

**Федеральное агентство по образованию Российской
Федерации**

**Восточно-Сибирский государственный
технологический университет**

Учебное пособие
Теоретические основы налогообложения

Хантаева Н.Л.

Теоретические основы налогообложения: Уч. пособие. – Улан-Удэ.:
Издательство ВСГТУ, 2006. – 175 с.

Учебное пособие предназначено для студентов экономических специальностей. В данном пособии подробно раскрываются возникновение и развитие налогообложения. Даются расширенное описание функций налогов и принципов налогообложения.

Для читателей представлены различные теории налогообложения и построения налоговой системы.

Одним из достоинств данного учебного пособия – это описание существенных и факультативных элементов налога.

В учебном пособии раскрываются понятия налоговой политики, налоговой нагрузки и налоговой доктрины.

г.Улан-Удэ, 2006

1. Возникновение и развитие налогообложения

1.1. Предпосылки возникновения налогообложения.

Потребность в сборе налогов возникла еще в древности, с появлением в структуре общества особого органа, не участвующего в материальном производстве, в функции которого входила защита интересов самого общества.

В условиях жесточайшей борьбы за сохранение одними накопленного материального богатства и власти над другими, выделение в структуре общества этого особого органа являлось объективной необходимостью. Поскольку этот орган не занимался материальным производством, то есть не имел источника для собственного содержания, то общество, в интересах которого он и был создан, находило средства и источники для его содержания.

В различные времена эти источники зависели от деятельности самого общества, от исторических процессов, происходящих в нем. В мирное время этот особый орган содержался за счет остального общества путем эксплуатации неимущей части населения и изъятия части материальных ресурсов, присваиваемых имущей частью населения в виде налогов, для обеспечения эффективной деятельности этого особого органа – государства. В периоды военных действий и по их завершению основным источником становилось награбленное имущество побежденного народа. Кроме того, сам побежденный народ превращался в рабов, эксплуатация которых обеспечивала победителям большие доходы. Раб представлял собой бесправное существо и дешевую рабочую силу. Процветавшая со временем работорговля приносила большие доходы как самим рабовладельцам, так и рабовладельческому государству в целом.

Важную роль в финансово и материальном содержании государства играла развивающаяся торговля как внутри общества, так и между другими народами.

Следует сказать, что для пополнения казны правителя использовались самые разные формы извлечения средств, начиная с обложения непосильной данью собственного и покоренных народов (экономическое закабаление) до похищения правителей соседних народов; за них назначался выкуп, который для последних обходился

целым состоянием. Использовались и другие методы. Однако самым надежным и постоянным источником пополнения казны правителя являлась дань, размер которой устанавливался в зависимости от политической и социально-экономической ситуации в обществе. «Дань – прямой налог (подать), собираемый с населения; военная контрибуция с побежденного народа. Дань была одним из основных источников государственных доходов при рабовладельческом строе и феодализме».

Таким образом, возникновению налогообложения как основной формы обеспечения существования общества способствовал целый ряд социально-экономических факторов:

✓ Углубление разделения труда между членами первобытного общества под влиянием развивающихся производительных сил;

✓ Функциональное деление членов первобытного общества на занятых материальным производством, собственников и на тех, кто был занят управлением общины;

✓ Разложение первобытнообщинного строя под воздействием развивающихся внутри общины частнособственнических отношений, разделение общества на богатых и бедных;

✓ Централизация власти, то есть объединение крупных собственников, порою не принадлежащих к одной общине, для защиты собственного материального богатства и для сохранения власти над неимущей частью общества;

✓ Возникновение совершенно отличного от социально справедливого родового общества рабовладельческого общества, где господствуют эксплуататорские отношения;

✓ Создание особого органа (государства), который стоял на страже защиты интересов рабовладельческого общества.

Эти факторы свидетельствуют о том, что формирование налогообложения связано с развитием общества и государства, обусловленным сложившимися производственными отношениями. При этом движущей силой этих отношений были доминирующие в обществе экономические интересы.

Анализ факторов, под воздействием которых сложились налоговые отношения, позволяет выделить основные предпосылки возникновения налогообложения, к которым относятся:

1) расслоение общества на собственников и неимущих под влиянием развития частной собственности и условий для передачи имущества и властных полномочий по наследству;

2) централизация власти, продиктованная желанием собственников сохранить собственное материальное богатство и усилить свою власть над неимущей частью населения;

3) создание на основе централизации власти первых государственных образований.

1.2. Развитие практики налогообложения в различных общественно-экономических формациях (исторический аспект)

1.2.1. Налогообложение в рабовладельческом обществе

Возникновение налоговых отношений уходит в историю человеческой цивилизации. Объективная необходимость в налогах появилась с переходом человечества от первобытнообщинного строя (родового общества) к рабовладельческому и формированию государства.

«Родовой строй вырос из общества, не знающего никаких внутренних противоположностей, и был приспособлен к нему. У него не было никаких других средств принуждения, кроме общественного мнения».

Однако это общество в силу экономических условий и возможностей жизни его членов должно было расколоться на богатых и бедных; оно превратилось в общество, в котором обострились противоречия.

А чтобы эти противоречия не уничтожали само общество, возникла необходимость в силе, которая наведет в обществе порядок. И эта сила, структурирующая общество, но ставящая себя над ним, есть государство.

По сравнению с первобытнообщинной структурой, которая держалась кровнородственными связями и на территориальном делении, государство отличается территориальным единством. «Территория осталась, - говорит Ф.Энгельс, - но люди сделались подвижными». Поэтому исходным пунктом было принято территориальное деление, и гражданам предоставили право

осуществлять свои общественные права и обязанности там, где они поселялись безотносительно к роду и племени.

Такая организация граждан по месту жительства общепринята во всех государствах как на первоначальной стадии образования, так и на современном этапе развития. Создавались различные структуры аппарата управления государства.

При этом главной экономической предпосылкой укрепления государственной власти стало сосредоточение в руках главы государства денежного богатства.

Главной отличительной чертой государства являлось учреждение силовых структур в государственном аппарате, которые уже не совпадают непосредственно с населением, организующим самое себя как вооруженная сила. Ф.Энгельс называл эти силовые структуры государственной власти – публичной властью, и она была необходима в государствах рабовладельческого строя для поддержания: во-первых, правопорядка внутри государства; во-вторых, для защиты от внешних завоевателей; в-третьих, эта власть защищала интересы имущего класса.

Так, например, в Древнем Египте существовали три основные ветви государственного управления: « финансовое ведомство, или ведомство по ограблению своего собственного народа; военное ведомство, или ведомство по ограблению других народов, и, наконец, ведомство общественных работ». Подобные органы государственного управления были созданы и в других странах Древнего Востока.

Для содержания аппарата управления государственной власти необходимы были определенные денежные и материальные средства. Во всех государствах Древнего мира были приняты законы, обязывающие граждан (подданных) платить налоги для содержания государственной власти. Этими же законами закрепилось право соответствующих структур государственной власти контролировать уплату налогов подданными. Так, в Древнем Египте ответственными за сбор урожая являлись не сами непосредственно производители, а специальные чиновники государственной власти – « агенты фиска», которые осуществляли контроль за деятельностью царских земледельцев. Важную роль в обеспечении государственных поступлений играли центральные и местные храмы. По оценке советского (российского) египтолога И.А.Стручевского, «за контроль

над государственным (царско-храмовым) комплексом местные храмы получали 7,5 % урожая, тогда как централизованная часть, поступающая в государственную казну, составляла 22,5 %. Собранные с непосредственных производителей рента-налог использовались в качестве материального обеспечения огромного культового строительства, осуществляемого государственной властью». Следует сказать, что на эти же средства содержался весь государственный аппарат управления, в том числе и чиновники, которые контролировали сбор средств в царскую казну.

Также налоговые отношения получили развитие и в древних странах Передней Азии.

В древнем Шумере 3 тысячи лет до н.э. центрами социально-экономической и общественной жизни являлись храмы, вокруг которых строились города-государства со своими землями и населением. «Храмовая земля состояла из трех частей. Ее первую часть составляли земли, обрабатываемые рабами, разорившимися общинниками и другими зависимыми от храма людьми, которым за работу выдавалось натуральное довольствие. Доходы с этой земли шли на нужды культа и храма. Вторую часть образовывали служебные надельные участки, являющиеся своеобразной платой должностным лицам храма, ремесленникам и обслуживающему персоналу. Наконец, третью часть составляли земли, сдаваемые в аренду за сравнительно невысокую плату - 1/5 часть урожая».

В начале XX века до н.э. происходит усиление центральной власти в Шумерском царстве, то есть главным становится хозяйство верховного жреца и правителя. Он осуществляет руководство строительством ирригационных сооружений и храмов, контролирует сбор налогов в государственную казну.

В законах Старовавилонского царства, а именно в Кодексе Хаммурапи, хотя и отсутствовали статьи о налогах и сборах, говорится об усилении экономической власти государства, что на практике невозможно без концентрации материальных и денежных средств в руках правителя.

Возникшее в XVIII в. до н.э. в восточной части Малой Азии Хеттское государство имело свод законов, заметно отличающийся от Кодекса Хаммурапи. Там не только присутствовали статьи о государственных доходах, но даже были предусмотрены наказания и

льготы по отношению к определенным категориям налогоплательщиков.

Так, бегство налогоплательщика влекло за собой необходимость обработки поля и уплаты соответствующего налога жителями данного поселения. Кроме того, за царем оставалось право заселять пустующие земли людьми из числа военнопленных при условии, что они будут выполнять соответствующие обязанности. Однако «военнопленный платил повинности, начиная с четвертого года. Первые три года составляли льготный период, необходимый для организации собственного хозяйства».

Реформы, осуществленные Тиглатпаласаром III (744-727 гг. до н.э.) в древнем Ассирийском государстве, были направлены на усиление центральной власти. С этой целью были созданы по всему государству провинции, управление которыми возложено на наместников царя. Главными функциями наместников являлись поддержание внутреннего порядка в стране и сбор налогов и дани, причем последнему придавалось большое значение. «Налоги устанавливались на основании переписей населения и имущества. Население страны не только платило подоходно-поземельный и храмовый налоги, но и выполняло строительные, ирригационные и другие повинности. Подати и дань собирались в натуральной форме».

В отличие от государств Передней Азии и Древнего Египта в Ассирийском государстве налоговые сборы направлялись на усиление военно-полицейского аппарата и строительство и охрану дорог. Последние для Ассирийского государства были жизненно необходимы как для военных и торговых целей, так и для оперативного управления страной.

Социально-экономические воззрения древнееврейских племен, живших за рекой Евфрат, на восточном побережье Средиземного моря, I тыс. лет до н.э., отражены в Священном Писании, Ветхом завете; в нем дается критика ростовщичества, являющегося причиной разорения и долгового рабства соплеменников. Там говорится: «Серебро мы взяли в долг (под залог) полей наших и виноградников наших для уплаты налога царского. А ведь одной мы плоти с братьями нашими, как их сыновья – сыновья наши, и вот мы вынуждены отдавать сынов наших и дочерей наших в рабство; и среди наших дочерей уже имеются порабощенные, и нет средств у нас

для выкупа, в то время как поля и виноградники наши находятся в чужих руках».

«Израильско-Иудейское царство при царе Соломоне (965-925 гг. до н.э.) состояло из 12 округов, которые по очереди круглый год обеспечивали царский двор всем необходимым. Кроме того, покоренное население, а позднее сами израильтяне должны были выполнять трудовую повинность четыре месяца в году. Рост налогообложения привел к восстанию, в результате которого произошел раскол страны».

Самое значительное развитие в государствах Древнего Востока налоговые отношения получили в Индии. В период от II в. до н.э. до III в. н.э. велась политика объединения разрозненных государств в единое государство с сильной центральной властью. В связи с этим был разработан знаменитый трактат «Артхашастра».

Данный трактат содержал, наряду с другими учениями, и учение об управлении государственными доходами. Там говорится, что «конечной целью всякой политики считается расширение власти правителя над окружающими территориями. В результате завоеваний... царь получает новых налогоплательщиков. Захват территорий приводит к наполнению казны, казна же позволяет содержать завоевательную политику, пока не станет владыкой мира».

Учение, связанное с пополнением царской казны, в «Артхашастре» занимает большое место. В связи с этим деятельность всех представителей государственной власти рассматривались лишь под одним углом зрения: какие виды доходов они могут и должны доставить в казну.

В Древней Индии основным источником поступлений в казну являлась не прибыль (доход) казенных предприятий, а налоги, взимаемые с населения. В частности, крестьяне обязаны были в качестве «водного налога» предоставлять часть воды из своих колодцев и прудов для орошения царских полей.

Налоги рассматривались как содержание, даваемое царю в вознаграждение за то, что он охраняет страну от внешней опасности и внутренней смуты. Длинные перечни налогов свидетельствуют как о большой изобретательности чиновников, так и о том, что основные отрасли вовсе не являлись царской монополией.

«Регулярный сельскохозяйственный налог традиционно составлял 1/6 урожая, однако нередко взималось и больше. Кроме того, были поборы религиозного характера и разного рода экстраординарные взносы (по случаю торжественных событий в царской семье и т.п.). Иногда речь шла о повинностях в виде принудительного труда и т.п.».

Нередко совершались крестьянские выступления против сборщиков налогов. Поэтому практиковалось и такое, что нарочно отправляли неугодного чиновника в разоренную поборами область, чтобы возмущенное население его уничтожило.

В трактате «Артхашастра» говорится и о льготах по налогам. Освобождались от уплаты налогов жрецы, учителя. Временные налоговые льготы предоставлялись с целью поощрения предприимчивости и т.п.

Население занимавшееся сельским хозяйством, ремесленники регулярно облагались налогами, то есть для них налоговые льготы не предусматривались. Налогами облагались и иные промыслы, в то числе торговля алкогольными напитками, проституция, азартные игры. Относительно торговли алкогольными напитками, то учение «Артхашастра» считало целесообразным сосредоточить ее в специально отведенных местах. Что касается азартных игр, то они должны находиться под особым надзором царских чиновников, организовавших игорные дома, и т.п. Это говорит о том, что любой источник дохода должен находиться под надзором царских чиновников, чтобы не упустить налог с этих доходов. «Артхашастра» рекомендовала применение пошлин при ввозе и вывозе из страны товаров.

Кроме налогов, пошлин и поборов в Древней Индии практиковались и утонченные методы пополнения казны, например такие, как обвинение богатых людей в преступлениях и их казнь с конфискацией имущества. «Артхашастра» рекомендовала также устраивать фальшивые чудеса в храмах и святилищах и собирать деньги с доверчивых паломников. Кроме того, была развита система добровольных взносов, то есть специальные платные агенты делали большие взносы и укоряли тех, кто проявлял недостаточную щедрость.

