепроизводство товаров и т.д.

Кроме того, эта популярность во многом объясняется также легко реализуемой в данной теории идеей справедливости налогообложения. Поскольку у нас имеется только один или почти один источник уплаты налогов — доход, то естественно возникает вопрос, не является ли вся наблюдаемая сложность и множественность налогов излишним нагромождением, «от которого мы без ущерба или даже с пользой для дела могли бы отказаться, заменив все разнообразие налогов каким-либо единым налогом»<sup>2</sup>. Русский экономист И.М. Кулишер с явным сарказмом говорит даже о «навязчивости» идеи единого налога, будто бы способного заменить всю пеструю мозаику податных систем, «несправедливых, возмутительных, жестоких, грабительских, невыносимых и все же не предохраняющих бюджет от дефицитов»<sup>3</sup>. Итак, возвратимся к истокам формирования данных теорий. К таковым следует отнести в первую очередь теорию единого акциза.

### *Теория единого акциза*

Данную теорию сформулировал У. Петти в «Трактате о налогах и сборах» (1662). Посредством ее реализации он собирался привнести справедливость в налогообложение, обеспечив вовлечение в данный процесс привилегированных сословий, освобожденных от

---

<sup>1</sup> См.: Селигман Э., Струм Р. Этюды по теории обложения. СПб., 1908. С. 91.

<sup>2</sup> Соколов А.А. Указ. соч. С. 121.

<sup>3</sup> Кулишер И.М. Указ. соч. С. 147.

прямого обложения. Необходимость единого налога в форме акциза (т.е. предлагая облагать исключительно потребление), он обосновывал следующим образом. «Во-первых, естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет. Вследствие этого такой налог вряд ли навязывается кому-либо насильно и его чрезвычайно легко платить тому, кто довольствуется предметами первой необходимости. Во-вторых, этот налог... располагает к бережливости, что является единственным способом к обогащению народа... В-третьих, никто не уплачивает налог вдвое или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза...»<sup>1</sup>.

**?** Согласны ли Вы с подобным утверждением У. Петти?  
Если нет, то поясните свою позицию.

### *Теория королевской десятины*

В начале XVIII в. С. де Вобан сформулировал теорию королевской десятины, предлагая ввести единый налог в размере от 5 до 10% на доходы от земледелия, промыслов и всех других источников. Вместе с тем он искажал идею единого налога, предлагая сохранить наряду с королевской десятиной также таможенные пошлины и некоторые налоги на обращение. Данной позиции придерживался и основоположник русской экономической школы *И.Т. Посошков* (1652—1726). В своем известнейшем трактате «Книга о скудости и богатстве», опубликованном лишь спустя сто с лишним лет после его смерти, он отводит роль единого налога не одному налогу, а совокупности поземельного налога и 10-процентного налога с продажной цены товара, заменяющим все действующие налоговые платежи.

### *Теория единого поземельного налога*

Во второй половине XVIII в. физиократы, исходя из посыла о производительности только сельскохозяйственного труда, пришли к выводу, что чистый доход получается исключительно от земледелия. *Ф. Кенэ* и *А. Тюрго* предложили теорию единого поземельного налога<sup>2</sup>. По их мнению, следует заменить все подати единым поземельным налогом,

<sup>1</sup> *Петти У., Смит А., Риккардо Д.* Антология экономической классики. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 128.

<sup>2</sup> Справедливости ради следует отметить, что в разработке данной новации физиократы не были пионерами. Концепция единого поземельного налога зародилась еще в эпоху меркантилизма, а первым обосновал ее в 1661 г. английский философ и экономист Дж. Локк (1632—1704).

который должен определяться на основании кадастра и соотноситься с производительностью земли. По расчетам Ф. Кенэ, данный налог должен составлять  $\frac{2}{7}$  земельного дохода. Все остальные налоги, по мнению физиократов, излишни, поскольку они в конечном итоге перелagаются на чистый доход от земли.

Физиократам не суждено было внедрить свою идею на практике, хотя она была очень популярна и даже обсуждалась во французском парламенте. В конце XVIII в. эту идею попытался реализовать в отдельно взятом поместье — Бадене — герцог *Карл Фридрих Баденский* (1728—1811), который установил единый налог в размере 20% прежних налоговых платежей (чистый земельный доход он не смог определить), но, как и следовало ожидать, неудачно.

### Теория единого налога на земельную ренту

Идея единого налога на землю получила новый импульс развития в теории единого налога на земельную ренту конца XIX в. благодаря вышедшей в 1879 г. книге «Прогресс и бедность» американского экономиста *Г. Джорджа* (1839—1897). В США было сформировано общественное движение, выступающее за введение единого налога и отмену всех других налогов. Г. Джордж и указанное реформистское движение исходили из того, что земля является бесплатным даром природы и на ее производство не требуется никаких затрат. Более того, поскольку население непрерывно увеличивается, а количество земли остается неизменным, ее собственники получают все возрастающую ренту. Прирост ренты происходит в результате возрастания спроса на ресурс, предложение которого абсолютно неэластично. Почему тогда следует платить ренту тем, кто по наследству или по воле случая оказался собственником земли?

Любая земельная рента — это незаработанный доход. В связи с этим землю следует национализировать<sup>1</sup>, чтобы любые платежи за ее пользование могли быть направлены государству для улучшения благосостояния всего населения, а не отдельной группы землевладельцев. По мнению Джорджа, налог на рентный доход должен стать единственным налогом, взимаемым государством. При этом следует изымать у землевладельцев от 70 до 90% их рентного дохода и все 100% прироста размера земельной ренты, связанной с качеством земли, исключая из обложения доходы от улучшения земельных участков. Свою идею он основывал не только на принципах равенства и справедливости, но и на понятии эффективности. Налог на рентный доход от земли, по Г. Джорджу, будет наиболее эф-

---

<sup>1</sup> Предложение национализировать землю было сформулировано не Г. Джорджем, а активистами его движения.

фективным, поскольку выплаты по нему не влияют на объем используемых ресурсов. По всем остальным налогам дело обстоит не так: например, налоги на заработную плату снижают ее и тем самым уменьшают стимулы к труду. Аналогично имущественные налоги на здания снижают доходы тех, кто вкладывает капитал в соответствующую недвижимость, побуждая их перемещать денежные ресурсы в другие инвестиционные объекты. Но подобного перемещения ресурсов не происходит, если налогом облагается земля. Конечно, землевладелец может вывести землю из оборота, но тогда он совсем не получит рентного дохода. Однако получить его — сколь бы малым он ни был — все равно лучше, чем совсем его не получать.

В середине XIX в. значительную популярность приобретали также другие предложения о формировании налоговых систем на основе единого налога: на капиталы, на доходы или на расходы (потребление).

### Теория единого покaпитального налога

Данную теорию сформулировал в 1872 г. французский экономист *Э. ле Жирарден*. По его расчетам, налоговая база, а именно продажная цена земли, домов, машин, различных промыслов, скота и т.п., настолько велика (200—300 млрд франков), что достаточно установить налог в размере 1—2% для покрытия всех государственных расходов.

### Теория единого прогрессивно-подходного налога

С этой теорией выступили французский мыслитель *В. Мирабо* (1715—1789) и немецкий экономист *К. Маркс* (1818—1883). Первый еще в конце XVIII в. предлагал взимать единую поголовную подать с изменением окладов по степени зажиточности плательщиков. В свою очередь, К. Маркс в 1848 г., публикуя свой «Коммунистический манифест», в подходном налоге увидел не единый налог, заменяющий все прочие налоги (он не рассматривал возможность вытеснения им массы других налогов), а в первую очередь средство конфискации капиталов, социализации общества и ликвидации капитализма.

### Теория единого налога на расходы

Данная теория, выдвинутая в 1866 г. немецким экономистом *Э. Пфейффером*, была не менее популярной: по мнению ее автора, единый налог должен быть соразмерен сумме расходов граждан. Чем

больше расходы, тем больше должен быть налог. Такой налог, по Пфейфферу, будет не только более справедливым, нежели обложение доходов (подходный), но и экономически более целесообразным. Ведь обложение расходов снижало бы потребление и соответственно увеличивало сбережение.

### 3.2. Теории пропорционального и прогрессивного налогообложения

Позиции сторонников, отстаивающих метод пропорционального либо прогрессивного обложения, еще более непримиримы, чем в вопросе установления единого налога. К тому же эти споры всегда были значительно более политизированы. Ведь выбор соответствующего метода обложения — это по сути реализация приоритетов того или иного класса, отражение расстановки их сил на политической арене.

**Пропорциональное налогообложение** предполагает применение неизменных налоговых ставок вне зависимости от величины налоговой базы, т.е. неизменность доли налога (налогового бремени) в стоимостной или иной оценке налоговой базы (облагаемого дохода, добавленной стоимости, имущества и т.п.). При этом сумма налога возрастает пропорционально по отношению к увеличению налоговой базы.

**Прогрессивное налогообложение** предполагает применение возрастающих налоговых ставок при увеличении налоговой базы, т.е. возрастание доли налога (налогового бремени) в стоимостной или иной оценке налоговой базы по мере роста последней. При этом сумма налога возрастает прогрессивно по отношению к увеличению налоговой базы.

**Регрессивное налогообложение** предполагает применение убывающих налоговых ставок при увеличении налоговой базы, т.е. уменьшение доли налога (налогового бремени) в стоимостной или иной оценке налоговой базы по мере роста последней. При этом сумма налога возрастает регрессивно по отношению к увеличению налоговой базы.

Прогрессивное налогообложение отвечает чаяниям малоимущих и противоречит интересам обеспеченных слоев населения. Противодействие богатых установлению такого обложения тем сильнее, чем существеннее предлагается прогрессия. В свою очередь, пропорциональное и еще более регрессивное обложение устраивает богатых, а не бедных. Причем и те и другие в своих доводах всегда говорили о стремлении к равенству и справедливости в налогооб-

ложении. Но до сих пор так и не найден однозначный ответ на вопрос: какое же обложение обеспечивает большее равенство и справедливость? Концептуальный подход к характеристике данных методов обложения достаточно прост.

Таким образом, во всех трех методах обложения сумма налога в абсолютном исчислении всегда возрастает при увеличении налоговой базы, но при этом по-разному ведут себя именно долевые показатели, поэтому они как раз наиболее наглядны. Их еще называют нормами налогообложения.

**Норма налогообложения** характеризует ту часть (долю) налоговой базы, которая изымается в виде налога. Различают предельные и средние нормы.

**Средняя** норма налогообложения — это отношение величины налогового изъятия к налоговой базе.

**Предельная** норма налогообложения — это производная величины налогового изъятия к налоговой базе. Она показывает прирост налогового изъятия при увеличении налоговой базы на минимальную величину (одну единицу), т.е. величину изъятия каждого дополнительного рубля налоговой базы.

При пропорциональном обложении предельная и средняя нормы соответствуют друг другу, они постоянны вне зависимости от величины налоговой базы (если не учитывать необлагаемый минимум).

При прогрессивном обложении средняя норма увеличивается с ростом налоговой базы, при регрессивном — уменьшается. При этом предельная норма может оставаться постоянной: в пределах одной ступени, а изменяться будет при переходе от одной ступени к другой, когда меняется ставка налога.

Кроме того, зачастую для характеристики того или иного метода практикуют отнесение величины налогового изъятия не к налоговой базе, а к фактическим доходам плательщика. Формально это не совсем корректно, но такое соотношение с доходами плательщика позволяет, например, вскрыть фактическую прогрессивность пропорционального налога для людей с малыми доходами и фактическую регрессивность пропорциональных налогов для обеспеченных категорий населения. Так, пропорциональный акциз на сигареты будет фактически прогрессивен для бедных и регрессивен для богатых, поскольку доли их доходов, истрачиваемые на покупку данных товаров и, следовательно, на уплату налога будут принципиальным образом различаться, даже несмотря на то, что потребляют они разные сорта сигарет.

Далее необходимо различать реализацию того или иного метода в одном, либо нескольких налогах или в налоговой системе в целом. Как правило, налоговая система сочетает в себе реализацию разных методов. Но характеризовать целиком налоговую систему как про-



порциональную либо как прогрессивную следует по методу обложения, используемому в основных бюджетобразующих налогах. Подобный вывод и соответствующие расчеты сделал наш соотечественник К.Ф. Шмелев в работе «Налоги в иностранных государствах» (1926). Так, если главным источником для казны служат косвенные налоги, то установление прогрессии в одном или двух прямых налогах (например, подоходном и наследственном) не только не превращает всю совокупность налогов в систему прогрессивного обложения, но даже не выравнивает регрессии других налогов.

В теории твердая убежденность в справедливости налогов, пропорциональных доходам, имеет истоки еще со времен, когда А. Смит в 1776 г. сформулировал свои известнейшие четыре правила (принципа) обложения. Первый из его принципов, имеющий долгое время статус непреложной истины, характеризует его как адепта пропорционального обложения: «Подданные всякого государства обязаны участвовать в поддержке государства настолько возможно, соответственно своей платежной способности, т.е. соразмерно доходу, который каждый получает под покровительством государства». Данный принцип получил в теории название *принципа справедливости*.

Таким образом, справедливость, по А. Смиту, есть пропорциональное обложение доходов налогоплательщиков. При этом под платежеспособностью им и сторонниками пропорционального обложения понимаются исключительно абсолютно показатели получения дохода и наличия у налогоплательщика имущества, позволяющие произвести уплату налогов. Основной методологический посыл здесь следующий: *равные доходы характеризуют равную платежеспособность*. При увеличении или уменьшении доходов платежеспособность уменьшается или увеличивается в абсолютном исчислении, однако налоговоспособность (т.е. способность уплачивать налог) остается относительно равной у всех граждан — как богатых, так и бедных.

В свою очередь, адепты прогрессивного обложения воспринимают справедливость более широко. В начале XIX в. Ж.Б. Сэй — пионер обоснования такого обложения — заявил: «Я не боюсь утверждать, что справедлив только прогрессивный налог». По его мнению, именно прогрессивное налогообложение обязывает платить больше налогов тех, кто располагает большими имущественными средствами, не ухудшая всем плательщикам их образа жизни. Пропорциональные налоги не удовлетворяют этим требованиям, ибо одна и та же сумма налога ложится на бедных и богатых совершенно различным бременем.

Платежеспособность, по мнению приверженцев прогрессивного обложения, должна соизмеряться не только с абсолютными показа-

телями получения дохода и наличия имущества, но обязательно также с относительным размером лишения или жертвы, образующихся в результате уплаты налога. Такой размер лишения должен быть одинаков для всех налогоплательщиков.

В связи с этим А. Маршалл писал, что «счастье, которое приносит шиллинг бедняку, несравненно больше, чем то, что дает тот же шиллинг богачу»<sup>1</sup>. Соответственно, внесение данного шиллинга в качестве налога для бедняка будет крупным лишением, в то время как для богача — останется незаметным. Чтобы размер лишения был одинаков и для бедного, и для богатого, следует последних облагать больше не только абсолютно, но и относительно, т.е. прогрессивно. При увеличении или уменьшении доходов соответствующим образом меняется не только платежеспособность и налоговоспособность в абсолютном, но и в относительном исчислении.

Заметим, что вплоть до начала XX в. сторонники пропорционального обложения практически всегда превалировали над защитниками прогрессии. Именно к такому выводу приходит в конце XIX в. А.А. Исаев. К первым относится подавляющее большинство налоговых реформ прошлого, в череде которых следует выделить оригинальное обоснование идеи пропорциональности налогов французской финансовой школы XIX в. Так, по мнению ее представителя *П. Леруа-Болье*, государство оказывает бедным больше услуг, чем богатым. Охрана личности и собственности богатых стоит государству дешевле, чем исполнение тех же функций относительно бедных. Ведение процессов, в которых участвуют богатые, стоит судам не большего труда, чем тяжбы, где стороны принадлежат к неимущим классам. Карета богача не более содействует изнашиванию дороги, нежели телега простолюдина.

### *Теория обмена*

В своих рассуждениях *П. Леруа-Болье* исходит из теории обмена и эквивалентности обмена налогов на государственные услуги, в силу чего представленные выше рассуждения о больших услугах для бедных, нежели богатых, приводят его к выводу о необходимости введения нового принципа «народной солидарности», которая предполагает, что каждый гражданин должен уплачивать налоги соразмерно своим доходам, при этом пропорционально участвовать и в выгодах, доставляемых государством, и в ошибках, совершаемых правительством, которые находят свое финансовое выражение в государственном долге. Понимая, что реализация данного принципа скорее

---

<sup>1</sup> Цит. по: *Пушкарева В.М.* Указ. соч. С. 118.

недостижимый идеал, так как невозможно точно вычислить размер государственных расходов, падающих на каждого гражданина, П. Леруа-Болье выступает за формирование податной системы предпочтительно на основе пошлин, поскольку в них эквивалентность реализуется в полном объеме. Вместе с тем не все функции государства могут быть сведены к началу обмена услугами и финансированию за счет пошлин, в частности, это относится к обеспечению обороноспособности, государственному управлению. Поэтому, по его мнению, все же следует сохранить определенное количество налогов, применив к ним метод пропорционального обложения.

Концептуальные основы прогрессивного обложения были впервые сформулированы также в рамках теории обмена. Их озвучили французские просветители Ж.-Ж. Руссо, Ж.Б. Сэй и Ж.С. де Сисмонди. Эти ученые, как и П. Леруа-Болье, исходили из эквивалентного обмена налогов на услуги государства, но пришли при этом к прямо противоположным выводам. По их мнению, чем богаче гражданин, тем более он обязан своим богатством существованию государства, тому строю, который оно дает общезитию. И доля в имуществе, которая обязана своим происхождением существованию государства, возрастает с увеличением имущества, не только абсолютно, но и относительно. Следовательно, богатые извлекают из существования государства несопоставимо большие выгоды, в частности, по охране своего имущества, наследованию, в то время как бедные получают значительно меньшие выгоды: они близки к тому состоянию, которого могли бы достичь и вне государства.

*Ж.-Ж. Руссо (1712—1778)* по этому поводу пишет: «...государство усиленно охраняет огромные имущества богача и едва дает возможность бедняку пользоваться хижинкой, которую он построил своими руками». Сисмонди идет еще дальше, формулируя тезис о том, что, поскольку большая часть расходов государства идет на защиту богатых от бедных, то справедливо будет, чтобы богатые платили за поддержание столь выгодного для них порядка вещей не пропорционально имуществу, а несколько более того. Вторым аспектом справедливости, по их мнению, является то, что государство должно облагать граждан прогрессивно с увеличением их доходов, потому что оно само зачастую является главным виновником образования частными лицами больших имуществ и крупных доходов, в первую очередь позволяя присваивать гражданам различного рода рентные (паразитные) доходы.

Вместе с тем следует отметить, что идея прогрессивного обложения в начале XIX в. еще не снискала общественной поддержки. Эта идея приобретает значимый для общества контекст лишь в 1850-х гг., когда ее начинают активно поддерживать социалисты.

С этого времени дальнейшее развитие методологии прогрессивного обложения параллельно строится как на фундаменте чисто экономических обоснований — теорий жертв (равенства жертвы или минимума жертвы) и теории коллективных (общественных) потребностей, так и на платформе социальных обоснований, нашедших выражение в различных теориях социалистического толка. И только в XX в. идея прогрессивного обложения доходов и имущества становится доминирующей.

### *Теория равенства жертвы*

Эта теория была предложена завершителем идей классической школы Д.С. Миллем. Она основывается на предпосылке, что с увеличением суммы получаемого дохода субъективная ценность дохода уменьшается, так как он начинает расходоваться на удовлетворение все менее жизненно необходимых потребностей. Уместным будет следующий демонстрационный расчет, приводимый сторонниками данной теории. Возьмем трех плательщиков с доходом в 1000, 2000 и 3000 руб. соответственно. Предположим далее, что субъективная ценность первой тысячи составляет 100%, второй — 95, а третьей — 91%. Это означает, что субъективная ценность дохода первого плательщика составит 1000 руб., второго — 1950 руб., третьего — 2860 руб. При обложении пропорциональным налогом, например 3% суммы дохода, налог для первого плательщика составит 30 руб., для второго — 60 руб. и для третьего — 90 руб. Однако с учетом падения субъективной ценности дохода платеж первого плательщика останется 30 руб., для второго он уже уменьшится до 58,5 руб., а для третьего — до 85,8 руб. По отношению к абсолютной сумме дохода ставка налога составит для первого плательщика полных 3%, для второго — 2,92, для третьего — 2,86%. Следовательно, обложение будет регрессивным. Для того чтобы сделать его равным для всех, ставку налога нужно поднять для второго плательщика с 3 до 3,08%, а для третьего — с 3 до 3,14%.

Только введение прогрессии сможет уравнивать налоговое бремя для бедных и богатых налогоплательщиков. С общетеоретических позиций жертвенности налога данный посыл означает, что *каждый гражданин должен приносить в виде жертвы определенную долю своих доходов, равную, с учетом ее субъективной ценности, жертвам других контрибуэнтов*. Размер жертвы должен определяться с таким расчетом, чтобы после уплаты налога граждане оставались относительно друг друга в таком же хозяйственном положении, в каком они соотносились до уплаты налога.

Таким образом, равенство жертвы подразумевает равенство соотношения субъективной ценности суммы налога и субъективной ценности суммы дохода.

**?** Проанализируйте порядок применения в данной теории коэффициента падения субъективной ценности дохода по мере его увеличения. Как вам кажется, будет ли он одинаков для всех налогоплательщиков? Поясните свою позицию.

Можно ли разработать единую (универсальную) шкалу падения для всех налогоплательщиков и с позиций данной теории экономически обосновать сам размер прогрессии?

### Теория минимума жертв

Эта теория была предложена несколько десятилетий спустя английским экономистом *Ф. Эджуортом* (1845—1926). Основной ее посыл заключается в том, что *необходимую для существования государства сумму налогов следует изымать из народного хозяйства при наименьшей сумме жертв со стороны всех плательщиков*. А поскольку размер жертвы для бедного плательщика всегда более значителен, чем жертва для богатого, то, понижая налоговые ставки для малых доходов и повышая их для больших, при правильном построении прогрессии совокупная сумма жертв сводится к искомому минимуму.

Из данной теории при последовательной ее реализации логически вытекает, что обложение должно быть полностью перенесено на более обеспеченных плательщиков, причем весь излишек дохода сверх определенной нормы должен практически целиком отчуждаться посредством прогрессивного налога. Именно в этом случае будет обеспечиваться совокупный минимум жертв при максимуме налоговых поступлений. Таким выводом рассматриваемая теория кардинально отличается от теории равенства жертв, не исключающей возможности обложения и малых доходов.

**?** Возможна ли в рыночной экономике подобная прогрессия? Если да, то к каким экономическим последствиям она приведет?

### Теория коллективных потребностей

Эта теория, как было показано ранее, основывается на положении о принудительном взимании налогов, необходимых для удовлетворения неделимых коллективных потребностей. Представители

маржинального (от лат. *marginis* — край, предел) направления в экономике И. Фишер и Э. Сакс на вопрос, какую часть имущества и доходов каждого гражданина в виде налогов следует изымать в пользу государства, ответили, что это должно определяться предельной полезностью отчуждаемых благ.

Показатели данной полезности будут варьироваться для разных категорий граждан в зависимости от абсолютной суммы принадлежащих им благ. Одна и та же доля налоговых изъятий из двух неравных запасов благ индивидов приведет к тому, что предельная полезность этих долей будет неодинакова. Уравнять эти полезности можно только прогрессивным обложением.

Таким образом, основной посыл данной теории состоит в *объективном уравнивании предельных полезностей отчуждаемых от индивидов ценностей*. Требование экономического равенства отчуждаемых благ не следует путать с равенством жертвы, где использовался субъективный подход к определению ценности. Именно в попытке объективного толкования равенства заключены как основной недостаток данного подхода, так и его преимущество.

Социалисты буквально обрушились с критикой данного подхода, упрекая маржиналистов в том, что исчисление равной предельной полезности в простом отнесении налогового платежа ко всей сумме дохода аргументирует более пропорциональность налога, нежели его прогрессивность. В этом случае установление прогрессивности налога требует дополнительного предположения, что предельная полезность дохода будет убывать по сравнению с увеличением дохода более чем пропорционально. И только тогда изымаемая у плательщиков с разным доходом сумма будет выражать для каждого из них потерю одинаковой предельной полезности.

### *Теории радикально-социалистической направленности*

Данные теории, датируемые второй половиной XIX в., аргументировали *целесообразность прогрессивного обложения необходимостью кардинальных изменений в распределении национального богатства*. Целью введения прогрессии является сглаживание посредством налогообложения экономического неравенства различных слоев населения. Эту идею, в частности, пропагандировали К. Маркс и Ф. Энгельс, настаивая на введении прогрессивного подоходного налога с очень крутой шкалой прогрессии — вплоть до полного изъятия (конфискации) сверхдоходов.

### *Теории социально-политического направления*

Данные теории предлагали иное обоснование установлению прогрессии. По мнению итальянского социалиста *А. Лориа*, буржуазия должна ратовать за введение прогрессии, поскольку она позволяет ограничивать прирост их доходов и, как следствие, избегать падения нормы прибыли на капитал, в чем она, безусловно, заинтересована. К идеям социальной справедливости апеллировали, в частности, социально-политические теории «общего возмездия» и «специального возмездия».

**Теория «общего возмездия»** аргументировала прогрессию в обложении преимущественной ориентацией деятельности государства в пользу обеспеченных слоев населения и необходимостью соответствующего возмездия с их стороны.

**Теория «специального возмездия»** обосновывала необходимость прогрессии в прямых налогах как некой компенсации за невозможность ее установления в косвенных налогах. Поскольку косвенные налоги наиболее тяжелым бременем падают на бедных, то богатые должны брать на себя повышенное бремя уплаты прямых налогов. Прогрессия как раз является тем механизмом, который позволяет соответствующим образом перераспределить это бремя в прямых налогах.

Следует отметить, что общее принципиальное отличие между теориями радикально-социалистической и социально-политической направленности заключается не только в контексте обоснования прогрессивности налогов, но и в отношении к самой шкале прогрессии. По мнению либеральных социалистов, прогрессия должна быть высокой, но она должна обрываться на определенном проценте, трансформируясь затем в пропорциональное обложение, и ни в коем случае не должна перерастать в конфискацию. Радикальные социалисты позитивно относились к возможности доведения шкалы прогрессии до 100%, т.е. до полного изъятия излишка дохода сверх установленной нормы.

Охарактеризовав основные теории прогрессивного обложения, заметим, что они до сих пор так и не дают удовлетворительного ответа на ряд проблемных вопросов.

1. Краеугольной проблемой всех этих теорий является отсутствие рационального обоснования шкалы прогрессии, адекватной не только фискальным, но и социально-политическим целям.

2. Значительной проблемой является отсутствие однозначного обоснования границ применимости прогрессивного обложения. Не вызывает сомнения практическая невозможность эффективной ре-

лизации прогрессии в косвенном обложении. Но все ли прямые налоги следует делать прогрессивными? В обложении имущества, как правило, такого вопроса не возникает. В большинстве стран налоги на наследование и имущественные в XX в. стали прогрессивными. Проблема возникает в обосновании целесообразности применения прогрессии в обложении доходов непроеизводственных и производственных.

3. Проблемным вопросом остается применение принципа «пошады в обложении», впервые предложенного А.А. Исаевым еще в 1887 г. Данный принцип применительно к подоходному обложению доходов граждан должен реализовываться в следующих аспектах:

- прогрессивное обложение должно щадить прожиточный минимум, необходимый для обеспечения расширенного воспроизводства рабочей силы;
- заслуживает пошады та часть дохода, которая направляется не на потребление, а на накопление, трансформируемое затем в инвестиции. Ведь и обеспечение всем прожиточного минимума, и стимулирование сбережений представляют собой важнейшие народнохозяйственные задачи. По сути, в соответствии с этим принципом следует прогрессивно облагать только доходы, расходующиеся на сверхпотребление;
- заслуживают большей пошады трудовые доходы, нежели нетрудовые, например рентные, наследственные. Следовательно, целесообразно применять разные ставки и шкалы для обложения фондируемых и нефондируемых доходов, т.е. при обложении разграничивать также род фонда, дающего доход.

4. Несмотря на решительные заверения сторонников прогрессии, до сих пор проблемным остается вопрос о целесообразности и возможности придания налоговой системе в целом характера прогрессивности.

**?** Возможно ли прогрессией в подоходном и поимущественном налогах, которая также имеет свой предел, нейтрализовать пропорциональный и регрессивный характер множества других налогов?

### 3.3. Теории переложения налогов

С момента зарождения первых налоговых теорий ученые активно исследовали важнейший как для теории, так и для практики налогообложения вопрос: кто же является реальным плательщиком



различных налогов? Положение о том, что номинальный налогоплательщик (субъект обложения) и фактический носитель налога — зачастую не одно и то же лицо, впервые было обосновано еще в XVII в., но оказалось практически незамеченным. И лишь в XVIII в. обнаруженное несоответствие между первоначальной (планируемой) и конечной (получаемой) адресностью налога, а соответственно и бременем его уплаты было подобно эффекту «разорвавшейся бомбы»: многие теоретические постулаты сразу были поставлены под сомнение. Отныне от предлагаемых рецептов решения проблемы переложения налогов напрямую зависели направления решения всех других аспектов налогообложения. Как в свое время справедливо заметил наш соотечественник М.И. Фридман, «вопрос о том, несет ли налог его юридический платательщик, или последний может перенести податную тягость на других лиц, является необходимой предпосылкой для разрешения вопросов о налоговой справедливости, прогрессивности или пропорциональности обложения, едином налоге и т.п.»<sup>1</sup>.

С тех давних пор эта проблема находила свое освещение практически в каждом трактате о финансах и налогах периода XVIII — XX вв. Но и спустя три столетия напряженных исследований, несмотря на заметное продвижение вперед, академическое сообщество так и не может с уверенностью заявить, что проблема переложения налогов близка к решению.

За трехвековой период переложению налогов был посвящен ряд теорий. Рассмотрим их эволюцию, не забывая, однако, что обоснованность этих теорий во многом определялась разработанностью положений чистой экономической теории и, в первую очередь, пониманием вопросов формирования цены (стоимости). Общая суть данных теорий сводится к тому, что распределение бремени уплаты налогов становится возможным только в процессе обмена товаров (услуг), результатом которого как раз и является формирование их цены.

Под *переложением налога* чаще всего понимается такое вызванное налогом изменение цен товаров и услуг (воспрепятствование этому изменению), когда юридический платательщик налога получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц. Этот платательщик может переложить налог «вперед», т.е. на покупателей своих товаров, повысив их цену в соответствии с размером налога (случай прямого переложения). Однако он может переложить налог и «назад» — на своих поставщиков, уплачивая им меньшую цену в соответствии с размером налога (случай обратного переложения).

---

<sup>1</sup> Цит. по: Пушкарева В.М. Указ. соч. С. 148.

### *Абсолютная (классическая) теория переложения*

---

Данная теория, сформулированная в рамках классической политэкономии, называется так потому, что ее представители пытались с *абсолютной точностью определить степень переложимости каждого налога и с такой же абсолютной уверенностью определить его конкретного носителя.*

Право первенства в теоретическом обосновании переложения налогов принадлежит известному меркантилисту *Дж. Локку* (1632—1704). Именно он в 1691 г. первым пришел к выводу, что все налоги, и даже налоги на потребление, в конечном итоге падают на собственника земли. В своих рассуждениях он полагал, что торговцы, не желая платить налогов, успешно перелагают их на потребителя — работника. Последний может уплатить налоги только через повышение услуг своего труда. Фермер (арендатор земли), нанимающий работника, компенсирует это повышение увеличением цены продаваемых товаров либо уменьшением ренты, уплачиваемой собственнику земли. И только землевладельцу деваться некуда: бремя уплаты налога все равно ляжет на него либо в открытой форме поземельного налога, либо в скрытой форме уменьшенной земельной ренты. Следует отметить, что данная теория в изложении Локка не привлекла общественного внимания.

Значительный резонанс она получила только спустя полвека, благодаря работам физиократов. *Ф. Кенэ* и *А. Тюрго* считали, что единый поземельный налог является единственно непереложимым, все остальные перелагаются на землевладельцев.

Вслед за физиократами подробно исследовали переложимость отдельных налогов классики политической экономии *А. Смит* и *Д. Рикардо*. Оба они с той же категоричностью, что и их предшественники, настаивали на следующем: налоги не уплачиваются из заработной платы, в какой бы форме они ни возлагались на нее. Ход их рассуждений следующий: налоги на заработную плату, равно как и налоги на потребление, в полной мере переносятся работниками через повышение заработной платы на предпринимателя. Такой вывод они сделали на основании выведенной закономерности, что заработная плата удовлетворяет только необходимый минимум потребностей и не может опускаться, даже под давлением налогов, ниже этого уровня. Только те категории работников могут быть носителями налогов, которые, поставляя квалифицированный труд, имеют заработную плату, превосходящую этот минимальный уровень.

По мнению Смита и Рикардо, поскольку прибыли во всех производствах равны, то налоги перелагаются в цене товаров на потре-

бителей, а поскольку низший размер заработной платы не подлежит уменьшению, они, следовательно, не падая на рабочий класс, уплачиваются в конечном итоге из ренты и прибыли.

Данная теория снискала в последующем как многочисленных сторонников, так и противников. В частности Ж.Б. Сэй считал безумием утверждать, что какой-либо определенный налог перелagается неизменно на тот или иной класс населения. По его мнению, нет ничего более неопределенного и изменчивого, чем переложение налогов. В зависимости от своих свойств или состояния рынка налоги перелagаются различным образом на тех, кто не может от них освободиться. Аналогичной позиции придерживался также известный немецкий ученый *К.Г. Пау* (1806—1873). Он признавал, в отличие от классиков политэкономии, возможность переложения многих налогов именно «на плечи» рабочего класса.

Наиболее категоричным в своей критике абсолютизма переложения был Ж.С. де Сисмонди. Он выразил резкое неприятие крайних положений классиков о не уменьшающемся минимуме заработной платы и абсолютном равенстве прибыли, обуславливающем возможность быстрого перетока труда и капитала из одной отрасли в другую. Сисмонди спрашивает: разве земледельцы могут стать адвокатами или врачами только потому, что их заработная плата понизилась? И тут же отвечает: концепция автоматически восстанавливающегося равновесия опасна.

?

Равновесие в последующем восстановится, но какова будет его экономическая, социальная и политическая цена?

### *Оптимистическая теория переложения*

В 1801 г. французский математик *Н. Канар* сформулировал теорию уравнительной диффузии, или уравнительного рассеяния налогов (уже впоследствии получившую название оптимистической), согласно которой *все налоги после их переложения распределяются между всеми плательщиками соразмерно их платежеспособности*. Название уравнительного рассеяния данная теория получила потому, что Н. Канар сравнивал товарооборот с системой сообщающихся сосудов. Подобно тому, как вода, изъятая из любого сосуда, приведет к падению и выравниванию уровней во всех сосудах, так и налог распределяется между всеми участниками товарооборота. В своих обоснованиях он исходил из положений классиков о равенстве прибылей и постоянстве заработной платы, которая будто бы не испытывает на себе действия налогов. Однако при этом ученый пришел к оригинальному выводу о важности срока действия налога.

Логика его рассуждений такова: каждый новый налог вызывает определенные виды переложений, которые в последующем приведут к равновесию в распределении налогового бремени. Но такое равновесие устанавливается не сразу — вначале всякий налог вызывает определенное трение и ухудшает условия хозяйствования и жизни отдельных лиц. Например, введение нового косвенного налога на товары определенного вида сразу приводит к их подорожанию и сокращению потребления, что неминуемо сказывается на снижении выгод производства этих товаров. Капиталы из данной отрасли производства начинают перетекать в другие отрасли, в которых, благодаря усиливающейся конкуренции, также начинает снижаться средний уровень доходности. Переток капиталов будет продолжаться до тех пор, пока доходности в различных отраслях не уравниются. В результате оказывается, что отрасль, пораженная налогом, сложила на другие часть своего бремени. Что касается потребления, то оно всегда уменьшается вследствие введения нового косвенного налога, но не всегда будет уменьшаться потребление товаров, подлежащих обложению. Налог в конечном итоге уменьшит потребление излишних товаров.

Аналогичным действием обладают и прямые налоги. Если ввести налог на земельную ренту, то ведение сельского хозяйства станет невыгодным, часть аграрных капиталов начнет уходить в другие отрасли, соответственно уменьшая их доходность. Через время количества сельскохозяйственных продуктов на рынке уменьшится, цены на них повысятся, рента возрастет, аграрное производство вновь станет выгодным, как и другие сферы деятельности, капиталы снова устремятся к нему.

Перемещения капиталов, наблюдаемые в результате введения новых налогов, приводят к параллельным переливам наименее квалифицированной рабочей силы, т.е. к изменениям частью труда сферы своего приложения. Но при этом, во-первых, совокупная масса труда в обществе остается и после налога такой же, какой была до него (меняются только направления его использования), а во-вторых, эта часть труда и в других сферах приложения обеспечивает себе минимально требуемый уровень заработной платы.

Таким образом, Н. Канар убежденно доказывает, что все налоги оказывают одинаковое влияние на народное хозяйство. Налог в конечном итоге не затронет работников с минимальной заработной платой. Он поражает в первую очередь производителей соразмерно с выгодностью их бизнеса, нивелируя ее, а также потребителей, уничтожая крайности наиболее излишнего потребления товаров всех отраслей производства. Канар критиковал экономистов, желающих установить какие-либо налоги для обложения отдельных отраслей

народного хозяйства. Сравнивая такое обложение с кровопусканием, он говорил, что вена, из которой хирург взял кровь, теряет не больше крови, чем остальные вены. Точно так же и налог распределится между всеми отраслями, уменьшая их доходность.

Итак, с течением времени установится желаемое равновесие. Все лица, несущие на себе частицу бремени уплаты налога, приспособятся к нему, соразмерят с ним свои производство и потребление. С наступлением равновесия бремя уплаты налога уже не замечается, оно не причиняет крупных неудобств отдельным хозяйствам. Его переложение можно считать законченным, конечно, не в том смысле, что налогоплательщик более не перекладывал его на другие хозяйства, а в том, что переложение вылилось в устойчивую форму, застыло в ней, воспроизводя из года в год падение в определенной пропорции на определенных носителей налога. Эта мысль выразилась в известной формуле Канара: «Каждый старый налог хорош, а каждый новый налог дурен». Таким образом, Канар продемонстрировал свою категоричную убежденность в том, что всякое уменьшение и увеличение налогов крайне нежелательно; не следует изменять даже самые несправедливые и жесткие, но давно действующие налоги.

При всех недостатках данной теории, которую Э. Селигман совершенно справедливо критиковал за невысокий уровень научного обоснования, в частности за восприятие излишней мобильности факторов производства, поверхностное использование теории спроса и предложения, нельзя не отметить в ней рационального посыла о наличии временного лага между всяким введением налога и приспособлением к нему плательщиков, по прошествии которого и следует оценивать результаты переложения.

Спустя полвека оптимистическая теория Н. Канара нашла своего продолжателя в лице *Л. Штейна*. По его мнению, в обществе совершается безостановочный хозяйственный процесс, в котором каждый участвует и как продавец, и как покупатель. Например, торговец, арендующий у домовладельца помещение под магазин, уплачивает ему и подомовой налог, а домовладелец, покупая что-либо у этого торговца, возвращает ему часть подомового налога. В итоге каждый плательщик перелагает на всех любой налог, поэтому и не стоит говорить о каком-либо специальном переложении. Штейн убежден, что данные исследования имеют праздный характер. Нужно говорить о том, что бремя уплаты налогов несут не отдельные лица, а все общественное хозяйство. Ведь именно оно производит тот излишек, который поступает государству в виде налогов, возвращаясь всему народу в виде разнообразных услуг. По Штейну, налоги не обременительны, как бы ни совершалось их переложение с одних

плательщиков на других, если общество получает от государства такую совокупность услуг, которая уравнивает лишения, вызванные уплатой налогов.

### Пессимистическая теория переложения

Эта теория, разработанная в 1860-х гг. социалистами *П. Прудон* (1809—1865) и *Ф. Лассалем* (1825—1864), отражает другую крайность. Логика их рассуждений очень схожа: они доказывают, что *любой налог в конечном итоге ложится бременем уплаты на потребителей, большинство из которых малоимущие бедняки*. Именно беднейшие слои населения несут основную тяжесть их уплаты, им налоги наносят только вред. И даже услуги, которые оказывает им государство в обмен на эти налоги, не компенсируют этого вреда.

В качестве отличительного признака этих теорий следует отметить явную их *политизированность*. Их вообще следовало бы назвать социально ориентированными теориями переложения. Несмотря на то, что определенные политические интересы (землевладельцев, предпринимателей) и до них находили отражение в абсолютных теориях переложения, однако в данных теориях наиболее рельефно проявились интересы противостоящих сил XIX в. Обе они появились в ответ на потребность защиты интересов соответствующих слоев населения. В то время как оптимистическая теория обосновывала целесообразность неизменности существующей системы налогообложения, встав на защиту интересов имущих слоев населения, пессимистическая теория выступала за изменение этой системы, придание ей социальной справедливости, выражая тем самым чаяния малоимущих слоев.

### Эмпирическая теория переложения

Данная теория была создана во второй половине XIX в. в рамках немецкой финансовой школы (*К. Рау, А. Шеффле, А. Вагнер*). Пытаясь отойти от излишней политической ангажированности в исследовании влияния различных налогов на формирование цены товара, но не имея в своем арсенале фундамента экономически обоснованной теории цены, немецкие ученые отказались от выводов предыдущих теорий переложения, однако при этом впали в другую крайность — *эмпиризм*. Вместе с тем такой подход позволил получить объективно лучшие результаты и выводы по сравнению с абсолютными и социально ориентированными теориями переложения.

В 1864 г. немецкий экономист *К. Рау* сформулировал свои известные эмпирические «законы переложения», суть которых сводится

к следующему: во-первых, переложение возможно лишь при изменении цены; во-вторых, переложение от покупателя к продавцу затруднительно, ибо изменение спроса незаметно распределяется по всей совокупности товаров; в-третьих, переложение от продавца легче там, где налог взимается с цены товаров; в-четвертых, почти невозможно переложение налога с определенных личных доходов (заработной платы); в-пятых, малопереложимыми являются те налоги, которые не определяются по количеству товаров; в-шестых, налог с источника дохода перелagается, если его можно иначе использовать. Его современники, хотя и называли данные законы «полуфабрикатами индукции», но, тем не менее, отдавали должное их прогрессивности<sup>1</sup>.

Значение теоретического вклада Рау в проблему переложения налогов велико. С его именем связывают не только эмпирические законы, но и пионерное обоснование необходимости учета как можно большего числа условий хозяйственной жизни, оказывающих влияние на процесс переложения. Кроме того, ему принадлежит заслуга оформления современной терминологии данной теории (переложение вперед, т.е. от продавца к покупателю; переложение назад, т.е. от потребителя к продавцу; избежание налога посредством отказа от потребления объекта обложения налогом).

Немецкий финансист А. Шеффле привнес в теорию большую ясность в возможности переложения косвенных налогов. Его обоснование доказывает, что переложение косвенного налога тем легче, чем меньше временной разрыв между моментом взимания налога и моментом потребления обложенного им товара.

Венчает вклад в данную теорию исследование А. Вагнера, опубликованное в 1880 г. Оно касалось социально-экономических условий переложения налогов, в частности двух его форм (переложения вперед и назад). Однако наиболее важное значение имеют его выводы о возможности уменьшения заработной платы, давно превысившей уровень удовлетворения минимальных потребностей и, соответственно, возможности переложения налогов на личные доходы (заработную плату). По мнению Вагнера, учение экономистов-классиков о том, что заработная плата никогда не несет на себе бремя уплаты налогов, перелagая их во всех случаях, не отвечает современным реалиям. Он доказывает, что с ростом производства и общественного богатства увеличивается также заработная плата рабочих. Ее увеличение наблюдается в основном, когда спрос превышает предложение рабочей силы, но в целом облегчает для всех классов

---

<sup>1</sup> *Пушкарёва В.М.* Указ. соч. С. 155.

несение податных тягостей. Такое превышение спроса наблюдается вследствие благоприятного развития промышленности.

**?** В свете выше сказанного проанализируйте усилия Президента РФ и Правительства РФ за последние два года и сформулируйте выводы о действенности (или бездействии) положений рассматриваемой теории.

В результате заработная плата сейчас достаточна не только для покрытия жизненно необходимых потребностей работника (его семьи), но и позволяет перелagать на нее налоги. Однако, заработная плата может не только повышаться, но и понижаться, когда спрос на рабочую силу меньше предложения, например в период кризисов в Северной Америке и Австралии она понижалась вдвое.

Таким образом, следует считать бесспорным то положение, что какова бы ни была заработная плата в любой стране, она всегда может понизиться. А если она может уменьшаться от разных причин, то нет оснований считать, что налог, падающий на работника в какой-либо форме, не может быть одной из этих причин. Подтверждением тому служит наблюдаемое в последние годы в Германии увеличение налогов, падающее на рабочий класс, но не приводящее при этом к повышению заработной платы. Отсюда А. Вагнер заключает, что заработная плата, как и другие виды общественных доходов, несет на себе бремя уплаты налогов. В то же время он отвергает мнение К. Рау о полной непереложимости личного подоходного налога. Такой налог в ряде случаев вполне переложим, если позволяют условия хозяйствования. Данная возможность определяется множеством факторов, в числе которых наибольшее значение имеют род занятий, уровень конкуренции, возможность образования монопольных цен.

**?** Как вы считаете, при каких условиях может быть переложим (и на кого) налог на доходы физических лиц, действующий в настоящее время в Российской Федерации?

### *Математическая (маржинальная) теория переложения*

---

Эта теория была разработана в последние десятилетия XIX в. представителями маржинализма неоклассического направления экономической мысли. Основная их заслуга в том, что они первыми применили математический инструментарий к обоснованию пере-



ложения налогов, опыт применения которого затем был расширен экономистами неоклассического синтеза. Они подняли научный уровень теории переложения, продемонстрировав функциональную зависимость между налогом и ценой, *а формирование цены они увязали через концепцию предельной полезности с потреблением продукта*. При этом наиболее заметный вклад в развитие маржинальной теории переложения внесли Ф. Дженкин, Р. Майер, К. Виксель, М. Панталеоне, Ф. Конильяни.

Австрийский ученый Ф. Дженкин математически обосновал, что любой косвенный налог оттягивает на себя часть выгод при обмене, совершаемом продавцом и покупателем. Каждый из них будет нести потери, причем в совокупности эти потери больше суммы изымаемого налога. Чем значительнее налог, тем больше разница между потерей для общества чистой выручки и суммой поступлений от налога, так как уменьшается общий объем потребления пораженного налогом товара, а значит, и его производства. На примере акцизных налогов он первым поставил вопрос об избыточном бремени налогов, возможности их распределения в зависимости от эластичности спроса и предложения.

Другой австрийский ученый — Р. Майер в своей работе «Принципы справедливого налогообложения» (1884), используя концепцию предельной полезности, исследовал переложение как частный случай влияния налога на отдельное хозяйство, как реакцию последнего на действия государства в сфере налогообложения. Налоги уменьшают оборотный капитал и (или) личный доход такого хозяйства, уменьшая возможности удовлетворения определенных потребностей. Но даже когда налог не уплачивается, а перелажается этим хозяйством, он заставляет его сократить и изменить характер потребления. Ведь, как показал Ф. Дженкин, налог ведет к снижению предложения облагаемых товаров и повышению их цены. Р. Майер обосновывает максимальную границу такого повышения: оно должно быть меньше величины самого налога.

Шведский ученый К. Виксель (1851—1926) в своей работе «Исследования по теории финансов» (1896) анализирует особенности переложения налогов применительно к условиям монополии и свободной конкуренции. Опровергая мнение А. Вагнера, он обосновывает положение, что монополист не может произвольно повышать цены для полного переложения налога на потребителя, так как это сократит спрос. Монополист будет стремиться к такой цене, при которой он получит максимальный чистый доход, следовательно, часть бремени уплаты налога ляжет и на него. Кроме того, крайне интересным является его исследование переложения налогов как действенного инструмента государственной политики в сфере пере-

распределения национального дохода. Висксель определяет переложение как ситуацию, когда налоговое давление, оказываемое государством на одну часть хозяйственного механизма, посредством меновых сделок переносится на его другие части, тем самым, осуществляется перераспределение дохода между различными группами населения. Так, введение в развитых странах прогрессивного подоходного налога было осуществлено в первую очередь не в фискальных целях, а для перераспределения национального дохода в интересах рабочего класса, снижения напряженности обострившихся отношений между трудом и капиталом.

Вклад итальянских исследователей в формирование современных представлений о переложении не менее, а может даже и более, значителен. Они первыми предложили рассматривать переложение не в статике, а в динамике: как определенный процесс, с помощью которого плательщик налога вознаграждает себя полностью или частично за уплату этого налога. Применение процессного подхода имело принципиальное значение для всей теории переложения, поскольку актуализировало вопрос о тенденциях данного процесса и факторах, обуславливающих его.

Такую задачу концептуально решил итальянский ученый *М. Панталеоне*, сформулировав основные тенденции переложения различных налогов (они будут представлены позднее в изложении Э. Селигмана), а также обосновав динамический закон переложения. Этот закон связывает процесс переложения с влиянием налога на цену товара в качестве издержек производства. Применение его он обосновал как для рынков свободной конкуренции, так и для монополистических рынков. Для последних полученные выводы, как, впрочем, и схожие выводы К. Вискселя, оказались абсолютно неожиданными. В результате введения налога монополист будет терпеть убытки, даже если цену товара при этом он увеличит на всю величину налога, так как уменьшится потребление этого товара. Прежнего, выгодного для него сочетания цены и объема продаж ему уже никогда не достичь. Следовательно, несмотря на включение всей суммы налога в цену товара, налог не перелажается на потребителей, а падает на монополиста.

В.Н. Твердохлебов в связи с этим приводит следующий пример. Собственник известной картины ежегодно сбывает 500 копий по 1 у.е. каждая. Под влиянием налога в 3 у.е. с копии он повышает цену до 5 у.е., но при этом сбыт его уменьшается всего до 20 копий. Таким образом, его доход снижается с 500 до 40 у.е. В результате налог уплачивается им, а не потребителем, поскольку и до налога он мог установить цену в 5 у.е. за копию и получить с 20 копий 100 у.е. дохода.

Вместе с тем потери будут нести не только монополист — от снижения потребления, но и потребитель — от повышения цены. Таким образом, М. Панталеоне приходит к оригинальному выводу: условия монополии производства какого-либо блага не располагают к введению различных налогов на них. Следует вначале устранить саму монополию, трансформировав соответствующий рынок — лучше в рынок свободной конкуренции.

### Статистическая теория переложения

Это теория, оформившаяся в первые десятилетия XX в., базируется в основном на *эмпирико-статистическом анализе данных, посредством которого выводятся соответствующие тренды и закономерности переложения налогов*. Наиболее значительный вклад в ее развитие внесли известные русские экономисты: *В.Н. Твердохлебов, Н.Н. Кутлер, И.М. Кулишер, А.А. Соколов, Б. Дитман*.

Безусловно, тяготение данной теории к эмпиризму неизбежно отодвигало на задний план теоретический анализ глубинной сущности такого сложного явления, как переложение налогов. Так, Н.Н. Кутлер необоснованно полагал, что выявление закономерностей динамики переложения должно характеризоваться «движением остатков чистой прибыльности на предприятиях за вычетом личных налогов, и таким путем, возможно подойти к действительному эмпирическому решению главнейших вопросов, касающихся переложения налогов»<sup>1</sup>. Б. Дитман также наивно считал, что для обоснования переложимости различных налогов достаточно выявить по изолированным статистическим данным вызываемые налогами тенденции.

Приверженность статистическому подходу объясняется их убежденностью, что действие налогов не может существенно видоизменить объективный ход ценообразования и распределения совокупного общественного продукта. По этому поводу А.А. Соколов пишет: «Налоги попадают в волну ценообразования и распределения благ и после этого уже несутся вместе с ней»<sup>2</sup>.

Налог, выступая в роли особого ценообразующего фактора, может оказывать прямое, косвенное и отдаленное влияние на цену. Соколов статистически обосновывает данные способы влияния, что, без сомнения, является значимым аспектом наследия этой теории.

**Прямое влияние** выражается либо в прямом повышении производителем продажной цены обложенных налогом товаров (услуг), либо в прямом понижении цен тех товаров, которые приобретаются

---

<sup>1</sup> Кутлер Н.Н. О статистическом освещении переложения налогов // Вестник финансов. 1927. № 4. С. 29.

<sup>2</sup> Соколов А.А. О развитии податного дела // Вестник финансов. 1927. № 6. С. 106.

плательщиком налога у своих поставщиков для дальнейшего производства облагаемых налогом товаров.

**Косвенное влияние** наблюдается, когда изменение цен, т.е. повышение цен продаваемых или понижение цен приобретаемых товаров (услуг), произошло независимо от налога (например, вследствие изменения конъюнктуры), но налог помогает цене удержаться на прежнем уровне, сохраняя масштабы предложения и спроса неизменными.

**Отдаленное влияние** проявляется в случаях, когда налог через цену облагаемого товара отдаленно влияет на цены других товаров. Например, при повышении налога и, соответственно, цены на водку может так случиться, что население будет меньше ее покупать, но зато увеличится потребление сахара и дрожжей (для производства ее заменителя — самогона), вследствие чего цены на сахар и дрожжи также повысятся.

**?** С этих позиций оцените сложившуюся в конце 2007 — начале 2008 г. ситуацию с ценами на нефть на мировом рынке (цена за 1 баррель достигла психологической точки — 100 долл. США). Какое в данном случае влияние оказывают акцизы и налог на добавленную стоимость, действующие на территории Российской Федерации, на повышение цен на бензин?

Движение цены товаров, по А.А. Соколову, является главным, но не единственным показателем переложимости. Вторым критерием, по которому можно статистически отслеживать результаты переложения, является изменение динамики производства, сбыта и потребления товаров. Если эти показатели растут, то это свидетельствует о благоприятной конъюнктуре для данного товара, которая всегда содействует переложению налогов. Вместе с тем, Соколов справедливо замечает, что второй критерий не является однозначным: рост этих показателей может наблюдаться и вследствие неполной переложимости, когда предприниматель находит для себя выгодным в целях расширения производства взять часть налога на себя.

И, наконец, третьим критерием является уровень условно нормальной прибыли предприятия, под которой он понимает естественное превышение полученной прибыли над величиной процента на капитал. Если предприятие, несущее тот или иной налог, покрыло свои издержки и дало условно нормальную прибыль, превышающую среднюю по стране величину процента на капитал, то это в большинстве случаев означает, что предприятию удалось переложить налог. Важный вывод, к которому пришел Соколов: в анализе пере-

ложимости налогов все три критерия должны использоваться в совокупности.

### *Синтезированная теория переложения*

Эту теорию американской экономической школы, вобравшую в себя и развившую наиболее важные теоретические выводы и положения, которые были получены в предшествующих ей исследованиях, на сегодняшний день по праву считают венцом теоретической мысли в обосновании переложения налогов. Оформившаяся с середины XX в. в рамках концепции неоклассического синтеза, она полностью соответствует ее общему методологическому настрою: *интегрировать в себе самое рациональное из предшествующих теоретических подходов* (наиболее сильно прослеживается ее тяготение к маржинальной теории переложения) и на этой основе представить целостное видение проблемы (в данном случае — переложения налогов).

Основоположником синтезированной теории переложения следует считать американского экономиста Э. Селигмана (1861—1939). В своей монографии «Переложение и падение налогов», выдержавшей пять жизненных переизданий (с 1892 по 1927 г.), на основе тщательного ретроспективного анализа данной проблемы он сформулировал условия, имеющие значение для решения практического вопроса о вероятности переложения того или иного налога. Практически весь массив его обобщающих положений до сих пор не теряет актуальности и используется современными исследователями. Тезисно приведем их.

Выделены два вида переложения, различающиеся характером включения налога в цену. Причем как в первом, так и во втором виде переложение может быть полным либо частичным.

*Переложение с продавца на покупателя* есть наиболее часто встречающийся вид переложения, под которое подпадают все налоги, включаемые производителем или продавцом в стоимость продаваемого продукта и тем самым повышающие цену и падающие фактически не на продавца, а на покупателя.

*Переложение с покупателя на продавца* встречается реже. Он наблюдается, как правило, при установлении чрезмерно высоких ставок прямых и косвенных налогов либо при существенном ухудшении рыночной конъюнктуры. Данный процесс переложения происходит в результате снижения потребительского спроса и цены товара до такого уровня, когда производителю или продавцу не удастся включить высокий налог в стоимость продукта и им приходится оплачивать его из своих доходов, не получая соответствующей компенсации в цене

продукта. Таким образом, увеличение налога минует потребителей и падает на производителей (продавцов) продукта.

Э. Селигман выделил четыре известных случая переложения налогов.

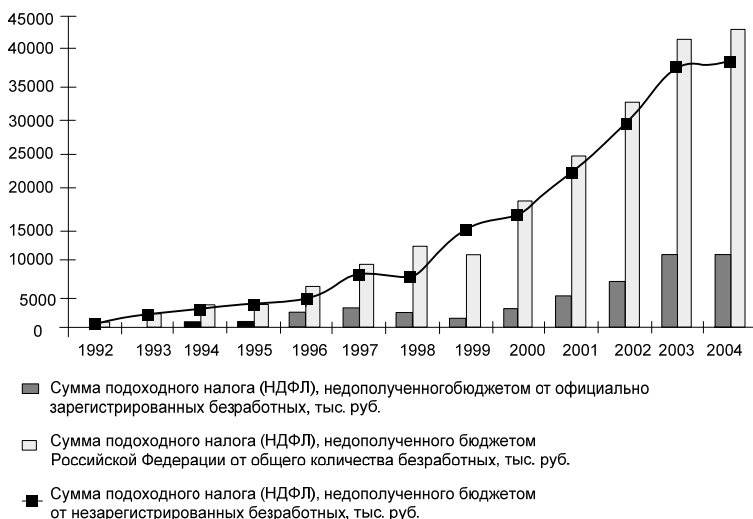
1. *Случай уклонения от переложения налога.* Такое уклонение бывает легальным (законным) и нелегальным (противозаконным). К легальным относятся случаи отказа от потребления (производства) обложенного налогом товара, так как закон никого не обязывает потреблять (производить) какой-либо товар. Иногда такое уклонение от налога даже входит в намерение законодателя (например, повышенное обложение вредных для здоровья товаров — спиртных напитков, табачных изделий). При этом уклоняться от налога (не допускать переложения на себя) могут как покупатель, отказываясь от потребления соответствующих товаров, так и продавец, отказываясь от их производства и ввоза в страну. К нелегальным относятся случаи уклонения от налогов путем противозаконного сокрытия объекта обложения (например, контрабанда обложенных налогом товаров, их производство и продажа в теневом секторе экономики).

2. *Случай амортизации (или капитализации) и поглощения налога.* Амортизация наблюдается в случае, когда налог вызывает капитализированное уменьшение ценности объекта обложения, характеризующееся длительным сроком использования (земли, недвижимости). Поглощение наблюдается тогда, когда налог может быть поглощен простым уменьшением ценности объекта обложения. Различие между этими случаями определяется характером объекта обложения и механизмом уменьшения его ценности. Амортизация как случай переложения подразумевает уменьшение ценности объекта обложения на капитализированную величину налога, посчитанную на весь предстоящий период его использования. Покупатель освобождает себя от фактической уплаты этих налогов заранее, в момент покупки данного объекта, хотя юридически он будет производить такие налоговые платежи ежегодно, в то время как поглощение подразумевает уменьшение ценности объекта на одномоментную величину выплаты налога, посчитанную на текущий либо предстоящий период его уплаты. Оба случая характеризуют процесс переложения налога на продавца.

3. *Случай трансформации налога.* Трансформация наблюдается тогда, когда увеличение налога побуждает предпринимателя добиваться снижения издержек производства (например, используя новую технику или технологию, более рационально используя ресурсы) и тем самым ему удастся предотвратить тот ущерб, который он понес бы в результате повышения цены на сумму налога и соответствующего сокращения сбыта своей продукции.

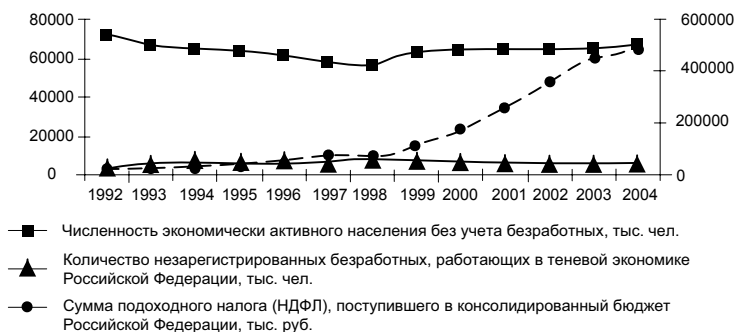
Если другие производители не поступят аналогичным образом, тогда предпринимателю даже удастся трансформировать этот ущерб, ожидаемый от введения или повышения налога, в прямую выгоду для себя в связи с повышением конкурентоспособности цены его продукции и увеличения ее сбыта. Трансформация налога подразумевает переложение его назад (к производителю) либо полное отсутствие его переложения: юридический плательщик является фактическим носителем налога.

На рис. 3.1 представлено соотношение сумм подоходного налога, недополученного бюджетом Российской Федерации от зарегистрированных и незарегистрированных безработных за анализируемый период.



**Рис. 3.1. Соотношение сумм подоходного налога (НДФЛ), недополученного бюджетом Российской Федерации от безработных (зарегистрированных и незарегистрированных) в общей сумме подоходного налога, недополученного консолидированным бюджетом Российской Федерации в 1992—2004 гг.**

На рис. 3.2 представлена взаимосвязь численности экономически активного населения, незарегистрированных безработных и суммы подоходного налога (НДФЛ), поступившего в консолидированный бюджет Российской Федерации.



*Рис. 3.2. Взаимосвязь численности экономически активного населения, незарегистрированных безработных и суммы подоходного налога (НДФЛ), поступившего в консолидированный бюджет Российской Федерации*

?

Имеет ли место в данном случае уклонение от переложения налога? Поясните свою позицию.

**4. Случай сложного (многократного) переложения налога.** В процессе промежуточного обмена переложение происходит несколько раз до тех пор, пока не достигнет конечного потребителя, который и будет фактическим носителем налога. Обмен — это экономическая борьба, в которой плательщик налога всегда будет стремиться переложить налог на своего контрагента. Следовательно, переложение зависит от экономической силы и слабости сторон, которые определяются, по Э. Селигману, двумя группами условий — имеющих отношение к облагаемому объекту и имеющих отношение непосредственно к самому налогу.

*Первая группа условий* включает характеристику рынка данного объекта обложения, показатели эластичности его спроса и предложения, степень мобильности объекта:

- чем более монополизирован рынок, тем труднее переложить налог;
- чем более эластичен спрос, тем труднее переложить налог на потребителей;
- при определенном спросе, наоборот, чем более эластично предложение, тем легче перелажается налог на потребителей;
- чем большей мобильностью обладает объект обложения, тем легче перелажается налог, и наоборот (например, владельцу



недвижимости сложнее переложить налог, нежели владельцу движимого имущества).

*Вторая группа условий* определяется характеристиками самого налога: высотой ставки налога, использованием пропорциональности или прогрессии, избирательностью или всеобщностью действия:

- чем ниже ставка налога, тем меньше стремятся его переложить: к такому налогу плательщики быстро привыкают, отказываясь от труда и риска бороться за его переложение;
- пропорциональные налоги перелаживаются значительно легче по сравнению с прогрессивными;
- чем выше используется прогрессия в налоге, тем труднее он перелаживается;
- чем больше всеобщность действия налога, тем труднее он перелаживается (например, в поимущественном налоге обложение какого-либо одного вида имущества приводит к отказу от владения им и большей переложимости, в то время как равномерное обложение всех видов имущества стимулирует переток капиталов в другие его виды и переложение становится затруднительным).

Однако в целом значение теоретических выводов относительно переложения тех или иных налогов для практики обложения первых десятилетий XX в. не следует преувеличивать. Такие выводы по-прежнему оставались мало востребованными. Ситуация принципиальным образом изменилась лишь после Великой депрессии и торжества кейнсианских методов регулирования экономики, значительная роль в которых отводилась налогам. Сам Дж. Кейнс не занимался исследованием переложения налогов, но он актуализировал эту задачу. Во второй половине XX в. американские экономисты (*П. Самуэльсон, Р. Масгрейв, К. Макконел, С. Брю* и др.) сделали важный шаг в ее решении, разработав синтезированную теорию переложения. Опираясь на обобщения Э. Селигмана, единую теорию факторов производства и предельной полезности А. Маршалла, представители неоклассического синтеза привнесли в анализ переложения налогов прочную математическую основу и убедительную графическую интерпретацию, без которых сейчас уже невозможно изучение данной проблемы.

Итогом синтезированной теории переложения стали обобщающие выводы относительно возможности переложения наиболее крупных налогов.

**1. Личные подоходные налоги.** Возможность их переложения незначительна, поскольку они взимаются с индивидуальных доходов лип, которым просто не на кого их переложить. Однако бывают ис-

ключения. Отдельные лица, которые держат под контролем цены на предлагаемые ими услуги (врачи, адвокаты и другие представители частной практики), поднимая цены, успешно перелагают личные налоги. Но в большинстве случаев личные налоги (подоходный, на наследство) считаются непереложимыми. Здесь юридический плательщик и фактический носитель налога совпадают в одном лице.

2. *Налоги на прибыль (доходы) организаций.* Вопрос о переложении этих налогов менее однозначен. Существуют две точки зрения. Традиционная сводится к тому, что налоги на прибыль (доходы) непереложимы. У компании, которая назначает цену, обеспечивающую максимальную прибыль, и производит максимизирующий прибыль объем продукции, просто не возникает оснований для изменения цены или объема, когда она облагается налогом на прибыль. Владельцы компании (акционеры) несут бремя уплаты этих налогов, получая более низкие дивиденды или меньшую сумму нераспределенной прибыли.

Согласно другой точке зрения налог на прибыль может перекладываться частично на потребителей через более высокие цены и частично на поставщиков через установление более низких цен на потребляемые ресурсы. Учитывая обе позиции, заметим, что бремя уплаты налога на прибыль (доходы) могут нести как сама компания (акционеры), так и ее контрагенты.

3. *Косвенные налоги (с продаж, акцизы, на добавленную стоимость, таможенные пошлины).* Большинство экономистов уверены, что бремя таких налогов достаточно успешно перекладывается через механизм ценообразования на потребителей. У последних практически нет шансов, дабы противостоять повышению цен, которое несут косвенные налоги, за исключением акцизов. Поскольку акцизами облагается небольшая перечень товаров, у потребителей больше шансов избежать обложения, не потребляя подакцизные товары или переориентируя потребление на товары-заменители. Опасения, что значительное повышение цен на товары с эластичным спросом может вызвать существенное уменьшение объема продаж, заставляют продавцов и производителей платить значимую часть акцизов.

Однако такие теоретические построения характерны более для науки. Как правило, на практике акцизами облагают товары неэластичного спроса (бензин, автомобильные масла, алкогольная и табачная продукция), у которых практически отсутствуют необлагаемые товары-заменители. Поэтому продавцы не боятся повышать цены на такие подакцизные товары, зная, что это окажет незначительное влияние на объемы продаж. В результате бремя уплаты акцизов также достаточно успешно перекладывается на потребителей. Что касается таможенных пошлин, то ими облагаются и товары

эластичного спроса (например, импортируемая продукция электротехническая, машиностроительная, деревообработки, у которой достаточное число заменителей, в том числе отечественного производства). В этом случае бремя уплаты таможенных пошлин может падать и на продавцов.

4. *Поимущественные налоги.* Бремя уплаты большей части таких налогов падает на владельцев собственности, потому что их не на кого переложить. Но это правило безупречно работает только в случае имущества, которое не используется в целях извлечения прибыли. Налоги на арендуемую собственность могут перекладываться полностью или частично с владельца на арендатора через повышение арендной платы. Налоги на имущество организаций включаются в их издержки и учитываются при назначении цены на продукцию, тем самым достаточно просто перекладываясь на потребителей.

В заключение отметим, что конец XX в. не отмечен какими-либо новыми фундаментальными исследованиями проблемы переложения налогов. Более удовлетворительных закономерностей по сравнению с представленными выше теория переложения на сегодняшний день дать пока не может.

### 3.4. Теория прямого и косвенного налогообложения

С проблемой переложения и, как позже будет показано, классификации налогов тесно связано теоретическое обоснование их деления на прямые и косвенные. Научная обоснованность подобной классификации крайне важна для выработки практических рекомендаций построения налоговых систем, которое может быть ориентировано либо на доминирование в них прямого обложения доходов и имущества, либо на косвенное обложение потребления. Поэтому теоретическая дискуссия о том, какие налоги являются прямыми, а какие — косвенными и какие из них лучше для народного хозяйства, продолжается уже три столетия. Проследим ее основные вехи.

Несмотря на то что с древних времен практикой были апробированы различные формы обложения имущества и потребления, первыми теоретически обосновали разделение налогов на прямые (непосредственные) и косвенные (посредственные) лишь в середине XVIII в. физиократы Ф. Кенэ и А. Тюрго. Находясь в плену своих заблуждений о производительности только земледельческого труда, под прямыми они понимали налоги, налагаемые непосредственно на производящие классы: обработывателей и владельцев земли. Не-

прямыми, или посредственными, т.е. косвенными, они называли все остальные налоги, поскольку они не прямо, а опосредованно — через цену товара — падают в конечном итоге на обработчиков и владельцев земли<sup>1</sup>.

А. Смит в конце XVIII в. существенно усовершенствовал градацию физиократов. Он считал, что прямое обложение не может ограничиваться исключительно налогом на доходы от земледелия. Прямыми являются также налоги на заработную плату рабочих и на предпринимательскую прибыль собственника капитала. К косвенным он предложил относить все налоги, которые связаны с расходами и перелаживаются в конечном итоге на потребителей товаров и услуг.

Вводя фактор переложимости в понятие косвенных налогов, Смит тем не менее не смог сделать его разграничивающим. Его убежденность, что налоги на заработную плату обязательно перелаживаются на собственников капитала, помешала в этом. Таким образом, разграничивающим эти группы налогов критерием, по Смицу, является обложение доходов либо расходов. Английский экономист сохранял негативное отношение к косвенным налогам, считая их уменьшающим потребительский спрос населения, что неизбежно влечет сокращение производства. Тем не менее он уже не столь категоричен, как физиократы, отдавая должное фискальной значимости этих налогов, без которых государство будет не в состоянии обеспечить требуемых доходов, поэтому считает, что «оно имеет основательные причины не отменять таких налогов».

XIX век отмечается более глубокими изысканиями природы и последствий прямых и косвенных налогов, однако единства взглядов не наблюдалось. Это подтверждается значительным разбросом мнений относительно разграничивающих признаков данных групп налогов, проявившемся также в споре о наилучшей классификации налогов. Все их многообразие А.А. Исаев и А.А. Соколов<sup>2</sup> сводят к четырем теоретическим концепциям, схематично представленных нами на рис. 3.3.

Сторонники *первой концепции* доказывают, что основой такого деления должен служить признак платежеспособности налогоплательщика. Так, по *Гоффману* (1765—1845), прямые налоги взимаются с того, что есть, с существующего (с гражданина, владения, права), а косвенные — с действия. При этом, поскольку уплата прямых налогов связана с получением доходов или наличием имущества, то их характеризуют показатели длительной платежеспособности налогоплательщика. Уплата косвенных налогов связана с осуществлением те-

<sup>1</sup> См.: *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов. М.: Соцэкгиз, 1937. С. 28.

<sup>2</sup> См.: *Исаев А.А.* Указ. соч. С. 34—35; *Соколов А.А.* Указ. соч. С. 99—100.

кущих расходов, следовательно, их характеризуют показатели его временной (текущей) платежеспособности.



Рис. 3.3. Сущность основных концепций разграничения налогов

Согласно *второй концепции* — достаточно популярной — наиболее приемлемым признаком для их разграничения служит совпадение в одном лице либо различие плательщика и носителя налога, т.е. признак их переложимости. Так, *К.Г. Рау* называл прямыми налогами те, которые непосредственно падают на их плательщиков, т.е. налоги не перелагаемые, где плательщик и носитель являются одним и тем же лицом. Косвенными являются налоги, которые успешно перекладываются на потребителя посредством включения их в продажные цены товаров, т.е. налоги перелагаемые, где плательщик и носитель различаются.

В соответствии с *третьей концепцией*, сторонниками которой были *Н. Канар, А. Вагнер, И.М. Кулишер*, разграничивающим признаком следует считать предмет обложения. Прямыми налогами, по их мнению, являются те, которыми облагается владение и (или) приобретение дохода либо имущества, а косвенными — потребление. К этой концепции примыкает также воззрение *Л. Штейна*, который считал прямыми налогами на производство дохода, а внешним признаком их взимание «по оценке»; косвенными — налоги «на труд в

потреблении», которое он осуществляет, а внешним признаком — взимание «по тарифу».

И, наконец, в *четвертой концепции* (ее сторонником был и сам А.А. Соколов) разграничивающим признаком служит степень персональности или объектности налогов, т.е. различное отношение к субъекту и объекту налога. В соответствии с таким критерием прямыми следует считать налоги, в наибольшей степени связанные с личностью плательщика (субъектом налога). Они по своей сути являются персонально-окладными<sup>1</sup> и потому имеют персонифицированную административно-техническую организацию в виде различных списков, кадастров, учитывающих как объекты, так и субъекты обложения. Эти налоги прямым образом связаны с платежеспособностью субъектов.

Косвенными являются налоги, не связанные с личностью какого-либо заранее определенного их плательщика, а завязанные на установленный объект обложения, потому они по своей сути являются объектно-неокладными<sup>2</sup>. При введении этих налогов законодатель даже и не имеет в виду соотносить их с имущественным положением тех лиц, на которых формально падает их уплата, так как видит в этих лицах не фактических, а лишь юридических плательщиков, только авансирующих уплату налога, но перелагающих его на других лиц. Соразмерять сумму налога с имущественным положением фактических носителей налога законодатель не может, потому что они ему неизвестны, ведь как осуществится переложение (вперед или назад), он узнать так и не сможет.

Очевидно, что каждая из этих концепций имеет определенные погрешности и спорные моменты, не позволяющие им претендовать на универсальность в теоретическом обосновании разделения налогов на прямые и косвенные, их природы. Доминирующей из них была и продолжает оставаться концепция разделения этих налогов по признаку переложимости, хотя и другие признаки используются в качестве второстепенных. Эта концепция, конечно, далеко не идеальна, но в наибольшей мере вскрывает природу различий в переложимости и адресности данных групп налогов. С позиций данной концепции обоснованными будут следующие определения.

---

<sup>1</sup> Персонально-окладными назывались налоги, в которых заранее были известны объект и субъект налога (налогоплательщик), а главное — оклад налога, т.е. сумма, причитающаяся к уплате в бюджет.

<sup>2</sup> Объектно-неокладными назывались налоги, в которых заранее определялся только объект налога, субъект выявлялся позже, если он имел отношение к такому объекту, а величину оклада определял и декларировал сам субъект по факту каких-либо облагаемых действий с объектом.

**Прямые налоги** — условное понятие, обычно обозначающее группу труднопереложимых налогов с доходов и имущества налогоплательщиков, взимаемых непосредственно с фактов получения ими дохода и владения имуществом.

**Косвенные налоги** — условное понятие, обычно обозначающее группу налогов на товары и услуги, которые включаются в виде надбавки к продажным ценам (тарифам), оплачиваются в конечном итоге потребителями и потому успешно перелаживаются на них.

Главный вывод, который был сделан в начале XX в.: разделение налогов на прямые и косвенные в значительной мере условное, однако игнорировать его не целесообразно, поскольку принципиальные различия в большинстве случаев прямого и косвенного обложения все-таки сохраняются. Эти различия объективны, несмотря на неудачи создания универсальной теории их обоснования. Поэтому трудно согласиться с мнением отдельных экономистов, говорящих об аморфности понятий прямого и косвенного обложения.

Так называемое перерождение (трансформация) косвенных налогов в прямые и наоборот в ряде случаев действительно наблюдается. Но это, скорее, исключение из правила, не дающее оснований отменить само правило.

Все аргументы «за» и «против» косвенных налогов сведены воедино на рис. 3.4.



*Рис. 3.4. Аргументы «за» и «против» косвенных налогов*

Источник: Коровкин В.В. Основы теории налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономика, 2006.

Практически все аргументы «за» исходят из *фискальных интересов государства, а аргументы «против» — из интересов развития рынка и обеспечения социальной справедливости*. Взвешивая их, необходимо учитывать, что с потребностями социально-экономического развития страны связаны не только развитие рынка, но в той или иной степени и фискальные интересы государства.

Помимо этого, говоря о позитивных и негативных сторонах косвенных налогов, нельзя упускать из вида то обстоятельство, что наряду с прямыми налогами некоторые из них активно участвуют в регулировании экономики. В частности, акцизы используются для выравнивания конкурентных условий на потребительском рынке, а таможенные пошлины — для защиты интересов отечественных производителей.

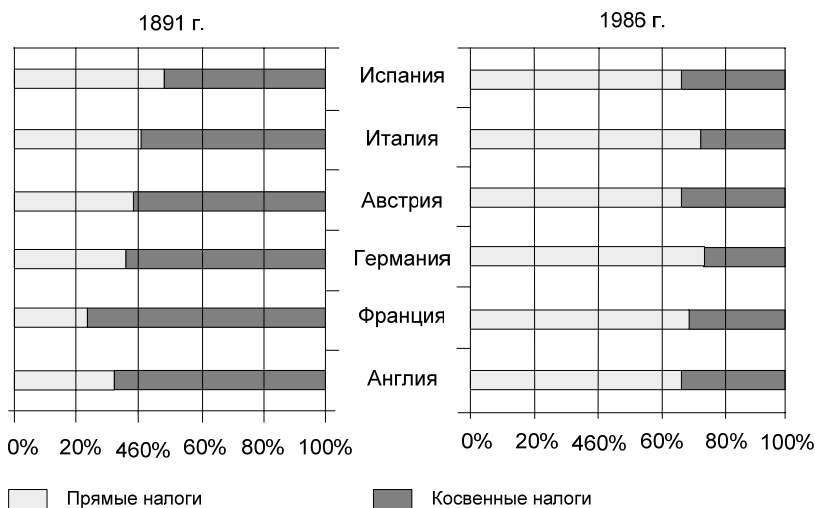
В результате вопрос об оптимальном соотношении прямого и косвенного налогообложения является одним из самых сложных. На основании абстрактных рассуждений, не учитывающих конкретных условий и тенденций социально-экономического развития страны, сделать однозначного вывода в пользу тех или иных налогов нельзя. Ответ следует искать для каждой конкретной страны на каждом определенном этапе ее истории отдельно.

Тем не менее накопленный мировой опыт позволяет сделать некоторые общие выводы. На рис. 3.5 показано изменение соотношения прямых и косвенных налогов в формировании налоговых доходов бюджетов некоторых европейских стран на протяжении XX столетия, демонстрирующее общую тенденцию возрастания роли прямого налогообложения.

Приблизительно за сто лет соотношение прямых и косвенных налогов в налоговых доходах бюджетов рассматриваемых стран изменилось практически на обратное. Если в конце XIX в. косвенные налоги составляли в них в среднем около  $\frac{2}{3}$  налоговых доходов, то к концу XX в. их доля сократилась в среднем до  $\frac{1}{3}$ . Таким образом, в развитых странах предпочтение отдавалось развитию рынка, приводящему к укреплению налоговой базы по прямым налогам. При этом существенно изменилась и структура косвенного налогообложения. Резко сократилось фискальное значение таких косвенных налогов, как таможенные пошлины и акцизы, которые перешли в разряд преимущественно регулирующих. Если в конце XIX в. в промышленно развитых странах удельный вес таможенных пошлин в налоговых доходах бюджетов доходил почти до 50%, то к началу 1990-х гг. он сократился: в США — до 1,6%, в Великобритании — до 1,2, в Японии — до 1,3, в ФРГ — до 2,5, во Франции — до 7,6%. Удельный вес акцизов в налоговых доходах бюджетов индустриальных



стран, еще в 1960-е гг. составлявший около 30%, сократился до 16—18%. Начиная с конца 1960-х гг. основным с точки зрения формирования доходов бюджетов косвенным налогом становится налог на добавленную стоимость, заменивший большинство прежних налогов с оборота.



**Рис. 3.5. Изменение соотношения прямых и косвенных налогов в налоговых доходах бюджетов некоторых европейских стран в течение XX в.**

Источники: Черник Д.Г. Налоговая реформа на рубеже веков. М., 2000. С. 18. (данные за 1891 г.); Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов. М., 1996. С. 124 (данные за 1986 г.).

Вместе с тем достигнутое к началу 1980-х гг. сокращение удельного веса косвенных налогов в доходах бюджетов развитых стран является на сегодняшний день, по-видимому, близким к предельному. Налоговые реформы, проведенные в 1980-е гг. практически во всех этих странах, были направлены на либерализацию методов государственного регулирования экономики и сопровождалась снижением ставок подоходного и корпоративного налогов. Выпадающие в связи с этим доходы бюджетов пришлось компенсировать за счет расширения налоговой базы и повышения ставок косвенных налогов, прежде всего НДС (табл. 3.1).

Из представленных в табл. 3.1 стран лишь одна Греция сохранила первоначальную ставку НДС, и то только потому, что она изначально-

но была установлена на достаточно высоком уровне. Во всех остальных странах первоначальные ставки НДС были повышены, и тем больше, чем ниже была первоначальная ставка.

*Таблица 3.1. Изменение ставок НДС в некоторых странах в течение 1980—1998 гг.*

Страна	Год введения НДС	Стандартная ставка НДС, %		
		Первоначальная	1988 г.	1998 г.
Австрия	1973	8	20	20
Бельгия	1971	18	19	21
Великобритания	1973	10	15	17,5
Греция	1987	18	18	18
Дания	1967	10	22	25
Ирландия	1972	16	25	21
Испания	1986	12	16	16
Италия	1973	12	18	19
Мексика	1980	10	15	15
Нидерланды	1969	12	20	17,5
Турция	1985	10	15	-
Франция	1968	13,6	18,6	20,6
ФРГ	1968	10	14	16
Швеция	1969	18	22	25

Источник: Карасева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. М., 2000. С. 110.

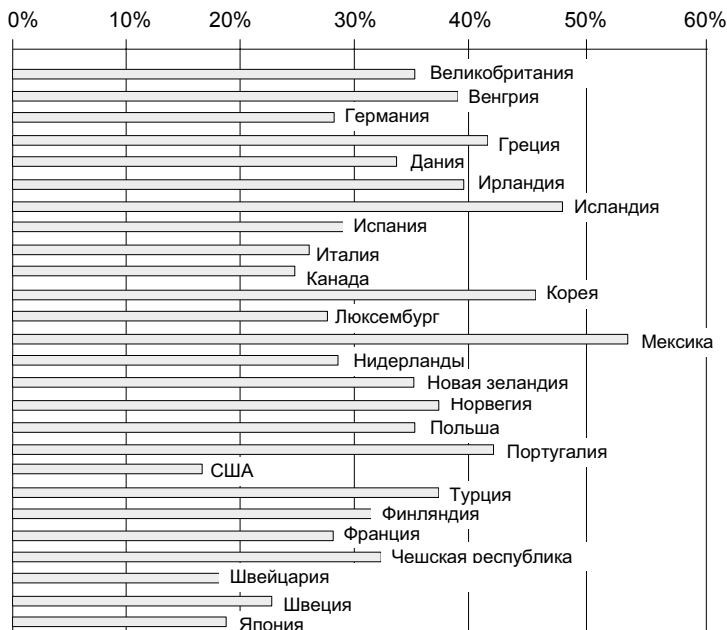
Определившись к концу XX в. роль косвенных налогов в налоговых доходах бюджетов развитых стран можно оценить на примере стран — членов ОЭСР<sup>1</sup> (рис. 3.6).

В среднем по ОЭСР в 1997 г. доля косвенных налогов в общих налоговых доходах бюджетов стран — участниц организации составляла 32,1%, а для стран Европейского Союза (ЕС) еще меньше и в среднем составляет 30,9%. Вместе с тем некоторые страны (Мексика, Исландия, Корея, Португалия, Греция) явно выпадают из общей картины, и это заставляет нас продолжить рассмотрение данного вопроса.