В качестве важнейшего источника пополнения казны служили штрафы, налагаемые в судебном и внесудебном порядке.

Перед государственной администрацией стояла сложнейшая проблема борьбы с казнокрадством. В связи с этим практиковалась смена чиновников через определенное время, чтобы они не освоили способов злоупотребления. «За каждым чиновником должен был следить другой чиновник, а за тем – третий. В сущности борьбы с финансовыми нарушениями становится в «Артхашастре» слежка при помощи тайных агентов и платных осведомителей. Доносчик получал известную долю имущества, конфискованного у лица, осужденного за должностные преступления».

Проблема уплаты налогов в Древней Индии была связана напрямую с собственностью на землю. Налоги взимались в виде доли урожая, поэтому обработка участка была непременным условием права на него землевладельца.

Как и в других странах Древнего Востока, так и в Китае основной формой эксплуатации трудового народа были налоги. Налоги взимались в основном в натуральной форме, продуктами земледелия.

Однако в отличие от Индии и других восточных государств налоговые отношения в Древнем Китае получили свое специфическое развитие. В основном специфика заключалась в умеренном отношении к налогоплательщикам. Это объясняется тем, что политика государства в области управления хозяйством формировалась под влиянием таких учений, как «Конфуцианство», «Гуан-цзы» и др., которые в основном трактовали благородство, справедливость.

Конфуций, живший ок. 551-479 гг. до н.э., не порицал стремления людей к богатству и знатности, «но заслужить их надо честно, руководствуясь высшими моральными принципами. Поэтому человек не должен печалиться, если он не имеет высокого поста, он должен лишь печалиться о том, что он не укрепился в морали».

Древнекитайская экономическая мысль в области налоговых отношений была направлена на решение проблемы государственных регламентации налогов и повинностей, в результате которой не должны быть подорваны натурально-хозяйственные устои экономики.

Конфуцианство критиковало систему налогообложения, при которой взимание податей в неурожайные годы приводило к

истощению крестьянского хозяйства: «совершенно мудрый правитель должен быть умеренным при взимании налогов, не отнимать у земледельца время, необходимое для работы на своем поле».

Крупнейший представитель конфуцианства Мэн-цзы разработал систему «колодезных полей». Эта система заключалась в том, что деревенская община должна состоять из восьми дворов, а земли общины делятся на девять равных участков: восемь закрепляются за семьями, а девятый участок – общественное поле, которое находится в центре участков. Обработки общественного поля осуществляется совместно, а урожай с этого поля идет в распоряжение чиновников и государства. Расположение полей напоминало иероглиф «колодец» - отсюда и название системы.

В трактате «Гуан-цзы» - учении о государственном регулировании экономики (IV в н.э.) говорится, что следует равномерно распределять посевные участки. Необходимо внедрение гибкой податной системы, то есть уровень налогообложения должен соответствовать качеству земли. Также предполагалось внедрение количественных норм повинностей, изменение их исходя из ситуации в стране.

В этом трактате высказывается идея построения государственных финансов без прямых налогов. Для этого предлагалась замена налоговых поступлений в казну прибылью от эксплуатации природных ресурсов. При этом «Гуан-цзы» полагает, что «для управления государством лучше всего взять в казну «горы и моря», а надбавки к цене соли и железа должны заменить налоговые сборы».

В Европе образование государств и соответственно развитие налоговых отношений происходило на территории Древней Греции и Римского государства. В период с XX по XV вв. до н.э. на греческих островах Эгейского архипелага возникли раннерабовладельческие государства. На материковой части Греции этот процесс шел медленно и начался лишь (XVII в. до н.э.) с возникновением раннерабовладельческих государств ахейцев – Микен, Тиринфа, Пилоса и др. Классической формой строительства государства было Афинское (середина V в. до н.э.), организация структур управления которого соответствует героической эпохе.

Были созданы народное собрание, народный совет. Кроме того, избирался базилей (глава государства). Было учреждено центральное управление ведения хозяйственных дел. Нововведением было разделение всего народа, независимо от рода, племени на три класса: эвпаридов (благородных), геоморов (земледельцев), демиургов (ремесленников).

Дальнейшее развитие Древней Греции связано с созданием централизованного государства в Афинах, с режимом единоличной власти правителя. Этому способствовали реформы Солона, избранного в Афинах в 594 г. до н.э. на должность первого архонта с правами законодателя, что впоследствии привело к Пелопонесской войне (431-404 г. до н.э.) между Афинами и Спартой, которая закончилась победой Спарты.

Реформа Солона была направлена на преодоление острых социальных и экономических проблем рабовладельческого общества. «Наиболее важной была коренная реформа долгового права («сейхсахтеля» - стряхивание бремени, то есть снятие долговых камней с земельных участков бедноты). Солон объявил все долги и накопившиеся на них проценты недействительными, отменил долговое рабство. Проданные в рабство за долги афиняне были выкуплены и возвращены на родину». Солон понимал, что порабощение земледельческого населения сужает социальную базу рабовладельческого государства, усиливает проблемы налогоплательщиков.

В результате реформ в Афинах устанавливается режим единоличной власти, сформированной путем вооруженной борьбы и опиравшейся на крестьянскую бедноту, торговцев и ремесленников.

После установления гегемонии Спарты начинается эпоха взлета экономической мысли древних греков Ксенофонта, Платона и Аристотеля, в трудах которых отражены их взгляды на экономические проблемы рабовладельческого государства. Они стояли за экономически развитое государство.

Ксенофонт (430-355 г. до н.э.) восхвалял жесткую дисциплину и порядок в Спарте; выступал против личного обогащения; он в работе « О налогах» давал конкретные советы об организации производства, « чтобы рабы всегда охотно продолжали оставаться рабами».

Другим видным представителем экономической мысли Древней Греции был Платон (427-347 г. до н.э.) – ученый-философ, автор трудов «Государство», «Законы».

В сочинении « Государство» Платон излагает концепцию идеального государства. «Коренной порок государства состоит в том, - писал Платон, - что в нем нет единства, оно раскалывается борьбой за материальные интересы, и в результате существует два государства – богатей и бедняков. При этом алчная погоня за богатством делает богатых бездеятельными паразитами, а бедных лишает возможности вести хозяйство...». Исходя из этого Платон заключает, что государство должно состоять из трех сословий: правителей (философов), стражей и земледельцев, ремесленников и торговцев.

В работе « Законы» Платон развивает идею строительства идеального государства. Он объясняет, за счет каких средств должно содержаться само государство, указывая на то, что государство – верховный собственник земли, наделяет граждан земельными наделами в зависимости от их имущественных возможностей. При этом земельные участки не подлежат продаже, а передаются по наследству, и стоимость одного надела является пределом бедности. При условии равенства земельных наделов Платон допускает у различных граждан различные имущественные возможности, а это дает ему основание для разделения всего населения на четыре имущественных класса, которые имеют возможность перехода из одного класса в другой в зависимости от увеличения или уменьшения имущества. Если стоимость имущества превысит стоимость надела в четыре раза, то избыток подлежит передаче государству.

Однако проекты Платона по государственному устройству в Древней Греции не нашли своего применения, так как мало кто согласится отказаться от богатства, и тем более от использования рабов для личного обогащения.

Выдающимся исследователем экономических проблем рабовладельческого строя был Аристотель (384-322 г. до н.э.), ученик Платона и воспитатель великого полководца древности Александра Македонского он был сторонником рабовладельческого государства. По Аристотелю, раб – имущество, приносящее доход. Следовательно, раб является собственностью рабовладельца, и то, что им производилось, рассматривалось как приращение имущества.

В онове социально-политического устройства государства, по Аристотелю, лежит разделение общества на рабов и свободных. Причем, свободные граждане не должны заниматься физическим трудом, его выполняют рабы, их назначение – развивать свой интеллект, принимать активное участие в государственной жизни. Таким образом, у Аристотеля проблемы, связанные с источниками средств для содержания и развития государства и свободных граждан, решались просто, так как раб считался имуществом, приносящим доход, и все, что производилось им, шло на государственные нужды и личное обогащение свободных граждан.

По мере развития государства, как и в других странах Древнего мира, – пишет профессор Д.Г. Черник, – “... в Древней Греции представители знати, закладывая основы государства, ввели налоги на доходы в размере 1/10 или 1/20 части дохода. Это давало государству возможность содержать наемную армию, расходовать средства на возведение укреплений вокруг городов-государств, на строительство храмов, водопроводов, дорог, раздачу продуктов беднякам и другие общественные цели”.

Особая роль в развитии государства и налоговых отношений принадлежит Древнему Риму. Первоначально все государство состояло из города и прилегающей к нему местности. Расходы, связанные с управлением государства, были незначительные, поскольку избранные магистраты исполняли свои обязанности безвозмездно и в случае необходимости вкладывали собственные средства. Расходы на строительство общественных зданий и т.п. покрывались за счет сдачи общественных земель в аренду. Что касается налогов, то в мирное время их практически не было. В военное время граждане Рима облагались в соответствии с их возможностями.

“Определение суммы налога (ценз) проводилось каждые пять лет избранными чиновниками-цензорвами. Граждане Рима делали цензорам заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении. Как видим, еще тогда закладывались основы декларации о доходах”.

Древнеримское рабовладельческое государство просуществовало в период с V в. до н.э. по V в. н.э. За этот период оно прошло следующие этапы: становление античного полиса и

формирование рабовладельческих отношений; расцвет классического рабства; разложение рабовладельческого строя и возникновение феодальных отношений.

Этот период также характеризуется как период перерождения Римской республики в империю, толчком для которого стала гражданская война в I в. до н.э. Шло разрастание государства, основанное на завоеваниях новых колоний и строительстве городов. Одновременно предпринимались меры по централизации и усилению государственной власти.

Наряду с этим изменения происходили и в налогообложении. Как отмечает профессор Д.Г. Черник, в колониях вводились коммунальные (местные) налоги и повинности. Как и в Риме, их величина зависела от размеров состояния граждан. Определение суммы налогов проводилось каждые пять лет. Римские граждане, проживающие вне Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

Налоги снижались, а иногда государственный налог и вовсе отменялся в результате победоносных войн. Средства для содержания государственного управления и осуществления общественных работ обеспечивались контрибуцией завоеванных земель.

Следует подчеркнуть, что в Римской империи не сложилась единая налоговая система. Главной причиной, можно сказать, было деление империи на центр и провинции, деление населения империи на граждан и подданных. Жители провинций были подданными империи, но не пользовались правами граждан. Если жители центра как свободные граждане освобождались от налогов либо вообще их не платили, а провинциях регулярно платили коммунальные, что являлось свидетельством их зависимого положения. Более того, те города и земли, которые оказывали упорное сопротивление римским легионам, после завоевания облагались высокими налогами. Кроме того, в отдельных случаях в провинциях продолжали использовать систему налогов, которая действовала на данной территории до завоевания римлянами, за исключением изменения направления их поступления и использования поступающих средств.

Следует также подчеркнуть, что длительное время в римских провинциях отсутствовала система финансовых органов, которая могла профессионально контролировать поступление установленных

налогов. использовались услуги откупщиков, деятельность которых римская администрация не могла в должной степени контролировать. Коррупция и злоупотребление со стороны откупщиков в провинциях привели к экономическому кризису в I в. до н.э.

В целях выхода из создавшегося положения император Август Октавиан создал финансовые учреждения во всех провинциях Римской империи (63 г. до н.э. – 14 г. н.э.). В задачи этих учреждений входил контроль за правильностью определения размера налогов и за своевременностью их уплаты подданными империи, проживающими в провинциях. Для оценки налогового потенциала заново были проведены обмеры каждой городской общины с ее земельными угодьями, составлены кадастры по каждому городу, содержавшие данные о землевладельцах, проводилась перепись имущественного состояния граждан. Последние должны были в установленный день представить властям города (общины) декларацию об имущественном и финансовом состоянии. Все эти меры предпринимались для максимального сосредоточения финансовых и материальных ресурсов в руках правителя, у которого цель была одна – усиление централизованной власти в империи.

Чиновники финансовых учреждений, контролирующие налогообложение, имели полномочия снизить (повысить) размер налога (ценза) в тех случаях, когда в силу объективных причин снижалась (увеличивалась) продуктивность хозяйства. Например, если владелец земли вырубил виноградные лозы, то он обязан был привести уважительные причины, по которым он это сделал. В противном случае выкорчеванные лозы включались в ценз.

Оценку имущества (составление декларации) для определения размера ценза проводил сам владелец земельного участка. Эти сведения хранились в финансовом учреждении и служили базой для последующих переписей имущественного состояния землевладельцев.

Одним из самых крупных налогов в римских провинциях являлся поземельный, ставка которого равнялась в среднем 1/10 доходов с земельного участка. Д.Г. Черник указывает на то, что при налогообложении земельного участка применялись и особые формы налогообложения, например, налог на количество фруктовых деревьев и т.п.

Налогом также облагались: недвижимость, драгоценности. Кроме того, каждый житель провинции платил единую для всех подушную подать.

Помимо прямых налогов в Римской империи получили развитие и косвенные налоги. Наиболее распространенными косвенными налогами были: налог с оборота по ставке 1%, особый налог с оборота при торговле рабами по ставке 4%, налог на освобождение рабов по ставке 5% их рыночной стоимости.

«В 6 году н.э. император Август ввел налог с наследства – 5%. Налогом с наследства облагались лишь граждане Рима, но не провинций. Налог носил целевой характер. Полученные средства направлялись для пенсионного обеспечения профессиональных солдат.

Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но роль дополнительного стимулятора развития хозяйства. Налоги вносились деньгами. Следовательно, население было вынуждено производить излишки продукции, чтобы продавать ее. Это способствовало расширению товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации».

Однако несмотря на бурное развитие налогообложения в Римской империи главным источником содержания государства и увеличения личного состояния землевладельцев была эксплуатация рабского труда.

В законах древнеримского государства раба оценивали как говорящее орудие труда. Однако представители экономической мысли Древнего Рима: Марк Порций Котон (234-149 гг. до н.э.), Марк Теренций Варрон (116-27 гг. до н.э.), Марк Тулий Цицерон (106-43 гг. до н.э.) и другие в своих трудах призывали власти изменить отношение к рабу как к орудию труда и указывали на необходимость усовершенствования его труда.

Первым императором Рима Октавианом Августом в целях стабилизации рабовладельческого строя был издан закон, запрещающий отпуск рабов на волю ранее 20 лет со дня их покупки. Как уже было сказано, господин, объявивший рабу волю, был обязан платить в казну 5%-ный налог с его стоимости.

В целом его экономическая политика была направлена на концентрацию в одних руках финансов и военной мощи государства.

Последняя нужна была ему для расширения территории государства и захвата рабов.