Картина эволюции косвенного налогообложения будет неполной, если проигнорировать неравномерность экономического развития различных стран. Рассмотрим одновременный срез структуры бюд-

<sup>1</sup> ОЭСР — Организация экономического сотрудничества и развития, созданная в 1961 г. и включающая в настоящее время 30 стран.

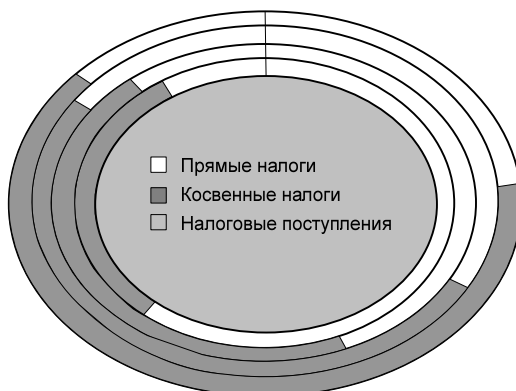
жетных поступлений стран с различным уровнем экономического развития. Подобное исследование для бюджетов 104 государств проведено в начале 1980-х гг. американским экономистом Р. Гуде (рис. 3.7).



*Рис. 3.6. Доля косвенных налогов в налоговых доходах бюджетов стран ОЭСР в 1997 г.*

Источник: *Страны ОЭСР. 2000: Статистический справочник ОЭСР. М., 2001. С. 40*

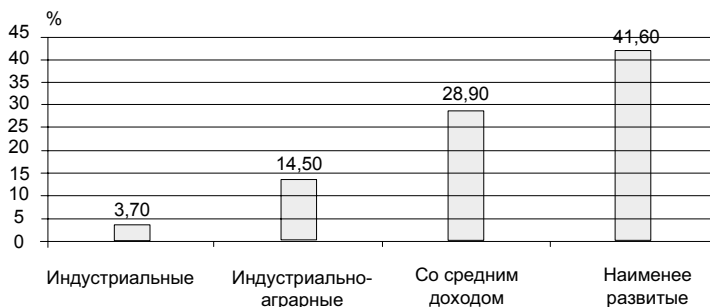
Исследование показало, что, несмотря на большое количество принятых во внимание стран с огромными различиями в социально-экономических и политических условиях, национальных традициях и т.п., по структуре доходов своих бюджетов все они объединяются в четыре основные группы. Тенденции изменения структуры доходной части бюджетов при переходе от одной группы к другой выражены очень четко: чем ниже уровень экономического развития страны, тем выше значение косвенных налогов для формирования доходов ее бюджета, причем особенно сильно возрастает роль косвенных налогов, взимаемых при внешнеторговых операциях (рис. 3.8).



**Рис. 3.7. Роль прямых и косвенных налогов в доходах бюджетов стран с различным уровнем экономического развития**

**Кольцо от центра к периферии соответствует странам: развитым индустриальным (их 20); индустриально-аграрным (15); со средним доходом (55); наименее развитым (14)**

И с т о ч н и к : Сакс Дж. Д., Ларрен Ф. Б. Макроэкономика. Глобальный подход. М., 1996. С. 223.



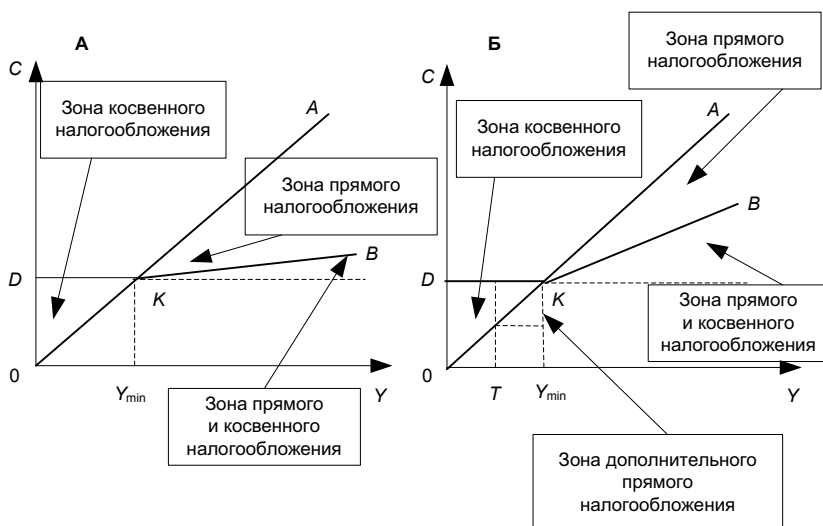
**Рис. 3.8. Роль косвенных налогов от внешней торговли в доходах бюджетов стран с различным уровнем экономического развития (в % от общих доходов)**

И с т о ч н и к : Сакс Дж. Д., Ларрен Ф. Б. Макроэкономика. Глобальный подход. М., 1996. С. 223.

Закономерность подобного распределения наглядно объясняет графическая модель, предложенная Р.Г. Гаджиевым<sup>1</sup>. На рис. 3.9

<sup>1</sup> Гаджиев Р.Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения // Финансы. 2000. № 3. С. 24—25.

представлены зависимости расходов на потребление  $C$  от суммы получаемых доходов  $K$  для развитых и развивающихся стран.



**Рис. 3.9. Соотношение прямого и косвенного налогообложения в странах с развитой (А) и слаборазвитой (Б) рыночной экономикой**

Прямая  $OA$ , проходящая через начало координат под углом  $45^\circ$  к осям, соответствует равенству расходов на потребление доходам, когда все получаемые доходы полностью расходуются на потребление. Однако при доходах, превышающих прожиточный минимум  $K_{min}$ , действует так называемый психологический закон Дж. Кейнса, согласно которому, расходы на потребление растут медленнее, чем доходы (прямые  $KB$ ). Часть доходов используется на накопления. Склонность людей к накоплениям определяется многими факторами, включая национальные традиции, но обычно в развитых странах с высоким уровнем доходов она выше, чем в развивающихся, что отражается в различных углах наклона прямых  $OB$ . В результате линия потребления представляет собой ломаную линию  $DKB$ : в пределах прожиточного минимума расходы на потребление остаются постоянными и равными этому минимуму (если доходы меньше прожиточного минимума, на потребление расходуются прежние накопления), а при доходах выше прожиточного минимума изменяются в соответствии с психологическим законом Дж. Кейнса.

В развитых странах, как правило, доходы в пределах прожиточного минимума освобождаются от подоходных налогов. Таким образом, доходы, не превышающие  $K_{\min}$ , подвергаются только косвенному налогообложению при расходовании на потребление. Используемые на потребление доходы свыше  $Y_{\min}$  (соответствующие прямой  $KB$ ) облагаются как косвенными налогами на потребление, так и прямыми налогами на доходы. Доходы, используемые на накопления (область между прямыми  $OA$  и  $KB$ ), облагаются только прямыми налогами.

Помимо большего угла наклона прямой  $KB$  развивающиеся страны отличаются от развитых еще и тем, что в них не облагаемый прямыми налогами доход обычно меньше прожиточного минимума (на рис. 3.9Б он обозначен  $T$ ). В результате возникает зона дополнительного прямого налогообложения доходов, лежащих в пределах от  $T$  до  $Y_{\min}$ . Бремя прямых налогов увеличивается, причем в большей степени для категории налогоплательщиков с относительно низкими доходами.

Сравнение на рис. 3.9 блоков **А** и **Б** показывает, что с ростом уровня доходов в стране база прямого налогообложения расширяется. Отсутствие прямого подоходного налогообложения на участке  $OY_{\min}$  в развитых странах компенсируется эффективной системой прогрессивного налогообложения более высоких доходов. В развивающихся странах с относительно низким уровнем доходов основное значение для обеспечения бюджетных поступлений имеют зоны косвенного налогообложения, а недостаточность налоговой базы для прогрессивного прямого подоходного налогообложения приходится компенсировать искусственным увеличением прямого налогообложения в низкодходной области.

Таким образом, соотношение прямых и косвенных налогов в доходах бюджета определяется в первую очередь уровнем экономического развития страны. При отсутствии достаточной налоговой базы по прямым налогам страны с низким уровнем экономического развития вынуждены формировать доходы бюджета преимущественно за счет косвенных налогов. Это объективный факт, с которым нельзя не считаться. Любые попытки изменения соотношения прямых и косвенных налогов, не соответствующего уровню экономического развития, не приведут ни к чему иному, кроме резкого увеличения бюджетного дефицита и обострения социально-экономических проблем.

На основании изложенного можно сформулировать следующие выводы.

1. В системе налогообложения любой страны (по крайней мере, в настоящее время) должны присутствовать и прямые и косвенные налоги.

2. Соотношение прямого и косвенного налогообложения для каждой конкретной страны прямо связано с уровнем ее экономического развития.

3. Роль прямого налогообложения возрастает по мере экономического развития страны.

4. Политика стимулирования экономики путем снижения прямых налогов приводит к некоторому усилению роли косвенного налогообложения даже в развитых странах, но с сохранением ведущей роли прямого налогообложения.

Применительно к налоговой системе России правильный подход к проблеме соотношения прямого и косвенного налогообложения был охарактеризован Д.Г. Черником: «Мы ни в коем случае не должны отказываться ни от прямых, ни от косвенных налогов. Но обращаться с ними следует очень аккуратно, как с мощнейшим оружием воздействия на экономические процессы. Соотношение же их на разных этапах развития должно меняться»<sup>1</sup>.

Проведенный экскурс в происхождение теории налогов показывает, что мыслители многих стран на протяжении трех последних столетий внесли весомый вклад в становление теоретического фундамента современных налоговых систем. Наиболее важными из них представляются следующие: обоснование концептуальных принципов налогообложения, предложения по оптимальному сочетанию прямых и косвенных налогов, разработка основных положений подоходного налогообложения, развитие принципов справедливости и эффективности, анализ взаимосвязи налогов с другими экономическими инструментами, прежде всего с ценами и доходами.

Данные теории, безусловно, сыграли свою позитивную роль в стремлении правительств к уменьшению числа налогов и максимальному упрощению своих систем налогообложения, унификации объектов обложения. Во многом благодаря этим теориям оформилась также крайне важная концептуальная догма: множественное обложение одного и того же объекта неприемлемо, одному объекту обложения должен соответствовать один налог, но ни один сколько-нибудь значимый объект при этом не должен уходить из-под обложения.

Что касается споров в части пропорционального и прогрессивного налогообложения, то, к сожалению, представленные выше методологические проблемы не могли не привести к постановке вопроса: так нужно ли вообще преодолевать все эти сложности, связанные с прогрессивным обложением, не проще ли применять во всех налогах метод пропорционального обложения? Это и проще, и дешевле

---

<sup>1</sup> Черник Д.Г. Налоговая реформа на рубеже веков. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2000. С. 17.

(имеются в виду издержки администрирования). Простейший ответ на него сформулировало в 2001 г. Правительство РФ, когда в разрез с общемировой практикой была убрана прогрессивность из подоходного обложения доходов граждан.

Идея справедливости в налогообложении впервые отчетливо прозвучала в теории единого налога, в основе которой лежит гипотеза о том, что налоги в итоге уплачиваются из одного источника — доходов. Практика налогообложения XX в. доказала несостоятельность и неосуществимость теорий единого налога, но не без их влияния финансовая наука проводила исследования, связанные с поисками более справедливых способов налогообложения.

Теории переложения возникли одновременно с налоговыми теориями, и можно сказать, что теория переложения как таковая является составной частью общей теории налогов. При изучении теорий переложения важно помнить, что их научность определялась степенью развития фундаментальной для финансовой науки — политической экономии и самой финансовой науки. Эволюция теорий переложения показывает, что по мере накопления научного потенциала в них изменялось соотношение политического и экономического начала в пользу последнего.

Установление зависимости между налогом и ценой является важным вкладом маржиналистов в повышение уровня научного обоснования проблемы переложения налогов. Они создали значительный задел для дальнейшего научного поиска в рамках статистического и синтезирующего направлений. Однако плодотворность статистического направления не следует переоценивать. Изначально ошибочное увлечение эмпиризмом не позволило получить выдающиеся результаты, однако отдельные их выводы, часть из которых представлена выше, безусловно следует признать оригинальными.

Все представленные выше обобщения блестяще удалась Э. Селигману. Не удалось ему в полной мере синтезировать единого мнения по составу перелагаемых и неперелагаемых налогов. Однако некорректно винить его в этом: слишком широк был разброс данных мнений в научной среде. Справедливости ради следует подчеркнуть, что единого мнения по данной проблеме до сих пор так и не существует.

Но даже полученные на тот момент обобщения уже позволяли правительствам целенаправленно подходить к налоговым преобразованиям. Яркий пример тому — введение в большинстве развитых стран прогрессивно-подоходного налога, практическая непереложимость которого у большинства исследователей не вызывала сомнений. Авторы некоторых налоговых преобразований уже осознанно стремились учитывать, кто должен быть носителем налога.



Однако история знает немало примеров, когда результат переложения оказывался совершенно неожиданным для правительства и даже прямо противоположным задаваемому им направлению.

Основными практическими выводами теоретических исследований классификации налогов на прямые и косвенные в XIX в. Стали следующие. Главный из них, не потерявший своей актуальности и сегодня: обе формы обложения имеют как достоинства, так и недостатки, наиболее эффективную налоговую систему можно построить только на основе их сочетания. Что касается доминирования одной из форм в такой системе, то большинство ученых отдало предпочтение необходимости преобладания прямого обложения.

Относительно косвенного обложения, расхожим стало мнение о необходимости его совершенствования. Российской экономист *И.И. Янжул* (1846—1914) даже сформулировал в 1890 г. шесть общих правил, которые следует соблюдать при организации косвенных налогов<sup>1</sup>. Не потеряли актуальности эти правила и при сегодняшнем прочтении.

1. Косвенному обложению должны подлежать главным образом предметы второстепенной важности, предметы первой необходимости должны по возможности освобождаться от него. Часто затруднительно определить, является ли данный продукт предметом первой или второстепенной необходимости, поэтому единственным критерием в этом случае должна служить распространенность предмета. Чем более предмет распространен в потреблении, тем он более необходим и тем менее следует его считать способным к косвенному обложению.

2. Не должно быть слишком большого числа косвенных налогов, ибо при большом количестве они имеют тенденцию сдерживать развитие промышленности и производительных сил страны.

3. Косвенные налоги должны распространяться лишь на такие объекты и взиматься лишь в такие моменты, когда есть возможность вовремя уследить за облагаемым предметом и настичь его. Налог должен поражать предмет прежде, чем он успеет перейти в руки потребителю. Следовательно, наилучшими в косвенном обложении должны считаться два способа: во-первых, когда налог целиком уплачивается вперед производителем; во-вторых, когда налог целиком уплачивается продавцом. В обоих способах они смогут вознаградить себя тем, что приложат к цене производимого (продаваемого) предмета авансированную уплату налога и сверх того — процент за средний временной разрыв до возврата от потребителя этих средств. Первый способ более удобен тем, что легче админист-

---

<sup>1</sup> *Янжул И.И.* Указ. соч. С. 401—405.

рируется, поскольку число производителей всегда меньше числа продавцов. Второй способ имеет то преимущество, что уплата налога здесь приближена к моменту потребления, в силу чего величина процента будет объективно меньше, а производитель не ощутит бремени его уплаты. Кроме того, следствием этого правила является вывод: не следует даже пытаться обложить косвенным налогом произведенные и потребленные предметы внутри домохозяйства.

4. Если облагаемый продукт разделяется по качеству и цене, то оклады косвенного налога также должны быть дифференцированы, по возможности прогрессивным образом. Например, сигары должны облагаться большим процентом налога в своей цене, нежели папиросы или махорка.

5. Высота окладов должна соотноситься как с характером облагаемых предметов, так и с величиной потребности в них. При этом она не должна вредить доходности косвенного налога, т.е. не должна переходить той границы, за которой вследствие чрезмерного уменьшения потребления данного продукта доход от его обложения начинает падать.

6. Косвенное обложение предметов отечественного производства обязательно должно сопровождаться установлением соответствующих таможенных пошлин на импортируемые предметы.

## Контрольные вопросы

1. Кто является автором систематизации принципов налогообложения?
2. Кто из ученых развил принципы налогообложения А. Смита?
3. Раскройте основные преимущества акцизов в изложении У. Пети.
4. Как увязывали исследователи необходимость налогообложения и справедливость?
5. Кто из ученых обосновал необходимость государственного вмешательства в экономику и каковы возможности налогов в регулировании экономики?
6. Какое влияние оказывают процессы глобализации на развитие теории налогов?
7. Какие теоретические аспекты налогообложения сегодня не решены и каковы пути их решения?
8. Каким образом интерпретировалась теория единого налога в классической экономической теории, в теории физиократов?
9. Какие обоснования несостоятельности теории единого налога формулировались в финансовой науке?

10. В чем заключалась теория Д. Локка о переложимости налогов?
11. Каким образом развивались абсолютные теории переложения налогов?
12. Какие основные положения содержат в себе оптимистическая и пессимистическая теории переложения?
13. В чем состоит теоретическое значение законов К. Рау?
14. Какую роль в развитие теории переложения внесла маржиналистская экономическая школа?
15. В каком направлении развивались теории переложения налогов в американской финансовой школе?
16. Какие виды и условия переложения налогов Вы знаете?
17. Что означает понятие «амортизация налога»?
18. Какие основные выводы сделаны в рамках синтезированной теории переложения налогов?
19. Охарактеризуйте разграничивающие признаки прямого и косвенного налогообложения.
20. В чем заключаются преимущества и недостатки прямых и косвенных налогов?

### Теории распределения налогового бремени

---

*Рассмотрены теоретические аспекты равномерности налогообложения и проанализированы взгляды различных ученых по указанному вопросу. Кроме того, в достаточно сжатом и лаконичном виде аккумулированы наиболее интересные теории в сфере налогообложения по рассматриваемой проблематике: эмпирическое статистическое, аналитическое направления теории налогового бремени.*

---

Принцип равномерности налогообложения претерпел сложную эволюцию, которую можно проследить в истории финансовых взглядов по данному вопросу.

Проблему теоретического осмысления тяжести налогового бремени, способов ее исчисления и установления определенного предела, выше которого не следует поднимать налоги, пыталось решить не одно поколение экономистов. Три последних столетия лучшие умы стремились отыскать мерило тяжести этого бремени, его разумные границы, но, как и в большинстве других проблемных вопросов, не добились однозначно удовлетворительных результатов.

Неудачи обуславливались рядом тормозящих факторов, в числе которых следует выделить неразработанность статистической науки, ее инструментария и массива наблюдений, а также нерешенность проблемы переложения налогов. Лишь в XX в. ученые отошли от эмпиризма и констатации в данном вопросе, вплотную подойдя к научному обоснованию равномерности налогообложения и определения верхних и нижних пределов налогового бремени.

Распространенным считается мнение, что стержень теории налогового предела (налогового бремени) составляет исключительно обоснование А. Лаффером взаимозависимости величины налоговых ставок и объема налоговых поступлений, так называемой «кривой А. Лаффера». Нисколько не пытаясь умалить ее достоинств, думается, однако, что такие утверждения не соответствуют исторической действительности.

### *Эмпирическое направление теории налогового бремени*

---

Первым в середине XVIII в. оформилось эмпирическое направление данной теории. Его приверженцы пытались *эмпирическим путем, основываясь на исследовании доли изымаемых в виде налогов средств в национальном доходе разных стран, обосновать универсальные нижние и верхние пределы налоговых изъятий, которых следует придерживаться всем правительствам.*

Так, известный финансист *И. Юсти* (1717—1771) убежденно доказывал, что нормальным будет бюджет, расходующий  $\frac{1}{6}$  национального дохода, большие изъятия причинят вред народному хозяйству. *П. Леруа-Болье* критиковал ученых за попытку определить низший размер налога исходя из удовлетворения государством минимальных потребностей, а высший — из максимальных потребностей, удовлетворение которых государство будет осуществлять эффективнее, чем отдельные лица. Обосновывая, что такие потребности крайне трудно определить, он считал целесообразным эмпирическое установление верхнего и нижнего пределов налога. По его наблюдениям, «такими пределами служат 5 или 6% общественного дохода внизу и 12 или 14% вверху. Если страна и переносит налог выше 14% общественного дохода, то возрастание богатства замедляется, свобода промышленности и даже личная свобода граждан подвергаются опасности»<sup>1</sup>.

Научная «близорукость» эмпирического подхода очевидна. Не видя связи этих пределов с уровнем экономического развития разных стран, пренебрегая их подвижностью в зависимости от каких-либо факторов, исследуя данный вопрос в статике, а не в динамике, данный подход был обречен на резкую критику и неприятие рекомендуемых пределов. «О подобных исчислениях, — пишет в 1865 г. австрийский финансист *К. Гокк*, — можно сказать то же самое, что и о вычислении пределов атмосферы».

### *Статистическое направление теории налогового бремени*

---

В XIX в. оформилось статистическое направление данной теории. Его последователи, оперируя более совершенными статистическими данными и выводами о переложении налогов, во многом учли промахи своих предшественников. Именно в рамках этого направления сосредоточилось большинство исследований вплоть до середины

---

<sup>1</sup> *Исаев А.А.* Указ. соч. С. 162.

XX в., предложивших ряд плодотворных идей и обоснованных для того времени расчетов.

1. Было сформулировано положение, что *верхние пределы налогового бремени не могут быть универсальными для разных стран*. Они должны определяться двумя основными факторами:

- уровнем их экономического развития (достатка граждан);
- характером расходов бюджета.

Русский финансист *И. Горлов* в отношении первого фактора писал следующее: «По богатству промышленности, образованности и многочисленности народа величина 25% может быть до бесконечности различна и потому иногда достаточна, иногда недостаточна для государственных издержек. Также богатый народ может жертвовать в некоторых обстоятельствах более четверти своего дохода без большого обременения, а бедный народ часто не может давать и четверти без совершенного расстройтва»<sup>1</sup>.

Влияние второго фактора убедительно обосновал немецкий экономист *А. Вагнер* (1835—1917). По его мнению, чем большую экономическую ценность имеют государственные услуги, т.е. чем больше они содействуют развитию производительных сил, тем выше могут быть государственные расходы, а следовательно, и налоговые изъятия в отношении к национальному доходу.

2. Была аргументирована *закономерность неизбежного увеличения государственных расходов и верхних пределов налогового бремени по мере социально-экономического развития страны*. В то время как Американский экономист *Х. Адамс* отстаивал мнение о темпах такого увеличения, соответствующих темпам экономического роста, *А. Вагнер* обосновывал положение об ускоренном увеличении государственных расходов темпами, превышающими экономический рост. Данная закономерность, получившая впоследствии название «закона Вагнера», была выведена им из статистических наблюдений за долгосрочной динамикой государственных расходов в странах — лидерах экономического развития. Вагнер доказывает, что ускоренный рост общественных затрат и соответственно увеличение возможных пределов обобществления национального дохода посредством налогов не зависят от политической или социальной природы общества, а задаются самой природой современной индустриальной экономики. Именно в усложнении экономической жизни, по Вагнеру, следует искать причины расширения правительственных функций, роста государственных расходов и увеличения налогов.

---

<sup>1</sup> *Горлов И.* Теория финансов. Казань. 1841. С. 234.

3. Была обоснована *необходимость различия налогового бремени (его пределов) в целом для народного хозяйства либо для отдельных хозяйств, различных слоев населения и на душу населения*. Понимание того, что эти показатели будут далеко не тождественными, явилось важным достижением данной теории, стимулировавшим разработку соответствующих методик исчисления налогового бремени. На этих методиках следует остановиться подробнее.

Исчисление налогового бремени на народное хозяйство в целом особых методических проблем не вызывало. Был задействован подход, хорошо апробированный еще в рамках эмпирического направления, суть которого заключалась в отнесении фактически собранной суммы всех налогов и сборов в стране к ее национальному доходу. Этот простой подход всегда доминировал в практике расчетов. Данный статус сохранил он и в наши дни, только в качестве знаменателя теперь используют показатели валового внутреннего продукта (ВВП).

Исчисление налогового бремени на население всегда вызывало наибольшие методические сложности. Многие экономисты вообще говорили о невозможности точных абсолютных исчислений налогового бремени по отдельным группам населения ввиду невозможности квалитетирования сумм налогов, падающих в результате переложения на каждую такую группу. Поэтому теория далее пошла в основном по пути разработки способов исчисления сравнительной тяжести обложения на все население.

Э. Селигман предложил подход, согласно которому тяжесть налогов следует исчислять отношением средних подушных норм уплачиваемых налогов к подушным нормам национального дохода. В авторской интерпретации наиболее узким местом был числитель данного соотношения. Невозможность исчисления фактически уплачиваемых населением налогов приводила к тому, что подушная норма считалась по всему кругу налогов, часть бремени которых несли хозяйствующие субъекты. Подобный расчет давал не что иное, как макроэкономическое отнесение налогов к национальному доходу.

Его идею использования подушных норм развила Г.Г. Соловей, которая в 1928 г. предложила исчислять абсолютную тяжесть обложения, вычитая из подушной нормы национального дохода подушную норму собранных налогов. Обоснование целесообразности абсолютных исчислений простое. Сравнительных (процентных) данных недостаточно: при одинаковой доле налоговых изъятий в национальном доходе налоговое бремя более тяжело для населения стран с меньшей нормой национального дохода, нежели для населения с более высокой нормой (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Показатели налогового бремени согласно использованию разных способов исчисления

Страна	Год	Отношение собранных налогов к национальному доходу, %	Подушная норма, довоенные рубли		Остаток подушной нормы национального дохода за вычетом налогов, руб.	Отношение собранных налогов к свободному доходу, %
			национального дохода	собранных налогов		
Англия	1913	11,3	471	53	417	20,0
	1926	24,3	506	123	383	36,3
Франция	1913	13,8	355	49	306	—
	1927	20,7	357	74	283	—
Германия	1913	11,4	307	35	272	22,7
	1927	23,0	319	74	245	48,8
Италия	1913	12,9	219	28	191	—
	1925	18,3	164	30	134	—
США	1912	6,4	718	46	672	11,7
	1924	8,7	833	73	760	20,5
Россия СССР	1913	11,5	98	11	87	—
	1927	13,8	96	13	83	—

Источники: Соловей Г.Г. Государственные бюджеты. М.-Л., 1928, С. 90; Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса) М.: Финиздат, 1928. С. 9—10.



Например, в 1913 г. при одинаковом удельном показателе приблизительно в 11,5% налоговое бремя в России было в три раза тяжелее, чем в Германии и почти в пять раз тяжелее, чем в Англии.

Ряд немецких и, в особенности, русских финансистов (П.В. Микеладзе, В.П. Строгий и др.) предложили подход, учитывающий возврат налоговых платежей плательщикам в виде государственных услуг (здравоохранения, пенсионного обеспечения и т.п.) и расходование средств прожиточного минимума из подушной нормы национального дохода. Этот подход предусматривал получение относительных показателей налогового бремени. В числителе искомого соотношения из суммы всех собранных налогов вычиталась сумма возвратных платежей государства частным лицам в расчете на душу населения. Его знаменателем являлся свободный доход: из подушной нормы национального дохода вычитался прожиточный минимум (минимально необходимый бюджет человека). Соответствующие расчеты (последняя графа табл. 4.1) повторяли динамику отношения налогов к национальному доходу, но показывали большие величины налогового бремени.

Увязка в рамках статистического направления положений теоретического анализа с методическим обеспечением количественного выражения тяжести обложения заметно продвинула теорию налогового бремени. Но на вопрос: каковы верхние границы налоговых изъятий, теория не могла дать аргументированный ответ.

Доминировали экспертные оценки, которые, как и эмпирическое направление данной теории, шли от практики. В 1903 г. А. Синх, автор исследования налогового бремени, отмечал 15—16% налоговых изъятий в национальном доходе как верхний предел, за которым дальнейшее повышение налогов казалось просто невозможным. До начала Первой мировой войны ни одна страна не превысила его: налоговая нагрузка на экономику в европейских странах не превышала 11—13% (см. табл. 4.1). Война вызвала в них беспрецедентный рост военных расходов, покрывавшихся за счет повышения налогов, заимствований и эмиссии денег. Эта война привела не только к появлению значительного долга у стран-участниц, которые нужно было обслуживать, но и к всплеску социальной солидарности, необходимости финансировать развитие здравоохранения, образования. Данные обстоятельства не позволяли снижать повышенные в период войны ставки налогов, хотя в США и Англии подобные попытки все же предпринимались, но безуспешно. Вера в незыблемость и возможность установления верхних пределов налоговых изъятий значительно пошатнулась: к 1937 г. налоговая нагрузка в среднем по развитым странам возросла до 22,8%, вдвое превысив довоенный уровень.

Вторая мировая война аналогичным образом выводит налоговую нагрузку на качественно иной уровень: после ее окончания взята планка в 30%. 1950—1970-е гг. — период восстановления европейской экономики на современной технологической основе и беспрецедентных темпов ее роста. Повсеместно вводятся дополнительные налоги, в том числе НДС и налоги на заработную плату, финансирующие новую систему социального страхования. Налоговая нагрузка на экономику продолжает увеличиваться.

В Европе активно формируется модель государства всеобщего благосостояния или социалистического капитализма. Именно в это время складывается представление о безграничных возможностях государства через налогообложение мобилизовывать доходы и перераспределять ВВП, не нанося при этом ущерба экономическому развитию. Ученые и практики постоянно оперируют справедливостью закона А. Вагнера. Как замечает Е.Т.Гайдар, неудивительно, что с начала Первой мировой войны и до 1970-х гг. «тезис о существовании верхних границ налогообложения окончательно вышел из употребления, а его использование стало опасным для профессиональной репутации»<sup>1</sup>.

Следует отметить, что безудержный рост налогового бремени в развитых европейских странах не воспроизводится в англосаксонском мире (США, Великобритании, Австралии), но оказывает сильное влияние на них. Налоговая нагрузка в этих странах хотя и меньшими темпами, но также возрастает (табл. 4.2).

*Таблица 4.2. Налоговая нагрузка (доля налогов и других обязательных платежей в ВВП) развитых стран, %*

Страна	1970	1980	1987	1997	2002
Швеция	40,2	49,4	56,7	54,2	52,5
Франция	35,1	41,7	44,8	46,3	45,6
Германия	32,9	38,0	37,6	42,9	41,3
Италия	26,1	30,2	36,2	42,9	41,0
Великобритания	37,0	35,3	37,5	33,9	36,6
Канада	31,3	31,6	34,5	36,3	34,1
США	29,2	29,5	30,0	31,8	30,6
Япония	19,7	25,5	30,2	28,6	28,1

Источники: *Налоговая политика России: проблемы и перспективы* / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 185; *Россия и страны мира: Статистический сборник*. М.: Росстат, 2004. С. 274—277.

<sup>1</sup> Гайдар Е. Государственная нагрузка на экономику // Вопросы экономики. 2004. № 9. С. 15.

Послевоенное форсированное увеличение налоговой нагрузки вызывает в странах с традиционно либеральной экономической политикой значительную обеспокоенность. Именно в этих странах и возобновляются исследования пределов налоговых изъятий, обосновывающие объективность шумпетеровской версии возможного кризиса «налогового государства»<sup>1</sup>. Данные исследования наиболее системно были реализованы в 1970-х гг. в рамках теории экономики предложения, одним из разработчиков которой стал американский экономист А. Лаффер.

### *Аналитическое направление теории налогового бремени*

Без преувеличения можно утверждать, что А. Лаффером было создано аналитическое направление данной теории. Заслуга А. Лаффера заключается в том, что благодаря его работам теория налогового бремени, наконец, приняла вид целостной научной концепции. Его выводы, сделанные в преддверии масштабных финансовых кризисов в Европе периода 1980-х гг., обратили внимание политических элит и убедили их в существовании верхних пределов налогообложения, опасности приближения к ним.

А. Лаффер продемонстрировал связь между величиной ставок налогов и объемом налоговых поступлений, показав, что *более низкие ставки несут в себе способность не столько текущего уменьшения поступлений, сколько потенциал будущего их увеличения*. Иллюстрацией этой связи служит зависимость величины налоговых ставок и объема налоговых поступлений, широко известная в теории под названием «кривая А. Лаффера» (рис. 4.1). На оси абсцисс здесь нанесена величина ставки налога, но может приводиться величина эффективной совокупной налоговой ставки либо величина налоговой нагрузки на экономику — общий вид зависимости от этого не изменится.

Согласно этой зависимости увеличение налоговой ставки до уровня  $r_{\max}$  будет обеспечивать увеличение, хотя и все более замедляющимися темпами, налоговых поступлений до максимально возможной величины их  $H_{\max}$ . В диапазоне  $r_{\text{факт.}}^1 < r_{\max}$ , именуемом нормальной зоной шкалы ставок налогов, побудительные мотивы

---

<sup>1</sup> В 1940-х г. известный австрийский экономист *Й. Шумпетер* (1883—1950) в числе первых предупреждал о возможном кризисе «налогового государства», в котором рост возможностей государства мобилизовывать доходы вызывает увеличение социальных обязательств и чрезмерный рост налогового бремени, что рано или поздно окажется несовместимым с экономическим ростом. Опасения Й. Шумпетера сбылись к 1980-м гг.

экономических агентов серьезно не ущемляются, заинтересованность в легальной экономической деятельности, а следовательно, величина налоговой базы уменьшаются значительно медленнее, чем возрастает ставка.

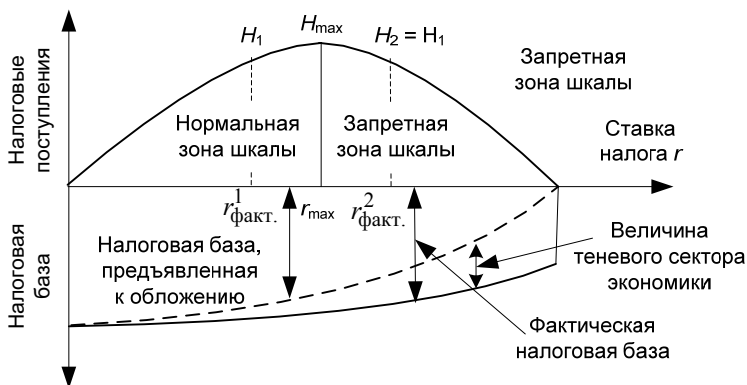


Рис. 4.1. Кривая А. Лаффера

Соответственно налоговые поступления возрастают. Превышение верхнего предела этой ставки —  $r_{\max}$ , т.е. нахождение налоговой ставки в диапазоне  $r_{\text{факт.}}^2 > r_{\max}$ , именуемое запретной зоной шкалы, у экономических агентов снижает стимулы к легальной деятельности. Производство сокращается, уменьшаются налоговая база и объем налоговых поступлений. Происходит перемещение производства ВВП в теневой сектор экономики, свободный от налоговых обязательств. Нахождение налоговой ставки в запретной зоне является «налоговой ловушкой».

Таким образом, один и тот же объем налоговых поступлений ( $H_2 = H_1$ ) обеспечивается при разных ставках налога ( $r_{\text{факт.}}^2$  и  $r_{\text{факт.}}^1$  соответственно). Но при этом более низкие налоговые ставки предпочтительнее. Они ориентированы на перспективу, поскольку не подавляют предпринимательскую активность экономических агентов, позволяют им осуществлять инвестиции и расширять производство. Через определенное время дополнительный объем производства увеличит базу обложения, что обеспечит прирост налоговых поступлений.

Предельно простая логика данных рассуждений тем не менее была воспринята неоднозначно. Либерально настроенная полити-

ческая элита с восторгом восприняла теоретическую аргументацию А. Лаффера. В частности идеология снижения налоговых ставок (налоговой нагрузки) была взята в 1980-х гг. на вооружение администрацией Р. Рейгана. Более того, теория налогового бремени в интерпретации А. Лаффера явилась даже концептуальной основой новой экономической политики США, получившей название рейганомии. Однако попытки ее практического воплощения оказались безуспешными. Масштабное снижение налоговых ставок не привело ни к одному из ожидаемых результатов. Они оказались во многом прямо противоположными: резко сократились налоговые поступления, увеличился бюджетный дефицит, норма сбережений в 1986 г. упала до самой низкой отметки (3,9%), и что самое интересное — объем теневого сектора при этом не уменьшился.

Как замечает известный исследователь кривой А. Лаффера Е.В. Балацкий, «начиная с этого момента, концепция кривой А. Лаффера оказалась в двойственном положении. С одной стороны, она по-прежнему воспринималась как очень красивая и изящная аналитическая конструкция, которая таит в себе еще не до конца выясненные возможности позитивного применения на практике, с другой — стало ясно, что сама адаптация концепции кривой А. Лаффера к насущным проблемам экономики представляет собой очень тонкую, поистине ювелирную работу. Подобное положение вещей привело к тому, что почти на 20 лет сохранилось неопределенное отношение научного мира к пресловутой кривой А. Лаффера»<sup>1</sup>.

Скептически настроенная часть экономистов, не отрицая в целом наличия зависимости налоговых поступлений от величины ставок, аргументируют свои возражения двумя основными доводами.

*Во-первых*, снижение налогов оказывает большее влияние на спрос, чем на предложение. Первоначально это приводит к существенному превышению совокупного спроса над совокупным предложением, увеличению бюджетного дефицита и росту инфляции. Позитивный эффект снижения налогов проявится только через неопределенный промежуток времени, когда спрос и предложение вновь придут к равновесию.

*Во-вторых*, невозможно для конкретной экономики количественно определить точку максимума на этой кривой ( $r_{max}$ ) и идентифицировать, где же относительно этой точки (слева —  $r_{факт.}^1$  или справа —  $r_{факт.}^2$ ) находится фактический уровень налоговой нагрузки. В связи с этим совершенно непонятно, что нужно делать, чтобы увеличить

---

<sup>1</sup> Балацкий Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. 2004. № 11—12. С. 128.

налоговые поступления: повышать налоги (при  $r_{\text{факт.}}^1 < r_{\text{max}}$ ) или уменьшать их (при  $r_{\text{факт.}}^2 > r_{\text{так}}$ ). Рекомендации А. Лаффера по снижению налогов будут приводить к увеличению поступлений от них только тогда, когда ставки налогов будут находиться в запретной зоне шкалы, в остальных случаях — неминуемы существенные потери бюджета. Но как идентифицировать эти зоны?

Без сомнения, данные возражения не лишены оснований. Очевидно, что теоретическое обоснование А. Лаффером существования универсального верхнего налогового предела требует дальнейших исследований. Думается, что такие исследования должны демонстрировать зависимость налогового бремени не только от величины ставок (к сожалению, зависимость А. Лаффера однофакторная), но и от других определяющих его факторов, учитывать специфику различных экономик и позволять количественно определять этот предел для каждой страны. Ведь возможность определения единого предела для всех стран — не более чем иллюзия.

Острая необходимость в продолжении исследований определяется насущной потребностью текущего этапа экономического развития. Нас интересует следующие его особенности.

**1. Нарастающий процесс глобализации мировой экономики, облегчающий транснациональное перемещение основных факторов производства (капитала, труда).** Глобализация стимулирует рост межстрановой налоговой конкуренции, перемещение данных факторов в страны с меньшим уровнем налоговой нагрузки, что подталкивает правительства к снижению этой нагрузки и ограничивает их возможности по ее повышению.

**2. Усиливающееся противоречие между социальной и экономической направленностью государственной политики.** Наиболее остро данное противоречие проявляется в западноевропейских странах, где послевоенный рост налогового бремени был наиболее значительным. Пакет долгосрочных и дорогостоящих социальных программ, принятых в период высоких темпов экономического роста 1950—1970-х гг., становится все сложнее финансировать. Начиная с середины 1970-х гг. проблемным становится процесс согласования приоритетов общества и экономики. С одной стороны, экономика свидетельствует о невозможности дальнейшего увеличения нагрузки на нее: замедляются темпы ее роста, возникают бюджетные дефициты, увеличивается инфляция, расширяется теневой сектор экономики. С другой стороны, общество уже привыкло к высокому уровню социального обеспечения и соответствующих гарантий государства, секвестрировать их крайне сложно. Граждане, ратующие за снижение налогов, в то же время категорически против свертывания социальных программ.

Как позитивный факт отметим, что научный поиск в данном направлении значительно активизировался, особенно в течение двух последних десятилетий. В числе полученных результатов выделим следующие.

1. Проведена ревизия обоснованности закона А. Вагнера. Его выводы об ускоренном увеличении государственных расходов темпами, превышающими экономический рост, по мнению большинства специалистов (В. Танзи, Л. Шукнекта и др.), оказались ошибочными. Эти темпы должны быть соразмерны экономическому росту, а сами государственные расходы имеют верхнюю границу, превышение которой уже не улучшает показатели качества жизни и социального самочувствия населения — здоровья, средней продолжительности жизни, образовательного уровня.

2. Обоснована зависимость величины налогового бремени от этнической разнородности страны и идеологических установок, доминирующих в данном обществе. Д. Мюллер и П. Мюррел выявили следующую закономерность. Верхний предел налоговых изъятий будет выше в небольших и однородных по национальному составу странах, т.е. в этнически компактных унитарных государствах с устойчивыми традициями социальной солидарности (например, в скандинавских странах), и существенно ниже — в больших, этнически разнородных и дифференцированных в социально-культурном отношении федеративных государствах (таких, как США).

3. Продемонстрированы неоднозначность и сложность влияния налогового бремени на темпы экономического роста. По мнению нобелевского лауреата С. Кузнеца, ее неоднозначность определяется не отсутствием такого влияния, а тем, что взаимосвязи между этими показателями различны на разных уровнях и этапах развития экономики. Каждому уровню душевого ВВП присущи специфические пределы налоговой нагрузки на экономику (с увеличением душевого ВВП допустимый предел также повышается). Следовательно, для развитых стран такой предел будет больше, для развивающихся — меньше<sup>1</sup>.

4. Расширено понимание эффекта «налоговая ловушка» и диапазона недопустимой налоговой нагрузки, приводящей к его образованию. Напомним, что, по Лафферу, налоговая ловушка обуславливалась попаданием ставки налога в пресловутую запретную зону шкалы (рис.). Нахождение на границе между нормальной и запретной зонами (в точке  $r_{max}$ ) обеспечивало максимальные налоговые поступления.

Е.В. Балацкий обосновал, что нижняя часть кривой А. Лаффера, демонстрирующая изменение налоговой базы, также имеет свой экстремум (рис. 4.2).

---

<sup>1</sup> Гайдар Е. Указ. соч. С. 16—23.

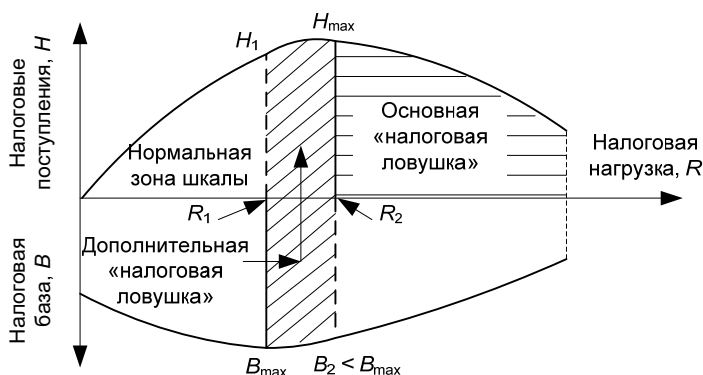


Рис. 4.2. Формирование «зоны фискальных противоречий» (дополнительной «налоговой ловушки»):

$R_1$  и  $R_2$  — точки А. Лаффера первого и второго рода

Точки экстремумов (фискального оптимума) на двух кривых, получивших название точек А. Лаффера первого и второго рода, не совпадают. Между ними имеется так называемая «зона фискальных противоречий», в которой появляется противоречие между двумя функциями налогов и налоговой политики: стимулирующей и фискальной. Е. Балацкий пишет, что первая функция направлена на поддержку и стимулирование производителя, вторая — на пополнение бюджета. Попадание фактического значения налогового бремени в «зону фискальных противоречий» означает, что производитель уже не выдерживает такого давления и переходит в режим производственной рецессии, а бюджет, несмотря на трудности производителя, продолжает «жиреть»<sup>1</sup>.

Проблема в том, что эта зона не совпадает с запретной зоной А. Лаффера, она левее ее и накладывается на диапазон нормальной зоны: от  $R_1$  до  $R_2$ . Таким образом, появляется дополнительная «налоговая ловушка», обуславливающая необходимость устанавливать налоговое бремя значительно ниже верхних его границ.

Как мы видим, нормальная зона шкалы за счет существования «зоны фискальных противоречий» значительно сужается. Отсюда следует важный практический вывод: верхний предел не может являться оптимальным для согласования интересов экономики и бюджета, необходимо устанавливать фактическую налоговую нагрузку на уровне существенно ниже ее верхнего предела. Следует отметить, что в теории А. Лаффера проблема идентификации оптимальной

<sup>1</sup> Балацкий Е. Указ. соч. С. 130.



налоговой нагрузки вообще не нашла отражения. Современные разработки в некоторой степени позволяют восполнить этот пробел.

*Оптимальная налоговая нагрузка* — это такой уровень налоговых изъятий, который позволяет в практике обложения обеспечить разумное сочетание фискальной и стимулирующей функций налогов, достичь компромисса интересов государства и налогоплательщиков.

Величина оптимальной нагрузки ( $R_{onm}$ ) должна быть левее зон фискальных противоречий на рис. 4.2, т.е. меньше нагрузки  $R_1$ , при которой возникает эффект дополнительной налоговой ловушки:  $R_{onm} < R_1$ .

Подводя итоги, следует отметить, что эффективная налоговая политика государства должна ориентироваться не на установление фактической налоговой нагрузки на уровне ее верхних границ, а на поиск оптимума и использования его в качестве ориентира для коррекции уровня налоговых изъятий. Такой оптимум индивидуален для каждой страны и непостоянен во времени. Его величину будет по-разному определять специфичный для каждой страны комплекс экономических, национальных, исторических и социальных факторов. К сожалению, обоснованную многофакторную зависимость и количественную оценку оптимального уровня налогового бремени теория на сегодняшний день дать не может. Это проблема будущих исследований.

## Контрольные вопросы

1. Почему теории налогового бремени не имели достаточного высокого научного развития в течение последних трехсот лет?
2. В чем состоят ключевые моменты эмпирического направления теории налогового бремени?
3. Охарактеризуйте основные постулаты статистического направления теории налогового бремени.
4. Почему вышеуказанные теории невозможно в чистом виде применить ни в одной из известных в настоящее время экономических формациях?
5. В чем особенность аналитического направления теории налогового бремени?
6. Почему практическое воплощение теории А. Лаффера оказалось несостоятельным?
7. Представьте кривую А. Лаффера и поясните характер зависимости объема налоговых поступлений от величины налоговых ставок.
8. Какие направления в изучении налогового бремени наиболее интересны ученым-экономистам на рубеже XX и XXI вв.?
9. Охарактеризуйте основные послы разработок Е.В. Балацкого в сфере изучения налогового бремени и кривой А. Лаффера.

## Основные элементы и функции налогов, принципы налогообложения

---

*Рассматриваются основные элементы, составляющие категорию «налог» и являющиеся универсальными для применения в международной практике при построении любой налоговой системы. Рассматриваются функции, присущие только данной экономической категории, а также принципы налогообложения в их историческом развитии.*

---

### 5.1. Обязательные и факультативные элементы налога

Как устанавливает практика применения налогов и сборов, в отношении каждого конкретного налога законодательство должно содержать исчерпывающий объем информации, позволяющий однозначно установить:

- обязанное лицо, размер и порядок исполнения им налогового обязательства;
- границы притязаний государства относительно имущества налогоплательщика.

Законодательная определенность налогообложения является одним из его основополагающих принципов.

Следовательно, как указывает автор учебника «Основы теории налогообложения», установить налог — значит зафиксировать все обстоятельства, обуславливающие возникновение налогового обязательства, его размеры и порядок исполнения. В современных условиях налоги устанавливаются компетентным органом государственной власти или местного самоуправления в пределах его компетенции в сфере налогообложения. Как правило, указанные обстоятельства фиксируются в налоговом законодательстве, что и позволяет называть их элементами налога<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> См.: Коровкин В.В. Основы теории налогообложения: Учебник. М.: Экономистъ, 2006. С. 105.

Таким образом, необходимость в установлении «элементов юридического состава налога» возникает вместе с налогами; в Налогового кодекса РФ они называются «элементами налогообложения».

**Элементы юридического состава налога** определяются как исходные функциональные единицы, составляющие в своей совокупности юридическую и экономическую структуру налогового платежа, причем среди них выделяется минимально необходимое количество, обеспечивающее абсолютную определенность налогового обязательства.

Элементы состава налога, необходимые в первую очередь для обеспечения определенности налогового обязательства, называются *существенными (обязательными)*, а не оказывающие существенного влияния на степень определенности налогового обязательства — *факультативными* (они обычно уточняют (корректируют) налоговое обязательство; их отсутствие не приводит к невозможности однозначного исполнения обязанности по уплате налога).

Классификация элементов налогового платежа представлена на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Основные элементы налога

Теоретическое обоснование источника налогообложения позволяет рассмотреть юридические аспекты налога, его элементы: понятие объекта и источника обложения, субъекта и носителя налога.

В начале XX в. эти вопросы были четко разработаны финансовой наукой и утверждены в законодательном порядке.

Вот как понимал это Д.М. Боголепов: «Предмет, на который падает налог, называется объектом обложения; в подоходном налоге объектом будет доход, в поземельном — земля, в промысловом — предприятия, в соляном — соль и т.д.»<sup>1</sup>. И далее: «Масштабом обложения называется та единица, которая кладется в основу измерения налога; в промысловом налоге масштаб может быть оборот предприятия или его прибыль, или его капитал, или количество рабочих и станков, или величина помещения, или плата за него и т.д.

Единицей обложения называется сама мера, с которой исчисляется налог: со столькох-то десятин столько-то, с каждого окна (подомовый налог), с каждой сотни рублей. Разница между масштабом и единицей обложения заключается в том, что в масштабе единица измерения берется как принцип (в промысловом налоге, например, сбор со станка, а не с рабочего, не с дохода, не с капитала и т.д.), единица обложения берется как мера (с каждого станка столько-то). Субъект налога — лицо, которое вносит налог. Субъект или плательщик налога не всегда является действительным носителем его, ибо часто он перекладывает налог на других, иногда это переложение прямо имеется в виду, и государство, которое формально берет налог с данного лица, зная и даже имея в виду, что в действительности налог падает на других лиц; например, облагая ввозной пошлиной керосин и собирая эту пошлину за импортера, государство знает, что налог будет переложено на потребителей керосина»<sup>2</sup>.

М.М. Соболев считал, что источником обложения является чистый доход как разность между валовым доходом и издержками производства. Он писал: «Практическое правило финансовой политики говорит, что следует вообще избегать обложения валового дохода, потому что тогда есть опасность задеть издержки производства и тем расстроить восстановление затраченных частей капитала или повредить сбыту товаров. Представим себе два предприятия, которые действуют с очень различным составом капиталов, но производят продукты на одну и ту же сумму, положим, на 100 тыс. руб. Но у первого предприятия издержки производства, требующие восстановления из цены продуктов, составляют 80 тыс. руб., а у второго — всего 50 тыс. руб. Обложите оба предприятия по валовому доходу из расчета 30%. Первое должно отдать не только весь чистый

<sup>1</sup> *Боголепов Д.М.* Краткий курс финансовой науки. М.: Политиздат, 1967. С. 18.

<sup>2</sup> Там же. С. 18—19.

доход, но и 10 тыс. руб., которые должны идти на покрытие издержек. Следовательно, либо не будут восстановлены все издержки и сократится в следующий оборот производства размер производства, либо предприятие должно будет попытаться поднять цену своего продукта, чтобы покрыть платеж налога, то есть продать продукт не за 100 тыс. руб., а дороже — за 120 тыс. руб., или хотя бы за 110 тыс. руб. Но в лучшем случае, если это допустит рынок, от повышения цены произойдет сокращение сбыта, а в худшем случае рынок и совсем не допустит сбыта. Второе предприятие, уплатив 30 тыс. руб., все же будет иметь еще чистого дохода на сумму 20 тыс. руб. В силу сказанного наиболее безболезненно для народного хозяйства такое построение налога, при котором он берется с чистого дохода как совокупности действительно новых ценностей, прирастающих в народном хозяйстве за данный период»<sup>1</sup>.

К концу XX в. понятия о главных элементах налога не претерпели изменений, но с учетом фактора времени появились новые объекты обложения, ушли в прошлое старые (например, подомовый налог), в связи с чем изменились и единицы обложения.

Через элементы в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности, порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения.

Необходимо подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всеми странами мира и в современной интерпретации звучит иначе.

### Субъекты налогообложения

**Субъект налогообложения (налогоплательщик)** — юридическое или физическое лицо, на которое по закону возложена обязанность по уплате налоговых платежей в бюджет. В данном случае необходимо различать понятие субъекта налогообложения от понятия носителя налога. В некоторых случаях налог может быть переложено плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или носителем налога.

Далее представляется целесообразным рассмотреть классификации субъектов налогообложения во взаимосвязке с их налоговым статусом.

Классификация субъектов налогообложения основана на особенностях их экономической деятельности вне зависимости от гражданства или каких-либо других признаков. С этой точки зрения все

---

<sup>1</sup> *Соболев М.М.* Очерки финансовой науки. М.: ИНГРЕМЪ, 1937. С. 68. С. 20.

субъекты налогообложения подразделяются на следующие категории, отличающиеся по условиям и формам ведения хозяйственной деятельности: физические лица и юридические лица (рис. 5.2).



*Рис. 5.2. Классификация субъектов налогообложения*

Распространение налоговой юрисдикции государства на всех лиц, осуществляющих финансово-экономическую деятельность на территории данного государства, включает дифференциацию налоговых обязанностей указанных лиц в зависимости от уровня экономических отношений государства и налогоплательщика. Существует вариативность подходов к определению пределов налоговой юрисдикции государства, основанных на праве обложения:

- налогообложению подлежат все объекты налогообложения, возникающие на территории данного государства, независимо от национального или юридического статуса субъектов налогообложения (принцип территориальности);
- налогообложению подлежат все объекты налогообложения, возникающие у налогоплательщиков, имеющих статус налогового резидента данного государства, независимо от места их возникновения (принцип резидентства).

В зависимости от вида налогового платежа могут использоваться различные принципы налоговой юрисдикции, и в данном случае имеют значение экономическое содержание и специфические характеристики конкретных налогов. Пределы налоговой юрисдикции государства в части налогообложения доходов резидентов определяются исходя из принципа резидентства, а налогообложения доходов нерезидентов — исходя из принципа территориальности (рис. 5.3).

Перечень критериев, используемых для определения налогового статуса физических лиц представлен на рис. 5.4.

Если в соответствии с национальным налоговым законодательством физическое лицо оказывается налоговым резидентом нескольких государств, вопрос о его налоговом статусе в этих государствах решается на основании международных договоров об избежании двойного налогообложения, устанавливающих совершенно определенную последовательность применения различных подходов и методов.



*Рис. 5.3. Налоговый статус субъектов налогообложения*



*Рис. 5.4. Принципы определения налогового статуса физических лиц*

Соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, заключенные с другими государствами, базируются на соответствующем принципам международного права тексте Типового соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества<sup>1</sup>.

Аналогично вышеприведенным существуют критерии, позволяющие определить статус юридического лица в отношении обязанности уплачивать установленные законодательством данной страны налоги и сборы (рис. 5.5).



*Рис. 5.5. Принципы определения налогового статуса юридических лиц*

<sup>1</sup> Утверждено Постановлением Правительства РФ от 28 мая 1992 г. № 352.



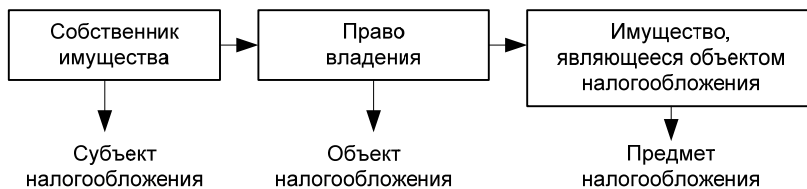
Если по национальному налоговому законодательству компания является налоговым резидентом нескольких государств, вопрос о ее налоговом статусе решается в соответствии с положениями международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В отличие от случая с физическими лицами заключенные Российской Федерацией соглашения не предусматривают стандартной последовательности применения установленных подходов и методов; обычно юридическое лицо считается резидентом того государства, в котором расположен его фактический руководящий орган.

### Объект и предмет налогообложения

Необходимо различать понятия, которые не разграничиваются в российском налоговом законодательстве: объект и предмет налогообложения.

Как справедливо отмечает В.В. Коровкин, под **объектом налогообложения** понимаются юридические факты, обуславливающие обязанность субъекта налогообложения уплатить налог, а под **предметом налогообложения** — признаки физического характера, с наличием которых связывается возникновение обязанности по уплате налога<sup>1</sup>. При этом наличие предмета налогообложения является необходимым условием возникновения налоговой обязанности, однако, предмет налогообложения обуславливает только возможность возникновения налогового обязательства, но сам по себе не порождает никаких налоговых последствий. Для возникновения налогового обязательства необходимо наличие взаимосвязи между предметом и субъектом налогообложения; указанной взаимосвязью обычно выступает юридический факт владения или пользования чем-либо (имуществом, правами и т.д.).

Наиболее четко границы различия между предметом и объектом налогообложения проявляется в сфере поимущественного налогообложения (рис. 5.6).



*Рис. 5.6. Взаимосвязь между субъектом, объектом и предметом налогообложения*

<sup>1</sup> Коровкин В.В. Указ. соч.

Подлежащее налогообложению имущество является предметом налогообложения, наличие которого есть необходимое условие возникновения обязательства по уплате налогов. При этом сам факт существования данного имущества не влечет возникновения налоговой обязанности, поскольку остается неизвестным, кто является субъектом налогообложения.

Плательщик налога — это владелец имущества, которому оно принадлежит на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, а также в случае предоставления данного имущества в аренду или во временное владение или пользование третьему лицу.

Таким образом, объектом налогообложения является не непосредственно имущество, а право владения им, т.е. юридический факт, устанавливающий отношение субъекта налогообложения к предмету налогообложения, вследствие которого возникает обязанность субъекта по уплате налога

Как показывает практика применения налогообложения в различных экономических формациях, объектами налогообложения могут являться либо права, либо деятельность субъекта налогообложения (рис. 5.7).



Рис. 5.7. Классификация объектов налогообложения

Необходимо подчеркнуть неразрывную связь объекта обложения со всеобщим исходным источником налога — валовым внутренним продуктом (ВВП), поскольку вне зависимости от конкретного источника уплаты каждого налога все объекты обложения представляют собой ту или иную форму реализации ВВП.

### Налоговая база и налоговая ставка

Единица обложения (масштаб налога) представляет собой определенную законом количественную меру измерения объекта обложения. Для обеспечения принципа равенства и справедливости распределения налогового бремени единица обложения выражается в различных формах. Поэтому она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или в денежной форме (стоимость, площадь, вес, объем товара и т.д.).

Как отмечает В.В. Коровкин, в налоговом законодательстве масштаб и единица налогообложения, так же как и предмет налогообложения, не выделяются в отдельные элементы юридического состава налога. Однако определение налоговой базы по отдельным конкретным видам налогов представляет собой описание масштаба налогообложения и способов его оценки. При этом единица налогообложения может определяться либо при определении налоговой базы, либо при установлении налоговых ставок.

Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения представляет собой *налоговую базу*, которую составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка.

В целях исчисления налоговой базы по налогу в большинстве случаев применяется прямой способ оценки, в основе которого лежит подсчет реальных и документально подтвержденных показателей, характеризующих величину масштаба налогообложения. Однако, следует учитывать, что теория и практика налогообложения выработала применение в отдельных случаях других способов оценки, классификация и содержание которых представлено на рис. 5.8.

**Налоговая ставка** (норма налогового обложения) представляет собой величину налога на единицу измерения налоговой базы. Общая классификация налоговых ставок представлена на рис. 5.9.

*Твердые ставки* устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или прибыли и применяются при обложении земельными налогами, налогами на имущество. В российском налоговом законодательстве такие ставки нашли широкое применение в обложении акцизами.



*Рис. 5.8. Возможные способы оценки налоговой базы*



*Рис. 5.9. Общая классификация налоговых ставок*

*Процентные ставки* устанавливаются к стоимости объекта обложения и могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными.

*Пропорциональные ставки* действуют в одинаковом проценте к объекту обложения (например, установленные российским законодательством ставки налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц).

*Прогрессивные ставки* построены таким образом, что с увеличением стоимости объекта обложения увеличивается их размер, причем прогрессия ставок может быть простой и сложной. При применении простой прогрессии налоговая ставка увеличивается по мере роста всего объекта налогообложения, а в случае сложной ставки происходит деление объекта налогообложения на части и каждая последующая часть облагается повышенной ставкой.

*Регрессивные ставки* налогов уменьшаются с увеличением дохода. В российском налоговом законодательстве указанные ставки установлены по введенному с 2001 г. единому социальному налогу (ЕСН).

В Российской Федерации налоговые ставки по всем используемым видам налогов и сборов установлены Налоговым кодексом Российской Федерации, при этом ставки региональных и местных налогов устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, но не ниже и не выше пределов, оговоренных положениями Налогового кодекса РФ.

*Маргинальные налоговые ставки* приведены в налоговом законодательстве.

*Фактические налоговые ставки* представляют собой отношение суммы уплаченного налога к величине налоговой базы.

*Экономические ставки* определяются как отношение суммы уплаченного налога к размеру всего полученного дохода.

### Налоговый период

Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога. Налоговый период может состоять из одного или нескольких *отчетных периодов* (это период времени, по окончании которого у налогоплательщика возникает обязанность по исчислению налоговой базы по налогу с последующим определением суммы авансового платежа, подлежащего уплате в бюджет и представлению в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет промежуточной отчетности).

Необходимость установления такого элемента налогового обязательства, как налоговый период, обусловлена следующими причинами:

1) в силу совершения отдельных и (или) большинства финансово-хозяйственных операций в периоды, составляющие зачастую достаточно продолжительное время, возникает необходимость подведения итогов деятельности, как промежуточных, так и окончательных;

2) налоговое законодательство предусматривает однократность налогообложения операций;

3) в силу порядка установления ответственности налогоплательщика за неуплату или неполную уплату налогового платежа в бюджет, данный показатель может быть определен только по итогам налогового периода.

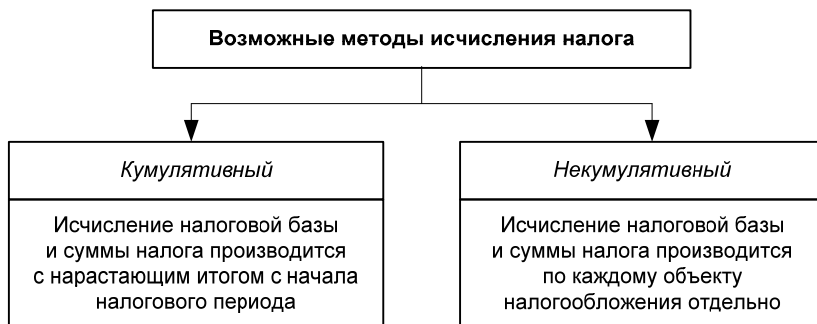
### Взимание и исчисление налога

Существуют определенные способы взимания налогового платежа (или налогового оклада), при этом под **налоговым окладом** понимается сумма налога, уплачиваемая налогоплательщиком с одного объекта обложения. Способы взимания налогового оклада схематично приведены на рис. 5.10.



Рис. 5.10. Способы взимания налогового оклада

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по истечении налогового периода, определяется исходя из значения налоговой базы за налоговый период и установленных налоговых ставок. Возможные способы исчисления налоговой базы, а следовательно, и налога за налоговый период приведены на рис. 5.11.



*Рис. 5.11. Методы исчисления налогов*

**Кумулятивный метод** исчисления налоговой базы применяется при прогрессивном (регрессивном) режиме налогообложения (например, по налогу на доходы физических лиц (в Российской Федерации не применяется в части указанного налога), или ЕСН, введенному с 1 января 2001 г.). Однако он широко применяется и по большинству налогов с пропорциональными налоговыми ставками (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество предприятий и т.п.).

**Некумулятивный метод** используется в отношении сборов и налогов, носящих разовый характер. При этом в отдельных случаях он может применяться и в отношении налогов, налоговая база по которым в целом исчисляется кумулятивным способом. В частности, по налогу на прибыль организаций налоговая база рассчитывается в целом кумулятивным способом, но при удержании налога с дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям, налоговая база определяется по каждой выплате в отдельности.

### Сроки уплаты налогов

Возможные способы определения сроков уплаты налогов представлены на рис. 5.12.

**Срочные платежи** устанавливаются по налогам, носящим, как правило, разовый характер, например, налоги, удерживаемые нало-

говыми агентами за налогоплательщиков, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации и не имеющим возможности уплатить их самостоятельно, а также государственная пошлина.

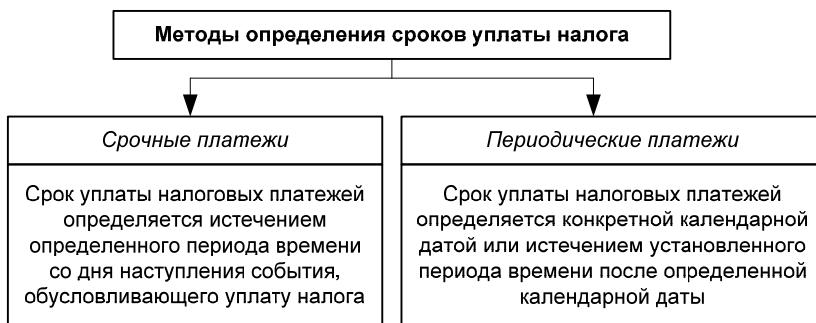


Рис. 5.12. Способы определения сроков уплаты налогов

Источник: Коровкин В.В. Основы теории налогообложения: Учебник М.: Экономист, 2006.

**Периодические сроки** уплаты устанавливаются для регулярных налогов, например для налога на добавленную стоимость — за истекший налоговый период он должен быть уплачен не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174). К таким платежам также следует отнести налоги, сроки уплаты, которых хотя и определяются истечением периода времени, но начало этого периода привязано к конкретной календарной дате. Например, ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль организаций уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период; при этом срок подачи декларации по итогам отчетного периода — не позднее 30 дней со дня окончания этого периода (п. 3 ст. 289, п. 1 ст. 287 НК РФ).

### *Факультативные элементы налогообложения*

В части факультативных элементов налогового платежа хотелось бы отметить, что их отсутствие никак не влияет на определенность состава налогового обязательства. Целесообразность введения факультативных элементов определяется направленностью экономической политики государства, складывающимися интересами внутриполитических элит общества, а также ведомственными интересами, властвующих структур.



**Налоговые льготы** — полное или частичное освобождение от налогов субъекта (отдельных категорий налогоплательщиков) в соответствии с действующим законодательством. В итоге налоговые льготы ведут к уменьшению облагаемого объекта и одновременно могут реализовываться в различных формах отдельно для каждого налога в соответствии с целями национальной налоговой политики.

Существуют различные виды налоговых льгот, представленные на рис. 5.13 и применяемые именно в той последовательности, в которой отображены, поскольку она обусловлена последовательностью действий налогоплательщика при исполнении им возложенной обязанности по уплате налогового платежа.



Рис. 5.13. Способы определения сроков уплаты налогов

## 5.2. Функции налогов

Предметом научных дискуссий является вопрос о роли и функциях налогов: какую еще роль, помимо фискальной, т.е. удовлетворения финансовых потребностей государства, они играют? Еще

1890-х гг. немецкий экономист В. Зомбарт выдвинул развитие производительных сил в экономической политике на первый план. Эта идея приобрела в последующие десятилетия своих сторонников в финансовой науке. В России эту точку зрения отстаивал В.Н. Твердохлебов: «Развитие производительных сил — вот высший принцип обложения, который должен лечь в основу всякой податной системы»<sup>1</sup>.

Финансовая практика способствовала признанию наукой, регулирующей и стимулирующей функций налогов. И.Х. Озеров отмечает: «Наше время положило особый отпечаток на финансовую науку. Было замечено, что те приемы, посредством которых союзы публичного характера получают свои средства, могут оказывать сильное влияние на экономическую жизнь. Мы видим: вырастает воззрение на налог как орудие экономических и социальных реформ и особенно подчеркивается некоторыми роль налога как социального реформатора в целях перераспределения имущества, поддержания одних форм промышленности и развития других»<sup>2</sup>.

Анализируя функции налогов, Й. Ланг пишет: «Пожалуй, первичная цель налогов — покрывать финансовую потребность государства (фискальная цель). Однако они являются также и излюбленным средством формирования общества по имеющим распространение в данное время политическим представлениям. Отсюда и имеются так называемые регулирующие налоги, предназначенные для развития у «обремененных» общественно желательного поведения. Получение доходов становится побочной целью. Основное назначение регулирующих налогов — это определенная социальная цель. Во всех странах налоги используются в качестве рычагов общественного управления, и нет в странах мира конституции, запрещающей это»<sup>3</sup>.

Российские экономисты, признавая ведущую роль фискальной функции налогов, придерживаются в настоящий период различных взглядов в отношении других функций налогов.

Так, В.Г. Пансков выделяет такие функции: фискальную, распределительную, стимулирующую и контрольную<sup>4</sup>.

И.В. Караваева считает, что налоговой политике в условиях современной рыночной экономики присущи следующие функции: фискальная, стабилизирующая, регулирующая и интегрирующая<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> *Твердохлебов В.В.* Финансовые очерки. М., 1916. С. 49.

<sup>2</sup> *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. М., 1923. С. 71.

<sup>3</sup> *Ланг Й.* Проект кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы. Бонн: Министерство финансов ФРГ, 1993. С. 30.

<sup>4</sup> *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: МЦФЭР, 2005. С. 130—133.

<sup>5</sup> *Караваева И.В.* Совершенствование налоговой политики России с учетом канадского опыта // Все для бухгалтера. 2001. № 4. С. 32.

По мнению А.И. Муравьева, В.М. Крашенинникова, В.П. Соколова и И.Г. Сергеевой, экономическая политика государства так или иначе отражает следующие функции налогового регулирования: фискальную, распределительную и стимулирующую<sup>1</sup>.

И. Горский считает, что у налогов лишь одна функция — фискальная: в ней смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога<sup>2</sup>.

По нашему мнению, налоги имеют три основополагающие функции: фискальную, регулируемую, распределительную и контрольную. Остальные являются производными. Кроме того, в рамках регулирующей функции можно выделить три подфункции: стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную.

Все функции налога не могут существовать автономно, они взаимосвязаны, взаимозависимы и в своем проявлении представляют собой единое целое.

Разграничение функций налога носит условный характер, поскольку они осуществляются одновременно; отдельные черты той или иной функции непременно присутствуют в других.

Рассмотрим экономическую сущность и механизм реализации налоговых функций.

**1. Фискальная функция** (от лат. *fiscus* — государственная казна) — собственно изъятие средств налогоплательщиков в бюджет — является основной функцией налогообложения. Как отмечает В.В. Пансков, фиском в Древнем Риме называлась военная касса, где хранились предназначенные к выдаче денежные средства. С конца I в. до н.э. фиском стала называться частная казна императора, находившаяся в ведении чиновников и пополнявшаяся доходами от императорских провинций. С IV в. н.э. фиск — единый общегосударственный центр Римской империи, куда стекались все виды доходов, налогов и сборов, производились государственные расходы и так далее. Отсюда, собственно, и пошло обозначение термином «фиск» государственной казны<sup>3</sup>.

Именно посредством фиска налоги выполняют свое предназначение по формированию государственного бюджета для выполнения общегосударственных и целевых государственных программ. Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов го-

<sup>1</sup> Муравьев А.И., Крашенинников В.М., Соколов В.П., Сергеева И.Г. Налогообложение в России. СПб., 1994. С. 4.

<sup>2</sup> Горский И. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. 2002. № 3. С. 21—22.

<sup>3</sup> Пансков В.В. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2009. С. 24.

сударства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для оборонных, социальных, природоохран-ных и других функций.

**2. Регулирующая функция** налогов стала осуществляться с тех пор, как государство начало активно участвовать в организации хозяйственной жизни страны. Эта функция направлена на достижение определенных целей налоговой политики посредством налогового механизма. Налоговое регулирование выполняет три подфункции:

- *стимулирующую*, которая направлена на развитие определенных социально-экономических процессов; реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений);
- *дестимулирующую*, которая посредством сознательно увеличенного налогового бремени препятствует развитию определенных социально-экономических процессов; как правило, ее действие связано с установлением повышенных ставок налогов (однако, эксплуатируя дестимулирующую подфункцию, нельзя допустить подрыва основы налогообложения, угнетения, а тем более ликвидации источника налога, а поскольку в противном случае в дальнейшем налоги не из чего будет взимать);
- *воспроизводственного назначения*, которая реализуется посредством платежей: за пользование природными ресурсами, в дорожные фонды, на воспроизводство минерально-сырьевой базы; эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для привлечения средств, используемых в дальнейшем на воспроизводство (восстановление) эксплуатируемых ресурсов.

**3. Распределительная (социальная) функция** выражает социально-экономическую сущность налога как особого инструмента распределительных и перераспределительных отношений. Эта функция обеспечивает решение ряда социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования. Налоги являются важным средством решения подобных задач, позволяющим перераспределять общественный продукт между различными категориями населения с целью снижения социального неравенства и поддержания социальной стабильности в обществе.

Распределительная функция реализуется также через индивидуальную безвозмездность налогов. Наименее обеспеченные слои населения могут платить самый минимум налогов или вообще их не платить на законных основаниях, но при этом пользоваться значительным объемом услуг (образования, здравоохранения, социальной защиты), финансируемых государством за счет налоговых поступлений от организаций и более обеспеченных граждан. Таким образом, распределительная (социальная) функция обеспечивает не только

регулирование фактической величины налоговой нагрузки исходя из уровня доходов различных слоев населения, но и позволяет в определенной мере компенсировать низкие доходы государственными трансфертами и услугами.

**4. Контрольная функция** налогов заключается в обеспечении государственного контроля, с одной стороны, за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов, их легитимностью, и направлениями расходов. С другой стороны, сущность этого контроля заключается в оценке соответствия размеров налоговых обязательств и налоговых поступлений, т.е. своевременности и полноты исполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

Контроль является важным фактором, препятствующим уклонению от уплаты налогов и развитию теневого сектора экономики. Кроме того, данная функция способствует повышению эффективности реализации других функций налогов, в первую очередь через сопоставление налоговых доходов с финансовыми потребностями государства — их фискальной функции. Через эту функцию обеспечивается контроль над налоговыми потоками, определяется необходимость реформирования налоговой системы. Непризнание данной функции означает отрицание необходимости организации налогового контроля.

### 5.3. Принципы налогообложения

#### К истории вопроса

Необходимость выработки правил (принципов), на которых могли бы базироваться налоговые конструкции разных стран, появилась практически с возникновением налогов и сразу же стала привлекать внимание теоретиков финансовой науки. В этот период мировоззрение ученых строилось на индивидуалистических теориях государства и налогов, в соответствии с которыми государство должно было как можно меньше обременять налогоплательщика. Что касается интересов государства, то согласно указанным теориям налоги должны удовлетворять минимальные потребности казны.

Уяснив природу налога, необходимо найти ответ на следующий вопрос: что должно облагаться налогом? В момент формирования налоговой системы различных государств именно таким образом был поставлен вопрос складывавшейся финансовой. «Что облагать налогом: валовой или чистый доход?» — задает вопрос И.И. Янжул.

И отвечает: «Чистый доход». «Эта истина, — продолжает И.И. Янжул, — долго не осознавалась в финансовой практике. Государства руководствовались правилом: с чего бы не брать, только бы брать, и не задавались вопросом, берется ли налог с имущества или с дохода»<sup>1</sup>. Такой подход был характерен для того времени, когда налоги в доходах государства носили второстепенный (зачастую чрезвычайный) характер, благодаря слабости государственной власти, господству натурального хозяйства и неразвитости денежного обращения.

Поскольку финансовая наука была не в состоянии ответить на поставленные вопросы и разработать необходимые принципы обложения, государство взимало налоги произвольно, руководствуясь единственной мерой — потребностями казны. Превращение налогов в главный источник государственных доходов создавало возможность и поставило задачу исследования природы налогов, в том числе источников и принципов обложения. С этой точки зрения в истории финансовой науки необходимо отметить работы таких ученых, как А. Смита и А. Вагнера, поскольку принципы налогообложения, разработанные ими, положены в основу всех современных систем налогообложения.

Шотландский ученый (экономист и философ) А. Смит был первым, кто четко сформулировал основные принципы налогообложения, глубину, верность и точность которых отмечали ученые-финансисты конца XIX — начала XX в. В своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов», изданном в 1776 г. он впервые озвучил четыре основных правила налогообложения.

1. *Правило (принцип) равномерности* гласит о том, что подданные любого государства обязаны участвовать в поддержке правительства соответственно тем доходам, которые получает каждый под покровительством правительства. Указанное правило в экономической теории зачастую называется принципом справедливости, поскольку в нем налицо представлен призыв ко всеобщности обложения и равномерности его распределения между гражданами государства.

По оценке М. Фридмана, «первый принцип носит этический характер, остальные три могут быть отнесены к отделу техники взимания или организации обложения». Таким образом, в конструкции А. Смита доминирующий принцип налогообложения — равномерность, а следовательно, справедливость по отношению к налогоплательщику.

2. Экономическая суть *правила определенности* состоит в том, что налог, уплачиваемый каждым, должен быть установлен, а время

---

<sup>1</sup> Янжул И.И. Указ. соч. С. 207—208.

его уплаты, способ и размер налога должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому.

3. *Правило удобства* (декларация интересов налогоплательщика) означает установление такого механизма взимания налога, какой удобен для плательщика. Это означает необходимость устранения формальностей и упрощение акта уплаты налогов;

4. *Правил экономности* предполагает, что каждый налог должен быть устроен таким образом, чтобы налогоплательщик не нес значительных материальных затрат на поддержание системы налогового администрирования (обслуживания интересов государства и налогоплательщика в данной сфере). Указанный принцип налогообложения утверждает необходимость рационализации системы налогового администрирования и сокращения расходов на его осуществление. Действовавшая в XVIII в. откупная система приводила к тому, что в казну государства нередко поступало менее половины собранных с населения налогов.

В целях соблюдения справедливости заметим, что некоторые ученые до А. Смита сформулировали определенные положения, относящиеся к принципам налогообложения. Например, как отмечает Пансков В.В., идеи о необходимости равномерности налогообложения, определенного удобства для налогоплательщика и возможно меньшего налогового гнета до А. Смита высказывали О. Мирабо (1761), Ф. Юсти (1766), П. Верри (1771).

Так, французский экономист О. Мирабо считал, что налогообложение должно основываться непосредственно на самом источнике дохода, быть с ним в постоянной взаимосвязи и взаимозависимости и не должно быть обременено издержками взимания.

Однако именно А. Смит смог не только четко сформулировать, но и с научной точки зрения обосновать указанные положения, чем заложил основу начала теоретической разработке принципиальных постулатов налогообложения.

После того, как с момента провозглашения Смитом принципов налогообложения прошло более столетия, т.е. когда государства настолько окрепли и финансовая наука окончательно сложилась в самостоятельную, заявленные принципы налогообложения смогли быть реализованы посредством проведения налоговых реформ. Итогом достижений финансовой науки явились налоговые реформы, проведенные после первой мировой войны, в результате которых впервые полностью были учтены разработанные научные принципы. В результате проведения этих реформ была создана конструкция современной налоговой системы, в которой прямые налоги, и прежде всего индивидуальный подоходно-прогрессивный налог, заняли ведущее место.

Принципы налогообложения всегда привлекали внимание практиков и теоретиков, их разработка основывалась на индивидуалистических теориях государства и налогов, которые отстаивали идею наименьшего вмешательства государства в экономические процессы, что означало приоритет интересов плательщика налогов.

*Представители школы меркантилистов* не ставили проблемы непосредственной разработки принципов налогообложения, однако уже в XVII в. высказали свое отношение к принципу равномерности. А.И. Буковецкий отмечает, что «в период меркантилизма в английской литературе был сформулирован ряд интересных положений, долго сохранявшихся в финансовой науке». С разработок английского ученого *Т. Гоббса* (1588—1679) начинается характерная для XVII в. защита системы косвенного налогообложения, который критикует обложение имущества и рядом аргументов доказывает, что косвенное обложение — самое равномерное и самое справедливое<sup>1</sup>.

В одной из научных работ XVIII в., подготовленной при участии Ф. Кенэ, О. Мирабо представил основные положения разработок физиократов в сфере налогообложения. Мирабо полагал, что всякое обложение должно отвечать трем принципам: *во-первых*, должно быть основано непосредственно на самом источнике доходов; *во-вторых*, должно быть в постоянном соотношении с этими доходами; *в-третьих*, не должно быть слишком обременено издержками взимания. При этом Мирабо особенно много внимания уделяет юридической природе налогообложения, поскольку приходит к выводу о том, что никакой налог не может быть взимаем без согласия подданных, что предполагает реализацию принципа законности его установления.

Проводя анализ своей экономической таблицы, Кенэ рассматривает причины, сокращающие процесс воспроизводства, выделяя следующие:

- плохую форму обложения (предлагает как можно скорее уничтожить произвольные налоги, падающие на земельных арендаторов, иначе этот вид обложения не замедлит поглотить все доходы государства)
- излишнее бремя налогов вследствие чрезмерных издержек по их взиманию;
- чрезмерные судебные расходы<sup>2</sup>.

Рекомендации по реализации принципа равномерности налогообложения отражали состояние финансовой науки, при этом именно *физиократическая экономическая школа* ответила на вопрос: что обла-

<sup>1</sup> Буковецкий А.И. Введение в финансовую науку. СПб.: Питер, 2000. С. 124.

<sup>2</sup> Там же С. 137.



гать налогами — валовый или чистый доход, отдавая предпочтение последнему. Решив этот вопрос, физиократы предложили налог, который, по их мнению, позволил бы эффективно обложить чистый доход, что обеспечило бы равномерность распределения налогового бремени. Поскольку большинство налоговых платежей удерживается из чистого дохода, то теоретически все существующие налоги можно заменить единым налогом, падающим на этот единственный источник, — налогом на чистый доход граждан.

Таким образом, заслуга физиократов состоит в том, что они первыми поставили вопрос о принципах налогообложения.

Дальнейшее развитие принципы налогообложения А. Смита получили в труде российского ученого *Н.И. Тургенева* «Опыт теории налогов» (1818). Выражая собственное мнение о принципе справедливости, он отмечал, что каждый налог имеет свои недостатки и поэтому при введении налогов следует избирать те из них, которые сопряжены с реализацией наименьшего количества недостатков. При этом ученый указывал на необходимость установления умеренной прогрессии налогов; в своем труде он особенно отмечает необходимость соблюдения принципа равного распределения налогов между всеми гражданами согласно их доходам. К числу важнейших Тургенев относит такие принципы, как сокращение издержек, определенность налога, а также удобство взимания налогов. Существенным толчком в развитии теории налогообложения явилось высказывание ученого о целесообразности взимания налога не с самого капитала, а с чистого дохода в целях сбережения источников государственных доходов.

Как отмечает В.В. Пансков, И.И. Янжул изложил аргументацию противников обложения капитала налогом: «Первая часть имущества (капитала) безусловно требует пощады. Производительная деятельность невозможна без капитала: народ не может без него увеличить массы ценностей; капитал есть как бы задаток, который дается производителю и который в продукте получается обратно и притом с прибылью. Если бы государство стало черпать свои налоги из капитала, то вслед за уменьшением последнего произошла бы задержка в создании новых ценностей, и народное богатство стало бы прогрессировать все медленнее и медленнее, по мере увеличения тяжести обложения. Отсюда вытекает следующее правило: налоги должны оставлять капитал страны по возможности нетронутым (за исключением чрезвычайных случаев — войн и пр.) и падать лишь на доход»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Янжул И.И. Указ. соч. С. 207.

В отличие от А. Смита немецкий экономист А. Вагнер, исходя из теории коллективных потребностей, дополнил принципы налогообложения, изложенные Смитом, новыми, в основу которых положил интересы государства.