В Древнем Риме, в отличие от других государств, денежное обращение получило высокое развитие. Налоги в основном взимались в денежном выражении. Однако кризис, произошедший в III в. н.э., потряс как сельскохозяйственное производство, так и торговлю, денежное обращение. Одной из попыток выхода из кризиса была реформа денежной системы, предпринятая императором Диоклетианом (284 – 305 гг. н.э.). «В обращение были пущены новые полноценные золотые, серебряные и медные монеты».

Однако денежные отношения не получили развития, в связи с чем налоги продолжали взимать не деньгами, а в натуральной форме. «Для этого в 289 – 290 гг. была проведена всеобщая перепись населения. Величина налогов рассчитывалась на пять лет, а затем пересматривалась. Податная система устанавливала единые размеры налогов. Вводилась поголовная подать для всех жителей империи. Горожане платили подушный налог. Раскладка налогов происходила на основе строгого составления описей-кадастров. За поступление налогов с рабов и колонов (свободные земледельцы) отвечали землевладельцы, а с горожан — члены городских курий». Для обеспечения четкого выполнения этого положения императором был издан эдикт о твердых ценах и твердых ставках гарантированной заработной платы, так как рост цен или снижение заработной платы прямо влияло на поступление налогов в казну.

Становление и развитие государств происходили в различных частях земного шара по-разному. Становление европейских государств неразрывно связано с рабовладением и развитием частной собственности на землю. А на Востоке этот процесс связан с формированием единоличной власти правителя-деспота, он фактически являлся собственником земли на всей территории данной страны.

Что касается налоговых отношений, то на Западе они складывались в основном на базе предельной эксплуатации рабского труда. На Востоке (в Китае, Индии, странах Ближнего Востока) становление налоговых отношений основывалось также на чрезмерной эксплуатации, хотя рабство как социальное явление там не получило своего развития. Данное обстоятельство, на наш взгляд,

стало определяющим в том, что в странах Востока, в отличие от стран Запада, налоговые отношения получили более широкое распространение. Доказательством тому является вклад представителей экономической мысли этих стран в разработку фундаментальных положений (принципов) налогообложения и строительство налоговых систем.

1.2.2. Развитие налогообложения эпоху феодализма

С распадом Римской империи (V в. н.э.) в появившихся на ее территориях варварских королевствах как Западной, так и Восточной Европы формируются феодальные отношения с соответствующим способом производства.

Развитие феодального способа производства сопровождалось превращением свободных производителей (земледельцев и др.) и рабов в феодально-зависимых крестьян и образованием крупного феодального землевладения. Ранее свободные общинники попадают в личную, поземельную и судебно-административную зависимость от феодалов – владельцев феодалов – условной наследственности земельной собственности

Наиболее быстрыми темпами феодальные отношения развивались там, где складывалась феодальная иерархия и система вассалитета. Особенно такое развитие феодализма произошло в северной Европе. В странах южной Европы, там, где доминировало античное наследие, т.е. сильное государство, развитая частная собственность и товарно-денежные отношения, этот процесс шел медленно. Более медленными темпами развивались феодальные отношения в скандинавских странах, в Британии и в странах Восточной Европы, где феодализм формировался на базе разлагающегося общинного строя. В феодальной экономике господствовало натуральное хозяйство, т.е. товарно-денежные отношения не были развиты. Там, где они и действовали, были вытеснены натуральным обменом. Развитие крупного землевладения, личная зависимость крестьян от феодалов (собственников земли) и абсолютная незаинтересованность последних в развитии торговли, ремесленничества и т.п. были условиями преимущественного развития при феодализме отношений, основанных на натуральном

обмене. Само феодальное хозяйство являлось исключительно аграрным хозяйством.

Феодальное государство состояло в основном из четырех сословий: светских феодалов – рыцарей; церковных феодалов – священнослужителей; горожан-бюргеров и крестьян. Главным носителем налогового бремени в феодальном государстве был крестьянин, поскольку все остальные сословия относились к тем, кто потребляет продукты крестьянского труда. Что касается горожан-бюргеров, то выпускаемая ими ремесленная продукция также предназначалась для натурального обмена и не носила характер меновой стоимости, предназначенной для обогащения. Поэтому налоговые отношения в феодальном обществе могли носить только натуральный характер.

Налог платился крестьянином в виде определенной части произведенной продукции как государству (правителю), так и феодалу. Кроме того, крестьяне платили налог церкви в размере десятой части произведенной продукции.

С развитием условий монопольного производства и реализации продукции (горожан-бюргеров) в городах, формированием купеческой гильдии стали развиваться товарно-денежные отношения. В дальнейшем это привело к предоставлению и крестьянам возможности реализовать часть произведенной продукции за деньги. Это способствовало переходу от натуральной формы уплаты налога к его денежной форме.

В отличие от Запада на *Средневековом Востоке* феодальные отношения не получили существенного развития. Для государств Востока этого периода характерны: сохранение земледельческой общины, ведущая роль государственной собственности на землю, отсутствие барщины (принудительного труда крестьян на земле феодала, помещика и т.п.) и крепостного права. Поэтому на первый план здесь выходили вопросы, связанные с политикой обогащения государства. Добивались этого посредством централизации власти и через всевозможные налоги.

Как уже было сказано, экономика феодализма носила натуральный характер. Немаловажную роль в поддержании натуральной формы хозяйствования играла экономическая мысль

раннего Средневековья, хотя специально посвященных экономическим вопросам работ за этот период нет.

В *Германии* того периода наибольшее значение имеет «Капитулярий о поместьях», изданный в начале IX в. Карлом Великим. В нем даются некоторые принципы ведения хозяйства: оброк предлагалось взимать натурой; указывалось на необходимость создания запасов продукции, чтобы не просить где-нибудь в случае надобности или занимать. Требовалась уплата прихожанами церквям и духовенству десятой части своего имущества и заработка. Обосновывалось это тем, что все христиане, без исключения, должны возвращать господа часть того, что он дал каждому.

Во *Франции*, согласно исследованиям классического Средневековья Филиппа Баманура, любой клочок земли должен был принадлежать феодалу. Крепостному крестьянину (серву) оставался лишь тяглый надел, платить поместный сбор (произвольную талью) и свадебную пошлину (формарьяж).

Французские короли во времена правления династии Капетингов (X – XIV вв.) для укрепления централизованной власти издавали десятки законов, в том числе о пошлинах и налогах, ибо наличие финансовой базы является непременным условием существования самого государства.

В эпоху раннего феодализма экономическая мысль *Англии* также развивалась под влиянием натурального хозяйства. Хотя английские юрды торговали хлебом, овечьей шерстью, в своей хозяйственной деятельности они ориентировались на натуральные отношения. В поместьях для самообеспечения взимался оброк в виде самых разнообразных продуктов и предметов. Что касается барщины, то ее применение также было распространено, применялись различные формы физической отработки на феодала.

В связи с углублением разделения труда (особенно в городах), развитием торговли, усилением таких составляющих первоначального накопления капитала, как торгового и ростовщического капиталов, «в XIV – XV вв. во всей Западной Европе наблюдался массовый переход от барщинной к оброчной системе. Исчезли некоторые элементы личного крепостничества. Возникла проблема более полного использования поземельной зависимости и преимуществ феодального поместья».

В южной Европе периода раннего феодализма развивалась экономика *Византийской империи*, которая формировалась как гигантская держава, охватившая весь средиземноморский бассейн; она просуществовала более тысячи лет, с периода распада Римской империи в V в. н.э. до захвата турками Константинополя в 1453 г.

Византия сложилась как государство с сильной централизованной властью. Наряду с тем, что в экономике Византии преобладало натуральное хозяйство, там широкое развитие получили товарные денежные отношения и заимствованная у Римской империи развитая частная собственность на землю.

Кроме того, к Византии перешли ряд других хозяйственных традиций Древнего Рима. Например, использовалось большое количество прямых налогов, их количество насчитывалось до 21 вида, «среди них: поземельный налог, подушная подать, налоги на оснащение армии, налог на покупку лошадей, налог на рекрутов, заплатив который можно было освободиться от воинской повинности, пошлина на продажу товаров (обычно ее ставка составляла 10—12,5%), пошлина на выдачу государственных актов и т.д. Если при строительстве здания налог превышал установленные заранее размеры, то взимался штраф, получивший название «налог на воздух». Особые налоги платили сенаторы, а также чиновники и военные, получившие повышение в должности». Кроме этих налогов в Византии практиковалось применение чрезвычайных налогов, введение которых было связано с содержанием воинских контингентов, строительством военно-морского флота и т.п. Следует отметить, что в Византии, как и в Римской империи, не было хорошо организованной, социально справедливой налоговой системы. Большое количество налогов, усиливая налоговое бремя, привело к сокращению налоговой базы, что, в свою очередь, привело к финансовым и экономическим кризисам и ослабеванию мощи самой империи.

Теоретическое обоснование экономических основ хозяйствования в Византии сделано в трудах выдающегося философа-неоплатоника, экономиста, финансиста Георгия Плифона (1360—1452 гг.).

Плифон призывал лучше относиться к непосредственным производителям. Он предлагал облагать их единым и справедливым

налогом. Общество в своем учении он разделил на следующие сословия: земледельцы-налогоплательщики, воины (освобожденные от налога) и чиновники во главе с императором. Распределение совокупного годового продукта должно начинаться с возмещения затрат земледельцев (производственное потребление), затем весь доход разделяется на три части. Первую часть тем, кто производит (земледельцам), вторую часть, кто вкладывает свое имущество в производство (собственнику средств производства), а третью часть на содержание государственного аппарата. Рекомендации Плифона были направлены на укрепление централизованного государства с полномочиями распределения всего произведенного в стране валового национального продукта. Наряду с этим он считал необходимым сохранение и усиление частной собственности на землю и на другие средства производства. Это свидетельствует о том, что налоговые отношения в Византии развивались в условиях двух начал строительства государства: восточная форма централизованного государства во главе с диктатором и западная, где экономика основана на сильно развитой частной собственности.

На территории Восточной Европы крупным государственным образованием раннефеодального периода стала *Киевская Русь* (XI в.). Киевская Русь не знала рабства. В социальной структуре основную массу населения составляли крестьяне. Часть крестьян (смерды) находилась в личной и экономической зависимости от крупных землевладельцев, другая часть, независимая, вела свое хозяйство на общинной земле. Экономика Древней Руси носила натуральный характер.

Начиная с X в. (со времени принятия христианства) на Руси стало складываться монастырское и церковное землевладение. Уже в середине XII в. происходит повсеместное закабаление смердов, захват общинных земель и рост крупного феодального землевладения — княжеского, боярского и церковного. По существу это означало распад мощного единого государства с центром в Киеве. Экономические интересы феодалов требовали усиления их власти над поработоченными крестьянами. Это вызвало стремление крупных землевладельцев к самостоятельности, к получению полной политической и административной власти над подчиненными и землями. Еще в середине XII в. возник ряд самостоятельных феодальных княжеств,

таких, как Псковское, Новгородское и других. С этого времени начался период феодальной раздробленности Киевской Руси.

До начала распада в Киевской Руси велась определенная государственная политика относительно налоговых отношений. Она нашла свое отражение в «Русской правде», которая вошла в историю как памятник общественной мысли Киевской Руси при правлении князя Ярослава Мудрого (1019 – 1054 гг.). В ней говорилось, наряду с другими экономическими вопросами о размерах дани, сборов, налогов, о праве собственников земли получать с закрепленных крестьян налоги, натуральные повинности

С начала XIII в. до конца XV в. русский народ был под гнетом монголо-татарских завоевателей

Освободительное движение против монголо-татарского ига у русского народа сопровождалось стремлением к объединению всех княжеств в единое государство. Центром объединенного государства стало Московское княжество при Иване Калите (1325 – 1340 гг.). Окончательное освобождение русского народа от монголо-татарского ига произошло в 1480 г.

«Централизация Русского государства, начавшаяся при Иване Калите, закончилась при Иване Грозном (1530 – 1584 гг.). Особенно же активный процесс объединения русских земель приходится на период царствования Ивана III (1462 – 1505 гг.). Именно при нем начинает складываться централизованный аппарат власти, получает развитие поместное землевладение, сильно возрастает политическое значение дворянства. В этот же период наблюдается подъем земледелия, развиваются товарно-денежные отношения. Натуральный оброк частично заменен денежным...».

Вся политика Ивана III была направлена на усиление централизованной власти. Велась работа по подрыву основ крупных княжеских владений (наследственное боярское землевладение). При этом целью ставилось объединение поместных дворян вокруг государя. Верховным собственником земли поместного дворянства считался государь, а дворянам она отдавалась только на период их службы, а по наследству не передавалась.

Наряду с этим велась активная финансовая политика, целью которой также являлось укрепление централизованного государства. Была введена единая податная система. Подати поступали

исключительно в государственную казну. Податной единицей служила «соха», т.е. семья из двух работающих членов

При Иване Грозном (1530 – 1584 гг.) также велась политика усиления центральной власти (власти государя). Усиливалась поместная система государственного устройства. Экономическая политика Ивана IV была направлена на завершение феодализации деревни, укрепление самодержавной власти царя. Он поддерживал купечество, оценивая его роль как своеобразного накопителя государственного богатства.

Финансовая политика была направлена на обеспечение государственной казны. Иван IV отменил систему кормлений (поборы в пользу наместников). Вместо «кормлений» был установлен определенный сбор, передаваемый местными властями в государственную казну. Изменена была податная система. Вместо разнообразных единиц податного обложения ввел единую большую «московскую соху» — земельную площадь, подлежащую податному обложению. Размер ее устанавливался с учетом качества земли и сословной принадлежности ее владельца (бояре, дворяне, церковь). Монастырские земли облагались большим налогом, чем поместные.

Необходимо остановиться на деятельности Б.И. Морозова, главы правительства при царе Алексее Михайловиче (1645 – 1676 гг.). Б.И. Морозов провел ряд мероприятий, укрепляющих государственные финансы. Он активно содействовал развитию торговли и промышленности, поощрял купцов. В целях мобилизации денежных средств в царскую казну ограничил доходы монастырей, ввел косвенные налоги. В эпоху Петра I для покрытия затрат на ведение войн и создание регулярной армии и военно-морского флота был введен ряд новых налогов, дальнейшее развитие получила сдача на откуп оброчных сборов, казенных монополий на вино и др. В первой четверти XVIII в. они составляли около 75% всех расходов государственной казны. С 1724 г. подворное обложение было заменено подушной податью, которая взималась со всего населения, включая стариков и детей. Размеры этой подати неуклонно увеличивались.