Предложенные в конце XIX в. принципы налогообложения А. Вагнер изложил в девяти основных правилах, объединенных в четыре группы.

1. *Финансовые принципы:*

- достаточность налогообложения;
- эластичность (подвижность) налогообложения.

2. *Экономико-хозяйственные принципы:*

- надлежащий выбор источника налогообложения (доход или капитал);
- разумность построения системы налогов (учитывая последствия их введения).

3. *Этические принципы, или принципы справедливости:*

- всеобщность налогообложения;
- равномерность налогообложения.

4. *Принципы налогового администрирования:*

- определенность налогообложения;
- удобство уплаты налога;
- максимальное уменьшение издержек взимания.

Основное достижение А. Вагнера состояло в том, что дополнив принципы налогообложения А. Смита, он разработал некую концепцию, которая послужила в дальнейшем основой (базисом) для построения налоговых систем во всем мире. Вагнер в отличие от Смита в разработке принципов руководствовался теорией коллективных потребностей и потому на первый план поставил финансовые принципы достаточности и эластичности обложения, а не интересы налогоплательщика. Принципы налогообложения стали представлять собой систему, учитывающую интересы как государства, так и налогоплательщиков, с приоритетом первого. Таким образом, финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и налогоплательщиков.

Как справедливо отмечает В.В. Пансков, принципы налогообложения, разработанные в XVIII—XIX вв., с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики XX в. не утратили своей актуальности и сформулированы следующим образом: «Справедливость налогообложения в вертикальном и горизонтальном аспектах. Справедливость налогообложения в вертикальном разрезе означает, что налог должен взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного лица, то есть что с повышением дохо-

да ставка налога увеличивается. Справедливость налогообложения в горизонтальном разрезе — это принцип, предполагающий единую налоговую ставку для лиц с одинаковыми доходами. Эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную деятельность индивидов и предприятий. Нейтральность налогообложения предполагает равновеликость налоговых изъятий независимо от сфер приложения капитала и видов экономической деятельности. Простота налоговой системы выражается в легкости и доступности для широких кругов техники подсчета налогов и заполнения различных форм налоговой отчетности»<sup>1</sup>.

Практическую реализацию вышеназванные принципы налогообложения получили только в начале XX в., когда в экономике многих стран начали проводиться налоговые реформы.

В настоящее время разработанные в XVIII—XIX вв. и уточненные в XX в. принципы налогообложения сформированы в определенную систему, в общем виде классифицирующую их на экономические, организационные и юридические.

### *Экономические принципы налогообложения*

---

Рассмотрим более подробно экономические принципы налогообложения:

- равенство и справедливость (два подхода — платежеспособности и выгод);
- эффективность налогообложения;
- соразмерность налогообложения;
- множественность налогов и сборов;
- всеобщность налогообложения.

**1. Принцип равенства и справедливости.** Согласно ему влияние налогового бремени должно быть равномерным и соответственно каждый налогоплательщик должен вносить справедливую часть налоговых платежей в государственный бюджет. Все налогоплательщики (юридические и физические лица) обязаны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства в соответствии со своей платежеспособностью, при этом обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.

---

<sup>1</sup> *Налоговые реформы в США: 80-е годы // Новые аспекты в системе налогообложения в капиталистических странах.* М., 1990.

В данном случае необходимо учитывать, что равенство и справедливость налогообложения должны быть обеспечены в вертикальном и горизонтальном аспектах.

Исходя из принципа равенства и справедливости *в вертикальном аспекте*, налоги должны взиматься в соответствии с материальными возможностями конкретного налогоплательщика, а именно, с повышением дохода должна увеличиваться и налоговая ставка. Вместе с тем должны больше платить налогов и те налогоплательщики, которые получают больше от государства материальных или иных благ.

В соответствии с принципом равенства и справедливости *в горизонтальном аспекте*, налогоплательщики, находящиеся в равном положении, рассматриваются налоговым законодательством в единой плоскости, т.е. плательщики с одинаковыми доходами должны облагаться налогом по единой ставке.

В мировой практике налогообложения применяются два основных подхода к реализации принципа равенства и справедливости:

- *обеспечение выгоды налогоплательщика* — согласно ему уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства (налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета, различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования, здравоохранения и других социальных затрат); в данном случае наиболее ярко прослеживается связь указанного подхода со структурой расходов бюджета;
- *платежеспособность налогоплательщика* — этот подход не учитывает структуру бюджетных расходов, но тесно взаимосвязан со степенью платежеспособности налогоплательщика.

Практика налогообложения сложилась таким образом, что при формировании мировых систем налогообложения указанных два подхода, как правило, сочетаются, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации этого важнейшего принципа построения налоговой системы.

Наиболее наглядно принцип равенства и справедливости иллюстрирует кривая Лоренца (Lorenz curve), представленная на рис. 5.4.

При абсолютно равномерном распределении 50% домохозяйств имеют 50% совокупных доходов до или после налогообложения (на рис. 5.4 линия распределения имеет вид прямой — это биссектриса *ABC*). Кривые Лоренца фактического распределения доходов отстоят от этой прямой тем дальше, чем больше неравенство. Кривая *AGC* демонстрирует распределение доходов до и после налогообложения в нейтральной налоговой системе (эти кривые совпадают), соответственно неравенство остается неизменным. Кривая *AFC* демонстрирует

рует распределение доходов после налогообложения в регрессивной налоговой системе, соответственно неравенство увеличивается.

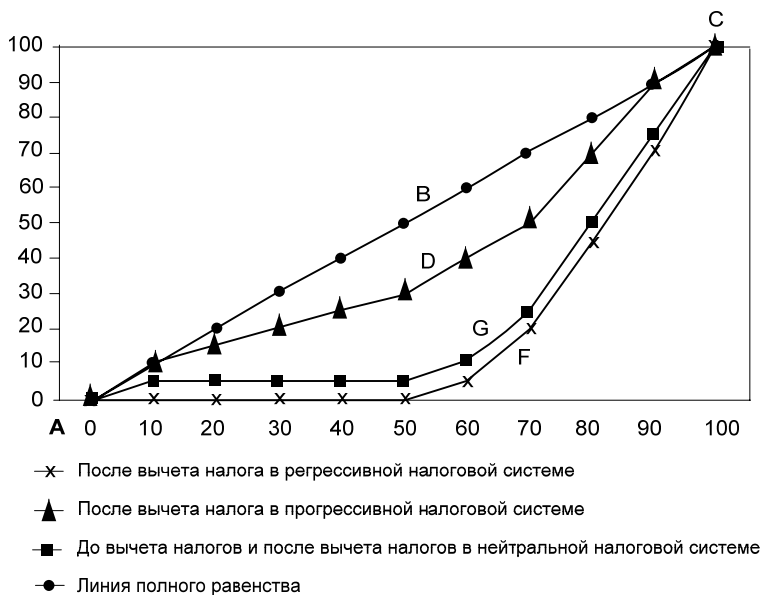


Рис. 5.14. Кривая Лоренца для различных налоговых систем

И только прогрессивная налоговая система уменьшает неравенство доходов после налогообложения (кривая ADC), поэтому она и является единственно справедливой. Потерей эффективности из-за негативного влияния высоких налогов на стимулы к трудовой деятельности (увеличению предложения труда), сбережениям и инвестициям, предпринимательской деятельности следует пренебречь.

**2. Принцип эффективности.** Он содержит следующие особенности, которые невозможно игнорировать при построении налоговой системы любого государства.

*Во-первых*, налоги не должны оказывать существенного влияния на принятие экономических решений. А именно эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций. Практическая реализация данного принципа возможна при условии, что налог устанавливается на доход. Основная идея эффективности налоговой системы состоит не в отрицании возмож-

ности обложения производительного имущества, а в том, что налог не должен превышать величины, приводящей к его сокращению.

*Во-вторых*, эффективность каждого конкретного налога, выражается в низких издержках на содержание и поддержание в актуальном состоянии системы налогового администрирования.

## Блок 5. Теория и практика

### ИЗМЕРЕНИЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПО РАЗМЕРУ ДОХОДА

Двумя наиболее широко используемыми методами измерения неравенства являются кривая Лоренца и коэффициент Джини.

На рис. 5.15 показана *кривая Лоренца* для Великобритании, основанная на доходах до уплаты налогов за 2000—2001 гг.

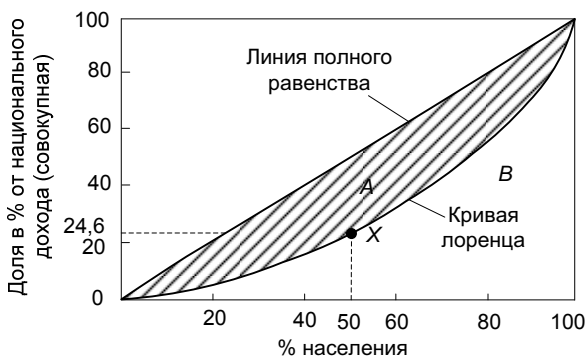


Рис. 5.15. *Кривая Лоренца: доходы английских домохозяйств до уплаты налогов, включая пособия (за 2000—2001 гг.)*

Горизонтальная ось измеряет процент населения от самых бедных до самых богатых. Так, отметка 40% представляет беднейшие 40% населения. По вертикальной оси измеряется процент национального дохода, который они получают. Кривая начинается в начале координат: ноль у людей получает ноль доходов. Если бы доход распределялся совершенно равномерно, кривая Лоренца была бы прямой линией под углом в  $45^\circ$ . Беднейшие 20% населения будут зарабатывать 20% национального дохода, беднейшие 60% — 60%, и т.д. Кривая заканчивается в правом верхнем углу, когда 100% населения получают 100% национального дохода.

На практике кривая Лоренца будет «провисать» под линией в  $45^\circ$ . Например, точка  $X$  показывает, что беднейшие 50% английских семей получали только 24,6% национального дохода. Чем ниже линии в  $45^\circ$  опускается эта кривая, тем больше будет уровень неравенства.

Кривая Лоренца достаточно полезна для демонстрации изменений в распределении доходов с течением времени. С 1949 по 1979 г. кривая сместилась вверх в направлении линии в  $45^\circ$ , отражая ослабление неравенства. Затем с 1979 по 1999 г. она опустилась вниз от этой линии, что предполагает усиление неравенства. С 1999 г. она снова слегка переместилась вверх.

Проблема с простым сравнением на глаз кривых Лоренца заключается в том, что оно неточно. Эта проблема преодолевается за счет использования коэффициента Джини.



*Рис. 5.16. Кривая Лоренца для двух стран с одинаковыми коэффициентами Джини*

**Коэффициент Джини** (Gini coefficient) есть точное средство измерения положения кривой Лоренца. Это отношение площади между кривой Лоренца и линией в  $45^\circ$  к общей площади ниже кривой в  $45^\circ$ . На рис. 5.15 это отношение заштрихованной площади  $A$  ко всей площади  $(A + B)$ . Если доходы распределяются абсолютно равномерно, так что кривая Лоренца совпадает с линией в  $45^\circ$ , площадь  $A$  исчезает и коэффициент Джини равняется нулю. Когда увеличивается неравенство, растет площадь  $A$  и соответственно коэффициент Джини. В предельном случае абсолютного неравенства, когда один человек получает весь национальный доход, исчезает площадь  $B$  и коэффициент Джини будет равен 1. Поэтому коэффициент Джини всегда находится между 0 и 1. Чем он выше, тем сильнее неравенство. В 1979 г. коэффициент Джини до уплаты налогов составлял в Великобритании 0,30. Вследствие роста неравенства на протяжении 1980-х гг. этот коэффициент постоянно рос и

составил 0,38 в 1990 г. После небольшого падения он вновь достиг величины 0,38 в 1998—1999 гг. и некоторое время оставался на этом уровне. Коэффициент после уплаты налогов вырос еще более значительно — с 0,29 в 1979 г. до 0,40 в 1990 г., а в 2000—2001 гг. он был равен 0,39.

Коэффициент Джини обладает тем преимуществом, что он относительно прост для понимания и использования, позволяет распределение дохода или в одной и той же стране в разное время или между разными странами. Однако у него есть два основных недостатка.

Во-первых, единственный показатель не может учесть все особенности неравенства. Возьмем пример с двумя странами, изображенный на рис. 5.16. Если площадь  $X$  равняется площади  $Y$ , они будут давать одинаковый коэффициент Джини, но структура распределения их национального дохода при этом будет совершенно разной.

Во-вторых, существует проблема с тем, какая статистика используется в расчетах: берутся ли доходы до или после уплаты налогов; включаются ли туда пособия; включают ли они неденежные формы доходов (например, продукты питания, выращенные для собственного потребления, — основная статья во многих развивающихся странах); основываются ли данные на доходах отдельных лиц, домашних хозяйств или налогооблагаемых единиц?

К сожалению, различные страны используют разные виды статистики. Поэтому проведение международных сравнений неравенства чревато трудностями.

**?** В какой из стран на рис. 5.16 вы бы ожидали обнаружить большее количество бедных людей? Опишите, как распределяется доход в этих двух странах.

**3. Принцип соразмерности налога.** Его экономическая суть заключается в соотношении бюджетных поступлений и последствий налогообложения для налогоплательщиков. Как отмечает В.В. Пансков, данный принцип также можно сформулировать как принцип экономической сбалансированности интересов налогоплательщиков и государственной казны. При установлении налогов и определении их основных параметров должны учитываться экономические последствия как для бюджета и перспективного развития национальной экономики, так и их воздействия на хозяйственную деятельность налогоплательщиков, в частности на уровень налогового бремени на товаропроизводителей.

**4. Принцип множественности налогов.** Он включает в себя следующие аспекты:

- налоговая система государства должна быть основана на *совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения*,



т.е. это должна быть такая система, которая бы отвечала требованию оптимального перераспределения налогов;

- *недопустимо создание системы налогообложения, базирующейся на одном налоге или на одном главенствующем налоге*, поскольку при неожиданном изменении экономической или политической ситуации доходной части бюджета может не быть.

Наличие определенного количества налогов позволяет создать предпосылки для проведения гибкой государственной налоговой политики, в большей мере учесть платежеспособность налогоплательщиков, выровнять общее налоговое бремя, отразить разнообразие форм доходов с учетом всех сторон экономической деятельности граждан и организаций, воздействовать на потребление, ценообразование и накопление.

Кроме этого, из практической реализации принципа множественности следует *эффект взаимодополняемости налогов*, согласно которому искусственная минимизация по одному налогу практически всегда влечет рост платежей по другому.

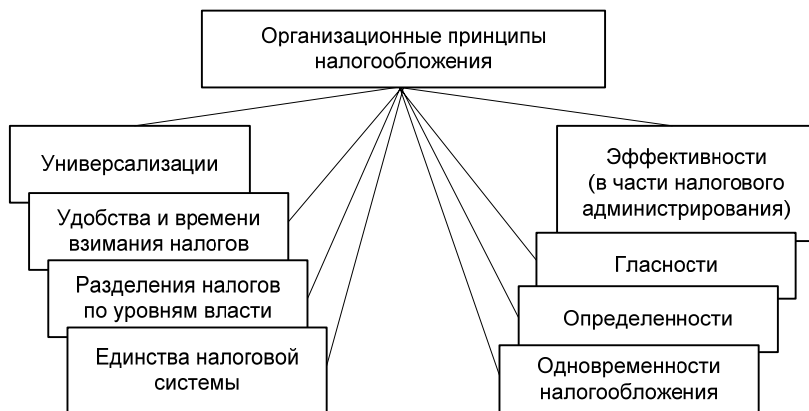
Практическое применение принципа множественности строится на сочетании прямых и косвенных налогов, при этом, при реализации этого принципа должно использоваться все многообразие видов налогов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. Использование указанного принципа предельно важно и для стабильности финансовой системы государства, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике, поскольку экономически более обоснованно наличие разноплановых и разнонаправленных источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и максимально широкой налогооблагаемой базой, нежели резко ограниченное количество видов налоговых поступлений с высокими ставками налогообложения.

**5. Принцип всеобщности.** Согласно ему каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, участвуя, таким образом, в финансировании общегосударственных расходов.

Вместе с тем, указанный принцип распространяется не на всех без исключения лиц, а только на тех, кто подпадает под понятие налогоплательщика. Реализация данного принципа означает, что налоговое законодательство не вправе делать исключения для отдельных категорий налогоплательщиков в зависимости от их национальности, гражданства, служебного положения и т.д. Одновременно данный принцип не означает, что все без исключения граждане обязаны платить налоги, вне зависимости от того, наличествует ли у них доход или имущество, подлежащее налогообложению.

### *Организационные принципы налогообложения*

На рис. 5.17 представлены организационные принципы налогообложения, экономическая сущность и механизм реализации которых проанализирован ниже.



*Рис. 5.17. Организационные принципы налогообложения*

**1. Принцип универсализации.** Его экономическую суть можно выразить следующим образом. Вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, отраслевой или иной принадлежности государственная налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика. То есть не допускается установление иной системы налогообложения в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предприятия, гражданства физического лица, а также от государства, региона или иного географического места происхождения уставного и складочного капитала или фонда или имущества налогоплательщика. Кроме того, налоги не должны устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев. Вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов.

**2. Принцип удобства и времени взимания налога.** Это очень важно для субъектов хозяйствования: любой налог должен взиматься в такое время и такими способами, которые предоставляют наибольшие удобства для налогоплательщиков, т.е. при формировании налоговой системы и установлении любого нового налога должны быть

ликвидированы все формальности, порядок уплаты налога должен быть максимально упрощен.

**3. Принцип распределения налогов по уровням власти.** В условиях формирования федеративного государства этот принцип имеет особое значение и в обязательном порядке должен быть закреплен в налоговом законе. Указанный принцип устанавливает, что каждый орган власти наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и других элементов налогообложения, при этом, зачисление налогов в бюджеты разных уровней может регулироваться при ежегодном утверждении закона о бюджете.

**4. Принцип единства налоговой системы.** Он является весьма существенным, поскольку логически вытекает из единства государственной финансовой политики, составной частью которой является налоговая политика, единства самой налоговой системы, а также единства экономического пространства. Исходя из указанного принципа не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны, следовательно, не имеют права на существование налоги, каким-либо образом ограничивающие свободное перемещение в пределах территории страны товаров, работ и услуг или финансовых средств.

**5. Принцип эффективности.** Его экономическая суть заключается в том, что административные издержки по формированию и регулированию национальной системы налоговых отношений и обеспечению контроля за выполнением требований налогового законодательства должны быть минимальными. При этом налоги должны оказывать такое влияние на развитие национальной экономики, чтобы формировать интенсивное возрастание хозяйственной активности как юридических, так и физических лиц.

**6. Принцип гласности.** Его практическая реализация означает формирование системы официального оповещения налогоплательщиков о налоговых законах, других нормативных актах, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика. Исходя из этого принципа, государство не только обязано информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, но и давать разъяснения, консультации о порядке исчисления и уплаты налогов.

**7. Принцип определенности.** Эффективно действующая налоговая система невозможна без соблюдения принципа определенности, что предполагает отсутствие произвольного толкования налоговых законов. Одновременно налоговая система должна быть понята и принята большей частью общества. Следовательно, можно сформулировать вывод, что налоговое законодательство должно быть законом

прямого действия, исключаящим необходимость издания поясняющих его инструкций, писем, разъяснений и других нормативных документов исполнительной власти. Согласно указанному принципу сумма, способ и время платежа должны быть совершенно точно и заранее известны налогоплательщику, что создаст устойчивость основных видов налогов и налоговых ставок в течение ряда лет. Но нельзя забывать, что налоговая система не может быть статичной, она должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям, имея возможность уточняться с учетом изменений политической и экономической конъюнктуры на основе ежегодно принимаемых государством законов по вопросам государственного бюджета.

Принцип определенности налога означает также, что каждый должен четко осознавать, какие конкретно налоги, в каком порядке и в какие сроки он должен уплачивать. При формировании системы налогообложения должны быть определены все элементы юридического состава налога. Налог не может считаться установленным, если не определены его плательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты. В данном случае необходимо понимать, что неопределенность норм в законах о налогах может привести к произволу со стороны государственных органов и должностных лиц в отношениях с налогоплательщиками, нарушению прав граждан и организаций.

**8. Принцип одновременности обложения.** Он означает, что в функционирующей системе налогообложения не допускается установление двойного обложения одного и того же источника или объекта.

### Юридические принципы налогообложения

Юридические принципы налогообложения приведены на рис. 5.17, их экономическая сущность и механизм практической реализации представлены ниже.

**1. Принцип равенства и справедливости.** Его экономическая суть заключается в обеспечении справедливого администрирования налогов, равенства государства и налогоплательщиков. Законодательством о налогах и сборах должны быть установлены и недвусмысленно трактоваться права, обязанности и ответственность обеих сторон, не допуская дискриминации одной из них.

**2. Принцип законодательной формы установления налога.** Он предусматривает, что налоговое требование государства и налоговое обязательство налогоплательщика должны следовать из закона. На-

логи не должны быть произвольными, так же как и невозможно для государственной системы допущение установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав.



*Рис. 5.17. Юридические принципы налогообложения*

Поскольку налогообложение означает определенное ограничение прав, то при формировании действенной налоговой системы необходимо учитывать положение, в соответствии с которым права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены законом ровно в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороноспособности и безопасности государства. Поэтому исключительно в законе должны быть определены перечень налогов, порядок их установления, изменения и отмены, основные элементы налога, а также порядок его исчисления и уплаты.

Практическая реализация указанного принципа обеспечивает детальную структурированность и целостность национальной налоговой системы, а также жесткую централизацию управления налогами со стороны государства на базе налогового законодательства.

**3. Принцип приоритетности налогового законодательства.** Его суть заключается в том, что нормативных-законодательные акты, не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок налогообложения. Практическое применение данного принципа означает, что если в нормативных законодательных актах, не относящихся к сфере налогообложения, присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, когда они соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве. Следовательно,

при коллизии норм должны применяться исключительно положения налогового законодательства.

Как отмечает В.В. Пансков, в российской экономической литературе выделяется еще один принцип налогообложения — *научный подход к формированию налоговой системы*, суть которого заключается в том, что величина налогового бремени, складывающегося в экономике должна позволять налогоплательщику иметь доход после уплаты налогов, обеспечивающий дальнейшее воспроизводство. Согласно указанному правилу недопустимо при установлении ставок налога исходить из сиюминутных интересов пополнения государственного бюджета в ущерб развитию экономики в целом и интересам отдельного налогоплательщика.

Содержание данного принципа практически полностью совпадает с положениями принципа соразмерности налогов, поэтому представляется, что выделение научного подхода в установлении налогов в отдельно существующий принцип не целесообразно. Вместе с тем, очевиден тот факт, что применение на практике любого принципа налогообложения требует серьезного научного подхода и анализа.

Необходимо отметить, что содержание всей системы принципов в целом и каждого направления в отдельности является вариативным в мировой теории и практике налогообложения. При этом существуют принципы, которые являются неоспоримыми и признаются в качестве аксиомы, и принципы, которые не являются бесспорными, поскольку они или вытекают из какого-либо общепризнанного принципа, или же дополняют его.

Приведенные в настоящем параграфе принципы налогообложения представляют собой ключевые положения, которыми необходимо руководствоваться при формировании и совершенствовании налоговой системы с учетом конкретных экономических, политических и социальных условий развития общества. Отдельные принципы налогообложения — множественность налогов, удобство, экономность — достаточно легко выполнимы и даже обязательны. Соблюдение же таких принципов, как равенство и справедливость, соразмерность, весьма сложно, а чаще всего практически невозможно, но государство обязано стремиться к их соблюдению при построении налоговой системы.

Практики и теоретики налогообложения выделяют также и другие принципы налогообложения, например: федерализма, плавности, единства налоговой и финансовой политики, равноправия субъектов федерации в сфере налогообложения, социальной направленности, а также разделения законодательной и исполнительной властей и некоторые другие. Однако следует отметить, что указанные прин-

ципы являются составной частью приведенных выше организационных, экономических или правовых принципов, и поэтому придавать им статус самостоятельного принципа налогообложения не представляется целесообразным. Именно по этой причине экономическая наука к настоящему времени четко не определила принципы налогообложения.

### Контрольные вопросы

1. Какие основные правила налогообложения сформулировал шотландский экономист А. Смитом?
2. Какие принципы налогообложения были предложены немецким экономистом А. Вагнером?
3. Каковы основные направления принципов построения современных налоговых систем?
4. Какие экономические принципы налогообложения применяются в настоящее время?
5. В чем состоит принцип равенства и справедливости?
6. Что представляет собой принцип эффективности налогообложения?
7. Каковы основные организационные принципы налогообложения?
8. В чем заключается суть принципа универсализации налогообложения?
9. На каких юридических принципах базируются современные системы налогообложения?

## Классификация налогов

---

*Приведены теоретические разработки ученых о критериях, которые наиболее целесообразно использовать при классификации налогов. Рассматриваются основные виды и принципы классификации налогов по традиционным, международным и иным классификационным признакам. Дана характеристика основных элементов классификации налогов, применяемых как в международной практике, так и в практике Российской Федерации.*

---

### 6.1. Эволюция научной мысли о критериях классификации налогов

#### Классификационные признаки

Классификация (или подразделение на группы) изучаемых научных явлений позволяет свести все их разнообразие к небольшому числу групп. То же самое относится и к финансовой науке, которая, используя те или иные признаки, разработала **классификацию налогов**. При разнообразии налогов правильная классификация, устанавливающая их различия и сходства, необходима не только для теории, но и для практики. Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, особых административно-финансовых мер.

Доходная часть законодательно утвержденных бюджетов была разделена на доходы от прямых и косвенных налогов, с подразделением на доходы от каждого налога, входящего в ту или иную группу. Это послужило основой для оперативного реагирования на финансовые затруднения в чрезвычайных обстоятельствах, для обеспечения фискальных потребностей государства на обозримую перспективу. Критерии, лежащие в основе классификации налогов, определяли ее качество и степень действенности мер фискального регулирования.

Классификация налогов позволяет свести все их многообразие к относительно небольшому числу групп, *объединенных какими-либо общими характерными признаками*. При этом каждый налог, обладающий большим количеством специфических признаков, попадает одновременно в несколько классификационных групп, составленных



по разным классификационным признакам. Каждая классификационная группа имеет свои специфические особенности с точки зрения реализации фискальной и регулирующей функций налогов. При разработке налоговой системы законодатели, исходя в первую очередь из уровня развития страны и намеченных приоритетов социально-экономической политики, устанавливают оптимальное на данный момент соотношение различных классификационных групп налогов, а уже затем определяют конкретный состав включаемых в налоговую систему налогов. При этом каждый налог должен оцениваться комплексно, т.е. с позиций его значимости в каждой из классификационных групп. Классификация способствует и более полному и всестороннему познанию роли и значения отдельных конкретных видов налогов в налоговой и социально-экономической системе государства.

В качестве классификационных признаков могут быть выбраны практически все элементы или признаки налога: субъекты и объекты налогообложения, принадлежность к бюджетам различных уровней, способы изъятия и уплаты и т.д. Общая схема классификации приведена на рис. 6.1. Она не является исчерпывающей, но содержит основные классификационные признаки, существенные с точки зрения построения налоговой системы.

Данная классификационная схема в полной мере применима только к налогам. В отношении сборов могут использоваться лишь отдельные указанные на схеме классификационные признаки, например: по способу определения ставок; по источникам уплаты; по отношению к уровням государственной власти. Так, сборы могут быть равными (регистрационные сборы) или регрессивными (государственные пошлины за рассмотрение исков в судах); относиться на издержки производства и обращения или уплачиваться за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, и т.п.

Классификация налога по каждому отдельно взятому классификационному признаку позволяет выявить лишь некоторые его специфические особенности по отношению к другим налогам. Истинная же роль данного налога в системе налогообложения может быть оценена только исходя из всей совокупности присущих ему классификационных признаков.

Помимо указанной схемы классификации налогов, в соответствии с которой каждый налог одновременно относится к нескольким различным по своему характеру классификационным группам, в целях статистического учета применяются классификационные схемы, в которых положение каждого налога определяется однозначно.

### *Классификация по принципу деления налогов на прямые и косвенные*

Как же финансовая наука разрабатывала непростой вопрос классификации налогов? Структура, в которую можно уместить все виды налогов, состоит из прямых и косвенных налогов. *Деление налогов на прямые и косвенные* было взято финансовой наукой из практики XVI в., при этом заслуга науки состояла в обосновании этой классификации с помощью ряда критериев.



*Рис. 6.1. Классификация налогов по различным признакам*

Когда ученые стали выяснять, что же лежит в основании деления налогов, то оказалось очень трудным установить критерий этого деления. В финансовой науке деление на прямые и косвенные налоги впервые дано Д. Локком в конце XVII в. В основу деления был положен *критерий перелагаемости налогов* (подробнее см. § 3.3). Классификация налогов, в основании которой лежал критерий перелагаемости или неперелагаемости, продержалась в течение XVII—XIX вв.

Когда изменились взгляды на процесс переложения налогов и пришлось констатировать, что многие так называемые прямые налоги перелагаются не хуже тех, которые именуются косвенными, а последние, в свою очередь, далеко не всегда перелагаются и не всегда полностью, то принцип деления налогов на перелагаемые и неперелагаемые был признан несостоятельным.

Вторым критерием деления налогов на прямые и косвенные явилось принятое (в особенности во французском законодательстве и во французской литературе) *разграничение их по способу обложения и взимания*. Прямые налоги построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определенных (владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным), периодически составляемым, спискам плательщиков на основании кадастра (земель, домов и т.д.) и в определенные сроки. Косвенные налоги исходят из изменчивых явлений, из отдельных действий, фактов, как, например, из различных актов потребления, сделок, услуг, облагаемых на основании определенных тарифов.

Этот критерий деления налогов был подвергнут критике за то, что «в старую терминологию было внесено совершенно не соответствующее ей новое содержание. Почему обложение на основании постоянных признаков именуется прямым, едва ли кто-нибудь сумеет объяснить. Но не лучше и название прямых налогов «кадастровые», косвенных — «тарифные». Кадастр и тариф принципиально не исключают друг друга (например, промысловый налог), а с другой стороны, есть именно прямые налоги тарифные, но лишённые кадастра (походный)»<sup>1</sup>.

В поисках лучшей классификации наука называла прямыми налогами обложение имущества, косвенными — обложение поступков, различала налоги на производство и налоги на потребление или характеризовала прямые в качестве обложения средней налоговой способности в отличие от косвенных как индивидуализирующего элемента, примыкающего к отдельным актам потребления, сбереже-

---

<sup>1</sup> Кулишер И.М. Указ. соч. С. 123—124.

ния, приобретения. И наконец, обложение определенного источника было отнесено к прямым налогам, обложение на основе учета общей платежеспособности лица — к косвенным. В соответствии с этим критерием все налоги, в которых государство направляет требование определенному лицу и производит непосредственно оценку его платежеспособности, являются прямыми. Те налоги, в которых государство непосредственно не устанавливает платежеспособность через действия плательщика, являются косвенными.

Таким образом, *при непосредственном установлении платежеспособности взимаются прямые налоги, при опосредованном — косвенные.* Это положение было конкретизировано немецким экономистом Геккелем, который разделил все налогообложение на подоходно-поимущественное обложение и обложение расходов потребления. По Геккелю, хозяйство налогоплательщика делится на доходное и расходное. Обложение хозяйства налогоплательщика в процессе приобретения и накопления производится путем подоходно-поимущественных налогов. Обложение расходного, потребительского хозяйства производится налогами на расход, на потребление. Подоходно-поимущественные налоги (поземельный, домовый, промысловый, с денежных капиталов и с личного труда) были отнесены к категории прямых налогов, а налоги на расход, т.е. на предметы потребления в широком смысле слова, — косвенных. Такое деление налогов на прямые и косвенные исходило из платежеспособности лица, определяемой его доходом и имуществом, а также из связи между доходом плательщика и его потреблением.

Долгое время финансовая наука выделяла в самостоятельную группу налоги на обращение, которые в соответствии с подоходно-расходным принципом были отнесены к разряду прямых налогов. «Многочисленнейшие налоги на обращение, падающие на переходящее безвозмездно имущество после смерти или в виде дара, возмездно в виде продаваемого, как недвижимого, так и движимого, имущества, в виде выпускаемых и сбываемых ценных бумаг (эмиссионный налог), в виде переходящих в пользование, в кредит ценностей (налог на ипотеки, векселя и другие долговые обязательства), — все это отдельные виды поимущественного обложения. Таким образом, мы имеем лишь два главных деления налогов: прямые — это налоги подоходно-поимущественные, в состав которых входят и все налоги на обращение, и косвенные налоги — на потребление в широком смысле слова»<sup>1</sup>.

В бюджетах развитых стран эти налоги действительно относились к разряду прямых, хотя в науке этот вопрос носил дискуссионный

---

<sup>1</sup> *Меньков Ф.А.* Основные начала финансовой науки. Л., 1956. С. 122.

характер ввиду неоднородности свойств налогов, которые входили в состав налогов на обращение.

Деление налогов на прямые и косвенные *на основе подоходно-расходного критерия*, установленное финансистами начала XX в., не утратило своего значения и в конце XX — начале XXI в. В налоговых законодательствах развитых стран сохранена классификация налогов с подразделением на прямые и косвенные. В Российской Федерации она введена налоговой реформой 1991 г.

## 6.2. Современная классификация налогов

Как следует из материалов предыдущего параграфа, вопрос о классификации налогов оказался сложным, дискуссионным. Несмотря на то что были найдены критерии деления налогов на прямые и косвенные, финансовая наука признавала их условными. Часть ученых считала эту проблему даже неразрешимой.

Несовершенство классификации налогов повело финансовую науку и практику по пути и сокращения количества налогов, и введения новых налогов. Прежде всего необходимо отметить значение введения в 1920-х гг. налога с оборота (налога на оборот), благодаря которому отказались от акцизов на товары массового спроса, за что налог с оборота был назван универсальным акцизом. Был ликвидирован промысловый налог, который трансформировался в соответствии с его конструкцией в налог на прибыль и в налог с оборота. Был унифицирован с учетом мировой практики подоходный налог, который по своей конструкции имел значительные различия по странам.

В результате преобразований форм налогообложения в 1990-е гг. оно значительно упрощено и состоит из небольшого количества налогов, что исключает необходимость подразделения налогов в бюджете на прямые и косвенные, хотя по традиции в научной и учебной литературе используется эта классификация. Простота налогообложения позволяет обеспечивать казну доходами с минимальными издержками, она же делает ее понятной налогоплательщику и развивает чувство ответственности, заставляя отказываться от соблазна уклонения от уплаты налога. Разделение единого бюджета на соответствующие уровни (федеральный, региональный, местный) в современных условиях привело к тому, что налоги стали разделять по уровням: федеральные, региональные и местные налоги.

### Российская и международные классификации

В реформированной с учетом мировой практики налоговой системе Российской Федерации налоги впервые разделены на три вида и закреплены в части первой Налогового кодекса Российской Федерации, введенного в действие с 1 января 1999 г.:

- *федеральные налоги и сборы* (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, государственная пошлина.);
- *региональные налоги* (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог);
- *местные налоги* (земельный налог, налог на имущество физических лиц).

Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом РФ и обязательны к уплате на всей территории государства, региональные — Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ и вводятся в действие в соответствии с Налоговым кодексом РФ, законами субъектов РФ. Эти налоги обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов государства. Местные налоги и сборы устанавливаются и вводятся Налоговым кодексом РФ и специальными нормативными правовыми актами представительного органа местного самоуправления. Сфера действия местных налогов и сборов — подведомственная соответствующему органу местного самоуправления территория.

Для обозначения отдельных видов налогов и сборов в России используются различные термины: налог, сбор, пошлина, платеж, отчисления, взнос и т.д. В действующем российском налоговом законодательстве используемые в названиях платежей различные слова не несут конкретной смысловой нагрузки. Законодательно устанавливается разъяснение только двух понятий — «налог» и «сбор».

В современной экономической литературе под классификациями налогов понимаются их группировки, обусловленные определенными целями и задачами. Поскольку цели и задачи законодателей различны, то существует большое количество различных классификаций, но их можно объединить в две группы.

**1. Традиционная классификация налогов и сборов.** Она представляет собой довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объ-

ектам налогообложения и налогоплательщикам. В ее основе лежит деление всех налогов на три класса:

- прямые налоги;
- косвенные налоги;
- пошлины и сборы.

## **2. Международные классификации налогов и сборов.**

В современных условиях наиболее широко для международных сопоставлений применяется *налоговая классификация Организации экономического сотрудничества и развития* (далее ОЭСР). Она является наиболее детальной, подробной и в то же время самой простой. Каждый налог отнесен к определенной группе, подгруппе и имеет свой кодовый номер. Основанием для отнесения того или иного налога к определенной группе служит объект налогообложения. Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, на взимаемые с физических и юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

Взносы на социальное страхование для целей обобщения статистических данных, их сопоставления и анализа тенденций по всем странам условно отнесены к налогам, но выделены в отдельную группу. Близкие по характеру налоги на фонд оплаты труда, на выплаченную заработную плату и другие объединены в группу «Налоги на заработную плату и рабочую силу».

Дробность в подразделении видов налогов и однородность объединения объектов классификации в разряды и группы позволяют не только анализировать и сопоставлять данные по отдельным налоговым группам, но и при соблюдении определенных правил производить корректную перегруппировку данных для конкретных целей исследования.

Детальное подразделение налогов на товары и услуги позволяет получить сравнительную информацию по налогам, которые в отдельных странах Западной Европы отличаются традиционной сложностью и архаичностью.

С классификацией ОЭСР схожа *классификация Международного валютного фонда* (МВФ).

Сильно отличаются от классификаций ОЭСР и МВФ *классификация по Системе национальных счетов*, использующая подход, очень схожий с рассмотренной выше традиционной налоговой классификацией, и *Европейская система экономических интегрированных счетов*, которая выделяет следующие налоговые группы: налоги на доходы и импорт (т.е. объединяет в одну группу внутренние косвенные налоги и таможенные пошлины и сборы, что не характерно ни для одной из вышеупомянутых налоговых классификаций), налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины.

Различия между классификациями ОЭСР и МВФ и классификациями СНС и ЕСЭИС определяются их задачами: две первые системы подчинены необходимости систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, а две последние направлены на решение проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов.

Преимущество систем ОЭСР и МВФ по сравнению с системами ЕСЭИС и СНС в области сравнительного анализа налоговых систем заключается в малочисленности групп «Прочие налоги» и «Другие налоги и сборы». Тем самым сгруппированные в разделы и подразделы налоговые поступления разных стран становятся вполне сопоставимыми.

### *Классификационные критерии и признаки налоговых платежей*

Для выявления особенностей отдельных видов налогообложения используются следующие классификационные критерии и признаки налоговых платежей:

- по плательщикам;
- по объектам обложения;
- по компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов;
- по адресности зачисления налоговых платежей;
- по целевой направленности;
- периодические и разовые налоги;
- регулярные и чрезвычайные налоги.

Рассмотрим основные из этих представленных критериев.

**1. В зависимости от плательщиков** все налоги можно подразделить на три группы:

- уплачиваемые физическими лицами;
- уплачиваемые юридическими лицами;
- уплачиваемые физическими и юридическими лицами.

К налогам и сборам, уплачиваемым *только физическими лицами*, относятся: налоги на доходы физических лиц; налоги на имущество физических лиц; социальные налоги (взносы), взимаемые непосредственно с доходов, полученных физическими лицами; а также отдельные виды сборов. В Российской Федерации относятся: налог на доходы физических лиц; налог на имущество физических лиц; транспортный налог, земельный налог, государственная пошлина.

К налогам и сборам, уплачиваемым *только юридическими лицами*, относятся: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала



юридических лиц (обществ с ограниченной ответственностью); налоги на имущество юридических лиц. В Российской Федерации к таковым относятся: налог на прибыль организаций; единый социальный налог, налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Наиболее многочисленную группу составляют налоги и сборы, плательщиками которых могут одновременно выступать *как физические, так и юридические лица*. В Российской Федерации это налог на добавленную стоимость, акцизы, единый социальный налог, таможенная пошлина, государственная пошлина, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, земельный налог, транспортный налог.

Важно отметить, что плательщиками ряда налогов, отнесенных к третьей группе, являются не все физические лица, а только физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. Последняя категория физических лиц может (при определенных условиях) быть плательщиком акцизов, налога на добавленную стоимость, единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также находить на других, предусмотренных законодательством Российской Федерации специальных режимах налогообложения.

**2. В зависимости от объекта обложения** налоги подразделяются на следующие группы:

- налоги на доходы;
- налоги на имущество;
- налоги на реализацию товаров (работ, услуг);
- налоги на определенные виды расходов;
- налоги на совершение определенных операций;
- налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности.

*Налоги на доходы* подразделяются на налоги, взимаемые с совокупного дохода (общепоходные), и налоги, взимаемые с отдельных видов доходов. В Российской Федерации к налогам, взимаемым с совокупного дохода плательщиков, относятся налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций. Однако в соответствующих актах законодательства предусматриваются особые условия налогообложения таких видов доходов, как проценты, дивиденды, доходы от продажи отдельных видов имущества, выигрыши. Кроме

того, устанавливаются особенности налогообложения доходов физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации. В других странах такие виды доходов могут облагаться самостоятельными налогами. К налогам, взимаемым с отдельных видов доходов, могут относиться: налоги на доходы от денежных капиталов, налог на доходы игорного бизнеса, а также самостоятельные налоги на доходы банков, страховщиков, бирж и т.д.

*Налоги на имущество* подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости имущества (общепоимущественные), и налоги, взимаемые с отдельных видов имущества. К общепоимущественным налогам относятся налоги, взимаемые с совокупной стоимости различных видов имущества. Пример налога, взимаемого с совокупной стоимости имущества, — налог на имущество организаций, взимаемый в Российской Федерации. К налогам, взимаемым с отдельных видов имущества, относятся:

- поземельные налоги;
- налоги, взимаемые со строений;
- налоги с отдельных видов транспортных средств;
- налоги (сборы) с владельцев животных.

В Российской Федерации к налогам с отдельных видов имущества относятся налог на строения, помещения и сооружения и налог на транспортные средства. Кроме того, взимается земельный налог.

От налогов на имущество следует отличать налоги, которыми облагается переход права собственности на имущество. Группу налогов на переход права собственности составляют налоги на наследство и налоги на дарение. Налоги на наследство в свою очередь подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости наследства, и налоги, взимаемые со стоимости доли имущества, переходящего к отдельному наследнику. Кроме того, к налогам на переход права собственности следует относить также налоги (пошлины, сборы), взимаемые при регистрации нотариальными и государственными органами соответствующих сделок с имуществом (наследств и дарений).

В группу *налогов на реализацию товаров* (работ, услуг) включаются те налоги, объектами обложения по которым выступают обороты по реализации товаров (работ, услуг), т.е. налог на добавленную стоимость, налог с оборота, акцизы и налог с продаж. Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость и налогом с оборота выступают обороты по реализации любых товаров (работ, услуг), за исключением освобождаемых от обложения. Акцизы взимаются с оборотов по реализации отдельных видов товаров. Налог с продаж, как правило, взимается с оборотов по реализации товаров (работ, услуг), но только в сфере розничной торговли.

Налоги на реализацию товаров (работ, услуг) обычно называют «налоги на потребление». Такое название эти налоги получили потому, что хотя их плательщиком является лицо, производящее или реализующее соответствующие товары (работы, услуги), носители налогового бремени — потребители. Следует отметить, что к налогам на потребление относятся также и налоги, взимаемые при ввозе товаров на территорию страны, — таможенные пошлины и сборы.

К *налогам на определенные виды расходов* могут относиться налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы), налоги на приобретение инвестиционных товаров, на приобретение объектов недвижимости и т.д. К налогам на определенные виды расходов в Российской Федерации для работодателей относится единый социальных налог (взносы), который представляет собой налог на определенный вид расхода: выплату заработной платы и вознаграждений по трудовым договорам (контрактам).

Что касается *налогов на совершение определенных операций*, то объектом налогообложения может также выступать стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений. В Российской Федерации стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений является объектом обложения государственной пошлиной.

**3. По компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов** налоги можно подразделить на взимаемые на всей территории государства и взимаемые только на определенных территориях.

*Налоги, взимаемые на всей территории государства*, вводятся, как правило, на общегосударственном (федеральном и конфедеральном) уровне. При этом на общегосударственном уровне могут устанавливаться какие-либо ограничения по взиманию налогов на отдельных территориях.

Такая практика была широко распространена в Российской империи в XIX — начале XX в., когда отдельные виды общегосударственных налогов и сборов были обязательны на одних территориях и при этом не могли вводиться на других. Существовала значительная специфика в сфере налогообложения для Европейской части России, Сибири, Кавказа, Царства Польского, Финляндии и других территорий.

К *налогам, взимаемым на отдельных территориях государства*, относятся налоги штатов, провинций, земель, регионов, а также налоги, устанавливаемые и вводимые органами местного самоуправления: городами, коммунами, округами и т.д.

Распределение налоговых полномочий между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления — одна из сложнейших проблем при создании и реформировании налого-

вых систем. Наделение региональных и местных властей широкими полномочиями в сфере налогообложения позволяет максимально учитывать специфику той или иной территории, расширяет возможности по проведению этими органами самостоятельной налоговой, бюджетной, финансовой, экономической, социальной политики. Жесткая регламентация и ограничение прав регионов и органов местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов позволяет унифицировать налоговую систему, создает единообразные и приблизительно равные условия для осуществления экономической деятельности в стране, способствует повышению эффективности налогового контроля и борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями. На распределение налоговых полномочий между уровнями государственной власти и местного самоуправления *оказывают влияние политические, экономические, организационные и этнические факторы, а также исторические и культурные традиции.*

Современные государства значительно различаются по компетенции уровней государственной власти и местного самоуправления по установлению и введению налогов и других платежей обязательного характера. Как правило, в унитарных государствах существует жесткая общенациональная регламентация установления и введения налогов и сборов. Региональным властям и органам местного самоуправления обычно предоставляются ограниченные права по изменению ставок налогообложения и применению отдельных видов льгот. В федеративных и конфедеративных государствах обычно используется разделение полномочий по установлению и введению определенных видов налогообложения.

Обычно на общефедеральном уровне осуществляется регламентация обложения таможенными пошлинами и сборами, налогом на добавленную стоимость, акцизами, налогами на доходы физических лиц и налогами на доходы юридических лиц. Кроме того, практически во всех странах на общегосударственном уровне жестко устанавливаются условия взимания обязательных отчислений социального характера, взимаемых как с работодателей, так и с наемных работников. На среднем уровне (региональном, штатном, земельном) взимаются ресурсные налоги, налоги с продаж. Часто региональным властям предоставляется определенная свобода во введении различного рода надбавок к налогам на доходы юридических лиц либо определенные возможности по предоставлению льгот по этим налогам. Традиционная сфера, в которой региональным и местным властям предоставляется максимальная свобода в установлении условий обложения, — это налоги с недвижимых имуществ (земли, строений, сооружений) и промысловые налоги.

В Российской Федерации применяется распределение налоговой компетенции различных уровней государственной власти и органов местного самоуправления, характерное для унитарных государств. Права региональных законодательных органов власти и представительных органов местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов жестко ограничены нормами Налогового кодекса Российской Федерации.

**4. В зависимости от адресности зачисления платежей** все налоги и сборы подразделяются на закрепленные и регулирующие.

*Закрепленными налогами и сборами* называются те, поступления по которым на длительный период полностью или частично закрепляются в качестве доходного источника определенных бюджетов. Это таможенные пошлины, сборы и иные платежи, зачисляемые в доход федерального бюджета на основании Бюджетного кодекса РФ, а также подавляющее большинство местных налогов и сборов.

*К регулирующим налогам и сборам* относятся, по которым могут устанавливаться нормы отчислений в бюджеты различных уровней. В Российской Федерации к ним относятся большинство федеральных, а также все региональные налоги и сборы.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ нормативы отчислений должны устанавливаться не менее чем на три года. Распределение поступлений федеральных налогов и сборов по звеньям бюджетной системы устанавливается законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год.

Таким образом, можно сделать вывод, что деление налогов на прямые и косвенные было взято финансовой наукой из практики XVI в. и предполагало их изначальную классификацию исходя из степени переложимости. По мере развития научного представления о налогах, изменились подходы и к их классификации. В результате преобразований форм налогообложения в 1990-х гг. оно значительно упрощено и состоит из небольшого количества налогов, что исключает необходимость их подразделения в бюджете на прямые и косвенные, хотя по традиции в научной и учебной литературе используется эта классификация.

## Контрольные вопросы

1. Каким образом финансовая наука рассматривала вопрос о классификации налогов?
2. Кто впервые обосновал критерии деления налогов на прямые и косвенные?
3. Какой критерий был положен в основу деления налогов на прямые и косвенные?

4. Какую классификацию налогов приводят ученые Д. Боголепов и Ф. Меньков? В чем отличие их взглядов?
5. Какие типы переложения налогового бремени выделяет финансовая наука в целях классификации налогов?
6. Каковы мнения ученых-классиков XVII—XIX вв. по поводу классификации налогов?
7. Какие способы деления налогов на прямые и косвенные разрабатывались в XVIII—XIX вв.?
8. На основе какого принципа классифицируются налоги в настоящее время?
9. Какие преобразования в налоговых системах различных государств произошли в результате несовершенства классификации налогов на рубеже XX—XXI вв.?
10. Каким образом классифицируются налоги в Российской Федерации?
11. Дайте определение понятию «классификация налогов».
12. Как классифицируются налоги согласно традиционной классификации?
13. Каким образом классифицируются налоги, согласно системы классификации ОЭСР?
14. Каким образом классифицируются налоги, согласно системам классификации МВФ, СНС, ЕСЭИС?
15. В чем состоят различия и преимущества классификации налогов по системам ОЭСР, МВФ, СНС, ЕСЭИС?
16. Какие классификационные критерии налоговых платежей используются для выявления особенностей отдельных видов налогообложения? Дайте краткую характеристику каждому критерию. Приведите примеры из российской практики налогообложения.

## Налоговая политика и налоговая система

---

*Рассматриваются понятия и сущность налоговой политики и налоговой системы. Налоговая политика рассмотрена как косвенный метод государственного регулирования. Одновременно она характеризуется совокупностью экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы. Раскрыта сущность налоговой политики посредством анализа содержания и различных форм налоговой политики. Освещаются взаимосвязь и различия налоговой стратегии и тактики, цели и инструменты регулирования налоговой политики.*

*Налоговая система рассмотрена в историческом аспекте формирования теоретических взглядов на ее сущность, отслежены факторы ее формирования, определены функции налоговой системы, рассмотрены принципы ее построения.*

---

### 7.1. Налоговая политика и государственное управление

Налоговая политика государства имеет относительно самостоятельное значение, поскольку от ее результатов в значительной степени зависит то, какие коррективы вынуждено вносить государство в свою экономическую политику. Имея такую самостоятельность, налоговая политика должна базироваться на научной теории налогов. Однако следует отметить, что теория налогов развивалась и совершенствовалась по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функций и усиления его воздействия на развитие экономики.

В конце XIX — начале XX в. финансовая наука определила свой предмет как финансы государства (финансы других публично-правовых союзов также были включены в предмет науки, но их содержательная разработка относится к более позднему периоду). Эволюция взглядов на финансовое хозяйство государства, на его задачи и функции связана с эволюцией взглядов на роль государства в экономике и с общей теорией государства.

### Меркантилисты и физиократы

Первые трактаты по государственному управлению появились в эпоху меркантилизма в Германии начала XVII в. Наука государственного управления получила название «наука о полиции». Термин «полиция» трактовался как искусство государственного управления, а деятельность государства именовалась полицейской. Теория полицейского государства была разработана *Х. Вольфом* (1679—1754). В соответствии с этой теорией «вся деятельность государства определяется нравственными целями человека. Государство имеет право употреблять все нужные средства, чтобы каждый его член исполнял свои обязанности и никто не ставил бы своей частной пользы выше общественной. Государство следит за тем, чтобы рост народонаселения не опережал роста средств пропитания. Оно имеет попечение о том, чтобы подданные стремились к добру. В поддержании «естественного закона во имя нравственного совершенства государство простирает свою руку на все: входит в мельчайшие подробности образа жизни подданных, следит за тем, чтобы каждый в пище и одежде исходил из своего имущественного и общественного положения. Во имя блага общественного правители должны следить за тем, чтобы подданные были набожны и почитали Бога. Демократия — правление черни. Простолыдину не под силу судить о государственных делах, так как он недостаточно тверд в добродетели, чтобы предпочитать общую пользу частной, собственной»<sup>1</sup>.

Наука о полиции охватывала все внутренние функции государства, в том числе и управление государственным хозяйством.

Идеи полицейской деятельности государства позднее развивались во Франции и в Германии (*Ф. Юсти* и *И. Зонненфельс*). Учеными этих стран были поставлены вопросы благосостояния государства, функций государственного управления.

Развитие философии и политэкономии конца XVIII в. позволило сделать шаг вперед в учении о государстве. От государства стали требовать, чтобы оно признало неприкосновенным личное достоинство гражданина, его права и свободы. В различных странах Европы, а позднее и в России стала разрабатываться концепция правового государства. Изменения, которые в последующем произошли в государственном управлении, повлияли и на предмет науки о нем. Прежние названия «полиции» и «полиции благосостояния» утратили свое первоначальное значение. Для обозначения всей совокупности функций государства стали употреблять термин «административная деятельность», а термин «полиция» сохранился только

---

<sup>1</sup> *Фридман М.* Конспект лекций по науке о финансах. М.: Политиздат, 1974. С. 15.



для обозначения деятельности государства по обеспечению безопасности граждан и имущества. Теоретической основой концепции правового государства послужили экономические теории физиократов — У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, взгляды И. Канта и других ученых.

Учение меркантилистов, предоставлявшее государству неограниченную власть и в сфере экономической, где оно, содействуя развитию промышленности и торговли, регламентируя жизнь и деятельность подданных, должно было сделать их богатыми и счастливыми, господствовало в условиях нарождающегося капитализма. Новые формы промышленности требовали поддержки, но, когда они выросли и окрепли, система регламентации и опеки стала для них обременительной и вызвала протест. Во Франции, где меркантилизм имел наиболее крайние формы, такая реакция сказалась раньше и сильнее. Накануне 1680г. один из депутатов от купечества, Франсуа Лежандр, в разговоре с Ж.Б. Кольбером (министром финансов Франции) произнес знаменитую фразу: «Laissez nous faire» («Дайте нам самим действовать»), которая позднее становится лозунгом физиократов<sup>1</sup>.

Правительство, стремящееся регламентировать все отношения подданных, оказалось неспособным справиться с этой задачей. Содержание двора поглощало огромные суммы, дефицит бюджета стал хроническим явлением, долги Франции достигли огромных размеров, казна была пуста, процветало взяточничество чиновников. Большая часть денег, собранных с налогоплательщиков, шла на покрытие издержек взимания. Аристократия и духовенство, которые владели двумя третями земли, не несли прямых налогов и обладали рядом привилегий, от чего возрастала тяжесть бремени простого народа. Поголовный налог и многочисленные феодальные повинности поглощали до 82% валового дохода крестьян. Покровительствуя обрабатывающей промышленности, правительство по преимуществу землевладельческой Франции мало заботилось о сельском хозяйстве, и деревенское население в конце XVIII в. испытывало постоянный голод.

В таких условиях необходимой предпосылкой прогресса должно было стать сужение сферы деятельности государства, ограничение его вмешательства в экономическую жизнь, что нашло свое отражение в учении физиократов. Их доктрина была оценена современниками одним словом — словом «свобода».

*Ф. Кенэ* и его ученики исходили из идеи о космическом порядке, универсальной гармонии, которой одинаково подчинены материя и

---

<sup>1</sup> Фридман М. Указ. соч. С. 18.

человечество. Государство не должно мешать действию законов, создающих естественный порядок, наиболее выгодный человеческому роду, устанавливающих естественное право всех людей. Эти вечные, неизменные законы подчиняют себе всякого разумного человека. Государство должно способствовать пониманию этих законов посредством организации просвещения, должно соблюдать и охранять их, но его попытки вмешиваться в сложный механизм общественной жизни лишь портят благой порядок, установленный Богом. Пусть порядок и честность установятся в администрации, пусть предоставят каждой вещи ее естественное течение, тогда увидят выполнение всех принципов по самому внутреннему порядку вещей.

Правительство должно убирать преграды с пути, предоставляя полную свободу конкуренции. Люди добры по природе и благородны. Возможность осуществлять свои желания в условиях «свободной и безграничной конкуренции» создает гармонию, наилучший порядок, возможный на Земле. Это применимо не только к отношениям внутри государства, но и к отношениям с другими странами. Естественная торговая политика — это свободная и безграничная конкуренция, доставляющая каждой нации наиболее возможное число покупателей и продавцов, чтобы обеспечить им самую выгодную цену в продажах и покупках.

Таковы взгляды физиократов на роль государства, представляющие собой совершенно новое понимание его задач и целей. Физиократы были первыми последовательными представителями индивидуализма и либерализма в области экономики. К. Маркс, имея в виду физиократов, писал: «Эта школа... отвергает кольбертизм и вообще всякое вмешательство правительства в деятельность гражданского общества. Она позволяет государству жить только в порах этого общества, подобно тому, как по учению Эпикура боги обитают в порах вселенной»<sup>1</sup>.

### *Представители классической школы политэкономии*

---

Одна из ведущих идей работы английского экономиста *Уильяма Петти* «Политическая арифметика», связывающая его с принципами классической политэкономии, — идея естественного порядка и пагубности нарушений его государственной властью. Недостаток государственного управления, по У. Петти, заключается в том, что «слишком многое из того, что должно было бы управляться лишь

---

<sup>1</sup> Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 26. Ч. 1. С. 38.

природой, древними обычаями и всеобщим соглашением, подпадало под регулирование закона»<sup>1</sup>.

У. Петти резко выступает против государственной регламентации, если она «противоречит законам природы». На государство он возлагал важные функции по обеспечению полного использования рабочей силы, а также по повышению ее качества. У. Петти предлагает за счет государственных средств обеспечить бродяг и нищих работой по постройке дорог, возведению мостов и плотин, разработке рудников. В соответствии со своими взглядами на роль государства в экономике У. Петти в «Трактате о налогах и сборах» таким образом регламентирует целевые расходы государства: «1) военные расходы, 2) содержание управления, 3) расходы на церковь, 4) расходы на школы и университеты, на образование, 5) содержание детей (сирот) и инвалидов, 6) расходы на дороги, судоходные реки, водопроводы, мосты, порты, другие предметы, нужные для блага пользования всех»<sup>2</sup>.

Экономическое учение А. Смита представляет собой вторую фазу развития «теории свободной конкуренции», начало которой было положено физиократами.

А. Смит был профессором нравственной философии, проникнутой идеями естественного права, и, подобно физиократам, перенес идеи индивидуализма и свободы из области философии и права в область политической экономии. А. Смит был глубоко убежден, что божество стремится создать всеобщую гармонию человеческой жизни: в области морали — путем присущего человеку чувства симпатии; в области материальных отношений — путем разумного эгоизма. «Эгоизм, — говорит он, — колесо, которое ставит часы общества на экономическую гармонию и счастье»<sup>3</sup>.

Этот основной двигатель человеческих поступков с помощью свободной конкуренции непременно приведет к лучшим результатам частной производительности и к гармонии общих интересов. Эгоистические интересы отдельных лиц будут обуздываться интересами всех других членов общества. Свобода хозяйственной деятельности составляет необходимое условие успешности последней.

Цели и задачи государства А. Смит понимает так же, как и физиократы. Государство должно как можно меньше вмешиваться в деятельность частных лиц, ибо оно не в состоянии изменить естественные законы, на которых основана эта деятельность. В противоположность меркантилистам А. Смит считал подлинными обязанно-

<sup>1</sup> Аникин А.В., Аникин В.А. Уильям Петти. М., 1986. С.24.

<sup>2</sup> Петти У. Трактат о налогах и сборах. М., 1963. С. 11.

<sup>3</sup> Фридман М. Указ. соч. С. 24.

стями государства охрану мира, защиту личности и собственности, делая исключения для тех случаев, когда государственная деятельность целесообразнее частной: государственные расходы на строительство железных дорог, расходы на народные школы, религиозные учреждения и публичные сооружения.

Последователи А. Смита развили его индивидуалистические идеи, которые в разных странах приняли различные оттенки. Во Франции, где интересы правительства и населения постоянно противопоставлялись, где шла ожесточенная борьба между правительством и народом, идеи о невмешательстве государства в жизнь граждан, об ограничении круга его деятельности были доведены до крайности.

Ж.Б. Сэй писал, что «самое лучшее управление — то, которое наименее деятельно». По его мнению, «наилучший из всех финансовых планов — это расходовать возможно меньше, а наилучший из всех налогов — это наименьший». Поэтому он энергично выступает против вмешательства государства во всех случаях, когда оно идет во вред «естественному ходу вещей». Когда государство само становится производителем, оно обязательно, говорит Ж.Б. Сэй, будет дурным фабрикантом и торговцем. Он остроумно замечает: «Глава государства делает много хорошего уже тем, что не делает ничего дурного».

Интересна эволюция взглядов Ж. Сисмонди, который из ярого сторонника государственного невмешательства превратился в его оппонента. Проанализировав экономический строй капитализма, он сделал вывод: «Мы не верим в благодетельность принципа *«laissez faire»* (принцип свободы действий)». На наш взгляд, правительство должно быть защитником слабого против сильного, оно должно быть защитником того, кто не может защищаться собственными силами»<sup>1</sup>.

В соответствии с провозглашенным принципом Ж. Сисмонди считает, что государство должно выполнять четыре функции:

- наведение общественного порядка, правосудия, обеспечения прав личности и собственности;
- общественные работы, благодаря которым можно пользоваться хорошими дорогами, широкими бульварами, здоровой водой;
- народное просвещение, благодаря чему дети получают воспитание, а у взрослых развивается религиозное чувство;
- национальная защита, обеспечивающая участие в выгодах, доставляемых общественным порядком <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Сисмонди Ж. Указ. соч. С. 30.

<sup>2</sup> Там же. С. 138.

Состояние экономической науки и народного хозяйства не позволило Ж. Сисмонди, несмотря на его горячий протест против системы свободной конкуренции, сформулировать и обосновать концепцию, альтернативную концепции А. Смита.

*Ф. Бастиа* (1801—1850) считал, что нужно довести бюджет до нуля, что государство не должно вмешиваться в экономическую борьбу, охранять отдельные группы населения, так как это «означало бы противодействовать свободе и ограничивать прогресс нации»<sup>1</sup>. П. Леруа-Болье, исследуя задачи и функции государства в книге «Современное государство и его функции» (1883), развивает эту идею и приходит к выводу, что государство непригодно для выполнения хозяйственных функций. Его аргументы: отсутствие инициативы и изобретательности в деятельности государственных предприятий, угроза экономической и политической свободе, а главное — подавление личной инициативы, стеснение круга частной деятельности, боязнь коллективизма.

В Германии индивидуализм нашел более глубокое по сравнению с Францией и Англией обоснование в философии *И. Канта* (1724—1804), который сформулировал идею о верховной ценности и в качестве вывода из нее — самоценности человеческой личности. «Человек и вообще всякое разумное существо, — писал он в «Основах метафизики нравов», — существует как цель в себе, а не как средство для какого-либо употребления той или иной волей, но должен во всех своих действиях, направленных как на него самого, так и на другие разумные существа, рассматриваться всегда как цель». Понятно, что это учение об автономии человеческой личности несовместимо с государственной регламентацией и опекой, что из него следует требование предоставить личности свободу действий, которая не наносит ущерба интересам других личностей.

Последующий этап в развитии политэкономии связан с постепенным отходом от взглядов А. Смита на роль государства в экономике. Последний из представителей английской классической политэкономии, *Д.С. Милль* понимал, что система свободной конкуренции не может обеспечить решение ряда экономических проблем, касающихся гарантии индивиду достаточной прибыли. В пятой книге «Основ политической экономии» он анализирует экономическую роль государства и возлагает на него функции, без выполнения которых невозможен экономический и социальный прогресс. Государство должно взять на себя расходы по созданию инфраструктуры, развитию науки и т.д. Большое значение Д.С. Милль придавал государственной системе социального обеспечения и налогообложения.

---

<sup>1</sup> Буковецкий А.И. Указ соч. С. 147, 150.

### Концепция правового государства

Со второй половины XIX в. в Германии под влиянием учения о государстве, под влиянием философии, права и политэкономии в финансовой науке начинают развиваться новые идеи. Был сделан поворот к историческому и органичному взгляду на государство. Концепция правового государства наиболее полно и систематизированно была разработана *Л. Штейном* (1815—1890) в рамках учения об управлении. Предметом учения об управлении в узком смысле является «внутреннее управление государством». Внутреннее управление «представляет собой совокупность тех сторон государственной деятельности, которые доставляют отдельному человеку условия для его индивидуального развития, недостижимые его собственной энергией и усилиями». Частью учения *Л. Штейна* о внутреннем управлении является «учение об управлении народным хозяйством», которое посвящено вопросам обеспечения государством условий для создания материальных благ личности<sup>1</sup>.

В соответствии с концепцией правового государства итальянский экономист *Ф. Нитти* определяет государство как естественную форму социальной кооперации. Он полагает, что для человека невозможно никакое развитие без этой первоначальной и наиболее важной формы кооперации.

«Как высшая форма кооперации, — пишет *Ф. Нитти*, — государство может оказывать огромное влияние на развитие общества: величайшие коллективные дела были совершены только при посредстве государства, и лишь благодаря его стимулирующей власти стали возможными глубокие изменения в жизни общества. Но никакая коллективная деятельность невозможна при отсутствии индивидуальной, и материальные богатства, которыми располагает государство, производятся отдельными лицами»<sup>2</sup>. К началу XX в. была сформулирована идея о своеобразном разделении труда между государством и частным хозяйством в сфере экономики. *Ф. Нитти* так определяет характер этого взаимодействия: фундамент экономики — частное хозяйство, государство — своеобразная надстройка экономики. Таким образом, *Ф. Нитти* четко определяет статус государства в экономике. Без государства экономика не получит дополнительных стимулов, но его деятельность определяется требованиями развития рыночного хозяйства. Эти выводы *Ф. Нитти* смог сделать благодаря изучению и обобщению статистических данных роста государственных расходов в различных странах, включая Рос-

<sup>1</sup> *Всемирная история экономической мысли*. М.: Мысль, 1988. С. 144.

<sup>2</sup> *Ф. Нитти*. Основные начала финансовой науки. М., 1967. С. 18.

сию, с 1871 по 1902 г. По мнению Ф. Нитти, «возрастание общегосударственных расходов в XIX в. — реальный факт, и, несмотря на чрезвычайное развитие богатства, граждане несут теперь бремя налогов, становящееся все более тяжким по сравнению с XVIII в.». Он приходит к выводу, что главная причина роста государственных расходов — «постоянный, непрекращающийся рост военных расходов. Дорого современное оружие, дорого и содержание постоянного войска. Применение пара и электричества и широкое использование электрического телеграфа обусловили крупные государственные расходы. В результате роста государственных расходов увеличивается и государственный долг. Рост социальных расходов государства происходит, говоря современным языком, благодаря «прогрессу, общественной солидарности (содержание больниц, благотворительных учреждений, убежищ)»<sup>1</sup>.

Важно, что не только теоретики пришли к выводу о влиянии государства на общество, само общество ощутило потребность в деятельности последнего. «Теория государственного невмешательства давно отжила свой век. Современные общественные классы борются между собой из-за стремлений заставить государство служить определенным целям и задачам. Немолчно раздаётся стоустая проповедь, в которой государство призывается к настойчивому вмешательству в народнохозяйственную жизнь»<sup>2</sup>.

Итак, совершенно очевидно, что изменения в налоговой политике отражают те перемены, которые происходят в политике, идеологии государства.

## 7.2. Налоговая политика как часть финансовой политики

### *Понятие и сущность налоговой политики*

Прежде чем говорить о налоговой политике государства необходимо вкратце остановиться на более глобальном понятии «финансовая политика», составным элементом которой и является налоговая политика.

Под **финансовой политикой** понимают комплекс мероприятий государства по использованию финансовых отношений, мобилизации финансовых ресурсов, их распределению и использованию на основе финансового законодательства. Финансовая политика государства является

---

<sup>1</sup> Ф. Нитти. Указ. соч. С. 60.

<sup>2</sup> Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы. Л., 1954 С. 9.

лишь средством осуществления его социально-эко-номической политики и выполняет вспомогательную роль. Именно в рамках социально-экономической политики может разрабатываться и проводиться в жизнь эффективная финансовая политика.

Финансовая политика состоит из следующих главных компонентов:

- налоговой политики;
- бюджетной политики;
- денежно-кредитной политики;
- ценовой политики;
- таможенной политики;
- социальной политики;
- инвестиционной политики;
- политики в области международных финансов.

Важнейшая часть финансовой политики — налоговая политика — должна строиться на компромиссе интересов государства и налогоплательщиков — физических и юридических лиц. Интересы государства базируются на принципе достаточности налогообложения.

Налоги должны обеспечивать поступление в бюджет такого объема ресурсов, который является достаточным для выполнения принятых на себя государством обязанностей. Одновременно налогообложение не должно подрывать мотивацию к эффективной и легитимной деятельности участников материального производства.

Налоговые отношения, как и всякие другие общественные отношения, должны воспроизводиться, и государство не должно угнетать источники и мотивы такого воспроизводства. Налогообложение не должно носить конфискационного характера. Только рост национального богатства, выраженный в том числе и в повышении индивидуальных доходов, способен обеспечить стабильное увеличение налогооблагаемой базы.

*Одной из главных целей* налоговой политики является повышение эффективности налогообложения.

Ознакомление с основными международными налоговыми нормами и стандартами также подтверждает приоритет указанной цели. Так, Комитет ОЭСР по вопросам налогообложения определил основной целью налогообложения мобилизацию средств, необходимых для функционирования государства, наиболее эффективным возможным способом. При реализации этой цели должна быть обеспечена:

- минимизация помех и препятствий в частной деятельности;
- сокращение административных расходов и расходов на соблюдение налоговых законов;
- поддержка экономических и социальных целей правительства.



Основные задачи современной налоговой политики Российской Федерации состоят в следующем:

- дальнейшее совершенствование отечественного налогового законодательства в целях оптимизации налоговой базы и снижения уровня неплатежей;
- оптимизация налоговых льгот и преференций;
- более жесткий контроль за постановкой налогоплательщиков на учет;
- рационализация налогового администрирования;
- реструктуризация в обоснованных случаях задолженности по платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды.

Обеспечение развития экономики, решение социальных проблем общества требуют от государства использовать весь арсенал имеющихся у него методов воздействия на экономику.

Рыночная экономика вовсе не означает, что государство устраняется от процессов управления и регулирования. Напротив, в период создания основ механизма рыночных отношений (современный период развития российской экономики) усиливается регулирующая роль государства в развитии экономики. Первым, кто заметил и сделал соответствующий прогноз, был А. Вагнер. Его расчеты и теоретические выкладки были поистине революционны, так как он один из самых первых понял ограниченность рынка, разделил экономику на два сектора — государственный и частный и сформулировал закон возрастающей государственной активности. В соответствии с последним во всех странах, где быстро развиваются рыночные отношения, государственные расходы должны увеличиваться. Кроме того, по мнению А. Вагнера, в условиях рынка именно государственная финансовая политика определяет социальный и научно-технический прогресс. Вместе с тем эти процессы не должны вмешиваться в производственно-финансовую деятельность хозяйствующих субъектов. Государство должно создать необходимые условия для функционирования рыночных механизмов и с их помощью регулировать экономические процессы. Важнейшим инструментом государства в реализации поставленных целей является налоговая политика.

Налоговая политика влияет практически на все социально-экономические сферы страны и неразрывно связана со многими элементами государственного управления: кредитно-денежной политикой, ценообразованием, структурной реформой экономики, торгово-промышленной политикой и др. Манипулируя налоговой политикой, государство *стимулирует экономическое развитие или сдерживает его*. Однако главным направлением налоговой политики в конечном итоге является обеспечение экономического роста. Именно с экономическим ростом связываются показатели развития производ-

ства и его эффективности, возможности повышения материального уровня и качества жизни.

Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования, так как она лишь обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений. Одновременно налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования более гибко воспринимается экономикой и поэтому более широко применяется в рыночных системах, чем методы прямого государственного регулирования.

В каждой стране налоговые системы подвержены непрерывному процессу совершенствования, оказывая влияние на экономические и социальные условия развития, и приспосабливаясь к ним. Создавая налоговую систему страны, государство стремится использовать ее в целях определенной финансовой политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением — налоговой политикой.

В большинстве случаев формы и методы налоговой политики определяются в зависимости от сложившегося в данном государстве административно-территориального устройства, политического строя, наличия или отсутствия, а также характера взаимодействия разных форм собственности национальных интересов и целей и некоторыми другими положениями.

Таким образом, **налоговая политика** представляет собой *совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов*. Реализуя налоговую политику, государство опирается на налоговые функции и использует их для проведения активной налоговой политики.

Налоговая политика имеет собственное содержание, характеризуемое определенными действиями государства по выработке научно-обоснованной концепции развития налоговой системы, по определению важнейших направлений использования налогового механизма, а также по практическому внедрению налоговой системы и контролю за ее эффективностью.

### Формы налоговой политики

Являясь составной частью экономической и финансовой политики, налоговая политика в полной мере зависит от форм и методов государственной экономической и финансовой политики. В зависи-

мости от того, в каком состоянии находится экономика государства на данном этапе своего развития, от целей, которые государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики.

На практике выделяют следующие *формы налоговой политики*.

**1. Политика максимальных налогов.** При ее реализации государство устанавливает высокие налоговые ставки, сокращает налоговые льготы и вводит большое количество налогов, стремясь получить от налогоплательщиков максимальное количество финансовых ресурсов, не отслеживая последствия проведения такой политики. Как правило, подобный метод налоговой политики не оставляет каждому налогоплательщику и обществу в целом никаких надежд на дальнейшее экономическое развитие и воспроизводство. Следовательно, такая политика проводится государством, как правило, в экстраординарные моменты его развития, такие как экономический кризис, война. Как отмечает В.В. Пансков, подобная налоговая политика проводилась в России с самого начала экономических реформ, с первого дня введения налоговой системы в стране в 1992 г. Вместе с тем экономических, социальных и политических предпосылок для проведения политики максимальных налогов в это время не существовало, вследствие чего подобная политика привела к резко негативным последствиям, суть которых состояла в следующем:

- у налогоплательщиков после уплаты налогов практически не оставалось финансовых ресурсов, что делало невозможным расширенное воспроизводство;
- широкие масштабы приобрело массовое укрывательство от налогообложения;
- массовый характер приобрела так называемая «теневая экономика».

**2. Политика экономического развития.** Она является таковой когда государство сознательно уменьшает налоговое бремя на налогоплательщиков, сокращает расходы, в первую очередь на социальные программы. Целью данной политики является обеспечение приоритетного расширения капитала, стимулирование инвестиционной активности. Указанная политика проводится в то время стагнации экономики, грозящей перейти в экономический кризис. Подобные методы налоговой политики получили название «рейганомика», поскольку были использованы, в частности, в США в начале 1980-х гг. двадцатого века.

Проведение налоговой политики такого рода провозгласило Правительство РФ на рубеже XX—XXI вв. при подготовке второй части Налогового кодекса РФ и проекта федерального бюджета на 2002 г.

**3. Политика разумных налогов.** Она представляет собой нечто среднее между первой и второй. Экономическая суть политики дан-

ного вида состоит в установлении достаточно высокого уровня налогообложения как юридических, так и физических лиц при проведении достаточно финансово емкой политики по социальной защите граждан.

В зависимости от длительности цикла реализации и поставленных целей налоговая политика носит стратегический или тактический характер; в первом случае — это *налоговая стратегия*, во втором — *налоговая тактика*.

При этом налоговая стратегия направлена на решение глобальных задач, связанных с разработкой концепции и тенденций развития налоговой системы страны в целом. Налоговая стратегия тесно увязана с экономической, финансовой, а также социальной стратегиями государства, рассчитана на длительную перспективу и представляет собой долговременный курс налоговой политики.

Налоговая тактика направлена на достижение целей конкретно-го этапа развития экономики и обеспечивает их достижение путем своевременного изменения элементов налогового механизма.

Обе указанные составляющие налоговой государственной политики (стратегия и тактика) взаимосвязаны и взаимодополняют друг друга. С одной стороны, налоговая тактика представляет собой механизм решения стратегических задач, с другой стороны, стратегия создает благоприятные возможности для решения тактических задач.

### *Основные составляющие налоговой политики*

---

Как отмечает В.В. Пансков, при анализе налоговой политики необходимо различать такие понятия, как субъекты налоговой политики, принципы формирования, инструменты, цели и методы.

**Субъектами налоговой политики** (в зависимости от типа государственного устройства) выступают федерация, субъекты федерации (земли, республики, входящие в федерацию, области и другие) и муниципалитеты (города, районы и др.). В Российской Федерации субъектами налоговой политики являются Федерация, республики, области, края, автономные области, города федерального значения — Москва и Санкт-Петербург, а также местное самоуправление — города, районы, районы в городах. Каждый субъект налоговой политики обладает налоговым суверенитетом в пределах их полномочий, установленных налоговым законодательством.

Эффективность налоговой политики зависит от того, какие **принципы** государство закладывает в ее основу. Основные принципы построения налоговой политики схематично представлены на рис. 7.1. Нередко к принципам налоговой политики относят также соотно-

шение федеральных, региональных и местных налогов. В целом указанные принципы обуславливают основные направления налоговой политики, ее социальный характер и структурные элементы.



*Рис. 7.1. Принципы построения налоговой политики*

Используя принципы налоговой политики, государство в условиях стабильно развивающейся экономики стимулирует расширение объемов производства товаров, работ и услуг, инвестиционную активность, качественный рост экономики. При комплексном применении принципов построения налоговой системы осуществляется реальное структурное и социальное реформирование экономики. В период кризисной ситуации налоговая политика через использование указанных принципов способствует решению задач, направленных на выход экономики из кризисного состояния.

**Методы осуществления налоговой политики** зависят от тех целей, которые стремится достичь государство, проводя налоговую политику. В современной мировой практике наиболее широкое распространение получили такие методы:

- изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика;
- замена одних способов или форм налогообложения другими;
- изменение сферы распространения тех или иных налогов или же всей системы налогообложения;

- введение или отмена налоговых льгот и преференций, введение дифференцированной системы налоговых ставок.

*Цели налоговой политики* формируются под воздействием ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка социально-политических сил в обществе, обусловлены также социально-экономическим строением общества, стратегическими задачами развития экономики страны, международными финансовыми обязательствами государства. Поэтому при выработке налоговой политики весьма разнообразные цели:

1) *экономические* — выражаются в повышении уровня развития экономики, оживлении деловой активности, стимулировании хозяйственной деятельности, ликвидации возникающих диспропорций;

2) *фискальные* — выражаются в обеспечении потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также в выполнении соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций;

3) *социальные* — выражаются в обеспечении государственной политики регулирования доходов, перераспределении национального дохода в интересах определенных социальных групп, сглаживании формирующегося неравенства;

4) *международные* — выражаются в выполнении международных финансовых обязательств государства, укреплении экономических связей с другими государствами.

### *Инструменты налоговой политики государства*

---

Участие государства в регулировании экономических процессов при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких налоговых инструментов, как налоговая ставка, налоговые льготы, налоговые санкции, налоговая база и некоторые другие.

Важным средством осуществления политики государства в области регулирования доходов является *налоговая ставка*, определяющая процент налоговой базы или ее части, денежная оценка которой является величиной налога. Изменяя ее, правительство может, не изменяя всего массива налогового законодательства, осуществлять налоговое регулирование. Ощутимый эффект от проведения налоговой политики достигается за счет дифференциации налоговых ставок для некоторых категорий налогоплательщиков в отдельных регионах, для отдельных отраслей и предприятий. Ставка налога обеспечивает относительную мобильность финансового законодательства, позво-

ляет правительству быстро и эффективно осуществить смену приоритетов в политике регулирования доходов.

Как отмечает Пансков В.В., роль налоговой ставки для осуществления государственной политики состоит в возможности использования различных ставок налогов: *пропорциональных, прогрессивных и регрессивных*. Особенно существенное значение имеют прогрессивные и регрессивные ставки, с помощью которых регулируется не только уровень доходов различных категорий налогоплательщиков, но и формирование доходов бюджетов различных уровней.

В результате использования гибкой системы налоговых ставок, централизованная единая система налогообложения может быть сформирована таким образом, чтобы являться достаточно гибкой и соответствовать складывающейся реальной экономической конъюнктуре.

Кроме налоговых ставок, эффективным средством реализации налоговой политики являются *налоговые льготы*, что связано с представлением полного или частичного освобождения от налогообложения отдельных категорий юридических и физических лиц.

Проведению эффективной налоговой политики способствует также то, что законодательство может предусматривать многочисленные и разнообразные основания предоставления налоговых льгот, связанные с видами и формами предпринимательской деятельности. Используемые в мировой практике налогообложения налоговые льготы, сложно систематизировать, поскольку они могут быть установлены в любых случаях, когда есть заинтересованность государства в развитии предпринимательской активности, и оно готово стимулировать или, наоборот, дестимулировать определенные отрасли экономики, регионы, виды предпринимательской деятельности.

Предоставляя налогоплательщикам те или иные налоговые льготы, государство, прежде всего, активизирует воздействие налогового регулятора на различные экономические процессы. При этом, следует отметить, что с совершенствованием налоговых механизмов, формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно развиваются. *К наиболее типичным и часто используемым формам налоговых льгот следует отнести:*

- полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения;
- отнесение убытков на доходы будущих периодов;
- применение сниженной налоговой ставки;
- полное или частичное освобождение от налогообложения для определенного вида деятельности или дохода от такой деятельности;

- освобождение от налога отдельных социальных групп населения;
- возможность получения отсрочки или рассрочки налогового платежа и т.д.

Наиболее частый объект налогового стимулирования — *инвестиционная деятельность*, поскольку во многих странах полностью или частично освобождается от налогообложения прибыль, направляемая на эти цели.

С помощью налоговых льгот во многих странах поощряются создание малых предприятий, привлечение иностранного капитала, научно-технические разработки, имеющие фундаментальное значение для дальнейшего развития экономики, экологические проекты, стимулируется создание новых высокотехнологичных импортозамещающих производств, способствующих выпуску конкурентоспособной продукции для мирового рынка.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов. Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочка платежа или освобождение от уплаты налога (налоговые каникулы).

При взимании налога на доходы или прибыль в ряде стран практикуется отнесение убытков текущего года на прибыль либо доходы следующего года или следующих лет. В ряде стран осуществляется налогообложение консолидированных налогоплательщиков, что позволяет в рамках их баланса производить взаимозачет убытков и прибылей. Нередко используются налоговые скидки в виде возврата корпорациям налогов, ранее уплаченных государству, налоговые льготы первым покупателям новых выпусков акций компаний и др.

В ряде зарубежных стран предоставляются различные виды льгот в зависимости от формы собственности. Например, зачастую объекты, находящиеся в государственной собственности, освобождаются от уплаты земельного налога, нередко устанавливается льготное налогообложение прибыли государственной корпорации и другие. Иногда налоговые льготы устанавливаются в зависимости от гражданства с целью стимулирования иностранных инвестиций.

Резкий рост бюджетных расходов во многих странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот. Это связано с тем, что установление широкого перечня налоговых льгот зачастую приводит к уменьшению налоговой базы, вследствие чего для сохранения необходимого государству уровня налоговых поступлений оно прибегает к установлению более высоких налоговых ставок.



Кроме того, льготное регулирование нарушает основной принцип равенства обложения всех налогоплательщиков, независимо от вида их деятельности, и создает неравные условия для предприятий в различных сферах экономики.