Вся деятельность русских царей в основном была направлена на создание мощного централизованного государства, укрепление

финансовой мощи, развитие товарно-денежных отношений. В области налоговых отношений велась политика по переходу от барщины к оброчной системе (сначала в натуральной, затем в денежной форме). Снижались ввозные пошлины на различные товары, как бы поощряя торговлю с другими странами. Шагом вперед в развитии налоговых отношений явилось использование косвенных видов налогов.

На Востоке в средние века наиболее ярко выраженная государственная политика в области налоговых отношений велась в *Индии*. В

экономике Индии существовали два взаимосвязанных уклада – деревенский и городской. Каждый из этих укладов существовал относительно автономно, несмотря на то, что городской уклад носил характер надстройки над деревенским укладом. Это объясняется тем, что горожане потребляли средства, поступившие из села, безвозмездно, в качестве налога.

Деревенский уклад основывался на землевладельцах (собственники-заминдары) и обслуживающих их группах (батраки, зависимые арендаторы и ремесленники). Внутри сельской общины складывались отношения между собственниками и эксплуатируемыми низшими слоями общины, которые платили дань собственникам земли; а также между батраками, арендаторами и ремесленниками, вступающими в отношения обмена услугами, продуктами.

Как уже говорилось, городской уклад надстраивался над деревенским и отношения между ними складывались как отношения между сельскими собственниками и государством. В экономическом плане эти отношения носили налоговый характер. Государство Индия, как и в древние времена, имело мощный налоговый аппарат с развитой системой методов взимания налогов и различных сборов. На государственном уровне налоговые средства (в денежной форме) подвергались распределению и перераспределению для удовлетворения государственных нужд.

Именно экономические отношения, которые возникли между государством и верхушкой деревенской общины привлекли внимание тогдашних мыслителей, работающих над экономическими вопросами. Особенно они отразились в учении « Драхмашастра» (наука о благочестии), где в отличие от учения «Артхашастра» (наука о выгоде),

традиции которого существовали до распространения мировых религий, экономические взгляды подчинялись религиозным. Согласно «Драхмашастре» в средневековой Индии происходит социальное расслоение общества на две крупные группы: вайшьи и шудры. В обязанности первых входит занятие торговлей, ростовщичеством, а вторых – земледелием, скотоводством и ремесленничеством. Занятие земледелием, скотоводством и ремесленничеством считалось уделом людей низкого статуса, а для вайшьев считалось позором.

В период с XVI по XVIII в. (период правления Моголов) в Индии были изданы административно-налоговые инструкции. Поднимались проблемы, связанные с побуждением налогоплательщика (крестьянина) расширять запашку и вместе с тем повышать размер изымаемого налога. В Индии действовала система льгот по налогам. В частности, за расширение обработки и подъем заброшенных земель предоставлялись льготы (конкретные размеры льгот неизвестны).

Кроме того, действовала система наказаний по отношению к налогоплательщикам. «В указе Аурангзеба (конец XVII в.) говорится, что налоговый чиновник может употреблять все средства, вплоть до телесных наказаний, для принуждения крестьян обрабатывать землю...».

Важнейшим для индийской экономической мысли того времени был вопрос: « Какой брать с крестьянина налог?». Крестьянин должен был платить налог не потому, что был держателем государственного надела, а потому, что государь защищал его.

Размер налога в Индии был чрезмерно высоким, в связи с этим налоговая политика государства велась в направлении его снижения. Так, начиная со второй половины XVI в. рекомендовалось изъятие налога в денежной форме в размере 1/3 урожая. До раздела урожая между крестьянином и правительством совершалась оплата общинной верхушке в общинный фонд.

Следует сказать и о том, что в Индии уровень налогообложения крестьян увязывался с качеством и плодородием земли, что соответствует общим положениям учения о дифференциальной ренте.

Кроме того, при определении размера налогообложения крестьян учитывался и такой фактор, как прожиточный минимум. В связи с этим бытовало мнение, что из деревни следует забирать весь

излишек произведенной продукции «Калхана, автор «Раджатарангини», вкладывает в уста кашмирского правителя VIII в. Лалитадитьи следующую сентенцию: «Нужно следить за тем, чтобы у крестьян не было зерна больше, чем требуется на год, и больше быков, чем нужно для обработки земли... Крестьяне не должны приобретать одежду, украшения, шерстяные одеяла, пищу, лошадей, женщин, жилища, которые подобают городу... Ала-уд-дин Хильджи, вводя свой громадный налог, оправдывал это тем, что верхи деревни слишком разбогатели и ведут неподобающий образ жизни. Кстати, это хороший пример того, как представители верхнего слоя господствующего класса замечали, что им противостоит не «крестьянин», а гораздо более влиятельная фигура, только тогда, когда хотели повысить налог».

Что касается политики индийских правителей в отношении налогообложения в городе, то она мало чем отличалась от политики в деревне. В городах более интенсивно развивалась торговля, и они, наряду с деревней, рассматривались как источник дохода. Строительство новых городов, рынков, дорог и караван-сараяв считалось одним из приоритетных направлений государственной политики в средневековой Индии. «Частные лица, построившие рынок или караван-сарай, получали освобождение от пошлины (налога) на некоторый срок».

Основная часть (около 80%) расходов государственной казны направлялась на содержание армии. Армия была главным потребителем товаров. Поэтому для постоянного ее содержания на должном уровне государство вело политику поощрения тех, кто был занят производством и обеспечением армии необходимыми товарами. В этой связи большое внимание оказывалось строительству морских портов в южной Индии, тем самым способствовало увеличению ввоза лошадей, слонов, драгоценных камней, сандалового дерева, жемчуга и т.д. Налаживались дружеские связи с иностранными купцами и государствами, поскольку торговля с ними превращалась в важнейший источник пополнения государственной казны. Развитие торговли с иностранными купцами дало толчок распространению денежных отношений в индийской экономике. «Погоня за деньгами и преклонение перед ними пронизывало общественную жизнь верхов Могольской империи, ради накопительства они не считали зазорным участвовать в торговле, пытаясь привнести в нее, правда, феодальные

методы». Благодаря такому преклонению перед деньгами и их широкому распространению возникла необходимость получения средств из деревни именно в денежной форме. Таким образом, уплата налогов в денежной форме получила свое развитие раньше, чем товарные отношения охватили сельскохозяйственное производство.

Накопление денег и драгоценностей рассматривалось как одна из обязанностей правителя, и рекомендовалось, чтобы царь откладывал в сокровищницу 1/4 часть своих доходов. Однако этот процесс носил в основном накопительский характер. Конечно, страсть господствующих слоев общества к деньгам не означала существование развитых меновых отношений в индийской экономике. Не всегда рекомендовалось взимание налога в деньгах. Так, мыслитель Абу-л-фазл (XVI в.) в своих сочинениях рекомендовал взимать часть налога в натуре, чтобы воспрепятствовать нехватке продовольствия в городах. Кроме того, сбор налога в натуре способствовал поддержанию низких цен на продовольствие путем накопления сельскохозяйственной продукции в государственных амбарах, которую в случае ее дефицита выбрасывали на рынок. При этом цены устанавливал сам Султан, исходя из стоимости производства и государственной (собственной) выгоды.

Развитие налоговых отношений в средневековом Китае происходило под влиянием борьбы между государством и частным землевладением. В период с III в. по VIII в. формировалась и закреплялась надельная система землевладения, при которой налоги и повинности поступали исключительно в государственную казну, а позднее, когда стала распространяться система издольной аренды земли, - к частному землевладельцу.

Несомненную роль в формировании экономической политики Китайского государства играла теория, выдвинутая еще в древности: земледелие – ствол, торговля и ремесло – ветви. Вооруженные этой теорией китайские правители решали двуединую задачу. С одной стороны, они придавали большое значение земледелию как основному богатству страны, обеспечивая бесперебойное поступление налоговых средств путем привлечения все большего количества населения в сельскохозяйственное производство и освоения новых земель с другой, избавлялись от основного конкурента на присвоение части произведенной продукции в виде налога и повинности – от крупных

землевладельцев путем ограничения размеров частного землевладения. Кроме того, хотя купечество и торговля получили свое распространение, их роль была сведена к минимуму.

Несмотря на то, что денежные отношения имели место, в целом средневековая китайская экономика носила натуральный характер. Деятельность крупных торговцев, ростовщиков и предпринимателей особенно из представителей высших слоев господствующего класса широко осуждалась, считалось, что частная деятельность — это стремление к личной наживе. При этом взаимоотношения между государственной казной и частным сектором строились на мерах принуждения и с учетом человеческой психологии.

Основным направлением в экономической политике являлось обеспечение поступления налогов в государственную казну. Решалась эта задача путем увеличения прослойки надежных налогоплательщиков из мелких и средних крестьянских хозяйств и мелких торговцев. Деятельность последних поощрялась выделением денежных ссуд под небольшой процент и предоставлением различных льгот при налогообложении.

С XI в. вся торговля попала под государственный контроль. Трудовая повинность ремесленников была заменена денежным взносом. Кроме того, производилось деление всего населения по профессиональному принципу на следующие группы: чиновники, ученые (ши); земледельцы (нун); торговцы (шан); ремесленники (гун). Причем, последние три группы в экономических проектах часто объединялись в одну категорию производителей. Это имело большое практическое значение для предварительного подсчета и контроля поступления налоговых средств в государственную казну.

В отличие от Индии и Китая в средневековой Японии налоговые отношения складывались в условиях преимущественного влияния частной собственности крупных землевладельцев.

В период раннего феодализма (III—IV вв.) в Японии появилась административная статистика для учета рабочей силы. Для этого производилась подворная перепись крестьянских дворов, где впервые употребляется термин «так» — полевые дворы, которые юридически оформлялись как податная единица. «Этот подворный принцип учета податного населения в результате реформ Тайка (VI—VII вв.) распространяется на всю страну и наиболее отчетливо проявляется

в переписи 702—721 гг., в своде законов «Тайхорё» 702-718 гг.».

В этот период феодальные отношения развивались в условиях присутствия надельной системы, связанной с государственной собственностью на землю. Однако начиная с VIII в. стали развиваться частные владения аристократии и храмов, которые по существу подрывали политическую и экономическую основу существующего централизованного государства. В связи с этим в начале VIII в. последовала конфискация земель из частных владений, в том числе из храмовых. Усилено было налогообложение этих лиц. Следует подчеркнуть, что в этих условиях японское государство вело умеренную политику налогообложения крестьян как основу государства и основного источника формирования государственного богатства. Кроме этого законодательно стимулировалось развитие торговли и товарно-денежных отношений. Процветание Японии снижало с развитием торговли с заморскими странами.

Особое внимание обращали правители Японии на государственные расходы. Была объявлена борьба непроизводительным расходам и роскоши. К непроизводительным расходам относили и строительство храмов и дворцов.

Несмотря на меры правящих властей, принимаемые для усиления государства как верховного собственника земли, в Японии с начала XII в. складывалась тенденция распада надельной системы землевладения. В конце XII в. усилилось влияние северо-восточных феодалов, провозгласивших в 1192 г. своего вождя Минамото Ёритомо правителем страны. С этого времени его звание сёгун (полководец) стало обозначением правителя Японии, а влияние императорской власти было ослаблено. Сёгунат опирался на военно-феодальное дворянское (самурайское) сословие, особенно на личных вассалов сёгуна».

В средневековой Японии экономическая политика велась в поддержку дворянского (самурайского) сословия, представляющего опору государственной власти. Экономическим пороком становились огромные долги самураев (обедневшие дворяне закладывали свои земли ростовщикам и торговцам) и пустующая казна. Для решения этих проблем долги обедневшего дворянства списывались, но списание происходило лишь в том случае, если должник вносил в казну от 1/10 до 1/5 задолженности. Вместе с тем законодательно запрещался натуральный обмен, но внедрялось денежное обращение.

Кризис сильного единого государства, произошедший в Японии в XV в., связан с усилением феодальной раздробленности и возникновением крупных княжеств. В этих условиях экономическая политика государства была направлена на усиление налогового гнета крестьян, на реквизицию продовольствия для снабжения войск, на установление контактов с наиболее мощными представителями торгово-ростовщического капитала, на увеличение количества податного населения и расширение обрабатываемых земель.

Период позднего феодализма (XVIII – XIX вв.) связан с объединением страны, формированием единого японского государства. Экономическая политика этого периода была направлена на создание экономически сильного государства. На практике она сводилась к ограничению роскоши, запрещению перечековки монет с целью увеличения их количества в обращении, поддерживались экономические взаимосвязи с другими странами (особенно с Россией).

Все эти практические шаги были подчинены строительству экономически сильного государства. Без соответствующей государственной казны этого нельзя было достигнуть. Для этого в отдельные периоды позднего феодализма налоги, которые взимались с крестьян, составляли до 40% урожая, а с горожан (в отдельных городах) — до 60% производимой продукции в натуральной или в денежной форме.

Важное место в истории человеческой цивилизации занимает политическое и экономическое развитие *арабских государств* в средние века на Аравийском полуострове. Феодальные отношения здесь стали складываться в раннем Средневековье как результат разложения первобытно-общинных отношений в северо-восточной части полуострова и кризиса рабовладельческого уклада на юге. В период раннего Средневековья зародились зачатки объединительного движения огромного количества оседлых племен, формировавших города-государства вокруг оазисов (Мекка, Ясриб, Тебук, Баср и др.), целью которого являлось создание единого и сильного государства. Такое объединение произошло в VII в. в связи с распространением на полуострове ислама – учения о единоличии бога – Аллаха.

Соединение духовного и светского начал в государственной власти отражалось не только на идеологии, правоведении, но и на

экономической политике объединенного арабского государства. Отправным пунктом для формирования экономической политики являлись положения в Коране, Хадисы (предания о поступках и высказываниях пророка Мухаммеда) и обычное право.

Наряду с другими экономическими вопросами в Коране (главном учении ислама) детальную разработку получили и вопросы налогообложения. В основе налоговых взаимоотношений между государством и налогоплательщиком лежали духовные начала. Во-первых, имущественное и социальное неравенство имеет божественное происхождение, ибо Аллах дал преимущество одним перед другими в жизненном уделе. Во-вторых, земля принадлежит Аллаху, и не каждый может рассчитывать на ее получение. В-третьих, все верующие обязаны тратить часть своего имущества на пути божьи, уплачивая очистительную милостыню.

На Аравийском полуострове милостыня, являясь общеобязательной, рассматривалась не как обычная добровольная благотворительность, а как своего рода единое обложение всех принявших ислам, она была возведена в степень религиозного и общегосударственного обязательства. Хотя в Коране говорится, что милостыня предназначается только бедным, сиротам, путникам, на практике на благотворительные цели выделялась 1/5 часть поступивших средств.

В последующие века в результате завоеваний была создана обширная империя (Арабский Халифат) от берегов Атлантического океана до Индии, которая просуществовала до середины XIII в. Только монголы, завоевав Багдад, положили конец Арабскому Халифату. В основном в период Халифата сформировалось мусульманское право – «шариат» (от слова «шар» — закон). Шариат сложился на основе трех источников: Корана, хадисов и обычного права. Собрание и толкование хадисов стало важным элементом развития как права, так и экономических концепций. Шариат включает детально разработанную систему налогообложения земли и имущества «Земли делились по видам налогообложения на две категории: ушурные и хараджные. К землям ушур относились земли арабов, к землям харадж — всех неарабов, независимо от того, приняли они ислам или нет. С ушурных земель взимали 1/10, а с хараджных — от 1/3 до 1/2 урожая. Поголовной податью облагались все

немусульманские свободные мужчины. Женщины, дети и рабы не подлежали обложению. При раскладе подушной подати власти принимали во внимание степень состоятельности плательщика и по традиции, существовавшей до арабских завоеваний, делили всех на три категории: богатых, со средним достатком и бедных».

Наиболее подробно излагаются в мусульманском законодательстве поимущественные налоги и сборы, которые носят общее название «закат». Закат подразделяется в зависимости от предназначения на следующие виды: закат-ваджиб (непременный); закат-суннет (советуемый); закат-фитр (раздача милостыни по окончании поста Рамазан); хюмс. Что касается предназначения заката, то он имеет следующие главные направления: для распространения и укрепления ислама и на содержание бедных и неимущих. Собранный закат находился в руках имама, или хакима, или у лиц, ими уполномоченных для его сбора назначались особые сборщики.

Каждый вид заката имел особые условия при его взносе. При непременном закате лицо, его дающее, должно быть совершенно разумным, свободного состояния и вправе располагать своим имуществом. При этом мусульманин должен мысленно иметь в виду, что дает часть своего имущества именно для заката, а не для какой-либо другой цели. Имущество, с которого дается закат, должно быть законной собственностью данного лица.

Кроме того, четко определяются направления использования непременного заката. Право на получение заката имеют бедные и неимущие, т.е. те, которые не имеют средств к проживанию на 1 год; люди, которые собирают закат; неправовверные, если они содействуют мусульманам в войнах против их неприятелей; люди, задолжавшие, которые собственными средствами не в состоянии расплатиться за долги; иностранцы, которые остались в чужой стране без средств пропитания. Непременный закат может быть использован для освобождения невольника, притесненного хозяином или не имеющего средств выполнить условия, а также на богоугодные работы: на содержание храмов, богоугодных заведений, училищ, мостов и т.п. Средства заката иногда могут быть использованы для выкупа или освобождения из тюрьмы несостоятельных должников.

Определены конкретные предметы (объекты), с которых берется закат. Их 9: золото, серебро, пшеница, ячмень, финик, сушеный

виноград, верблюды, быки, овцы.

Определены также необлагаемый минимум имущества, свыше которого вносится закат, и срок владения имуществом, до достижения которого закат не берется. Срок этот составляет 11 месяцев, и с наступлением 12-го мусульманин обязан платить с такого имущества закат.

С золота и серебра чеканенной монеты, находящихся в обращении и приносящих прибыль, следует платить закат, а с золота и серебра, находящегося в виде сокровищ, — он не платится. Необлагаемым минимумом считается 1/4 часть фунта золота или серебра, т.е. 20 мискалов (в фунте 87,5 мискалов), то, что свыше этого, подвергается 2,5% закату.

С пшеницы, ячменя и фруктов закат платится в случае, если собственник имущества сам выращивает урожай. Необлагаемый минимум в этом случае считается 300 соъэ (каждое соъэ состоит из 1170 дирхемов, а каждый дирхем — 48 ячменных зерен).

С четвероногих закат берется при условии, если в течение 11 месяцев они не использовались в работе и питались в поле, а не за счет хозяина. Закат не брался с количества менее 5 верблюдов, 30 быков и 40 овец. С 5 верблюдов бралась 1 овца (если же их 26, то 1 годовалый верблюд), с 30 быков — 1 теленок, с 40 овец — 1 овца не менее семимесячного возраста. При этом животные должны быть здоровыми.

Советуемый закат — добровольный, за который мусульманин получит в будущей жизни божье вознаграждение. Он платится с тех же объектов, что и непременный (обязательный) закат, и в тех же размерах. Кроме того, он платится с лошадей, кобыл, с золота и серебра (не находящегося в обороте), с других животных, отданных в дар, с доходов, получаемых за аренду имущества, с хлеба и овощей (с которых не платится обязательный закат), с товаров, если их количество ниже установленного облагаемого минимума и срок обложения еще не наступил.

Закат-фитр дается в первый же день по окончании поста Рамазан (в день праздника по случаю окончания поста). Данный закат «имея со всех членов семьи независимо от того, держал ли кто-либо пост Рамазан или не держал, поскольку он обязателен для каждого мусульманина

Закат-фитр вносится со всех продуктов питания в натуральном виде в размере 1 батман. Однако не везде в мусульманском мире придерживались этого принципа, т.е. платы заката натурой. В частности, в Закавказье (XIX в.) закат-фитр платился деньгами в 1/2 тифлисского аббаса или 1 ширванский аббас (тридцать копеек медью). Бедные мусульмане уплачивали данный закат в кругу своего семейства так, чтобы один и тот же аббас (монета) переходил от одного члена семьи к другому в виде уплаты заката-фитра и возвратился хозяину.

Данный закат могут получать как бедные духовные лица, так и же неимущие, которые имеют право на получение обязательного заката-ваджиба.

Закат хюмс, т.е. 1/5 часть имущества, которую мусульмане обязаны платить с имущества, добытого во время войны (трофеи); с доходов, получаемых от эксплуатации рудников; с жемчуга и кораллов, добытых из морского дна; со всего, что найдено на земле неприятеля или в недрах этой земли в виде клада и т.п.; с прибыли, получаемой и занятия ремеслом. При этом прежде всего необходимо было отчислить часть прибыли для собственного воспроизводства, с остальной части дается 1/5 часть – хюмс. Кроме того, 1/5 часть платится в случае продажи земли мусульманином неправовому. В данном случае мусульманин обязан платить или один раз 1/5 часть продажной цены, или же ежегодно 1/5 часть дохода, полученного от эксплуатации проданной земли.

С капитала или имущества закат хюмс дается один раз, а в случае у увеличения их стоимости 1/5 часть берется с уже измененного размера имущества

Начиная с IX в. в Арабском халифате происходил распад на отдельные наместничества. Особую роль при этом играли мечети, благо творительные учреждения и религиозные школы и т.д. — «вакфы», под которые отводились земли и прочее необходимое имущество. При этом каждый мусульманин передавал часть своих земель или другого имущества, чтобы учредить вакф. Впоследствии эти земли стали неотчуждаемыми и свободными от государственного налога.

Большое значение в разработке экономических основ мусульманского права периода Халифата имеют труды выдающегося

законоведа Абу Юсуфа (731 – 798 гг.). В книге «Китаб аль-харадж» (Книга о подати) Абу Юсуф уделяет внимание системе обложения и сбора налогов. Он требует соблюдения меры в налогообложении подданных, ибо сохранение платежеспособности податного населения есть необходимое условие исправного поступления налогов в государственную казну. Казну он советовал формировать так, чтобы туда поступали твердые и заранее предусмотренные суммы.

После распада Халифата на отдельные государства огромное значение в развитии экономической мысли имели труды выдающегося арабского ученого Ибн Хальдуна (1332 – 1406 гг.), родившегося в Тунисе и работавшего в Египте. Его труды по экономике и поныне изучаются во всем мире. Ибн Хальдун, наряду с другими его гениальными мыслями, высказывается по поводу роли налогов при формировании цены товара. Он пишет: «Иногда в цену средств питания включается еще (стоимость) налогов и поборов, кои взыскиваются в пользу правителя на рынках и у городских ворот или взыскиваются сборщиками налогов. Всякого рода незаконные поборы также способствуют дороговизне, ибо все торговцы включают в цену своих товаров все, что они расходуют, в том числе и расходы на средства своего существования, так что поборы входят в стоимость и цену товаров».

По существу он поставил проблему существования прямых и косвенных налогов. Видимо, Ибн Хальдун подразумевал, что прямые налоги платятся в виде части продукта производства в натуральной или денежной форме. Что касается различных поборов, включаемых в цену товара, то здесь речь может идти только о косвенной форме налога, независимо от того, кем они взимаются, в пользу государства или частных лиц. I

В странах *Средней Азии* строительство государства и формирование налоговых отношений шло под влиянием традиций, сложившихся на Ближнем и Дальнем Востоке. Несомненную роль здесь играли распространившиеся в средние века правовые, моральные и экономические положения и нормы ислама. Кроме того, большое значение имела экономическая мысль Средней Азии, представителями которой являются такие гениальные мыслители средневекового Востока, как Фараби (873 – 950 гг.), Абу Али ибн Сина (Авиценна) (980 – 1037 гг.), Бируни (973 – 1048 гг.), Низам аль-Мульк (1017 – 1092 гг.),

Алишер Навои (1441 – 1501 гг.) и др. В частности, Ибн Сина высказывался о необходимости достижения сбалансированности доходов и расходов с учетом выделения средств для образования резерва на случай стихийных бедствий или войн. Низам аль-Мульк в своем сочинении «Сиасет наме», посвященном вопросам государственного устройства и управления, указывал на расточительство государей и чиновников, на увеличение тяжести налогообложения и упорядочение хранения и использования государственных средств. Алишер Навои как государственный деятель выступал за справедливое налогообложение, ибо оно разоряет народ.

На *Кавказе* налоговые отношения развивались в сложных политических и социально-экономических условиях формирования государственных образований, в условиях борьбы коренных народов этого региона с иноземными захватчиками: арабами (VII—VIII вв.), монголо-татарами (X—XI вв.), персами (XII—XIII вв.), турками (XVIII — до начала XX в.). Захват земель, социальное угнетение и экономическое порабощение коренных народностей этого региона заставляли последних находиться в состоянии постоянной борьбы против захватчиков и угнетателей. По этой причине в восточной части Кавказа, входившего в состав Арабского халифата (VII—VIII вв.), и многие века после его распада не образовалось государства с четко определенной политической системой и хозяйственным механизмом. Поэтому коренные народности этого региона вели борьбу, с одной стороны, против постоянных захватчиков их земель, с другой – за освобождение от феодального гнета и установление справедливого распределения земли.

Великий поэт, философ Средневековья Низами Гянджеви (1141 – 1203 гг.) «в своих произведениях обличал пороки общества, богатство одних и нищету других, угнетение народных масс, несправедливость и насилие, чинимые над ними. Низами сочувствовал борьбе угнетенных масс против феодального гнета, презирал праздное богатство и роскошь, ненавидел поработителей и угнетателей, ищущих бедных, угнетенных... В своей поэме «Искандер-наме», развивая идею социального равенства, он создал социальную утопию. В некоей стране на севере, которую описал Низами, существует идеальный общественный строй, основанный на всеобщем равенстве,

там нет знатных и низких, бедных и богатых. Все люди трудятся, существует уравнильное распределение средств потребления. Там нет войн, царит вечный мир».

Низами Гянджеви в своих произведениях поднимал вопросы строительства социально справедливого общественного строя, где государство выступает гарантом материального благополучия, гордости и достоинства каждого, ибо все люди в труде равны.

Вопросы строительства общественного строя и государства напрямую связаны с вопросами налогообложения. Однако у Низами нет работ, специально посвященных проблемам налогообложения.

Другой известный мыслитель, математик-астроном Мухамед Насирадин Туси (1201 – 1274 гг.) в своем «Трактате о финансах» изложил основы финансовой политики феодального государства. В нем автор высказывает ряд идей, в частности о том, что «при обложении крестьян налогами следует учитывать доходность земли и имущественное положение налогоплательщиков. Сам размер налога должен быть установлен заблаговременно, чтобы крестьянин мог знать, какая доля урожая подлежит обложению. Бедняки (с учетом прожиточного минимума) могли быть освобождены от налогов». Туси предлагал ввести жесткую политику в отношении пользования землей. Для этого необходимо составлять земельный кадастр и осуществлять контроль за соблюдением его положений, он предложил конфискацию необработанных земель. Туей проводил разграничение доходов и расходов государя и доходов и расходов государства, что важно для выявления целей расходования средств государственной казны. В этой связи он допускал обложение наследства дальних родственников правящей династии, предложил выдачу государственных пособий бедным, вдовам, инвалидам. В указанном трактате Туей выдвигает идею классификации государственных доходов и расходов.

В отличие от Низами Гянджеви экономические идеи Туси отражали идеологию господствующего класса.

В Средние века *армянский народ* также был лишен самостоятельной государственности и боролся против политического ига и социально-экономического гнета иноземных поработителей.

В борьбе за социально-экономическую справедливость армянские мыслители в своих трудах осуждали налоговую политику иноземных угнетателей. В сочинении «О Вардане и войне армянской»

Егише (V в.) писал: «... ибо, с чего следовало брать в размере ста дахеканов, взимали вдвойне. Кто же может хотя бы рассказать о тяжести мута и сака, бажа и хаса с гор, полей и лесов?! Они это взимали не так, как подобает царскому достоинству, а по-грабительски».

В период расцвета феодализма важное место занимает работа видного армянского правоведа Мхитара Гоша (XII в.) «Судебник», где автор освещает вопросы рационального ведения церковного и светского помещичьего хозяйства. Остановившись на вопросах налогообложения, он дает классификацию феодальной ренты. Им упоминаются три формы феодальной ренты: трудовая (барщина), продуктовая и денежная. Господствующей признавалась продуктовая, поскольку барщинная система была невыгодна для феодальных княжеств.

В средневековой Грузии строительство государства основывалось, как и во многих странах Европы, на собственности на землю светской знати и церкви. В отличие от других регионов Кавказа в Грузии была абсолютная монархия, развивались частная собственность и натуральное хозяйство.

Торговля и денежное обращение получают свое развитие в период развитого феодализма, о чем свидетельствует произведение великого грузинского поэта, мыслителя Шота Руставели (XII в.) «Витязь в тигровой шкуре», где отражены прогрессивные и гуманистические, экономические воззрения. « Общественное разделение труда, цеховой строй, развивающаяся внутренняя и внешняя торговля, денежное обращение, эксплуатация наемного труда, полностью регламентированное предпринимательство (в противоположность пиратской юрговле) в условиях политической централизации, абсолютной монархии, частной собственности и натурального хозяйства должны были содействовать обилию благ...».