Использование налоговых льгот, или преференций, является характерным примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования. Полное освобождение от уплаты отдельных налогов, базой которых служит доход или прибыль, используется государствами, как правило, для развития новых отраслей экономики или сфер деятельности, для стимулирования инвестиций в малоосвоенные или неблагоприятные регионы страны. Подобные налоговые освобождения практикуются, в основном, сроком на три — пять лет. В российской налоговой практике в самом начале экономических реформ (в первой половине 1990-х гг.) предусматривалось полное освобождение в течение двух лет от налога на прибыль совместных предприятий с иностранным капиталом, что способствовало притоку в страну прямых иностранных инвестиций. Гораздо дольше существовала льгота малым предприятиям, которые освобождались от налога на прибыль полностью в течение первых двух лет с момента организации и частично в течение двух последующих лет. Под льготное налогообложение во многих странах подпадает прибыль, направляемая на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Льготами по уплате налогов нередко имеют право пользоваться организации инвалидов, предприятия, использующие на производстве наемный труд представителей социально уязвимых групп населения. Российское налоговое законодательство предусматривает и такую форму освобождения от налогов, как инвестиционный налоговый кредит, представляющий собой направление налогов в течение определенного договором времени не в бюджет, а на инвестиции данного конкретного налогоплательщика.

В отличие от полного налогового освобождения частичное налоговое освобождение представляет собой систему налоговых льгот для определенной части предпринимательского дохода, что обеспечивает избирательность и гибкость применяемых форм государственного регулирования экономики. В частности, в этом случае используются такие экономические, финансовые и налоговые рычаги, как ускоренная амортизация, уменьшенная по времени против общих правил, или дифференцированная налоговая ставка, отсрочка и рассрочка уплаты налога, создание свободных от налогообложения различных резервных, инвестиционных и иных фондов и другие конкретные виды налоговых льгот и преференций.

Достижение цели формирования необходимых финансовых ресурсов для органов власти всех уровней обеспечивается путем установления в общегосударственном законодательстве системы федеральных, региональных и местных налогов. Широкое применение во многих экономически развитых странах получила практика предоставления права регионам и муниципалитетам устанавливать надбавки к общефедеральным налогам.

Важным элементом налогового механизма являются *налоговые санкции*. Они, с одной стороны, являются инструментом в руках государства, нацеленным на обеспечение безусловного выполнения налогоплательщиком налоговых обязательств. С другой стороны, налоговые санкции нацеливают налогоплательщика на использование более эффективных форм хозяйствования. Налоговые санкции представляют собой косвенную форму использования налогового механизма, они непосредственно не воздействуют на эффективность хозяйствования. Кроме того, их действенность определяется эффективностью работы контролирующих органов.

*Формирование налоговой базы* также является серьезным инструментом налоговой политики государства, поскольку от этого зависит увеличение или уменьшение налоговых обязательств различных категорий налогоплательщиков. Это создает дополнительные стимулы или, наоборот, ограничения для расширения производства, инвестиционных проектов и соответствующего роста (снижения) экономического развития.

Система налогообложения большинства стран предусматривает, в частности, различные виды формирования налоговой базы, связанной с амортизационными отчислениями. В основном на практике используют нормативную, пропорциональную и ускоренную амортизацию. Разрешение осуществлять ускоренную амортизацию, т.е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и, соответственно, к снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит и налоговых выплат. Вместе с тем этот вид амортизации способствует созданию условий для роста инвестиционной активности. Законодательством отдельных стран разрешено, кроме того, списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах осуществлен переход к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первый год-два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудования производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

### 7.3. Налоговая система

В связи с делением налогов на прямые и косвенные финансовая наука обсуждала их преимущества и недостатки, что имело значение для построения налоговой системы, приближенной к научным рекомендациям. Какие налоги использовать: прямые или косвенные? Или, соединяя преимущества тех и других, создать сбалансированную налоговую систему? В самом начале, когда еще трудно было говорить о налоговых доходах как о системе, дискуссия шла о том, какие налоги лучше: прямые или косвенные?

Социально-экономические условия Средних веков заставляли финансовую науку следовать за практикой и делать выводы о решающей роли косвенного обложения. Интересы зарождающегося капитала поставили вопрос о снятии препятствий на пути его развития. Их было немало, в их числе и косвенные налоги. Критика косвенного обложения была предпринята уже меркантилистами, но в большей степени — физиократами с их идеей единого налога, которая отвергала вовсе косвенные налоги. В дальнейшем отношение к последним можно назвать лояльным, так как финансовая наука по мере своего развития более самостоятельно могла анализировать влияние косвенных налогов. Во второй половине XIX в., когда борьба рабочего класса приобрела явно конфликтные формы, подошла новая волна активной критики косвенного обложения. Новизна момента заключалась в том, что наука не ограничилась только критикой. Уровень экономического развития и благосостояния и самостоятельный характер финансовой науки позволили ей выработать положительные решения. Были убедительно обоснованы преимущества прямого, прежде всего личного, подоходного обложения, признано рациональным сочетание прямого и косвенного обложения в целях сбалансирования фискальных интересов государства и интересов налогоплательщиков.

В главе 3 мы внимательно проследили, как финансовая наука продвигалась в обсуждении форм налогообложения. Теперь же наша задача состоит в том, выяснить, как финансовая наука перешла от обсуждения форм налогообложения к вопросу *научного построения налоговой системы*.

#### *Принципы построения налоговой системы*

---

К концу XIX в. произошло резкое столкновение фискальных интересов государства с интересами экономического развития, которое требовало значительных инвестиций в связи с важнейшими

качественными изменениями технологии производства (наступление века электричества, внедрение в производство двигателя внутреннего сгорания, разработка новых методов производства стали и т.д.) и экономического строя общества (акционерный капитал, корпорации, трансформация чистой конкуренции в несовершенную).

Косвенные налоги составляли основу тогдашних бюджетов, поэтому к принятию решения продвигались долго и трудно. Надо было найти такой вид налогообложения, который без ущерба для казны мог бы заменить «обилие» поступлений от косвенного обложения и обеспечить стимулы к росту производства. В качестве альтернативы было предложено прогрессивное подоходное обложение.

Исследуя преимущества и недостатки каждой формы налогообложения, финансовая наука приходит к выводу, что *только посредством сочетания прямого и косвенного обложения можно выстроить налоговую систему, отвечающую фискальным интересам государства и экономическим интересам налогоплательщиков*: «Для достижения этих целей, кроме хорошей организации прямых налогов, необходимо, чтобы косвенные налоги не составляли главной основы финансовой системы страны, чтобы нормы обложения ими были не высоки и чтобы они не затрагивали предметов насущного потребления или предметов первой необходимости, а главное, чтобы вся финансовая система покоилась на фундаменте широкого привлечения конъюнктурных ценностей и доходов для покрытия нужд государственного хозяйства»<sup>1</sup>.

Теоретический спор о сочетании форм обложения был напрямую связан с необходимостью реформ существующих на практике систем налогообложения. Россия в начале XX в., как никакая другая страна, нуждалась в налоговой реформе. Министр финансов России С.Ю. Витте в лекциях Великому князю Михаилу Александровичу настаивал, что «лишь сочетанием прямых и косвенных налогов может быть создана более или менее удовлетворительная система обложения, которая способна, не отягощая особенно плательщиков, не подрывая благосостояния массы населения и не препятствуя экономическому развитию страны, доставлять государству достаточные средства для покрытия его потребностей»<sup>2</sup>, к сожалению, политическая направленность развития России — СССР не позволила создать экономические основы рациональной налоговой системы, хотя предпосылки были подготовлены, в том числе и отечественными экономистами.

Налоговая система представляет собой совокупность налогов, взимаемых в государстве, формы и методы их построения, методы

---

<sup>1</sup> Боголепов М.И. Указ соч. С. 151.

<sup>2</sup> Витте С.Ю. Указ. соч. С. 60.

исчисления налогов и налоговый контроль. Современное российское законодательство дает краткое определение налоговой системы как совокупности налогов, сборов, пошлин и других платежей. Эти формулировки конца XX в. — результат исследований финансовой науки второй половины XIX — начала XX в. Наукой был дан ответ на вопрос, что представляет собой налоговая система как единое целое, отслежены факторы ее формирования, определены функции налоговой системы, поставлены проблемы определения ее эффективности.

С момента своего возникновения финансовая наука исследовала налоги, рожденные финансовой практикой, в дальнейшем разрабатывала отдельные вопросы функционирования налоговой системы. Какие проблемы решила финансовая наука, прежде чем выделить налоговую систему в самостоятельный объект исследования? Резюмируя предшествующий материал, можно сказать, что, исследуя проблемы налогов, финансовая наука достигла важных результатов в области налогов:

1) сформулированы принципы налогообложения и распределения налогового бремени;

2) проанализированы все формы налогообложения; учебные пособия XIX — начала XX в. содержат обстоятельную характеристику всех форм налогов;

3) созданы теории переложения налогов, которые впоследствии послужили основой для анализа влияния переложения налогов на экономические процессы и поставили вопрос о реальной тяжести обложения для различных групп налогоплательщиков.

Можно сказать, что таким образом финансовая наука создала общую теорию налогов. Обложение должно отвечать многим условиям: оно должно быть и справедливо, и равномерно распределено; давать сумму, достаточную для удовлетворения государственных нужд, уплата налогов должна быть удобна для плательщиков и т.д. Найти на практике один налог, который отвечал бы всем этим требованиям, невозможно, и государства в своей финансовой политике всегда комбинировали различные виды налогов.

Обобщение опыта финансовой практики позволило финансовой науке сформулировать следующее определение: **налоговая система** — это комбинации налогов, «построенной, по возможности, по указанию высших принципов податного обложения для покрытия государственных расходов»<sup>1</sup>. И.Х. Озеров писал: «Эти правила (высшие принципы обложения) собственно финансовой политики формулируют главнейшие современные тенденции налоговой политики»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Янжул И.И. Указ. соч. С. 24.

<sup>2</sup> Озеров И.Х. Указ. соч. С. 277.

В данном случае речь идет о правилах, сформулированных А. Смитом. Таким образом, принципы налогообложения А. Смита можно считать началом разработки научных принципов организации податной системы как единого целого. Все последующие разработки по налогообложению стали последовательными ступенями его системного построения.

Д.С. Милль, не давая определения налоговой системы, высказывает идею использования совокупности разнообразных налогов. Он первый из классиков экономической науки изложил свое представление о системе налогов. Его принципиальный подход к ней состоял в том, чтобы налоги не тормозили развития производства и не касались товаров первой необходимости. Он определяет объекты обложения и способы взимания налогов. Д.С. Милль говорит, что нет налога, в котором бы не было несправедливости, так что только разнообразие налогов, может быть, взаимно сокращает эти неравенства и исправляет дело.

Итак, признавая невозможность единого прямого налога на доход, Д.С. Милль сводит налоги в следующую систему: «Довольно значительная часть государственного дохода может доставляться специальным налогом на ренту, который с течением времени должен возрастать. Пошлины с наследств по закону и по завещанию, имеющие в виду сглаживание неравенств по богатству, налог на дома, могут доставлять значительный доход. Косвенные налоги должны падать только на предметы роскоши и таким образом щадить необходимое. Чтобы налоги производили наименее стеснений, должны быть приняты следующие правила: они должны по возможности прямо падать на потребителя; надо сосредоточивать пошлины на немногих предметах, усиленно взимать их с возбуждающих напитков, по возможности ограничиваться ввозными пошлинами, не повышать пошлины до такой степени, чтобы возбуждалась контрабанда, только по необходимости облагать и предметы комфорта. Вот такие практические правила должны быть соблюдены для того, чтобы косвенные налоги не приносили зла хозяйству»<sup>1</sup>.

Немецкой школе и ее главе А. Вагнеру удалось с учетом всех действующих интересов сформулировать принципы обложения таким образом, что они могли быть положены в основу налоговой политики, т.е. финансовой практики. Оценивая роль А. Смита и А. Вагнера, Г.И. Болдырев пишет: «Со времен А. Смита финансовая наука, как и финансовая практика, сильно продвинулись вперед. Согласно современным воззрениям, правильно построенная налоговая

---

<sup>1</sup> Цит. по: *Алексеевко М.М.* Указ. соч. С. 135—136.

система должна отвечать требованиям, сформулированным немецким экономистом А. Вагнером...»<sup>1</sup>.

Собственно, восьмым пунктом А. Вагнер дает определение налоговой системы как совокупности налогов, соответствующей научным принципам, что позволяет налоговой системе выполнять свою главную функцию — фискальную, т.е. обеспечивать поступления в казну как в нормальной, так и в чрезвычайной обстановке.

### *Налоговая система и экономическое развитие государства*

Итак, финансовая наука к началу XX в. сформулировала определение налоговой системы, ее функции, главная из которых — финансовая, определила характер налоговой системы как нейтральный, что отвечало принципам неоклассической школы о невмешательстве государства в хозяйственные процессы. Эта модель налоговой системы использовалась в финансовой практике вплоть до кейнсианства, в котором налоговой системе была отведена роль *автоматического стабилизатора экономического цикла*, как мы уже говорили. Однако налоговая модель 1980-х гг. вернула налоговой системе *нейтральный характер*.

К. Эберг из принципов А. Вагнера, выделяет те, которые касаются народного хозяйства и главной цели его функционирования — роста благосостояния как населения в целом, так и каждого гражданина. Он считает, что «экономических принципов податной системы два:

1) облагать следует только доход, то есть сумму тех благ, которые вновь образуются в каждый хозяйственный период и могут тратиться без уменьшения основного имущества, самое же имущество следует шадить. Это основное положение касается, следовательно, экономического ограничения высоты налогов и их нормального источника — дохода. Оно требует, чтобы финансовое хозяйство шадило основное имущество подданных и не уменьшало его, дабы не пострадал источник общественных доходов;

2) податная система должна по возможности избегать внесения расстройств в промышленную жизнь отдельных хозяйств. Это положение требует такой организации податной системы, которая вносила бы возможно меньшее расстройство в производство, обращение, распределение и потребление хозяйственных благ»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Болдырев Г.И. Подходный налог на Западе и в России. Л., 1924. С. 4—5.

<sup>2</sup> Эберг К.Т. Очерки финансовой науки. Ярославль, 1983. С. 99—100.

Принципы организации налоговой системы сформулированы с точки зрения влияния налогов на общее экономическое развитие и благосостояние. В общем виде они были высказаны еще Ж. Сисмонди: «Налог никогда не должен падать на ту часть дохода, которая необходима для сохранения этого дохода»<sup>1</sup>.

Это фактически главный принцип макроэкономической политики, направленной на достижение равновесия между государственным и частным секторами экономики. Частный сектор подпитывает государственный в пределах, не мешающих действию рыночного механизма. Если в интересах фиска увеличивать ставки налога, то в конечном счете может быть уничтожен тот источник, из которого берутся доходы. Определяющая роль частного сектора в экономическом прогрессе требовала его защиты, в частности от чрезмерных налогов, сдерживающих его развитие. Защита промышленности от тягот налогообложения нашла свое выражение и в том, что уже в конце XIX в. был поставлен вопрос о дифференциации налоговых ставок и о преодолении понимания чисто фискального характера налогов. Финансовая наука не только сформулировала идею стимулирующей функции налогов, но и сделала попытки реализации этой идеи на практике.

Таким образом, можно сделать выводы о том, что налоговая политика является *составной частью общегосударственной финансовой политики, которая должна строиться на компромиссе интересов обеих сторон: государства и налогоплательщиков.*

Одной из основных целей налоговой политики является повышение эффективности налогообложения.

Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования, так как она лишь обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений. Одновременно налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования более гибко воспринимается экономикой и поэтому более широко применяется в рыночных системах, чем методы прямого государственного регулирования.

Формы и методы налоговой политики должны определяться политическим строем, национальными интересами и целями, административно-территориальным устройством, отсутствием или наличием и характером взаимодействия разных форм собственности и некоторыми другими положениями.

---

<sup>1</sup> Сисмонди Ж. Указ. соч. С. 149.



Процесс формирования и развития налоговой политики государства невозможен без теоретического обоснования данного явления и глубокой научной проработки его основных положений.

В части становления налоговых систем различных стран следует отметить, что долгое время финансовая наука дискутировала о том, какие налоги следует использовать для построения сбалансированной налоговой системы.

В результате продолжавшихся обсуждений наука выработала свой взгляд на понятие «оптимально построенная налоговая система государства», где должны быть учтены достоинства и недостатки прямых и косвенных налогов, а также сформулированы основные цели, задачи, принципы, положенные в основу налоговой системы той или иной страны. Также немаловажным является учет интересов государства и налогоплательщиков, поскольку, как свидетельствует история, наиболее кровопролитные войны и восстания в своей основе имели недовольство народного большинства сложившейся налоговой системой в государстве.

## Контрольные вопросы

1. Какие цели преследует государство, проводя ту или иную налоговую политику?
2. Каким образом представители классической экономической теории интерпретировали необходимость построения налоговой системы государства и ее сбалансированность?
3. Что представляет собой налоговая политика государства?
4. Что является основной целью налоговой политики государства, согласно положениями ОЭСР?
5. В чем состояли основные взгляды А. Вагнера на роль налоговой политики в экономической жизни государства?
6. Какие формы налоговой политики вы знаете? Дайте краткую характеристику каждой из них.
7. Каким образом можно классифицировать налоговую политику государства?
8. Какие существуют принципы построения налоговой политики?
9. Какие методы осуществления налоговой политики Вы знаете?
10. В чем состоит эффективность налоговой системы?

## Налоговый механизм

---

*Рассматривается понятие «налоговый механизм» и дается его определение. Представлены функции всех уровней власти в части формирования законодательства о налогах и сборах, порядка введения в действие законодательных и нормативных актов в сфере налогообложения. Кроме того, подробно охарактеризованы основные моменты законотворческой деятельности уполномоченных органов власти по подготовке и принятию законодательных и нормативных актов по налогам и сборам. Дана характеристика системы налогового администрирования, сформированной в Российской Федерации в настоящее время, с указанием полномочий всех участников налоговых отношений.*

---

### 8.1. Налоговый механизм и налоговое законодательство

#### *Дискуссионность понятия «налоговый механизм»*

---

В экономической литературе в последнее время уделяется значительное внимание исследованию влияния налогов на различные стороны экономической жизни, а также анализу их использования в управлении финансами. При изучении данной проблемы экономистами используется понятие «налоговый механизм», трактовка которого в трудах ученых и практиков неоднозначна. В экономической литературе вопрос о сущности налогового механизма продолжает оставаться дискуссионным.

Так, Е.С. Мураховская дает следующее определение: «Налоговый механизм – это совокупность средств и способов использования налоговых отношений в конкретном пространстве (территории), в конкретное время и в конкретных целях (обеспечение потребностей общественного назначения), которая отражает способ организации налогового воздействия на социально-экономические процессы»<sup>1</sup>. Представляется, что автор, правильно отмечая исторические и территориальные аспекты содержания налогового меха-

---

<sup>1</sup> Мураховская Е.С. Налоги и сборы. М.: КОДЕКС; Проспект, 2000.

низма, все же узко рассматривает его назначение, которое сводится только к организационным средствам и способам «использования налоговых отношений». Вернее сказать, что налоговый механизм не обеспечивает использование налоговых отношений, а позволяет их упорядочить и организовать.

Перекликается с отмеченным выше подходом мнение Л.П. Окуновой, которая считает, что «налоговый механизм представляет собой совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением. Государство придает налоговому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства и регулирует его, воздействуя на экономические процессы»<sup>1</sup>. Нельзя не согласиться с этой точкой зрения, так как налоговому механизму присущи черты, характерные для экономических рычагов, благодаря которым они воздействуют на экономические процессы в соответствии с целевой направленностью развития общественного производства.

Аналогичное определение исследуемому механизму дается авторами коллективной работы «Энциклопедия общего аудита», которые рассматривают налоговый механизм как «совокупность организационно-правовых норм и экономических методов управления налогообложением». При этом они отмечают, что «конечная цель налогового механизма – обеспечить выполнение принятых в законе налогового регламента и запланированных объемов налоговых поступлений в казну государства»<sup>2</sup>.

Данные авторы основное назначение налогового механизма рассматривают только с точки зрения управления налогообложением, что представляется весьма спорным. Налогообложение как метод перераспределения доходов между собственником и государством предусматривает применение конкретных процедур исчисления и взимания налогов к конкретному налогоплательщику. Исчисление налогового оклада осуществляется в системной реализации элементов конкретного налога, поэтому данный процесс носит сугубо индивидуальный характер. При данном толковании термина «налоговый механизм» происходит его отождествление с техникой исчисления налогов, а это является недостаточной посылкой для выделения налогового механизма и реализации целей налоговой политики государства. В Толковом словаре русского языка слово «механизм» означает внутреннее устройство (система звеньев) машины, прибора, аппарата, приводящее его в действие<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Дробозина Л.А., Окунова Л.П. Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.

<sup>2</sup> Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления / Колл. авт. М.: ДИС, 1999.

<sup>3</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. — 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1997. С. 354.

Перефразируя это определение, можно детерминировать налоговый механизм как систему звеньев налоговых отношений, приводящих в действие налоговую систему и налоговую политику государства. Также в подобных определениях вызывает возражение сведение налогового механизма к совокупности «организационно-правовых норм». Это вносит некоторую путаницу и неопределенность в понимание сущности налогового механизма. Опыт функционирования налоговой системы в нашей стране показывает, что «абстрагирование от стоящей за правовой формой налога его экономической сути ведет к неопределенности этой формы». Представляется, что именно такой подход послужил появлению своеобразных трактовок налогового механизма.

В экономической и юридической литературе не отмечена трактовка понятия «организационно-правовая норма». Вместе с тем определение правовой нормы широко представлено в юриспруденции. Так, в Постановлении Госдумы РФ от 11 ноября 1996 г. № 781-11ГД говорится: «Под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение»<sup>1</sup>. Таким образом, норма права рассчитана не на какой-то конкретный случай или обстоятельство, а на тот или иной вид случаев, обстоятельств, определяемых каким-либо общим признаком, и тем самым норма права рассчитана на определенную категорию, вид общественных отношений.

Нормы права представляют собой общие, типичные варианты поведения. В Современном экономическом словаре<sup>2</sup> дано следующее определение этого понятия: «Норма — это узаконенное правило, установление, признанный обязательным порядок организации дела, осуществления действий». Организация же является одной из функциональных частей управления, «суть которой заключена в координации действий отдельных элементов системы, достижении взаимного соответствия функционирования ее частей». Таким образом, употребление во взаимосвязи понятий «норма», «организация», «правовая норма» лишено смысла и не характеризует налоговый механизм, а более правомерно использование этих категорий в следующей последовательности: «организационно-правовая структура», «организационно-правовая форма», «организационно-экономические отношения».

---

<sup>1</sup> Постановление Государственной Думы Федерального собрания РФ от 11.11.96. № 781—11ГД.

<sup>2</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. — 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007.

Некоторые авторы, рассматривая понятие налогового механизма, пытаются его отождествлять с другими категориями, отличными по понятийному определению (например, налоговый процесс). Очевидно, современные трактовки такого понятия, как «налоговый процесс», являются не совсем корректными. В частности, Ф.Х. Банхаева к задачам налогового процесса относит: «прогнозирование, планирование (с обязательным законодательным утверждением планов), исполнение и контроль за исполнением построенных планов»<sup>1</sup>. При таком подходе в содержание налогового процесса должен включаться утверждаемый законодательно план налоговых поступлений, который подразделяется на финансовый и организационный планы, что объективно невозможно в условиях рыночной экономики.

Мы убедились, что трактовка понятия «налоговый механизм» неоднозначна. Так, Т.Ф. Юткина считает, что ему свойственно двойное содержание<sup>2</sup>. Она рассматривает это содержание с широких (общетеоретических) и узких (практических) позиций.

1. Исходя из *общетеоретических позиций* налоговый механизм — это область налоговой теории, трактующей данное понятие как объективно необходимый процесс управления перераспределительными отношениями, которые можно разграничить на три подсистемы: налоговое планирование и прогнозирование; налоговое регулирование; налоговый контроль. Внутренняя структура налогового механизма представлена на рис. 8.1.

*Налоговое прогнозирование* служит основой для разработки планов социально-экономического развития страны, региона, муниципальных образований на определенный период. Именно налоговый прогноз позволяет обосновать — с учетом объективных экономических условий — объемы поступления налоговых доходов в бюджеты разных уровней. В процессе налогового прогнозирования решаются вопросы регулирования налоговых взаимоотношений между центром и субъектами Федерации, субъектами Федерации и городами, муниципальными образованиями, расположенными на территории соответствующего субъекта. В ходе налогового планирования появляется возможность обосновать изменения нормативных положений по применению конкретных видов налогов: налоговых ставок, льгот, порядка уплаты и т.д.

---

<sup>1</sup> *Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. — 4-е изд., испр. и доп. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2003.*

<sup>2</sup> *Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001.*

*Налоговое регулирование* способствует повышению уровня экономического развития государства и оживлению деловой активности хозяйствующих субъектов. Этот процесс возможен благодаря налоговому воздействию на объемы и эффективность инвестиционных процессов. Обновление технологии, проведение научно-исследовательских работ, осуществление инновационной деятельности стимулируется предоставлением налоговых кредитов.



**Рис. 8.1. Функциональные основы налогового механизма**

Источник: Юткина Т.В. *Налоги и налогообложение*: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001.

*Налоговый контроль* призван обеспечить полноту и своевременность поступления налоговых доходов в бюджет. Важной задачей является создание условий, препятствующих уклонению от уплаты налогов. Чтобы налоговый контроль был эффективным, необходимо создание соответствующей нормативной и правовой базы. В настоящее время для эффективного действия налоговой системы Российской Федерации актуальное значение имеет создание информационной базы. Важные шагами в этом направлении — создание Единого государственного реестра налогоплательщиков, присвоение в соответствии с законодательством юридическим и физическим лицам идентификационного номера налогоплательщика (ИНН).

Все звенья налогового механизма должны быть тесно взаимосвязаны. При недостаточной проработке положений одного звена функционирование других звеньев не даст желаемого результата. Так, ошибки в налоговом прогнозировании могут привести к появлению диспропорций в развитии отдельных отраслей промышленности, в соотношении между доходами бюджетов разных уровней.

2. С *практических позиций* налоговый механизм рассматривается как свод конкретных налоговых действий, так как практическое применение положений налогового законодательства вносит свои коррективы в концептуально определяемые сферы налогового планирования, регулирования и контроля. С этой точки зрения он имеет различия по отношению к конкретной территории, где применяются налоговые законы, и во времени. Действительно, неоднозначны налоговые действия, например, региональных органов власти на территориях различных субъектов Российской Федерации при установлении ставок транспортного налога или муниципальных органов власти в отношении ставок земельного налога на территории, относящейся к муниципальному образованию.

Важно при каждом практическом действии придерживаться положений и норм, установленных законом с тем, чтобы не нарушать основного принципиального требования налоговой теории — субъективное и объективное начала процесса налогообложения должны представлять собой единое целое.

Для эффективного осуществления налоговой политики важно принятие *оптимального* налогового механизма, что означает оптимальное сочетание выбора разумных налогов и обеспечение соответствующих норм и правил их исчисления и уплаты в бюджет. Здесь важен установленный состав налоговых льгот, возможности их применения, система санкций, которая применяется при налоговых правонарушениях.

Посредством этих элементов происходит не только налоговое регулирование, но и осуществляется налоговый контроль.

Внутреннее содержание налогового механизма составляют *организационно-экономические и правовые отношения*, складывающиеся при формировании доходов бюджета, перераспределении налоговых сумм между различными уровнями бюджета. Основу этих отношений формирует налоговое право и финансовое право наряду с другими отраслями права. Рассматривая проблему налогового механизма, Т.Ф. Юткина в своих работах делает два вывода.

1. Неправомерно рассматривать налоговый механизм лишь с позиций оперативного вмешательства государства в ход сбора нало-

гов, а также как принятие мер, способствующих соблюдению налогового законодательства. При таком подходе налоговый механизм теряет свой объективный характер и превращается в рычаг чисто субъективистского перераспределения денежных ресурсов. Два начала в налоговом механизме — объективное и субъективное — составляют органическое целое, нарушать их равновесие нельзя.

2. С позиции функционального содержания налоговый механизм представляет собой комплекс трех взаимодействующих финансово бюджетных сфер деятельности: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль<sup>1</sup>.

### *Понятие и функции налогового механизма*

---

В экономической теории различают термины «*экономический механизм*» и «*хозяйственный механизм*». Так, в современной экономической литературе им даются следующие определения:

- «экономический механизм — это комплекс существенных экономических отношений по поводу методов жизнедеятельности людей в экономической сфере, в основе которых лежит взаимодействие объективных экономических законов и закономерностей, с одной стороны, и целенаправленных действий людей в экономической сфере — с другой;
- хозяйственный механизм — это комплекс конкретных экономических отношений по поводу методов хозяйствования, алгоритм которых воплощен в совокупности соответствующих нормативных актов.

Экономический механизм относится к сфере экономической сущности, а хозяйственный механизм — к сфере экономических явлений»<sup>2</sup>.

В теории государства и права существует понятие «*механизм государства*». Например, «под механизмом государства понимается система его органов, посредством которого оно осуществляет государственную власть и реализует свои функции. Памятуя роль социальных потребностей, вызвавших жизнь государства, его механизм можно определить и как функционирующую систему государственных органов, обеспечивающих решение общих дел»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Юткина Т.Ф. Указ соч.

<sup>2</sup> Афанасьев В.В. Формирование экономического механизма народного хозяйства в современных условиях: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. МГСУ. М., 2003. С. 9.

<sup>3</sup> Спиридонов Л.И. Теория государства и права. М.: Проспект. 1996. С. 66.



Налоговый механизм — это конкретное воплощение, форма действующей организации налоговых отношений, основанная на общих принципах построения налоговой системы. При этом форма налоговых отношений должна возможно точнее отражать экономическую сущность налогов. Основываясь на изложенном, можно считать, что понятие «*налоговый механизм*» в целом можно определить как *совокупность форм и методов регулирования различных сторон организации налоговых отношений, действие и структура которого обусловлены особенностями управленческой деятельности государства в финансовой сфере.*

Формой *реализации и регулирования* налогового механизма является налоговое законодательство, которое определяет совокупность налоговых инструментов.

Участие государства в регулировании экономики при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких налоговых инструментов, как налоговая ставка, налоговая льгота, налоговые санкции, налоговая база и др. Государство применяет при этом как прямые, так и косвенные методы использования налоговых инструментов<sup>1</sup>. Основные инструменты регулирования налоговой политики приведены на рис. 8.2.



Рис. 8.2. Основные инструменты налоговой политики

Итак, мы определили, что налоговый механизм представляет собой комплекс конкретных экономических отношений по поводу методов установления, введения и взимания налогов, распределения их между бюджетами разных уровней, налогового администрирования, привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, алгоритм которых воплощен в совокупности соответствующих законодательных и нормативных правовых актов. В связи с этим можно сделать вывод, что *основной функцией* налогового механизма является обеспечение эффективности функционирования налоговой системы, исходя из целей налоговой политики государства.

<sup>1</sup> Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Указ. соч. С. 123—124.

Таким образом, налоговые отношения или налогообложение могут существовать только при наличии соответствующего закона, т.е. *в форме правовых отношений*.

Налоговое законодательство является частью финансового законодательства, так же как и бюджетное, валютное, банковское, страховое и др. Большое влияние на формирование налогового законодательства оказывает гражданское, уголовное, административное и международное право.

Практически во всех странах мира действует принцип конституционного установления налогов и их системы. Это означает, что в основном законе страны фиксируются основные принципы налогообложения, например, такие как закономерность налогообложения, налоговое равенство, единство налоговой системы, разграничение налоговых прав между центром и территориями.

В Конституции РФ закреплены основные принципы налогообложения и построения налоговой системы, в том числе: законность — «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (ст. 57), юридическая наглядность налогообложения — «законы подлежат официальному опубликованию. Неопубликованные законы не применяются» (ч. 3 ст. 15).

### *Налоговое законодательство в Российской Федерации*

---

Частью первой Налогового кодекса РФ (ст. 1—7) установлена следующая *система законодательства о налогах и сборах*.

1. *Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах*, в которое входят Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах, устанавливающий систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

2. *Законодательство субъектов Российской Федерации о налогах*, состоящее из законов и иных нормативных правовых актов о налогах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

3. *Нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах*, которые принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

4. *Международные договоры*, которые являются составной частью законодательства о налогах и сборах. Согласно п. 4 ст. 15 Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные российским законом, то применяются правила международного договора. Указанная конституционная норма реализована в ст. 7 Налогового кодекса РФ.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции *издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.*

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба России) и в области таможенного дела (Федеральная таможенная служба России), и их территориальные органы *не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.*

*Бюджетное законодательство Российской Федерации* также содержит нормы, регулирующие порядок установления и введения в действие налогов и сборов.

Так, согласно ст. 53 Бюджетного кодекса РФ установление новых видов налогов, их отмена или изменение возможны только путем

внесения соответствующих изменений в налоговое законодательство Российской Федерации. Федеральные законы о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство Российской Федерации, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год. Внесение изменений и дополнений о федеральных налогах и сборах, предполагающих их вступление в силу в течение текущего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий финансовый год.

Законодательные (представительные) органы субъектов РФ вводят региональные налоги, устанавливают размеры ставок по ним и предоставляют налоговые льготы в пределах прав, предоставленных налоговым законодательством Российской Федерации. Законы субъектов РФ о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство Российской Федерации в пределах компетенции субъектов РФ, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения законов субъектов РФ о бюджете на очередной финансовый год. Внесение изменений и дополнений в законодательство субъектов РФ о региональных налогах, предполагающих их вступление в силу в течение текущего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в законы субъектов РФ о бюджете на текущий финансовый год (ст. 59 БК РФ).

Представительные органы муниципальных образований вводят местные налоги, устанавливают размеры ставок по ним и предоставляют льготы по их уплате в пределах прав, предоставленных им налоговым законодательством Российской Федерации. Правовые акты представительных органов муниципальных образований о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство Российской Федерации в пределах компетенции органов муниципального образования, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения местного бюджета на очередной финансовый год. Внесение изменений и дополнений в правовые акты представительных органов муниципального образования о местных налогах, предполагающих их вступление в силу в течение текущего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в правовой акт представительного органа муниципального образования о местном бюджете на текущий финансовый год (ст. 64 БК РФ).

*Введение в действие законодательных  
и нормативных правовых актов  
в сфере налогообложения*

---

Порядок введения в действие законодательных и нормативных правовых актов регулируется следующим образом.

Согласно ст. 15 Конституции РФ неопубликованные законы не применяются. Исходя из этого конституционного требования в Федеральном законе «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» определены общие правила вступления законов в силу.

В соответствии с этими правилами на территории Российской Федерации применяются только те федеральные законы, которые официально опубликованы. Федеральные законы публикуются в течение семи дней после подписания их Президентом РФ и вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации либо с даты, установленной в самом законе, либо, если такая дата в законе не указана, по истечении десяти дней после официального опубликования. Официальным опубликованием закона считается первая публикация его полного текста в «Российской газете» или в «Собрании законодательства Российской Федерации».

Законодательные акты, регулирующие налоговые отношения, *вступают в силу по специальным правилам*, установленным ст. 5 НК РФ, которая предусматривает, что:

- акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, так как для сборов налоговый период не устанавливается;
- федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс РФ в части установления новых налогов и сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Конституция РФ обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. Возлагая на налогоплательщиков эти обязанно-

сти, государство вместе с тем гарантирует им и защиту от незаконных налогов и сборов. Положение ст. 57 Конституции РФ, ограничивающее возможность законодателя придавать закону обратную силу, является одновременно и нормой, гарантирующей конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе на основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие.

Одновременно Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков.

Требования ст. 54 и 57 Конституции РФ реализованы в п. 2 ст. 5 НК РФ, согласно которой *не имеют обратной силы* акты законодательства о налогах и сборах:

- устанавливающие новые налоги и сборы;
- повышающие налоговые ставки, размеры сборов;
- устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Согласно п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ *могут иметь обратную силу* акты законодательства о налогах и сборах:

- устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;
- отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение (если это прямо предусмотрено в законе).

Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов регулируется также постановлениями Правительства РФ, если это прямо предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с Указом Президента РФ «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» от 23 мая 1996 г. № 763 акты Правительства РФ, имеющие нормативный характер в отношении исчисления и уплаты налогов и сборов, подле-

жат официальному опубликованию в «Российской газете» и «Собрании законодательства Российской Федерации» в течение десяти дней после дня их подписания вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении семи дней после дня их первого официального опубликования, если не установлен другой порядок вступления их в силу.

Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти в отношении исчисления и уплаты налогов и сборов, прошедшие государственную регистрацию в Министерстве юстиции РФ, подлежат обязательному официальному опубликованию в «Российской газете» в течение десяти дней после дня их регистрации, а также в Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти издательства «Юридическая литература» Администрации Президента РФ и вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении десяти дней после дня их официального опубликования, если самими актами не установлен другой порядок вступления их в силу.

Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, не прошедшие государственную регистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, как не вступившие в силу, и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. На указанные акты нельзя ссылаться при разрешении» споров.

Согласно ст. 34.2 НК РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах дает Министерство финансов России, а письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах дают соответственно органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов.

## 8.2. Управление налоговой системой

Функционирование налогового механизма предполагает управление налоговой системой государства, которое, в свою очередь включает не только законотворческую деятельность (подготовку

проектов налоговых законов), но и организацию исполнения налогового законодательства (налоговое администрирование).

**Организация исполнения налогового законодательства (налоговое администрирование)** включает в себя контроль за исполнением налогового законодательства, а также и методологическое и информационное обеспечение единообразного применения налогового законодательства.

На рис. 8.3 показана система налогового администрирования и взаимосвязь ее участников. Перед тем как рассмотреть роль каждого из этих участников, необходимо знать систему взаимоотношений федеральных органов исполнительной власти, сформированную в результате проведенной в 2004 г. административной реформы. Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (в ред. Указа Президента РФ от 20 мая 2004 г. № 649) утверждена новая система и структура федеральных органов исполнительной власти, в которую вошли федеральные министерства, федеральные службы и федеральные агентства.



**Рис. 8.3. Система налогового администрирования в Российской Федерации**



*Федеральное министерство* является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной актами Президента РФ и Правительства сфере деятельности.

На основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства РФ федеральное министерство самостоятельно осуществляет правовое регулирование в установленной сфере деятельности, за исключением вопросов, правовое регулирование которых в соответствии с Конституцией России, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации осуществляется исключительно федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства Российской Федерации.

В установленной сфере деятельности федеральное министерство не вправе осуществлять функции по контролю и надзору, а также функции по управлению государственным имуществом, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента Российской Федерации или постановлениями Правительства Российской Федерации.

Федеральное министерство осуществляет координацию и контроль деятельности находящейся в его ведении федеральной службы. В этих целях федеральный министр осуществляет следующие функции:

- утверждает ежегодный план и показатели деятельности находящейся в его ведении федеральной службы, а также отчет об их исполнении;
- вносит в Правительство РФ по представлению руководителя федеральной службы проект положения о федеральной службе, предложения о предельной штатной численности федеральной службы и фонде оплаты труда их работников;
- вносит в Правительство РФ проекты нормативных и правовых актов, относящихся к определенной ему сфере деятельности и к сферам деятельности федеральной службы, находящейся в его ведении, если принятие таких актов относится в соответствии с Конституцией РФ, федеральными и конституционными законами, федеральными законами к компетенции Правительства РФ;
- во исполнение поручений Президента РФ, Председателя Правительства РФ дает поручения федеральной службе и контролирует их исполнение;

- имеет право отменить противоречащее федеральному законодательству решение федеральной службы, если иной порядок отмены решения не установлен федеральным законом;
- назначает на должность и освобождает от должности по представлению руководителя федеральной службы заместителей руководителей федеральной службы и руководителей территориальных органов федеральной службы.

*Федеральная служба:*

- является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в установленной сфере деятельности. Федеральную службу возглавляет руководитель (директор) федеральной службы;
- в пределах своей компетенции издает индивидуальные правовые акты на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства Российской Федерации, нормативных правовых актов федерального министерства, осуществляющего координацию и контроль деятельности службы;
- не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ.

Порядок взаимоотношений федерального министерства и находящейся в ее ведении федеральной службы, а также порядок осуществления ими своих функций устанавливаются в положениях об указанных органах исполнительной власти.

Что касается налогового и таможенного администрирования, то функции министерств и федеральных служб распределены следующим образом.

На *Министерство финансов России* (в части налоговой и таможенной деятельности) возложена координация и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы России, а также контроль за исполнением Федеральной таможенной службой России нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Министерство финансов России дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

На основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства Российской Федерации Министерство финансов России принимает следующие нормативные правовые акты:

- формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций;
- форма таможенного приходного ордера, на основании которого производится уплата таможенных пошлин, налогов физическими лицами при перемещении товаров для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд при декларировании товаров;
- акты, определяющие случаи, когда уплата таможенных платежей может обеспечиваться договором страхования;
- акты, устанавливающие максимальные суммы одной банковской гарантии и максимальные суммы всех одновременно действующих банковских гарантий, выданных одним банком или одной организацией, для принятия банковских гарантий таможенными органами в целях обеспечения уплаты таможенных платежей;
- порядок и условия включения страховых организаций в реестр страховых организаций, договоры страхования которых могут приниматься в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей;
- форма требования об уплате таможенных платежей;
- форма решения о взыскании в бесспорном порядке таможенных платежей за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках;
- порядок контроля таможенной стоимости товаров и транспортных средств совместно с Министерством экономического развития и России.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) преобразовано в *Федеральную налоговую службу* (ФНС России) с передачей его функции по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности, по ведению разъяснительной работы по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах Министерству финансов России.

Государственный таможенный комитет Российской Федерации (ГТК России) преобразован в *Федеральную таможенную службу* (ФТС России) с передачей его функции по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности Министерства экономического развития России.

В части таможенной деятельности на *Министерство экономического развития России* возложены функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в сфере таможенного дела, а также осуществление координации и контроля деятельности находящейся в его ведении Федеральной таможенной службы.

*Федеральному казначейству* придан статус федеральной службы и переданы правоприменительные функции Министерства финансов Российской Федерации по обеспечению исполнения федерального бюджета.

Налоговые органы играют ключевую роль в налоговом администрировании. В соответствии со ст. 6 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» и ст. 30 НК РФ *налоговые органы* составляют *единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах*. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба), и его территориальные органы (ст. 30 НК РФ).

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением российского законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных российским законодательством, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба *осуществляет контроль и надзор* за следующим:

- соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;
- представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья;
- фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;
- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей и т.д.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации, осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

*Таможенные органы* пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами (ст. 34 НК РФ).

В соответствии с Положением о Федеральной таможенной службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 21 августа 2004 г. № 429, Федеральная таможенная служба осуществляет следующие *полномочия* в установленной сфере деятельности:

- осуществляет взимание таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, таможенных сборов, контролирует правильность исчисления и своевременность уплаты указанных пошлин, налогов и сборов, принимает меры по их принудительному взысканию;
- обеспечивает соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности и международными договорами Российской Федерации запретов и ограничений в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации;
- осуществляет обеспечение единообразного применения таможенными органами таможенного законодательства Российской Федерации;
- осуществляет таможенное оформление и таможенный контроль;
- принимает решения о классификации товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности и обеспечивает опубликование таких решений;
- обеспечивает в пределах своей компетенции защиту прав интеллектуальной собственности;
- принимает в установленном порядке предварительные решения о классификации товара в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, о происхождении товара из конкретной страны (стране происхождения товара).

*Органы внутренних дел* по запросу налоговых органов *участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках*. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом Российской Федерации к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения (ст. 36 НК РФ).

*Органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления* в предусмотренных законодатель-

ством о налогах и сборах случаях *в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами*, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ).

## Контрольные вопросы

1. Какой принцип положен в основу формирования налогового механизма?
2. Что представляет собой система законодательства о налогах и сборах, сформированная в Российской Федерации в настоящее время?
3. Какие функции по формированию налогового механизма в России возложены на федеральные, региональные и местные органы власти?
4. Какой порядок введения в действие законодательных и нормативных правовых актов в сфере налогообложения установлен в Российской Федерации?
5. Каким образом проводится работа по подготовке проектов налогового законодательства?
6. Как организована система налогового администрирования в Российской Федерации? Дайте характеристику полномочий каждого из ее участников.

## *Раздел* **II**

---

# История налогообложения в России

---

Русские — максималисты, и именно то,  
что представляется утопией,  
в России наиболее реалистично.

*Н.А. Бердяев*

---

- Глава 9** Налоговая политика советской власти в 1917—1920 гг.
- Глава 10** Налоговая система России в 1921—1932 гг.
- Глава 11** Основные платежи в бюджет в период с 1933 по 1950 г.
- Глава 12** Налоговая система как инструмент централизованного регулирования экономики (1945—1985 гг.)
- Глава 13** Формирование и развитие налоговой системы государства в 1980-м — 1990-х гг.



## Налоговая политика советской власти в 1917—1920 гг.

---

### 9.1. Необходимость проведения новой налоговой политики

С установлением советской власти налоговая система, как и все финансовое хозяйство в целом, потребовала коренных преобразований. Сложные военно-политические и социально-экономические условия того времени серьезно затрудняли этот процесс. К тому же финансовые и банковские работники нередко прибегали к саботажу, между центром и местами были нарушены нормальные хозяйственные и финансовые связи, капиталистические элементы всячески уклонялись от уплаты налогов. В результате прекратилось поступление в казну налогов и других бюджетных доходов. Все это усугубляло и без того весьма тяжелое финансовое положение страны. Государственные предприятия, которые ранее были казенными, пребывали в таком состоянии, что им самим была необходима финансовая помощь. Крестьянство выжидало. В этой обстановке советское правительство использовало метод контрибуций с капиталистических элементов<sup>1</sup>.

Еще на VI съезде РСДРП(б), состоявшемся в июле-августе 1917 г., в случае прихода большевиков к власти намечалось проведение ряда финансовых мероприятий, в том числе и преобразование всей налоговой системы, что предполагалось осуществить «путем введения поимущественного налога, налога на прирост имуществ и высоких косвенных налогов на предметы роскоши, реформы подоходного налога и постановки оценки доходов имуществ под действительный контроль как в центре, так и на местах»<sup>2</sup>.

#### *От контрибуций к регулярному налогообложению*

---

Сразу после установления диктатуры пролетариата новая налоговая политика стала проводиться в жизнь. Первым шагом в этой

---

<sup>1</sup> См.: *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 1: Советская экономика в 1907—1920 гг. М., 1976. С. 100.

<sup>2</sup> *Марьяхин Г.* Налоговая система Советского государства // *Финансы СССР за XXX лет. 1917—1947.* / Отв. ред. проф. Н.Н. Ровинский. М.: Госфиниздат СССР, 1947. С. 234.

области явилось *обязательное взыскание старых налогов*: подоходного, единовременного налога на прибыль и временного налога на прирост прибылей. Предоставленные Временным правительством отсрочки и рассрочки этих платежей были отменены Декретом СНК «О взимании прямых налогов» от 24 ноября (7 декабря) 1917 г. Они должны были вноситься в твердо установленные сроки, нарушение которых грозило конфискацией всего имущества. В первые месяцы после переворота ввиду отсутствия нового налогового аппарата, с помощью которого можно было бы обеспечить взыскание налогов с буржуазии, контроль за своевременной их уплатой был возложен на местные Советы.

Первое время после Октябрьской революции в налогообложении, таким образом, преобладали контрибуции и старые виды налогов — подоходный, налог на денежные капиталы, поземельный, общегосударственный промысловый, налог на национализированных и муниципализированных городских недвижимых имуществ, а также некоторые другие<sup>1</sup>. Соответствующими декретами взимание налогов было продлено на 1918 г.<sup>2</sup> В Обращении советского правительства к народу, опубликованном 20 ноября (3 декабря) 1917 г., говорилось, что, «не устанавливая сейчас новых налогов, правительство в первую очередь ставит своей задачей строжайший учет и контроль в деле взимания установленных ранее налогов, без всякой утайки»<sup>3</sup>. Однако уже через несколько месяцев на повестку дня встал вопрос о проведении налоговой реформы.

Контроль за сбором налогов, установленных Декретом СНК от 7(20) декабря 1917 г., возлагался на местные Советы. Последние должны были самостоятельно находить средства на текущие расходы, обращаясь к помощи центра только в особо трудных случаях. Однако, несмотря на столь широкие полномочия, которые были даны местным советским органам, налоговые поступления не покрывали даже самых насущных местных финансовых потребностей — в этом проявилось одно из последствий экономической и финансовой разрухи, обусловленной революцией и Первой мировой войной. Сказывались также отсутствие опыта новых властных структур в организации местного налогообложения и экономическое неравенство отдельных районов. В итоге незначительными оказывались поступления и в центральные финансовые органы.

---

<sup>1</sup> Здесь и далее использованы материалы из неопубликованной работы коллектива сотрудников НИИ МФ СССР (1976—1980 гг.) «Министерство финансов СССР в борьбе за претворение в жизнь финансовой политики КПСС» (том 1), которая хранится в архиве Музея истории финансов при Министерстве финансов Российской Федерации.

<sup>2</sup> См. *Марьяхин Г.Л.* Указ соч. С. 235.

<sup>3</sup> *Дьяченко В.П.* Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М.: Госфиниздат, 1947. С. 123—124.

Более того, учитывая ходатайства о денежной помощи, Совнарком в декабре 1917 г. открыл в Государственном банке 200-миллионный кредит, который предназначался для выдачи ссуд городам и земствам на удовлетворение их неотложных нужд (в основном на заготовку топлива, строительство и ремонт школ и больниц и, конечно, на сельское хозяйство). Финансовое положение в стране оставалось весьма напряженным. Необходимость мобилизации финансовых ресурсов, а также задача подавления сопротивления буржуазии обусловили *применение контрибуций с капиталистических элементов*. Даже по далеко неполным сведениям, к началу ноября 1918 г. в 57 губерниях местные Советы собрали в виде контрибуций 816,5 млн руб.: в городах — 738,9 млн, в уездах — 69,7 млн, в волостях — 7,9 млн<sup>1</sup>.

Однако и широкое применение контрибуций не обеспечивало поступления достаточного количества средств. Дело заключалось не только в том, что используемый с целью экспроприации буржуазных элементов метод контрибуций не давал возможности регулярно получать необходимые средства. С переходом от контрибуций к налогам, которые можно было взимать регулярно, создавались возможности как для увеличения поступлений, так и для решения главной задачи: установить строжайший общегосударственный учет и контроль за деятельностью капиталистических элементов. Так, с введением прогрессивного подоходно-поимущественного налога, предполагающего частые сроки его взимания, требовался систематический учет доходов и имуществ налогоплательщиков. С помощью прогрессивного подоходно-поимущественного налога и косвенных налогов на предметы роскоши можно было достаточно эффективно регулировать доходы и накопления капиталистов. Кроме того, замена контрибуций систематически взимаемыми налогами содействовала бы решению важнейших задач в области денежного обращения: прекращению бумажноденежной эмиссии и стабилизации рубля и вместе с тем осуществлению финансовой централизации.

Введение адекватного новому строю налогообложения требовало времени и во многом зависело от успешных шагов в создании советского финансового аппарата и проведении финансовой централизации.

### *Корректировка старой налоговой системы*

Однако жизнь вносила в планы свои коррективы. Приходилось использовать прежнюю налоговую систему, делая необходимые изменения, вводя новые формы налогообложения.

---

<sup>1</sup> *История социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 1. С. 100, 102.*

Из старых прямых налогов продолжали взиматься *подоходный, промысловый, на прирост прибылей торгово-промышленных предприятий, с недвижимых имуществ, единовременный, продленный на 1918 г., и некоторые другие*. Обложение прибыли было установлено по совокупности доходов от всех источников. Система ставок подоходного и промыслового налогов также была перестроена. Возросли ставки промыслового налога. Вместе с другими государственными и местными налогами при этом изымалось до 95% дохода. Однако вскоре был отменен ряд налогов, утративших свое значение: поземельный налог ввиду национализации земли, налог с недвижимых имуществ, налог с наследства и др.

Изменения, внесенные в дореволюционное законодательство о подоходном и промысловом налогах, были достаточно серьезны и направлены на усиление налогового обложения буржуазии.

В соответствии с декретами от 23 сентября 1918 г. и 21 января 1919 г. подоходный налог теперь должен был взиматься с суммы совокупного дохода за предыдущий год независимо от того, сохранился или нет к началу окладного периода данный источник дохода у плательщика.

Согласно декрету СНК РСФСР от 27 марта 1919 г. в сторону резкого повышения прогрессии была пересмотрена также и шкала обложения подоходным налогом. Дифференциация размеров изъятия осуществлялась по местностям в зависимости от экономических условий. Превышение доходов сверх установленной суммы (от 48 тыс. руб. в IV поясе до 96 тыс. руб. в I поясе в год) стало облагаться ставкой в размере 100%. С той же суммы дохода, которая оставалась у налогоплательщика, т.е. не свыше установленного максимума, ставка налога достигала 25%. Так, в Москве и Петрограде, где данный максимум составлял 96 тыс. руб., максимальный доход, который мог остаться у налогоплательщика после уплаты подоходного налога, не превышал 72 тыс. руб. В переводе по индексу цен это означало около 3,5 тыс. довоенных золотых руб. в год.

*Был кардинально изменен порядок учета и обложения доходов, которое заключалось в возможности проверки с этой целью книг и других материалов. Условия для этого появились в результате отмены коммерческой тайны. Вся система подоходного налога обрела ярко выраженный классовый характер.*

Подоходный налог стал весьма существенным фактором в политике, направленной на подрыв экономического положения буржуазии. В значительной степени был повышен необлагаемый минимум, благодаря чему были полностью освобождены от обложения мелкие доходы, особенно в сельской местности. Для обеспечения общественного контроля за определением контингента налогопла-

тельщиков и их облагаемых доходов списки, в которых указывались не только фамилии плательщиков и суммы налога, но и источники и размеры дохода, вывешивались для всеобщего обозрения. Для составления таких списков при сельских и волостных Советах создавались особые общественные комиссии. С их помощью привлечение буржуазии, особенно сельской, к уплате подоходного налога обеспечивалось более полно.

Вместе с тем была установлена система льгот для менее обеспеченных слоев населения. За счет скидок с налога гражданам преклонного возраста, а также лицам, имеющим нетрудоспособных иждивенцев, облегчались условия выплаты налога. Причем льготы предоставлялись только в том случае, если доход плательщика не превышал определенного минимума. Льготный порядок взыскания подоходного налога устанавливался также для рабочих и служащих. С них он удерживался путем вычетов из заработной платы в течение шести месяцев.

Претерпела изменение и система обложения промысловым налогом. Взамен сбора с прибыли был введен *пятипроцентный сбор с оборота торгово-промышленных предприятий*. Благодаря указанной замене налогообложение приблизилось к периоду получения дохода, что имело весьма немаловажное значение, учитывая изменчивость и текучесть состава частных предприятий.

В результате этих преобразований был расширен круг плательщиков подоходного и промыслового налогов. Объектом обложения подоходным налогом стало и сельское население. Промысловый налог распространялся на мелкие торговые и промышленные предприятия. Однако ввиду почти полного прекращения легальной частной торговли, обесценения денег, расширения национализации финансовая эффективность налогов резко снижалась, поскольку национализированные предприятия данными налогами не облагались. В августе 1919 г. от обложения этими налогами полностью была освобождена также и кооперация.

В функционировавшую до революции систему косвенных налогов также были внесены коренные изменения. В 1917—1918 гг. частичные изменения претерпели ставки и порядок взимания отдельных акцизов, а 21 ноября 1918 г. действующие акцизы были вообще отменены. Вместо них были установлены прямые начисления в пользу государства к ценам отдельных товаров, производимых на национализированных предприятиях. В 1919 г. эти начисления дали более значительные поступления в государственный бюджет, чем подоходный и промысловый налоги.

Однако согласно Декрету «О финансировании государственных предприятий» от 4 марта 1919 г. единственным источником средств

государственных предприятий становится государственный бюджет и, следовательно, в государственный же бюджет полностью передаются все доходы предприятий. В связи с этим указанные начисления утратили экономическую целесообразность. Кроме того, с развитием системы прямого натурального снабжения предприятий и учреждений и бесплатных транспортных перевозок сумма поступлений в виде начислений все более уменьшалась и в феврале 1920 г. они были отменены<sup>1</sup>.

### *Единовременные чрезвычайные революционные налоги*

Важнейшим мероприятием явилось введение единовременного чрезвычайного *10-миллиардного революционного налога*. В соответствии с Декретом ВЦИК от 30 октября 1918 г. обложению этим налогом подлежали исключительно имущие группы городского и сельского населения. Лица, единственным источником существования которых была заработная плата или пенсия размером не более 1500 руб. в месяц и не имевшие денежных запасов, к обложению единовременным чрезвычайным налогом не привлекались.

Согласно официальным данным, налогом было обложено 10—12% сельского населения, однако в действительности эта группа была, видимо, большей<sup>2</sup>. В резолюции, принятой на VIII съезде партии, подчеркивалось, что «закон советской власти о чрезвычайном налоге в отличие от всех законов всех буржуазных правительств в мире настаивает на том, чтобы тяжесть налога ложилась целиком на кулаков, на немногочисленных представителей эксплуататорского крестьянства, нажившего себе особые богатства за время войны. Среднее же крестьянство должно облагаться чрезвычайно умеренно, лишь в размере, вполне посильном и не обременительном для него»<sup>3</sup>.

С этой целью проведение данного налога возлагалось на городские Советы и комитеты бедноты на селе, которые составляли списки плательщиков и определяли сумму налога по раскладочному принципу, в соответствии с имущественным положением и доходами каждого отдельного лица и хозяйства<sup>4</sup>. Однако, действуя по своему усмотрению

<sup>1</sup> См.: *Марьяхин Г.* Указ. соч. С. 239—241; *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков Т. 1. С. 104, 397—398.

<sup>2</sup> См.: *Платонов О.А.* Воспоминания о народном хозяйстве. М.: Советская Россия, 1990. С. 136.

<sup>3</sup> *Директивы КПСС и советского правительства по хозяйственным вопросам*. Т. 1. С. 131.

<sup>4</sup> *Марьяхин Г.* Указ. соч. С. 235—236.

нию, деревенские комбеды порой облагали чрезвычайным налогом даже некоторых излишне строптивых, на их взгляд, бедняков<sup>1</sup>. Крестьяне жаловались: «Из уезда говорят: роди и клади, и многих разорили с этим налогом»<sup>2</sup>.

Общая сумма единовременного чрезвычайного налога была разверстана между губерниями республики, Москвой и Петроградом. Для Москвы была установлена сумма в 2 млрд руб., для Петрограда — 1,5 млрд руб. По губерниям разверстанные суммы колебались от 1 млрд руб. (Московская губ.) до 15 млрд руб. (Олонецкая губ.)<sup>3</sup>.

Практическое осуществление декрета о чрезвычайном налоге потребовало от работников Народного комиссариата финансов (НКФ) решения ряда оперативных вопросов и в связи с этим специальных разъяснений и дополнительных распоряжений.

В циркуляре НКФ от 15 января 1919 г., опубликованном в газете «Экономическая жизнь» за то же число, указывалось, что Декрет о чрезвычайном налоге преследовал две цели: одна была непосредственно фискальная — получить на нужды социалистического и военного строительства несколько миллиардов рублей, другая состояла в том, чтобы ускорить то экономическое и политическое расслоение, которое переживает деревня. При этом было подчеркнуто, что вторая — классовая цель чрезвычайного налога — не менее важна, чем чисто фискальная.

По существу, введение единовременных чрезвычайных революционных налогов представляло собой организованное в общегосударственном масштабе налогообложение имущих слоев населения. Иначе говоря, это были контрибуции с буржуазных элементов. И основная цель названного декрета как раз и заключалась в том, чтобы регламентировать их взимание на местах, т.е. осуществлять учет имущественного состояния отдельных лиц и хозяйств, проводить обязательную регистрацию владельцев текущих счетов и вкладов во всех кредитных учреждениях. Причем НКФ по согласованию с НКВД было предоставлено право не только уменьшать сумму установленного Советом налога, но и вносить изменения в его раскладку<sup>4</sup>.

### *Натуральный налог и продрозверстка*

Наряду с введением единовременного чрезвычайного налога ВЦИК 30 октября 1918 г. принял Декрет об обложении сельских

<sup>1</sup> Платонов О.А. Указ. соч. С. 138.

<sup>2</sup> Калинин М. Вопросы советского строительства. М., 1958. С. 18.

<sup>3</sup> Сборник декретов и распоряжений по финансам. М., 1919. Т. 1.

<sup>4</sup> См.: История социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 1. С. 397.

хозяев *натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственной продукции*. В этом Декрете говорилось: «Объявленное в Основном законе о социализации земли уравнильное распределение ее по потребительской и трудовой норме еще не на всей территории Советской Республики проведено в жизнь. Более состоятельные и богатые крестьяне в таких местах по-старому владеют большими по размерам и лучшими по плодородию участками земли, с которых они получают не только достаточные для безбедного существования средства, но и большие излишки... государство после четырехлетней тягчайшей войны ощущает крайнюю нужду в продуктах сельского хозяйства, которая заставляет обложить натуральной повинностью наиболее обеспеченную часть трудового крестьянства. При таких условиях сохранение прежнего способа обложения сельских хозяев в пользу государства денежным налогом на одинаковых для всех крестьян основаниях означало бы дальнейшее сохранение за богатыми возможности угнетать малоимущих»<sup>1</sup>.

Итак, ВЦИК, стремясь к полному освобождению бедноты от податного бремени, решил переложить всю налоговую тяготу на имущественно обеспеченные классы: средние крестьяне облагались лишь умеренным налогом, а на кулаков была возложена главная часть государственных сборов. Таким образом, обложению натуральным налогом подлежали лишь сельские хозяева, у которых сельскохозяйственных продуктов или скота больше, чем это необходимо для удовлетворения потребностей их семейств.

Ставки налога были установлены в пудах ржи по прогрессивной шкале и дифференцировались в зависимости от числа членов семьи, размера посевной площади, количества голов скота и местности. Если в хозяйстве было такое количество земли, которое позволяло ему обеспечить только собственное потребление, то оно освобождалось от налога. Однако местные Советы получили право включать в сферу обложения и эти хозяйства, если по своим доходам и некоторым другим признакам они могли быть отнесены к состоятельным или кулацким.

В значительной своей части натуральный налог поглощался хлебной монополией. Так, при сдаче излишков хлеба государству натуральный налог уплачивался деньгами по твердым ценам, которые засчитывались в счет подоходного налога. Впоследствии в связи с введением чрезвычайного налога те крестьяне, которые сдали госу-

---

<sup>1</sup> Сборник декретов и распоряжений по финансам. М., 1919. Т. 1. С. 167.



дарству излишки, освобождались от уплаты натурального налога и деньгами. Все это в известной мере облегчало положение среднего крестьянства, которое аккуратно выполняло свои обязательства перед государством<sup>1</sup>.

Высший надзор за взиманием натурального налога возлагался на НКФ, где был образован *Департамент окладных сборов*.

12 ноября 1918 г. НКФ издал подробную инструкцию, предусматривающую правила исчисления и взимания натурального налога, обязанности сельских, волостных, уездных, губернских и областных исполкомов, порядок обжалования и предоставления льгот по внесению налога. Кроме того, губфинотделам был дан ряд дополнительных указаний и разъяснений по отдельным вопросам о его применении.

Постановление ВЦИК о порядке проведения в жизнь Декрета о натуральном налоге от 23 декабря 1918 г. и декрет ВЦИК и СНК о льготах по взысканию натурального налога от 25 апреля 1919 г. фактически освободили значительную часть сельских хозяев (средних крестьян) от его уплаты. Поэтому большого финансового эффекта натуральный налог не дал.

В связи с резким ухудшением продовольственного положения в ходе обострившейся Гражданской войны и интервенции советское правительство в 1919 г. вынуждено было перейти к *продовольственной разверстке*.

Декрет от 11 января 1919 г. обязывал крестьян сдавать государству все свои хлебные излишки по твердо установленным ценам. Как и в случае с другими налогами, государство продолжало последовательно проводить политику максимально возможного переноса тяжести продразверстки на более богатых и зажиточных крестьян. Однако результатом такой налоговой политики явилось сокращение удельного веса не только этих крестьян (с 25% до революции до примерно 5% в 1920 г.), но и существенное уменьшение числа средних крестьян и вместе с тем огромное увеличение малопосевных хозяйств, т.е. хозяйств бедняков. Правда, в то же время снизилось число беспосевных хозяйств. Безусловно, влияние военного фактора в тот период было огромно. Тем не менее, роль налоговой политики правительства, по мнению некоторых авторов, в разорении российской деревни трудно переоценить<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Марьяхин Г.Л. Указ. соч. С. 238.

<sup>2</sup> Платонов О.А. Указ. соч. С. 136—137.

## 9.2. Экономические последствия радикальной реформы налогообложения

### *Изменения в практике сбора подоходного налога*

В результате налоговых мероприятий советской власти в 1918 г. существенно изменилась структура доходов государственного бюджета (табл. 9.1).

*Таблица 9.1. Сравнительная характеристика доходов России накануне Октябрьской революции и в 1918 г.*

Позиции	1917 г. <sup>1</sup>		1918 г. <sup>2</sup>	
	млн руб.	%	млн руб.	%
Всего доходов (без единовременного чрезвычайного революционного налога)	3999,0	100,0	15580,0	100,0
В том числе:				
налоги и пошлины	2107,0	52,7	1834,0	32,9
Из них:				
подоходный налог	130,0	3,2	405,0	7,3
прочие прямые налоги	436,0	10,9	330,0	5,9
акцизы	678,0	17,0	673,0	12,1
таможенный доход	421,0	10,5	130,0	2,3
пошлины	442,0	11,1	296,0	5,3
от государственных предприятий, имуществ, капиталов	3726,0	43,2	3624,0	64,9

<sup>1</sup> Назначения по проекту росписи и ассигнования.

<sup>2</sup> По утвержденным росписям на первое и второе полугодия.

И с т о ч н и к : Дьяченко В.П. Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М.: Госфиниздат, 1947.

Советское правительство выдвинуло ряд конкретных предложений относительно практики сбора налогов, которые были оформлены в виде проекта Декрета и представлены в СНК РСФСР, который утвердил проект 23 сентября 1918 г. в следующей редакции.

1. При исчислении дохода, подлежащего обложению подоходным налогом, принимается в расчет совокупность доходов плательщика от всех источников, независимо от наличия их на 1 января окладного года.

2. Учреждения, предприятия и должностные лица, обозначенные в ст. 100 Положения о государственном подоходном налоге,

обязаны были допускать председателей Советов рабочих и крестьянских депутатов, заведующих финансовыми отделами и председателя участкового присутствия по подоходному налогу или уполномоченных ими лиц к осмотру всякого рода актов, книг, документов и прочих данных.

3. Списки плательщиков подоходного налога выставлялись в помещениях канцелярий присутствий участковых по подоходному налогу, а также местных казначейств и Советов рабочих и крестьянских депутатов для ознакомления в течение не менее четырнадцати дней со времени рассылки окладных листов. В данных списках были обозначены: а) размеры доходов по отдельным источникам; б) общие суммы вычетов, произведенных из общего итога доходов; в) сумма дохода, обложенного налогом; г) оклад налога.

4. В случае каких-либо возражений со стороны третьих лиц против исчисления доходов они могли подавать в присутствии письменные заявления о переисчислении налога в порядке ст. 146 о подоходном налоге<sup>1</sup>.

Относительно же уплаты оклада подоходного налога рабочими и служащими кооперативных учреждений и организаций действовал циркуляр Департамента окладных сборов от 21 ноября 1918 г.

В связи с национализацией крупной промышленности, социализацией земли, муниципализацией большей части городских недвижимостей количество объектов обложения подоходным налогом в городах сократилось. Капитал стал переходить в сельские поселения, где увеличивалось число состоятельных лиц. Поэтому НКФ решил с начала 1919 г. привлекать к обложению государственным подоходным налогом состоятельную часть сельского населения. Учитывая, что податная инспекция самостоятельно не могла справиться с обложением огромной массы сельских плательщиков подоходного налога, НКФ вошел с ходатайством в СНК РСФСР о возложении обязанностей по выявлению плательщиков подоходного налога, установлению источников их доходов и определению общих размеров фонда, подлежащего обложению налогом, на особые комиссии, образуемые при сельских и волостных исполкомах из местных жителей. 21 января 1919 г. СНК РСФСР издал Декрет, в соответствии с которым подготовительные работы по составлению списков сельских плательщиков государственного подоходного налога и выяснению размеров их доходов были возложены на эти комиссии. Их состав и порядок работы, а также порядок обязательной подачи сельскими плательщиками анкет о своем доходе устанавливал НКФ РСФСР. 21 февраля 1919 г. НКФ по соглашению с НКВД издал пре-

<sup>1</sup> *Собрание узаконений РСФСР. 1918. № 70. Ст. 767.*

дусмотренную Декретом от 21 января 1919 г. Инструкцию о составе и порядке работы сельских и волостных комиссий по подоходному налогу, основные положения которой сводились к следующему.

1. Сельские комиссии по подоходному налогу создавались в каждом поселении; в их состав входили председатель из числа членов сельского исполкома и два представителя местного населения; в состав волостных комиссий входили председатель из числа членов волостного исполкома и два представителя от населения волостей.

2. Сельские комиссии составляли списки проживавших в селении лиц, которые сами зарабатывали средства на жизнь. В этих списках указывались следующие сведения, на основе которых можно было сделать вывод о размерах доходов зарегистрированных плательщиков: о количестве собранных сельскохозяйственных продуктов; о количестве скота; о количестве продуктов животноводства и т.д.

3. Волостные комиссии в присутствии председателя сельской комиссии проверяли составленные сельской комиссией списки плательщиков государственного подоходного налога и на основании указанных в них сведений вычисляли в денежной сумме приблизительный доход каждого лица. Затем списки передавались в учреждение, ведавшее исчислением подоходного налога.

4. Работа волостных и сельских комиссий оплачивалась из средств Государственного казначейства по нормам, устанавливаемым уездным Советом, но не свыше 5 руб. в день до 1 октября 1919 г. и до 20 руб. — с 1 октября 1919 г. Постановлением НКФ РСФСР от 10 апреля 1919 г. от обязательной подачи заявлений о полученных доходах были освобождены те лица из среды сельского населения, доход которых за 1918 г. не превышал 6 тыс. руб. (Точными сведениями о контингентах плательщиков государственного подоходного налога в сельских поселениях НКФ не располагал, ибо в тот период статистика получала очень отрывочные данные о периферии.)

### *Новые принципы исчисления налоговых ставок*

---

Среди изменений, внесенных в структуру государственного подоходного обложения, важнейшим было установление новых принципов исчисления налоговых ставок в зависимости от различных экономических условий отдельных местностей и от размеров дохода. Губернии и области РСФСР в отношении обложения подоходным налогом были разбиты на четыре класса (табл. 9.2):

- первый класс — Москва, Петроград, пригородные районы Москвы и Петрограда на расстоянии 30 верст по радиусу; го-

родские поселения Петроградской, Архангельской, Новгородской, Олонецкой и Северо-Двинской губерний; города — Вологда, Казань, Нижний Новгород, Кострома, Кохма, Серeda, Пичуга, Богородск, Ярославль, Вышний Волочёк, Орехово-Зуево, Павловский Посад, Калуга, Орел, Брянск, Могилев, Гомель, Рязань, Егорьевск, Тула, Смоленск, Минск, Кинешма, Серпухов, Шуя, Коломна, Бологое, Рыбинск; уезды: Суражский, Стародубский, Глинский Черниговской губернии;

- второй класс — городские поселения Могилевской, Рязанской, Смоленской, Минской, Ивановской, Владимирской, Вологодской, Костромской, Череповецкой, Витебской, Псковской, Тверской, Ярославской, Калужской, Орловской, Тульской губерний; города — Астрахань, Вятка, Сарапуль, Казань, Пекря, Пермь, Екатеринбург, Нижний Тагил, Самара, Саратов, Царицын, Симбирск, Сызрань, Тамбов, Козлов, Воронеж, Златоуст, Курск, Уфа; Ижевский и Воткинские заводы;
- третий класс — городские поселения Астраханской, Казанской, Пензенской, Саратовской, Симбирской, Тамбовской, Воронежской, Уфимской, Оренбургской, Самарской, Пермской губерний;
- четвертый класс — все городские поселения, не входившие в первые три класса, а также все сельские поселения России.

*Таблица 9.2. Ведомость доходов по разрядам и размерам обложения их подоходным налогом по классам местностей*

Разряд	Размер доходов, тыс. руб.				Обложение, в % к доходу	
	1 класс	2 класс	3 класс	4 класс	с начальной суммы данного разряда	с суммы, превышающей начальную
I	До 6	До 5	До 4	До 3	Не облагается	
II	Св. 6 до 12	Св. 5 до 10	Св. 4 до 8	Св. 3 до 6	1	3
III	Св. 12 до 48	Св. 10 до 40	Св. 8 до 32	Св. 6 до 24	2	6
IV	Св. 48 до 96	Св. 40 до 80	Св. 32 до 64	Св. 24 до 48	5	45
V	Св. 96	Св. 80	Св. 64	Св. 48	25	100

Источники: *Собрание узаконений РСФСР*. 1919. № 10—11. Ст. 118.

Распределение местностей по классам в отношении платежа подоходного налога было произведено НКФ в соответствии с размерами местных минимальных ставок заработной платы к началу 1919 г. Такой метод давал возможность в общем и целом учесть различия экономических условий жизни в разных районах страны. 29 ноября 1919 г. СНК РСФСР издал Декрет о предоставлении губисполкомам права переводить отдельные сельские поселения в высшие классы местностей по платежу подоходного налога. Еще ранее Декрет от 27 марта 1919 г. ввел в обложение прогрессивную шкалу: для низких доходов обложение налогом начинается с 1%, а для высоких доходов оно достигает 25%. Кроме того, доходы, превышавшие установленные нормы — от 48 тыс. до 96 тыс. руб., по отдельным районам полностью конфисковывались в пользу государства.

При такой структуре государственный подоходный налог помог власти собрать остатки старого накопления капиталов.

### *Изменения в налоговой политике*

Руководствуясь требованием Программы РКП(б) о переходе к прогрессивному подоходному и поимущественному налогу, Центральное налоговое управление НКФ в июне 1919 г. приступило к разработке основ реформы прямого налогообложения.

Согласно указанию Коллегии НКФ реформа должна была начаться с 1920 г.<sup>1</sup>, однако ее проект так и остался нереализованным.

В целях увеличения доходов государственного бюджета 7 октября 1919 г. СНК издал декрет о повышении окладов гербового сбора, который предусматривал «впредь до введения единого подоходно-поимущественного налога повышение окладов против существовавших простого гербового сбора в двадцать раз и пропорционального — в десять раз»<sup>2</sup>.

18 января 1920 г. на заседании Малого СНК был единогласно принят проект Декрета об отмене начислений в пользу государства на продукты и изделия национализированной промышленности, внесенный Наркомфином.

18 ноября 1920 г. СНК в основном одобрил предложенный проект Декрета об отмене денежных налогов и поручил комиссии в составе трех человек во главе с С.Е. Чуцкаевым переработать этот проект с учетом сделанных указаний. 3 февраля 1921 г. Президиум ВЦИК принял *постановление о приостановке взимания всех действующих налогов — как общегосударственных, так и местных. В связи с этим налоговый аппарат был полностью расформирован.*

<sup>1</sup> *Известия* Народного комиссариата финансов. 1919. № 1—2. С. 10.

<sup>2</sup> *Декреты советской власти*. Т. VI. С. 175.

Отмена взимания всех государственных и местных денежных налогов и недоимок по ним явилась закономерным результатом резкого снижения их эффективности в тот период в связи с натурализацией хозяйства, дальнейшим быстрым обесценением денег, экспроприацией имущих классов. Так, поступления денежных налогов со 152,2 млн руб. в 1918 г. (по бюджетному индексу статистики труда) упали до 10,2 млн руб. в 1919 г. и 0,2 млн руб. в 1920 г. Потребности государства удовлетворялись за счет трудовой повинности как крестьянства, так и промыслового городского населения, а также формирования необходимых объемов продуктов по разверстке<sup>1</sup>.

*Пересмотр норм промыслового налога* Наркоматом финансов был вызван тем, что с уничтожением крупной частной промышленности и торговли появилась масса мелких торговцев и промышленников, которые к концу 1918 г. имели огромные прибыли. Сумма же уплачиваемого ими налога совершенно не соответствовала размерам этих прибылей. Декрет СНК РСФСР от 10 ноября 1918 г. обязывал привлечь к обложению промысловым процентным сбором с прибыли на общих основаниях торговые предприятия 4-го разряда, промышленные предприятия 7-го и 8-го разрядов и ярмарочную торговлю, что значительно увеличило сумму промыслового налога с этих предприятий, ибо ранее они уплачивали только патентный сбор в небольших размерах.

Следующим шагом правительства был *отказ от взимания патентного сбора*, который был заимствован из французской налоговой системы, и взамен его *были увеличены размеры процентного сбора с прибыли*. Декрет был введен в действие с 1 января 1919 г. СНК постановил:

«1. Налог с капитала предприятий, которые обязаны были опубликовывать свою отчетность, а также облагаемых промысловым налогом по правилам, установленным для этих предприятий, взимать в размере 25 копеек с каждых 100 рублей основного капитала предприятий, податная прибыль которых не превышала 3% на основной капитал и 30 копеек с каждых 100 рублей капитала при большем размере прибыли.

2. Процентный сбор с прибыли неотчетных предприятий и промыслов, подлежащих платежу промыслового налога, взимать в размере 12% с прибыли, исчисленной для обложения.

3. Привлечь к процентным сборам с прибыли все неотчетные предприятия и промыслы, которые по действующим узаконениям

---

<sup>1</sup> *История социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 1. С. 398. Марьяхин Г.Л. Указ. соч. С. 241—242.*

не подлежали этому сбору, но не были изъяты из основного промыслового налога»<sup>1</sup>.

В целях регистрации предприятий и промыслов, подлежащих промысловому налогу, их владельцы «обязаны были ежегодно до 1 января, а по вновь открываемым — до начала операций подавать местным податным инспекторам заявления о роде и месте нахождения предприятий и получить от податных инспекторов удостоверения о регистрации, которые должны были находиться всегда на видном месте в помещении предприятия»<sup>2</sup>.

*Сбор гербовых пошлин* по-прежнему был основан на Уставе о гербовом сборе от 1890 г. Департамент окладных сборов во главе с профессором И.И. Янжулом по своей инициативе взялся за разработку нового гербового устава с целью его упрощения без нанесения при этом финансового ущерба казне. Эта работа была доведена почти до конца, однако финансовое законодательство пошло по пути полной ликвидации не только гербового сбора, но и всех остальных пошлин.

Постепенно были изъяты из налоговой системы все налоги и сборы. *Из числа реальных налогов были отменены:* государственный поземельный налог (Декрет СНК РСФСР от 30 октября 1918 г.); все земельные и городские поземельные налоги (Декрет СНК от 3 декабря 1918 г.); налог с городских недвижимых имуществ (Постановление Наркомата финансов РСФСР от 19 ноября 1919 г.); налог с денежных капиталов (Постановление Наркомата финансов РСФСР от 13 сентября 1918 г.); основной промысловый налог (Декрет СНК от 28 декабря 1918 г.); налог на хлопок, предъявляемый к перевозке на железных дорогах (Декрет СНК РСФСР от 13 августа 1919 г.); сбор с паровых котлов (Декрет СНК РСФСР от 7 октября 1919 г.); государственные и местные сборы с публичных зрелищ и увеселений (Декреты СНК от 21 августа 1919 г. и 14 октября 1919 г.); процентный сбор с гуртового скота (Декрет СНК РСФСР от 9 ноября 1920 г.). 15 ноября 1920 г. советская власть декретировала полную отмену гербового сбора и всех пошлинных сборов.

Как мы уже упоминали, 30 октября 1918 г. ВЦИК издал Декрет об единовременном чрезвычайном 10-миллиардном революционном налоге. Одновременно вышел Декрет об обложении сельских хозяйств натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов. Оба этих Декрета *имели одну цель:* удовле-

---

<sup>1</sup> *Собрание узаконений РСФСР*. 1918. № 70. Ст. 1022.

<sup>2</sup> Там же.



творить нужды власти, т.е. дать денежные средства и одновременно содействовать ликвидации социальных неравенств.

Разверстка сумм чрезвычайного 10-миллиардного налога между уездами, городами, волостями и селениями была возложена на местные исполкомы, а раскладка налога между плательщиками — на комитеты бедноты, сельские, волостные и городские Советы. Раскладка производилась сообразно общему имущественному положению и доходам каждого лица с условием, что городская и деревенская беднота освобождалась от уплаты этого налога, средние слои должны быть обложены лишь небольшими ставками, а вся тяжесть налога приходилась бы на богатую часть городского населения и богатых крестьян. Раскладку налога исполкомы обязаны были закончить к 1 декабря 1918 г., а взыскание — не позднее 15 декабря 1918 г. Общее инструктирование местных Советов по проведению в жизнь этого Декрета было поручено НКФ РСФСР. Поскольку Декрет не содержал никаких инструкций о раскладке налога, Департамент окладных сборов, которому принадлежала инициатива его введения, учитывая обширность территории республики и многообразный состав населения, ограничился лишь подробными указаниями о порядке образования раскладочных комиссий. За основу раскладки налога между уездами, городами, волостями и селениями предлагалось взять сведения по подоходному и промысловому налогам, данные страховых оценок, земских и городских оценок земельных и других недвижимых имуществ и т.п. Тем самым НКФ доверил разработать подробный порядок проведения сбора этого налога местным властям, оставив за собой функцию контроля за организацией раскладки налога и методами его взимания. Контроль осуществлялся как посредством рассылки на места анкет с конкретными вопросами о ходе работ, так и командированием из центра уполномоченных эмиссаров.

Однако общие финансовые результаты от проведения чрезвычайного налога оказались не вполне удачными.

Главные причины общего неуспеха этого налога были следующими:

- 1) произведенные ранее местными Советами в сепаратном порядке контрибуции значительно сократили количество плательщиков;
- 2) вследствие принятия декрета о национализации торгово-промышленных предприятий сократилось число объектов обложения, которые в момент исчисления налога были приняты на учет;
- 3) проведенная в крайней спешке разверстка налога по губерниям на основании устарелых данных 1916 и 1917 гг. была заведомо нереальной;

4) взимание налога было поручено неопытным, недавно созданным местным финансовым органам.

Но в тактическом отношении этот налог, как считали власти, оказался полезным, ибо позволил покончить с самовольством местной власти, злоупотреблявшей сбором контрибуций и тем самым нарушавшей бюджетный план центрального правительства.

30 октября 1918 г. был издан Декрет ВЦИК об обложении сельских хозяев в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов. НКФ в своем обращении к губфинотделам от 21 октября 1919 г. так объяснял попытку власти *перейти от денежного обложения к натуральному*: во-первых, недостаток продовольствия негативно сказывается на всех сторонах жизни республики; во-вторых, с расширением натурального обложения постепенно сойдет на нет денежное хозяйство, которое уступит место натуральному.

Крестьянская беднота освобождалась от этого налога. Размеры натурального налога и нормы, освобождающие от уплаты его, определялись на основе размеров посевной площади (десятин посева) и числа голов скота.

Натуральный налог вносился по выбору самого плательщика — рожью или другими зерновыми и иными продуктами сельского хозяйства и животноводства, причем их количество взамен ржи исчислялось по специальной таблице, приложенной к Декрету. Скоропортящиеся продукты (свекла, картофель, фрукты и т.п.) в уплату налога не принимались.

При оповещении о размерах налога плательщику заявлялось, следующее:

- причитающееся с него количество продуктов является собственностью государства;
- оно считается сданным плательщику на хранение;
- за умышленную порчу или растрату этих продуктов плательщик будет подвергнут наказанию.

На губисполкомы была возложена обязанность устанавливать в пределах губернии порядок передачи поступивших в уплату налога продуктов продовольственным и другим организациям.

Значительная часть населения республики встретила этот налог настороженно. Так, крестьяне, чтобы уменьшить размеры налога, стали избавляться от части своего скота. Учитывая подобные факты, НКФ предложил губисполкомам провести разъяснительную кампанию при помощи местных партийных организаций, органов местной прессы и т.п. Одновременно были приняты специальные меры: подлежавший уплате подходящий налог уменьшался на сумму стои-

мости причитавшегося с того же плательщика натурального налога; Декретами ВЦИК от 23 декабря 1918 г., 25 апреля и 15 октября 1919 г. устанавливались разные льготы при взыскании натурального налога.

25 апреля 1919 г. был издан Декрет об освобождении от этого налога крестьян-середняков. По статистическим данным НКФ, средняя налоговая тяжесть плательщиков натурального налога колебалась от 2,5 до 17,5 пуд<sup>1</sup> с домохозяйства.

В конечном итоге вследствие указанных причин натуральный налог в фискальном отношении не оправдал тех надежд, которые на него возлагались. Главной причиной его неуспеха была проводившаяся параллельно с натуральным налогом продразверстка, которая впоследствии и поглотила этот налог (Постановление ВЦИК от 21 марта 1921 г.). В силу Декрета о социализации земли уравнительность землепользования стала фактом, поэтому число плательщиков оказалось незначительным.

Налоги целевого характера в 1918 г. были направлены в основном на поддержание жизнеобеспечения семей красноармейцев, а также на создание фонда детского питания. По инициативе Наркомата по военным делам 14 августа 1918 г. были изданы Правила о сборе средств для создания фонда обеспечения семей красноармейцев. Согласно этим Правилам с каждого частного предприятия в фонд обеспечения семей красноармейцев взыскивался «месячный заработок по расчету на число немобилизованных рабочих и работниц данного предприятия».

В развитие указанных Правил была издана инструкция, утвержденная 14 октября 1918 г. НКФ по соглашению с Наркоматом труда. В соответствии с ней единовременный сбор взимался в размере месячного (за июнь 1918 г.) заработка числившихся в списках частных предприятий на 1 апреля 1918 г. немобилизованных рабочих и служащих независимо от их возраста; сбор уплачивался владельцами предприятий и не мог быть переложен на рабочих. В состав заработка включались все причитавшиеся за июнь 1918 г. вознаграждения: жалованье, поденная, сдельная и сверхурочная оплата, и также выплаты «натурой» (продовольствие, квартира и т.п.). Исчисление налога было поручено налоговым присутствиям под председательством податных инспекторов.

23 сентября 1918 г. был издан Декрет СНК РСФСР о создании фонда детского питания путем обложения населения. Декретом от 5 ноября 1918 г. СНК РСФСР установил нормы обложения в фонд детского питания.

---

<sup>1</sup> 1 пуд = 16 кг.

Таким образом, можно сделать выводы о том, что с установлением советской власти налоговая система, как и все финансовое хозяйство в целом, требовала коренных преобразований. После установления диктатуры пролетариата новая налоговая политика незамедлительно начала проводиться в жизнь, где первым шагом явилось обязательное взыскание старых налогов. Поэтому первое время после Октябрьской революции в налогообложении, *преобладали контрибуции и старые виды налогов* — подоходный, налог на денежные капиталы, поземельный, общегосударственный промысловый, налог с национализированных и муниципализированных городских недвижимых имуществ и др.

Однако вскоре возникла необходимость в проведении налоговой реформы, итогом которой стало введение такого налога, как контрибуции с капиталистических элементов, и разработка основ подоходно-поимущественного налогообложения. Но широкое применение контрибуций не обеспечило поступления достаточного количества средств.

В итоге НКФ подготовил проект Декрета о порядке исчисления доходов, подлежащих обложению государственным подоходным налогом, который 20 сентября 1918 г. был принят Комиссией при СНК и 23 сентября утвержден СНК. Указанный документ внес ряд изменений в Положение о государственном подоходном налоге. С учетом этого НКФ занялся разработкой предложений по перестройке системы налогообложения.

В связи с резким ухудшением продовольственного положения в ходе обострившейся Гражданской войны и интервенции советское правительство в 1919 г. вынуждено было перейти к продовольственной разверстке.

Безусловно влияние военного фактора в тот период было огромно. Тем не менее роль налоговой политики правительства, по мнению некоторых авторов, в разорении российской деревни трудно переоценить. В результате налоговых мероприятий советской власти в 1918 г. существенно изменилась структура доходов государственного бюджета.

При проведении подобного рода кардинальных мероприятий в сфере налогообложения, соответственно была изменена и структура Департамента окладных сборов, а также функции, возлагаемые на это ведомство.

## Контрольные вопросы

1. Почему с установлением советской власти потребовались коренные преобразования в налоговой системе государства?

2. Какие финансовые мероприятия в части преобразования налоговой системы государства планировалось провести в случае прихода большевиков к власти?
3. Каким образом происходило взимание налоговых платежей в первые месяцы пребывания у власти Временного правительства?
4. Каким образом проводилась корректировка старой налоговой системы? В чем состояли предпосылки ее проведения?
5. Какие изменения были внесены в функционирующую до революции систему косвенного налогообложения?
6. Охарактеризуйте систему единовременных чрезвычайных революционных налогов, а также предпосылки их введения.
7. В чем состоит экономический смысл введения сельскохозяйственного натурального налога? Насколько в данном случае были соблюдены основные принципы построения налоговой системы государства? Обоснуйте свой ответ.
8. Что представляло собой такое экономическое явление как продразверстка? Насколько обоснованно было принятие решения о ее введении Временным правительством?
9. В чем состояли основные предпосылки проведения радикальной реформы налогообложения? Какие результаты после ее проведения были получены?

## Налоговая система России в 1921—1932 гг.

---

### 10.1. Характеристика исторического этапа

Период введения новой экономической политики (нэпа) постоянно привлекает внимание российских историков и экономистов. Одна из причин заключается в том, что в эти годы появилась тенденция, хотя и слабая, развития страны в направлении демократического социализма. Для такой модели характерны многоукладность экономики, рыночные отношения, децентрализация управления экономикой, законодательное обеспечение хозяйственных отношений и защита прав частных предпринимателей, четкое разделение властей, многопартийность, наличие свободных выборов, легальной оппозиции, независимой прессы, отсутствие единой идеологии. Большевики, сделав шаг к рыночной экономике, которая, кстати сказать, была опутана многочисленными ограничениями, остановились перед демократизацией общественно-политической жизни. В этом направлении не было сделано даже слабого шага, наоборот, движение к тоталитаризму продолжалось.

#### *Основные проблемы налогообложения в период нэпа*

---

Переход к нэпу потребовал коренного изменения финансовой политики, а систему налогообложения пришлось создавать практически заново. Конечно, использовался опыт дореволюционной России, но необходимо было учитывать совершенно новые социально-экономические условия страны, проведение почти полной национализации промышленности, экономическое разорение в результате войн и неоправданной политики военного коммунизма, катастрофическое обесценение рубля, изменение классового состава населения.

При этом важно было не допускать излишнего налогообложения частного сектора, который играл значительную роль в восстановлении народного хозяйства страны, в снабжении населения товарами первой необходимости. Профессор В.Н. Твердохлебов предупреждал, что «следует избегать налогов, препятствующих труду и капиталу дать

максимум производительности... Чрезмерное обложение может расстроить и даже парализовать производство... Высокие ставки налогов приучают население к уклонению от налогов, к обману»<sup>1</sup>.

Налоговая политика периода нэпа *прошла три этапа*:

- 1921—1923 гг. — становление налоговой системы, разработка общих принципов налоговой политики и концепции отдельных налогов; в этот период из-за обесценения рубля преобладали натуральные налоги и повинности;
- 1924 — осень 1926 гг. — несмотря на отдельные проблемы, это было время наиболее успешного функционирования нэповской налоговой системы; все налоги взимались в денежной форме, шел процесс уточнения и корректировки налогового законодательства в соответствии с запросами практики;
- осень 1926—1929 гг. — в связи с потребностями ускоренной индустриализации усиливается налоговое давление на крестьянство, гипертрофируется классовый принцип налогообложения, в результате чего сходит со сцены частный сектор, растут косвенные налоги, отрицательно влияет на налоговую политику возросшая денежная эмиссия; элементы рыночной экономики погибают окончательно, утверждается командно-административная система.

Отношение Советской власти в целом к налоговой системе в 1919—1920 гг. определялось такими словосочетаниями, как «бессмысленность денежных налогов», «помеха делу естественного отмирания денег и денежного оборота». Насколько эта точка зрения тогда господствовала, показывает резолюция Всероссийского съезда финансовых работников в мае 1919 г. по докладу С.Е. Чуцкаева: «Развитие и укрепление натурального обложения в форме предоставления государству части продуктов труда в натуральном виде и в форме трудовой повинности должно послужить основной целью советской налоговой политики, а в деле устранения денежного хозяйства — это одна из главных задач Советской власти»<sup>2</sup>. Интересны цифры денежных налогов тех лет: в 1918 г. прямые налоги составляли 68,8%, а косвенные — 5,2% в доходах государственного бюджета; в 1919 г. — соответственно 5,3 и 0,8%, в 1920 г. прямые налоги не были собраны вообще, а косвенные составили 0,2%<sup>3</sup>.

В связи с предполагавшимся обменом денежного обращения и внедрением натурального хозяйства 3 февраля 1921 г. был издан Декрет об отмене всех денежных налогов и сборов, а 9 февраля 1921 г. налоговый аппарат был распущен.

<sup>1</sup> *Вестник финансов*. 1922. №20. С. 13, 14.

<sup>2</sup> *Могилевский С.А.* Налоги СССР за 10 лет. Казань, 1927. С. 3.

<sup>3</sup> Там же. С. 8.

### *Задачи налоговой политики*

Согласно резолюции XI съезда РКП(б), состоявшегося в марте-апреле 1922 г., главная задача налоговой политики в 1920-х гг. состояла в том, чтобы *регулировать процессы накопления капитала путем прямого обложения имущества, доходов и т.п.* При этом Советское государство использовало налоги, прежде всего, для ограничения накопления средств капиталистическими элементами в торговле, сельском хозяйстве и мелкой промышленности, деятельность которых в известных пределах была допущена в первые годы нэпа. Вместе с тем государственным и кооперативным предприятиям и организациям предоставлялись налоговые льготы, что являлось одной из форм поддержки социалистического сектора экономики. В деревне такая налоговая политика была призвана содействовать подъему бедняцких и середняцких хозяйств, росту их товарности и одновременно выступить ограничителем экономической роли кулачества.

Другая задача налоговой политики была *чисто фискальной*. Она состояла в обеспечении наибольших поступлений от налогов, являющихся источником денежных ресурсов государства. Кроме того, с помощью налогов в первые годы нэпа в значительной мере решалась основная цель финансовой политики — сокращение бюджетного дефицита и бумажноденежной эмиссии, — и тем самым велась подготовка к замене обесценивающихся денег твердой валютой. В этой связи на IX Всероссийском съезде Советов (декабрь 1921 г.) все комиссариаты и органы государства получили предписание «приложить все усилия к выполнению полностью намеченного налогового плана», поскольку эта работа была признана «одной из самых важных и ударных при проведении в жизнь новой финансовой экономической политики»<sup>1</sup>.

Прямые налоги составляли основу советской налоговой системы. Их взимание позволяло регулировать доходы и накопления, так как давало возможность установить непосредственную связь между размерами доходов и суммой налога с каждого плательщика. При этом осуществлялся всесторонний учет условий, в которых происходило образование и использование доходов как в городе, так и в деревне<sup>2</sup>.

Начало осуществлению нэпа положил Декрет «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» от 21 марта 1921 г., принятый в соответствии с решениями X съезда партии.

<sup>1</sup> *Директивы КПСС и советского правительства по хозяйственным вопросам*. М., 1957. Т. 1. С. 327.

<sup>2</sup> *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 2. С. 123.



Эти серьезные изменения в налоговой политике были вызваны незаинтересованностью крестьян в тот период развивать свое хозяйство. Отдавая в годы Гражданской войны все свои хлебные излишки, селяне не получали за это промышленные товары. С заменой же продовольственной разверстки продналогом у крестьян изымалось минимальное количество хлеба, а оставшимися излишками они могли распорядиться по своему усмотрению.

## 10.2. Подоходное и поимущественное обложение

С введением весной 1921 г. новой экономической политики появилась необходимость возврата к еще недавно отмененным приемам финансовой политики, которым тем не менее придавались черты классовой контрибуции. Государство, разрешив предприятиям реализовывать часть, а крестьянству всю свою продукцию на рынке и позволив всем гражданам открыто заниматься торговлей, стремилось создать *механизм обложения дополнительных источников дохода*. Именно поэтому восстановление налоговой системы началось с введением промыслового налога 26 июля 1921 г.

Промысловый налог распространялся на частные, государственные и кооперативные предприятия. Фактически платежи государственных предприятий имели формальный характер, поскольку вся их прибыль распределялась централизованно. Подоходно-поимущественный налог наряду с нэповской буржуазией платила наиболее высокооплачиваемая часть служащих и лиц свободных профессий.

### Характеристика промыслового налога

**Промысловый налог** представлял собой сложную конструкцию, состоящую из двух вполне независимых частей: патентного сбора и уравнительного сбора.

**Патентный сбор** взимался при выдаче патента на право торговой и промышленной деятельности. Цена патента определялась разрядом и местонахождением предприятия. Торговые предприятия делились на пять разрядов, промышленные — на двенадцать. Цена патента каждого разряда дифференцировалась по местоположению: выделялись Москва и еще пять территориальных поясов вне Москвы (в первый пояс входили Ленинград, Харьков, Киев, Одесса и Ростов-на-Дону).

**Уравнительный сбор** представлял собой налог, уплачиваемый с суммы хозяйственного оборота. Первоначально размер уравнительного сбора был определен в 7% к обороту (3% в госбюджет, 3% в местный бюджет, 1% в помощь голодающим). Уже в 1923 г. это явно завышенное обложение было снижено вдвое и дифференцировано

по отраслям и формам собственности. Для государственных предприятий уравнильный сбор был установлен на уровне в 2—4 раза более низком, чем для частных<sup>1</sup>.

Уравнильным сбором товар облагался на всех стадиях его оборота, плательщиками этого налога были все агенты производства и обращения, включая отдельные предприятия, их объединения (тресты)<sup>2</sup>, объединения трестов (синдикаты)<sup>3</sup>, оптовые и розничные звенья торговли. Этим уравнильный сбор отличался от акциза — определенной фиксированной надбавки к цене товара в пользу казны. Ставка уравнильного сбора, взимаемого неоднократно, конечно, должна была быть умеренной, иначе при множественности звеньев оборота цена товара неизбежно должна была оказаться непомерно высокой.

Уравнильный сбор представлял собой по сути налог с оборота — форму более прогрессивную, чем акциз позволяющую более или менее равномерно облагать все товары, гибко улавливать и аккумулировать в бюджете даже незначительные излишки доходов.

### *Подходно-поимущественный налог*

Первоначальной формой денежного личного налога был дважды осуществленный в СССР в течение 1922 г. «общегражданский налог», сводившийся к всеобщему подушному налогу с взрослого трудового населения обоюбого пола с некоторыми градациями ставок. Финансовое значение данного налога было весьма велико: 10 млн руб. было собрано в менее чем годичный срок.

Ему на смену Декретом от 16 ноября 1933 г. был введен *подходно-поимущественный налог* с проживающих в городах граждан и юридических лиц торгово-промышленного характера, кроме государственных и кооперативных, для которых Декретом от 20 июня 1923 г. был установлен подоходный налог на особых основаниях с максимальной ставкой в 8% с суммы дохода. Этот налог имел, с точки зрения П.П. Гензеля, скорее «принципиальное», нежели фискальное (ввиду незначительности ожидавшегося дохода) значение: «настичь

<sup>1</sup> См.: *Налоги* в механизме хозяйствования. М.: Наука, 1991. С. 24.

<sup>2</sup> Трест — объединение предпринимателей, характеризующееся тем, что входящие в него предприятия теряют свою производственную, коммерческую и юридическую самостоятельность и подчиняются единому управлению (см.: *Маркетинг*: Словарь-справочник. М., 1991. С. 125).

<sup>3</sup> Синдикат — объединение предпринимателей, которое берет на себя осуществление своей коммерческой деятельности при сохранении производственной и юридической самостоятельности входящих в него предприятий. (см.: *Маркетинг*: Словарь-справочник. С. 108).

те группы граждан, которые в условиях новой экономической политики имели известный достаток, проистекавший по преимуществу из нетрудовых источников: торговли, промышленности и т. д.»<sup>1</sup>.

Уже в начале 1923 г. ставки подоходно-поимущественного налога для частных и юридических лиц были переведены на твердое исчисление. В новой форме, введенной Положением от 12 ноября 1923 г., подоходно-поимущественный налог заменил собой государственные (трудгужналог;<sup>2</sup> общегражданский; с лиц, получающих высокую заработную плату) и местные (квартирный; с лиц, пользующихся квартирной прислугой).

Положением от 29 октября 1924 г. в государственный подоходный налог были внесены некоторые коррективы:

- отменено не оправдавшее себя в фискальном отношении поимущественное обложение;
- частично изменена группировка плательщиков и введено обложение подоходным налогом товариществ полных, на вере и с ограниченной ответственностью;
- изменены основные ставки и шкала прогрессивного обложения.

Все плательщики подоходного налога делились на четыре категории. Первые три из них охватывали физических лиц: к категории А были отнесены лица, получавшие доход от личного труда по найму и государственные пенсионеры, к категории Б — лица, получавшие доход личного труда не по найму, к категории В — лица, получавшие доход от владения личными и промышленными предприятиями, строениями, капиталами от аренды имущества и других нетрудовых источников дохода, к категории С — юридические лица (т.е. частные акционерные общества (паевые товарищества), кредитные учреждения, товарищества полные, на вере и с ограниченной ответственностью)<sup>3</sup>. Само обложение делилось на твердые оклады и по совокупности доходов. Кроме того, в пользу местного бюджета была установлена 25-процентная надбавка.

Важно также отметить, что поимущественное обложение (т.е. обложение капитала) прогрессивно возрастало по мере роста размера имущества. В результате всякое слияние капиталов, создание товариществ, акционерных обществ вело к удвоению и утроению

---

<sup>1</sup> Гензель П.П. Налоговое законодательство СССР. М., 1928. С. 16.

<sup>2</sup> Трудгужналог (трудоной и гужевой налог) — форма обязательного привлечения населения к бесплатному выполнению определенных работ и использования принадлежащих отдельным гражданам гужевых средств по указанию органов Советской власти (*Большая советская энциклопедия*. — 2-е изд. Т. 43 С. 325).

<sup>3</sup> Гензель П.П. Указ. соч. С. 57.

обложения, приходящегося на каждого участника общества или товарищества. Дважды облагались и доходы участников акционерных обществ: сначала как совокупный доход общества, потом как выплаченный дивиденд. Современные исследователи отмечают, что такая «необоснованная прогрессия налогообложения... толкала частных предпринимателей на путь быстрой наживы, спекуляции, препятствовала рациональной концентрации и накоплению капитала даже на самом примитивной уровне»<sup>1</sup>. Интересно, что в середине двадцатых годов подоходно-поимущественный налог также подвергался жесткой критике, однако в вину данному налогу ставили его всеобщность и загромождение работой органов фиска.

Основываясь на специальном исследовании Рабоче-крестьянской инспекции, в СССР в 1926 г. была проведена радикальная реформа системы общеподоходного налога, придавшая ему еще более классовый характер. Новым законом весьма подробно регламентировался весь порядок взимания подоходного налога, чрезвычайно усложнилась техника его взимания, устанавливались исключительно детальная отчетность и разветвленная система прямой и косвенной декларации.

Помимо этого, вышеуказанным положением были внесены значительные изменения в систему дифференциации плательщиков, существенно повышены ставки налога, а также понижен необлагаемый минимум для нетрудовых групп населения.

Введенное 15 октября 1928 г. Положение о подоходном налоге с государственных предприятий, кооперативных организаций и акционерных обществ с участием государственного и кооперативного капитала отменило прежнее Положение от 20 июня 1923 г. и урегулировало систему исчисления налога с прибыли; однако собственно ставка обложения (8%) была оставлена прежней.

### 10.3. Система продовольственных налогов

Продналог, введенный весной 1921 г. и просуществовавший до весны 1923 г., предусматривал натуральные поставки 18 видов продукции, включая различные виды зерновых, мясо, картофель и даже сено. Издержки по сбору натурального налога доходили до 40% валовых поступлений. Натуральный налог не только предусматривал изъятие в пользу государства части продукции крестьянского хозяй-

---

<sup>1</sup> Маневич В.Е. Налоговая система НЭПа и современные проблемы налоговой реформы. — Экономика и математические методы. 1989. Т. 25. Вып. 6. С. 87.

ства, но и регулировал структуру сельскохозяйственного производства, во всяком случае, определенной ее части. Переход к чисто денежным налоговым изъятиям означал отказ от всяких попыток натурального регулирования сельского хозяйства, доверие государства к регулированию через рынок. Переход к рыночному регулированию земледелия занял менее двух лет, и это в стране, разрушенной многими годами войн и социальных экспериментов, пережившей чудовищный голод 1921 г.

### Характеристика сельскохозяйственного налога

Для налоговой системы нэпа было характерно строгое разграничение в обложении города и деревни, в этом отношении она продолжала традиции дореволюционной России. В 1921—1923 гг. крестьянство платило продовольственный налог<sup>1</sup>, несло ряд натуральных повинностей (трудгужналог<sup>2</sup> и др.). С мая 1923 г. все повинности крестьянства были консолидированы в *единый сельскохозяйственный налог*, который крестьянство могло по выбору вносить либо в натуре, либо деньгами. Подавляющее большинство крестьян (75%) уже в урожай 1923 г. предпочло внести налог деньгами. С 1 января 1924 г. налоги стали приниматься *только в денежной форме*, все натуральные налоги и повинности были полностью упразднены.

Денежный сельскохозяйственный налог играл в доходах бюджета значительно большую роль, чем дореволюционные поземельные подати, составлявшие, как уже говорилось, в 1913 г. лишь 2,5% общей суммы доходов бюджета. В 1923—1924 гг. сельхозналог дал около половины всех налоговых поступлений или около четверти всех денежных поступлений в бюджет.

Построение сельхозналога вызывает вполне закономерный интерес. Для того чтобы земля, принадлежавшая государству, стала одним из важнейших источников его денежных доходов, необходима коренная реформа поземельных отношений и отношений финансовых. Опыт прошлого может не только подсказать приемлемые формы налоговых построений, но и предостеречь от повторения

---

<sup>1</sup> Продналог (продовольственный налог) — натуральный налог с крестьянского хозяйства, введенный в СССР вместо продовольственной разверстки (*Большая советская энциклопедия*. — 2-е изд. Т. 34 С. 598).

<sup>2</sup> Трудгужналог (трудоу и гужевого налог) — форма обязательного привлечения населения к бесплатному выполнению определенных работ и использования принадлежащих отдельным гражданам гужевого средств по указанию органов Советской власти (*Большая советская энциклопедия*. — 2-е изд. Т. 43. С. 325).

когда-то сделанных ошибок. Итак, обложение сельскохозяйственным налогом отдельного хозяйства определялось *в зависимости от наличия земли на одного едока и наличия скота в расчете на едока*, причем первоначально (до 1924 г.) показатели наличия пашни и скота не складывались, а *перемножались* так, что наличие скота резко увеличивало тяжесть обложения, приходящегося на одну десятину земли. Это сдерживало интенсификацию крестьянского хозяйства. В 1924 г. сельхозналог был реформирован: количество пашни и наличие скота стали не перемножаться, а *суммироваться*, причем скот был приравнен к пашне по определенному коэффициенту (одна голова рабочего скота = 0,8 десятины пашни)<sup>1</sup>.

Тем не менее построение сельхозналога сохранило ряд органических недостатков. Так, тяжесть обложения с одной десятины сильно возрастала в хозяйствах более крупных, лучше обеспеченных землей и скотом. Это стимулировало не мобилизацию земли и укрупнение хозяйств в соответствии с оптимальными их размерами, обеспечивающими наибольшую производительность и доходность, а дробление хозяйств в целях облегчения тяжести обложения, освобождения от всякого рода дискриминации которой уже с 1924 г. подвергались так называемые «кулацкие» хозяйства. «Классовый подход» к налогообложению, как и в целом «классовая политика» в деревне, направленная против относительно зажиточных хозяйств, осуществляющих производственное накопление, тормозил развитие земледелия и, в конечном счете, способствовал кризису хлебозаготовок и срыву новой экономической политики.

Вывод, который можно сделать из опыта нэпа в вопросах земельного обложения состоит в том, что земельный налог не должен комбинировать элементов поземельного и подоходного обложения, а именно такое смещение было характерно для 1920-х гг. Строгое поземельное обложение, основанное на учете и классификации земельных угодий, находящихся в собственности или пользовании хозяйства должно быть единым, независимым от того, насколько эффективно и рентабельно используется земля. Именно это будет стимулировать наилучшее использование земли. Разумеется, отсюда не следует, что вообще не нужно в сельском хозяйстве подоходного обложения: такое обложение нужно, но оно должно быть самостоятельным по отношению к обложению поземельному и не должно чем-либо отличаться от подоходного обложения в любой другой отрасли.

---

<sup>1</sup> См.: Шваренко И.Д. Налоги в механизме хозяйствования. М.: Финансы и статистика, 1991. С. 21.

### *Экономические последствия налогообложения сельского хозяйства*

Налоговая политика по отношению к деревне аккумулировала в себе реализацию сразу нескольких основных функций налоговой политики — фискальной, регулирующей и социальной.

Причем если в 1921—1922 гг. натуральный сельхозналог на конкретные 18 видов продукции пусть самыми примитивными методами, но все же регулировал общую структуру сельскохозяйственного производства, то в 1923—1928 гг. *регулятивная направленность налога вместо экономического приобрела классовый характер*. Методика взимания сельхозналога обеспечивала возрастание тяжести налогового бремени для «классово чуждых» хозяйств, т.е. более крупных и лучше обеспеченных тягловой силой, стимулируя, таким образом, собственника земли к свертыванию производства, сдерживанию процесса производственного накопления.

В данном случае регулирующая функция налогообложения обеспечивала развитие процесса разукрупнения крестьянских хозяйств, обеднения крестьянства, сокращения объемов производства зерна. Попытка же реализовать через сельхозналог функцию социальной поддержки бедноты в деревне трансформировалась в стимулирование процессов свертывания объемов сельскохозяйственного производства.

Во второй половине 1920-х гг. положение усугубилось из-за низкой товарной обеспеченности денежной массы, которой оплачивались государством закупки зерна. Достаточным количеством промышленных изделий, влияющих на стабилизацию хлебозаготовок, государство не располагало. Для 1926—1927, 1927—1928, 1928—1929 гг. характерны кризисы хлебозаготовок и дефицит товарного зерна, несмотря на резкое повышение закупочных цен на хлеб.

В целом классовая ориентация налоговой политики по отношению к крестьянству *способствовала нарастанию негативных процессов*, быстро развивавшихся в деревне во второй половине 1920-х гг.:

- избыточный потребительский спрос;
- слабое производственное накопление;
- все ускорявшееся дробление крестьянских хозяйств;
- развитие отхожих и побочных промыслов в ущерб земледелию;
- прогрессирующая уплата налогов за счет побочных заработков, а не за счет реализации продукции земледелия кризис зернового хозяйства;
- распад рынка хлебов.

Динамика налоговых поступлений в 1922—1926 гг. представлена в табл. 10.1.

*Таблица 10.1. Динамика налоговых поступлений  
в 1922—1926 гг. (млн руб.)*

<i>Вид налогообложения</i>	<i>1922/23 г.</i>	<i>1923/24 г.</i>	<i>1924/25 г.</i>	<i>1925/26 г.</i>
Акцизы	103,5	240,7	507,8	841,6
Промысловый налог	118,2	233,6	323,5	482,9
Подоходный налог	12,7	75,9	113,3	185,0
Сельскохозяйственный налог	176,5 <sup>1</sup>	231,0	326,2	251,7
Гербовый сбор	23,1	57,1	98,9	131,9
Таможенные пошлины	66,7	67,4	101,9	150,5
Прочие госналоги и сборы	35,4	17,1	52,4	43,3
Местные налоги	50,3	68,4	79,4	104,9
<b>ИТОГО</b>	<b>586,4</b>	<b>991,2</b>	<b>1603,4</b>	<b>2191,8</b>
В процентах ко всем расходам сводного бюджета	63,1	48,9	51,4	51,6

<sup>1</sup> Поступление по продовольственному налогу.

И с т о ч н и к : *Дьяченко В.П.* Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М.: Госфиниздат, 1947. С. 452.

#### 10.4. Косвенные налоги и их роль в формировании бюджетных фондов

Начало реализации основных положений нэпа коренным образом изменило взгляды властных структур на косвенные налоги. Если в дореволюционной демократической литературе они интерпретировались как «замаскированная форма ограбления трудящихся в пользу монополистической буржуазии», поскольку, «чем беднее человек, тем большую долю своего дохода отдает государству в виде косвенных налогов»<sup>1</sup>, то в 1921 г. в Указе СНК «Об основных положениях НЭПа» от 9 августа 1921 г. уже указывается на необходимость разработки эффективного механизма «обратного прилива денег в кассы государства».

Хозяйственная разруха в стране в результате участия России во Второй мировой войне, а также как следствие Гражданской войны, неустойчивая валюта, порождающая высокую инфляцию, скач-

<sup>1</sup> *Ленин В.И.* ПСС. Т. 6. С. 262.



ки цен и спекуляцию, отсутствие торгового оборота и твердо выявившихся экономических связей, а также необходимость организации заново налогового аппарата побудили советские властные структуры использовать наряду с малорезультативными в условиях 1920-х гг. видами прямого налогообложения широкую систему косвенных налогов.

### *Введение акцизного налогообложения*

Сложная экономическая ситуация требовала применения достаточно простых и технически более легко проводимых форм налогообложения. Охватывая предметы массового потребления, именно **акцизы** могли обеспечить государству достаточно крупный фискальный доход.

Таким образом, с самого начала применения акцизов наметились основные вопросы, определяющие акцизную политику с 1921 г. до начала 1930-х гг.:

- об объектах и формах обложения;
- о ставках;
- о сроках платежа.

Основными принципами построения советской акцизной системы явились установление акцизов, дающих крупный фискальный эффект, и изыскание таких видов акцизов, которые могли бы охватить наиболее широкие массы и городского и сельского населения.

Следует также отметить, что первый период действия советской налоговой системы совпал с периодом жесткой инфляции, когда ставки налогов в абсолютном выражении, как правило, безуспешно стремились приспособиться к обесценению валюты и налоговые доходы давали ничтожные суммы. С установлением «золотого рубля» ставки налогов были переведены в золотое выражение и уплата производилась по курсу котировальной комиссии. Лишь с установлением твердой валюты и проведением денежной реформы налоги, а соответственно и акцизы, стали давать ожидавшийся от них доход. По тем акцизам, где это позволяло разнообразие их видов, были введены дифференцированные ставки, причем обложение прогрессивно возрастало с улучшением качества и повышением стоимости продукта.

Первым акцизом, введенным после 1917 г. было обложение в 1921 г. виноградных вин крепостью до 14% (затем крепость облагаемых налогом вин была повышена до 20%). В официальных документах отмечалось, что помимо обеспечения доходной части бюджета введение этого акциза вызвано необходимостью поддержки виноградарства и виноделия. В 1921 г. были установлены акцизы

с табачных изделий, папиросной бумаги, гильз и с зажигательных спичек.

В дальнейшем система акцизного обложения постепенно расширялась. Законом от 3 февраля 1922 г. был установлен акциз на спирт, отпускаемый на технические цели, а также на пиво, мед и прохладительные напитки, Законом от 23 февраля 1922 г. было установлено обложение соли, а 9 марта — нефтепродуктов, далее Законом от 21 апреля того же года был введен акциз на свекловичный и крахмальный сахар, а также и на восковые свечи. 4 мая 1922 г. был установлен акциз на чай, кофе, цикорий, суррогаты чая и кофе, на прессованные дрожжи. Введение в действие всех перечисленных акцизов ознаменовало один из наиболее активных периодов развития косвенного налогообложения и заменило основу создания единой системы акцизов в советский период.

В конце 1922 г. был установлен акциз на сахарин, просуществовавший два года и отмененный в 1924 г. Отмена акциза на сахарин имела временный характер и была вызвана недостатком в торговом обороте сахара, с развитием производства которого надобность в этом суррогате отпала.

Развитие ряда отраслей легкой промышленности и соответственное расширение ассортимента на потребительском рынке дали возможность изменить структуру акцизного обложения с одновременным его расширением. 1923—1924 гг. ознаменовались привлечением к акцизному обложению текстильных изделий путем обложения пряжи, с освобождением от акциза пряжи кустарного производства. Параллельно постепенный рост акцизных поступлений дал возможность понизить налоговое бремя на предметы наиболее широкого потребления. Так, законами 1923 и 1924 гг. был снижен акциз с соли с 45 коп. до 22 коп. за пуд и с керосина с 80 коп. до 60 коп. за пуд<sup>1</sup>. Далее, в целях развития государственной и кооперативной промышленности, потребляющей в своем производстве предметы акцизного обложения, Законом от 1922 г. были понижены ставки для соли, отпускаемой для химической и рыбной промышленности, и Законом 1923 г. был разрешен безакцизный отпуск нефтепродуктов для сельскохозяйственных тракторных работ.

### *Расширение системы косвенных налогов*

В 1924 и 1925 гг. был внесен ряд существенных изменений в систему акцизного обложения по пути его дальнейшего усовершенствования и дифференциации. В 1924 г. был отменен вызывавший

<sup>1</sup> Голованов В.И. и др. Теория и практика налогов. М.: Госфиниздат. 1930. С. 123.

значительные нарекания со стороны промышленности среднесложный акциз на табачные изделия и взамен была введена более совершенная система обложения — по весу готовой продукции с дифференциацией ее на пять сортов и с установлением предельных этикетных цен на все сорта, кроме высшего сорта. Система эта просуществовала в течение всего рассматриваемого периода, причем ставки акциза повысились с 1 августа 1925 г., а количество сортов сокращено до шести. В этот же период была изменена система акцизного обложения пива по готовому продукту. Эта достаточно неудачная система обложения и чрезвычайно высокие местные начисления на пивную торговлю вызвали падение поступлений акциза с пива. Поэтому в 1925 г. было введено обложение пива по весу поступающего в затор солода с одновременным понижением размеров обложения с 1 руб. 70 коп. до 75—78 коп. с ведра пива. Одновременно были ограничены предельные размеры надбавок в местные средства к государственным налогам и сборам.

1924—1925 гг. по достигнутым финансовым результатам были наиболее удачными для развития косвенного обложения. В публикациях того времени это объяснялось «благоприятными условиями развития подакцизной промышленности, обусловливаемой поднятием общего благосостояния населения, а также устойчивостью подакцизной системы и происшедшим в ней уточнением в смысле дифференциации обложения»<sup>1</sup>.

Следующие 1925—1926 гг. также стали достаточно интенсивными в части развития расширенной системы косвенных налогов. В конце 1925 г. было принято постановление ЦИК и СНК о разрешении продажи водки («40-градусного хлебного вина») с соответствующим акцизным обложением. Таким образом, практически полностью была восстановлена государственная винная и водочная монополия.

1926—1927 гг. внесли ряд существенных изменений в области косвенных налогов. Так, в 1927 г. был отменен акциз с соли. Необходимо отметить, что этот акциз сыграл значительную роль в первой половине 1920-х гг. не только по бюджетным соображениям (ежегодные поступления составляли 15—18 млн руб.), но и ввиду того, что служил почти единственным источником акцизного обложения деревни ввиду недостатка на рынке прочих продуктов сельского потребления. С развитием реального товарооборота между городом и деревней отпала необходимость в акцизном обложении соли. Это решение в те годы имело еще и немалое политическое значение, так как акцизное обложение соли наиболее тяжело ложилось на плечи крестьянства, потребляющего соль в значительно

---

<sup>1</sup> Голованов В.И. и др. Указ. соч. С. 124.

большем количестве, чем городское население. В том же году отменен акциз с кофе с одновременным повышением таможенной пошлины на кофе и акциз с крахмало-паточного сахара.

С целью частичного возмещения утраченного государством дохода по акцизу с соли в 1927 г. введено обложение акцизом парфюмерных и косметических изделий на совершенно иных основаниях, чем другие акцизы акциз был установлен в процентном отношении к этикетной цене, а все изделия парфюмерно-косметической промышленности, в отношении акцизной облагаемости, распределены на четыре основные группы В этом же году отменен акциз на папиросную курительную бумагу, ввиду незначительных акцизных поступлений и затруднительности учета папиросной бумаги, расходуемой без оплаты акциза, на технические цели.

В 1928 г. в целях поощрения мелкого виноградарства и виноделия, не имеющего возможности изготавливать крепкие спиртовые вина и выдерживать их в своих подвалах, отменен акциз на слабые и крепкие виноградные вина с одновременным повышением обложения виноградного спирта, отпускаемого на изготовление коньяков и крепких вин.

Определенное значение в финансовой системе нэпа имел рентный налог с городских и других земель, изъятых из сельскохозяйственного оборота (например, под железными дорогами). Этому виду налога нет аналога в настоящее время, хотя, с нашей точки зрения, существует потребность в такого рода платежах.

Необходимо также упомянуть и о налоге на сверхприбыль, установленном летом 1926 г. в дополнение к подоходному налогу. Налог на сверхприбыль был объявлен временным и преследовал цель изъятия из частного хозяйства максимума прибыли, осевшей в нем за период 1925—1926 гг., когда давление на частный сектор было несколько ослаблено. В связи с этим налог устанавливался как дополнительное обложение частных владельцев торговых и промышленных предприятий при двух условиях:

1) если их доходность в окладном периоде превышала доходность в предыдущем;

2) если уже в предшествующем периоде их доход превышал четырехкратный необлагаемый минимум (300—500 руб.).

Размеры обложения налогом на сверхприбыль определялись пропорционально возрастанию доходности облагаемых лиц с одного полугодия на другое и ограничивались 50% подоходного налога за этот же период. Таким образом, при помощи налога на сверхприбыль у предпринимателя могло изыматься до 65—70% прибыли, а в дальнейшем, в 1928—1930 гг., — и до 95%.

### *Экономические результаты акцизного налогообложения*

---

Благодаря опыту развития советского акцизного обложения к 1930 г. в СССР сложилась достаточно разветвленная система акцизов на предметы первой необходимости и массового потребления и продукты так называемого «излишнего потребления». В основу системы акцизного обложения были положены два основных принципа: «привлечение к обложению таких продуктов потребления, которые могли гарантировать нам более быстро крупные поступления, и построение косвенного обложения таким образом, чтобы тяжесть налогов более или менее равномерно распределялась между городом и деревней в соответствии с их платежеспособностью»<sup>1</sup>.

Необходимо также отметить, что почти десятилетний опыт акцизного обложения дал вполне благоприятные результаты как в области поступательного развития подакцизной промышленности, так и роста доходных поступлений по акцизам. Благодаря постепенному росту платежеспособности населения и увеличению производства подакцизной продукции, акцизные поступления обнаруживали из года в год интенсивный рост. Это в известной мере было вызвано и появлением новых объектов обложения {водки и других спиртных напитков крепостью свыше 40°, резиновой обуви, парфюмерно-косметических изделий и др.) и определенным увеличением ставок действовавших акцизов по сравнению с довоенным обложением (табл. 10.2).

Таким образом, за восемь лет сумма акцизных поступлений увеличилась в 25 раз. В общей сумме государственных доходов на долю акцизов приходилось около 20%.

При этом наблюдалась интересная тенденция: акцизные поступления росли и в абсолютном, и в относительном выражении до середины 1920-х гг. Во второй половине этого десятилетия, хотя акцизные поступления систематически возрастали в абсолютной величине, но в процентном отношении доля их постепенно падала. Объяснить это явление можно скорее всего тем, что в середине указанного периода восстановительный период в подакцизной промышленности был завершен и потребление подакцизных предметов подошло к довоенному уровню и дальнейший рост акцизных поступлений мог идти только естественным путем — за счет постепенного повышения материального благосостояния населения. Материальное же благосостояние, а следовательно, и покупательная способность населения во второй половине 1920 — начале 1930-х гг.

Таблица 10.2. Ставки акцизов и их роль в ценах товаров в 1913 и 1926 гг.

Наименование товара	Единица измерения	1913 г.						1926 г.					
		Розничная цена		Ставка налога		Проц. акциза в цене	Розничная цена		Ставка налога		Проц. акциза в цене		
		руб.	коп.	руб.	коп.		руб.	коп.	руб.	коп.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Хлебное вино (40°)	ведро	8	40	4	40	52,4	22	—	15	20	69,1		
Пиво	ведро	1	59	—	27	17,0	5	—	1	20	24,0		
Дрожжи	фунт	—	50	—	20	40,0	—	70	—	26	37,6		
Сахарный песок	фунт	—	13	—	4,5	33,7	—	26	—	10	38,6		
Сахар-рафинад	фунт	—	15	—	4,5	29,2	—	32	—	10	31,2		
Табак ВС (ВС, А)	фунт	6	—	2	50	41,7	7	—	3	11	43,4		
Табак I сорт категории А	фунт	2	64	1	16	44,0	4	60	2	34	49,6		
Табак I сорт категории В	фунт	1	84	—	80	43,5	4	—	2	25	55,0		
Табак II сорт категории А и III сорт категории А	фунт	—	96	—	48	50,0	2	80	1	35	47,1		
Табак II сорт категории В и III сорт категории В	фунт	—	72	—	37	51,4	2	—	—	94	47,0		

Окончание табл. 10.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Папиросы ВС (ВС, А)	100 шт.	10	—	3	60	36,0	22	—	9	—	40,0
Папиросы I сорт категории А	100 шт.	6	—	2	50	41,7	10	80	5	20	48,1
Папиросы I сорт категории В	100 шт.	4	—	1	80	45,0	8	80	4	20	47,1
Папиросы II сорт категории Аи III сорт категории А	100 шт.	3	—	1	40	46,7	6	—	2	45	40,8
Папиросы II сорт категории В и III сорт категории В	100 шт.	4	50	1	20	48,0	5	—	1	80	36,0
Махорка	фунт	—	32	—	9	28,1	—	56	—	20	35,7
Спички	короб.	—	1	—	0,5	50,0	—	1,5	—	0,6	40,0
Бензин	пуд	5	90	—	60	11,1	5	—	1	60	32,0
Керосин	пуд	2	—	—	60	30,0	2	08	—	50	29,2

Источники: Микеладзе В.П. Косвенные налоги. Л., 1927. С. 117.

росли медленно, поскольку централизованная государственная система управления тех лет культивировала иные приоритеты: рост производственных фондов накопления, в том числе и за счет ограничения потребительского спроса.

Несколько слов следует сказать об изменении структуры доходов акцизного обложения. Если разбить все акцизы на две группы: акцизы с предметов массового потребления и первой необходимости (соль, сахар, дрожжи, спички и т.д.) и акцизы с предметов излишнего потребления, то в течение рассматриваемого периода прослеживается четкая тенденция возрастания второй группы акцизов за счет первой. Наибольшее снижение обнаруживается в группе акцизов с продуктов питания и средств освещения, доля акцизов с одежды в системе акцизного обложения практически стабильна, мало меняется относительное значение акцизов с табачных изделий, но для этого периода времени характерен высокий рост доли акцизов со спиртных напитков (табл. 10.3).

Как видно из табл. 10.4, в 1920-х гг. акцизы играли весьма существенную роль в пополнении государственного бюджета. В этот же временной отрезок с провозглашением нэпа, значительное развитие получила система таможенных налогов. В условиях монополии внешней торговли таможенным налогам придавалось важное значение, как одному из наиболее эффективных способов защиты отечественной промышленности.

В целом в указанный исторический период косвенные налоги сыграли очень значительную роль в формировании доходной части государственного бюджета (табл. 10.5).

## 10.5. Налоги как инструмент политических преобразований

### *Классовая направленность налогообложения*

---

В целом налоговые поступления в доходную часть бюджета в 1922—1923 гг. и 1926—1927 гг. соответственно составляли 474 646 и 2 333 566 тыс. руб. Из представленных в табл. 10.6 данных видно, что налоговые поступления в бюджет увеличились более чем в 5 раз, а сам государственный бюджет — с 1 460 017 до 5 002 373 тыс. руб., т.е. более чем в три раза. Столь значительного роста бюджета не было ни в довоенное время в России, ни в бюджетах иностранных государств, что и объяснилось, с точки зрения П.П. Гензеля, значительным расширением «налоговой системы и переходом к платности за все государственные услуги»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Гензель П.П. Налоговое законодательство СССР. М., 1928. С. 17.



**Таблица 10.3. Доля акцизов в Государственном бюджете СССР**

Показатель	1923/24 г.	1924/25 г.	1925/26 г.	1926/27 г.	1927/28 г.	1928/29 г.	1929/30 г.
	млн руб.	млн руб.	млн руб.	млн руб.	млн руб.	млн руб.	млн руб.
Всего доходы, млн руб.	1723,8	2702,4	3695,5	5002,4	7319,5	8830,4	13879,4
Всего налоги, млн руб.	786,5	1323,3	1778,3	2333,6	3522,8	3146,1	5653,3
Всего акцизы, млн руб.	240,6	507,8	823,5	1491,2	1491,2	1789,3	2629,2
Акцизы, в % к общей сумме доходов	13,9	18,8	22,4	23,9	20,4	20,3	18,3

Источники: Микеладзе В.П. Косвенные налоги. Л., 1927. С. 115.

**Таблица 10.4. Поступления акцизов по группам потребления**

Показатель	1923/24 г.		1924/25 г.		1925/26 г.		1926/27 г.	
	млн руб.	% к итогу	млн руб.	% к итогу	млн руб.	% к итогу	млн руб.	% к итогу
<b>Предметы массового потребления</b>								
Продукты питания	85,6	35,6	164,6	32,2	226,5	27,3	292,2	25,8
Предметы одежды	28,0	11,7	49,2	9,7	76,1	9,2	110,5	9,8
Предметы освещения	27,0	11,5	40,9	8,1	55,1	6,7	61,0	5,4
ИТОГО	141,5	58,8	254,7	50,0	357,7	43,2	463,7	41,0
<b>Предметы излишнего потребления</b>								
Спиртные напитки	60,0	24,9	169,8	33,6	347,0	41,9	523,0	46,3
Табачные изделия	39,1	16,3	83,3	16,4	123,8	14,9	143,3	123,0
ИТОГО	99,1	42,2	253,1	50,0	470,8	56,8	666,3	59,0

Источники: Микеладзе В.П. Косвенные налоги. Л., 1927. С. 117.

Таблица 10.5. Косвенные налоги в бюджете СССР в 1922—1930 гг.

Показатель	1922/23 г.		1923/24 г.		1924/25 г.		1925/26 г.		1926/27 г.		1927/28 г.		1928/29 г.		1929/30 г.	
	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу	Млн руб.	Проц. к итогу
Акцизы	103,5	17,7	240,7	30,5	507,8	38,4	841,6	47,2	1197,0	51,3	1479,3	59,6	1789,3	56,9	2629,2	46,5
Таможенные расходы	66,8	11,4	67,4	8,6	101,9	7,7	150,5	8,4	190,0	8,1	259,7	10,5	258,2	8,2	304,3	5,4
Итого косвенных налогов	170,3	29,2	308,1	39,1	608,7	46,1	992,1	55,6	1387,0	59,4	1739,0	70,0	2047,5	65,1	2933,6	51,9
Всего налоговых доходов	584,0	100,0	788,5	100,0	1323,4	100,0	1784,6	100,0	2333,6	100,0	2483,1	100,0	3146,1	100,0	5653,3	100,0

Источники: Могилевский О.А. Налоги СССР за 10 лет. Казань, 1947. С. 26—27.

Таблица 10.6. *Налоговые поступления в бюджет в 1922—1927 гг.*

Показатель	1922—1923 гг.		1926—1927 гг.	
	Тыс. руб.	Проц. <sup>1</sup>	Тыс. руб.	Проц. <sup>1</sup>
<i>Прямые налоги</i>				
Единый сельскохозяйственный	176 428	12,0	300 552	6,0
Промысловый	59 248	4,1	290 535	6,9
Подходный	12 701	0,9	168 150	3,4
Рентный	—	—	6 009	0,1
На сверхприбыль	—	—	7 500	0,1
Прочие	32 906	12,2	592	0,3
Косвенные налоги				
Акцизы	103 462	7,1	1 196 950	3,0
Таможенные пошлины и сборы	66 779	4,6	190 000	3,5
<i>Пошлины</i>				
Гербовый сбор	—	—	150 000	3,0
Прочие пошлины и сборы	23 082	1,6	173 278	3,5
Всего налоговых доходов	474 646	32,5	233 3566	46,6
ВСЕГО	1 460 017	100,0	5 002 373	100,0
				—

<sup>1</sup> Доля данного налога во всех бюджетных поступлениях.

<sup>2</sup> Доля данного налога во всех налоговых поступлениях.

Источники: *Могилевский О.А.* *Налоги СССР за 10 лет.* Казань, 1947. С. 19.

Наиболее четко суть налоговой политики 1920-х гг. выражена в определении профессора А.Д. Соколова, который писал, что «под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия производимых ею расходов или достижения каких-либо задач экономической политики»<sup>1</sup>.

Налоговая система СССР должна была реализовать две цели:

- *финансовую* — максимизировать налоговые сборы для формирования финансовой базы подъема разрушенной войнами экономики;
- *социально-политическую* — ослабить материальные позиции буржуазии в городе и в деревне, переложить на обеспеченные слои общества максимальную тяжесть налогообложения, а параллельно минимизировать налоговые взносы пролетариата, беднейшего крестьянства, наемных рабочих.

Таким образом, в рамках налоговой политики в годы нэпа неизбежно должны были реализоваться три функции: фискальная, регулирующая и социальная.

Приведенные выше данные показывают, что фискальная функция в период 1922—1928 гг. была реализована успешно в значительной степени за счет расширения сферы косвенного, и прежде всего акцизного, обложения. Регулирующая же функция налоговой политики, реализующая политические задачи «конфискации у буржуазии остатков уцелевшего в ее руках имущества»<sup>2</sup>, в конечном счете также обеспечивала расширение сферы реализации фискальной функции налогообложения.

Необходимо отметить, что политика усиления налогового давления в зависимости от величины доходов и капитала, принадлежащего налогоплательщику бизнеса, решала политические задачи в большей степени, чем экономические. В сфере поимущественного обложения промышленного производства тяжесть налога прогрессивно возрастала по мере роста размеров капитала. В итоге всякое слияние капиталов, способствующее созданию эффективных, конкурентоспособных производств приводило к многократному увеличению обложения.

Аналогично система прогрессивного возрастания сельхозналога в зависимости от количества пашни и скота приводила к сдерживанию процесса производственного накопления в сельском хозяйстве, дроблению крестьянских хозяйств, а часто и просто к свертыванию объемов сельскохозяйственного производства. Тяжесть налогообложения падала на те доходы, которые служили источником накопле-

<sup>1</sup> Соколов А.Д. Теория налогов. М., 1928. С. 11.

<sup>2</sup> Гензел П.П. Налоги СССР. М., 1929. С. 6.

ния в земледелии (доходы крупных и средних хозяйств), и не затрагивали потребления.

Характерным примером классовой направленности политики налогообложения в годы нэпа может послужить следующая цитата: «Построение социализма по-иному поставило вопрос о налогах с населения. Они выполняли свою классовую роль в смысле ограничения накоплений капиталистических элементов. Основное значение налогов в тот период состояло в том, что они способствовали укреплению социалистических отношений в стране. Налоги использовались для регулирования доходов, в частности. Некооперированных кустарей и ремесленников, одиночных крестьянских хозяйств, а также доходов от подсобного хозяйства колхозников. Положительную роль сыграли налоги, особенно подоходный, в кооперировании кустарей и ремесленников, в пресечении у отдельных из них спекулятивных тенденций»<sup>1</sup>.

В сфере промышленного производства роль предприятий как самостоятельного товаропроизводителя быстро сходилась на нет. Уже в середине 1920-х гг. инстанции государственного аппарата (наркоматы, главки, синдикаты) свободно распоряжались не только прибылью трестов, но и их капиталами и производимой ими продукцией, директивно вмешивались во внутреннюю жизнь хозрасчетных предприятий. Вслед за экономической практикой шло и законодательство. Если Декрет о трестах 1923 г. еще во многих отношениях приравнивал тресты к акционерным обществам, использующим государственный капитал, то Декрет о трестах 1927 г., напротив, приравнивал существовавшие в то время акционерные общества к обычным казенным предприятиям, завершив превращение акционерной формы организации предприятий в пустую формальность.

Отождествление государственного предприятия с государственным аппаратом означало, что вся прибыль и все капиталы этого предприятия принадлежат государству, что делало налогообложение доходов предприятия бессмысленным или же придавало ему чисто формальный, «воспитательный» характер. Налоги, которые в соответствии с общими положениями должно было вносить государственное предприятие, первоначально выступали как минимальные суммы, которые оно должно перечислить в бюджет в любом случае, независимо от хода его коммерческой деятельности. Что касается распределения остальной прибыли, то оно оставалось предметом административного усмотрения и согласования интересов бюджета, ВСНХ, трестов и синдикатов.

В итоге следует констатировать, что в годы нэпа:

- *фискальная функция* налоговой политики в наибольшей степени реализовывалась за счет системы косвенного налогообло-

---

<sup>1</sup> Бурмистров Д., Косарева З. Второй этап отмены налогов на рабочих и служащих в СССР. М.: Финансы, 1963. С. 19.

жения, в частности, за счет акцизного и таможенного обложения товарных групп самого массового спроса;

- *регулирующая функция* налоговой политики выполняла роль эффективного политического инструмента, обеспечивая последовательное сокращение капиталистического накопления, способствуя свертыванию воспроизводственных процессов в сфере частного бизнеса на селе, и в промышленности, делая расширение и модернизацию производства в частных хозяйствах экономически невыгодными;
- *социальная функция* налоговой политики была также направлена на решение политической задачи и реализовывалась посредством прогрессивного налогообложения имущества и доходов граждан, владеющих частной собственностью, с возрастающей прогрессией в зависимости от объемов собственности и создания льготных условий обложения для плательщиков, не имеющих объектов частного владения, с минимальными доходами; в принципе система прямых налогов была направлена практически на полное изъятие личных доходов граждан, получаемых сверх прожиточного минимума.

В сфере налогообложения государственных предприятий налоговая система в течение 1929-х гг. постепенно сдавала свои позиции в качестве системы экономических методов управления производством, уступая место прямому административному регулированию.

### Налоговая реформа 1930 г.

В 1930 г. началось осуществление налоговых преобразований, коренным образом изменивших систему взимания налогов на территории СССР.

Официально необходимость налоговой реформы обосновывалась тем, что с «резким сокращением частного сектора, с усилением планового начала в народном хозяйстве действующая налоговая система перестала соответствовать состоянию и организации народного хозяйства. Множественность налогов и неналоговых видов изъятий средств в бюджет, наряду со значительной сложностью их исчисления и взимания создает затруднения в регулировании производства и обмена и в проведении политики цен. Сложные взаимоотношения общественной промышленности и торговли с бюджетом затрудняют планирование отдельных отраслей и всего народного хозяйства в целом. Необходимость внести в налоговую систему коренные изменения стала еще острее в связи с реорганизацией управления государственной промышленностью»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Налоговая реформа*: Постановления ЦИК и СНК СССР, инструкции и циркуляры НКФ. М.: Госфиниздат, 1930. С. 1.

Реформа 1930 г. *положила конец налоговой системе нэпа*. Это было связано с тем, что она фактически выполнила стоявшие перед ней политические задачи: уже был ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, а его доля в сельском хозяйстве оставалась минимальной. Соответственно утратила свое значение вся сложная система прямого налогообложения частного сектора, направленная на свертывание процессов капиталистического накопления и изъятия капитализированных доходов.

Фундаментальные изменения происходили и внутри государственного сектора. В соответствии с Постановлением ЦК ВКП (б) от 5 декабря 1929 г. прекратили свое существование хозрасчетные тресты. Сверхцентрализация управления в лице «хозрасчетных» объединений (всего их насчитывалось в 1930 г. на всю промышленность 32) делала излишней сложную налоговую систему взаимоотношений промышленности и торговли с бюджетом.

Основные направления налоговой реформы 1930 г. сводились к следующему:

1) акцизная система налогообложения, промысловый налог и ряд других налогов были введены в единый налог с оборота;

2) налоги, уплачиваемые государственными предприятиями, консолидировались в единый платеж — отчисления от прибыли, который отождествлялся, сливался с ведомственным распределением прибыли, т.е. переставал быть налогом (первоначально этот платеж пытались упорядочить, установив общую норму отчислений — 81% прибыли, но скоро выяснилось, что централизованное распределение прибыли по своей природе качественно отлично от налогообложения и поддается реальному нормированию).

В ходе реформы 1930 г. исчезли такие формы налогообложения, как рента с городских земель и гербовый сбор с внутрихозяйственных операций. Это было неизбежно, поскольку к 1930 г. была ликвидирована экономическая основа для этих форм налогов.

Закон о трестах 1927 г. исключил из баланса трестов и из их капиталов землю, которая до революции составляла существенную часть всех капиталов промышленности, а по Закону о трестах 1923 г., включалась в баланс трестов по дореволюционной оценке (что означало занижение ее удельного веса в капиталах трестов примерно вдвое в связи с ростом общего индекса цен по сравнению с довоенным уровнем в 2 раза). Исключение земли из балансов трестов Законом 1927 г. завышало рентабельность хозяйства, но в то же время способствовало развитию процессов нерационального использования земли и природных ресурсов. Обложение внутрихозяйственного оборота гербовым сбором теряло смысл в связи с быстро идущей бюрократизацией хозяйственной жизни, заменой рыночных форм связей административными распоряжениями.

Кредитная реформа, начатая в январе 1930 г., ликвидировала такой важнейший документ внутривозвращенного оборота, как вексель; рынок разрушался, его заменяло централизованное распределение.

В последующие десятилетия налоговая система в СССР не претерпела сколько-нибудь существенных изменений (если не считать таких новаций, как налог на холостяков).

## 10.6. Налог с оборота как новый механизм формирования доходной части бюджета

Рассмотрим более подробно, что представлял собой основной элемент налоговой реформы 1930—1932 гг. — *налог с оборота*. Он трактовался как комплексный налог, объединяющий и заменяющий целый ряд косвенных и прямых налогов.

Налог с оборота заменял промысловый налог в обобщественном секторе. В его состав также включались взимающиеся с предприятий обобщественного сектора платежи за разработку месторождений каменного угля, нефти и рудных ископаемых, т.е. налоги на недра, а также платежи за древесину и местный налог на нее.

В *состав* налога с оборота вошли:

- надбавка к промышленному налогу взамен гербового сбора с векселей;
- все акцизы; со спирта, водки (хлебного вина), коньяка, пива, дрожжей, сахара, чая, спичек, табачных изделий, гильз, парфюмерии и косметики, нефтепродуктов, свечей, резиновых галош;
- сбор за инспектирование и анализ хлебофуражных продуктов;
- сбор за пробирные операции и анализ металлов;
- сбор с паровых котлов, приборов, действующих под давлением, подъемников и подъемных механизмов;
- сбор за торговую регистрацию;
- сбор за обязательную последующую регистрацию сделок;
- сбор за поверку и клеймение мер и весов, медицинских термометров и рабочих и контрольных манометров;
- сбор за производство горных отводов;
- сбор с освидетельствования бракерами сельскохозяйственного сырья и молочно-масляных продуктов;
- налог с грузов, привозимых и вывозимых по железнодорожным и водным путям сообщения;
- налог с ресторанов, столовых, лавок и т.п. предприятий;
- сбор с золото- и платинопромышленных предприятий;



- сбор за ветеринарно-санитарный осмотр скота и других животных продуктов;
- налог с промышленных садов и огородов;
- налоги с аукционных продаж;
- налоги с плакатов, афиш и объявлений;
- сборы с лиц, играющих на бильярде;
- целевой сбор с радиоизделий, применяемых для приема радиовещательных станций;
- абонементная плата, взимаемая с радиостанций частного пользования.

В налог с оборота вошли соответственно налоги и сборы, взимаемые только с предприятий обобщественного сектора:

- сборы со свеклы, перерабатываемой на заводах Сахаротреста и Укрсельцукра;
- особый сбор с организаций изготавливающих хлопок;
- отчисления на развитие овцеводства от прибылей шерстоперерабатывающей промышленности;
- отчисления от товарной продукции авто- и авиатрестов;
- взносы на работы по хозяйственному строительству государственных земельных имуществ;
- начисления (целевые надбавки) на заготовительные и сбытовые цены сельскохозяйственных продуктов;
- начисления на продажную стоимость древесины;
- взносы на содержание надзора на рыбных промыслах;
- долевое участие в расходах на местное строительство;
- сборы, взимаемые управлениями строительного контроля.

Гербовый сбор у предприятий обобщественного сектора также вошел в состав налога с оборота, а для частного сектора был заменен единой государственной пошлиной.

Таким образом, все косвенные налоги (кроме таможенных пошлин), пошлины и сборы и некоторые прямые налоги заменялись налогом с оборота, принявшем форму надбавки к оптовой цене и взимаемой с населения при продаже товаров и услуг в сети розничной торговли.

### *Экономическое содержание налога с оборота*

В мировой практике налог с оборота имел и в те годы, и позже значительно более узкое экономическое содержание — он определялся как косвенный налог, включаемый в цены определенных групп товаров, потребление которых экономически регламентируется. В советской же налоговой практике введение налога с оборота означало введение нового синтетического налога взамен значитель-

ного числа статей доходной части бюджета или нового механизма формирования доходной части бюджета (табл. 10.7).

*Таблица 10.7. Общие итоги поступлений налога с оборота за 1930—1932 гг. и соответствующие им итоги поступлений доходов за 1927—1929 гг.*

Годы	Итого по бюджету СССР	
	Млн руб.	В проц. к общим доходам
1927—1928	2 483,1	33,9
1928—1929	3 146,1	35,5
1929—1930	5 653,3	38,6
1930	2 420,4	45,9
1931	11 672,0	46,2
1932	19 525,1	51,5
1928—1929 (к 1932 г.)	42 486,9	46,2
1932 г. (к 1928—1929 гг.)		623,2
1932 г. (к 1929—1930 гг.)		346,6

Источники: Государственный бюджет СССР. Ч. 1. М., 1955. С. 84, 100—101.

Этот синтетический налог был очень удобен для сформировавшейся в те годы централизованной системы государственного регулирования экономики и существовать мог только в рамках этой системы. Методы включения в розничные цены товаров и услуг налога с оборота и последующего его изъятия в бюджет стали мощным и весьма эффективным инструментом пополнения бюджета и перекачки средств из фонда потребления в фонд производственного накопления. Налог с оборота при этом даже не относился к налоговой системе, а рассматривался как вид платежа социалистического предприятия<sup>1</sup>.

Налогом с оборота облагались обороты государственных отраслевых объединений, предприятий и организаций по продаже товаров собственного производства и заготовки. По каждому отраслевому объединению устанавливалась единая ставка налога с оборота в процентах к обороту. Один и тот же товар мог быть обложен налогом только один раз.

Однако в 1931 г. был изменен порядок исчисления и взимания налога с оборота. Единые ставки налога для отрасли были заменены потоварными; вместо планового стал облагаться фактический

<sup>1</sup> Финансово-кредитный словарь. М.: Финансы и статистика, 1986. Т. 2. С. 86.

оборот; централизованное взимание налога с отраслевых объединений заменено децентрализованным, т.е. налог стал взиматься с каждого отдельного хозяйственного предприятия; установлены более частые сроки уплаты налога с сумм, фактически поступивших от покупателей (месячные, декадные, ежедневные — в зависимости от величины оборота).

Эти изменения, с одной стороны, обеспечили для финансовых органов наличие непрерывного контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятий и организаций, а с другой — создало мощный фискальный инструмент, обеспечивавший непрерывное поступление налоговых отчислений.

## 10.7. Налоговые платежи государственных предприятий и сельскохозяйственный налог

### *Налоговые платежи госпредприятий*

*Платежи в бюджет от прибыли* все государственные промышленные предприятия и хозяйственные организации вносили по единой норме в размере 81% прибыли, предусмотренной в годовом плане, торгующие организации — 84%. Отчисления производились от текущей прибыли по мере ее образования, а не как раньше — после утверждения годового отчета и баланса за истекший год.

Однако такая система отчислений сразу вызвала ряд серьезных проблем, поскольку предприятия и хозяйственные организации уплачивали в бюджет отчисления исходя из плановой прибыли, а финансирование из бюджета не увязывалось с результатами их деятельности, у них не было стимулов к снижению себестоимости продукции, повышению рентабельности и увеличению накоплений.

Пытаясь устранить эти недостатки, в сентябре 1931 г. ЦИК и СНК СССР приняли постановление, которым разрешено было часть накоплений хозяйственных организаций оставлять в их распоряжении для капитального строительства и пополнения собственных оборотных средств, а отчисления в бюджет производить от фактической прибыли предшествующего квартала.

Отчисления от прибыли в бюджет устанавливались в пределах 10—81% в зависимости от потребности хозяйственных организаций в средствах и источниках их поступления. Финансирование из бюджета производилось только в случаях, когда у предприятия не хватало своих средств. Для обеспечения предприятиям и организациям возможности свободно маневрировать имеющимися в их распоряжении средствами и создания условий для бесперебойной деятельности впредь до выявления годовой суммы прибыли в бюджет вно-

силось 85% причитающейся за каждый квартал суммы, 15% оставалось до конца года в распоряжении предприятий.

Исчисление платежей в бюджет из фактической прибыли предшествующего квартала по дифференцированным нормам, систематическое представление финансовым органам отчетов и балансов предприятий и организаций создали мощный фискальный механизм пополнения доходов бюджета.

### Сельскохозяйственный налог

В ходе реформы 1930 г. произошла коренная перестройка системы взимания сельскохозяйственных налогов.

Необходимость перестройки вызывалась прежде всего развитием колхозного строительства. При действовавшей до 1930 г. системе сельхозналога порядок его исчисления был связан с формой коллективного хозяйства. Для товариществ по совместной обработке земли (ТОЗ) доход исчислялся на общих основаниях с единоличными хозяйствами. Из общей суммы дохода исключалась часть, которая оставалась в общественном пользовании у товарищества и не делилась между его членами (20%). Остальная часть распределялась между членами товарищества и подлежала обложению у каждого по совокупности доходов от общественного и личного хозяйства. Таким образом, товарищество налогом не облагалось, облагались только его участники.

У артелей и коммун облагаемый доход делился на число душ в колхозе и сопоставлялся со средним доходом на душу в единоличных хозяйствах данного района. Если душевой доход в колхозе оказывался выше, чем в единоличных хозяйствах, то для обложения он понижался до этого размера, после чего налог исчислялся по общепринятой шкале. При среднедушевом доходе в колхозе, не превышающем 30 руб., колхоз полностью освобождался от обложения, а при среднедушевом доходе свыше 30 руб. колхоз подлежал обложению со скидкой с оклада налога в размере 25% для сельхозартелей и 30% для коммун.

Неземледельческие доходы колхозов по действовавшему до 1930 г. порядку не подлежали обложению.

Приведем сравнительную таблицу обложения колхозов и единоличных хозяйств в 1929 г. (табл. 10.8).

И все же льготная система обложения колхозов оказалась неприемлемой, так как при разном уровне доходов колхозы уплачивали одну и ту же сумму налога.

Таким образом, назрела необходимость в перестройке системы обложения общественного хозяйства колхозов.

В отношении колхозов признано целесообразным отказаться от прогрессивной системы обложения и перейти к более льготной сис-

теме (*пропорциональной*) в целях стимулирования роста доходности. Перестройка системы обложения должна была коснуться и единоличных хозяйств в связи с увеличением спроса промышленности на сельскохозяйственное сырье и ростом потребности страны в продовольствии.

**Таблица 10.8. Шкала налогообложения колхозов и единоличных хозяйств в 1929 г.**

<i>Показатель</i>	<i>Единоличные хозяйства, кроме облагаемых в индивидуальном порядке</i>	<i>Артели</i>	<i>Коммуны</i>
Средний размер облагаемого дохода на едока (без надбавок для единоличных хозяйств и без скидок для колхоза)	50 руб. 52 коп.	58 руб. 52 коп.	60 руб. 60 коп.
Налог на едока	3руб. 94 коп.	1 руб. 60 коп.	1 руб. 81 коп.
Процент изъятия из облагаемого дохода	7,8	2,7	2,6

И с т о ч н и к : Вестник финансов. 1930. № 2. С. 143.

Предполагалось предоставить дополнительные льготы трудовым единоличным хозяйствам, имеющим посевы технических культур, а также занимающимся животноводством, чтобы стимулировать создание кормовой базы для скота.

Действовавшая система сельхозналога была перестроена в 1930 г. на следующих принципах. Для коллективных хозяйств устанавливался порядок обложения, при котором облагаемый доход определялся по нормам доходности. При нормативном обложении доход от полеводства повсеместно исчислялся по площади обобществленного посева.

Для исчисления налога с коллективных хозяйств устанавливались пропорциональные ставки (табл. 10.9).

**Таблица 10.9. Пропорциональные ставки, %**

<i>Плательщик</i>	<i>При определении дохода</i>	
	<i>по нормам доходности</i>	<i>по отчетности</i>
Для сельскохозяйственных коммун	4	2
Для прочих коллективных хозяйств	5	3

Был также установлен необлагаемый минимум — до 60 руб. на едока. Однако с 1931 г. он был отменен, поскольку стал ненужным в условиях массовой коллективизации крестьянства, когда основным источником дохода колхозного крестьянства являлась выдача по трудодням. Этот доход не облагался налогом.

В ходе проведения налоговых преобразований 1930-х гг. сельхозналог продолжал использоваться и как средство мощного политического давления.

Начиная с 1930 г. хозяйства, облагаемые в индивидуальном порядке, были лишены каких бы то ни было льгот по сельскохозяйственному налогу, причем заработная плата членов семей в этих хозяйствах стала включаться в облагаемый доход в размере 100%.

В результате изменения системы обложения сельскохозяйственным налогом резко изменился процент его изъятия из доходов различных групп плательщиков: в трудовых единоличных хозяйствах он понизился с 5,7 до 5,3%, а у хозяйств, облагаемых в индивидуальном порядке, он увеличился с 20,4 до 53%. Процент изъятий из доходов составил в колхозах 3%, у колхозников — 3,4%.

По категориям плательщиков исчисленная в 1931 г. сумма налога распределялась таким образом, как показано в табл. 10.10.

Как видно из табл. 10.10, кулацкие хозяйства, составлявшие в то время всего 0,88% всех хозяйств, уплачивали 15,3% суммы сельхозналога. Колхозы же вместе с колхозниками составляли к моменту исчисления сельхозналога 58,6% всех хозяйств, а уплачивали 14,4% суммы сельхозналога. В колхозах освобождалось от обложения 18% всей посевной площади (прирост посева), у единоличников же — 4%. Характерно, что число хозяйств, облагаемых в индивидуальном порядке, сократилось почти в 4 раза, тогда как сумма уплачиваемого ими налога уменьшилась только в 2 раза. Следовательно, обложение кулацких хозяйств было усилено.

*Таблица 10.10. Распределение суммы сельскохозяйственного налога по категориям плательщиков в 1930 г.*

Показатель	Сумма налога		
	Млн руб.	Проц. к итогу	В среднем на одно хозяйство, руб. и коп.
Колхозы	74,2	14,6	5,69
Колхозники	50,5	10,0	4,01
Единоличные трудовые хозяйства	30,5	60,1	23,08
Кулацкие хозяйства	77,7	15,3	389,00
ИТОГО	507,4	100,0	—

Проявлением классового подхода в налоговой политике явилось полное освобождение от сельхозналога бедноты. В 1931 г. от обложения освобождено 39% хозяйств колхозников и 18% единоличных трудовых хозяйств.

Несомненно, что сельскохозяйственный налог, явившийся одним из орудий проведения классовой политики советской власти в деревне, сыграл существенную роль в качестве стимулятора коллективизации сельского хозяйства.

Следующим шагом в реформировании сельскохозяйственного налога стала попытка использовать его в качестве регулятора объемов и ассортимента производимой продукции. При этом новый подход к взиманию сельхозналога был тесно увязан с перестройкой системы планирования посевных площадей и заготовок сельскохозяйственной продукции.

Действовавшая договорная система заготовок была заменена твердыми обязательствами колхозов по сдаче сельскохозяйственной продукции государству исходя из твердых погоктарных норм планового посева колхоза. Нормы сдачи дифференцировались по сельскохозяйственным культурам и экономическим районам, а план полевых культур утверждался советскими органами как для колхозов, так и для единоличников. Стимулированию выполнения этих планов и была подчинена новая система взимания сельскохозяйственного налога.

Сельскохозяйственный налог должен был в большей степени воздействовать на выполнение планов государственных заготовок сельскохозяйственной продукции и расширение посевов сельскохозяйственных культур. В связи с этим в 1933 г. в систему сельскохозяйственного налога были внесены коренные изменения. Он стал взиматься по твердым ставкам с гектара посева яровых культур и насаждений, установленным для каждого колхоза по посевному плану. Посевы сверх плана полностью освобождались от обложения. По озимым посевам и насаждениям облагалась фактически учтенная площадь. При невыполнении колхозом плана сева доходы его облагались по всей плановой площади посева, в тоги числе и той, которая по его вине осталась незасеянной. Были освобождены от налога доходы от скота всех видов, а также от колхозной торговли<sup>1</sup>.

Перестройка сельскохозяйственного налога в 1933 г. была осуществлена в отношении не только колхозов, но и колхозников — по их необобществленным доходам.

---

<sup>1</sup> Для исчисления налога были установлены твердые ставки с планового гектара посева независимо от размеров фактического урожая и дохода. Ставки дифференцировались в территориальном разрезе по республикам, областям и районам, а также по сельскохозяйственным культурам.

## Контрольные вопросы

1. Какие действия советской власти привели к фактическому отмиранию прямых и косвенных налогов в конце 1918 г.?
2. Чем обосновывалась позиция советской власти в части фактического сведения на нет денежных налогов?
3. В чем состояли основные задачи налоговой политики 1920-х гг.
4. Каким документом регламентировалось начало осуществления новой экономической политики (нэп)?
5. Охарактеризуйте систему подоходного и поимущественного налогообложения, сложившуюся в 1920-х гг.?
6. Дайте характеристику системе продовольственного налогообложения сельского населения страны. Насколько данная система налогообложения являлась эффективным финансово-экономическим механизмом?
7. Каким образом реализовывалась налоговая политика в сфере косвенного налогообложения в годы нэпа?
8. Как функционировала система акцизного налогообложения, появившаяся вновь в годы нэпа?
9. Дайте характеристику системе таможенных налогов, получившей значительное развитие с провозглашением нэпа.
10. Что собой представляли такие виды налоговых платежей, как рентный налог и налог на сверхприбыль?
11. Какое значение для государственного бюджета имел гербовый сбор?
12. Какие преобразования в налоговой системе государства произошли в 1930 г.? Какими экономическими предпосылками они были обоснованы?
13. Что представлял собой основной элемент налоговой реформы 1930—1932 гг. — налог с оборота?
14. Охарактеризуйте вновь построенную в рамках налоговой реформы 1930 г. систему налогообложения государственных предприятий и сельскохозяйственного сектора экономики.
15. Дайте характеристику сложившейся в тридцатые годы системе налогообложения доходов несельскохозяйственного населения (подоходного налогообложения).



## Основные платежи в бюджет в период с 1933 по 1950 г.

---

### 11.1. Вторая пятилетка (1933—1937 гг.)

В рассматриваемый период *роль доходов от социалистического хозяйства* — основного источника пополнения государственного бюджета СССР *все более возрастала*. Доходы бюджета росли, прежде всего, за счет налога с оборота и отчислений от прибыли, которые поступали от государственных предприятий и организаций. Так, налог с оборота в 1935 г. дал 44,9 млрд руб., в 1936 г. — 53,1, в 1937 г. — 57,8 млрд руб., а отчисления от прибыли за те же годы составили соответственно 3,3; 5,3; 9,3 млрд руб.<sup>1</sup>

Рост налога с оборота был вызван увеличением выпуска продовольственных и промышленных товаров. Например, в 1937 г. производство мяса увеличилось на 68,1% по сравнению с 1931 г., колбас и копченостей — на 308,9, масла животного — на 158,7, сахара-песка — на 192,3, льняных тканей — на 113,0, шелковых тканей — на 174% и т.д.<sup>2</sup> Кроме того, росту налога с оборота способствовали улучшение товарного ассортимента и отмена карточной системы<sup>3</sup>. В целом за годы второй пятилетки поступления от налога с оборота и отчислений от прибыли возросли в 2,8 раза<sup>4</sup>.

Налог с оборота составлял твердо фиксированную величину в составе цены товара и потому зависел только от выполнения плана по выпуску продукции и ее реализации. Он уплачивался в бюджет государственными предприятиями легкой и пищевой, мясной и молочной промышленности, государственной местной промышленности, некоторыми отраслями тяжелой промышленности (нефтяной,

---

<sup>1</sup> Сучков А. Доходы государственного бюджета СССР. М.: Госфиниздат, 1955. С. 118; *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 4. С. 447.

<sup>2</sup> Сучков А. Указ. соч. С. 119.

<sup>3</sup> *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 4: С. 447; *Справочник по ценообразованию* / Под ред. Н.Т. Глушкова. М.: Экономика, 1985. С. 36.

<sup>4</sup> *История социалистической экономики СССР*. В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 3. С. 68—69; Т. 4. С. 447.

электроэнергетической), заготовительными организациями, оптовыми базами государственной торговли. В небольшом размере налог с оборота поступал от кооперативных предприятий.

Отчисления от прибыли в бюджет государства поступали от большинства предприятий тяжелой промышленности, совхозов, транспорта и связи. Рост этих отчислений был обусловлен рентабельностью предприятий, и в частности фактором цен. В рассматриваемый период отпускные цены на продукцию тяжелой промышленности претерпели некоторые изменения. Так, к маю 1937 г. по сравнению с 1932 г. индекс отпускных цен вырос примерно в 2 раза. Однако до 1936 г. целью пересмотра оптовых цен являлось лишь достижение безубыточности предприятий, и только реформой оптовых и розничных цен 1939 г. было предусмотрено повышение рентабельности в размере 3—5% себестоимости<sup>1</sup>. Таким образом, рост отчислений от прибыли в годы второй пятилетки был в известной мере ограничен.

С ликвидацией в 1935 г. карточек и переходом к открытой торговле продуктами и промышленными товарами налоговая система не только не упростилась, но, напротив, стала еще сложнее, что отразилось главным образом во множественности налоговых ставок: если в середине 1933 г. насчитывалось свыше 400 ставок, то в 1937 г. их было уже 1109, а с учетом налогов по продовольственным товарам и хлебопродуктам — 2444.

При расширении ассортимента товаров дифференциация налоговых ставок была безусловно необходима в силу определенных экономических причин. Однако на практике наличие чрезмерного и зачастую неоправданного количества налоговых ставок, которые весьма незначительно различались даже в пределах одного пояса<sup>2</sup>, серьезно затрудняло проверку Наркомфином правильности исчисления и уплаты налога с оборота.

Существенным было и то, что задачи создания рациональной системы налогового обложения находились в теснейшей связи с вопросами определения необходимого уровня рентабельности<sup>3</sup>. Так, в легкой промышленности, несмотря на значительную дифференциацию налоговых ставок, рентабельность реализации некоторых групп изделий различалась очень сильно: в хлопчатобумажной промышленности имели место колебания в пределах от 0 до 56%, а в меховой — при наличии всего двух налоговых ставок этот показатель составлял от 6 до 94%. Нередко в зависимости от места производст-

<sup>1</sup> *Справочник по ценообразованию*. С. 29—30.

<sup>2</sup> *Гордин А. О.* О ставках налога с оборота // *Плановое хозяйство*. 1938. № 3. С. 87.

<sup>3</sup> *Тураецкий Ш. Я.* Вопросы ценообразования // *Плановое хозяйство*. 1938. № 6. С. 70.

ва одни и те же товары подвергались разному налогообложению, что вело к разнобою не только отпускных, но и розничных цен. В связи с этим СНК СССР Постановлением от 27 июля 1937 г. обязал Наркомфин пересмотреть ставки налога с оборота с целью их упорядочения<sup>1</sup>.

В годы второй пятилетки *была изменена система государственных заготовок сельскохозяйственной продукции*. С 1933 г. взамен контрактации были введены обязательные государственные поставки в твердых погектарных нормах. Одновременно подвергся пересмотру и сельскохозяйственный налог.

Согласно Положению о сельскохозяйственном налоге на 1933 г. от 25 мая 1933 г., разработанному Наркомфином СССР и утвержденному ЦИК и СНК СССР, налог с колхозов стал исчисляться по площади ярового посева, установленной планом, и учтенной площади посева озимых культур, сенокосов и многолетних насаждений, а также по не земледельческим доходам (при этом доходы колхозов и колхозников от животноводства налогом не облагались). Средние ставки налога, дифференцированные по союзным республикам, были установлены в рублях на 1 га посева и насаждений. Колхозники, имевшие необобщественные доходы, уплачивали сельхозналог по ставкам, установленным СНК союзных и автономных республик, краевыми и областными исполкомами, в пределах от 15 до 30 руб. на хозяйство. Колхозам и колхозникам предоставлялась широкая система льгот по налогу.

Единоличные трудовые хозяйства уплачивали налог по доходу от полеводства, луговодства, огородничества, бахчеводства, садоводства, виноградарства и табаководства по установленным нормам доходности в рублях. Обложению подлежали принадлежащий единоличникам скот всех видов (кроме свиней), а также доходы от кустарно-ремесленных промыслов и других неземледельческих заработков не по найму. Кулацкие хозяйства облагались налогом по их действительной доходности в индивидуальном порядке без права на льготы по налогу. Кроме того, согласно Постановлению ЦИК и СНК СССР от 26 сентября 1934 г. единоличные крестьянские хозяйства, облагаемые сельхозналогом, были привлечены к уплате единовременного налога, ставки которого дифференцировались в зависимости от наличия скота, доходности и т.д. Кулацкие хозяйства уплачивали 200% оклада сельхозналога на 1934 г.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> *История социалистической экономики СССР*. В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 4. С. 448—449.

<sup>2</sup> *История* Министерства финансов России: В 4 т. М.: ИНФРА-М, 2002. Т. III. С. 114.

Политические, хозяйственные и культурные задачи, поставленные в связи с принятием новой Конституции перед сельскими Советами, потребовали внесения коренных изменений в их деятельность, в частности по начислению и взиманию налогов и натуральных поставок с хозяйств колхозников и единоличников.

Совершенствовалась и техника расчетов хозяйствующих субъектов с бюджетом. Так, с 1 августа 1937 г. было введено в действие Постановление ЦИК и СНК СССР от 27 июля 1937 г., в соответствии с которым в порядок перечисления платежей в бюджет с расчетного счета плательщика на счет общесоюзного, республиканских и местных бюджетов вносились изменения. С указанного срока днем фактического взноса данных платежей теперь должен был стать день списания их кредитным учреждением с расчетного счета плательщика на счет бюджета<sup>1</sup>.

В целях пополнения бюджетных ресурсов Совнарком СССР по представлению Наркомфина СССР 16 февраля 1935 г. принял Постановление «О налоговом обложении специальной розничной торговой сети, торгующей продовольственными товарами по коммерческим ценам». Этим Постановлением предприятия специальной розничной сети Наркомата внутренней торговли СССР и Наркомата пищевой промышленности, торгующие продовольственными товарами по коммерческим ценам, обязывались отчислять в доход союзного бюджета полностью всю разницу между установленными коммерческими ценами на реализуемые товары и их оптово-отпускными ценами без торговой скидки<sup>2</sup>.

## 11.2. Третья пятилетка (1938-й — июнь 1941 г.)

В этот период была продолжена начатая еще во второй пятилетке работа по упорядочению системы налога с оборота. Согласно Постановлению СНК СССР от 23 марта 1938 г. по всем продовольственным товарам (за исключением продукции рыбной и молочной промышленности) *была установлена новая система налоговых ставок*. Общее число ставок было сокращено более чем в 4 раза, а по некоторым товарам даже ликвидированы дробные и мелкие ставки.

Значительную работу в области налогообложения проводило Управление государственных доходов. В первую очередь это касалось совершенствования расчетов хозяйственных органов с бюджетом. Так, в 1938—1939 гг. Наркомфином СССР были пересмотрены ставки налога с оборота по некоторым отраслям промышленности,

<sup>1</sup> СЗ СССР. 1937. № 47. Ст. 193; *Финансовая система СССР*. Т. 2. С. 13.