В позднее Средневековье огромное значение имел документ «Достурламали», составленный царем Вахтангом VI (1675—1737 гг.) с целью упорядочения царских владений, их более эффективного и экономичного использования. В нем регламентировались феодальные повинности (барщина, оброк, разные натуральные и денежные платежи). Этим документом царь ограничивал крестьянские повинности и в некоторой степени сдерживал алчность феодалов.

В странах Ближнего и Среднего Востока со времен доисламского периода была распространена концепция под

названием « Круг справедливости». Суть ее заключалась в следующем: нет государства без армии, нет армии без оружия, нет оружия без казны, нет казны без податного населения, нет податного населения без справедливости.

Этот порядок в некоторой степени реализовался в Османской империи (XIII—XVII вв.), представлявшей собой военно-феодальный конгломерат стран Востока и Запада, начиная с Передней Азии до Балканских стран, стран с различным социально-экономическим и духовным развитием. Для этого предлагалось разделение всего населения на две части: лиц, причастных к государственному управлению, и лиц, занятых в материальной и духовной сферах экономики.

Пресечение произвола при сборе средств и установление налогов в соответствии с возможностями налогоплательщиков было направлено на обеспечение непрерывных поступлений в казну. Такая полигика, безусловно, стала необходимым условием для обеспечения содержания такой армии, которую можно использовать для сохранения внутреннего порядка и продолжения политики завоевания территорий других стран. Следовательно, концепция « Круга справедливости» утверждала идею абсолютной монархии. Последняя обеспечивала установление курса строго регламентированного контроля над всеми формами экономической активности населения для бесперебойного поступления доходов в государственную казну.

Кроме того, в Османской империи была разработана государственная система по использованию земли — тимарная система. «Она предполагала предоставление части ренты с казенных земель (мири) в качестве условных пожалований — тимаров. Их владельцы — «сипахи» были обязаны нести определенную, чаще всего военную, службу. Одновременно им приходилось выступать в качестве представителей центрального правительства на местах, контролируя хозяйственную деятельность крестьян и исправное выполнение последними обязанностей перед государством. Определяя статус другой части населения — крестьян как феодально-зависимого населения, тимарная система вместе с тем признавала за ними право на наследственное держание обрабатываемой земли. Кроме того, она строго лимитировала права сипахов в отношении крестьян, приписанных к их служебным земельным наделам.

1.2.3. Развитие налогообложения в России

Разложение феодальных отношений, развитие товарно-денежных отношений привело к установлению капиталистических отношений. Последние, безусловно, предполагают развитие налогообложения по законам капитализма. Единственным источником уплаты налогов стала совокупная стоимость вновь создаваемых товаров и услуг, производимая на капиталистических предприятиях. Конкретными объектами налогообложения при этом становятся прибыль и заработная плата наемного работника.

Уже в XVIII в. во многих государствах вопросы налогообложения стали решаться на заседаниях парламентов стран. Теория и практика формирования налоговой политики в отдельных странах основывались на теоретическом наследии и накопленном опыте налогообложения в других странах. Другими словами, налоговые системы различных стран все более стали приобретать одинаковые (идентичные) черты.

Россия не являлась исключением. Здесь также налоговые отношения вобрали в себя черты наиболее прогрессивного развития налогообложения, которые складывались под влиянием наступательного развития капитализма как общественно-экономической формации, как способа производства.

После отмены крепостного права (1861 г.) в России были проведены мероприятия по упорядочению финансовой системы. В том числе требовалось составление смет расходования отдельными ведомствами ассигнуемых из казны средств. В 1863 г. винные откупа были заменены новой, более прогрессивной системой получения казной доходов от реализации алкогольных напитков — винным акцизом. В число основных государственных доходов, наряду с подушной и оброчной податью, вошли такие налоги, как питейный сбор, таможенный сбор, соляной налог, акциз на табак. «Военные ассигнования поглощали около 40% всех расходов, платежи по государственным долгам — около 36%, содержание органов управления — 13%». В целях повышения доходной части государственной казны и для покрытия расходов государства земельный налог был повышен в 1,5 раза, увеличены сборы с городского недвижимого имущества и ставки косвенных налогов на табак, спирт, вино и сахар. Для сокращения бюджетного дефицита, в

целях осуществления денежной реформы в 1895—1897 гг., установившей золотой стандарт, были значительно увеличены косвенные налоги на предметы массового потребления, повышение которых продолжалось и в начале XX в. В 1904 г. доля косвенных налогов всех доходов государственной казны составляла свыше 3/2. В их составе на первом месте находились доходы от винной монополии, а среди прямых налогов почти 3/4 их составляли подати, сборы и выкупные платежи.

Косвенные налоги имели основное фискальное значение для налоговой системы России. Наряду с доходами от винной монополии (в 1909—1913 гг. этот доход составлял 28,6% всех поступлений в государственный бюджет) высокие доходы обеспечивали акцизы на товары массового потребления и таможенные пошлины. Однако налоговая система Российской империи начала XX в. включала в себя отдельные сборы, взимавшиеся в национальных окраинах, которые остались со времен крепостничества. К таким налогам относились оброчная подать с крестьянства и кочевого населения Сибири, Средней Азии, Закавказья; сборы с нерусского населения, например ясак, кибиточная подать. Хотя они уже не определяли ситуацию в налогообложении, но они продолжали существовать как пережиток прошлого.

В годы Первой мировой войны (1914—1918 гг.) существенно сократились поступления от основных источников налогообложения. С введением «сухого закона» в бюджет перестали поступать доходы от вино-водочной монополии. Кроме того, сократились таможенные доходы, поступления от железных дорог и др. Для поправки дел в финансовом хозяйстве государства в 1916 г. был принят Закон о подоходном налоге.

Следует сказать, что Временное правительство, пришедшее к власти после Февральской революции 1917 г., фактически продолжало политику налогообложения царской России. Более того, оно объявило об увеличении ставок подоходного налога и о введении дополнительного единовременного налога на высокие прибыли за 1917 г.

После победы Октябрьской социалистической революции РСДРП(б) на своем VI съезде выдвинула новую программу в области финансов. Программа состояла из следующих положений:

- 1) немедленное прекращение выпуска бумажных денег;
- 2) отказ от уплаты государственных долгов;
- 3) преобразование всей налоговой системы путем введения поимущественного и прогрессивно-подоходного налогов;
- 4) отмена косвенных налогов на предметы первой необходимости и введение высоких косвенных налогов на предметы роскоши.

Требования программы были выполнены в первые годы Советской власти при создании финансовой системы (соответственно и налоговой системы) нового государства — СССР.

Налоговая система СССР включала:

1. подоходный налог, взимаемый с предприятий и организаций, колхозов; подоходный налог с населения;
2. налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан;
3. сельскохозяйственный налог;
4. налог с владельцев строений;
5. земельный налог;
6. налог с владельцев транспортных средств.

Последние три вида налогов относятся к местным налогам. Решение о вводе их в действие принималось Верховным Советом страны, и для исполнения оно передавалось местным органам управления. Однако основную часть доходов государственного бюджета формировали налог с оборота и платежи из прибыли предприятий и организаций, которые в общей сумме составляли 91% общих доходов государственного бюджета. Так как народное хозяйство СССР являлось планомерно-организуемым хозяйством, удельный вес налогов в общих доходах государственного бюджета не изменялся на протяжении, по крайней мере, пятилетия.

Налогом с оборота облагались государственные отраслевые объединения, предприятия и организации по продаже товаров собственного производства и заготовки. По каждому отраслевому объединению устанавливалась единая ставка налога в процентах к плановому обороту. Из общей суммы налога, поступающего в бюджет, 78% вносили промышленные предприятия и 22% — оптово-сбытовые базы. Как правило, налог исчислялся в виде разницы в ценах. Поступления в бюджет, получаемые по этому методу, составляли 83% общей суммы налога с оборота, остальная его часть выплачивалась по

ставкам в процентах к обороту и в твердых суммах с единицы продукции. Размер ставок определялся исходя из утвержденных розничных цен, себестоимости и с учетом прибыли, оставляемой в распоряжении предприятия в размере 15—17% рентабельности к полной себестоимости по каждому товару и до 20% — по группе товаров.

В первое десятилетие предприятия и организации материальной сферы вносили в бюджет платежей из прибыли в размере 81%, а торгующие организации — 84%. Следует подчеркнуть, что предприятия и организации вносили отчисления от прибыли в бюджет исходя из плановой прибыли, а их финансирование из бюджета не было связано с результатами их деятельности. По этой причине у них отсутствовали стимулы к снижению себестоимости, повышению рентабельности и увеличению накоплений. Для решения этой проблемы Постановлением ЦИК и СНК СССР от 3 мая 1931 г. «Об отчислениях в доход государства от прибылей государственных предприятий» предусматривалось оставлять значительную часть накоплений хозяйственных организаций в их распоряжении для капитального строительства и пополнения собственных оборотных средств, а в бюджет отчислять от 10 до 85% фактической прибыли, полученной предшествующем квартале. Отчисления устанавливались в зависимости от потребностей хозяйственных организаций в средствах и от источников их получения. Бюджетное финансирование производилось только при отсутствии у предприятий собственных средств. В целях создания условий для свободного маневрирования средствами и бесперебойной деятельности предприятий, впредь до выявления годовой суммы их прибыли в бюджет вносилось лишь 85% причитающейся за каждый квартал суммы, а 15% оставалось до конца года в их распоряжении.

Увеличение размера прибыли, оставляемой в распоряжении предприятий, являлось основной идеей после перехода на новый порядок планирования и экономического стимулирования в 1965 г. Согласно этому порядку прибыль рассматривалась как источник образования внутрипроизводственных фондов предприятия. В частности, фондов экономического стимулирования, финансирования капиталовложений, прироста оборотных средств и других затрат. Кроме того, в размере до 6% была введена плата за основные и

оборотные фонды с целью эффективного использования этих фондов. Размер этой платы дифференцировался в зависимости от отраслевой специфики отдельных объединений, предприятий и организаций. При этом для объединений, предприятий и организаций с относительно низким уровнем рентабельности устанавливались 3%, для строительно-монтажных организаций — от 2 до 6%. Для предприятий добывающей и обрабатывающей промышленности с более высоким уровнем рентабельности устанавливались фиксированные (рентные) платежи.

Прибыль, оставшаяся после внесения в бюджет указанных платежей и. покрытия затрат, предусмотренных в финансовом плане предприятия, считалась свободным остатком и подлежала взносу в государственный бюджет.

Налоги, отчисления, платежи из прибыли и другие государственные доходы исчислялись и вносились в бюджет предприятия и организации самостоятельно. Контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты в бюджет причитающихся средств возлагался на финансовые органы (конкретнее, на отделы государственных доходов этих органов).

1.3. Этапы развития налогообложения (логический аспект)

В экономической литературе отражены различные точки зрения и мнения относительно периодизации в развитии налогообложения. В каждом случае речь идет о периодизации налогообложения, основанной на истории (исторической хронологии) преимущественного использования тех или иных видов налогов, применения той или иной формы налогообложения, увеличения или сокращения их количества в разные исторические периоды. Однако в целях формирования основ теории налогообложения необходим логический подход к исследованию проблем периодизации развития налогообложения. Налогообложение зависит от политических, социально-экономических, правовых процессов, происходящих в обществе.

Во-первых, оно тесно связано с развитием общества и государства. Известно, что общества на различных континентах и в различных странах до сих пор находятся на разных стадиях развития.

Если в развитых европейских странах уже 200 лет идет процесс формирования гражданского общества, то, например, в Африке и некоторых частях Юго-Восточной Азии выход из родоплеменного состояния общества к цивилизованной форме только происходит. Если отмена рабства в Западной Европе произошла еще в III—V вв. н.э., то в странах Восточной Европы, в частности в России, отмена крепостного права произошла всего 140 лет тому назад.

Во-вторых, развитие налогообложения неразрывно связано с процессами, происходящими в экономике: товарным производством, появлением денег как всеобщего эквивалента и развитием обменных отношений, ценообразованием и т.д. За каждым таким процессом стоит конкретная экономическая категория, олицетворяющая совокупность экономических отношений, проявление которых в реальной действительности раскрывает их сущность.

В-третьих, развитие категории « налог », как и других экономических категорий, диалектично и подвергается качественным изменениям, вызванным объективными процессами и тенденциями, происходящими как в экономике, так в обществе в целом. Превращение налога из простейшей, случайной формы в объективно необходимый элемент общественного бытия можно представить как *логический процесс развития налогообложения*. При этом изменения, происходящие в налогообложении, обуславливают его переход из одного качественного состояния в другое, более развитое. Если бы развитие налогообложения представляло собой процесс, не подлежащий логическому объяснению, то необходимость в налоге как таковом отпала бы давно. Однако практика общественно-экономического развития современных стран показывает, что налог — это одна из наиболее важных форм обеспечения государства доходами. Из этого следует вывод, что налогообложение проходит приблизительно один и тот же путь логического развития независимо от того, где (у какого народа, в каком государстве) раньше произошли качественные (существенные) изменения в налоговых отношениях, а где позже.

Переход налогообложения из одного качественного состояния в другое, более развитое состояние позволяет разделить весь процесс его развития на логические этапы, чтобы выявить факторы, повлиявшие на качественное изменение налоговых отношений, и

установить предпосылки, приведшие к переходу налогообложения от одного уровня к другому, более развитому.

Все виды налогов, имевшие место в истории налогообложения с периода его возникновения до появления денег в роли всеобщего эквивалента, взимались в форме натуральных повинностей и натуральных налогов. *Натуральные повинности* — это возлагаемые государством на население обязанности выполнять определенные работы, широко применялись в рабовладельческих и феодальных государствах. При этом население привлекалось к содержанию двора, армии, к участию в строительстве дорог личным трудом и транспортными средствами. *Натуральные налоги* представляли собой изъятие государством продуктов сельскохозяйственного производства. Это ранняя форма налогообложения, характерная для способов производства с преобладанием натурального хозяйства — рабовладельческого и феодального. Обе эти формы определяли характер налоговых отношений в период натурального хозяйства.

Расширение и углубление разделения труда, развитие товарно-денежных отношений и выделение из всей массы товаров одного товара — золота (денежной формы стоимости) в качестве всеобщего эквивалента внесли качественные изменения в экономическое развитие общества. Эти факторы стали предпосылками перехода от натурального типа хозяйствования к товарному (капитализму), где все средства производства принадлежат классу собственников (буржуазии), главным источником существования которых стала прибавочная стоимость (прибыль). Предпосылкой производства прибавочной стоимости является формирование класса свободных наемных рабочих.

Переход от натурального хозяйства к товарному сопровождался сменой основного экономического закона феодализма, заключавшегося в производстве прибавочного продукта в виде феодальной ренты, основным экономическим законом капитализма, суть которого заключалась в извлечении прибавочного труда путем использования наемных рабочих в процессе производства и в присвоении прибавочной стоимости.

Таким образом, на смену феодальной ренты, источником которой являлось исключительно сельскохозяйственное производство, пришла капиталистическая прибавочная стоимость, производство

которой происходило преимущественно на промышленных предприятиях. В промышленный превращался капитал, нажитый не только в сельском хозяйстве, но и торговый, ростовщический и т.д.

С переходом от производства феодальной ренты как источника, с которого брались феодальные налоги, к производству капиталистической прибавочной стоимости как основному источнику уплаты капиталистических налогов существенно изменился характер налоговых отношений.

Во-первых, все действующие в то время налоги стали уплачиваться в денежном выражении, что существенно облегчило работу по уплате и хранению средств, поступающих в казну в качестве налогов. Во-вторых, если до сих пор даже не представлялось, что все должны платить налоги, и функции налогоплательщика переходили от одного класса к другому в зависимости от изменения форм государственных образований (раннефеодальные монархии, сеньориальные монархии, сословно-представительские монархии и абсолютные монархии), то в новых условиях плательщиками налогов стали как капиталисты, так и рабочие. «Налог в буржуазном обществе стал взиматься не только со «своего класса», как при феодализме — с земельного собственника, но также с «чужих классов», т.е. с пролетариата и крестьян, и даже преимущественно с последних».

В-третьих, образование в период позднего феодализма государств с четко определенными границами, развитие межгосударственной торговли способствовали введению таможенных пошлин на ввоз и вывоз из страны различных товаров. Кроме того, домены и регалии были заменены множеством налогов и сборов, введенных в связи с оказанием населению и организациям государственных услуг юридического и прочего характера. В силу таких объективных обстоятельств налогообложение принимает вполне системный характер.

В-четвертых, единственным источником уплаты налогов стала совокупная стоимость вновь созданных товаров и услуг, произведенных на капиталистических предприятиях. При этом конкретными объектами налогообложения стали прибавочная стоимость (прибыль), присваиваемая капиталистами, и заработная плата, получаемая наемными рабочими в результате реализации

своего труда (товара — рабочей силы).

Прибыль (доход капиталиста) и *заработная плата* (доход наемного рабочего) в совокупности составляют доход капиталистического предприятия, а относительно стоимости создаваемого товара они составляют только ее часть, которая вместе с издержками производства и обращения образует цену товара. Следовательно, в условиях капиталистического производства налог составляет только часть цены товара, являющегося результатом общественного труда.

Таким образом, качественно новое состояние налогообложения объясняется тем, что при переходе от натуральной формы уплаты налога к его денежной форме происходит принципиальное изменение не только в элементах налогообложения, но и основных источниках налогов. Если в условиях натурального хозяйства источником налогов являлась феодальная рента, производимая путем внеэкономического принуждения к труду лично- и поземельно-зависимых от феодала крестьян и не являющаяся результатом общественного труда, то источником капиталистического налога выступает прибавочная стоимость, производимая путем экономического принуждения лично независимых от капиталиста наемных рабочих и являющаяся результатом непосредственно общественного труда. Следовательно, в процессе смены феодальной ренты как источника уплаты феодальных налогов капиталистической прибавочной стоимостью т.е. источником уплаты капиталистических налогов, происходит переход налогообложения из одного качественного состояния в другое, более развитое. Происходит смена натуральной формы уплаты налогов (натуральных повинностей и натуральных налогов), не имеющей под собой никакой стоимостной основы, денежной формой уплаты налогов, являющейся частью стоимости (цены) вновь создаваемых товаров и оказываемых услуг.

Несмотря на существенное отличие налогообложения в условиях товарного производства от налогообложения в условиях натурального хозяйства, они имеют общие черты.

Во-первых, в том и в другом случае налоги остаются в качестве необходимого элемента общественного бытия.

Во-вторых, в том и в другом случае налоги взимаются для содержания государства являющегося структурным подразделением эксплуататорского, социально несправедливого общества.

Налог, несмотря на форму его проявления (изъятие части средств, заработанных гражданами и хозяйствующими субъектами в пользу государства), имеет политико-экономическое и социальное предназначение. Сбор налогов осуществляется для содержания государства в функции которого входит исполнение и защита интересов общества. Интересы общества — это совокупность целей политического, экономического, социального, духовного, культурного, военного и прочего характера стоящих перед данным обществом.

В эксплуататорских обществах (рабовладельческом строе, феодализме, капитализме) государство служит орудием защиты интересов имущего класса. Налоги в данном случае идут на содержание государства, служащего интересам имущего класса (рабовладельцев, феодалов и капиталистов). В подобной ситуации не реализуется социальное предназначение налогов, поскольку решение социальных и других проблем неимущей части населения не входит в систему целей эксплуататорского общества. Поэтому налогообложение носит социально несправедливый характер.

Начавшийся в европейских государствах с XVII в. процесс перехода от абсолютизма к конституционному управлению, т.е. падение эксплуататорского режима и формирование представительной и демократической государственности сопровождался коренными изменениями в налогообложении. Этот процесс формирования гражданского общества и установления демократической формы государственности основывался на господстве конституционности и законности. Налогообложение как один из основных моментов этого процесса также получило законодательную основу. «Представители сословий уже в Средние века приобрели право утверждать субсидии королю. На этой почве происходила упорная борьба между королевской властью и народным представительством. Англия была первой страной, где были преодолены произвол и усмотрение короля, а после революции 1648 г. был провозглашен принцип, в соответствии с которым все налоги должны вводиться с согласия парламента. Борьба королей, желавших самостоятельно назначать и расходовать налоги и проверять расходы, продолжалась и при Карле II и при Якове II. При Вильгельме III билль о правах 1689 г. окончательно закрепляет за парламентом право утверждения всех государственных доходов и расходов. Парламент приобрел господствующее влияние на

государственные дела, так как в его руках сосредоточилось самое важное право — утверждать бюджет.

Во Франции бюджетное право получает свое развитие только со времени Великой французской революции, когда конституция 1791 г. определила порядок утверждения бюджета парламентом. С этого времени утверждение бюджета народным представительством начинает входить в жизнь всех европейских народов.

В России порядок составления государственной росписи или «сметы доходов и расходов», ведет свое начало с 1863 г.

Дальнейшее усиление влияния парламентов на государственные дела происходило в рамках принятых конституций, согласно которым в обществе должны главенствовать законы, принятые народными представителями, а не единоличные решения королей, царей и прочих узурпаторов власти. Кроме того, борьба рабочего класса, вызванная повышением степени эксплуатации наемной рабочей силы, усилила влияние рабочих профсоюзов на решение государством социально-экономических проблем трудящихся.

Усиление роли парламента (представительной власти) в вопросах общественного значения и борьба рабочего класса за социально справедливые производственные отношения стали реальными предпосылками к формированию гражданского общества. Формирование гражданского общества неразрывно связано со строительством демократического государства. Одним из принципов гражданского общества является социальное равенство всех граждан, являющихся членами данного общества. Защита этого права граждан в условиях гражданского общества входит в функции государства. Одним из основных направлений защиты прав граждан и организаций является социально справедливое налогообложение. Если налоговая система государства не является социально справедливой, то не может быть и речи о гражданском обществе и демократическом государстве. Социальная справедливость является одним из основных принципов, определяющих характер налогообложения на современном этапе его развития.

Коренные изменения в налогообложении связаны с переходом от эксплуататорского общества к социально справедливому гражданскому обществу. Изменения в налогообложении обусловили его переход на

качественно новый уровень развития, т.е. переход от социально несправедливого налогообложения к социально справедливому налогообложению. Таким образом, весь процесс развития налогообложения со времени возникновения до наших дней подразделяется на следующие этапы, обусловленные переходом его из одного качественного состояния в другое, более развитое:

- 1) натуральная форма оплаты налогов;
- 2) денежная форма оплаты налогов;
- 3) социально справедливое налогообложение.

Проблемы социально справедливого налогообложения волновали мыслителей еще с глубокой древности. В частности, в Древнем Китае представители учения «Конфуцианство» стояли за умеренное отношение к налогоплательщику. Они критиковали систему налогообложения, приводящую к истощению крестьянского хозяйства. Особое значение в решении проблем, связанных с социальной справедливостью в налогообложении, имеют труды мыслителей нового времени: шотландца А. Смита, немца А. Вагнера, русского Н. Тургенева и многих других, предложивших целую систему принципов налогообложения, с внедрением которых налогообложение станет воистину социально справедливым.

1.4. Эволюция взглядов на природу налога

Гармоничное развитие общества связано с эффективностью действующей налоговой системы. Во все времена, с тех пор как существует государство, налоги оказывали влияние на общественное развитие. Однако эффективным инструментом, при помощи которого обеспечивается гармоничное развитие общества, налоговая система становится с появлением демократических государств, когда страны стали развиваться по принципам гражданского общества. В странах, основанных на принципах гражданского общества, налогообложение становится функцией самообложения граждан. Самообложение граждан есть результат глубоких социально-экономических перемен, произошедших в развитии общества. Эти перемены обусловлены прежде всего переходом государства из состояния карающего органа, находящегося в руках имущего класса, защищающего исключительно интересы этого класса, в орган, служащий всему обществу.

Принцип самообложения граждан подразумевает изменения в природе существования самого государства и в его функциях. Государство становится гарантом не только существования общества, но и его гармоничного развития, сутью общественных интересов. Гармоничное развитие общества подразумевает рост материального, культурного и духовного благосостояния всех и каждого.

Производством материальных благ, культурных и духовных ценностей в обществе занимаются различные предприятия, организации, учреждения и отдельные граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью, каждый из которых имеет свой индивидуальный интерес. В данном случае под индивидуальными интересами мы подразумеваем и коллективные интересы (отдельных предприятий, организаций, учреждений), и интересы каждого отдельного гражданина. Суть интересов каждого из этих производителей соответственно заключается в повышении экономических возможностей и личного благосостояния через получение максимальной прибыли или дохода посредством участия в общественном производстве. Достижение интереса каждого из них невозможно без соответствующих условий их существования. Государство обеспечивает им эти условия, которые прежде всего заключаются в создании единого экономико-правового и общественно-политического пространства. Вне такого пространства деятельность любого индивидуального производителя немислива, поскольку каждый из них в отдельности не сможет создать все необходимые условия для осуществления своей деятельности. Такую функцию может взять на себя только государство.

Современное государство, основанное на демократических принципах, выступает выразителем интересов всего общества. Целью его является достижение всеобщего благосостояния через экономический рост. Благодаря его стимулирующей функции стали возможны глобальные изменения в жизни общества. Однако никакая государственная деятельность невозможна при отсутствии отдельных производителей материальных, культурных и духовных благ и ценностей. Последние обеспечивают материальную основу существования самого государства как особого хозяйствующего организма. *Конкретной формой материального обеспечения*

государства является налог.

Таким образом, в функции государства входят: с одной стороны, создание необходимых условий для отдельных производителей материальных, духовных благ и ценностей и защита их индивидуальных интересов; с другой — как органа, выражающего общественные интересы, обеспечение всеобщего благосостояния. Следовательно, давая возможность реализоваться индивидуальным интересам, государство создает благоприятную почву для достижения общественных (общества) интересов.

Теоретическое осмысление природы налога начинается в XVIII в., когда общество перешло на демократические основы и решения по важнейшим общегосударственным вопросам стали принимать парламенты (представительные органы).

В XVIII в. преобладало мнение, что налог — это плата (цена) за оказываемые государством услуги своим гражданам; в XIX в. — налог рассматривался как жертва (пожертвование), приносимая индивидом в интересах государства; в XX в. полагали, что налог — это принудительный взнос (сбор), взимаемый государством без какого-либо эквивалента с его стороны, идущий на покрытие общегосударственных потребностей на основе изданного закона.

Эволюция взглядов теоретиков-мыслителей показывает, какое место занимали налоги в жизни общества. Если проанализировать эволюцию взглядов мыслителей на природу налога за последние три столетия, то заметим, что во времена, когда преобладало мнение о налоге как о плате (цене) за государственные услуги, государство воспринималось как отдельный хозяйствующий субъект, оказывающий, как и обычные предприятия и организации, услуги остальному обществу. Однако, исходя из специфичности оказываемых им услуг, государство занимало среди них особое место. Особенность государства, специфичность оказываемых им услуг определялась прежде всего его могуществом и властью, а в остальном его приравнивали к обычным хозяйствующим субъектам. И как тогда полагали, что за услуги, оказываемые государством, также нужно платить.

В XVIII в. этой точки зрения придерживались такие теоретики-экономисты, как англичане А. Смит и Д. Рикардо, французы Монтескье, Мирабо и Вольтер и другие. *А. Смит и Д. Рикардо*

считали, что налог — это цена за оказанные государством услуги. *Монтескье* говорил, что налог платится каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности. *Мирабо* рассматривал налог как предварительную плату за предоставление защиты общественного порядка. *Вольтер* определил налог как плату части имущества гражданина, чтобы сохранить остальное.

Известно, что и в те времена за оказываемые различными хозяйствующими субъектами услуги, продаваемые товары производили соответствующую оплату, конкретный товар (услуга) оплачивался индивидуально. Однако и тогда в оплате услуг, оказываемых государством, существовала особенность, которая заключалась в том, что именно за эти услуги граждане страны платили налог. В работе «Взгляд на развитие учения о налоге» *М.М. Алексеенко* по этому поводу говорил: «Специфические продукты и услуги, которые доставляются государством и которые удовлетворяют особым нуждам человеческой жизни, составляют то, что так неопределенно называют государственными издержками, государственными расходами. Блага, которые доставляются государством, не могут быть подведены под понятие меновых благ, а следовательно, не могут оплачиваться меновой ценностью, если же некоторые и могут быть оценены, то по определенному тарифу: я говорю о пошлинах. Но ведь и остальные блага, доставляемые государством, должны быть оплачены, и для этой оплаты надо найти другое мерило соразмерности — это налог».

В XIX в. получила свое распространение теория наслаждения, автором которой является швейцарский экономист *Ж. Симонд де Сисмонди* (1773—1842 гг.). В своем главном труде «Новые начала политэкономии» (1919 г.) он сформулировал теорию налога как теорию наслаждения. «При помощи налогов, как пишет Сисмонди, каждый плательщик покупает не что иное, как наслаждение. Наслаждение он извлекает из общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности. Наслаждение доставляют также общественные работы, благодаря которым можно пользоваться хорошими дорогами, широкими бульварами, здоровой водой. Народное просвещение, благодаря которому дети получают воспитание, а у взрослых развивается религиозное чувство, опять-таки доставляет наслаждение. В дополнение ко всем другим наслаждением служит национальная защита, обеспечивающая каждому участие в выгодах,

доставляемых общественным порядком.