<sup>2</sup> СЗ СССР. 1935. № 11. Ст. 87.

устранена их чрезмерная дифференциация, упорядочена в целом система налога с оборота. В частности, как уже говорилось, в 1938 г. был изменен порядок взимания платежей с предприятий хлопчатобумажной, трикотажной, обувной и мясной промышленности. Установление средних ставок налога с оборота упростило взаимоотношения с бюджетом, позволило сократить на сбытовых базах число счетных работников, уменьшить нагрузку инспекторов Управления государственных доходов. В результате пересмотра ставок налога с оборота в некоторых отраслях изменилось соотношение между налогом и прибылью, а также повысился уровень рентабельности в народном хозяйстве<sup>1</sup>.

В целях развития производства товаров широкого потребления 15 сентября 1939 г. Совнарком СССР принял Постановление «Об освобождении вновь организуемых производств за счет банковского кредита от уплаты налога с оборота и бюджетных наценок». Эта льгота предоставлялась новым производствам, если они создавались в сверхплановом порядке и при условии использования ими местных видов сырья. Причем действовала она до полного истечения срока погашения банковского кредита, но не более одного года<sup>2</sup>.

Серьезным шагом в совершенствовании налоговой деятельности стало *создание института налоговых агентов по сбору налогов на селе*. 26 апреля 1938 г. СНК СССР принял Постановление «Об улучшении организации сбора налоговых и страховых платежей в деревне». Это решение было продиктовано тем, что существовавший в то время порядок сбора налоговых и страховых платежей в деревне через сельские приходно-расходные кассы, выездные кассы райфинотделов, сельские сберегательные кассы и участковых инспекторов имел ряд определенных недостатков и не обеспечивал полностью интересов государства, так как позволял единоличникам безнаказанно ускользать от уплаты налогов и страховых платежей. Поэтому Совнарком СССР постановил учредить в районных финансовых отделах должность налоговых агентов, на которых возложить сбор налоговых и страховых платежей от сельского населения. Новый порядок был введен с 1 июня 1938 г., и армия финансовых работников пополнилась 50 тыс. налоговых агентов (из расчета один налоговый агент на сельский Совет).

Многочисленные факты свидетельствовали о том, что некоторая часть крестьян-единоличников в своей хозяйственной деятельности обходила советские законы.

---

<sup>1</sup> *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 4. С. 449.

<sup>2</sup> *СП*. 1939. № 52. Ст. 447.

Новый закон о сельскохозяйственном налоге был принят 1 сентября 1939 г. В нем предусматривалось обложение доходов от личного хозяйства колхозников не по твердым, а по *прогрессивным* ставкам — в зависимости от размера всех доходов, получаемых колхозниками от их личного хозяйства, а также от кустарно-ремесленных промыслов и занятий по найму. Доходы колхозников, получаемые по трудодням, налогом не облагались, а доходы от личных приусадебных участков, а также от скота всех видов определялись по соответствующим нормам доходности, которые устанавливались по отдельным отраслям и видам сельского хозяйства исходя из средней фактической урожайности и продуктивности скота с учетом рыночных цен. В таком же порядке определялся облагаемый доход в единоличных хозяйствах. Однако в него включались и доходы от продажи сельскохозяйственных продуктов на рынке. Для начисления налога были установлены две таблицы ставок с разной прогрессией для колхозников и единоличников<sup>1</sup>.

### 11.3. Период Великой отечественной войны (1941—1945 гг.)

Необходимость мобилизации дополнительных средств для финансирования военных расходов вынудила правительство *повысить долю налогов в доходах Госбюджета СССР*. В годы войны государство увеличило размеры налоговых платежей населения, значительно повысив долю этого источника бюджетных ресурсов.

Рост налоговых поступлений в бюджет и усиление регулирующей роли налоговых платежей населения достигались как путем повышения ставок налогов, расширения круга их плательщиков, так и посредством полного учета облагаемых доходов и изменения самих принципов построения налоговых платежей<sup>2</sup>.

В начале войны были предприняты меры, обеспечивающие повышение эффективности налогов и сборов. 3 июля 1941 г. Президиум Верховного Совета СССР издал Указ «Об установлении на военное время временной надбавки к сельскохозяйственному налогу и к подоходному налогу с населения». Надбавка устанавливалась в размере 100% с суммы сельскохозяйственного налога, предъявленной к уплате, и 50, 100 и 200% — к сумме подоходного налога в зависимости от заработка. При этом семьям колхозников и единоличников, в которых имелись военнослужащие, предоставлялись льготы<sup>3</sup>: на 50%

<sup>1</sup> *Ведомости* Верховного Совета СССР. 1939. № 22.

<sup>2</sup> *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 5. С. 504.

<sup>3</sup> *Ведомости* Верховного Совета СССР. 1941. № 31.

освобождались от надбавки к сельскохозяйственному налогу хозяйства семей при наличии одного военнослужащего и полностью — при наличии двух и более военнослужащих.

Чтобы ускорить поступление налоговых платежей в бюджет, в 1941 г. срок уплаты сельскохозяйственного налога был передвинут на один месяц вперед.

Размер надбавки к подоходному налогу с населения дифференцировался не только в зависимости от месячного заработка рабочих и служащих, но и от категорий плательщиков: к первой категории относились рабочие, служащие и приравненные к ним лица; а ко второй — прочие плательщики подоходного налога. Внутри каждой категории размер надбавки напрямую зависел от того, состоял ли плательщик налога на действительной военной службе. Это была главная особенность построения надбавки.

В 1941 г. было принято решение направить 75% средств, полученных в результате самообложения на селе, в местные бюджеты для финансирования социально-культурных мероприятий, что дало возможность дополнительно высвободить некоторые бюджетные суммы на нужды обороны.

В условиях войны правительство вынуждено было расширять налоговую базу, в частности за счет более полного учета семейного положения. Довоенные налоги не позволяли в достаточной мере учесть рыночные доходы. Сокращение же объемов государственно-кооперативной торговли на первом этапе войны привело к быстрому увеличению этих доходов в результате роста рыночных цен. В связи с этим были внесены коррективы в действовавшие налоги и *на время войны введен дополнительный налог*<sup>1</sup>. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» касался лиц, достигших 20-летнего возраста и не имевших детей. Не привлекались к налогообложению мужчины в возрасте 50 лет и старше и женщины в возрасте 45 лет и старше. С 1944 г. лица, облагаемые подоходным налогом, в случае их бездетности платили 6% месячного заработка или годового дохода, при наличии у плательщика одного ребенка — 1%, двоих детей — 0,5%. Эти ставки распространялись также на некооперированных кустарей и ремесленников и на прочих граждан, имевших самостоятельные источники дохода, облагаемые подоходным налогом. С плательщиков сельскохозяйственного налога указанный налог взимался в случае бездетности — в размере 150 руб., при наличии одного ребенка — 50 руб., двоих детей — 25 руб. в год.

---

<sup>1</sup> *История социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 5. С. 504—505.*

Граждане, не имевшие самостоятельных источников дохода, уплачивали соответственно 90, 30, 15 руб. в год.

Вводя налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, государство вместе с тем *увеличило государственные пособия многодетным и одиноким матерям*, расширило ассигнования на строительство и содержание учреждений по охране материнства и детства. В 1945 г. за счет сбора этого налога в бюджет дополнительно поступило около 3,4 млрд руб. При этом государственные пособия многодетным и одиноким матерям составили 2,1 млрд руб., свыше 2,1 млрд руб. бюджетных средств было направлено на мероприятия по охране материнства и детства<sup>1</sup>.

Указом Президиума Верховного Совета СССР от 29 декабря 1941 г. был введен *военный налог*. Этот налог уплачивали граждане СССР, достигшие 18 лет, независимо от наличия у них источников дохода. Исключение было сделано лишь в отношении пожилых лиц (мужчин в возрасте 60 лет и старше, женщин в возрасте 55 лет и старше) и пенсионеров, которые уплачивали налог только при наличии у них самостоятельного источника дохода. Освобождались от налога солдаты Красной Армии, офицерский состав, находившийся в Действующей армии, члены семей военнослужащих, получавших пособия от государства, инвалиды I и II групп.

Колхозники и единоличники уплачивали налог по твердым ставкам в размере от 150 до 600 руб. в год, которые дифференцировались по районам.

С рабочих и служащих и приравненных к ним по обложению лиц налог взимался в зависимости от размеров заработной платы как по месту основной работы, так и по совместительству. Однако общая сумма удержаний для каждого плательщика не должна была превышать 4050 руб. в год для лиц призывного возраста и 2700 руб. — для лиц непризывного возраста.

С кустарей, ремесленников, владельцев строений, граждан, имевших доходы от работы не по найму, военный налог взимался по утроенным ставкам, установленным для рабочих и служащих.

Общая годовая сумма военного налога не могла быть ниже суммы подоходного налога на текущий год. Особая ставка — 100 руб. в год — была установлена для граждан, не имевших самостоятельных источников дохода и проживавших на иждивении других лиц. Надбавка к сельхозналогу и подоходному налогу с населения, установленная 3 июля 1941 г., отменялась.

---

<sup>1</sup> *Сборник указов, постановлений, решений, распоряжений и приказов военного времени. 1941—1942 г. Л., 1942. С. 232; История социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 5. С. 505—506; Плотников К.Н. Очерки истории бюджета Советского государства. М.: Госфиниздат, 1955. С. 305—309.*



Таким образом, военный налог взимался как с городского, так и с сельского населения, а также с граждан, имевших самостоятельные источники доходов, и с иждивенцев. При этом от уплаты военного налога освобождалось значительно меньше лиц, чем от уплаты подоходного и сельскохозяйственного налогов.

В связи с ростом цен на продукты сельского хозяйства и возросшими доходами колхозных дворов и единоличных хозяйств в 1942 г. *были изменены нормы доходности, по которым исчислялся сельскохозяйственный налог*, ибо эти нормы, установленные еще до войны, уже не соответствовали фактическим доходам крестьян. В июне 1943 г. нормы доходности были повышены примерно в 3—4 раза. Поступления от сельскохозяйственного налога с 2,1 млрд руб. в 1942 г. увеличились до 5,6 млрд руб. в 1945 г., поскольку с повышением норм доходности была перестроена и таблица ставок с усилением прогрессии для высокодоходных групп<sup>1</sup>.

В целях укрепления базы местных бюджетов 10 сентября 1942 г. Президиум Верховного Совета СССР издал Указ «О налоге со зрелищ». Налог взимался *с государственных, кооперативных и общественных организаций, а также с отдельных лиц* в процентах к сумме валового сбора от продажи билетов для посещения организуемых ими зрелищ, лекций, диспутов, докладов и других культурно-художественных мероприятий. Ставки налога были дифференцированы и колебались от 5% (доходы от лекций, докладов, выставок, музеев) до 60% (доходы от бегов и скачек с тотализатором)<sup>2</sup>.

Проявлением заботы правительства об участниках Великой Отечественной войны стало Постановление СНК СССР от 1 августа 1945 г. «О сохранении налоговых льгот для демобилизованных из Красной Армии и членов их семей», согласно которому за хозяйствами демобилизованных сохранялись все льготы, предоставленные им в соответствии с Законом о сельскохозяйственном налоге. Демобилизованные в 1945 г. военнослужащие освобождались от взимания налога; для них и их жен сроком на один год со дня демобилизации сохранялись льготы по налогу на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР<sup>3</sup>.

#### 11.4. Четвертая пятилетка (1946—1950 гг.)

1 января 1946 г. *военный налог был отменен*, и налоговые платежи населения существенно сократились. В 1946—1950 гг. налоговые

<sup>1</sup> *Ведомости* Верховного Совета СССР. 1943. 17 июня; *Финансы СССР за 30 лет*. С. 72; *История социалистической экономики СССР: В 7 т.* / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 5. С. 506.

<sup>2</sup> *Ведомости* Верховного Совета СССР. 1942. № 38.

<sup>3</sup> *СП*. 1945. № 7. Ст. 87.

поступления от населения составили 7,7% в общей сумме доходов государственного бюджета против 13,2% в последний год Великой Отечественной войны<sup>1</sup>.

Вместе с тем был установлен ряд *налоговых льгот* для демобилизованных из армии военнослужащих, бывших партизан и инвалидов Отечественной войны. Кроме того, при установлении суммы подоходного налога для рабочих и служащих в сентябре 1946 г. был повышен необлагаемый минимум со 150 до 260 руб. в месяц. 23 августа 1947 г. для инвалидов I и II групп и пенсионеров был повышен размер необлагаемого минимума с 600 до 3 тыс. руб. в год по доходам от кустарно-ремесленных промыслов, от сельского хозяйства в городских поселках и иных источников. Во время войны для работников искусств и литераторов существовала шкала ставок подоходного налога с высокой прогрессией, в связи с чем обложение подоходным налогом этой категории населения было приведено в соответствие с нормами налогообложения заработков рабочих и служащих и производилось по общей сумме выплат в течение года, а с суммы заработка свыше 12 тыс. руб. устанавливался налог в размере 13%<sup>2</sup>.

В связи с ростом численности рабочих и служащих в послевоенные годы изменился состав и увеличилось количество плательщиков подоходного налога.

В 1946—1950 гг., как и в довоенное время, главным источником доходов государственного бюджета оставались накопления социалистического хозяйства.

После проведения денежной реформы удельный вес налога с оборота из года в год снижался вследствие систематического снижения розничных цен, а также в связи с выполнением директивы пятилетнего плана по усилению роли прибыли и хозяйственного расчета в народном хозяйстве.

В годы четвертой пятилетки *сложилась тенденция к постепенному увеличению отчислений от прибыли как абсолютно, так и по своему удельному весу благодаря росту рентабельности предприятий*. На соотношении доли налога с оборота и отчислений от прибыли сказался также отказ от системы государственных дотаций в 1949 и 1950 гг., что привело к относительноному уменьшению суммы налога с оборота и увеличению прибыли предприятий.

В 1950 г. произошло некоторое снижение поступлений в бюджет сумм отчислений от прибыли и налога с оборота по сравнению с планом, что объяснялось снижением розничных цен. Однако по-

---

<sup>1</sup> *Марьяхин Г.Л.* Налоговая система Советского государства // Финансы СССР за XXX лет. 1917—1947. М.: Госфиниздат, 1947. С. 292.

<sup>2</sup> *СП.* 1947. № 11.

купательная способность рубля даже возросла, и уменьшение этих сумм компенсировалось ростом объема произведенной и реализованной продукции<sup>1</sup>.

В рассматриваемый период продолжались поиски более совершенного механизма взимания налога с оборота. Применение средних ставок этого налога по группам товаров в ряде отраслей легкой и пищевой промышленности с большим ассортиментом товаров не позволяло обеспечить по каждому товару уровень рентабельности, который отвечал бы требованиям хозяйственного расчета. В 1947 г. количество средних ставок в некоторых отраслях промышленности было увеличено с целью более равномерного распределения прибыли по товарам.

Практика показала, что действие в течение ряда лет двух прецедентов (оптовых цен предприятия и розничных цен), о чем уже упоминалось, позволило в отраслях промышленности с широким ассортиментом продукции сократить число убыточных изделий, более равномерно распределять прибыль по реализации отдельных товаров. Отсюда следовало, что исчисление налога с оборота на основе применения системы разницы в ценах способствует выполнению плана по ассортименту продукции<sup>2</sup>.

Указом Президиума Верховного Совета СССР от 11 августа 1948 г. были внесены изменения в порядок взимания подоходного налога с колхозов. До 1941 г. независимо от характера распределения все натуральные доходы колхозов облагались полностью, а продукция оценивалась по заготовительным ценам. В соответствии с новым Указом в облагаемый доход не включалась продукция, используемая на прокорм обобщественного скота и на оплату работ МТС. Кроме того, облагаемая продукция оценивалась по-разному: по одной цене — та продукция, которая шла на внутривоспроизводственные нужды, по другой, более высокой — та, которая распределялась среди колхозников<sup>3</sup>.

Обложение сельскохозяйственным налогом в четвертой пятилетке продолжало осуществляться согласно Закону от 1 сентября 1939 г. с учетом последующих изменений. В связи с тем, что на колхозных рынках произошло снижение цен на сельскохозяйственные продукты, в 1946 и 1947 гг. при исчислении налога были понижены нормы доходности по отдельным источникам доходов. Удельный вес сельскохозяйственного налога в доходах государственного бюджета СССР на 1950 г. был

<sup>1</sup> История социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 6. С. 156—158.

<sup>2</sup> Бачурин А.В. Прибыль и налог с оборота в СССР. / Под. ред. А.М. Александрова. М.: Госфиниздат, 1955. С. 150—151

<sup>3</sup> Данков В.С. О подоходном налоге с колхозов. М.: Госфиниздат, 1948. С. 4—5.

весьма невелик — всего 1,3%<sup>1</sup>. Однако, несмотря на значительное снижение налогового бремени в послевоенный период, сбор налогов с населения сопровождался определенными трудностями.

Таким образом, можно сделать выводы, что в основе серии налоговых реформаций 1930-х гг. лежит поиск действенных экономических механизмов, способных обеспечить централизованное регулирование экономики, форсировать процесс ускорения государственных накоплений на реализацию планов индустриализации промышленности, усилить контроль за хозяйственной и финансовой деятельностью предприятий.

Сложившаяся в тот период налоговая система включала в себя:

- налог с оборота;
- налог на доходы предприятия;
- сельскохозяйственный налог;
- налог с единоличных хозяйств, имевших лошадей;
- подоходный налог;
- целевой сбор на нужды хозяйственного и культурно-бытового строительства.

Наряду с этим существовала система местных налогов и сборов, перестроенная в соответствии с новыми политическими и экономическими задачами, стоявшими перед государством.

Введение в налоговую систему налога с оборота и новых методов расчета налогов на доходы промышленных предприятий и сельскохозяйственных кооперативов, колхозов и совхозов изменили форму реализации ее фискальной функции.

Так, методы включения в розничные цены товаров и услуг налога с оборота и последующего его изъятия в бюджет обеспечили непрерывный и стабильный поток поступлений в бюджет. При этом сам налог с оборота в значительной степени утерял свою налоговую сущность и может быть классифицирован как вид своеобразного рентного платежа производственного предприятия в пользу государства, устанавливаемого по договоренности в зависимости от статуса и экономического положения предприятия. Продолжающийся процесс централизации системы государственного управления промышленностью доводил процедуру изъятия налога с оборота до автоматизма.

В сельском хозяйстве вместо крестьян-единоличников, которых насчитывалось в конце 1920-х гг. 25 млн крестьянских домов, основой для обложения сельскохозяйственным налогом стали общест-

---

<sup>1</sup> *Ведомости* Верховного Совета СССР. 1939. № 32; *История социалистической экономики СССР*: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 6. С. 158.

венные хозяйства колхозов и совхозов и подсобные хозяйства колхозников.

Быстрое создание по экономическим районам крупных сельских хозяйств, регулируемых из одного центра, позволило включить деревню в единую систему директивного планирования. Вместо 25 млн единоличных крестьянских дворов, существовавших в конце двадцатых годов, к 1940 г. в сельском хозяйстве страны было 4 тыс. совхозов и 237 тыс. колхозов. Единоличные хозяйства насчитывали к этому моменту 3,6 млн дворов и играли второстепенную роль в производстве сельскохозяйственной продукции. Ликвидация мелко-товарного крестьянского производства, создание колхозов и совхозов как новых административных единиц гарантировали эффективное взимание сельскохозяйственного налога в строгом соответствии с установками центра. Система взимания подоходного налога была тесно увязана с планированием величины и структуры посевных площадей и планом государственных закупок сельхозпродукции. Таким образом, осуществлялось внеэкономическое изъятие части сельскохозяйственной продукции для обеспечения городов, армии, создания государственных резервов.

В данной ситуации возникает *качественно новое экономическое явление*: процесс реализации фискальной функции налогообложения проводится через систему централизованного регулирования национальной экономики, в основном через систему централизованного планового регулирования общественного сектора производства.

Традиционная регулирующая функция налогообложения также сохраняла свои позиции. Она реализовывалась через систему льготного налогообложения доходов от производства технических сельскохозяйственных культур, от животноводства. Продолжалось активное использование регулирующей функции налоговой политики в качестве политического инструмента с целью создания наиболее благоприятных условий при взимании подоходного налога для граждан, занятых в общественном производстве, на государственных и кооперативных предприятиях, с одной стороны, и ограничения доходов от частной предпринимательской деятельности — с другой.

Появились элементы социальной направленности подоходного налогообложения посредством развития системы налоговых льгот, предоставляемых рабочим и служащим в зависимости от наличия детей и иждивенцев в семье.

В целом же в 1930-е — в первой половине 1940-х гг. в СССР возникает качественно новая экономическая ситуация. Налоговая система фактически перестает функционировать как самостоятель-

ный экономический институт и *становится одним из элементов механизма централизованного регулирования экономики.*

Ее регулирующие функции постепенно сокращались, а превалирующей задачей становилось изъятие запланированной части доходов у государственных предприятий и населения с целью их последующего перераспределения через систему централизованного планового регулирования социалистической экономики.

В течение четырех послевоенных десятилетий система налоговых платежей в СССР продолжала развиваться под преобладающим влиянием государственного монополизма в сфере распределительных отношений.

Основными видами налоговых платежей являлись:

- *налоги с населения* — подоходный налог, сельскохозяйственный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан;
- *налоги с предприятий* — налог с оборота и платежи из прибыли с государственных предприятий, подоходный налог с предприятий и хозяйственных органов кооперативных и общественных организаций.

В целом происходило последовательное упрощение системы налогов, налоговые платежи все более теряли характер многофункционального экономического инструмента и трансформировались в нормативные отчисления. Неоднократно поднимался вопрос об отмене налоговой системы как таковой.

## Контрольные вопросы

1. Что представлял собой налог с оборота в 1933—1937 гг. и кто являлся субъектом налогообложения?
2. Чем был вызван рост налога с оборота в годы второй пятилетки?
3. Какие недостатки в системе налогообложения 1933—1937 гг. существенно осложняли исчисление уплаты налогов, а также процедуру финансового контроля?
4. Что представляла собой система налогообложения сельскохозяйственных производителей в годы второй пятилетки?
5. Каким образом осуществлялись мероприятия государственного финансового контроля в случае недоимок по налоговым платежам?
6. Каким образом была построена система налогового администрирования в годы первой пятилетки?
7. Каким документом с 29 апреля 1937 г. регламентировалась работа налоговых и финансовых органов страны? Какими правами и

- обязанностями были наделены налоговые органы в соответствии с указанным документом?
8. В каком направлении была продолжена работа по совершенствованию системы налогообложения предприятий налогом с оборота в годы третьей пятилетки?
  9. Каким образом совершенствовалась работа по сбору налоговых платежей на селе в 1938 — июле 1941 г.?
  10. Что нового в систему налогообложения сельскохозяйственным налогом было внесено в связи с принятием нового Закона от 1 сентября 1939 г.? Насколько эффективно была выстроена новая система?
  11. Какие изменения были внесены в систему налогообложения в начале Великой Отечественной войны в 1941 г.?
  12. Что представлял собой налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР, введенный Указом от 21 ноября 1941 г.? Насколько в данном случае была соблюдена этическая сторона вопроса?
  13. Что представлял собой военный налог? Охарактеризуйте его экономическую сущность.
  14. Какие изменения претерпел сельскохозяйственный налог в связи с военным положением в стране?
  15. Какие меры ужесточения системы налогового администрирования были введены в период с 1941 по 1945 г.? Как вы оцениваете уровень налогового бремени. Ответ обоснуйте.
  16. Какие изменения претерпевал налоговый аппарат на местах во время и по окончании Великой Отечественной войны?
  17. Какие изменения претерпела налоговая система государства после окончания Великой Отечественной войны, т.е. в годы четвертой пятилетки (1946—1950 гг.)?

Налоговая система как  
инструмент централизованного  
регулирувания экономики  
(1945—1985 гг.)

12.1. Налоги с населения

Объем налоговых поступлений за счет налогов с населения в послевоенные десятилетия последовательно сокращался (кроме подоходного налога).

Снижение удельного веса налогов с населения в доходах государственного бюджета подтверждается данными, представленными в табл. 12.1.

Таблица 12.1. *Снижение удельного веса налогов с населения, в %*

<i>Доходы и налоги в госбюджете</i>	<i>1950 г.</i>	<i>1955 г.</i>	<i>1956 г.</i>	<i>1957 г.</i>	<i>1958 г.</i>	<i>1959 г.</i>	<i>1960 г.</i>
Всего доходов государственного бюджета	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
В том числе государственные налоги с населения	8,5	8,6	8,6	8,3	7,7	7,5	7,3
Из них:							
подоходный налог	4,8	6,3	6,4	6,2	6,3	6,2	6,2
сельскохозяйственный налог	19,0	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,5
налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР	1,8	1,5	1,5	1,4	0,5	0,7	0,7

И с т о ч н и к : *Государственный бюджет СССР*. М.: Статистика, 1965. С. 353.

*Изменения в налогообложении населения*

В 1960 г. общая сумма подоходного налога с населения составила 4636,9 млн руб., против 3553,0 млн руб. в 1955 г., т.е. увеличилась



на 130,5%. Рост подоходного налога явился результатом увеличения численности рабочих и служащих и повышения среднего уровня заработной платы. Однако и при этом положении удельный вес налогов в целом в доходах бюджета сохранился на уровне 1955 г. при резком уменьшении удельного веса отдельных налогов.

Приведенные в табл. 12.1. данные свидетельствуют о том, что этот источник доходов не только систематически снижался, но и не играл той важной роли, которая была ему присуща в первые годы установления Советской власти.

В послевоенные годы сельскохозяйственный и подоходный налоги подверглись значительным изменениям. Особенно большие коррективы внесены в систему сельскохозяйственного налога в годы пятой пятилетки.

Были сделаны выводы, что имевшие место в период культа личности Сталина нарушения принципа материальной заинтересованности колхозов и колхозников при установлении закупочных цен на сельскохозяйственную продукцию и при обложении доходов колхозников от их личного подсобного хозяйства (необоснованно завышенные ставки налога) тормозили развитие хозяйства колхозников. Некоторое снижение в 1946, 1947 и 1950 гг. норм доходности не соответствовало фактическому снижению цен на сельскохозяйственную продукцию на колхозных рынках. Обложение сельскохозяйственным налогом доходов колхозников от личного подсобного хозяйства оставалось завышенным. Положение усугублялось еще повышением в 1951 г. прогрессии шкалы ставок обложения сельскохозяйственным налогом, о чем говорят следующие данные (табл. 12.2).

*Таблица 12.2. Прогрессия шкалы ставок сельскохозяйственного налога, в %*

<i>Годовой доход, руб.</i>	<i>По шкале 1941 г.</i>	<i>По шкале 1951 г.</i>
2000	11,0	12,0
3000	11,8	12,6
4000	12,8	14,0
5000	14,4	16,4
6000	16,4	19,4
7000	18,4	22,1
8000	20,0	24,4
10000	24,0	29,1

Источник: Бурмистров Д., Марьяхин Г. Налоги с населения СССР. М.: Госфиниздат, 1957.

Кроме того, в 1952 г. к доходу от сельского хозяйства, исчисленному по нормам, делались надбавки от 5 до 10% на прочие неучитываемые доходы (от молодняка скота, домашней птицы и др.). Все это повысило обложение личного подсобного хозяйства колхозников.

В 1952 г. средний размер сельскохозяйственного налога на один колхозный двор по СССР составил 574 руб., средняя сумма налога с доходов, получаемых хозяйством колхозника от одной коровы, достигала 453 руб. Из общей суммы сельскохозяйственного налога 50% падало на доходы от скота в личном пользовании колхозников. Размер уплачиваемого налога все еще был ориентирован на сдерживание накопления в личном подсобном хозяйстве.

Восстановление сельского хозяйства наряду с другими мероприятиями требовало коренной перестройки системы сельскохозяйственного налога, которая и была произведена в 1953 г.

Сельскохозяйственный налог представлял собой разновидность подоходного обложения. Взимался он не с отдельных граждан, а с хозяйства или двора в целом. Это вызывалось особым характером сельскохозяйственного производства, в котором почти невозможно определить индивидуальное участие в работе каждого члена двора и его долю личных доходов от общего хозяйства. Таким образом, *не личные доходы отдельных граждан, а совокупный доход хозяйства или двора являлся объектом обложения сельскохозяйственным налогом.*

Эта особенность налога определяла и структуру его построения.

Так как облагались доходы членов хозяйства в целом, при исчислении налога учитывался состав семьи, что имело значение для предоставления скидок и дополнительных льгот. Доходы, облагаемые сельскохозяйственным налогом, определялись нормативным методом. По каждому облагаемому виду культур и скота устанавливались *средние нормы доходности, на основе которых исчислялась сумма налога.*

При этом нормы дифференцировались по отдельным культурам, а также в территориальном разрезе (республики, области, районы и селения) с учетом уровня фактических доходов колхозников. Однако территориальная дифференциация норм доходности, как указано выше, была ограничена пределами до 30% в сторону их увеличения или уменьшения. Это объяснялось тем, что в условиях социализма доходы основной массы плательщиков — колхозников — почти одинаковы. Периодически нормы доходности по посевам отдельных культур (а не по земельному участку в целом) пересматривались с целью приблизить их к фактическим доходам каждого плательщика.

В нормативных документах разъяснялось, что при правильном определении норм доходности этот метод обложения должен усиливать заинтересованность колхозников в повышении доходности своего подсобного хозяйства. Однако, с точки зрения автора, не ме-

нее важной задачей нормативного метода взимания сельскохозяйственного налога было создание упрощенной и легко контролируемой системы налоговых сборов, обеспечивающей планируемые объемы налоговых поступлений.

Тем не менее ослабление налогового бремени на сельское население сыграло в 1950—1960-х гг. положительную роль в расширении объемов сельскохозяйственного производства в подсобном хозяйстве.

Новым законом предусматривалось *изменение принципов и порядка исчисления сельскохозяйственного налога*. Подходящее обложение было заменено погектарным обложением: налог исчислялся по твердым ставкам с каждой сотой гектара земли, находящейся в личном пользовании колхозников и не членов колхоза независимо от того, какими культурами она засеяна и какой приносит доход.

Твердые ставки для исчисления налога устанавливались в рублях и дифференцировались по союзным республикам с учетом их экономических особенностей, например, использование земельных участков под посевы тех или иных культур, урожайность, наличие рынков сбыта и близость их к тому или иному пункту.

Как и прежде, сельскохозяйственный налог дифференцировался по группам плательщиков. С единоличных крестьянских хозяйств налог взимался по твердым ставкам, установленным для колхозников, но увеличенным вдвое, т.е. на 100%. При этом полностью сохранен ранее действовавший принцип, что единоличники, вступившие в колхоз до наступления первого срока внесения налога, уплачивали налог без увеличения на 100%, т.е. как и колхозники. Однако для этого требовалось, чтобы все трудоспособные члены его семьи вступили в колхоз (если не работали по найму). В противном случае налог с этого хозяйства повышался на 75%<sup>1</sup>.

В результате перестройки системы сельскохозяйственного налога его общий размер уменьшился в 1953 г на 4137 млн. руб., или на 43%, а в 1954 г. — в 2,5 раза против 1952 г<sup>2</sup>. Он был одним из важнейших звеньев в системе мероприятий, направленных на дальнейшее развитие сельского хозяйства и повышение доходов колхозников.

### *Механизм начисления подоходного налога в СССР*

Система правовых отношений, регулирующих порядок исчисления и уплаты подоходного налога в СССР, на всех этапах развития советской экономики формировался с учетом социальных различий,

---

<sup>1</sup> Степанов В. Льготы по сельскохозяйственному налогу // Финансы. 1984. № 10. С. 104.

<sup>2</sup> Там же. С. 102.

а также различий в источниках доходов. Это и определяет порядок обложения и учета доходов, при котором применяются различные принципы построения ставок налога, вводятся льготы и определяется тот или другой уровень обложения.

В рамках советской налоговой системы *практически не соблюдался принцип совокупного обложения доходов граждан, полученных из различных источников* — принцип, который являлся основополагающим при взимании подоходного налога в мировой налоговой практике.

Прежде всего это относилось к заработной плате, которая во всех случаях облагалась отдельно от других объектов. Более того, принцип совокупного обложения не соблюдался даже в отношении самой заработной платы, если она получена от работы на различных предприятиях или в организациях. Это позволяло установить особо льготную систему обложения рабочих и служащих по их заработной плате. По действующей для рабочих и служащих шкале обложения налог с месячной заработной платы в размере 170 руб. составлял 17 руб. 30 коп., или 10,2% от получаемого дохода. Если же эта сумма получена рабочим в двух самостоятельных организациях, например, 90 руб. и 80 руб., то общая сумма налога, удержанная с двух заработков, равнялась бы 13 руб. 80 коп., или на 3 руб. 50 коп. меньше. По отношению к общей сумме заработной платы это составило бы 8,1%. Отступление от принципа совокупного обложения в отношении заработной платы позволяло также установить наиболее удобный порядок исчисления и взимания налога с рабочих и служащих.

Принцип совокупного обложения нарушался также и в отношении колхозников и единоличников, имеющих доходы от кустарных промыслов и от других неземледельческих заработков. До 1953 г. они облагались сельскохозяйственным налогом по совокупному доходу хозяйства в целом (за исключением доходов, получаемых по трудодням в колхозах). В связи с перестройкой системы сельскохозяйственного налога в 1953 г. неземледельческие заработки колхозников и единоличников стали облагаться подоходным налогом.

Такое отступление от принципа совокупного обложения доходов граждан определялось тем, что в абсолютном большинстве случаев налог взимался «у источника». Это позволяло значительно упростить порядок исчисления и взимания налога, довести его до автоматизма, минимизировать затраты на его получение. В то же время несоблюдение принципа совокупного обложения доходов противоречило мировой налоговой практике. Несомненно, такое положение было возможно только в условиях уравнительной оплаты труда и общей направленности минимизации подоходного налогообложения как статьи доходов бюджета.

### *Важнейшие особенности построения подоходного налога в СССР*

Они состояли в дифференциации ставок по социальным группам населения, что определяло различный уровень обложения их доходов. Это также коренным образом отличало советскую систему подоходного обложения от мировой практики подоходного обложения.

Главным образом дифференциация выражалась в применении нескольких шкал обложения с различной прогрессией ставок.

Рабочие и служащие облагались наиболее льготно по сравнению с другими группами плательщиков. Приведенные в табл. 12.3 данные показывают, что процент изъятий резко различен у каждой из приведенных групп и составляет, например, при доходе в 100 руб. в месяц 8,2% — у рабочих и служащих, 18,5% — у лиц с доходами от частной практики (врачи, адвокаты и др.) и 24,5% — у некооперированных кустарей. В то же время кооперированные кустари и ремесленники при соблюдении определенных условий, вытекающих из устава артели, облагались весьма льготно, т.е. с повышением про- тив рабочих и служащих всего лишь на 10%.

*Таблица 12.3. Налогообложение различных групп плательщиков подоходного налога*

Годовой доход 1964 г., руб.	Рабочих и служащих	Налог, в % к годовому доходу (1954 г.)		
		Кооперированных кустарей	Врачей, адвокатов и других лиц по доходам от частной практики	Некооперированных кустарей и других лиц от работ не по найму
200	Освобождены	Освобождены	3,0	4,6
400	То же	То же	6,65	9,8
600	То же	То же	11,1	14,2
1200	8,2	9,02	18,5	24,5
2400	10,6	11,66	27,6	35,7
3600	11,4	12,54	34,9	43,6

И с т о ч н и к : *Авдошина Е., Давыдов С.* Справочник по налогам с населения. М.: Финансы и статистика, 1984. С. 168.

Дифференциация уровня обложения характерна для советской системы подоходного налога на любом этапе. Однако если в переходный период она базировалась на классовых признаках и преследовала главным образом цель регулирования накоплений капиталистических

элементов, их ограничение и вытеснение из хозяйственного оборота страны, то в период социализма в основу дифференциации был положен принцип обеспечения уравнительности в объемах получаемых доходов у различных категорий трудящихся.

В целом в течение всего послевоенного периода значение налогов на доходы населения последовательно снижалось. Это снижение началось с 1950-х гг.: прекращением с 1953 г. выпуска обязательных государственных займов, а также проведением мероприятий по снижению налогов с населения, что подтверждается данными, приведенными в табл. 12.4.

*Таблица 12.4. Снижение значения доходов населения в доходах госбюджета СССР*

<i>Доходы населения</i>	<i>1952 г.</i>	<i>1962 г.</i>
Всего доходов государственного бюджета, млрд руб.	49,8	84,3
В том числе поступления от населения:		
в млрд руб.	6,4	6,1
в % к доходам от бюджета	16,9	7,2
Из них:		
государственные займы, в % к доходам бюджета	7,4	0,1
государственные налоги в, % к доходам бюджета	9,5	7,1

И с т о ч н и к : *Налоги и сборы с населения* / Под ред. В. Тура. М.: Финансы, 1979. С. 103.

В доходах государственного бюджета 1962 г. поступления от населения составили 6,1 млрд руб., или 7,2% всех доходов бюджета. Примерно на этом же уровне они сохранились в последующем десятилетии. А в 1986 г. доля подоходных налогов с населения в общем объеме налоговых доходов составляла 3,9% (при доле отчислений в фонды социального обеспечения 3,3%)<sup>1</sup>. Интересно, что в 1960-х гг. рассматривался вопрос о путях и сроках полной отмены налогов с населения.

Такое положение вещей с современных позиций вполне объяснимо.

1. В послевоенный период, начиная с 1960-х гг., система подоходного налогообложения граждан в значительной степени утратила свою роль в качестве инструмента изъятия доходов, обеспечивающих рост капиталистического накопления. Ее роль в обеспечении принципа уравнительности в объемах доходов у различных категорий

<sup>1</sup> *Каравеева И.В.* Налоговое регулирование рыночной экономики. М.: Юнити. 2001. С. 161.

населения также постоянно сокращалась и к шестидесятым годам практически не была востребована. Таким образом, система подоходного налогообложения полностью утратила возможность выполнять регулирующую функцию.

2. Развитие системы общественных фондов потребления монополизировало функцию обеспечения социальной стабильности в обществе, а подоходный налог ее практически полностью утратил.

3. Фискальная значимость подоходного обложения постоянно сокращалась и была сведена к минимуму. Ее заменили централизованная система нормирования оплаты труда и через механизм отчислений от прибыли и фонда оплаты труда, осуществление практически доналогового изъятия части заработной платы.

## 12.2. Налоги с оборота

Основными источниками доходов государственного бюджета в СССР являлись накопления социалистических предприятий и хозяйственных организаций. Это видно из данных табл. 12.5.

Таблица 12.5. *Источники доходов госбюджета СССР, млрд руб.*

	1965 г.	1970 г.	1975 г.	1980 г.	1983 г.
Доходы, всего	102,3	156,7	218,8	302,7	354,1
В том числе поступления от социалистического хозяйства	93,9	142,9	199,1	276,8	324,9
Из них:					
налог с оборота	38,7	49,4	66,6	94,1	104,0
платежи из прибыли	30,9	54,2	69,7	89,8	98,4

И с т о ч н и к : Теньков В.Н. Налоги в цифрах // Финансы. 1992. № 11. С. 57.

### *Экзотическая сущность налога с оборота*

Доходы государственного бюджета СССР определялись на основе показателей государственных планов экономического и социального развития.

Налог с оборота и платежи из прибыли формировали основную и решающую часть доходов государственного бюджета СССР. В платежах из прибыли значительную долю составляли, плата за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированные (рентные) платежи, отчисления от прибыли, свободный остаток прибыли.

В 1965 г. был введен новый порядок планирования и экономического стимулирования, *повышена роль прибыли*. Увеличились размеры прибыли, оставляемой в распоряжении предприятий. Прибыль стала *источником* образования фондов экономического стимулирования, финансирования капитальных вложений, прироста оборотных средств и других затрат.

Для предприятий, переведенных на новый порядок планирования и экономического стимулирования, была введена плата в бюджет за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства по установленным нормам в процентах к их стоимости.

Для предприятий добывающих отраслей промышленности, у которых в силу особо благоприятных природных и транспортных условий образуется дифференциальный чистый доход, и для предприятий обрабатывающих отраслей промышленности, имеющих более высокую, чем в среднем по отрасли, рентабельность по независимым от деятельности предприятий причинам, устанавливались фиксированные рентные платежи.

Фиксированные (рентные) платежи использовались для выравнивания рентабельности предприятий внутри отрасли и устранения влияния на размер поощрительных фондов предприятий объективных причин, не зависящих от их хозяйственной деятельности.

Налог с оборота являлся частью централизованного чистого дохода социалистического общества, поступающей непосредственно в государственный бюджет. По мнению некоторых экономистов, налог с оборота имеет внешние налоговые признаки (обязательность платежа, твердый размер, уплата в установленные сроки), но все же не является налоговым платежом. Его функция заключается в том, чтобы мобилизовать денежные ресурсы народного хозяйства для достижения высоких темпов расширенного социалистического воспроизводства и планомерного использования средств при первоочередной направленности их в отрасли, имеющие решающее значение для развития экономики страны.

Поступая в бюджет в твердофиксированной доле, которая при неизменном уровне цен и заданной себестоимости не зависела от выполнения предприятием плана прибыли, налог с оборота обеспечивал устойчивость доходов государственного бюджета.

Установленные сроки уплаты налога с оборота создавали предпосылки для равномерного поступления этого дохода в бюджет, обеспечивали своевременное финансирование мероприятий, предусмотренных государственным планом экономического и социального развития.

Дифференциация уровня изъятия денежных накоплений в бюджет по видам товаров давала возможность обеспечить необходимую рентабельность отдельных видов продукции.



### *Плательщики налога с оборота и порядок его исчисления*

---

Денежные накопления в форме налога с оборота уплачивали отрасли, вырабатывающие товары народного потребления (текстильная, обувная, сахарная, табачная, ликеро — водочная и др.), а также некоторые отрасли тяжелой промышленности (нефтяная, газовая, химическая, автомобильная и др.) и машиностроения (предприятия, производящие мотоциклы, велосипеды и другие товары). Определенная часть налога с оборота взималась с заготовительных организаций (по хлебопродуктам).

Концентрация налога с оборота в основном в отраслях, производящих предметы народного потребления, была обусловлена действующим порядком ценообразования, так как в СССР цены на средства производства в ряде случаев ниже общественных издержек производства. Разница между фактической стоимостью средств производства и ценами на них реализовывалась через налог с оборота, главным образом, в отраслях, вырабатывающих продукцию, себестоимость которой была занижена вследствие низких цен на средства производства.

Взимание в бюджет налога с оборота дала возможность производить распределение и перераспределение части чистого дохода общества как в территориальном разрезе, так и между отраслями народного хозяйства, объединениями, предприятиями, организациями.

Налог с оборота уплачивался в основном в децентрализованном порядке, т.е. непосредственно предприятиями (фабриками, заводами), производящими продукцию, обороты по реализации которой облагались налогом, или заготовительными организациями при реализации товаров собственной заготовки.

При децентрализованном порядке взимания налога с оборота устанавливались непосредственные взаимоотношения предприятий с бюджетом.

В случаях, когда предприятие не имело расчетного счета в кредитном учреждении или не могло обеспечить своевременные расчеты с бюджетом по другим причинам (например, территориальная разбросанность и др.), налог с оборота уплачивался в централизованном порядке вышестоящей организацией, которой подчинено предприятие.

Обложению налогом *подлежал лишь товарный оборот*. облагаемым являлся оборот по реализации товаров собственного производства или собственной закупки. Суммы, полученные предприятием за изготовление изделий из сырья и материалов заказчика (давальческих), за выполнение всякого рода работ и услуг (крашение, рас-

фасовка и др.) не облагались налогом с оборота, так как такие операции не считались товарными.

Плательщиками налога с оборота являлись также снабженческо-сбытовые организации и другие ведомства по реализации тех товаров, которые они получают от промышленных предприятий по оптовым ценам предприятий и реализуют по розничным ценам за вычетом торговых скидок или по оптовым ценам промышленности.

Государственные заготовительные организации являлись плательщиками налога с оборота по реализации закупленной сельскохозяйственной продукции за пределы своей системы по розничным или оптовым ценам (с налогом с оборота).

Местные торги, отделы рабочего снабжения (далее ОРС) и другие государственные розничные торговые организации уплачивали налог с оборота по реализации товаров собственного производства и собственной закупки всем покупателям.

В потребительской кооперации плательщиками налога с оборота выступали производственные предприятия по реализации товаров своего производства или собственной закупки по розничным ценам или оптовым ценам промышленности независимо от того, кому эти товары реализованы. Предприятия других общественных организаций (кроме колхозов и потребительской кооперации) уплачивают налог с оборота по реализации товаров собственного производства.

Налог с оборота *исчислялся*:

- в виде разницы между оборотом по продаже товаров в розничных ценах и оборотом в оптовых ценах предприятий за вычетом из этой разницы торговых, а в соответствующих случаях и оптово-сбытовых скидок, а по товарам, реализуемым по оптовым ценам промышленности — в виде разницы между оборотом по продаже товаров в этих ценах и оборотом в оптовых ценах предприятий;
- по ставкам в процентах к обороту по всем товарам государственных предприятий, кооперативных и общественных предприятий и организаций (кроме колхозов), для которых не установлены прејскурантные оптовые цены предприятий;
- по ставкам в твердых (абсолютных) суммах с единицы продукции — по хлебопродуктам, нефтепродуктам и ферментированному табаку (в рублях и копейках с 2 т), по природному и попутному нефтяному газу (в рублях с 1000 м<sup>3</sup>).

Только второй из трех приведенных способов начисления налога с оборота можно характеризовать как собственно налог. Остальные способы взимания налога с оборота по сути своей представляют механизм нормативных отчислений в бюджет. При этом объем норма-

тивных (неналоговых) изъятий с течением времени неуклонно возрастал (табл. 12.6).

*Таблица 12.6. Динамика объема нормативных (неналоговых) изъятий, млрд руб.*

<i>Налог с оборота, исчисленный</i>	<i>1964 г.</i>	<i>1976 г.</i>	<i>1982 г.</i>
В виде разницы в ценах	74,0	82,0	86,0
По ставкам в твердых суммах с единицы товара	14,0	12,2	3,5
По ставкам в процентах к обороту	12,0	5,8	5,5

Источник: *Финансы и кредит СССР*. М.: Финансы и статистика, 1984. С. 201.

### 12.3. Система платежей из прибыли в бюджет

#### Платежи из прибыли: размер и классификация

Одной из форм изъятия в государственный бюджет части чистого дохода общества явились платежи из прибыли. Размер этих платежей зависел как от суммы прибыли объединений, предприятий и хозяйственных организаций, получаемой от хозяйственной деятельности, так и от доли, оставляемой в их распоряжении для покрытия плановых затрат и образования фондов экономического стимулирования.

В зависимости от деятельности объединений, предприятий и хозяйственных организаций *прибыль определялась*:

- в производственных предприятиях как разница между стоимостью реализованной продукции в оптовых ценах и ее себестоимостью;
- в торговых и сбытовых организациях как разница между суммой торговых скидок (накидок) и суммой фактических издержек обращения (заработная плата, начисления на социальное страхование, транспортные расходы, расходы на содержание складских и торговых помещений и др.);
- в заготовительных организациях — как установленные начисления в их пользу на сумму затрат по заготовкам (оплата закупленной продукции и расходы по ее заготовке);
- в некоторых организациях — как разница между доходами от определенных операций и расходами, связанными с ними (например, на пассажирском транспорте прибыль определяется как разница между эксплуатационными доходами и расходами).

Размер прибыли и направления ее использования определялись балансом доходов и расходов (финансовым планом) объединения, предприятия или хозяйственной организации. При превышении доходов над расходами сумма превышения вносилась в бюджет. Если расходы превышали доходы, недостающая предприятию сумма покрывалась за счет прибыли других предприятий или из государственного бюджета.

В 1965 г. была предпринята попытка увязать отчисления от прибыли с хозяйственным расчетом. Поэтому вместо одного существовавшего ранее платежа — отчислений от прибыли — в 1965 г. по предприятиям, переведенным на новую систему планирования и экономического стимулирования, были введены три:

- плата за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства;
- фиксированные (рентные) платежи;
- свободный остаток прибыли.

Предприятия и хозяйственные организации, не переведенные на новую систему планирования, вносили в бюджет традиционные отчисления от прибыли.

Состав платежей из прибыли и их динамику характеризуют данные табл. 12.7.

*Таблица 12.7. Состав и динамика платежей из прибыли, млрд руб.*

<i>Позиции</i>	<i>1966 г.</i>	<i>1975 г.</i>	<i>1985 г.</i>
Всего платежей из прибыли	33,0	65,2	93,4
В том числе:			
плата за производственные фонды	0,6	21,3	28,1
фиксированные (рентные) платежи	—	2,9	0,3
свободный остаток прибыли	1,6	31,3	39,6
отчисления от прибыли	30,8	9,7	15,4
другие платежи	—	—	10,0

И с т о ч н и к : *Мироценко С.М.* Государственные расходы. М.: Финансы и статистика, 1983. С. 157.

Каждый из указанных платежей выполнял определенную роль в распределении прибыли и имел свои особенности в методах отчисления доходов предприятия в бюджет.

**Плата за производственные фонды** была введена с целью обеспечения более эффективного использования производственных фондов. Величина ее не зависела от объема произведенной и реализованной продукции, уровня затрат, ассортимента, сортности, цен, от выпол-

нения плана прибыли, поэтому этот вид платежа являлся наиболее устойчивым источником доходов государственного бюджета.

**Фиксированные (рентные) платежи** устанавливались по предприятиям и организациям, которые осуществляли свою деятельность в наиболее благоприятных природных, технико — экономических и транспортных условиях, благодаря чему уровень себестоимости у них был ниже. Оставлять эту сумму прибыли в распоряжении предприятий считалось экономически нецелесообразно. Такую прибыль государство изымало в бюджет в форме фиксированных (рентных) платежей. Фиксированные (рентные) платежи вносили в бюджет предприятия добывающих и обрабатывающих отраслей промышленности, в частности нефтяной, нефтехимической, газовой, черной и цветной металлургии, строительных материалов.

**Свободный остаток прибыли** оставался у предприятия после вычета из прибыли платы за производственные фонды, фиксированных (рентных) платежей, а также отчислений в фонды экономического стимулирования и покрытия плановых затрат. Свободный остаток прибыли являлся обязательным платежом. Аргументировалась подобная ситуация таким образом: будучи неотъемлемой частью прибыли государственных социалистических предприятий, она принадлежит обществу и должна использоваться в плановом порядке на общегосударственные нужды. Оставление ее у предприятия могло бы ослабить хозяйственный расчет, потому что часть прибыли не использовалась бы по строго целевому назначению, предусмотренному планом экономического и социального развития.

В налоговой системе СССР существовал также **подходный налог на прибыль предприятий**. Его уплачивали в государственный бюджет предприятия и хозяйственные органы кооперативных и общественных организаций в виде части прибыли от хозяйственной деятельности и суммы превышения доходов над расходами от проведения платных мероприятий.

Подходный налог взимался на основании Указа Президиума Верховного Совета СССР от 1 марта 1979 г. «О подходном налоге с кооперативных и общественных организаций».

В отличие от государственных предприятий кооперативные и общественные организации платили подходный налог в твердо установленном размере. Прибыль от хозяйственной деятельности и платных мероприятий, оставшаяся после уплаты подходного налога, полностью использовалась на нужды кооперативных и общественных организаций (укрепление и расширение хозяйственной деятельности, образование фондов материального поощрения, покрытие расходов по основной деятельности, предусмотренной их уставами и др.).

Роль подоходного налога не ограничивалась функцией изъятия части прибыли кооперативных и общественных организаций в общегосударственный фонд. Наряду с этим он использовался для осуществления государственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью названных организаций.

Финансовые органы, проводя проверку правильности исчисления подоходного налога, анализировали факторы, влияющие на размер накоплений: выполнение плана производства и реализации продукции, эффективность использования основных фондов и оборотных средств, уровень издержек производства и обращения, непланируемых расходов.

Подоходный налог определялся ежеквартально от фактической балансовой прибыли за истекшее с начала года время для предприятий и организаций потребительской кооперации и хозяйственных органов общественных организаций (кроме хозяйственных органов профессиональных союзов) — по ставке 35%, для хозяйственных органов профессиональных союзов — по ставке 25%<sup>1</sup>.

В СССР существовал также *подоходный налог с колхозов*, которым облагались сельскохозяйственные и рыболовецкие колхозы (имеющие доходы от сельского хозяйства, подсобных предприятий и оказания услуг):

- чистый доход колхоза, полученный от сельскохозяйственного производства, оказания услуг и от подсобных предприятий и промыслов, за вычетом части дохода, соответствующей рентабельности хозяйства в 25%;
- часть фонда оплаты труда колхозников в размере, превышающем необлагаемый минимум, определяемый исходя из установленного Правительством СССР необлагаемого среднемесячного заработка в сумме 70 руб. на одного работающего в хозяйстве колхозника.

Чистый доход колхоза определялся как разность между выручкой от реализации продукции, оказанием услуг и стоимостью продукции по государственным закупочным ценам, определенной к выдаче в порядке оплаты труда колхозников и лиц, привлеченных для работы в колхозе со стороны, и себестоимостью этой продукции и оказанных услуг.

Уровень рентабельности хозяйства исчислялся в процентах; как отношение суммы чистого дохода колхоза к себестоимости реализованной продукции, оказанных услуг и продукции, определенной к выдаче в порядке оплаты труда колхозников и лиц, привлеченных для работы в колхозе со стороны.

---

<sup>1</sup> *Ведомости* Верховного Совета ССР. 1978. № 29. С. 457.

В целом подоходный налог наряду с системой государственных рыночных цен на продукцию, продаваемую колхозами государству, выполнял функцию изъятия части сверхнормативных (с точки зрения государства), денежных средств колхозов в государственный бюджет.

### *Общая ситуация в системе налогообложения*

Таким образом, можно сделать выводы, что в послевоенные десятилетия постепенно сокращалась доля налоговых поступлений в бюджет от населения (кроме подоходного налога). Особенно плачевная ситуация сложилась с сельскохозяйственным налогом, непосильное налоговое бремя по которому способствовало истреблению домашнего скота в личных подсобных хозяйствах колхозников, и, в итоге, уменьшению заготовок мяса в целом по стране.

Реформа 1953 г., преследовавшая целью снижение налогового бремени на сельскохозяйственное население внесла существенные изменения в сложившееся положение. Так, значительно снизились налоговые ставки, был применен принцип совокупного налогообложения хозяйства, что в итоге привело к значительному увеличению личного подсобного хозяйства граждан.

Своеобразно был построен *механизм начисления подоходного налога в СССР*. Здесь, наоборот, не соблюдался принцип совокупного налогообложения доходов граждан при применении сильно дифференцированной шкалы налогообложения, что не соответствовало общепринятой практике налогообложения во всем мире.

Дифференциация уровня обложения характерна для советской системы подоходного налога на любом этапе. Однако если в переходный период она базировалась на классовых признаках и преследовала главным образом цель регулирования накоплений капиталистических элементов, их ограничение и вытеснение из хозяйственного оборота страны, то в период социализма в основу дифференциации был положен принцип обеспечения уравнительности в объемах получаемых доходов у различных категорий трудящихся.

Основными источниками доходов государственного бюджета в СССР являлись накопления социалистических предприятий и хозяйственных организаций, система налогообложения которых в течение трех послевоенных десятилетий также претерпевала значительные изменения.

В целом можно сказать, что сформировавшаяся и функционирующая система налогообложения в период с 1950—1980 гг. имела *гипертрофированную фискальную направленность*, что являлось неотъемлемой частью всей административно-хозяйственной системы управления.

В табл. 12.8 представлены данные по консолидированному бюджету СССР за 1940—1965 гг., которые показывают, как увеличивались за эти годы доходы от налогов и с государственных предприятий, и с населения. Но вместе с тем и росли расходы на социальные и культурные предприятия, а также на развитие науки и образования.

*Таблица 12.8. Консолидированный бюджет СССР в 1940 — 1965 гг. (в фактически действующих ценах, млрд руб.)*

<i>Доходы и расходы</i>	<i>1940</i>	<i>1950</i>	<i>1955</i>	<i>1960</i>	<i>1965</i>
Доходы, всего	2,6	5,5	7,5	26,6	34,2
Из них:					
налог с оборота	0,5	1,2	1,1	5,4	7,6
платежи государственных предприятий и организаций из прибыли	0,5	0,9	2,7	7,8	11,7
налоги с населения	0,5	1,2	0,9	2,1	2,7
Расходы, всего	2,5	5,4	7,5	26,2	34,1
Из них на:					
народное хозяйство	0,5	1,1	2,4	13,9	16,3
социально-культурные мероприятия и науку	1,7	3,7	4,6	10,5	15,9
управление	0,3	0,5	0,5	0,5	0,5
Профицит	0,1	0,1	—	0,4	0,1

И с т о ч н и к: *Ежегодный статистический сборник*, 2000. М.: Госкомстат РФ, 2001. С. 503.

## Контрольные вопросы

1. С чем связано уменьшение объема налоговых поступлений от населения в бюджет государства в послевоенные десятилетия?
2. С чем связано увеличение объема поступления подоходного налога в период с 1950—1960 гг.?
3. Дайте характеристику особенностям построения системы налогообложения сельскохозяйственным налогом в послевоенные годы. Каким образом существовавшая система налогообложения повлияла на состояние личных подсобных хозяйств колхозников?
4. Охарактеризуйте механизм взимания сельскохозяйственного налога. Насколько эффективно он был построен?
5. Какие изменения были внесены в механизм взимания сельскохозяйственного налога в связи с проведенной реформой 1953 г.?



6. Какой экономический эффект дал пересмотр системы налогообложения сельскохозяйственным налогом?
7. Охарактеризуйте недостатки, существовавшие в системе подоходного налогообложения граждан.
8. Что являлось особенностью построения подоходного налога в СССР?
9. По каким налоговым ставкам облагались доходы различных слоев населения? Чем был обоснован такой уровень дифференциации?
10. Какой экономический (или политический) принцип был положен в основу дифференциации ставок подоходного налогообложения?
11. Чем обосновывалась государственная политика отказа от налоговых поступлений с населения? Это экономическое или политическое решение?
12. Какие доходы являлись основными источниками пополнения государственного бюджета СССР в 1965—1983 гг.?
13. Какие платежи составляли наибольшую долю в платежах из прибыли советских предприятий?
14. Какие изменения в порядок налогообложения предприятий были внесены в 1965 г.?
15. Каким образом дифференцировались платежи предприятий в зависимости от их отраслевой принадлежности?
16. Что собой представляли фиксированные (рентные) платежи?
17. Что представлял собой налог с оборота?
18. Охарактеризуйте механизм взимания налога с оборота.
19. Каким образом, в зависимости от направления деятельности предприятий, определялась прибыль и направления ее использования?
20. Каким образом в 1965 г. была реформирована система отчислений из прибыли?
21. Охарактеризуйте такие виды платежей, как плата за фонды, фиксированные (рентные) платежи, свободный остаток прибыли. В чем состояла их экономическую сущность?
22. Что представлял собой подоходный налог на прибыль предприятий и какова была его экономическая сущность?
23. Каков был механизм взимания подоходного налога с колхозов и в чем состояла его экономическая сущность?
24. В чем заключалась фискальная направленность советской налоговой политики?

## Формирование и развитие налоговой системы государства в 1980-м — начале 1990-х гг.

---

### 13.1. Характеристика экономической политики государства

#### *Причины перестройки налоговой системы*

---

К началу 1980-х гг. отечественная система налогообложения представляла собой комплекс налоговых платежей, существенно отличавшийся от общих направлений развития мировой налоговой практики. Именно в 1980-е гг. в большинстве стран мира, и прежде всего в странах с развитой рыночной экономикой, сформировалась единая концептуальная и методологическая основа построения налоговых систем, активизировались принципы унификации начисления основных видов налогов.

Многofункциональная направленность налоговых систем, использование их в качестве инструментов стимулирования инвестиционной активности, обеспечения социальной стабильности в обществе, снятия негативных экологических последствий производственной деятельности требовали усложнения структуры налоговых систем и методов налоговых расчетов. Так, по данным ОЭСР, комплекс налоговых законодательных актов США увеличился по объему за последние 30 лет в 2 раза, Канады — в 3 раза, Нидерландов — в 2 раза<sup>1</sup>.

В СССР же доходы бюджета формировались за счет трех основных групп налоговых отчислений:

- налога с оборота;
- отчислений от прибыли;
- налогов с населения.

---

<sup>1</sup> Караваяева И.В. Указ. соч. С. 153.

Перестройка, начавшаяся в 1985 г., вошла в историю как процесс, подготовивший крушение коммунистической тоталитарной системы. На этом пути были невероятные трудности, которые осложняли проведение экономических реформ.

1. Несмотря на объявленный в начале 1970-х гг. курс на интенсификацию, экономика продолжала развиваться экстенсивными методами. К 1989 г. насчитывалось более 300 тыс. строящихся объектов производственного назначения. Капиталовложения распылялись, не давая отдачи<sup>1</sup>.

2. Оказались тщетными неоднократные усилия по созданию действенного механизма внедрения научно-технического прогресса в промышленность и во все народное хозяйство.

3. Тяжелым бременем на экономику ложилось чрезмерное развитие военно-промышленного комплекса (далее по тексту ВПК). На ВПК работало до 70% промышленного потенциала страны. Подлинные масштабы военных расходов скрывались от общества. В 1990 г. М.С. Горбачев назвал цифру военных расходов в 1980-е гг. — 18% ВВП<sup>2</sup>, а, например, академик А.Д. Сахаров утверждал, что в 1970-е гг. военные расходы доходили до 25% ВВП<sup>3</sup>.

4. Несмотря на временный экономический эффект сельскохозяйственной реформы 1965 г., аграрный сектор в целом продолжал быть нерентабельным. Он поглощал огромные суммы дотаций из бюджета: к 1989 г. они достигли 90 млрд руб. Да, закупочные цены были повышены в 2 раза, но одновременно в 2—3 раза выросли цены на необходимые селу машины и механизмы, горючее. В стране насчитывалось лишь 30% рентабельных колхозов и совхозов, которые давали стране 80% товарной продукции. Для сравнения приведем такие цифры: урожайность зерновых с 1 га в СССР с 1970 по 1985 г. выросла с 13,9 до 16,9 ц, в то время как в США — с 31,4 до 47 ц, в ФРГ — с 33,4 до 52,9 ц, в Венгрии — с 24,9 до 50,4 ц<sup>4</sup>.

Состояние консолидированного бюджета в 1980-е гг. представлено в табл. 13.1.

В такой обстановке надлежало начинать глубокие реформы, которые не могли не затронуть благосостояния каждого отдельного гражданина.

---

<sup>1</sup> *Встреча* редколлегии журнала в Министерстве финансов СССР // Вопросы экономики. 1989. № 6. С. 14.

<sup>2</sup> *Правда*. 1990. 29 апреля.

<sup>3</sup> *Известия*. 1990. 29 ноября.

<sup>4</sup> *Известия*. 1995. 17 сентября.

Таблица 13.1. Консолидированный бюджет Российской Федерации в 1970—1995 гг.<sup>1</sup>

Доходы и расходы	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Доходы, всего	41,1	58,1	78,2	103,3	159,5	310,0	5327,6	49730,4	172379,6	437006,6
В том числе:										
налог с оборота	10,7	19,0	28,2	38,3	52,0	72,2	—	—	—	—
платежи государственных предприятий и организаций из прибыли	12,0	14,3	17,7	21,9	31,2	—	—	—	—	—
государственные налоги на прибыль	4,3	6,2	8,1	9,7	17,1	41,1	—	—	—	—
налог на прибыль	—	—	—	—	—	91,9	1566,9	16785,9	49007,0	117613,9
налог на добавленную стоимость	—	—	—	—	—	—	1998,9	11213,8	37425,8	95694,5
походный налог с физических лиц	—	—	—	—	—	—	431,3	4394,5	17548,5	36574,2
от внешнеэкономической деятельности	—	—	—	—	—	7,8	467,4	2345,1	23475,4	23378,9
акцизы	—	—	—	—	—	—	211,5	1779,6	7468,8	24064,9
плата за пользование недрами и природными ресурсами	—	—	—	—	—	—	104,7	1157,1	3076,5	8998,8
отчисления в бюджет на покрытие затрат по геологоразведочным работам по полезным ископаемым	—	—	—	—	—	—	73,4	—	—	—
земельный налог	—	—	—	—	—	—	71,0	303,0	1646,2	3292,2
от приватизации	—	—	—	—	—	—	62,3	319,6	750,0	6053,9
прочие доходы	14,1	18,6	24,2	33,4	59,2	97,0	340,3	11431,8	31981,4	123189,1
Расходы, всего	40,4	56,7	76,1	101,6	151,0	347,6	5969,5	57674,0	230385,0	486111,8
В том числе на:										
поддержку отдельных отраслей экономики	17,1	26,8	37,8	55,4	75,8	129,9	2958,7	16186,2	64036,0	136157,2
социально-культурные мероприятия	21,0	27,9	34,5	42,7	65,2	103,1	1383,1	14336,6	55684,9	129072,1
государственное управление, правоохранительную деятельность и обеспечение безопасности	0,6	0,7	0,9	1,0	2,6	13,3	351,1	4200,2	18082,2	39099,6
национальную оборону	—	—	—	—	—	—	855,3	7212,5	28499,6	49565,1
международную деятельность	—	—	—	—	0,1	5,5	416,7	2773,0	4949,4	27305,1
прочие расходы	1,7	1,3	2,9	2,4	7,3	95,8	904,6	12965,5	59132,9	104912,7
Профицит (+) / дефицит (-)	+0,7	+1,3	+2,1	+1,7	+8,5	-37,6	-641,9	-7943,6	-65494,0	-49105,2

<sup>1</sup> До 1992 г. без учета доходов и расходов союзного бюджета бывшего СССР, приходящихся на Российскую Федерацию.  
Источники: Ежегодный статистический сборник, 2000. М.: Госкомстат РФ, 2001. С. 505—507.

### Основное направление налоговых реформ

Одним из главных направлений налоговых реформ в западной экономике стало последовательное снижение налогового давления на производителя в соответствии с концепцией А. Лаффера. Эта тенденция нашла выражение в осуществлении политики либерализации подоходного налогообложения предпринимательской деятельности. В России же отчисления предприятий от прибыли в бюджет составляли 60—90%.

В ходе налоговых реформ на Западе был выработан механизм льготного налогообложения инвестиционной деятельности предприятий, позволявший осуществлять структурное и региональное регулирование развития производства сугобо экономическими методами, а в рамках отечественной фискальной системы налоги, по сути, перестали выполнять регулирующую функцию, которая была заменена чисто административными методами снабжения и распределения материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Доходы бюджета и формы мобилизации денежных ресурсов в бюджет соответствовали системе и методам централизованного хозяйствования. Основная финансовая база бюджета формировалась из денежных накоплений государственных предприятий, изымавшихся в форме отчислений от прибыли и налога с оборота.

Поэтому в следующем году началось *реформирование платежей госпредприятий в бюджет*. 30 июня 1987 г. принят Закон «О государственном предприятии (объединении)», который призван был повысить значение экономических методов управления, создать действенный механизм хозрасчета и самофинансирования на предприятии при сохранении централизованного планового руководства народным хозяйством.

Одновременно изменялся порядок централизованных платежей предприятия в бюджет. В его основу закладывались долговременные экономические нормативы. Закреплялась обязанность предприятий вносить плату за фонды (что было и раньше), за трудовые и природные ресурсы, устанавливался порядок обложения прибыли, остающейся после платежей за ресурсы и уплаты процентов за кредит. Фактически платежи в бюджет заменялись *налоговой системой*.

### 13.2. Эволюция форм и методов взимания основных групп налоговых отчислений

#### Отчисления от прибыли предприятий

Новый импульс дальнейшему реформированию налоговой системы дала разработка основных параметров «радикальной экономи-

ческой реформы». Ее базовые положения были определены на июньском 1987 г. пленуме ЦК КПСС, развиты в решениях XIX партийной конференции 1989 г.:

- создание экономических, организационных и правовых условий для высокоэффективной работы предприятий путем использования хозрасчета и самофинансирования;
- переход от преимущественно административных к преимущественно экономическим методам управления народным хозяйством;
- совершенствование его организационных форм;
- развитие принципа демократического централизма в управлении, развитие самоуправления на предприятиях;
- ускорение социально-экономического развития на основе интенсификации производства и ускорения научно-технического прогресса;
- ликвидация диктата производителей в определении номенклатуры и качества изделий.

По своей форме *отчисления от прибыли предприятий* имели *налоговый характер*, но их принципиальное отличие от налогов заключалось в отсутствии законодательно закреплённых налоговых ставок. Размеры отчислений от прибыли для предприятий *были индивидуализированы*, существовала также возможность их пересмотра в течение планового периода в соответствии с изменением экономической ситуации как отраслевыми министерствами, так и финансовыми органами. Ставка отчислений могла быть поднята в течение календарного года, например, в связи с необходимостью поступления дополнительных средств в государственный, республиканский или местный бюджет. Можно сказать, что основным критерием величины отчислений от прибыли служила именно доходность того или иного предприятия: с ростом его доходов увеличивался и объем отчисляемых финансовых ресурсов.

Центральные органы управления стремились сосредоточить в своих руках максимально возможную массу финансовых ресурсов. Последующее перераспределение их через расходную часть бюджета неизбежно приводило к их переливу от хорошо работающих к слабо работающим предприятиям. Какая-либо заинтересованность в получении максимальной прибыли отсутствовала. Следствием были низкая эффективность производства, нерациональный расход товарно-материальных ценностей, рост себестоимости продукции. Отсутствие собственных средств у предприятий серьезно сдерживало их развитие. Изнашивались основные производственные фонды, устаревала технология, замедлялись темпы прироста производительности труда, падала фондоотдача, а в конечном счете снижалась прибыль. Все в большей мере проявлялись иждивенческие настро-

ния, поскольку средства на финансирование капитальных вложений следовало не заработать, а получить из бюджета, которому ранее был отдан весь остаток свободной прибыли. Фонд оплаты труда строго регламентировался и почти не зависел от полученной прибыли.

Естественно, что система хозяйствования, не заинтересовывающая непосредственного производителя в конечных результатах его труда, не могла быть эффективной.

Подобная система налоговых отношений стимулировала экстенсивные методы ведения хозяйства. Более половины капитальных вложений в промышленность направлялось на новое строительство или расширение предприятий, то есть на цели, на которые легче было получить лимиты капиталовложений. В то же время техническое перевооружение и реконструкция действующих производств велись медленными темпами. Новое оборудование зачастую шло не на замену физически и морально устаревших станков и машин, а на увеличение станочного парка. Среднегодовое выбытие активной части основных производственных фондов в 1980-х гг. не превышало 2—3%. В большинстве отраслей народного хозяйства снижалась фондоотдача, поскольку фондовооруженность труда росла более высокими темпами, чем его производительность<sup>1</sup>.

Как следствие, качество продукции отечественной промышленности существенно отставало от зарубежных аналогов, что делало ее неконкурентоспособной не только на внешнем, но и на внутреннем рынке.

Нарастало отставание от развитых стран в области технологических процессов. В странах с развитой рыночной экономикой происходила замена механических технологий, меняющих только форму предмета труда, технологиями, преобразующими структуру сырья и материалов: химическими, плазменными, лазерными, микробиологическими — с одновременным переходом от механизированного труда к комплексно-механизированному и автоматизированному труду с применением робототехники. Однако в СССР господствующее место продолжали занимать трудоемкие механические технологии с огромными расходами электрической энергии, смазочных и других вспомогательных материалов, режущего инструмента. Страна тратила в расчете на единицу произведенного национального дохода значительно больше сырья, энергии, иных ресурсов, чем большинство развитых стран. Значительные финансовые ресурсы отвлекались в сверхнормативные остатки нормируемых оборотных средств.

Все это серьезно сказывалось на положении дел с прибылью и доходами бюджета. Их динамика постепенно ухудшалась.

---

<sup>1</sup> Черник Д.Г. *Налоги в рыночной экономике*. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 156.

Объем платежей государственных предприятий из прибыли в союзный бюджет и бюджеты республик снижались: в 1986 г. — 129,8 млрд руб. в 1987 г. — 127,4 млрд, в 1988 г. — 119,6 млрд, в 1989 г. — 115,5 млрд руб.<sup>1</sup>

### *Пути реформирования налогообложения*

Когда финансовый кризис охватил страну, были сделаны попытки сдержать его в рамках административно-командной системы. К числу таких мер принадлежало введение **нормативного метода распределения прибыли** с целью создания заинтересованности работающих в конечных результатах труда. Суть его состояла в следующем: для предприятия до начала отчетного периода устанавливался норматив, определяющий, какую долю прибыли оно должно перечислить в бюджет, какую — в отраслевые централизованные фонды и какая останется в его распоряжении. Для последней также вводились нормативы распределения финансовых ресурсов по фондам развития производства и фондам экономического стимулирования. Вышестоящие организации не могли менять данные соотношения в ходе финансового года.

Нормативный метод должен был заинтересовать предприятия в увеличении общей массы прибыли, а также исключить необоснованное административное вмешательство отраслевых министерств и финансовых органов в ходе календарного периода, пересмотр финансовых нормативов.

Это был первый шаг в направлении перехода к налоговой системе. Однако между нормативом распределения прибыли и налогом на прибыль оставалась колоссальная разница.

Тем не менее нормативный метод распределения прибыли сыграл положительную роль в экономике и *создал первые предпосылки для перехода к налоговой системе.*

Другой попыткой приостановить финансовый кризис и стимулировать повышение эффективности производства можно назвать введение **ресурсных платежей**. Плата за основные производственный фонды была близка по своей сути к налогу на имущество предприятий. Однако здесь проявились те же недостатки, что и в первом случае, а именно, дифференцированность и чрезмерная величина ставок.

В доходные статьи бюджетов городов была введена **плата за трудовые ресурсы**. На первый, поверхностный, взгляд, она пресле-

---

<sup>1</sup> Государственный бюджет СССР 1988 года. М.: Финансы и статистика, 1988. С. 9. Государственный бюджет СССР 1989 года. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 11.



довала двоякую цель: укрепить финансовое состояние местных бюджетов; в расчете на снижение трудозатрат и стимулирование повышения производительности труда. Однако введенная в плановые доходы городов плата за трудовые ресурсы породила интересный парадокс. Во-первых, проведение трудовысвобождающей политики стимулировалось на уровне предприятий, но становилось невыгодным территориальным органам власти. Ведь сокращение численности работающих приводило к выпадению плановых платежей, увеличивало дефицит бюджета, а сбалансированный бюджет могло превратить в дефицитный. Таким образом, *была искусственно усилена разнонаправленность интересов предприятий и местных органов управления*. Во-вторых, плата за трудовые ресурсы была введена среди прочих и в регионах с трудоизбыточным населением, только по несколько сниженному нормативу. Но норматив-то был одинаковым за подсобного рабочего и за высококвалифицированного универсала<sup>1</sup>.

В целом методы налогового реформирования механизма отчислений от прибыли привели к существенному росту цен. Так появились *ценовые надбавки* при реализации новых изделий улучшенного качества, которым стал присваиваться индекс «Н». Надбавка к цене передавалась в бюджет, обычно местный. Возникло понятие *договорных цен*, заменивших цены директивные. Это уже было шагом к рыночным отношениям. Но дело в том, что договор при отсутствии у покупателя возможностей выбора, при тотальном дефиците товаров мог носить лишь весьма условный характер. Скорее это был диктат производителя-монополиста, чем свободный процесс купли-продажи.

### 13.3. Налог с оборота

#### *Роль налога с оборота при централизованном перераспределении дохода*

---

Наряду с отчислениями от прибыли важнейшим источником доходов бюджета являлся *налог с оборота*. Он взимался главным образом с отраслей, производящих товары народного потребления, и выполнял в весьма расширенных объемах те функции, которые сегодня осуществляют налог на добавленную стоимость и акцизы. Налог с оборота вносили в бюджет предприятия-производители, он включался в цену товаров. Взимался с продукции легкой, текстильной, местной промышленности, агропромышленного комплекса, автомобильной

---

<sup>1</sup> Моляков Д.С., Большаков С.В. Полный хозрасчет и самофинансирование. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 21.

промышленности (легковые автомобили в пределах рыночного фонда), с изделий сложной бытовой техники (телевизоров, магнитофонов, бытовых холодильников, стиральных машин, радиоприемников, электропылесосов, видеоманитофонов), налогом с оборота облагались также нынешние подакцизные товары, в первую очередь алкогольные и табачные изделия.

Исторически, начиная с налоговой реформы 1930-х гг., налог с оборота сформировался под влиянием разного рода факторов, но преобладающим из них является развитие государственного монополизма в сфере распределительных отношений.

Сам механизм взимания налога с оборота был приспособлен к монопольной структуре товарного рынка и в значительной мере поощрял ее.

Из данных табл. 13.2 видно что столь высокие ставки налогообложения — от 30 до 70% к розничной цене (не считая более высокое обложение алкогольной продукции — 94%) — не только ставили жесткие преграды для развития соответствующих производств, блокируя проведение ценовых изменений для самих предприятий, но и деформировали всю ценовую решетку, включая ценовые соотношения между различными группами продукции.

*Таблица 13.2. Данные о ставках налога с оборота в зависимости от вида изделия в 1987 г.*

<i>Наименование товаров</i>	<i>Ставка налога с оборота к розничной цене, %</i>
Холодильники	39
Мотоциклы	33
Легковые автомобили	64
Часы бытовые	49
Ткани шелковые	47
Чулочно-носочные изделия	40
Текстильная галантерея	53
Фарфоро-фаянсовая посуда	40
Ковры и ковровые изделия	61
Обои	30
Ювелирные изделия	71
Парфюмерия	45
Табачные изделия	33
Водка и ликеро-водочные изделия	94
Коньяк	75
Шампанское	69
Вино виноградное крепленое	62
Масло растительное	31

Источники: Моляков Д.С., Большаков С.В. Полный хозрасчет и самофинансирование. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 24.

Особый момент в проведении экономической политики в сфере формирования финансовых ресурсов состоял в том, что чрезмерно завышенные цены на дефицитные товары (отчасти дефицит создается под влиянием таких цен) оказывали негативное влияние на инфляционную ситуацию.

Закон СССР о налогах с предприятий, объединений и организаций (июнь 1990 г.) не только закрепил, но и повысил роль налога с оборота в централизованном перераспределении доходов (прибыли). Установление ставок налога с оборота к облагаемому обороту или в твердых суммах с единицы товаров (продукции), а также условия их введений остались прерогативой союзных органов управления. Уже в 1990 г. поступления в государственный бюджет налога с оборота превысили платежи из прибыли государственных предприятий, составив около 27—30% всех его доходов.

Высокие ставки налога с оборота и сам метод налогообложения товарного оборота ставили также серьезные барьеры на пути решения проблемы насыщения рынка. Нельзя не видеть, что повышение ставок налогообложения потребительской продукции приводило к прямо противоположным результатам — к сокращению облагаемой базы. По существу, при этом, блокировался выход производителя на реальный платежеспособный спрос потребителя. Высокая цена влияет, как правило, на сокращение производства и вместе с тем соответствующее сокращение объемов налоговых поступлений. Например, высокое обложение продукции из хрустала в результате резкого (в 2—3 раза) повышения цен в 1981—1982 гг. привело к затовариванию и тяжелому финансовому положению предприятий и, в результате, к известному сокращению уникальной деятельности. Эта тенденция закрепилась в осуществлении налоговой политики и в последующие годы, что создало мощное торможение для перехода к развитию рыночных отношений.

### *Недостатки механизма взимания налога с оборота*

*Механизм взимания налога с оборота* также создавал ситуацию материальной необеспеченности поступающих в бюджет в форме налога с оборота денежных ресурсов.

*Во-первых*, вследствие взимания налога с оборота до срока конечной реализации товара, происходило «опережение» во времени, когда сумма налога уже поступила в бюджет, а реализации товара конечному потребителю еще не произошло.

*Во-вторых*, часть товаров оставалась нереализованной, подвергалась уценке и реализовывалась по ценам ниже прейскурантных.

Уценка товаров не отражалась на поступлении налога в бюджет, так как облагаемый оборот в этом случае исчислялся из преysкуранных цен на данные товары. Потери в результате фактически проведенных уенок товаров, не пользующихся спросом населения (устаревших фасонов и моделей), составили в 1988 г. более 2 млрд руб. Но далеко не все товары подверглись уценке сразу, когда созрела в этом необходимость. Нередко они долгие годы пылились на складах. Поэтому учтенные таким образом потери могли сильно колебаться по годам и не отражать полностью величину понесенных убытков.

Совокупный эффект этих двух факторов («опережения» и невозможности реализации неходовых товаров) проявлялся в мобилизации в бюджет налога с оборота товаров, «осевших» в товарных запасах в розничной и оптовой торговле и промышленности, причем сумма налога интенсивно росла.

Источником уплаты налога на практике являлся преимущественно кредит банка, который составлял более половины оборотных средств предприятий. Его доля в оборотных средствах торговых и сбытовых организаций была еще выше. В результате происходило косвенное кредитование бюджета.

Сложившийся порядок уплаты налога независимо от того, произошла или нет фактическая реализация товара, способствовала развитию индифферентности предприятий в отношении интересов потребителя, не давая им возможности своевременно реагировать на изменение спроса.

Применение налога с оборота, таким образом, оказывало дестимулирующее воздействие на деятельность предприятий, искажало картину экономических интересов в рамках народного хозяйства в целом.

## 13.4. Подходное обложение населения

### *Необходимость изменений в подходном обложении населения*

---

В рассматриваемый период начали происходить изменения и в *налогообложении населения*: в 1989 г. за счет налогов с населения формировалось более 10% доходов бюджета. Размер этой доли зависел от принципов хозяйственной и социальной политики. В процессе перехода к рыночной экономике она неизбежно должна была возрастать. Предстоящая реформа призвана была учесть новые явления: свободу хозяйственной деятельности, многообразие форм собственности, новые источники поступлений личных доходов,

с которых сняты ограничения и запреты. Закон СССР «Об изменении порядка и размеров налогообложения населения» предполагал полное равенство всех категорий населения, независимо от формы собственности предприятия, на котором человек работает. Главный недостаток некоторые экономисты видели в том, что Закон *предполагает налог с заработной платы, а не с дохода*. Они предлагали «постепенно заменить принцип обложения заработной платы принципом обложения совокупного дохода, включающего все поступления в личную собственность граждан независимо от их источника», обязательно установить необлагаемый минимум в размере минимальной заработной платы. Шкала подоходного налога должна быть *прогрессивной*<sup>1</sup>.

27 марта 1990 г. министр финансов В.С. Павлов представил сессии Верховного Совета СССР новые проекты налогов с населения: «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства», «О поэтапной отмене налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР» и «О правах государственных налоговых инспекций».

В общих чертах *концепция коренной налоговой реформы* выглядела следующим образом.

1. *Ликвидировать множественность налогообложения*. Со временем должен начать действовать один налог на совокупный годовой доход как сумму всех видов доходов за год, включая оплату труда.

2. *Налогом должен облагаться не весь доход, а чистый*. Из общей его суммы имеется в виду вычесть: необлагаемый размер дохода, разные налоговые льготы на детей, инвалидов, иждивенцев и др.

3. *Введение общей для всех прогрессивной шкалы обложения*.

4. *Введение жестких мер ответственности плательщиков за сокрытие доходов, за неподачу декларации*.<sup>2</sup>

Большое внимание правительство уделяло социальной защищенности малообеспеченных слоев населения: намечалось разработать научно обоснованный прожиточный минимум, определить систему льгот, установить необлагаемую налогом часть дохода. Предлагалось повысить размер необлагаемого минимума заработной платы с 70 до 90 руб., что для того времени было крупным шагом вперед. Эта мера затрагивала интересы 35 млн человек, которые получали дополнительно 2 млрд руб. Необлагаемый минимум для военнослужащих устанавливался в 350 руб. Менялась прогрессия обложения, которая к 1990 г. с заработков, превышавших 100 руб., оставалась неизменной — 13%. При среднем заработке рабочих и служащих 240 руб.

<sup>1</sup> Лыкова Л.Н. От нормативов к налогообложению. М., 1991. С. 107, 108.

<sup>2</sup> Лыкова Л.И. Указ. соч. С. 5.

устанавливалось взимание с заработка 100 руб. — 2,4%, 120 руб. — 6%, с 750 руб. — 12,5%, с 1000 руб. — 13,62%, с 2000 руб. — 22,31%, с 3000 руб. — 34,8%, 5000 руб. и более — 60%. Налоговые льготы получали инвалиды I и II групп: для них размеры подоходного налога снижались на 50%. Полностью освобождались от подоходного налога участники Великой Отечественной войны. Наконец-то было решено поэтапно отменить налог на холостяков, одиноких и мало-семейных граждан, введенный во время Великой Отечественной войны. Сначала — с 1991 г. предлагалось отменить налог с бездетных женщин, состоящих в браке, с 1992 г. — с женатых мужчин и с 1993 г. — со всех остальных. В совокупности это дало бы населению за три года 1,5 млрд руб.<sup>1</sup>

23 апреля 1990 г. Верховный Совет СССР принял Закон «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства», а 11 июня 1991 г. — поправки к нему: упрощена шкала ставок налога и установлена в одинаковых пропорциях для всех налогоплательщиков, установлен предел — 30% дохода.

Для поощрения предпринимательской деятельности были установлены более низкие ставки подоходного налога для занятых бизнесом лиц в сравнении с другими категориями граждан. В РСФСР максимальная ставка для них установлена в размере 35%, тогда как для всех остальных — 50%.<sup>2</sup>

### *Переход к рыночной экономике*

Итак, к концу 1980 — началу 1990-х гг. база доходов бюджета от населения не имела перспектив развития, а база доходов от хозяйственной деятельности государства имела тенденцию к сокращению. Эту тенденцию усиливал монополизм.

Какая-либо заинтересованность в получении максимальной прибыли отсутствовала. Следствием были низкая эффективность производства, нерациональный расход товарно-материальных ценностей, рост себестоимости продукции. Отсутствие собственных средств у предприятий серьезно сдерживало их развитие. Изнашивались основные производственные фонды, устаревала технология, замедлялись темпы прироста производительности труда, падала фондоотдача, а, в конечном счете, снижалась прибыль.

Последняя попытка реформирования социализма, предпринятая М.С. Горбачевым, была с энтузиазмом воспринята народом. В обществе широко обсуждались конкретные пути преобразования эко-

<sup>1</sup> Там же. С. 11—12.

<sup>2</sup> Толкушкин А.В. Указ. соч. С. 290.

номики, финансов и налоговой системы. В ходе дискуссий были сформулированы новые принципы налоговой политики, которые коренным образом пересматривали советскую систему налогообложения, вводили рыночные принципы налоговой политики. Однако во властных структурах были значительные силы сопротивления, которые тормозили реализацию этих принципов.

Первые законодательные акты в налоговой сфере далеко не в полной мере соответствовали новым принципам налоговой политики, их приходилось корректировать.

Жизнь неумолимо требовала ускорения перехода к рыночной экономике. Однако в конце 1980-х гг. и в 1990 г. резко усилились колебания М.С. Горбачева. Эти колебания в большой мере были результатом оппозиции тем силам, которые желали взять более определенный курс на рыночную экономику, ускорить его. На консервативных позициях стояли председатель правительства Н.И. Рыжков и сменивший его В.С. Павлов. Между тем экономическое положение в стране приближалось к критическому: наращивала обороты инфляция, опустели полки магазинов, на местах вводились талоны. М.С. Горбачев вспоминает о том, что весной 1990 г. открыто против рынка уже не выступала ни одна заметная политическая сила. Это было связано как раз с обострением экономической обстановки в стране (по словам Горбачева — «экономический кризис в острой фазе»<sup>1</sup>). В передовой части общества возникло осознание непригодности старой советской модели социализма.

Горбачев продолжал утверждать, что перестройка идет в рамках социализма, «но в самом понимании социализма происходили глубокие перемены, ставился вопрос, насколько соответствуют этому понятию многие черты модели, сложившейся у нас в основном в 1930-е гг. Критике подвергались чрезмерное распространение госсобственности, недооценка кооперативных форм и ИТД, жесткое планирование, ущемление демократических норм управления, ограничение самофинансирования»<sup>2</sup>. Постепенно вырисовывались черты новой модели социализма. Основными из них С.С. Шаталин называл многопартийную систему, политическую демократию, плюрализм форм собственности и хозяйствования, социальную защищенность, экологическую безопасность, гуманизацию общества.<sup>3</sup>

Разногласия переместились в плоскость выбора конкретных путей перехода к рынку. Полемику вокруг выбора программы перехода

---

<sup>1</sup> Горбачев М.С. Указ. соч. С. 568.

<sup>2</sup> Там же. С. 349.

<sup>3</sup> Шаталин С.С. Экономическая программа политической партии // Коммунист. 1990. № 7. С. 33.

Горбачев М.С. назвал «одной из самых драматичных страниц перестройки»<sup>1</sup>. В 1990 г. М.С. Горбачев поручил группе экономистов (Г.Я. Явлинский, С.С. Шаталин и др.) подготовить программу перехода к рыночной экономике. Одновременно правительственную программу готовили Н.И. Рыжков и Л.И. Абалкин. В программе С.С. Шаталина и Г.Я. Явлинского, получившей название «500 дней», намечался *постепенный переход к рыночной экономике*. Ее основные положения:

- восстановление частной собственности на средства производства, в том числе на землю; постепенная приватизация предприятий;
- признание экономического суверенитета союзных республик;
- антимонопольные меры;
- резкое сокращение государственных расходов, и главным образом за счет отказа от строительства крупных промышленных объектов;
- прекращение помощи другим странам;
- резкое сокращение военных расходов.

Сначала казалось, что М.С. Горбачев принимает эту программу, но потом неожиданно изменил свое мнение. На заседании Президиума Верховного Совета СССР в октябре 1990 г. под давлением М.С. Горбачева С.С. Шаталин снял с голосования резолюцию о принятии программы «500 дней». «Это был самый черный день в моей жизни», — писал позднее С.С. Шаталин. Он считал, что М.С. Горбачев не был готов к принятию этой программы, потому что она означала установление «новой социально-экономической и политической системы», в которой не было места «старым КПСС, КГБ, ВПК». Горбачев М.С. «потерял способность правильно оценивать реальную расстановку политических сил и пульс народной жизни». После отказа от этой программы он «шел от поражения к поражению, став заложником правореакционных сил»<sup>2</sup>. С.С. Шаталин дополняет, что в этом же месяце программу «500 дней» приняла сессия Верховного Совета РСФСР, но «правительство И.С. Силаева даже не попробовало подступиться к ее реализации».

Время было упущено, экономическая ситуация становилась все более критической, центральная власть утрачивала контроль над обществом, усиливались центробежные тенденции, в обществе росла неуверенность и тревога. В такой обстановке произошел развал СССР, и перед российскими властями во весь рост встала задача немедленного и быстрого перехода к рыночной экономике. Начались неоднозначные реформы Е.Т. Гайдара.

---

<sup>1</sup> Горбачев М.С. Указ. соч. С. 564.

<sup>2</sup> Шаталин С.С. Прерванный диалог. Тверь, 1998. С. 159.



## Контрольные вопросы

1. Какая тенденция в мировой практике налогообложения сложилась к началу 1980-х гг.?
2. В чем состояло отличие системы налогообложения в СССР от сложившихся мировых тенденций?
3. Какое направление в части налогообложения предпринимательской деятельности разрабатывалось на западе? Охарактеризуйте основные экономические посылы данного научного обоснования построения системы налогообложения предпринимательской деятельности.
4. В чем состояло принципиальное отличие от налогов отчислений от прибыли предприятий?
5. Насколько эффективной показала себя система отчислений от прибыли предприятий?
6. Какие методы хозяйствования преобладали в советской экономике начала 80-х гг.? Каким образом их использование влияло на дальнейшее развитие государства в целом?
7. Чем состояла суть нормативного метода распределения прибыли?
8. В чем отличие налога на прибыль организаций от нормативного метода распределения прибыли?
9. В чем проявлялись достоинства и недостатки нормативного метода распределения прибыли?
10. В чем состояла суть ресурсных платежей? Каковы их достоинства и недостатки?
11. В чем состояли достоинства и недостатки платы за трудовые ресурсы? Какой экономический эффект вызвало ее введение?
12. С какой целью была предпринята попытка перевода предприятий и организаций производственных отраслей на самофинансирование?
13. Какой экономический эффект был получен от применяемых методов налогового реформирования?
14. В чем состояла особенность налога с оборота?
15. Как реализовывался механизм взимания налога с оборота?
16. Какой экономический эффект создавал налог с оборота?
17. Каким образом была сформирована система подоходного налогообложения советских граждан?

*Раздел* **III**

---

**Налоговая система  
Российской Федерации  
на современном этапе**

---

В сущности, вопрос о налогах  
есть вопрос о государстве.

*П.Ж. Прудон*

---

**Глава 14** Налоговые реформы 1990—2000-х гг.

**Глава 15** Налоговая политика России на современном этапе

## Налоговые реформы 1990—2000-х гг.

---

### 14.1. Экономические преобразования и налоговая система

#### *Экономическая характеристика недостатков системы налогообложения советского периода*

---

Финансовый кризис надвигался медленно, но неуклонно. Начиная с 1987 г. поступлений доходов от хозяйства и от населения стало недоставать для сбалансирования бюджета. Потребовалось дополнительное привлечение средств для обеспечения финансирования расходов, что вело к увеличению государственного внутреннего долга. В 1988 г. сумма привлеченных средств, с помощью которых был сбалансирован государственный бюджет, составила 90,14 млрд руб., без их учета доходы по сравнению с 1985 г. сократились на 11,7 млрд руб., причем поступления от хозяйства уменьшились на 18,3 млрд руб., а расходы государственного бюджета за этот же период возросли на 73 млрд руб., в 1989 г. сумма привлеченных средств возросла до 91,78 млрд руб. Удельный вес поступлений от хозяйства в доходах бюджета снизился с 91,7% в 1985 г. до 72,3% в 1989 г. При практически неизменном удельном весе поступлений от населения — чуть более 8% — доля привлеченных средств в бюджете 1989 г. составила уже 18,6%<sup>1</sup>.

Очевидно, что к концу 1980-х гг. *советская налоговая система перестала выполнять в полной мере свою основную функцию — фискальную*, т.е. она не обеспечивала запланированных объемов финансовых поступлений на государственные расходы.

*Социальная функция налоговой политики*, направленная непосредственно на человека, *также не получала должного подкрепления финансовыми ресурсами.*

---

<sup>1</sup> Рассчитано по: *Государственный бюджет СССР 1981—1985*. М.: Финансы и статистика, 1987. С. 4, 12; *Государственный бюджет СССР 1989*. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 5, 15.

При росте расходов масштабы финансового кризиса нарастали. В конце 1991 г. внутренний государственный долг превысил 995 млрд руб., внешний долг достиг 47 млрд инвалютных рублей.

В силу бюджетного устройства того периода дефицит государственного бюджета, впервые официально объявленный в 1989 г., а до того в течение нескольких лет носивший скрытый характер, привел к разбалансированности всех бюджетов на всех уровнях вплоть до районного.

Таким образом, финансовый кризис и развитие бюджетного дефицита — это *не случайное явление, а концентрированное выражение накапливавшихся в экономике страны негативных процессов*, которые нарастали в системе централизованного управления в финансах в целом и налоговой политике в частности.

Налоговая система в 1980-е гг. оказалась в роли *разбалансирующего механизма*. Она не была приспособлена к новым условиям нарастающих рыночных отношений в недрах еще советской экономики.

Кардинальные преобразования в экономике России на рубеже 1980—1990-х гг., интеграция постсоциалистической системы в единый мировой хозяйственный комплекс потребовали создания новой налоговой системы.

Важнейшее принципиальное отличие налоговой системы до перехода к рынку и после включения хозяйственных объектов в систему рыночных отношений, по нашему мнению, заключается в следующем:

- налоговая система СССР действовала как фискальный механизм, обеспечивавший изъятие запланированной части доходов у государственных предприятий и населения с последующим перераспределением их через систему централизованного планового регулирования социалистической экономики;
- в современных условиях налоговая система сама должна выступать регулятором экономических процессов в обществе, в ее рамках необходимо обеспечить реализацию и согласованность всех функций, присущих налоговой политике в условиях современной рыночной экономики — фискальной, стабилизирующей, регулирующей и интегрирующей.

### *Этапы становления современной налоговой системы*

В развитии налоговой системы Российской Федерации можно выделить несколько основных этапов.

**Этап становления.** Первые признаки начавшей формироваться налоговой системы появились только во второй половине 1980-х гг.,

когда начали образовываться предприятия других форм собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и др.) и началось постепенное изменение экономического строя общества. С 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г., в соответствии с которым были установлены основные общесоюзные налоги:

- налог на прибыль;
- налог с оборота;
- налог на экспорт и импорт;
- налог на фонд оплаты труда колхозников;
- налог на прирост средств, направляемых на потребление;
- налог на доходы и др.

Следует отметить характерные особенности реализации действовавшего налогового законодательства:

1) на территории Российской Федерации была установлена «однотерриториальность» сбора налогов, т.е. суммы налоговых поступлений преимущественно централизовывались в российском бюджете, а затем часть их предусматривалось перечислять в союзный бюджет на согласованные расходы;

2) одновременно для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения (в частности, российская ставка налога на прибыль составляла 35%, тогда как союзная — 45%).

Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были заложены с принятием Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 и соответствующих законов по конкретным видам налогов, которые вступили в действие 1 января 1992 г. и отменены с 1 января 2005 г. С принятием этих законов в России впервые за многие десятилетия была создана налоговая система.

Необходимость сведения действующих налогов в единую систему была вызвана тем, что проводившиеся экономические преобразования потребовали выработки принципиально иной современной финансовой политики, которая должна была стать одним из важнейших и действенных инструментов регулирования развивающихся рыночных отношений. Налоговая система была призвана ограничить стихийность рыночных отношений, активно воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, снизить инфляцию.

Сформированная и вступившая в действие с 1 января 1992 г. российская налоговая система была построена *на отдельных, не увязанных в единое целое, принципах, важнейшими из которых были:*

- равенство всех налогоплательщиков, включая предоставление налоговых льгот и защиту экономических интересов;

- разграничение прав по введению и взиманию налогов между различными уровнями власти;
- однократность налогообложения (один и тот же объект может быть обложен налогом одного вида только один раз за установленный период);
- приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательными и нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;
- установление конкретных прав и обязанностей налогоплательщиков и государства, но с чрезмерным преобладанием прав налоговых органов.

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в определенной степени выполняла свою роль, обеспечивая минимальные потребности государства по поступлению в бюджеты всех уровней финансовых ресурсов. Вместе с тем по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки действующей налоговой системы становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все более и более очевидным.

*Этап неустойчивого налогообложения.* Не случайно на протяжении последующих лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и по нескольку раз в год, вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основных положений построения налоговой системы. К сожалению, вносимые законодательные изменения не всегда были обоснованными. Так, в декабре 1993 г. предоставлением права региональным и местным органам вводить неограниченное число новых налогов был нарушен один из важнейших принципов построения налоговой системы — принцип ее единства. В результате сложившаяся к концу 1990-х гг. в Российской Федерации налоговая система из-за несовершенства ее отдельных элементов во все большей степени *препятствовала экономическому развитию страны.*

Огромная налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, наличие большого числа налоговых льгот, а также многочисленных возможностей для сокрытия доходов и неуплаты налогов создали в стране атмосферу отсутствия честной конкуренции законопослушных и закононепослушных налогоплательщиков, а также способствовали развитию теневой экономики. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов прироста налоговых поступлений и росте бюджетного

дефицита. Налоги все в меньшей степени стали выполнять функцию регулятора производства. Назрела необходимость существенного изменения налоговой политики.

**Этап подготовки налоговой реформы.** Это были годы дальнейшего развития налоговой системы. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного характера, отменялись отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению новых налогов. Одновременно осуществлялась разработка и подготовка к принятию Налогового кодекса.

**Этап реформирования.** Это современный этап развития налоговой системы. В 1998 г. была принята и с января 1999 г. вступила в действие первая (общая) часть Налогового кодекса Российской Федерации, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

Это был результат многолетнего и мучительного труда Правительства РФ и парламента. Причин длительной разработки Кодекса много, но главная состоит в том, что у государства не хватило достаточно политической воли, чтобы и «власть употребить», и налоги собрать, и своевременно разработать и ввести Налоговый кодекс.

С 1 января 2001 г. вступила в действие специальная часть Налогового кодекса РФ, которая регламентирует вопросы конкретного применения основополагающих налогов.

К настоящему времени из предполагаемых 30 глав второй части Кодекса приняты все 30. Таким образом, в целом обновленная налоговая система начала функционировать с 2005 г.

Налоговый кодекс РФ — это единый, взаимосвязанный и комплексный документ, учитывающий всю систему налоговых отношений в Российской Федерации. С его принятием в целом в России окончательно сформирована единая налоговая система.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что принятие Налогового кодекса РФ не ставило своей целью кардинально изменить принятую в России в 1991 г. налоговую систему. Кодекс представляет собой *эволюционное преобразование этой системы путем устранения выявленных в ходе ее функционирования недостатков и перекосов.*

К 2000 г. сложились новые экономические условия. Появились признаки экономического роста благодаря мерам, принятым Правительством РФ. Но слабость процесса заключается в нестабильности факторов, обеспечивающих подъем производства.

Определяя дальнейшие шаги по проведению налоговой реформы, следует отметить, что наиболее важные меры из тех, которые были поставлены перед Правительством РФ и Федеральным Собранием РФ Президентом Российской Федерации, уже были реализованы в 2000—2002 гг.

Эти, а также ряд других мер налоговой реформы проводились в соответствии с одобренной в 2000 г. Правительством РФ Программой проведения масштабной налоговой реформы в Российской Федерации и были осуществлены в беспрецедентно короткие для мировой практики сроки.

Следствием проведенных мер стало *обеспечение более равномерного распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков*, изменение в положительную сторону как структуры налоговых поступлений, так и структуры поступлений налоговых платежей по основным отраслям экономики. Улучшилось администрирование уплаты налогов и сборов. Прекращена практика заключения специальных соглашений по уплате налогов с крупнейшими налогоплательщиками. Важным следствием проведенных мер стала легализация многими налогоплательщиками своих доходов, ранее скрываемых от налогообложения.

В результате интенсивной совместной работы Правительства и Федерального Собрания было принято одиннадцать глав второй части Налогового кодекса РФ, регулирующих порядок уплаты конкретных налогов.

Важнейшим промежуточным результатом реализованных мер было *реальное снижение общей налоговой нагрузки на экономику*, что стало одним из важных факторов поддержания экономического роста в стране.

Несмотря на общее снижение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков, в последние годы удалось обеспечить опережающее по сравнению с ростом валового внутреннего продукта увеличение доходной базы бюджетов всех уровней. Однако следует учесть, что в значительной степени такое положение было обусловлено высокими мировыми ценами на нефть, что обеспечивало ежегодно получение дополнительных доходов в объеме около 2% к ВВП.

## 14.2. Формирование эффективной налоговой системы в Российской Федерации

*Основные задачи, решаемые  
в ходе налоговой реформы*

---

Формирование конкурентоспособной налоговой системы должно стать — в комплексе с другими направлениями реформ — одним



из условий достижения устойчиво высоких показателей роста российской экономики и качественного обновления ее структуры. В связи с этим необходим определенный пересмотр приоритетов налоговой реформы с точки зрения решения этой задачи.

Успешность развития страны зависит и от способности привлечь в экономику капитал, а поэтому необходимо обеспечить достаточный уровень доходности на вложенные инвестиции, сопоставимый с уровнем доходности в других странах. Отдача на капитал формируются с учетом разных составляющих, в том числе и с учетом совокупного уровня налоговой нагрузки. Благоприятный налоговый режим не может компенсировать факторы, определяющие низкую конкурентоспособность российской экономики (технологическую отсталость, макроэкономические проблемы, низкое качество государственных институтов, непривлекательный деловой климат), но он может и должен внести вклад в повышение отдачи на вложенный капитал, повысив тем самым относительную инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность российской экономики. Поэтому одним из приоритетов налоговой реформы должно стать создание условий, позволяющих России конкурировать на рынке капиталов и других инвестиционных ресурсов.

В настоящее время существует определенный дисбаланс в уровне налоговой нагрузки на сырьевой сектор и остальные отрасли экономики. Это не способствует развитию обрабатывающих отраслей и сферы услуг, не стимулирует приток инвестиций в эти отрасли. Поэтому другим приоритетом налоговой реформы должно стать выравнивание налоговой нагрузки между отраслями экономики. Рассматривая поддержку обрабатывающих отраслей и сферы услуг в числе своих первостепенных задач, Правительство Российской Федерации должно обеспечить снижение налогового бремени в отношении этих секторов (за исключением производства некоторых подакцизных товаров) при сохранении налоговой нагрузки на сырьевой сектор.

Приоритетом налоговой реформы должно стать выравнивание налоговой нагрузки между отдельными хозяйствующими субъектами, занимающимися одной и той же экономической деятельностью. Различия в уровне налогообложения таких хозяйствующих субъектов создают неравные конкурентные условия для отдельных налогоплательщиков.

**Основной целью** проведения налоговой реформы должно стать *завершение создания налоговой системы, отвечающей требованиям экономического роста и финансовой стабильности*. Для достижения этой цели необходимо решить следующие задачи.

1. **Достижение минимально возможной налоговой нагрузки.** Формирование эффективной налоговой системы предполагает достиже-

ние справедливого минимально возможного уровня налоговой нагрузки, имея в виду, что налоговое бремя не должно стать препятствием на пути экономического роста. Ускорение темпов экономического роста в России не возможно без дальнейшего снижения доли ресурсов, перераспределяемых непосредственно государством или при участии государства. Налоги являются важнейшим инструментом перераспределения общественного богатства, а, следовательно, задача по снижению доли ресурсов, перераспределяемых непосредственно государством или при его участии, невыполнима без сокращения налоговых изъятий. Иными словами, речь должна идти о дальнейшем снижении налоговой нагрузки на обрабатывающие отрасли и сферу услуг.

Снижение налогов в качестве фактора экономического роста эффективно только при условии проведения других институциональных и структурных преобразований. Как свидетельствует опыт стран с переходной экономикой, положительный эффект от проведения налоговых реформ возможен только в случае их синхронизации с другими более широкими экономическими преобразованиями. Налоговые реформы могут реально улучшить инвестиционный климат только одновременно с такими преобразованиями, в частности, как реформирование банковского сектора для содействия трансформации сбережений в инвестиции, преобразование естественных монополий с целью предоставления доступа к их услугам всем потребителям по рыночным ценам.

С целью избежания дефицита государственных финансовых ресурсов и снижения эффективности осуществления государством своих функций снижение налоговой нагрузки должно осуществляться только при условии относительного сокращения бюджетных расходов на основе кардинального повышения их эффективности.

**2. Реформирование системы распределения налоговых доходов между всеми уровнями бюджетной системы.** Такое реформирование должно осуществляться одновременно с реформой межбюджетных отношений и решением вопроса финансовой обеспеченности региональных бюджетов и бюджетов муниципальных образований, с учетом разграничения расходных полномочий между уровнями бюджетной системы, связанных с реформой местного самоуправления. В этой связи предполагается внесение в бюджетный и налоговый кодексы поправок, связанных с изменением сложившегося порядка закрепления налоговых доходов за территориальными образованиями.

**3. Совершенствование существующей системы взимания отдельных налогов.** Одновременно с решением вопросов общеэкономического характера следует усовершенствовать сложившуюся систему уплаты отдельных налогов и правила, регулирующие отношения по

уплате конкретных налогов. Именно от того, насколько совершенной будет система, позволяющая определить объект налогообложения, налоговую базу, налоговую ставку, порядок исчисления и уплаты налога во многом зависит степень учета интересов налогоплательщика в налоговых отношениях.

4. *Улучшение системы налогового контроля и изменения системы налоговой ответственности.* Только эффективный, осуществляемый на постоянной основе налоговый контроль может обеспечить неукоснительное соблюдение налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений. Поэтому реформирование налоговой системы должно сопровождаться улучшением контрольных функций специализированных органов, сведением к необходимому минимуму мер текущего налогового контроля, сосредоточением ресурсов контролирующих органов на ключевых сферах, исключением возможного дублирования контрольных полномочий различными государственными органами. Необходимо, в частности, принять решения по упрощению системы учета объектов налогообложения, налогового учета (его сближения с бухгалтерским учетом) и налоговой отчетности. Требуется также совершенствование существующей системы налоговой ответственности.

В 2003—2005 гг. налоговая реформа развивалась по следующим основным направлениям:

- продолжение курса на дальнейшее снижение налогового бремени как одного из условий обеспечения экономического роста и диверсификации экономики;
- упрощение налоговой системы и уменьшение числа налогов, ориентация на те налоги, которые стимулировали бы мотивацию к росту прибыли, личных доходов, занятости и отказ от теневой экономической деятельности;
- усиление справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков, в том числе путем отказа от неэффективных налоговых льгот, и корректировка норм, искажающих экономическое содержание налогов;
- улучшение налогового администрирования как одного из условий повышения уровня собираемости налогов и сборов, а также снижения издержек, связанных с соблюдением законодательства о налогах и сборах.

При этом надо было обеспечить соблюдение принципа стабильности налоговой системы, определенности в объемах налоговых платежей для налогоплательщиков на длительный период, а также обеспечение прямого действия законодательства о налогах и сборах

с одновременным повышением понятности и определенности при его применении налогоплательщиками.

Кроме того, постепенно смещался акцент налоговой реформы: от радикальных налоговых преобразований к улучшению налогового администрирования.

Как важное условие успешной реализации налоговой реформы рассматривалась нормализация процесса законотворчества по вопросам налогообложения. Необходимо было исключить случаи придания налоговым нормам обратной силы, изменения концепций законопроектов при рассмотрении во втором чтении, внесения в налоговые законы норм неналогового характера.

В заключение отметим, что в целом по своей общей структуре, принципам построения и перечню налоговых платежей на сегодняшний день российская налоговая система соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в странах с рыночной экономикой.

Соответствующие уточнения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации были внесены Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. Насколько точно и в полной мере они воплотят в жизнь первоочередные меры по формированию эффективного налогового механизма в Российской Федерации, покажет складывающаяся практика применения вышеуказанного законодательного акта.

### *Основные направления развития налоговой системы в Российской Федерации*

Правительство РФ и Законодательное Собрание РФ предполагают дальнейшее развитие налоговой системы в Российской Федерации (в 2008—2010 гг.)

К настоящему времени в Российской Федерации в целом закончено формирование основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой. Основные параметры устройства российской налоговой системы уже не отражают систему налогов и сборов, унаследованную от советских времен; система базируется на общепринятых в современной мировой практике основных видах налогов с учетом специфики российской экономики. Преобразование налоговой системы России в последние годы осуществлялось в тесной связи с проведением бюджетной реформы и преобразованиями в области бюджетного федерализма.

Следует, однако, отметить, что переходный характер российской экономики характеризуется наличием множества специфических для данного этапа проблем, среди которых можно выделить недостаточный уровень развития базовых институтов, включая институты правоприменения (инфорсмент), обеспечения исполнения контрактов, судебной системы, защиты прав собственности. В этих условиях проведенная в последние годы налоговая реформа является лишь первым шагом на пути формирования конкурентоспособной налоговой системы, определившим базу для ее построения. На среднесрочную перспективу не запланировано реализации мер в области налоговой политики, которые по своему масштабу будут сопоставимы с глобальной перестройкой налоговой системы, произошедшей с принятием Налогового кодекса РФ в первой половине 2000-х гг. или налоговой реформой начала 1990-х гг.

С точки зрения количественных параметров российской налоговой системы с учетом изменений, которые предполагается реализовать в среднесрочной перспективе, необходимо отметить следующие *цели налоговой политики*:

1) отказ от увеличения номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы;

2) унификация налоговых ставок, повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, пересмотра налоговых льгот и освобождений, интеграции российской налоговой системы в международные налоговые отношения.

В среднесрочной перспективе будет продолжено совершенствование системы администрирования налогов в России. В частности, предполагается принятие *следующих мер*:

- совершенствование подходов к проведению налоговых проверок;
- повышение уровня информационного обеспечения и автоматизации налоговых органов;
- обеспечение информационного взаимодействия между налоговыми, таможенными, правоохранительными и иными органами;
- совершенствование системы государственной регистрации юридических лиц и предпринимателей без образования юридического лица.

Среди *основных направлений*, в русле которых предполагается развивать налоговую политику в среднесрочной перспективе, необходимо выделить следующие:

1) контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения;

2) налогообложение дивидендов, выплачиваемых российским лицам;

- 3) регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний;
- 4) проблемы определения налогового резидентства юридических лиц;
- 5) введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций;
- 6) совершенствование налога на добавленную стоимость;
- 7) индексация ставок акцизов;
- 8) налогообложение налогом на прибыль организаций при совершении операций с ценными бумагами;
- 9) налогообложение налогом на доходы физических лиц при совершении операций с ценными бумагами;
- 10) совершенствование налога на имущество физических лиц (введение налога на недвижимость);
- 11) совершенствование системы вычетов, предоставляемых по налогу на доходы физических лиц;
- 12) совершенствование налога на добычу полезных ископаемых;
- 13) создание особых экономических зон портового типа;
- 14) изменения в налоговом законодательстве в связи с созданием целевого капитала некоммерческих организаций и создания благоприятных условий для функционирования некоммерческих организаций в социально значимых областях;
- 15) совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики налогоплательщиков;
- 16) международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен;
- 17) введение в налоговое законодательство понятия индексируемой налоговой единицы;
- 18) создание налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности;
- 19) реформирование налога на игорный бизнес<sup>1</sup>.

Таким образом, можно заключить, что формирование конкурентоспособной налоговой системы в России не закончено — данный процесс активно будет продолжаться еще не одно десятилетие, поскольку слишком тяжелое наследство досталось современной России от ее предшественника — СССР.

Один из российских экономистов в популярной и уважаемой газете написал: «Я ответственно заявляю: сегодня ни одно предприятие в России, работающее на внутренний рынок, не в состоянии честно платить все положенные по закону налоги и при этом не

---

<sup>1</sup> См.: *Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 годы*, одобренные на заседании Правительства Российской Федерации (протокол № 8 от 2 марта 2007 г.). С. 1—48.

обанкротиться»<sup>1</sup>. Известно, что в США совокупный налог не превышает 35% доходов, а в России он доходит до 70%. На практике предприятия изобретают способы ухода от налогов и в лучшем случае платят 7—8%. Разве это не повод задуматься над проблемами налогообложения в современной России?

## Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте предпосылки возникновения и развития финансового кризиса в СССР в конце 1980-х гг.
2. Какие факторы оказали наибольшее негативное влияние на разбалансирование всей бюджетной системы государства?
3. Какую роль в нарастании финансового кризиса сыграла действовавшая налоговая система?
4. В чем состоит принципиальное отличие налоговой системы командно-административного образца от налоговой системы, построенной с учетом законов рыночной экономики?
5. Какие основные этапы в становлении российской налоговой системы можно выделить?
6. Охарактеризуйте так называемый «этап становления» налоговой системы Российской Федерации. В чем проявились его достоинства и недостатки?
7. Дайте характеристику «этапу неустойчивого налогообложения» в Российской Федерации.
8. Охарактеризуйте «этап подготовки налоговой реформы». Какую цель преследовал законодатель, предполагая коренным образом изменить существовавшую до сих пор налоговую систему?
9. В чем состояли причины формирования задолженности по налогам и сборам в федеральный бюджет Российской Федерации по состоянию на 1 декабря 1999 г.?
10. Чем характеризуется современный этап развития налоговой системы — «этап реформирования»?
11. На решение каких основных задач направлены изменения налоговой системы, внесенные Налоговым кодексом Российской Федерации?
12. Какие основные принципы построения налоговой системы учтены при ее реформировании в России?
13. Дайте характеристику основным итогам реформирования налоговой системы за период 2000—2003 гг. и 2003—2005 гг.
14. Какие приоритетные направления проведения налоговой реформы должны быть реализованы в среднесрочной и долгосрочной перспективе?

---

<sup>1</sup> Аргументы и факты 2006. № 14. С. 8.

## Налоговая политика России на современном этапе

---

### 15.1. Сущность налоговой политики государства

#### *Понятие налоговой политики*

---

Термин «политика» определяется в Словаре русского языка как «деятельность органов государственной власти и государственного управления, отражающая общественный строй и экономическую структуру страны, а также деятельность общественных классов, партий и других классовых организаций, общественных группировок, определяемая их интересами и целями»<sup>1</sup>.

В экономической литературе существуют разные понятия налоговой политики. Безусловно, важно разобраться с пониманием этого термина, прочно вошедшего в современный экономический лексикон.

К сожалению, несмотря на свою безусловную значимость, понятие «налоговая политика» не имеет в нашей стране законного признания и обоснования. Этот термин не встречается в арсенале ни налогового, ни бюджетного законодательства. Исключение составляет лишь упоминание его в ст. 15 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации», где говорится, что Правительство РФ разрабатывает и реализует налоговую политику<sup>2</sup>. Употребляется данный термин без раскрытия его сути и в некоторых подзаконных актах.

Во многих экономических трудах дается определение налоговой политики, например: «**Налоговая политика** представляет собой комплекс мер в области налогового регулирования экономики, направленных на установление оптимального уровня налогового бремени в зависимости от характера, поставленных в данный момент задач перед государством. Является ключевым звеном экономической по-

---

<sup>1</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. — 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1997. С. 553.

<sup>2</sup> Федеральный конституционный закон «О Правительстве Российской Федерации» от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ.



литики и представляет собой инструмент регламентирования макроэкономических пропорций»<sup>1</sup>.

Но, без сомнения, представляется логичным рассмотрение налоговой политики как выходящей далеко за рамки мероприятий в области налогов. В последние десятилетия развитые страны, проводя налоговую политику, стали активно вмешиваться в функционирование рынка, регулировать рост производства, способствовать приоритетному развитию отдельных отраслей, влиять на инвестиционную политику и структурную перестройку экономики.

Но такое расширенное понимание налоговой политики вряд ли можно признать адекватным современной роли налогов. Если исходить из восприятий социально-экономической сущности налогов, то налоговая политика должна выступать частью общей государственной социально-экономической политики.

Итак, в свете всего вышесказанного дадим следующее определение: *налоговая политика* представляет собой *совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны, создающей условия для своевременной и полной уплаты налогов и сборов в целях обеспечения финансовых потребностей публичной власти, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов.*

Считается, что налоговая политика включает в себя три звена:

1) выработку научно обоснованных концепций развития налогов, которые формируются с учетом требований объективных экономических законов, глубокого анализа состояния развития страны, исходя из потребностей населения;

2) определение основных направлений использования налогов на перспективу и текущий период с учетом путей достижения поставленных финансовой политикой целей, международных факторов и возможностей роста финансовых ресурсов;

3) осуществление практических действий, направленных на достижение поставленных целей.

Еще более завуалировано восприятие того, какую налоговую политику следует считать *эффективной*. Уже в самом подходе к обозначению такой политики нет научного единообразия. Ее зачастую называют также здоровой, справедливой, рациональной или оптимальной налоговой политикой. Но если бы вся сложность ограничивалась только терминологическими объяснениями, это было бы решаемой проблемой. В таком случае следовало бы определиться только с ее обозначением. На самом деле проблема гораздо глубже. Суть ее выражается не только в разных подходах к пониманию эф-

---

<sup>1</sup> Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Вузовский учебник, 2008. С. 108.

фективности в налогообложении, но и в более сложной дилемме — реализации в налоговой политике приоритета эффективности и справедливости. Именно в непонимании или в игнорировании этой дилеммы, в нежелании поиска компромисса между эффективностью и справедливостью кроется несостоятельность многих подходов к обоснованию того, какая же налоговая политика может быть признана эффективной.

В этом аспекте недостаточно полным следует признать утверждение Б.Х. Алиева о том, что эффективной может быть только та налоговая политика, которая стимулирует накопления и инвестиции, способствует экономическому росту<sup>1</sup>. А.И. Косолапов делает более аргументированный вывод о том, что главное в эффективной налоговой политике государства — нахождение в каждый период развития общества оптимального соотношения экономической эффективности и социальной справедливости<sup>2</sup>.

Об эффективной налоговой политике следует говорить как об искусстве нахождения компромисса между эффективностью и справедливостью в налогообложении, понятном и принимаемым большинством налогоплательщиков. Поэтому обоснованным видится следующее определение, созвучное с концепцией оптимальной структуры налогообложения.

*Эффективная налоговая политика* — это налоговая политика, ориентированная на максимизацию общественного благосостояния и при этом наилучшим образом отражающая интересы общества в нахождении компромисса между реализацией принципов эффективности и справедливости в налогообложении<sup>3</sup>.

### *Стратегия и тактика налоговой политики*

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику.

*Стратегия налоговой политики* — это совокупность ее перспективных целей и принципиальных способов решения долгосрочных задач, связанных с построением или реформирование налоговой системы страны в русле выработанной концепции. В процессе ее разработки:

- 1) прогнозируются основные тенденции развития налогов;

---

<sup>1</sup> Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 68.

<sup>2</sup> Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Дашков и К<sup>о</sup>, 2005. С. 107.

<sup>3</sup> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник для студентов вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 435.

- 2) формируются концепции их использования;
- 3) намечаются принципы организации налоговых отношений;
- 4) составляются целевые программы в целях концентрации финансовых ресурсов на главных направлениях социально-экономического развития.

Стратегия налоговой политики в нашей стране определяется Президентом РФ, Федеральным Собранием РФ и Правительством РФ.

*Налоговая тактика*, направленная на решение задач конкретного этапа развития страны путем адекватного изменения способов организации финансовых отношений, маневрирования финансовыми ресурсами, определяется Правительством РФ, в том числе профильными министерствами и федеральными агентствами, представительными органами субъектов Федерации и местного самоуправления.

Налоговая стратегия является относительно стабильной, налоговая тактика гибкая, подвижная, но обе они тесно взаимосвязаны. Стратегия создает возможности для решения тактических задач. Тактика выявляет решающие области, узловые проблемы социально-экономического развития, своевременно изменяет способы и формы организации налоговых отношений, решает задачи, поставленные налоговой стратегией.

Обоснованность тактических действий при проведении налоговой политики играет огромную роль в формировании доходов бюджета. Бюджетные задания на очередной финансовый год должны согласовываться с общей стратегией налогообложения. Этому требуют положения Конституции РФ о разграничении полномочий федерального центра и регионов. Конституционные права субъектов РФ определяют характер их отношений с федеральной властью при установлении правовых норм разграничения налогов по звеньям бюджетной системы.

### *Значение налоговой политики для экономики государства*

---

Налоговая политика является важнейшей составной частью экономической политики страны. Одновременно это и тот рычаг, с помощью которого публичная власть оказывает огромное воздействие на процесс производства и распределения<sup>1</sup>.

Как специфическая область государственной деятельности налоговая политика относится к категории надстройки. Между нею и экономическим базисом общества существует тесная взаимосвязь.

---

<sup>1</sup> *Титов А.С.* Развитие налоговой политики Российской Федерации / По материалам <http://www.lawmix.ru/comm.php?id=995>.

*С одной стороны*, налоговая политика порождается экономическими отношениями, общество не свободно в выработке и проведении политики, последняя обусловлена экономикой. *С другой стороны*, возникая и развиваясь на основе экономического базиса, налоговая политика, будучи составной частью финансовой политики, обладает определенной самостоятельностью: у нее специфические законы и логика развития. В силу этого она может оказывать обратное влияние на экономику, состояние финансов. Это влияние может быть различно: в одних случаях посредством проведения политических мероприятий создаются благоприятные условия для развития экономики, в других — оно тормозится.

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует, что бюджетно-налоговая сфера является мощным инструментом государственного воздействия на экономику. Именно поэтому ее качественное совершенствование имеет особое значение и заслуживает углубленного теоретического анализа и исследования широкого круга смежных микро- и макроэкономических проблем.

Налоговая политика призвана обеспечить необходимые ресурсы для государственно-бюджетной деятельности (расходы на военные, экономические и социальные программы), экономического регулирования (налоги и расходы должны использоваться как рычаги управления хозяйственной деятельностью в целях осуществления определенной экономической политики), выравнивания доходов (с ее помощью перераспределяется национальный доход налогоплательщика в прогрессивной системе налогообложения, а также системе трансфертных платежей социально незащищенным слоям населения). Однако, осуществляя эти основные функции, государство в то же время вынужденно заботиться и о том, чтобы общий уровень налогов, их структура, степень прогрессивности, а также структура расходов и трансфертов не ослабляли стимулов к сбережению, к развитию предпринимательской и трудовой деятельности.

В какой мере налоги могут служить орудием экономической политики? В научной литературе по этому вопросу высказываются различные мнения. Классики политической экономии — А. Смит и в особенности Д. Рикардо — относились, в общем, отрицательно к мысли об использовании налогов в качестве орудия активной экономической политики. Этому же мнению придерживаются и некоторые другие авторы — П. Леруа-Болье, Стурм и др.<sup>1</sup> А. Вагнер же выдвинул так называемую социально-политическую теорию, по которой налоговая политика должна преследовать не только фискальные, но и социально-политические цели. «Наряду с ближайшей, чисто

---

<sup>1</sup> *Тривус А.А.* Налоги, как орудие экономической политики. М., 1925. С. 6—7.

финансовой, целью налога, — указывал Вагнер, — может быть различаема и поставлена еще другая цель: осуществлять с помощью налога регулирующее вмешательство в распределение народного дохода и народного имущества в общем так, чтобы произошло изменение в том распределении, которое происходит в условиях свободного обмена. Я не только твердо придерживаюсь этой точки зрения вопреки всякой полемике, но даже расширяю теперь эту вторую цель в том направлении, что считаю, что регулирующим образом можно вмешиваться также в употребление отдельного дохода и имущества. Из этой установки указанной второй цели вытекает расширенное или, если угодно это назвать таким образом, второе понятие налога, социально-политическое понятие наряду с чисто финансовым»<sup>1</sup>.

Это расхождение мнений связано прежде всего с расхождением мнений в вопросе о том, как далеко должно простираться вмешательство государства в хозяйственную жизнь. Классики политической экономии были противниками вмешательства государства в хозяйственную жизнь. Поэтому они были и против осложнения задач налоговой политики чисто экономическими функциями. Наоборот, Вагнер являлся сторонником расширения вмешательства государства в хозяйственную жизнь, поэтому и налоги, с его точки зрения, должны не только выполнять фискальные функции, но и играть известную экономическую роль.

Мысль Вагнера важна тем, что он расширяет функции налога: тот является не только фискальным инструментом, но и средством для сознательного или преднамеренного воздействия на хозяйственную жизнь. В зависимости от того, как решается вопрос о границах вмешательства государства в хозяйственную жизнь — в сторону его сужения или расширения, экономические функции налога также либо сужаются, либо расширяются.

Налоги являются основным инструментом государственного регулирования экономики. Кроме чисто фискальной функции система налогов и сборов служит механизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру, динамику, размещение, на ускорение научно-технического прогресса. Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, а следовательно, и развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности, создавать предпосылки для снижения издержек производства и обращения частных предприятий, для повышения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке.

---

<sup>1</sup> *Wagner Ad. Finanzwissenschaft, 11 Theil, 2 Auflage. S. 207.*

Научный подход к выработке налоговой политики предполагает ее соответствие закономерностям общественного развития, постоянный учет выводов финансовой теории. На выбор конкретного варианта решения в области налоговой политики влияют следующие факторы:

- общая экономическая ситуация в стране, характеризующаяся темпами роста (падения) производства;
- уровень инфляции;
- кредитно-денежная политика государства;
- соответствие между сферой производства, находящейся под государственным контролем, и приватизированным сектором.

Налоговую политику осуществляют Президент РФ, Федеральное Собрание РФ, Правительство РФ и органы исполнительной власти, наделенные соответствующей компетенцией. Органом, непосредственно ответственным за проведение единой налоговой политики на территории Российской Федерации, является Министерство финансов РФ, а за ее выработку и осуществление с целью обеспечения своевременного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды в полном объеме налогов и других обязательных платежей несет ответственность Федеральная налоговая служба. На это указывают п. 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329, и п. 1 Постановления Правительства РФ «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № 506.

Налоговая политика государства *отражает тип, степень и цель государственного вмешательства в экономику и изменяется в зависимости от ситуации в ней.*

Все специалисты в области налогов подчеркивают правовую природу налоговой политики и то, что налоговое право служит отправным моментом в осуществлении налоговой политики. Налоговая политика — комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов.

Подводя некоторый итог всему сказанному налоговой политике, можно сделать следующие выводы:

- налоговая политика представляет собой комплекс экономических, организационных мер и мер по регулированию налоговых отношений, является составной частью социально-экономической политики государства;
- система, в рамках которой реализуется политика — это национальная налоговая система;

- критерии налоговой политики — эффективность, справедливость, затратность налоговой системы.

Изменения в налоговой политике в значительной степени отражают те перемены, которые происходят в экономике, политике и идеологии государства. Тем не менее налоговая политика государства имеет относительно самостоятельное значение. Кроме того, от результатов проводимой налоговой политики в значительной степени зависит и то, какие коррективы вынуждено вносить государство в свою экономическую политику.

Имея относительную самостоятельность, государственная налоговая политика должна строиться на основе научной теории налогов. Без этого она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок.

## 15.2. Субъекты, цели, модели и методы осуществления налоговой политики

При анализе любой налоговой политики необходимо различать такие понятия, как «субъекты налоговой политики», ее «цели», «методы» и «модели (типы)».

### *Состав субъектов налоговой политики*

*Субъектами государственной налоговой политики* являются различные уровни управления, обладающие налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством, и имеющие возможность воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков.

Состав субъектов налоговой политики определяется типом государственного устройства (унитарным, федеративным) и дифференциацией уровней управления. В Российской Федерации такими субъектами являются уровни управления:

- федеральный;
- региональный;
- местный.

Масштаб влияния их на государственную налоговую политику в целом определяется уровнем децентрализации налоговых полномочий, набором методов, используемых в практической реализации налогового федерализма.

Как правило, субъекты налоговой политики имеют *полномочия* по установлению особенностей исчисления налоговой базы, налоговых ставок и состава льгот в отношении тех перечней налогов, которые закреплены за каждым субъектом налоговым законодатель-

ством. Соотношение значимости налогов, входящих в перечень федеральных, региональных и местных налогов, в первую очередь фискальной значимости их налоговых баз, и определяет масштаб влияния каждого субъекта на государственную налоговую политику в целом. Доминирующее влияние оказывает Федерация, которая, кроме того, имеет полномочия и по установлению самих перечней налогов. Значительно меньшее воздействие оказывают законодательные органы субъектов Федерации, еще меньшее — представительные органы местного самоуправления.

На федеральном уровне активными субъектами налоговой политики являются Президент Российской Федерации, Федеральное Собрание РФ, Правительство РФ.

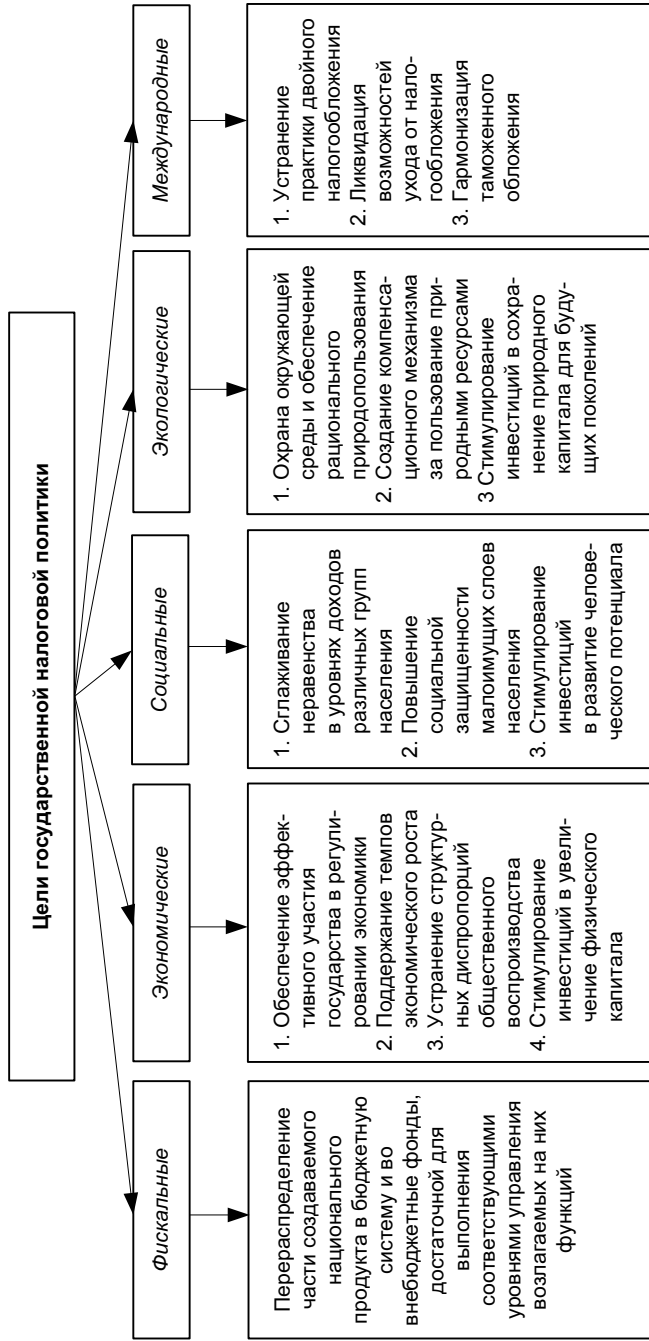
### Цели налоговой политики

Выбор конкретных форм и методов определяется *целями*, которые ставит перед собой государство, разрабатывая и реализуя налоговую политику. Среди них в экономической литературе выделяют следующие группы целей: фискальные, экономические, социальные, экологические, международные (рис. 15.1).

*Фискальные цели* всегда считаются основными. Другие цели, хотя и крайне значимые для государства, имеют второстепенный характер. Это объясняется тем, что фискальная функция является основной в налогообложении, а все остальные — вторичными. Указанные второстепенные цели являются основными в соответствующих политиках государства: социальной, экономической, экологической, внешней, для которых налоговая политика — лишь один из методов их реализации, причем косвенный.

Объективность дифференциации целей на основную и второстепенные нередко приводят к проявлению двойственного характера налоговой политики, когда приоритетная реализация каких-либо целей происходит в ущерб другим. Например, приоритетная реализация экономических целей налоговой политики за счет значительного снижения налогового бремени на экономику приводит к ущемлению фискальных целей. Ликвидация прогрессивного налогообложения доходов населения способствует реализации экономических и фискальных целей в ущерб социальным. Увеличение налоговых платежей экологической направленности способствует реализации экологических и фискальных целей, но при этом снижает ценовую конкурентоспособность продукции, т.е. ущемляет экономические и международные цели. Таких примеров противоречивости целей множество. Устранение двойственного характера, т.е. формирование непротиворечивой налоговой политики, — крайне сложная, а подчас практически невыполнимая задача. Это тот долгосрочный ориентир, к которому должно стремиться государство, разрабатывая модель налоговой политики.





*Рис. 15.1. Цели налоговой политики*

### *Модели налоговой политики*

В зависимости от целей налоговой политики, признаваемых на данном этапе социально-экономического развития государства приоритетными, используют ту или иную модель (тип) этой политики, который зависит от экономической и социальной политики, проводимой государством.

В научных трудах экономистов на сегодняшний день сложились три основные модели налоговой политики в зависимости от величины налогового бремени:

- высокий уровень налогообложения (политика максимальных налогов);
- низкое налоговое бремя (политика экономического развития);
- достаточно существенный уровень налогообложения (политика разумных налогов).

**1. Политика максимальных налогов.** При ее проведении происходит рост налогового бремени путем введения новых налогов, а также увеличения ставок и облагаемой базы действующих налогов. В последующем это приводит к снижению объемов производства, применению легальных и нелегальных путей ухода от налогообложения. Как следствие — происходит снижение налоговых поступлений в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Такая модель налоговой политики учитывает временные потребности государства в денежных ресурсах, но не будет способствовать экономическому росту страны в течение длительного периода.

Этот тип налоговой политики используется, как правило, в двух случаях. Во-первых, он популярен в чрезвычайные периоды (экономических кризисов, военных действий), когда необходимо существенно повысить мобилизацию финансовых ресурсов в государственный бюджет, увеличить объем государственных закупок и инвестиций в определенные сектора экономики военного назначения, уменьшая при этом социальные расходы. Приоритетом в данном случае являются фискальные цели, остальные — второстепенными. Подобная политика проводилась в России в начале 1990-х гг. Во-вторых, эта политика находит применение и в мирное время, а также в отсутствие кризисов, например в развитых странах Скандинавии, когда высокий уровень налоговой нагрузки сопровождается беспрецедентно высокими социальными расходами. В такой политике в качестве приоритетных выступают уже фискальные и социальные цели.

**2. Политика экономического развития.** Данная модель характеризуется тем, что учитываются не только фискальные интересы госу-

дарства, но и интересы налогоплательщиков. В результате реализации этой политики экономика развивается быстрыми темпами, особенно реальный сектор, так как создан благоприятный налоговый и инвестиционный климат. Налоговое бремя на хозяйствующие субъекты снижено, величина прибыли, остающейся в их распоряжении, возрастает, и они имеют возможность расширять производство и увеличивать выплаты работникам. Но в то же время налоговые поступления в бюджет снижаются, поэтому из-за недостаточности финансовых ресурсов может происходить срыв или неполное выполнение государственных социальных программ.

Существенно ослабляя налоговый прессинг на производителей и сохраняя определенный объем инвестиционных программ, данная политика ориентирована на стимулирование экономической активности бизнеса и используется, как правило, в период экономического оживления, чтобы всемерно способствовать увеличению темпов экономического роста. Подобной модели придерживались Германия и Япония в период послевоенного восстановления экономики. В 1980-х гг. данная политика эффективно использовалась в США администрацией Р. Рейгана («рейганомика»). В последнее десятилетие ее успешно реализуют страны, осуществляющие экспансию на мировом рынке, в частности Китай, Индия, Мексика, Бразилия и др. Приоритетными здесь выступают экономические цели.

**3. Политика разумных налогов.** Она является определенным компромиссом между двумя вышеперечисленными типами и характеризуется достаточно сбалансированным уровнем налоговой нагрузки, позволяющим не подавлять развитие экономики и при этом поддерживать значимый объем социальных расходов.

При проведении налоговой политики с достаточно существенным уровнем налогообложения как юридические, так и физические лица несут высокое налоговое бремя. Однако налоговые платежи поступают в бюджет государства в больших объемах, что позволяет проводить эффективную социальную защиту населения и реализовывать множество государственных программ, направленных на развитие экономического потенциала страны.

Подобная политика используется в основном высокоразвитыми странами (США, Великобритания, Канада и др.), уже достигшими пределов традиционного экономического роста. Такие страны вынуждены поддерживать достаточный уровень социального обеспечения. Разумные налоги им необходимы в первую очередь для сохранения конкурентных позиций своих товаров на существующих мировых рынках и достижения приоритетного положения на вновь формирующихся рынках высокотехнологической продукции.

Повышение адресности налоговых преференций и регулирование отраслевой налоговой нагрузки позволяет им осуществлять структурную перестройку экономики в соответствии с перспективными потребностями мирового рынка: дестимулировать дальнейшее развитие устаревших производств и стимулировать развитие новейших. Приоритетность целей данной политики рассредоточена между фискальными, экономическими и социальными целями.

Следует отметить, что чаще всего охарактеризованные выше модели и (типы) налоговой политики используются не в чистом виде, а в различных их сочетаниях, когда какая-либо из них является доминирующей.

### Методы налоговой политики

В зависимости от состояния экономики, целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики.

**Метод налоговой политики** — это прием (способ), используемый для практического решения целей налоговой политики.

Налоговая политика проводится государством посредством следующих методов<sup>1</sup>:

- управления (регулирования);
- информирования (пропаганды);
- воспитания;
- консультирования;
- льготирования;
- контролирования;
- принуждения.

**1. Управление налогообложением.** Это организующая и распорядительная деятельность финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание эффективной системы налогообложения и основывается на познании и использовании объективных закономерностей ее развития<sup>2</sup>.

В рамках данного метода можно выделить следующие направления:

- регулирование соотношения прямого и косвенного способов налогообложения;
- регулирование соотношения федеральных, региональных и местных налогов;
- регулирование отраслевой налоговой нагрузки, перенос нагрузки с одних категорий налогоплательщиков на других;

<sup>1</sup> Кучеров И.И. Государственная налоговая политика: цели и методы осуществления // Финансовое право. 2005. № 4. С. 4—8.

<sup>2</sup> Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Указ. соч. С. 111.

- регулирование соотношения пропорциональных и прогрессивных ставок налогов и степени их прогрессии;
- регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций, вычетов, скидок и изъятий из налоговой базы;
- регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов.

Управление налогообложением осуществляется органами государства, непосредственно ответственными за проведение (осуществление) налоговой политики. К ним относятся Министерство финансов РФ и Федеральная налоговая служба России.

*Министерство финансов РФ* и его структурные подразделения на основании ст. 9 Налогового кодекса Российской Федерации являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Однако финансовые органы не относятся к числу органов, осуществляющих налоговый контроль.

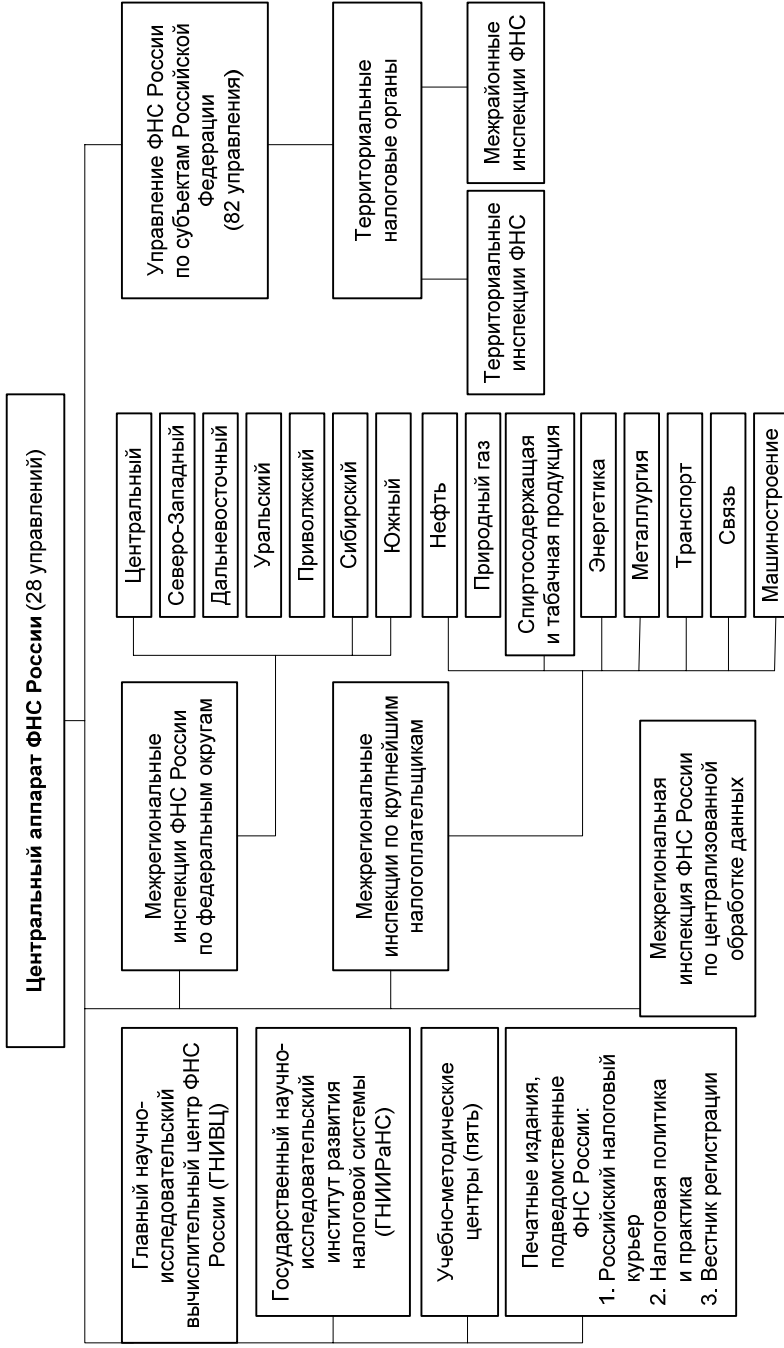
Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в Российской Федерации и координирующим деятельность в этой сфере иных органов. Это обстоятельство и определяет его компетенцию в области налоговых правоотношений, которые заключаются в разработке — совместно с ФНС России и другими федеральными органами исполнительной власти — предложений о налоговой политике, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы в Российской Федерации. Помимо этого, Минфин России координирует в пределах своей компетенции политику федеральных органов исполнительной власти, на которые возложена ответственность за обеспечение своевременного поступления налогов и других обязательных платежей в федеральный бюджет.

Основная роль в управлении налогообложением возложена на *Федеральную налоговую службу России*. Управление налогообложением представляет собой единую централизованную систему, построенную по многоуровневому иерархическому принципу (рис. 15.2).

При этом каждый уровень имеет свои функции и специфику<sup>1</sup>. Например, к основным функциям межрегиональных налоговых инспекций, которые созданы в каждом из семи федеральных округов России, относятся проведение перепроверок налогоплательщиков и контроль за нижестоящими инспекциями в федеральном округе, а государственные налоговые инспекции городов областного, краевого подчинения, районов в городах республиканского и областного подчинения являются основным звеном, обеспечивающим сбор налогов.

---

<sup>1</sup> [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) — официальный сайт Федеральной налоговой службы.



*Рис. 15.2. Структура Федеральной налоговой службы России*

В рамках осуществления управленческой функции в сфере налогообложения Федеральная налоговая служба России осуществляет следующие *мероприятия*:

- организует работу налоговых инспекций на всех уровнях управления по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- анализирует отчетные, статистические данные и результаты проверок на местах, подготавливает на их основе предложения о разработке инструктивных, методических указаний и других документов по применению законодательных актов о налогах и других платежах в бюджет;
- участвует в разработке элементов концепции налоговой политики, в подготовке проектов законодательных актов по конкретным видам налогов;
- разрабатывает формы налоговых расчетов, отчетов, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет, а также формы отчетов о проведенной налоговыми инспекциями работе;
- обобщает практику применения нормативных актов по налогам и другим платежам в бюджет, организует проведение этой работы инспекциями в субъектах РФ и подготавливает предложения по ее совершенствованию;
- координирует проведение с правоохранительными и контролирующими органами мероприятий по усилению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- получает, обобщает и анализирует отчеты налоговых инспекций всех уровней о проделанной работе и разрабатывает предложения по ее совершенствованию;
- проводит обследования и проверки (комплексные и тематические) организации работы налоговых инспекций на всех уровнях, принимает меры к устранению выявленных недостатков и нарушений;
- подготавливает совместно с Минфином России и реализует межправительственные соглашения во избежание двойного налогообложения доходов и имущества юридических и физических лиц;
- осуществляет связи с налоговыми службами иностранных государств и международными налоговыми организациями в соответствии с имеющимися соглашениями, изучает опыт организации деятельности налоговых служб зарубежных стран и разрабатывает предложения по его практическому использованию;

- осуществляет меры по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работ налоговых инспекций<sup>1</sup>.

Для осуществления управления налогообложением в структуре Центрального аппарата ФНС России созданы следующие управления:

- налогообложения прибыли (дохода) юридических лиц;
- налогообложения косвенных налогов;
- налогообложения природных ресурсов и земельного налога;
- налогообложения физических лиц;
- местных и прочих налогов и сборов;
- внешнеэкономического и международного налогообложения;
- по работе с крупными налогоплательщиками, реструктуризации задолженности и принудительному взысканию недоимки.

Эффективность управления во многом определяется тем, насколько правомерно распределены полномочия и ответственность за принятие и реализацию решений между отдельными элементами системы управления налогообложением.

**2. Информирование (пропаганда) и воспитание налогоплательщиков.** Информирование (пропаганда) — деятельность финансовых и налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации, необходимой для правильного исполнения ими налоговых обязанностей. В данном случае имеется в виду информация о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления и сроках уплаты и т.п. На использование информирования в деятельности налоговых органов обращают внимание многие авторы<sup>2</sup>.

Налоговым кодексом РФ установлено, что информация и копии законов об установлении и отмене региональных и местных налогов и сборов должны направляться региональными органами государственной власти и органами местного самоуправления в Федеральную налоговую службу РФ и Министерство финансов РФ, а также в соответствующие региональные налоговые и финансовые органы. Сведения о действующих региональных налогах и сборах и об их основных положениях должны ежеквартально публиковаться ФНС России, а сведения о действующих местных налогах и сборах и об их основных положениях — соответствующими региональными налоговыми органами, причем не реже одного раза в год.

Согласно п. 4. ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах.

---

<sup>1</sup> Подробнее см.: Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Указ. соч. С. 112—113.

<sup>2</sup> См., например: Шитиков Н.П. СМИ как средство проведения налоговой политики // Российский налоговый курьер. 2004. № 5.



Информацию по вопросам налогов и сборов обязан предоставлять любой налоговый орган в течение месяца (возможно продление еще на один месяц), в который обратился налогоплательщик с соответствующим письменным запросом.

Информация, содержащаяся в актах, имеющих грифы «Особой важности», «Совершенно секретно», «Секретно», «Для служебного пользования», «Не для печати», предоставляется в случаях, объеме и порядке, исключающих разглашение сведений, составляющих государственную тайну, или сведений конфиденциального характера. Если информация непосредственно затрагивает права, свободы и законные интересы конкретного поименованного в тексте налогоплательщика, то она предоставляется только этому налогоплательщику или его уполномоченному представителю.

Информация, касающаяся прав и обязанностей налоговых органов и их должностных лиц, также предоставляется только в случае и в части, непосредственно не затрагивающих права, свободы и законные интересы данного налогоплательщика.

В целях осуществления комплекса мер по активизации пропаганды и разъяснению налогового законодательства, доведению до общественности достоверной информации о деятельности налоговых органов, а также для разработки и претворения в жизнь концепции повышения налоговой грамотности населения в налоговых инспекциях созданы *отделы информации и общественных связей*. На них возложена организация работ по комплексной пропаганде налогового законодательства на региональном и местном уровнях на основе единой информационной политики.

В соответствии с возложенными на них задачами отделы информации и общественных связей осуществляют:

- постоянную разработку перспективных направлений деятельности налоговых инспекций по повышению налоговой культуры населения России и конкретных мероприятий налоговых органов в этой области;
- оперативное взаимодействие с органами законодательной, исполнительной власти и общественными организациями в целях недопущения или разрешения конфликтных или кризисных ситуаций во взаимоотношениях с ними, а также содействие в деле урегулирования возникающих спорных вопросов;
- изучение и систематическое исследование общественного мнения и настроений региональной власти, представительных местных органов, общественности по вопросам налоговой практики;
- анализ выступлений печатных и электронных средств массовой информации по налоговой тематике;

- создание информационного банка данных, видео- и фонотеки по выступлениям средств массовой информации в налоговой сфере;
- предварительную апробацию и экспертизу ведомственных документов и материалов с точки зрения соответствия их нормам печатной продукции, содействие в информационном обеспечении проведения в жизнь налоговой реформы.

Указанные подразделения также призваны проводить сбор информации, анализ и информирование руководителей налоговых органов об отношении органов законодательной и исполнительной власти, общественности к проектам законов о налогах и других обязательных платежах, отслеживание и оценку информации об альтернативных предложениях, возникающих в процессе обсуждения в СМИ.

Эти подразделения занимаются также сбором и анализом сообщений СМИ о деятельности налоговых органов, реализации стратегических направлений единой государственной налоговой политики. Они участвуют в подготовке материалов, пропагандирующих деятельность и создающих объективный облик налоговых органов.

В целях обеспечения эффективности управления налоговой системой государство должно уделять особое внимание налоговому воспитанию населения, и в первую очередь подрастающего поколения.

Уровень налоговой культуры населения, состояние взаимоотношений между налогоплательщиком, государством и налоговыми органами, психологическая подготовленность налогоплательщика оказывают воздействие на осознание обязанности уплаты налогов. В свою очередь, уровень налоговой культуры населения диктует уровень взаимоотношений с государством, определяет характер и направление налоговой политики.

Проблеме «государство — налогоплательщик» уделяется особое внимание во всех развитых странах, ею занимаются непосредственно налоговые органы, органы образования, СМИ. Не секрет, что налогоплательщики в современном обществе стремятся уменьшать уплату налогов как законными, так и незаконными способами.

Раньше мерами воспитания налогоплательщиков были общественное порицание и предание гласности имен неплательщиков налогов, которые публиковали в газете, что часто применялось в европейских странах. Сейчас обязательным требованием для отдельных категорий налогоплательщиков является опубликование в печати своих финансовых отчетов. И только имена злостных неплательщиков, установленные судом, предаются гласности.

В классических странах античного мира (Древняя Греция, Древний Рим) прерогативой платить налоги и выполнять за свой счет

различные повинности обладали лишь полноправные свободные граждане, получавшие тем самым доступ к руководящему положению в обществе. В большинстве развитых стран Европы и Америки и в современных условиях платить налоги почетно, и это наряду с избирательным правом является привилегией граждан страны.

В Японии, США, Канаде и в других странах предусмотрено обучение основам налогообложения, начиная с детского сада, и оно продолжается в школе. Проводятся специальные детские конкурсы (конкурс сочинений — Япония), тематические теле- и радиопередачи (Германия).

Для взрослых налогоплательщиков рассылаются бесплатные инструкции, методические пособия с разъяснениями по заполнению деклараций по уплате налогов. В налоговых службах действуют информационные отделы по работе с налогоплательщиком и СМИ, применяются компьютеры и телефоны-автоматы, которые дают ответы налогоплательщикам на интересующие их вопросы или предупреждают об истечении срока уплаты и недоплаты налога<sup>1</sup>.

В России по-прежнему частые изменения налогового законодательства не доводятся своевременно до налогоплательщиков. Сейчас идет активный процесс развития информационной структуры налоговых органов. Информационный вакуум постарались заполнить частные издательства, которые издают официальные документы по налогообложению, различные методические рекомендации по избежанию налогов.

Воспитание имеет своей целью привитие налогоплательщикам осознанной необходимости добросовестного исполнения ими своих налоговых обязанностей и предполагает осуществление просветительской работы по разъяснению необходимости налогообложения для государства и общества.

**3. Налоговое консультирование.** Оно сводится к разъяснению финансовыми и налоговыми органами лицам, ответственным за исполнение налоговых обязанностей, положений законодательства о налогах и сборах, применение которых на практике вызывает у них затруднения.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены определенные меры по обеспечению налогового консультирования путем проведения разъяснительной работы с налогоплательщиками.

В соответствии с п. 4 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, объяснять порядок заполнения форм установленной отчетности, исчисления и уплаты налогов и сборов.

---

<sup>1</sup> Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Указ. соч. С. 116—117.

В целях развития профессионального налогового консультирования в России, защиты интересов и информационной поддержки налогоплательщиков создана *Палата налоговых консультантов*. Она выполняет следующие задачи;

- проведение научно-исследовательских работ по проблемам гармонизации налогового законодательства;
- участие в проведении налоговой реформы в России с целью установления равновесия между фискальными интересами государства и интересами налогоплательщиков;
- осуществление информационной поддержки процесса реформирования налоговой системы;
- содействие созданию и развитию сети структур (учебных центров, налоговых консультаций и пр.), осуществляющих профессиональное налоговое консультирование;
- разработка правил, стандартов профессионального налогового консультирования;
- участие в разработке и подготовке проектов нормативно-правовых актов всех уровней, затрагивающих интересы налоговых консультантов и налогоплательщиков;
- обеспечение защиты прав и интересов налогоплательщиков в допустимых законодательством формах;
- осуществление образовательной деятельности, в том числе подготовки, профессиональной переподготовки и повышения квалификации налоговых консультантов.

Недостаточный уровень правовой грамотности, несоблюдение законодательства наносят ощутимый ущерб самому населению, в том числе и материальный. Поэтому *широкая пропаганда налогового законодательства* обязательно должна стать составной частью общегосударственной программы повышения правовой культуры населения России. Целесообразно радикально изменить атмосферу вокруг уплаты налогов. Для этого необходимо:

- выработать принципиально новый стиль работы органов, уполномоченных осуществлять налоговый контроль, сделав его доступным для граждан;
- создать эффективную систему профессионального консультирования налогоплательщиков, сделать доступной для каждого гражданина всю необходимую информацию о налоговом законодательстве, порядке исчисления и уплаты налогов;
- использовать все возможные средства для постоянного и повсеместного разъяснения гражданам положений налоговой политики государства, убедить их в необходимости и выгоды добровольного и сознательного соблюдения налогового законодательства.

**4. Льготирование, контролирование и принуждение.** Формирование налоговой культуры является длительным и противоречивым процессом, который связан как с налоговой «справедливостью», так и с общей культурой населения. Поэтому меры по воспитанию законопослушного налогоплательщика должны реализовываться во взаимосвязи с другими общегосударственными программами.

*Льготирование* — это деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов) возможности не уплачивать или уплачивать в меньшем объеме по сравнению с остальными налогоплательщиками налоги или сборы.

*Контролирование* представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, нацеленную в конечном счете на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков и налоговых агентов.

*Принуждение* — это деятельность налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязанностей посредством применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков мер взыскания и других санкций.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пени, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика (глава 11 НК РФ).

### *Критерии эффективности методов налоговой политики*

---

До недавнего времени при проведении налоговой политики налоговыми органами использовались преимущественно методы управления, контролирования и принуждения, теперь же получают развитие информирование, консультирование и воспитание населения. Это означает, что налоговая политика в большей степени стала учитывать интересы налогоплательщиков.

Поставленная цель может достигаться альтернативным или параллельным применением определенных методов с приданием им соответствующей направленности. Например, одна из социальных целей — сглаживание неравенства в уровнях доходов различных групп населения — может решаться либо отказом от «плоской шкалы» и увеличением прогрессии ставок подоходного налога, либо переносом налоговой нагрузки с доходов населения на его потребление,

т.е. увеличением доли косвенного налогообложения либо увеличением числа налоговых льгот, вычетов, различных изъятий, ориентированных на население с низкими доходами и т.д.

Для того чтобы сделать правильный выбор в пользу того или иного метода, необходимо:

- 1) оценить эффективность применения каждого метода;
- 2) на основе сравнительного анализа аргументированно сделать этот выбор.

Как оценить эффективность какого-либо метода налоговой политики? Дать ответ на этот вопрос очень сложно. Следует отметить, что данная проблема характеризуется теоретической и практической непроработанностью.

Само понятие «оценка эффективности» какого-либо метода (процесса) не находит в экономической литературе однозначного толкования. В основном для ее оценки используют два методологических подхода: *первый* характеризует результативность какого-либо метода (процесса) как степень достижения поставленной цели (отношение фактически полученного эффекта к его предварительно заданной величине); *второй* характеризует уровень отдачи затраченных для реализации какого-либо метода (процесса) ресурсов (отношение суммы эффекта к общей сумме затрат всех видов ресурсов).

Для оценки эффективности какого-либо метода налоговой политики, очевидно, более пригоден первый подход — через оценку результатов и их соответствия поставленным целям. Критерием оценки эффективности в данном случае является *приближение достигнутого результата к заявленной цели*.

Сравнительная оценка эффективности альтернативных методов на этапе их выбора усложняется необходимостью квалифицированного прогнозирования и моделирования ожидаемых, результатов. Вместе с тем объективная оценка полученных результатов по факту реализации какого-либо метода налоговой политики не менее сложна. Проблемы здесь следующие.

*Во-первых*, искомый результат может быть получен вследствие применения не только определенного метода налоговой политики, но и сопряженного использования методов других политик. Действительно, когда ставится какая-либо социально-экономическая цель, то практически всегда для ее достижения наряду с налоговыми мерами используется дополнительный арсенал методов соответствующей направленности. При этом вычленив в результате исключительно эффект действия мер налогового характера практически невозможно.

Объективность существенно повышается только при оценке соответствия результатов заявленным фискальным целям, потому как

в других политиках фискальные цели не присутствуют, поэтому сопряжением различных эффектов здесь можно пренебречь. Таким образом, действительный характер целей налоговой политики обуславливает различную объективность оценки ее эффективности.

*Во-вторых*, при оценке степени соответствия достигнутых результатов заявленным целям должны анализироваться не только действенность методов, но и правильность поставленных целей. Если цель ошибочна и противоречит общему характеру проводимой налоговой политики и комплексу реализуемых мер, то это может привести к негативным результатам, несмотря на высокую эффективность используемого отдельно взятого метода. Например, неоднократно ставилась цель борьбы с налоговыми льготами, при этом применялся метод уменьшения масштаба их предоставления. Однако результат оставался отрицательным — количество льгот не уменьшилось. Следовательно, винить нужно не метод, а цель, которая должна быть заявлена иначе, например как реализация принципа равенства налогообложения и придания льготам стимулирующего характера. Тогда и методы применялись бы другие, и результат был бы иной.

Следует заметить, что процедура анализа правильности декларируемых целей, приемлемости выбираемой модели и оценки эффективности используемых методов до сих пор не стала обязательным элементом российской налоговой политики. Причина здесь проста. В реформировании нашей налоговой системы сохраняется ориентация на сам процесс как самодостаточный элемент налоговой политики, а не на конечный результат. Преобладают разрозненные качественные суждения, а не объединенные в систему качественные и количественные критерии, подлежащие непрерывному мониторингу. Причем попытки сформировать подобную систему критериев или индикативных показателей крайне ограничены.

### 15.3. Налоговые реформы: понятие, классификация, этапы проведения

#### Понятие и признаки налоговой реформы

Нет необходимости доказывать, что успешность перехода экономики и общества к устойчивому развитию — это доминирующая тенденция мирового развития в XXI в. — в значительной степени определяется качеством построения налоговой системы и эффективностью функционирования налогового механизма страны.

Достижение этих характеристик обеспечивается в результате налоговой реформы — этого неотъемлемого атрибута меняющейся налоговой политики.

Целесообразно определить смысловую нагрузку термина «налоговая реформа». Зачастую под налоговой реформой понимают проводимые изменения налоговой системы страны, направленные на совершенствование ее отдельных элементов. Но такая трактовка вряд ли приемлема. Ведь изменение отдельных элементов характеризует, скорее, текущий и постоянно реализуемый процесс совершенствования налоговой системы<sup>1</sup>.

Процессы совершенствования и реформирования налоговой системы имеют характерные различия.

*Во-первых*, процесс совершенствования непрерывен: сколько времени существуют налоговые системы разных стран, столько они и совершенствуются — в отличие от реформирования, являющегося дискретным процессом, занимающим определенный временной промежуток.

*Во-вторых*, совершенствование предполагает изменение отдельных элементов, в то время как отличительный признак реформы — проведение принципиальных преобразований налоговой системы.

*В-третьих*, различаются движущие силы изменений. Налоговая реформа проводится при пересмотре социально-экономической политики государства и последующем кардинальном пересмотре концепции и стратегии налоговой политики, в то время как процесс совершенствования налоговой системы реализуется в контексте изменения тактики налоговой политики. В связи с этим более адекватным видится следующее определение.

***Налоговая реформа*** — ограниченное во времени комплексное преобразование кардинальных преобразований налоговой системы (налоговых отношений) на основе масштабной перестройки действующей системы налогообложения и изменения механизма управления ею с целью приведения ее в соответствие с новым содержанием государственной налоговой политики.

Малоисследованной областью является проблема частоты налоговых реформ. При каких изменениях социально-экономической политики становится неизбежным проведение налоговых преобразований? Ведь любые преобразования — процесс достаточно болезненный для всех субъектов, результат которых невозможно в полной мере предвидеть. Ответ здесь может быть дан только качественный, а не количественный.

---

<sup>1</sup> Майбуров И.А. Указ. соч. С. 444.



При незначительных изменениях социально-экономической политики можно обойтись текущим совершенствованием налоговой системы, в то время как при существенном (принципиальном) изменении ее содержания кардинальные налоговые преобразования неизбежны. Новая социально-экономической политика будет неизбежно порождать новую налоговую политику, а соответственно и новую налоговую реформу. В результате реализации реформ обеспечивается эволюционное развитие налоговой системы и достигается временное ее соответствие текущей социально-экономической ситуации. Следовательно, налоговая реформа не может опережать социально-экономические реформы, она следует в их фарватере.

Надо отметить, что реформирование всегда должно быть *эволюционным*. Революционные преобразования характеризуются ломкой старой и строительством принципиально новой налоговой системы. К таким преобразованиям вряд ли можно причислить налоговую реформу. В частности, большинство стран бывшего социалистического содружества при переходе к рыночным отношениям (в том числе и Россия в 1991 г.) изначально не реформировали, а формировали принципиально новые налоговые системы, а реформировать они их стали позже.

Таким образом, *основными признаками* налоговых реформ в рыночной экономике являются *эволюционность, последовательность и периодичность*. А *главной целью* налоговых преобразований должно стать *приведение налоговой системы в соответствие с новыми потребностями социально-экономического развития страны и новым курсом налоговой политики*. Следовательно, налоговые реформы являются неотъемлемым атрибутом меняющейся социально-экономической и налоговой политик государства.

### *Классификация налоговых реформ*

---

История налогообложения знает достаточное количество налоговых реформ, всю совокупность которых В.Г. Пансков предложил классифицировать по трем основным признакам: по содержанию, целям проведения и продолжительности<sup>1</sup>.

**1. Классификация налоговых реформ по содержанию.** По этому признаку реформы подразделяются на системные и структурные.

При *системной* налоговой реформе проводится масштабное преобразование концептуальных и методологических положений всей системы налогообложения. В результате, как правило, коренным

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2006. С. 63.

образом меняются: перечень налогов, налоговая нагрузка, соотношение прямого и косвенного обложения, принципы построения налоговой системы и т.д.

*Структурная* налоговая реформа в наиболее общем виде представляет собой изменения налогообложения, преимущественно связанные с о структурой налогов и организацией налогового администрирования. Эти налоговые преобразования призваны обеспечить прежде всего принципиальные изменения по определению базы налогообложения, установлению налоговых ставок, кардинальной перестройкой механизма предоставления налоговых льгот и т.д.

**2. Классификация налоговых реформ по целям проведения.** В зависимости от объема поставленных целей налоговые реформы подразделяются на многоцелевые и ограниченно целевые.

При проведении *ограниченно целевой* реформы обеспечивается достижение наиболее актуальной целевой установки по изменению отдельных параметров функционирования налоговой системы. Результатом такой реформы становится изменение характера проявления основных функций налогов, как правило, стимулирующего характера в отношении отдельных отраслей хозяйства, территорий, форм собственности, форм предпринимательства, производства отдельных видов продукции и т.д.

Проведение *многоцелевой* налоговой реформы призвано обеспечить достижение определенной совокупности взаимосвязанных целевых установок по изменению основных параметров функционирования налоговой системы. Результатом такой реформы становится изменение характера проявления основных функций налогов в народнохозяйственном комплексе страны в соответствии с целями налоговой политики, а также избранными приоритетами.

**3. Классификация налоговых реформ по продолжительности проведения.** По этому признаку реформы подразделяются на кратко-, средне- и долгосрочные.

*Краткосрочная* налоговая реформа характеризуется незначительным временным периодом реализации — как правило, около трех лет. В столь короткий срок невозможно осуществить масштабные преобразования, но в него вполне укладывается реализация ограниченно целевых реформ. Например, можно уменьшить налоговые ставки и достичь цели — снижения налоговой нагрузки.

*Среднесрочная* реформа, имея более продолжительный период, как правило, до восьми лет, позволяет проводить более существенные структурные преобразования. В то же время действующая система налоговых отношений не нуждается в значительной трансформации и, как следствие, в длительной адаптации.

*Долгосрочная* реформа, характеризующаяся значительным периодом реализации, обычно свыше восьми лет, позволяет осуществить системные преобразования.

Столь значительная растянутость во времени налоговых преобразований обуславливается: во-первых, крайне осторожным реформаторским подходом большинства правительств в такой болезненной для всех теме, как налоги; во-вторых, внутренней логикой реформ, последовательно проходящих в несколько этапов. На рис. 15.5 представлен условный алгоритм проведения налоговой реформы.



Рис. 15.3. Условный алгоритм реализации налоговой реформы

### Порядок проведения реформы

Объективной предпосылкой налоговых преобразований является существенное изменение социально-экономической политики государства, ведущее к пересмотру концепции и стратегии налоговой политики. Когда оформилась объективная необходимость проведения реформы, происходит выбор целей, средств, и методов налоговых преобразований. В зависимости от сложности и количества поставленных целей проведение реформы может планироваться в один или несколько этапов с соответствующей разбивкой по целям, средствам и методам. Например, в Германии реформа проводилась в три этапа (1986, 1988, 1990 гг.), в США — в два этапа (1981, 1986 гг.), в России — в три этапа (1991, 1998, 2001 гг.).

Каждый этап состоит из трех основных периодов: подготовительного, непосредственного проведения и завершающего.

*Подготовительный период* — это планирование реформы, обоснование и подготовка общественного мнения. Он очень значим, хотя зачастую его роль и недооценивается. Чтобы обеспечить успешное проведение реформы, необходимо ее квалифицированно спланировать и обосновать, разработать новое законодательство, подготовить общественное мнение. Реформа должна быть объективно необходима и поддержана народом, цели ее должны быть понятны.

*Период проведения* — непосредственная реализация налоговой реформы, когда вводится в действие новое налоговое законодательство, видоизменяется налоговый механизм, происходит апробация нововведений, достаточная по своему временному контексту для выявления законодательных недоработок и практических нестыковок функционирования обновленного механизма.

*Завершающий период* — анализ полученных результатов реформы, оценка их фискальной и социально-экономической значимости, разработка предложений по дальнейшему совершенствованию налогового законодательства, декларация вывода о мере достижения заявленных целей и подготовка обоснования для завершения или продолжения реформ.

При анализе любой реформы следует отличать *планируемую* поэтапную реализацию от *вынужденной* поэтапной реализации. Вынужденная этапность возникает, когда цели реформы не достигаются и появляется необходимость корректировки средств, методов, целей, а иной раз даже и концепции налоговой политики уже по ходу формы. Тогда готовится реализация следующего этапа реформы. Если ожидаемый результат и в таком случае не достигается, то планируется третий этап.

Этапы реформы не всегда строго последовательны. Они накладываются друг на друга: завершающий период одного этапа совпадает с подготовительным периодом следующего, поэтому порой их трудно разграничить, они воспринимаются подчас как непрерывный процесс преобразований.

#### 15.4. Особенности формирования налоговой системы в России

##### *Налоги в СССР*

---

До начала перестройки, в условиях жестко централизованной системы управления и преобладания в экономике государственного сектора, в СССР фактически отсутствовала налоговая система, хотя и существовали отдельные ее элементы. Налоги как таковые были установлены исключительно для кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была исключительно мала и не играла практически никакой роли, а также для личных доходов граждан. В частности, поступления подоходного налога с населения составляли не более 5—6% доходов государственного бюджета страны. При этом основным предназначением указанного налога являлось перераспределение доходов лиц, не относящихся к категории рабочих и служащих. Это обеспечивалось тем, что для большинства физических лиц применялась налоговая ставка в размере 8,2—13%<sup>1</sup>, тогда как налог с доходов лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, взимался по значительным ставкам (например, для кустарей и ремесленников ставка подоходного налога составляла 81%). Все другие формы платежей государственных предприятий в бюджет, хотя нередко и имели налоговое звучание (налог с оборота, плата за трудовые ресурсы и др.), налогами по своей экономической сути не являлись. Это связано с тем, что почти все предприятия, являясь государственной собственностью, не имели практически никакой финансовой самостоятельности и их взаимоотношения с государством носили сугубо индивидуальный характер.

В связи с отсутствием основополагающих принципов налогообложения неуместно говорить о наличии в СССР налоговой системы. Речь может идти исключительно о системе изъятия финансовых ресурсов, политика которой по отношению к конкретному предпри-

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г. О налоговой системе России // «Федеральный справочник» <http://www.mediatext.ru/docs/12782>.

ятию менялась ежегодно. Одновременно необходимо отметить, что в Советском Союзе налоги в идеологическом аспекте считались чуждым элементом для социалистического общества. И это естественно, поскольку в рамках единой социалистической собственности экономически абсурдными представлялись налоговые отчисления предприятий государству — доход, созданный предприятиями, фактически изначально полностью являлся государственным. Именно эти положения исторически предопределяют отсутствие общепринятой налоговой культуры в Российской Федерации.

### *Налоги в период перехода к рыночной экономике*

Первые ростки налоговой системы появились в конце 1980-х гг., когда начали зарождаться другие формы собственности. Стали образовываться акционерные и совместные предприятия, а также предприятия с участием иностранного капитала. Именно зачаточные признаки рыночных отношений и неуклонная трансформация монопольного положения государственной собственности под воздействием иных форм собственности вызвали необходимость введения налоговой системы. Ведь в своей экономической первооснове налог — это смена собственности.

Для действовавшего в то время налогового законодательства было характерно то, что суммы налоговых поступлений предварительно централизовывались в российский бюджет, а затем их часть перечислялась в союзный бюджет на согласованные расходы. Для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения. Так, российская ставка налога на прибыль составляла 35%, а союзная — 45%.

Реформирование же налогового законодательства в России началось с принятия Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 и других нормативных актов, регулирующих порядок взимания конкретных налогов. Для этих законодательных актов характерна практическая невозможность их прямого, непосредственного применения. Их реализация требовала принятия налоговым ведомством подзаконных актов — инструкций, разъясняющих порядок начисления и уплаты налогов. Число инструктивных документов, регулирующих взаимоотношения между налогоплательщиком и налоговым органом, доходило до тысячи. Нормы о налогообложении содержались в многочисленных актах, принятых в самые разные годы и отличающихся по своей юридической силе и отраслевой принадлежности.

Ю. Воронин отмечал: «Всего же в налоговой системе функционирует около 900 законов, подзаконных актов, инструкций и разъяснений, что в 25 раз больше, чем было на момент введения налоговой системы. Такого нормативного массива не имеет ни одна отрасль законодательства в правовой системе России. Многие подзаконные акты противоречат действующему законодательству, налогоплательщику порой трудно разобраться в таком массиве актов. В результате налогоплательщик фактически попал под налоговый беспредел, поскольку государство само стало разрушителем единой налоговой системы»<sup>1</sup>. Дальнейшее развитие российского налогового законодательства происходило по пути все более возрастающего объема нормативных правовых актов.

Другой особенностью отечественного налогового законодательства середины 1990-х гг. можно назвать его «сверхдинамизм» и постоянную изменчивость. Так, в каждый налоговый закон изменения и дополнения вносились в среднем по два раза в год, а в инструкцию по конкретному налогу — по четыре-пять раз в год. В этих условиях стала совершенно необходимой кодификация — как наиболее предпочтительная форма совершенствования законодательства, обеспечивающая комплексное решение проблем налогообложения. Она привела к созданию четкой и стройной системы взаимосвязанных нормативно-правовых актов различного уровня, содержащих нормы, регулирующие отношения в сфере налогообложения. Эти нормативные акты и представляют собой современную систему российского законодательства.

Переход к рыночной экономике в России сопровождался глубоким социально-экономическим кризисом, который выявил следующие недостатки налоговой системы, интенсивно критикуемые и в СМИ, и в Госдуме, и в регионах, и налогоплательщиками<sup>2</sup>:

- четко обозначился фискальный крен в налогообложении — на первый план выдвигалось только пополнение доходной части бюджетов, регулирующей функции не придавалось

---

<sup>1</sup> Воронин Ю. Налоговая система России и экономическая политика // Обозреватель — Observer «Духовное наследие» № 10—12. С. 81—83; / [http://www.rau.su/observer/№10—12\\_96/10—12\\_12.HTM](http://www.rau.su/observer/№10—12_96/10—12_12.HTM).

<sup>2</sup> См.: Ларионов И.К. О налоговой системе России // Финансы. 1995. № 2. С. 28—31; Сажина М.А. Налоговую систему России надо совершенствовать // Финансы. 1996. № 7. С. 20—22; Жевакин С.Н. Общие проблемы налоговой системы Российской Федерации // Финансовая Россия. 1999. № 6; Аронов А.В. Налоговая система: реформы и эффективность // Налоговый вестник. 2001. № 5. С. 33—35; Кашин В.А. Бобоев М.Р. О совершенствовании налоговой системы Российской Федерации // Налоговый вестник. 2002. № 12. С. 14—20.

должного значения, хотя именно она дает толчок экономическому развитию;

- высокое налоговое бремя подрывало возможности даже простого воспроизводства у добросовестных налогоплательщиков и способствовало формированию масштабного «теневого» сектора в экономике России;
- нестабильность налогового законодательства, особенно по прибыли, НДС, акцизам;
- многочисленные адресные льготы и ненадежные формы расчетов фактически означали индивидуальное налогообложение;
- налоговая система слишком сложна для понимания налогоплательщиком и эффективного управления со стороны налоговых органов. Это вело к лишним административным издержкам и порождало изощренные способы ухода от уплаты налогов.

Указанные недостатки во многом обусловлены тем, что в течение первого этапа экономических реформ органы власти рассматривали налоги только как средство формирования доходной части бюджета, т.е. делали упор на их фискальную функцию.

### Этапы реформирования налоговой системы

**Первый этап.** Первые серьезные усилия по изменению налоговой системы были предприняты в 1996 г. и в связи с обсуждением в Государственной Думе Налогового кодекса РФ. Однако он во многом консервировал существовавшие в то время недостатки налоговой системы и в силу этого был отвергнут. Для первого этапа реформы налоговой системы характерным являлось также расхождение между декларируемым намерением снизить налоговое бремя и упростить налоговую систему и реальными шагами в противоположном направлении.

Вторая попытка, предпринятая в 1998 г., была связана с обсуждением антикризисной программы правительства, которая декларировала уменьшение налогового бремени предприятий и перенос его на население. Некоторые предложения программы были реализованы: введен налог с продаж, отменена большая часть льгот по НДС, принят единый налог на вмененный доход. Однако ситуация не улучшилась, сохранились высокие налоговые ставки и многочисленные налоговые льготы. Кроме того, для первого этапа реформирования была характерна существенная концентрация полномочий по использованию налоговых инструментов регулирования экономики на региональном уровне. Региональные власти имели право предоставлять льготы не только по региональным, но и по некото-



рым федеральным регулирующим налогам в пределах сумм, зачисляемых в их бюджеты.

Налоговое регулирование осуществлялось с помощью дифференцированных налоговых ставок и льгот, инвестиционного налогового кредита в целях сглаживания негативного влияния реформ на отрасли региональной экономики и социальной сферы, стимулирования развития приоритетных отраслей экономики, сокращения дифференциации между муниципальными образованиями. Наиболее активно регионы использовали налог на прибыль и на имущество предприятий.

На первом этапе региональные власти могли изменить ставку налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет, в диапазоне от 0 до 19%. Налог на имущество предприятий — региональный налог; федеральным законодательством для него установлена предельная ставка 2%. Широкое использование налоговых льгот приводило к существенному снижению поступлений в бюджеты на всех уровнях. Потери консолидированного бюджета в 2000 г. в связи с предоставлением льгот составили более 200 млрд руб.<sup>1</sup>

В целом эффективность использования налоговых инструментов как на федеральном, так и на региональном уровне оказалась невысокой из-за недостаточной научной проработки вопросов формирования и реализации налоговой политики, отсутствия научно обоснованной стратегии развития экономики России в целом и ее регионов, распыления налоговых льгот между многочисленными их получателями.

**Второй этап реформирования.** Он начался с 1 января 1999 г. после введения в действие части первой Налогового кодекса РФ, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами. Было установлено в целом 26 налогов и сборов, в том числе 14 федеральных, семь региональных и пять местных.

**Третий этап реформирования.** С 1 января 2001 г. начали действовать основные направления налоговой системы — была введена часть вторая НК РФ (специальная), регламентирующая вопросы конкретного применения основополагающих налогов. Это позволило систематизировать действующие нормы и положения, регулирующие

---

<sup>1</sup> *Информация* к Всероссийскому совещанию налоговых органов Российской Федерации и Федеральной службы налоговой полиции «Об итогах работы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам за 2000 год» 13 февраля 2001 г. // [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

процесс налогообложения, устранило такие недостатки существующей налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов и отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений.

С 1 января 2005 г. вступило в силу новое наименование региональных налогов: налог на имущество организации; налог на игровой бизнес; транспортный налог. Новый перечень налогов был введен с целью упрощения налоговой системы. Кроме того, с этого же момента вступил в силу новый перечень местных налогов: земельный налог, налог на имущество физических лиц.

Налоги в приведенном перечне ограничивали налоговую нагрузку на налогоплательщиков и позволяли государству иметь ясное представление об общей тяжести налогообложения.

С 2005 г. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 признан утратившим силу. Теперь перечень налогов и сборов, взимание которых в Российской Федерации допускается, содержится только непосредственно в Налоговом кодексе РФ, т.е. с 2005 г. не взимаются налоги и сборы, не установленные этим Кодексом.

Таким образом, многие недостатки прежней налоговой системы были устранены в ходе проведенной с 1998 г. масштабной реформы, а в налоговом законодательстве произошло немало позитивных радикальных изменений. Но для того чтобы отечественная налоговая система стала более справедливой и нейтральной по отношению к различным категориям налогоплательщиков, предстоит сделать еще очень много.

Как уже отмечалось выше, в результате текущего (третьего) этапа реформы эволюционным путем была существенно преобразована налоговая система России:

- ликвидированы практически все низкодходные и трудно администрируемые налоги;
- обеспечена преемственность сохранением каркаса системы из основных видов налогов, признанных общемировой практикой налогообложения (НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль, ресурсно-рентных налогов и налогов на имущество);
- снижена налоговая нагрузка на производителей;
- существенно повышена эффективность налогового администрирования.

В связи с этим закономерен вопрос: близка ли к завершению налоговая реформа? В.Г. Пансков настаивает на том, что до завершения реформы еще далеко. Утверждать обратное, по его мнению,

не только преждевременно, но и в определенной степени даже опасно<sup>1</sup>. Основные аргументы здесь следующие.

*Во-первых*, продолжает сохраняться нестабильность налогового законодательства. Каждый год в Налоговый кодекс РФ вносятся многочисленные, причем зачастую кардинальные, поправки. Налоги вводятся и через год-другой отменяются. Концептуальная непродуманность главного налогового документа, сохраняющаяся недоработанность отдельных глав, принимавшихся без должных экономических обоснований, приводят к продолжению процесса перманентной его корректировки.

*Во-вторых*, до сих пор не сформирован комплекс эффективных мер, блокирующих уклонение от уплаты налогов и применение различных схем минимизации налогов.

*В-третьих*, сохраняется неопределенность в отношении некоторых налогов. Нет ясности с введением налога на недвижимость. Сохраняется неопределенность статуса таможенной пошлины, до сих пор регулируемой Таможенным кодексом РФ и администрируемой таможенными органами.

Безусловно, выдвинутые известным налоговедом В.Г. Пансковым аргументы вполне обоснованы, и в течение последних лет его прогнозы не раз оправдывались. Вместе с тем масштаб ожидаемых изменений уже не сопоставим с преобразованиями прошлых лет.

### *Перспективы совершенствования налоговой системы России*

---

Итак, какие же основные направления совершенствования налоговой политики России можно обозначить?

В целом можно утверждать, что на сегодняшний день процесс реформирования системы налогов и сборов в России близок к логическому завершению. Состав налогов и сборов, в первую очередь федеральных, останется, видимо, неизменным. Основному реформированию должны подвергнуться региональные и местные налоги с целью расширения их налоговых баз и значимости поступлений.

По федеральным налогам совершенствование будет, вероятно, касаться изменения содержания обязательных элементов налогов и сборов. Возможен также процесс перевода отдельных федеральных налогов, объект налогообложения или налоговая база которых в

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г. Близка ли к завершению налоговая реформа? // Российский экономический журнал. 2004. № 3; Он же. О схемах «минимизации налогов» и законодательных мерах противодействия их применению // Российский экономический журнал. 2004. № 11—12.

большей степени зависит от экономической политики субъектов Федерации, в региональные. Направления дальнейшего совершенствования налоговой системы представлены на рис. 15.4.



*Рис. 15.4. Основные направления дальнейшего совершенствования налоговой системы России*

Но можно ли быть уверенным, что после реализации запланированных нововведений реформа завершится? Думается, вряд ли. При наличии значительного числа положительных результатов предстоит еще немало сделать, чтобы в полной мере наравне с фискальной функцией нашей налоговой системы успешно реализовывались другие функции.

Много вопросов еще ждет своего решения. В частности, необходимо совершенствовать упрощенную систему налогообложения, резко снизившую налоговую нагрузку на предприятия, применяющие ее. Изначально ориентированная на поддержку малого бизнеса, она не столько обеспечила ожидаемое развитие этого бизнеса, и повышение его значимости в экономике, сколько привела к простому арифметическому росту малых предприятий, во многих случаях обеспеченного лишь за счет дробления крупных компаний.

Особую обеспокоенность вызывает проблема воздействия ценообразования на систему налогообложения. В первую очередь речь идет о трансфертном ценообразовании. Налогоплательщики используют несовершенство ст. 40 НК РФ. Например, эта статья позволяет одному субъекту Российской Федерации получать дополнительные доходы за счет бюджетов других регионов страны.

Перечень подобных проблем можно долго продолжать. Практически в каждом налоге и сколько-нибудь значимом положении Налогового кодекса РФ есть нестыковки и слабые места. Наверное, это естественный итог функционирования новой для нашей страны практики налогообложения, законодательное оформление которой принималось без должной теоретической проработки и экспертизы.

В настоящее время продолжается налоговая реформа, которая не предполагает коренной ломки действующей системы налогов и сборов, а в основном сводит множество законодательных документов в единое русло. Ее целью является прежде всего упорядочивание существующих норм, а также введение новых изменений, которые сделают налоговую систему России более эффективной и менее запутанной, иначе она будет все более и более вызывать массовое недовольство и справедливые нарекания со стороны отечественных товаропроизводителей (организаций и предпринимателей), иностранных инвесторов, граждан.

Главным моментом текущего этапа является придание налоговой политике *целевой направленности социально-экономического развития*. Определенные сдвиги, как было отражено выше, в этом направлении есть. Необходимо все шероховатости и нестыковки налогового законодательства корректировать с позиций заданного курса налоговой политики.

Сущность текущего этапа реформирования заключается не в том, чтобы как можно скорее завершить налоговую реформу, а в доведении ее до логического завершения, придании ей соответствия текущим целевым установкам налоговой политики. Необходимо сделать эту реформу понятной налогоплательщикам, чтобы сформировать в них уверенность: налоговая система хуже уже не будет, будет только лучше.

### 15.5. Основные направления совершенствования налоговой политики в России на современном этапе развития

#### *Разработка концептуального документа в области налоговой политики*

Нет необходимости доказывать, что на сегодняшний день в России удалось создать неплохую налоговую систему и практически завершить кодификацию налогового законодательства. Учитывая, что эту работу наша страна фактически начинала «с нуля», это, безусловно, огромное достижение. Но думается, что нужно говорить не только о достижениях, которых было, безусловно, немало, но и о проблемах и недостатках, которых, к сожалению, тоже достаточно.

Учитывая остроту дискуссии, а подчас и болезненность данной темы, а также ее исключительную важность для решения задач, стоящих перед страной, необходимо обозначить ряд принципиальных позиций государства по обсуждаемым проблемам.

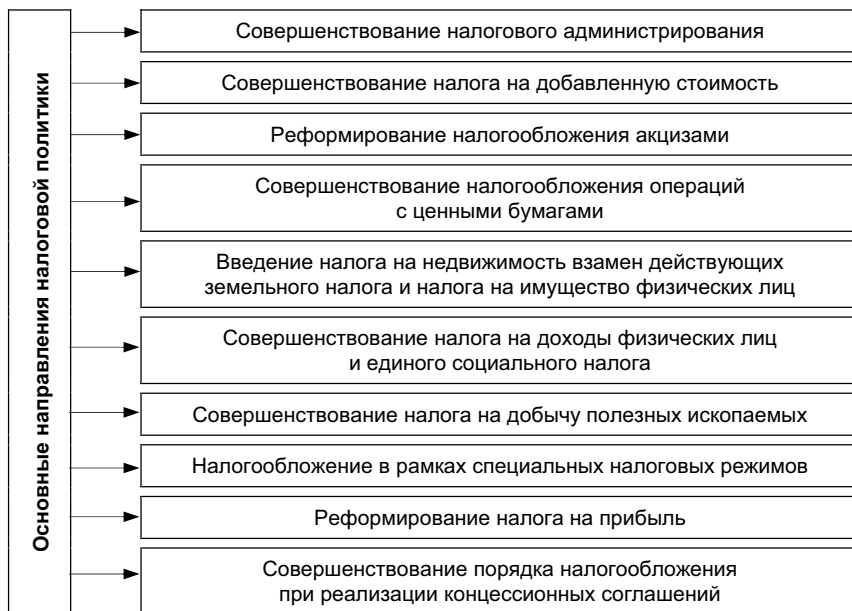
В 2007 г. Министерством финансов РФ был впервые разработан документ, определяющий концептуальные подходы формирования налоговой политики в стране на трехгодичный период — «Основные направления налоговой политики на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов». В нем предусматривались изменение налогового законодательства в части налогового администрирования, а также порядка исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов. На основании этого документа Минфин России составил «Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов», которые были представлены на заседании Президиума Правительства РФ и в основном одобрены. «Основные направления налоговой политики...» были составлены с учетом преемственности базовых целей и задач, содержащихся в предыдущем документе, что свидетельствует о последовательности налоговой политики, но были поставлены и новые задачи.

«Основные направления налоговой политики...» не являются нормативным правовым актом, но на основании этого документа вносятся изменения в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Такой порядок приводит к увеличению прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства.

Этот документ позволяет определить среднесрочные ориентиры в налоговой сфере, что приводит к повышению стабильности и оп-

ределенности условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации, позволяя бизнесу осуществлять планирование на более длительные сроки.

Анализ документа, одобренного в мае 2008 г. Президиумом Правительства Российской Федерации, показывает, что в налоговой системе в ближайшие три года произойдут значительные и отчасти даже радикальные изменения (на рис. 15.5 представлены основные направления налоговой политики, которые были запланированы на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов).



*Рис. 15.5. Основные направления налоговой политики, которые были запланированы на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов*

В «Основных направлениях налоговой политики...» поставлены следующие *цели налоговой политики*:

- сохранение неизменного уровня номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы (в лучшем случае — его уменьшение);
- снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков, которые возможно при сбалансированном снижении налоговых ставок;

- проведение структурных преобразований налоговой системы — повышения качества налогового администрирования, нейтральности и эффективности основных налогов;
- унификация налоговых ставок;
- повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, оптимизации применяемых налоговых льгот и освобождений;
- интеграция российской налоговой системы в международные налоговые отношения.

На основании этого законопроекта 26 ноября 2008 г. Советом Федерации РФ был одобрен Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ (далее — Закон).

Итак, следует подробнее остановиться на изменениях, внесенных в Налоговый кодекс РФ с 2009 г. (Приложение № 1).

### *Изменения, внесенные в часть первую Налогового кодекса РФ*

**1. Действие актов о налогах и сборах во времени.** Пункт 1 ст. 5 НК РФ дополнен абзацем, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение налогоплательщика (п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ), могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если они это прямо предусматривают.

Речь идет об актах:

- устраняющих или смягчающих ответственность за налоговые нарушения либо устанавливающих дополнительные гарантии защиты прав плательщиков налогов (сборов), налоговых агентов, их представителей;
- отменяющих налоги и (или) сборы, снижающих размеры ставок, устраняющих обязанности плательщиков налогов (сборов), налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающих их положение.

Внесены дополнения в ст. 54 и 59 НК РФ, входящие в главу 8, которая регулирует вопросы исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

В ст. 54 НК РФ, содержащей положения, касающиеся общих вопросов исчисления налоговой базы, законодатель уточнил, что налогоплательщик вправе провести перерасчет указанной базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым периодам, также и в



тех случаях, когда допущенные ошибки и искажения привели к излишней уплате налога.

Действующая редакция ст. 59 НК РФ, предусматривающая возможность списания безнадежных долгов по налогам и сборам, не содержит перечень ситуаций, при которых такое списание допустимо, делегируя установление соответствующего порядка Правительству РФ (по федеральным налогам и сборам) и исполнительным органам власти субъектов РФ и местным администрациям (по региональным и местным налогам).

Постановление Правительства РФ № 100 позволяет признавать налоговые долги безнадежными только в случае прекращения существования налогоплательщиков-должников.

Закон предоставил возможность освободиться от долгов и «здравствующим» налогоплательщикам. Статья 59 НК РФ дополнена п. 3, согласно которому суммы налога, сбора, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках, но не перечисленных в бюджетную систему России, признаются безнадежными к взысканию и списываются в соответствии с п. 1 данной статьи в том случае, если на момент принятия решения о признании соответствующих сумм безнадежными к взысканию и об их списании указанные банки ликвидированы. При этом согласно п. 8 ст. 9 обсуждаемого Закона приведенная новелла применяется к указанным в ней суммам, списанным со счетов, но не перечисленным банками в бюджетную систему до дня вступления Закона в силу.

Пункт 3 можно понимать двояко. «Узкое» толкование позволяет утверждать, что в данном случае речь идет только о задолженности, скопившейся на момент вступления Закона в силу. Если же возникшие сомнения согласно п. 7 ст. 3 НК РФ толковать в пользу налогоплательщика, то следует сделать вывод о том, что п. 3 ст. 59 НК РФ будет также распространяться на соответствующие правоотношения, возникшие и после наступления нового года.

**2. Изменение сроков уплаты налогов и сборов.** Изменены и дополнены ст. 63, 64 и 67 НК РФ, входящие в главу 9, в которой речь идет об изменении срока уплаты налога и сбора, а также пеней. Эта глава дополнена ст. 64.1. Суть новаций заключается в следующем: появилась новая инстанция, принимающая решения об изменении сроков исполнения налоговых обязанностей, — это министр финансов. Именно он будет решать вопросы об отсрочке или рассрочке по уплате одного или нескольких федеральных налогов, а также пеней и штрафов по таким налогам, если размер задолженности организации на 1-е число месяца подачи соответствующего заявления налогоплательщика превышает 10 млрд руб. и ее единовременное

погашение создает угрозу возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий. На «раздумья» министру отведен месяц, который начинает исчисляться со дня получения заявления об изменении срока уплаты.

Решение об отсрочке или рассрочке в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ и (или) местные бюджеты, подлежит согласованию с финансовыми органами данных субъектов и муниципальных образований.

А решение в части сумм ЕСН, подлежащих зачислению в бюджеты государственных внебюджетных фондов, следует согласовывать с органами этих фондов.

Важно отметить, что предусмотренная ст. 64.1 НК РФ отсрочка или рассрочка может предоставляться без способов ее обеспечения.

Появилось также новое основание для предоставления налогоплательщику *инвестиционного налогового кредита*. Таким основанием является выполнение организацией государственного оборонного заказа (подп. 4 п. 1 ст. 67 НК РФ).

**3. Приостановление операций по счетам в банках.** Приостановление операций по счетам в банках налогоплательщиков, предусмотренное ст. 76 НК РФ, является одним из самых жестких способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

Лишение хозяйствующего субъекта возможности распоряжаться своими денежными средствами может привести к необратимым последствиям. Видимо, поэтому законодатель счел необходимым конкретизировать эту «обеспечительную» процедуру, более четко определить полномочия налоговых органов. Именно так можно охарактеризовать изменения и дополнения, внесенные Законом в вышеуказанную статью.

В то же время важно обратить внимание на то, что сфера применения ст. 76 НК РФ расширена. С 2009 г. приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании не только налога и сбора, но и пеней и штрафов.

Дополняя п. 2 ст. 76 НК РФ новым абзацем, законодатель уточнил, что приостановление операций налогоплательщика-организации по его валютному счету означает прекращение банком расходных операций по этому счету в пределах суммы в иностранной валюте, эквивалентной сумме в рублях, указанной в решении о применении данного способа обеспечения, по курсу Банка России, установленному на дату начала действия приостановления валютных операций.

А новая редакция п. 4 ст. 76 направлена на то, чтобы «исправившийся» налогоплательщик мог незамедлительно возобновить денежные операции. В частности, установлено, что решение об отмене

приостановления операций вручается должностным лицом налогового органа представителю банка по месту его нахождения под расписку или направляется в банк в электронном виде либо иным способом, свидетельствующим о дате его получения, причем не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

Кроме того, уточнено, что приостановление операций по счетам действует с момента получения банком решения налогового органа до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (абз. 1 п. 7 ст. 76 НК РФ).

Дисциплинирующее значение для налогового органа имеет п. 9.2, введенный в ст. 76 НК РФ, предусматривающий, что в случае нарушения инспекцией срока отмены решения о приостановлении операций или срока вручения банку (направления в банк) такого решения на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока.

**4. Камеральная налоговая проверка.** Порядок проведения камеральных налоговых проверок определен ст. 88 НК РФ. Однако до вступления Закона в силу, положения данной статьи были недостаточно конкретны, что позволяло проверяющим необоснованно «нагружать» налогоплательщиков. Законодатель попытался устранить этот негатив.

Приведем действовавшую редакцию п. 2 обсуждаемой статьи, выделив курсивом фрагмент, «отрезанный» Законом: камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения такого органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) *и документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ должны к ним прилагаться, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.*

Такую поправку, лишаящую чиновников возможности необоснованно требовать дополнительные документы и конкретизирующую срок проведения камеральной проверки, можно только приветствовать.

Статья 88 НК РФ также дополнена п. 9.1, который предусматривает последствия представления уточненной декларации. Установлено, что, если до окончания камеральной проверки налогоплательщик представил уточненную декларацию в порядке, указанном в ст. 81 НК РФ, камеральная проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная проверка на основе уточненных названных документов.

Прекращение камеральной проверки означает прекращение всех действий инспекции в отношении ранее поданной декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные проверяющими в рамках прекращенной проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Измененные Законом ст. 100, 101 и 101.4 НК РФ объединяет то, что они определяют процедуру завершения мероприятий по осуществлению налогового контроля.

**5. Оформление результатов налоговой проверки.** Небольшая, но существенная поправка, конкретизирующая сроки, внесена в п. 5 ст. 100 НК РФ. Новая редакция данного пункта устанавливает, что акт налоговой проверки должен быть вручен проверяемому лицу или его представителю под расписку либо передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом, в течение пяти дней с даты акта.

**6. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.** Внесенные в п. 4 ст. 101 НК РФ изменения направлены на уточнение доказательственной базы, подлежащей исследованию при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. В частности, установлено, что не допускается использование доказательств, полученных с нарушениями Налогового кодекса РФ. Но если документы (информация) о деятельности налогоплательщика были им представлены в инспекцию с нарушением установленных сроков, то данные документы, полученные налоговым органом, не будут считаться полученными с нарушениями.

Аналогичным положением дополнен п. 7 ст. 101 НК РФ. Данная статья определяет порядок производства по делу о предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых правонарушениях, за исключением правонарушений, упомянутых в статьях 120, 122 и 123 НК РФ.

Из новой редакции п. 9 ст. 101 НК РФ следует, что решение, вынесенное в порядке данной статьи, должно быть вручено проверяемому лицу (его представителю) в течение пяти дней после дня вынесения такого решения.

**7. Банковская сфера.** Последний блок внесенных поправок объединяет ст. 132, 133, 134, 135 и 135.1 НК РФ, которые входят в главу 16, устанавливающую виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение.

Столь пристальное внимание законодателя к главе 16 легко объяснимо. Ведь в ней речь идет о банковской сфере, от которой во многом зависит четкость функционирования налоговой системы. Особое значение эта связь приобрела в условиях мирового финан-

сового кризиса, затронувшего и экономику России. Закон уточняет правила «игры», в которой банкам отведена особая роль «проводника» денежных потоков.

С 10 000 до 20 000 руб. увеличен размер штрафа, предусмотренный п. 1 ст. 132 НК РФ, за открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно и за открытие счета при наличии у банка решения инспекции о приостановлении операций по счетам этого лица.

А в п. 2 ст. 132 НК РФ внесены дополнения, выделенные нами курсивом при цитировании новой редакции данного пункта. Теперь штраф предусмотрен за «несообщение *в установленный срок* банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета, *об изменении реквизитов счета* организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет». При этом размер штрафа, взыскиваемого за совершение этого правонарушения, увеличен с 20 000 до 40 000 руб.

Расширен состав правонарушения, предусмотренного ст. 133 НК РФ, что видно из текста новой редакции данной статьи с выделенными дополнениями: «Нарушение банком установленного Налоговым кодексом РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, *местной администрации или организации федеральной связи* о перечислении налога (сбора), *авансового платежа, пеней, штрафа*».

Изменена ст. 134 НК РФ, предусматривающая ответственность банка за неисполнение им решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Из содержания новой редакции этой статьи следует, что при наличии такого решения банк вправе выполнить указания своего клиента о перечислении денежных средств, связанном с уплатой им не только налогов и сборов, но и авансовых платежей, пеней, штрафов.

Уточнена санкция обсуждаемой статьи. Согласно ранее действующей редакции ст. 134 НК РФ с «непослушного» банка взыскивался штраф в размере 20% суммы, перечисленной в соответствии с поручением клиента, но не более суммы задолженности. Законодатель счел необходимым указать, что при отсутствии задолженности штраф взыскивается в размере 10 000 руб.

Состав правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, расширен. Банки будут наказываться за неправомерное неисполне-

ние ими в установленный Налоговым кодексом РФ срок поручения налогового органа о перечислении не только налога, сбора, пени и штрафа, но и авансового платежа.

Изменена также редакция п. 2 ст. 135 НК РФ. Ранее этот пункт формулировал правонарушение следующим образом: «Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в соответствии со статьей 46 данного Кодекса в этом банке находится поручение налогового органа...»

Законодатель счел необходимым исключить из приведенного положения *ссылку на ст. 46 НК РФ*, которая устанавливает порядок взыскания налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента в банках. Тем самым сфера применения п. 2 ст. 135 НК РФ расширена.

Кардинальной правке подверглась ст. 135.1 НК РФ, предусматривающая ответственность за непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган. Законодатель конкретизировал данную норму, уточнив, о каких именно документах идет речь. Согласно новой редакции ст. 135.1 НК РФ таковыми являются:

- справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах;
- выписки по операциям на счетах, представляемые в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ.

Кроме того, состав данного правонарушения охватывает несообщение банком об остатках денежных средств на счетах, операции по которым приостановлены в соответствии с п. 5 ст. 76 НК РФ, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок (выписок), содержащих недостоверные сведения.

### *Изменения, внесены в часть вторую Налогового кодекса РФ*

---

Существенные поправки внесены в часть вторую Налогового кодекса РФ. В частности, изменения коснулись НДС, налога на прибыль, НДФЛ и специальных налоговых режимов.

#### **1. Налог на добавленную стоимость**

*Изменены льготы по НДС.* Добавлена льгота по НДС в отношении реализации лома и отходов черных металлов. В действующем ранее подп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ упоминались только цветные металлы. Кроме того, существенно изменена льгота по НДС, уплачиваемому на таможне, в отношении ввозимого в Россию технологи-

ческого оборудования, комплектующих и запасных частей к нему. Ранее действующая редакция подп. 7 ст. 150 НК РФ предусматривала льготу только для оборудования, ввозимого в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций. Это условие отменено, но добавлено другое: оборудование не должно иметь аналогов, производимых в России, и должно быть упомянуто в специальном правительственном перечне.

Данное изменение вступит в силу с начала квартала, следующего за кварталом, в котором Правительством РФ будет утвержден перечень технологического оборудования.

*Стало больше налоговых агентов.* Во-первых, ими стали покупатели государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными или соответственно муниципальными предприятиями и учреждениями, а составляющего государственную казну РФ (субъекта РФ) или соответственно муниципальную казну. Они должны исчислить расчетным методом и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС за Российскую Федерацию, субъект РФ или муниципалитет соответственно. Исключение составляют покупатели — физические лица, не являющиеся предпринимателями (новый абзац в п. 3 ст. 161 НК РФ). Во-вторых, налоговыми агентами стали органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию имущества по решению суда, в том числе при проведении процедуры банкротства (изменения в п. 4 ст. 161 НК РФ). В-третьих, ими стали российские посредники с участием в расчетах при реализации на территории РФ не только товаров, но и имущественных прав, работ и услуг иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (изменения в п. 5 ст. 161 НК РФ).

Указанные изменения применяются начиная с отгрузок и передач, произошедших с 1 января 2009 г.

*Введен ряд преференций для экспортеров.* Внесены изменения в подп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ, несколько упрощающие жизнь экспортерам. Все дело за Минфином России, который должен по согласованию с Федеральной таможенной службой разработать соответствующий порядок. Как только данный порядок будет разработан, экспортерам можно будет вместо кипы копий Государственной таможенной декларации в ряде случаев для подтверждения нулевой ставки по НДС и возмещения входного налога представлять в налоговый орган реестр таможенных деклараций. Так, реестр, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах, с отметками таможни, подтверждающими факт помещения товаров под таможенный режим экспорта, налогоплательщик может представлять при вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропере-

дачи, при вывозе российских и нероссийских товаров через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен. А реестр, содержащий сведения о таможенном оформлении товаров в режиме экспорта, с отметками пограничного таможенного органа можно будет представлять при вывозе остальных товаров.

Предусмотрена также специальная антикризисная мера в помощь экспортерам (Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации...» дополнен новой статьей 27.3 — ст. 3 Закона). Она заключается в том, что установленный п. 9 ст. 165 и п. 9 ст. 167 НК РФ срок увеличивается на 90 дней, если товары помещены под таможенный режим экспорта, международного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 г. по 31 декабря 2009 г.

Следовательно, в этом случае собирать документы (их копии), указанные в п. 1—4 ст. 165 НК РФ, для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС можно будет не 180, а 270 дней. Соответственно и момент определения налоговой базы в обычном порядке (не экспортном), т.е. по отгрузке, будет определяться, если пакет документов не собран на 271-й день.

*Счет-фактура на сумму предоплаты.* Ранее плательщик НДС при реализации предъявлял покупателю налог к оплате. Соответственно счет-фактура выставлялся покупателю в течение пяти дней со дня отгрузки. При получении предоплаты продавец тоже начислял НДС, но не предъявлял его покупателю, составляя счет-фактуру в одном экземпляре исключительно для себя. С 2009 г. все будет происходить иначе. При получении суммы предоплаты от покупателя налогоплательщик обязан предъявить сумму НДС покупателю, исчислив ее по расчетной ставке согласно п. 4 ст. 164 НК РФ (18/1,18 или 10/1,1). При этом, как и при отгрузке, не позднее пяти календарных дней со дня получения сумм предоплаты продавец должен будет выписать счет-фактуру в двух экземплярах и передать его покупателю (изменения в п. 1 и 3 ст. 168 НК РФ).

В ст. 169 НК РФ добавлен п. 5.1, в котором перечислены обязательные для заполнения реквизиты счета-фактуры по предоплате: порядковый номер и дата выписки; наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя; номер платежно-расчетного документа; наименования поставляемых товаров (работ, услуг, имущественных прав); сумма предоплаты; ставка; сумма НДС, предъявляемая покупателю.

Что же покупатель? Он получает право принять к вычету сумму НДС по своей предоплате (новый п. 12 в ст. 171 НК РФ). Основа-



ниями для вычета у него будут: соответствующий счет-фактура продавца; документы, подтверждающие фактическое перечисление сумм предоплаты; наличие договора, предусматривающего перечисление указанных сумм (новый пункт 9 в ст. 172 НК РФ).

Анализируем далее. После получения от продавца товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупатель принимает к вычету НДС по счету-фактуре, выставленному продавцом после отгрузки. В том же квартале принятый к вычету НДС по предоплате нужно восстановить. Это предусмотрено новым подпунктом 3 к п. 3 ст. 170 НК РФ. Восстановление производится также в случае изменения условий или расторжения договора и возврата соответствующих сумм предоплаты продавцу.

Утратит силу абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ, в котором говорилось о необходимости обмена платежными поручениями при товарообменных операциях, расчетах ценными бумагами и взаимозачетах. Можно предположить, что эта норма была самой нелюбимой бизнесом за все время существования главы 21 НК РФ. Теперь ее не будет. Ушел в небытие и связанный с ней п. 2 ст. 172 НК РФ о порядке применения налоговых вычетов в случае использования в расчетах собственного имущества (согласно данному пункту вычеты представляются в сумме, которая была перечислена контрагенту «платежкой»).

О порядке применения этих нововведений в переходный период говорится в п. 12 ст. 9 Закона. Если налогоплательщик-покупатель, приобретая товары (работы, услуги, имущественные права), поставил их на учет до 31 декабря 2008 г. включительно, то при осуществлении им расчетов ценными бумагами, или в порядке товарообменной операции, или взаимозачетом суммы входного НДС подлежат вычету у него по старым правилам. Если он, например, получил товар 31 декабря 2008 г., а 9 января 2009 г. погашает задолженность взаимозачетом, то он должен гасить не всю задолженность, а за вычетом НДС. НДС же должен быть уплачен продавцу «платежкой».

*Строительно-монтажные работы для собственного потребления.* Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ (далее — СМР) для собственного потребления является последнее число каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 НК РФ).

Ранее ситуация была такова, что налогоплательщик обязан был начислить в бюджет сумму НДС со стоимости СМР для собственного потребления в одном квартале, а к вычету он смог принять эту сумму только в другом квартале.

С 2009 г. абз. 2 п. 5 ст. 172 НК РФ изменяется таким образом, что вычет производится на момент определения налоговой базы.

Фактически это означает, что в декларации начисленная сумма уменьшается на сумму вычета и в бюджет ничего уже не нужно уплачивать. Разумеется, если у налогоплательщика есть право на вычет в силу п. 6 ст. 171 НК РФ. А такое право есть, если построенный объект будет учтен в целях налогообложения прибыли и будет применяться для облагаемых НДС операций.

Переходное положение предусмотрено п. 13 ст. 9 Закона. Суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком при выполнении СМР для собственного потребления в период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2008 г. и не принятые к вычету до 1 января 2009 г., подлежат вычетам в прежнем порядке.

*Несколько форм решения о возмещении НДС.* Как известно, возмещать или не возмещать НДС налогоплательщику, налоговая инспекция решает по результатам камеральной проверки налоговой декларации по правилам ст. 176 НК РФ. Причем с 2009 г. несколько изменились формы принимаемых инспекцией решений. Будут применяться: решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению; решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению; решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению; решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

## **2. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Главное из новшеств по НДФЛ — это увеличение максимального размера имущественного налогового вычета, применяемого при покупке или приобретении жилья, с 1 млн до 2 млн руб. (абз. 13 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ). Важно отметить, что новый лимит распространяется на правоотношения, возникшие с начала 2008 г. Следовательно, если в 2008 г. налогоплательщик впервые вкладывал средства в новое жилье, то в декларации за 2008 г. он может уменьшить сумму доходов на расходы по строительству или приобретению жилья в сумме до 2 млн руб. включительно.

*Продажа имущественных прав.* До 2009 г. согласно подп. 2 п. 1 и п. 2 ст. 228 НК РФ физические лица самостоятельно исчисляли суммы НДФЛ с доходов от продажи собственного имущества и сами их уплачивали в бюджет. А если физическое лицо продавало имущественные права?

Если продавалась доля в уставном капитале, то приобретающая их организация или предприниматель признавались налоговым агентом и должны были удержать налог с покупателя.

Такое мнение было выражено в *письмах ФНС России, Минфина России, а также в постановлениях ФАС Западно-Сибирского, Волго-Вятского и Уральского округов.*

В то же время ФАС Центрального округа указал: исходя из п. 1 ст. 208 НК РФ можно сделать вывод о том, что к доходам от реализации имущества относится доход от продажи долей в уставном капитале, поэтому согласно п. 7 ст. 3 НК РФ положения ст. 228 НК РФ могут быть распространены и на случаи реализации налогоплательщиком — физическим лицом долей в уставном капитале<sup>1</sup>.

С 2009 г. неясности и споры прекратятся. Налоговым агентам не нужно удерживать НДФЛ при покупке у физических лиц имущественных прав (подп. 2 п. 1 ст. 228 НК РФ в редакции Закона).

*Налогообложение подарков.* Изменение в подп. 7 п. 1 ст. 228 НК РФ снимет неясности, связанные с налогообложением доходов в порядке дарения.

По официальному мнению ФНС России, все дары физическому лицу делятся на подарки и доходы в порядке дарения<sup>2</sup>. Под подарками подразумевается безвозмездная передача физическому лицу любых вещей (за исключением недвижимости, транспортных средств, акций, паев, долей), передача которых не требует регистрации договора дарения. Все иные дары, переданные одаряемому физическому лицу на основании договора дарения, заключенного в письменной форме и требующего регистрации, признаются доходами физического лица, полученными в порядке дарения.

Если стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей, не превышает 4000 руб. за налоговый период, то она не подлежит обложению НДФЛ в силу п. 28 ст. 217 НК РФ. А если превышает, то, по мнению налоговых органов, организация или предприниматель признаются налоговым агентом и должны подавать на данного человека сведения.

Если же физическое лицо получает от организации или предпринимателя «доход в порядке дарения», то в соответствии с бывшей редакцией подп. 7 п. 1 ст. 228 НК РФ эта организация или предприниматель налоговым агентом не признавались. При этом одаряемый сам должен был исчислить и уплатить налог и подать декларацию, если дар не освобождался от налогообложения на основании п. 18<sup>1</sup> ст. 217 НК РФ.

Предложенная ФНС классификация даров весьма сомнительна. Очевидно, что понятия «дар», «подарок» и «доход в порядке дарения» — синонимы. Поэтому не случайно Минфин России дает совсем иные разъяснения: при осуществлении любых даров (включая призы на соревнованиях) физическому лицу (включая своих работ-

<sup>1</sup> Постановление ФАС Центрального округа от 2 октября 2007 г. № А54-363/2007. С. 5.

<sup>2</sup> Письмо ФНС России от 17 июля 2008 г. № 3-5-03/149@.

ников) организация или предприниматель не признаются налоговым агентом.

С 2009 г. все четко регламентировано:

- если подарки получены физическим лицом от организации или предпринимателя и их сумма за год превышает 4000 руб., то последние признаются налоговыми агентами;
- если подарки получены от членов семьи и (или) близких родственников, то НДФЛ не платится;
- если подарки получены от иного физического лица, не являющегося предпринимателем, причем подарки относятся к недвижимости, транспортным средствам, акциям, паям или долям, то сам одаряемый должен платить налог и представлять декларацию.

### **3. Налог на прибыль**

*Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.* В состав доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, включены доходы в виде капитальных вложений в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем (ст. 251 НК РФ).

*Инвентаризация.* Получив материалы или иное имущество при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, организация обязана отразить стоимость такого имущества в налоговом учете как внереализационный доход (п. 13 ст. 250 НК РФ). То же самое необходимо сделать и в отношении стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации (п. 20 ст. 250 НК РФ).

Однако, реализуя или списывая в производство полученные вышеуказанным способом материально-производственные запасы, организация не может в целях налогообложения учесть как расход всю сумму их стоимости, признанную ранее внереализационным доходом.

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ расходом в данном случае признается всего лишь сумма, равная сумме налога, исчисленной с внереализационного дохода от поступления соответствующего имущества.

Порядок определения стоимости как расхода при инвентаризации до 1 января 2009 г. был установлен только для материально-производственных запасов (МПЗ). Поэтому, вероятно, организации могли воспользоваться пробелом в законодательстве и при выявлении во время инвентаризации другого имущества (основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и т.д.) принимать в качестве

расхода не сумму налога, а сумму всего дохода от инвентаризации. Подтверждение такой позиции можно встретить в арбитражной практике<sup>1</sup>.

То же самое, очевидно, можно сказать о запчастях, деталях и материалах, остающихся после ремонта основных средств. Хотя Минфин России придерживался противоположной позиции: в данном случае права на расход не возникает, а доход нужно учесть в порядке, аналогичном п. 13 ст. 250 НК РФ<sup>2</sup>.

С 2009 г. предусмотренный абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ порядок распространяется и на «прочее имущество», выявленное в результате инвентаризации (основные средства, нематериальные активы, ценные бумаги и т.д.), и на запчасти и материалы, остающиеся после ремонта основных средств.

В то же время законодатели, по-видимому, упустили тот нюанс, что в п. 13 ст. 250 НК РФ не упоминается доход в виде имущества, полученного при ремонте основных средств. Также не установлен сам порядок определения дохода в нормах п. 13, 20 ст. 250 НК РФ, как это сделано в п. 8 ст. 250 НК РФ для безвозмездно полученного имущества. Все это, вероятнее всего, повлечет в 2009 г. новые налоговые споры.

Другое связанное с инвентаризацией изменение затронуло абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ. Там речь идет об определении первоначальной стоимости основного средства. В частности, для случая, когда основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, она определяется как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ, плюс расходы на доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов. С 2009 г. этот порядок распространен на имущество, выявленное при инвентаризации.

Однако, как отмечено выше, законодатели не учли, что если в п. 8 ст. 250 НК РФ имеется порядок определения дохода в виде стоимости полученного безвозмездно имущества, то в п. 20 ст. 250 НК РФ нет порядка определения дохода в виде выявленного при инвентаризации имущества. Неясность опять не ликвидирована.

*Амортизация.* Важно отметить, что Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ были внесены изменения в положения главы 25 НК РФ об амортизируемом имуществе. При этом ст. 258 «Амортизационные группы (подгруппы). Особенности включения

<sup>1</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 3 июня 2008 г. № Ф09-3931/08-СЗ по делу № А50-15018/07.

<sup>2</sup> Письмо Минфин России от 11 декабря 2007 г. № 03-03-06/1/852.

амортизируемого имущества в состав амортизационных групп (подгрупп)» и ст. 259 «Методы и порядок расчета сумм амортизации» были изложены в совершенно новой редакции.

Кроме того, в главу 25 добавлены новые статьи: 259.1 «Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации», 259.2 «Порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации», 259.3 «Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации».

Согласно Закону ст. 258 и 259 НК РФ опять изложены в новой редакции. Впрочем, изменений в этих статьях по сравнению с редакцией Федерального закона от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ не так уж и много.

Изменения в п. 9 ст. 258 НК РФ связаны с амортизационной премией, которую имеет право подарить себе налогоплательщик при приобретении амортизируемого имущества, и носят явно антикризисный характер. Премия может быть увеличена до 30% в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам. В данную вилку попадают основные средства со сроком полезного использования свыше трех лет и до 20 лет включительно. Для остального амортизируемого имущества оставлен прежний максимальный размер амортизационной премии — 10% первоначальной стоимости.

В то же время законодатели позаботились и о стабильности предприятий, добавив новый абзац в п. 9 ст. 258 НК РФ. Он гласит, что, если основные средства, в отношении которых была применена амортизационная премия, будут реализованы ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения их в эксплуатацию, суммы расхода в виде амортизационной премии подлежат восстановлению и включению в состав доходов.

В ст. 259 НК РФ внесено единственное изменение — небольшой новый абзац в п. 1. Согласно новой норме установленные организацией методы начисления амортизации (линейный или нелинейный) применяются ко всем основным средствам независимо от даты их приобретения.

К внереализационным расходам относятся, в частности, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие анало-

гичные работы (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ). Закон распространил данную норму и на списание нематериальных активов.

Кроме того, в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ добавлен новый абзац, согласно которому во внереализационные расходы включаются суммы недоначисленной амортизации, если она начислялась линейным методом. Если же применялся нелинейный метод, то вместо указанного подпункта применяется п. 13 ст. 259.2 НК РФ: несмотря на то что объект списывается с налогового учета, суммарный баланс амортизационной группы не изменяется, а амортизация по группе продолжает начисляться так же, как и прежде. Иначе говоря, после ликвидации объекта, амортизируемого нелинейным методом, недоначисленная амортизация продолжает начисляться так, как будто и не было ликвидации.

В действующей с 2009 г. редакции главы 25 НК РФ нет нормы, обязывающей применять понижающий коэффициент 0,5 к легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам. При этом, по мнению Минфина России, при амортизации легковых автомобилей и микроавтобусов, введенных в эксплуатацию до 1 января 2009 г., основная норма амортизации будет применяться со специальным коэффициентом 0,5 в соответствии с порядком, действовавшим на дату ввода соответствующего объекта в эксплуатацию<sup>1</sup>.

В этой связи Законом в Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ была введена новая статья — ст. 27.2. Она предусматривает, что те организации, которые применяли указанный коэффициент в отношении легковых авто и микроавтобусов с первоначальной стоимостью более 600 000 руб. и 800 000 руб. соответственно, с 1 января 2009 г. этот коэффициент не применяют.

Важно отметить, что данная норма изложена весьма неудачно. Поэтому она может быть дискриминационна по отношению к тем организациям, которые приобрели легковые авто и микроавтобусы до 1 января 2008 г. с первоначальной стоимостью более 300 000 руб. и 600 000 руб. соответственно. Они оказались в невыгодном положении.

Предположим, что авто приобретено в 2007 г. и его первоначальная стоимость равна 400 000 руб. Поскольку эта стоимость не более 600 000 руб., ст. 27.2 ФЗ № 118-ФЗ к данному авто не применяется. И, если следовать вышеприведенной логике Минфина России, налогоплательщик, имеющий авто с первоначальной стоимостью более 300 000 руб., но не более 600 000 руб., в 2009 г. должен по-прежнему применять коэффициент 0,5.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфин России от 11 декабря 2007 г. № 03-03-06/1/852.

*Добровольное имущественное страхование.* Ранее ст. 263 НК РФ имела наименование «Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества». С 2009 г. Законом словосочетание «страхование имущества» по всей статье заменяется на словосочетание «*имущественное страхование*».

Можно решить, что поправка имеет чисто редакционный характер. Но это не так. Дело в том, что в Гражданском кодексе Российской Федерации есть ст. 929 «Договор имущественного страхования» и ст. 930 «Страхование имущества». Причем нормы последней являются только частным случаем первой. Согласно п. 2 ст. 929 ГК РФ по договору имущественного страхования могут быть, в частности, застрахованы следующие имущественные интересы:

1) риск утраты (гибели), недостачи или повреждения определенного имущества (ст. 930 ГК РФ);

2) по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а в случаях, предусмотренных законом, также ответственности по договорам — риск гражданской ответственности (ст. 931 и 932 ГК РФ);

3) риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности по независящим от предпринимателя обстоятельствам, в том числе риск неполучения ожидаемых доходов — предпринимательский риск (ст. 933 ГК РФ).

Пользуясь несоответствием терминов, налоговые органы чаще всего не разрешали признавать в качестве расходов страховые взносы, уплаченные по договорам добровольного страхования гражданской ответственности за причинение вреда определенным имуществом другим лицам (например, добровольная «автогражданка»).

Исключение составляли предусмотренные подп. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ договоры страхования, по которым страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями. Такая позиция была изложена, в частности, в письмах Минфина России<sup>1</sup>. Арбитражная практика, как правило, была на стороне налогоплательщиков.

Очевидно, с 2009 г. в целях налогообложения можно будет в полной сумме признавать расходы по договорам добровольного имущественного страхования объектов, поименованных в перечне п. 1 ст. 263 НК РФ, включая страхование риска ответственности и риска убытков.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 25 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/200.



Кроме того, закрытый перечень видов добровольного имущественного страхования Закон дополняет двумя новыми подпунктами:

- страхование риска ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, связанных с финансированием строительства и (или) строительством олимпийских объектов в городе Сочи;
- другие виды добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством РФ такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Кстати, последняя поправка разрешает проблемы, связанные с глобальной недоработкой российского страхового законодательства.

Налогоплательщикам не нужно будет безуспешно доказывать обязательный характер навязанного им органами власти страхования.

*Повышена норма для процентов.* Это еще одна, явно антикризисная, поправка. Но следует разобраться по порядку.

В силу п. 1 ст. 269 НК РФ расходом в целях налогообложения признаются проценты, начисленные в пользу кредиторов по долговому обязательству любого вида при условии, что размер этих процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для тех, кто исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Далее поясняется, что такое «сопоставимые условия» и что означает «существенно не отклоняется».

В абз. 4 п. 1 ст. 269 НК РФ описывается, как поступать, если отсутствуют долговые обязательства перед российскими организациями, выданные в том же квартале на сопоставимых условиях, или если налогоплательщик не желает сложным образом проводить сравнение.

Нужно сравнивать фактическую величину процентов с предельной величиной, признаваемой расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах). Эта предельная величина принимается равной: ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, — по рублевым обязательствам; 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Законом действие абз. 4 п. 1 ст. 269 НК РФ приостановлено до 31 декабря 2009 г. На этот период ст. 8 Закона вводится повышенная предельная величина процентов. По рублевым обязательствам она принимается равной ставке рефинансирования Банка России,

увеличенной в 1,5 раза, а по долговым обязательствам в иностранной валюте — 22%.

Положения ст. 8 Закона распространяются на правоотношения, возникшие с 1 сентября 2008 г., хотя само приостановление абз. 4 п. 1 ст. 269 НК РФ начинается с 2009 г. Можно предположить, что после 1 января 2009 г. налогоплательщики смогут пересчитать в сторону увеличения расходы в виде процентов, начисленных с 1 сентября.

*Другие важные изменения по налогу на прибыль.* Самое значительное из них — это уменьшение ставки налога на прибыль: ранее она была равна 24%, с 2009 г. — 20%. Причем уменьшение проводится за счет федеральной составляющей ставки: она уменьшается соответственно с 6,5 до 2,5% (п. 1 ст. 284 НК РФ в редакции Закона).

В целях определения доли прибыли, приходящейся на головное предприятие и обособленные подразделения, налогоплательщики должны определять удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества организации. Однако при использовании с 2009 г. нелинейного метода по новым правилам (ст. 259.2 НК РФ) трудно будет вычленить остаточную стоимость отдельного объекта из суммарного баланса амортизационной группы. В этой связи внесенная Законом в п. 2 ст. 288 НК РФ поправка предусматривает право налогоплательщиков определять остаточную стоимость по данным бухгалтерского учета.

К расходам на освоение природных ресурсов относятся компенсации, предусмотренные соглашениями с органами государственной власти субъектов РФ, на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиками в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений (изменения в абз. 5 п. 1 ст. 261 НК РФ). Такие затраты включаются в состав расходов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации объекта.

До 2009 г. осуществленные расходы по договорам с подрядчиками о проведении геолого-поисковых и геолого-разведочных работ включились в состав прочих расходов только по окончании работ (с 1-го числа месяца, в котором подписан последний акт выполненных работ). Причем списание делилось равномерно в течение последующих 12 месяцев. С 2009 г. начинать такое равномерное списание можно уже после подписания акта первого этапа работ (абз. 4 п. 3 ст. 325 НК РФ).

Из состава доходов исключаются капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-судополучателем (подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ в редакции Закона).

#### **4. Специальные налоговые режимы**

*Снижение ставки — прерогатива регионов.* Ранее в том случае, если упрощенная система налогообложения применялась с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», то налоговая ставка устанавливалась для всей страны в размере 15%. Это было предусмотрено п. 2 ст. 346<sup>20</sup> НК РФ. Новым Законом в данный пункт с 2009 г. вносится изменение, согласно которому субъектам РФ делегируются полномочия по установлению на территории региона дифференцированных налоговых ставок в пределах от 5 до 15% в зависимости от категории налогоплательщиков.

Что касается «упрощенцев» с объектом «доходы», то их ставка пока осталась прежней — 6%.

Здесь же необходимо сказать и об изменении, внесенном Федеральным законом от 24 ноября 2008 г. № 208-ФЗ. Ранее в силу действующей редакции п. 2 ст. 346<sup>14</sup> НК РФ объект налогообложения по единому налогу не мог меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения. Согласно новой редакции пункта объект налогообложения может изменяться ежегодно. Он может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения (ФЗ от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ).

Хотя Федеральный закон от 24 сентября 2008 г. № 208-ФЗ вступил в силу с 1 января 2009 г., положения п. 2 ст. 346<sup>14</sup> НК РФ в новой редакции распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г.

*Единый налог на вмененный доход.* Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 155-ФЗ было внесено множество изменений и дополнений в главу 26<sup>3</sup> НК РФ, вступающих в силу с 2009 г. В частности, согласно подп. 1 и 2 нового п. 2.2 ст. 346<sup>26</sup> НК РФ на уплату ЕНВД не переводятся:

- организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

Однако указанные ограничения в отношении аптечных учреждений будут применяться только с 1 января 2011 г. (ст. 5 Закона внесены изменения в ст. 3 Федерального закона от 22 июля 2008 г. № 155-ФЗ). Главное, чтобы аптечное учреждение соответствовало требованиям Федерального закона «О лекарственных средствах» от 22 июня 1998 г. № 86-ФЗ. Если же оно им не соответствует, то ограничения будут применяться с 2009 г.

Подведем некоторые итоги всех рассмотренных выше изменений и дополнений, внесенных в Налоговый кодекс РФ. Цель перечисленных изменений — помочь предприятиям выжить в условиях кризиса, ведь Правительством РФ признано: рецессия экономики, порожденная финансовым кризисом, все же началась. По самым оптимистичным прогнозам, пик ее придется на первое полугодие 2009 г., тогда как выбираться из этой пропасти стране предстоит во второй половине следующего года. Если же надежды на благоприятный сценарий выхода российской экономики из кризиса не оправдаются, то спад, как предрекают аналитики-пессимисты, продлится от одного года до трех лет. Пожалуй, единственное, в чем сходятся эксперты, — это в том, что 2009 г. станет самым тяжелым годом для российского бизнеса со времен августовских событий десятилетней давности. В такой обстановке государственная поддержка воспринимается как единственный шанс для частных предприятий.

Нововведения сделали некоторые нормы Налогового кодекса РФ лояльнее к налогоплательщику. Хочется верить, что они удачно «приживутся» на практике.

---

## Библиографический список

---

### Раздел I. Теория налогообложения

#### Нормативные правовые акты

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации.*
2. *Указ Президента Российской Федерации «О дополнительных мерах по реализации основных положений Программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации на 1992 год» от 2 апреля 1992 г. № 322.*
3. *Указ Президента Российской Федерации «Об основных положениях государственной Программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации после 1 июля 1994 года» от 22 июля 1994 г. № 1535 (с изм. от 16 апреля 1998 г. и от 25 ноября 2003 г.).*

#### Научная и учебная литература

1. *Алексеевко М.М.* Взгляд на развитие учения о налоге. М.: Экономистъ, 2002.
2. *Антропов В.В.* Экономические модели социальной защиты населения в странах ЕС: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М.: МГУ им. М.В. Ломоносова, 2007.
3. *Аристотель.* Сочинения: В 4 т. М.: Мысль, 1983.
4. *Афанасьев В.В.* Формирование экономического механизма народного хозяйства в современных условиях: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М.: МГСУ, 2003.
5. *Балацкий Е.* О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. 2004. № 11—12.
6. *Бартенев С.В.* История экономических учений: Учебник. М.: Юристъ, 2002.
7. *Барулин С.В.* Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.
8. *Боголепов Д.М.* Краткий курс финансовой науки. М.: Политиздат, 1967.
9. *Боголепов М.И.* Финансы, правительство и общественные интересы. Л., 1954.
10. *Болдырев Г.И.* Подходный налог на Западе и в России. Л., 1924.
11. *Большая советская энциклопедия.* М.: Экономическая литература, 1965.
12. *Буковецкий А.И.* Введение в финансовую науку. СПб.: Питер, 2000.
13. *Витте С.Ю.* Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве. М.: Прогресс, 2004.
14. *Всемирная история экономической мысли.* М.: Мысль, 1988.

15. *Гаджиев Р.Г.* О соотношении прямого и косвенного налогообложения // *Финансы*. 2000. № 3.
16. *Гайдар Е.* Государственная нагрузка на экономику // *Вопросы экономики*. 2004. № 9.
17. *Горский И.* Сколько функций у налога? / *Налоговый вестник*. 2002. № 3.
18. *Ж. Сисмонд де Сисмонди.* Новые начала политэкономии. М., 1897.
19. *Игонин Т.К.* Финансовое наследие Сперанского М.М. М.: Финансист, 2000.
20. *Исаев А.А.* Очерк теории и политики налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004.
21. *Караваева И.В.* Налоговое регулирование рыночной экономики. М., 2000.
22. *Караваева И.В.* Совершенствование налоговой политики России с учетом канадского опыта / *Все для бухгалтера*. 2001. № 4.
23. *Кейнс Дж.М.* Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1998.
24. *Коровкин В.В.* Основы теории налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.
25. *Князев В.Г. С.Ю. Витте* и налоговая политика России / *Финансы*. 1999. № 10.
26. *Кутлер Н.Н.* О статистическом освещении переложения налогов // *Вестник финансов*. 1927. № 4.
27. *Ланг Й.* Проект кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы. Бонн: Министерство финансов ФРГ, 1993.
28. *Лориа А.* Финансовая политика как результат и орудие интересов владельческих классов. М.: Экономика, 1963.
29. *Макконелл К.Р., Брю С.Л.* Экономикс. М.: Питер, 2007.
30. *Маршалл А.* Принципы политической экономии / Пер. с англ. Р.И. Столнера: под ред. С.М. Никитина. М.: Прогресс, 1983.
31. *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
32. *Муравьев А.И., Крашенинников В.М., Соколов В.П., Сергеева И.Г.* Налогообложение в России. СПб., 1994.
33. *Налоги и налоговое право* / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997.
34. *Налоговые реформы в США: 80-е годы* // *Новые аспекты в системе налогообложения в капиталистических странах*. М., 1990.
35. *Налоговая политика России: проблемы и перспективы* / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.
36. *Налоги и налогообложение* / Под ред. Б.Х. Алиева. М.: Финансы и статистика, 2005.
37. *Нитти Ф.* Основные начала финансовой науки. М., 1967.
38. *Пансков В.Г., Князев В.Г.* Налоги и налогообложение. М.: МЦФЭР, 2003.
39. *Петти У.* Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики. М.: Экономист, 1993.
40. *Петти У., Смит А., Риккардо Д.* Антология экономической классики. М.: Финансы и статистика, 2003.
41. *Пигу А.* Экономическая теория благосостояния: В 2 т.: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1985.
42. *Платон.* Собрание сочинений: В 4 т. М.: Экономическая литература, 1969.
43. *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2005.
44. *Россия и страны мира: Статистический сборник*. М.: Росстат, 2004.

45. Сакс Дж. Д. Макроэкономика. Глобальный подход / Дж. Д. Сакс, Ф.Б. Ларрен. М., 1996.
46. Селигман Э., Струм Р. Этюды по теории обложения. СПб., 1908.
47. Симонд де Сисмонди Ж. Новые начала политической экономики. М., 1897.
48. Соколов А.А. О развитии податного дела // Вестник финансов. 1927. № 6.
49. Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003.
50. Сломан Дж. Экономикс. — 5-е изд. / Пер. с англ. под ред. С.В. Лукина. СПб.: Питер, 2005.
51. Смит А. Исследование о труде и причинах богатства народов. СПб, 1866.
52. Спиридонов Л.И. Теория государства и права. М.: Проспект, 1996.
53. Страны ОЭСР. 2000. Статистический справочник ОЭСР. М., 2001.
54. Тарасов И.Т. Очерк науки и финансового права / Финансы и налоги: очерки теории и политики. М.: Статут, 2004.
55. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. Серия «Золотые страницы российского финансового права». Т. 1. М.: Статут, 1998.
56. Ховард К., Журавлева Г. Принципы экономики свободной рыночной системы (экономикс). М.: Златоуст, 1995.
57. Худяков А.А. Русские экономисты — первопроходцы. М.: Экономистъ, 2006.
58. Черник Д.Г. Налоговая реформа на рубеже веков. М., 2000.
59. Черник Д.Г. Налоговая реформа на рубеже веков. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2000.
60. Ядегаров Я.С. История экономических учений: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2006.
61. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов. М., 1996.
62. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.

## Раздел II. История налогообложения

### Раздел III. Налоговая система

#### Российской Федерации на современном этапе

#### *Нормативные правовые акты*

---

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации.*
2. *Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ (в ред. от 30 декабря 2006 г. № 268-ФЗ).*
3. *Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 годы, одобренные на заседании Правительства Российской Федерации (протокол № 8 от 2 марта 2007 г.).*

### *Научная и учебная литература*

1. *Авдошина Е., Давыдов С.* Справочник по налогам с населения. М.: Финансы и статистика, 1984.
2. *Андреев А.Г., Никольский Д.В.* К истории становления государственного финансового контроля в России. М., 1999.
3. *Бачурин А.В.* Прибыль и налог с оборота в СССР / Под ред. А.М. Александрова. М.: Госфиниздат, 1955.
4. *Боголепов Д.М.* Краткий курс финансовой науки. М.: Политиздат, 1967.
5. *Божеяринов И.Н.* Граф Е.Ф. Канкрин, его жизнь, литературные труды и 20-летняя деятельность управления Министерством финансов. СПб., 1897.
6. *Бржежеский Н.К.* Недоимочность и круговая порука сельских обществ. СПб., 1897.
7. *Бунге Н.Х.* О финансовом положении России: Записка Александру II 20 сентября 1880 г. // Исторический архив. 1960. № 2.
8. *Бурмистров Д., Марьяхин Г.* Налоги с населения СССР. М.: Госфиниздат, 1957.
9. *Бурмистров Д., Косарева З.* Второй этап отмены налогов на рабочих и служащих в СССР. М.: Финансы, 1963.
10. *Витте С.Ю.* Избранные воспоминания. 1849—1911. Т. 1, 2. М.: Терра, 1997.
11. *Витчевский В.* Торговая, таможенная и промышленная политика России со времен Петра Великого до наших дней. СПб., 1909.
12. *Воронцов В.П.* К истории общины в России (Материалы по истории общинного землевладения). М., 1902.
13. *Гензель П.П.* Промысловое обложение в России. Опыт критического исследования. СПб., 1900.
14. *Гензель П.* Система налогов Советской России М.: Экономическая жизнь, 1924.
15. *Гензель П.П.* Налоговое законодательство СССР. М., 1928.
16. *Герберштейн С.* Записки о Московитских делах // Россия XV-XVII вв. глазами иностранцев. Лениздат, 1986.
17. *Голованов В.И.* и др. Теория и практика налогов. М.: Госфиниздат. 1930.
18. *Горбачев М.С.* Жизнь и реформы. М., 1995.
19. *Гордин А.О.* О ставках налога с оборота // Плановое хозяйство. 1938. № 3.
20. *Государственный контроль (1811—1911).* СПб. 1911.
21. *Государственный бюджет СССР 1988 года.* М.: Финансы и статистика, 1988.
22. *Государственный бюджет СССР 1989 года.* М.: Финансы и статистика, 1989.
23. *Гредингер М.О.* Основы питейной монополии в России. Пермь. 1897.
24. *Данков В.С.* О подоходном налоге с колхозов. М.: Госфиниздат, 1948.
25. *Декреты советской власти.* Исторический сборник: В 4-х т. / Под ред. А.В. Сомонина. М., 1935.
26. *Дементьев Г.* Государственные доходы и расходы России и положение Государственного казначейства за время войны с Германией и Австро-Венгрией до конца 1917 г. Пг., 1917.
27. *Директивы КПСС и советского правительства по хозяйственным вопросам.* Т. 1. М., 1978.
28. *Дьяченко В.П.* Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М.: Госфиниздат, 1947.
29. *Ежегодный статистический сборник, 2000.* М.: Госкомстат РФ, 2001.



30. *Ерошкин Н.П.* История государственных учреждений дореволюционной России: Учебник. —3-е. изд. М., 1983.
31. *Зайцева Л.И.* Аграрная реформа п.А. Столыпина в документах и публикациях конца XIX начала XX века: Аналитический обзор. М., 1991.
32. *Известия* Народного комиссариата финансов. 1919. № 1—2.
33. *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. Одесса, 1904.
34. *История* винопития. Бахус. Сборник статей. СПб., 1994.
35. *Исторический очерк* обложения торговли и промыслов в России: с приложением материалов по торгово-промышленной статистике / Департамент Торговли и Мануфактур. С.-Петербург. 1893.
36. *История* Министерства финансов России: В 4 т. М.: ИНФРА-М, 2002.
37. *История* социалистической экономики СССР: В 7 т. / Отв. ред. И.А. Гладков. Т. 1: Советская экономика в 1907—1920 гг. М., 1976.
38. *Калинин В.Д.* Из истории питейного дела в России (XV — нач. XX в.). М., 1993.
39. *Канкрин Е.Ф.* Очерки политической экономии и финансии. СПб., 1894.
40. *Каменский А.Б.* От Петра I до Павла I. Реформы в России XVIII века. М., РГТУ, 1999.
41. *Караваева И.В.* Налоговое регулирование рыночной экономики. М.: ЮНИТИ, 2001.
42. *Ключевский В.О.* Курс русской истории. Ч. I—V. М., 1937.
43. *Корнилов А.А.* Курс русской истории XIX в. М., 1993.
44. *КПСС* в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК. Ч. II., 1953.
45. *Краткий очерк* 50-летия акцизной системы взимания налога с крепких напитков. 1863—1913. СПб., 1913.
46. *Куломзин А.Н., Рейтерн-Нолькен В.Г. М.Х. Рейтерн.* Биографический очерк. СПб., 1910.
47. *Кун Е.* Опыт сравнительного исследования налогового бремени в России и других главнейших странах Европы. СПб., 1913.
48. *Ленин В.И.* ПСС. М., 1965.
49. *Лодыженский К.* История русского таможенного тарифа. СПб., 1886.
50. *Лященко П.И.* История народного хозяйства СССР. Т. I—III. М.: 1947—1956.
51. *Лыкова Л.Н.* От нормативов к налогообложению. М., 1991.
52. *Львов Д.* Промысловый налог и методы его установления в западноевропейских государствах и в России. Казань, 1878.
53. *Маневич В.Е.* Налоговая система НЭПа и современные проблемы налоговой реформы. Экономика и математические методы. 1989.
54. *Маркс К., Энгельс Ф.* Полное собрание сочинений. Т. 7. М.: Политиздат, 1983.
55. *Марьяхин Г.* Налоговая система Советского государства // *Финансы СССР* за XXX лет. 1917—1947 / Отв. ред. проф. Н.Н. Ровинский. М.: Госфиниздат СССР, 1947.
56. *Мариякин Л.Г.* Очерки истории налогов с населения в СССР. М.: Финансы, 1964.
57. *Микеладзе Н.В.* Косвенные налоги. Л., 1927.
58. *Министерство* финансов. 1802—1902. Т. 1,2. СПб., 1902.
59. *Министерство* финансов 1904—1913 гг. СПб. 1914.
60. *Мирощенко М.* Государственные доходы. М.: Финансы и статистика, 1983.

61. *Мироценко С.М.* Государственные расходы. М.: Финансы и статистика, 1983.
62. *Могилевский С.А.* Налоги СССР за 10 лет. Казань, 1927.
63. *Моляков Д.С., Большаков С.В.* Полный хозрасчет и самофинансирование. М.: Финансы и статистика, 1989.
64. *Муравьев С.* Граф Канкрин и его финансовая система по отношению к нашему времени // Отечественные записки. 1865. № 3.
65. *Налоговая реформа.* Постановления ЦИК и СНК СССР, инструкции и циркуляры НКФ. М.: Госфиниздат, 1930.
66. *Налоги* в механизме хозяйствования. М.: Наука, 1991.
67. *Обзор деятельности Министерства финансов в царствование императора Александра III (1881—1894).* СПб., 1902.
68. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. Вып. I—II, М., 1909—1910.
69. *Ольшанская В.О.* О подоходном налоге с колхозов // Финансы СССР. 1970. № 6.
70. *Павлов В.С.* О налогах с населения: Доклад на совместном заседании Совета Союза и Совета Национальностей ВС СССР 27 марта 1990 г. М., 1990.
71. *Павлов-Сильванский Н.П.* Феодализм в России. М., 1988.
72. *Паркинсон С.* Закон и доходы. М.: ПМК «Интерконтакт», 1992.
73. *Петухова Н.Е.* История налогообложения в России IX—XX вв. М.: Вузовский учебник, 2008.
74. *Платонов О.А.* Воспоминания о народном хозяйстве. М.: Советская Россия, 1990.
75. *Плотников К.Н.* Очерки истории бюджета Советского государства. М.: Госфиниздат, 1955.
76. *Покровский Н.Н.* Подоходный налог. М., 1915.
77. *Прыжов И.Г.* История кабаков в Росси в связи с историей русского народа. Репринтное издание с 1868 г. М., 1991.
78. *Раевский В.* Единая налоговая система — регулятор экономики // Проблемы теории и практики управления. 1990. № 2.
79. *Российская экономика: прогнозы и тенденции.* 2000. № 83.
80. *Сборник декретов и распоряжений по финансам.* М., 1919.
81. *Сборник законов.* М.: Госфиниздат, 1930. № 13.
82. *Сборник указов, постановлений, решений, распоряжений и приказов военного времени.* 1941—1942 гг. Л., 1942.
83. *Сенчагов В.К.* Цены в рыночной экономике // Коммунист. 1989. № 16.
84. *Собрание узаконений РСФСР.* 1918. № 70.
85. *Соколов А.Д.* Теория налогов. М., 1928.
86. *Справочник по ценообразованию* / Под ред. Н.Т. Глушкова. М.: Экономика, 1985.
87. *Статистический сборника.* Государственный бюджет СССР. М. 1955.
88. *Статистический сборник.* Государственный бюджет СССР. М., 1965.
89. *Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А.* Государственный финансовый контроль. СПб.: Питер. 2004.
90. *Сучков А.* Доходы государственного бюджета СССР. М.: Госфиниздат, 1955.
91. *Теньков В.Н.* Налоги в цифрах // Финансы. 1992. № 11.
92. *Толкушкин А.В.* История Налогах в России. М.: Юристъ, 2001.
93. *Троицкий С.М.* Финансовая политика русского абсолютизма в XVIII в. М., 1966.

94. Турецкий Ш.Я. Вопросы ценообразования // Плановое хозяйство. 1938. № 6.
95. Финансовая система СССР: Сборник нормативных документов. Т. 2: Доходы государственного бюджета СССР. М.: Финансы, 1978.
96. Финансы и кредит СССР. М.: Финансы и статистика, 1984.
97. Финансы / Под ред. Родионовой В.М. М.: Финансы и статистика, 1992.
98. Финансовая Россия / Учет. Налоги. Право. 2000. № 22.
99. Хрущев Н.С. О контрольных цифрах развития народного хозяйства СССР на 1959—1965 гг.
100. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М.: ЮНИТИ, 1997.
101. Черник Д.Г., Дадашев А.З. Финансы крупного города в условиях перехода к рыночным отношениям. М.: ГАУ им. С. Орджоникидзе, 1993.
102. Шаталин С.С. Экономическая программа политической партии // Коммунист. 1990. № 7.
103. Шаталин С.С. Прерванный диалог. Тверь, 1998.
104. Шванебах П.Х. Наше податное дело. СПб., 1903.
105. Шваренко И.Д. Налоги в механизме хозяйствования. М.: Финансы и статистика, 1991.

### Зарубежные источники

1. Brehier L. Le monde Byzantin. V. II. Paris, 1949.
2. Capizzi C. L'Imperatore Anastasio I. Roma, 1969.
3. MacMullen R. Tax-Pressure in the Roman Empire // Latomus, T. 46. 1987.
4. Sinnigen W.G. Three Administrative Changes Ascribed to Constantius II // AJPh. V. 83.1962.
5. Teall J.L. The Age of Constantine. Change and Continuity in Administration and Economy // DOP. V. 21.1967.
6. Wassink A. Inflation and Financial Policy under the Roman Empire to the Price Edict of 301 A. D. // Historia. Bd. 40.1991.

### Интернет-ресурсы

[www.istorya.ru](http://www.istorya.ru)

---

## Оглавление

---

<b>Предисловие</b>	<b>3</b>
<b>Раздел I. ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ</b>	<b>7</b>
<b>Глава 1. Понятие налогов и их экономическое содержание.</b>	
<b>Специфические признаки налогов как вида     финансового платежа</b>	<b>8</b>
1.1. Происхождение и сущность налогов: исторический экскурс	8
1.2. Понятие и признаки налога, взгляды на его роль в современном обществе	15
<b>Глава 2. Эволюция финансовой мысли по содержанию налогов и их роли в экономике</b>	<b>27</b>
2.1. Характеристика общих теорий налогообложения	27
2.2. Налоги в общих экономических теориях XX в.	42
<b>Глава 3. Налогообложение в частных налоговых теориях</b>	<b>67</b>
3.1. Теории единого налога и ее разновидности	67
3.2. Теории пропорционального и прогрессивного налогообложения	72
3.3. Теории переложения налогов	81
3.4. Теория прямого и косвенного налогообложения	100
<b>Глава 4. Теории распределения налогового бремени</b>	<b>117</b>
<b>Глава 5. Основные элементы и функции налогов, принципы налогообложения</b>	<b>131</b>
5.1. Обязательные и факультативные элементы налога	131
5.2. Функции налогов	146
5.3. Принципы налогообложения	150
<b>Глава 6. Классификация налогов</b>	<b>169</b>
6.1. Эволюция научной мысли о критериях классификации налогов	169
6.2. Современная классификация налогов	174

<b>Глава 7. Налоговая политика и налоговая система</b>	<b>184</b>
7.1. Налоговая политика и государственное управление	184
7.2. Налоговая политика как часть финансовой политики	192
7.3. Налоговая система	204
<b>Глава 8. Налоговый механизм</b>	<b>211</b>
8.1. Налоговый механизм и налоговое законодательство	211
8.2. Управление налоговой системой	224
<b>Раздел II. ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ</b>	<b>233</b>
<b>Глава 9. Налоговая политика советской власти в 1917—1920 гг.</b>	<b>234</b>
9.1. Необходимость проведения новой налоговой политики	234
9.2. Экономические последствия радикальной реформы налогообложения	243
<b>Глава 10. Налоговая система России в 1921—1932 гг.</b>	<b>255</b>
10.1. Характеристика исторического этапа	255
10.2. Подоходное и поимущественное обложение	258
10.3. Система продовольственных налогов	261
10.4. Косвенные налоги и их роль в формировании бюджетных фондов	265
10.5. Налоги как инструмент политических преобразований	273
10.6. Налог с оборота как новый механизм формирования доходной части бюджета	281
10.7. Налоговые платежи государственных предприятий и сельскохозяйственный налог	284
<b>Глава 11. Основные платежи в бюджет в период с 1933 по 1950 г.</b>	<b>290</b>
11.1. Вторая пятилетка (1933—1937 гг.)	290
11.2. Третья пятилетка (1938-й — июнь 1941 г.)	293
11.3. Период Великой отечественной войны (1941—1945 гг.)	295
11.4. Четвертая пятилетка (1946—1950 гг.)	298

<b>Глава 12. Налоговая система как инструмент централизованного регулирования экономики (1945—1985 гг.)</b>	<b>305</b>
12.1. Налоги с населения	305
12.2. Налоги с оборота	312
12.3. Система платежей из прибыли в бюджет	316
<b>Глава 13. Формирование и развитие налоговой системы государства в 1980-м — начале 1990-х гг.</b>	<b>323</b>
13.1. Характеристика экономической политики	323
13.2. Эволюция форм и методов взимания основных групп налоговых отчислений	326
13.3. Налог с оборота	330
13.4. Подоходное обложение населения	333
<b>Раздел III. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ</b>	<b>339</b>
<b>Глава 14. Налоговые реформы 1990—2000-х гг.</b>	<b>340</b>
14.1. Экономические преобразования и налоговая система	340
14.2. Формирование эффективной налоговой системы в Российской Федерации	345
<b>Глава 15. Налоговая политика России на современном этапе</b>	<b>353</b>
15.1. Сущность налоговой политики государства	353
15.2. Субъекты, цели, модели и методы осуществления налоговой политики	360
15.3. Налоговые реформы: понятие, классификация, этапы проведения	376
15.4. Особенности формирования налоговой системы в России	382
15.5. Основные направления совершенствования налоговой политики в России на современном этапе развития	391
<b>Библиографический список</b>	<b>414</b>