Итак, деньги, уплачиваемые в виде налогов, выгодно употребляются с одной стороны, если все взято во имя общественных наслаждений, и действительно идет на эти наслаждения, а не на удовлетворение тщеславия или страстей правителей. Налог есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемое им наслаждение».

Ж. Симонд де Сисмонди в своей формулировке не отошел от той точки зрения на природу налога, которой придерживались его предшественники в XVIII в. Он также считал, что налог — цена (плата) за государственные услуги. Однако он придавал государственным услугам некую значимость, называя их наслаждениями.

В толковом словаре русского языка *С.И. Ожегова* и *Н.Ю. Шведова* значение слова «наслаждение» объясняется как «высшая степень удовольствия».

Если не говорить о степени удовлетворения, то от потребления (пользования) любой хорошо выполненной работы (услуги), независимо от того, государством она оказывается или любой другой организацией, получают удовольствие, т.е. удовлетворение каких-то потребностей

Если говорить о степени удовлетворенности, то лучшее удовлетворение наших потребностей дает нам высшая степень удовольствия — наслаждение

Продолжая размышления над природой налога, Сисмонди пришел к выводу, что при определенных условиях налог из платы за наслаждение превращается в жертву. В этой связи он говорил: «Налог есть жертва; но в то же время и благо, если услуги государства приносят нам больше наслаждений, чем сколько отнимет у нас жертва, ценою которой мы их получаем. Поэтому надо отказаться от наслаждения, если оно дорого, если покупка его захватывает все необходимое».

Когда услуги государства приносят нам больше наслаждений, чем мы отдаем, налог как плата за услуги становится благом. Когда они приносят меньше наслаждений, чем мы отдаем в виде налога, то последний становится жертвой. Если так, то, как советует Сисмонди, нам следует отказаться от услуг государства, поскольку налог становится неоправданной платой, уплаченной за недополученные

услуги. Более того, в случае, если государство не удовлетворяет потребности граждан своими услугами, уплачиваемый налог захватывает и ту часть необходимого минимума, которая должна оставаться у плательщика для его нормального существования.

Считая, что налог — это плата за особые услуги, оказываемые государством, Ж. Симонд де Сисмонди допускает мысль и о том, что плательщики могут отказаться от платы за государственные услуги, если они не удовлетворяют их. При всей положительности этой мысли, что плательщики могут отказаться от уплаты плохих услуг, Сисмонди не говорит о том, что произойдет, если государство будет продолжать оказывать плохие услуги населению страны. Если плательщики откажутся от услуг государства, то возникает вопрос: чем, где и как они восполнят эти недостающие, столь необходимые им услуги?

Ответ на этот вопрос, на наш взгляд, нужно искать в особенности государственных услуг. Хотя об особенности этих услуг было сказано и Сисмонди и его предшественниками они смогли отличить государственные услуги от услуг, оказываемых различными предприятиями и организациями, лишь только по форме, а по сути и те, и другие для них оставались услугами, за которые надо платить. Только за одни, убежденно говорили они, надо платить налог, а за другие налог не платится, производят обычный денежный расчет, в основе которого лежит тот самый эквивалентный обмен.

На вопрос, почему именно налог платится за государственные услуги, ответ на который и раскрыл бы суть особенности государственных услуг, не ответили ни в XVIII в., ни в XIX в. На наш взгляд, ответ на этот вопрос не последовал потому, что мыслители того времени, занимавшиеся налоговыми проблемами в отношениях между государством и налогоплательщиками, отстаивали принцип возмездности; при исследовании природы налога исходили из теории обмена, эквивалентности. Это и не дало им возможности отличить суть государственных услуг от сути услуг, оказываемых предприятиями и организациями, поскольку процесс уплаты налога в государственную казну рассматривался через призму эквивалентного обмена. Эквивалентный обмен, как известно, лежит в основе расчетов за услуги предприятий и организаций.

На позиции теории жертвы стоял русский экономист *Николай Тургенев*. В своем трактате «Опыт теории налогов» (1818 г.) он говорит о

налоге как о пожертвовании на общее пользование. Свою актуальность теория жертвы сохранила до первых десятилетий двадцатого столетия.

В XX в., как уже было сказано, преобладало мнение о налоге как о принудительном, законодательно установленном взносе (сборе), взимаемом для покрытия государственных затрат.

Представитель новой исторической школы, профессор Берлинского университета *А. Вагнер* (1835—1917 гг.) определяет налоги «как принудительные взносы отдельных хозяйств или частных лиц для покрытия общих расходов государства или общественных союзов, которые взимаются в силу суверенитета государства или власти местных органов в форме и размере, односторонне определяемом ими как общее вознаграждение за все услуги государства и местных общественных союзов, по общим основаниям и масштабам».

Исследуя существующие определения налога, русский профессор *М.И. Фридман* пришел к следующему заключению: «Налогом следует считать принудительные сборы, взимаемые в пользу государства или общины, поскольку эти сборы не являются уплатой за специальные услуги государства или общины».

По мнению известного представителя американской школы *Э. Селигмана* «налог есть принудительный сбор, взимаемый государством от отдельного лица для покрытия расходов, вызванных общегосударственными нуждами, без всякого отношения к специальной выгоде плательщика».

Современное определение налога мы находим в одном из наиболее популярных в американских колледжах и университетах учебнике *К.Р. Макконнела, С.Л. Брю «Экономикс»*: «Налог — принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги, причем такая выплата не является штрафом, наложенным судом за незаконные действия».

В начале XX в. в России, а позднее и в Советском Союзе, придерживались этой же точки зрения. Министр финансов царской России в 1900—1902 гг. *С.Ю. Витте*, известный как реформатор, говорил, что налоги — это «принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного

общежития». В 20-е годы советская финансовая наука придерживалась такого же определения налога: «Налогам называются принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей».

Однако в советской финансовой науке, в силу известных причин, все последующие исследования, связанные с налогами, велись с классовой позиции. Более того, в связи с тем, что налоги рассматривались как инструмент эксплуатации в буржуазных государствах, фундаментальные исследования по проблемам налогообложения не проводились

ОСНОВНЫЕ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

2.1. Основные черты классической теории налогообложения

Под влиянием общественно-политических и исторических процессов, произошедших в обществе, государстве и экономике, изменился характер налоговых отношений. Эти изменения предопределили необходимость систематического исследования проблем налогообложения. Бурное развитие такого рода исследования получили начиная с XVII в., когда стали систематически заниматься исследованием в области налогообложения. В результате обоснования практики налогообложения возникли различные концептуальные модели налоговых систем, которые иначе называются *налоговыми теориями*. Каждая из них выдвигает свои принципы построения налоговой системы, определяет ее состав и структуру, роль, значение и функции налогов в экономике. Переход к капиталистическим началам ведения экономики, развитие товарно-денежных отношений, развитие торгового капитализма привели к необходимости осознанного выделения государственных доходов и расходов, ведения государственного хозяйства как отдельной отрасли финансового хозяйства общества. Меркантилисты *Д. Локк*, *Т. Гоббс* и др. (XVII в.) заявляли о необходимости решения более конкретных проблем, связанных с налогообложением:

превращение налогов из временного в постоянный источник доходов государства; определение наиболее предпочтительных налогов — прямых или косвенных; предложение наиболее благоприятных с точки зрения налогоплательщика и экономики объектов обложения (земля, имущество). Физиократы в XVIII в. *Ф. Кенэ*, *О. Мирабо*, *А. Тюрго* кроме объектов налогообложения рассматривали вопросы, связанные со справедливостью налогообложения, с переложением налогов, с источниками доходов и т.п.

Впервые научно обоснованное системное учение о налогах создано *А. Смитом*. В своем сочинении «Исследование о природе и причинах богатства народов» он отметил, что формирование налоговой системы происходит на достаточно высоком уровне развития государства и что налоговая система — это более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельно хозяйствующих субъектов в пользу государства. Но самым весомым в его учении являются выдвинутые им четыре принципа налогообложения: *равномерность*, *определенность*, *удобность* и *дешевизна*. Как *А. Смит*, так и другие представители классической буржуазной политической экономии: *У. Петти* (1623—1687), *Ж.Б. Сей* (1767-1832) и *Дж. Милль* (1773—1836), также считали экономику устойчивой и саморегулируемой системой, в которой спрос рождает предложение, а при переизбытке любого из них происходит самоуравновешивание системы путем передвижения производителей в дефицитные отрасли хозяйства. Происходит саморегулирование экономики по принципу «невидимой руки». Государство при этом должно выполнять лишь возложенные на него функции: охрану права собственности и обеспечение развития свободного рынка. Налоги служили только в качестве источников покрытия затрат государства на эти цели. «Полемика же велась вокруг принципов справедливости их взимания (равномерного или прогрессивного) и части изъятия, обусловленной фискальной потребностью».

Практически во всех исследованиях, связанных с природой налогов и налогообложением, проведенных с XVIII в. до 30-х годов XX в., под налогом понимали форму изъятия части средств, принадлежащих по праву собственности хозяйствам и гражданам, в государственную казну.

О проблемах налогообложения писали крупнейшие ученые-мыслители, к которым можно отнести К. Маркса, Ф. Лассаля, К. Рау, А. Вагнера, Э. Сакса, Ф. Нитти. К российским исследователям основ теории налогообложения относятся Н. Тургенев, И. Озеров, М. Кулишер, И. Янжул и др. При всем разнообразии рассматриваемых этими учеными-мыслителями аспектов и проблем налогообложения, различий временных периодов проведения анализа налоговых проблем, у всех у них наблюдается одинаковый подход к определению экономической сущности налога как к естественному регулятору.

С развитием производительных сил и совершенствованием производственных отношений в экономике произошли объективные циклические процессы (промышленные кризисы в Англии 1825 г., в Англии и США 1836 г., в США и в ряде стран Европы в 1847—1848 гг., 1857 г., 1866 г., 1873 г., 1882 г., 1890 г., 1907 г.). Самыми разрушительными для экономик развитых стран стали экономические кризисы 1920—1921, 1929—1933, 1937—1938 гг. Циклическость развития экономики продолжалась и после Второй мировой войны. Однако Великая депрессия 1929—1933 гг., отличавшаяся глубоким и длительным падением производства, привела к необходимости корректировки классического учения о налогах, к переосмыслению места и роли государства, к расширению границ его влияния на экономические процессы, а также использованию налогообложения в качестве эффективного инструмента государственного регулирования экономики. Появившиеся новые теории научного обоснования места и роли государства в экономических процессах и значения налогообложения в процессе государственного регулирования экономики можно разделить на два основных направления — кейнсианское и неоклассическое.

2.2. Кейнсианская теория налогообложения

Проблемы налогообложения исследовал Дж.М. Кейнс в знаменитой работе «Общая теория занятости, процента и денег», опубликованной в 1936 г. В отличие от классической теории, основанной на свободном от государственного вмешательства рынке, кейнсианская теория основана на исследовании зависимостей и пропорций между совокупными народно-хозяйственными величинами

национальным доходом, инвестициями, потреблением и др. Теория Дж. М. Кейнса основана на необходимости создания эффективного спроса в виде условия для обеспечения реализации произведенной продукции посредством воздействия различных методов государственного регулирования. При этом эффективный спрос должен складываться из двух компонентов: ожидаемого уровня потребления и капиталовложений. Только в условиях оптимального соотношения этих двух компонентов может наступить состояние полной занятости. Макроэкономический метод Дж.М. Кейнса предполагает, что условия процветания отдельной фирмы вовсе не идентичны условиям процветания экономики в целом. Между ними могут возникать противоречия, решение которых следует искать на путях восстановления общенациональных экономических пропорций, и прежде всего, соответствия между спросом и предложением. Он считал, что решение жизненно важных проблем развитого капиталистического общества нужно искать не в методах предложения ресурсов (их редкости, ценности, наиболее эффективного их сочетания для получения максимума экономической выгоды), а в методах создания эффективного спроса, позволяющих наилучшим образом реализовать предлагаемые ресурсы. Критикуя позицию Ж.Б. Сея, который говорил о том, что предложение автоматически рождает спрос, Дж.М. Кейнс выдвинул на первый план проблему формирования эффективного спроса и его формирующих компонентов — потребительского и инвестиционного спроса, факторов, определяющих их динамику, среди которых важное значение имеет налогообложение (манипулирование уровнем налогообложения). Отвергая представление всей предшествующей буржуазной политэкономии о том, что основой роста капиталистической экономики является только бережливость, Дж.М. Кейнс дополнил это представление еще и таким качеством, как предприимчивость, поскольку эффект от бережливости возможен только в сочетании с предприимчивостью. Поэтому на макроэкономическом уровне немалую роль в достижении притока инвестиций должно сыграть государство с его кредитно-денежной, бюджетной и налоговой политикой, оказывающее влияние на склонность к потреблению путем фиксирования нормы процента, манипулирования уровнем налогообложения, предоставления разного

рода налоговых льгот и т.п.

В области налогов Дж.М. Кейнс предлагал использование прогрессивного налогообложения, поскольку налоги, как он считал, могут быть использованы в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости». Налоги как экономическая категория влияют на сбалансированность в экономике. Снижение уровня налогообложения, по мнению Дж.М. Кейнса, уменьшает доходы бюджета и обостряет экономическую неустойчивость. А использование прогрессивного метода налогообложения способствует сглаживанию этого процесса. Таким образом, прогрессивное налогообложение действует как «встроенный стабилизатор», принцип работы которого заключается в том, что во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые доходы, а при кризисе налог уменьшается быстрее, чем падают доходы, тем самым достигается относительно стабильное социальное положение в обществе.

Теория Дж.М. Кейнса успешно применялась в предвоенные годы; она способствовала выводу из состояния депрессии экономик ведущих капиталистических стран и была использована правительствами как эффективное средство, способствующее развитию военно-промышленного производства.

В послевоенные годы, в условиях мирного развития и научно-технического подъема, в странах Запада все чаще проявлялась цикличность развития экономик. Положение усугублялось и тем, что в условиях интеграции национальных экономик поражающее воздействие кризиса переносилось на национальные экономики гораздо быстрее. В этих условиях теория вмешательства государства предложенная Дж.М. Кейнсом для достижения «эффективного спроса», перестала отвечать требованиям экономического развития. Поэтому на смену кейнсианской концепции «эффективного спроса» пришла неоклассическая теория *эффективного предложения*.

Теория Дж.М. Кейнса не только опровергала, а чаще всего дополняла «классиков» новыми научными познаниями в области экономического развития общества. Об этом свидетельствует доказанная им необходимость создания системы государственного регулирования и серьезные коррективы, внесенные им в налогообложение, ко-горое прежде рассматривалось как исключительно фискальный инструмент, используемый государством

для пополнения денежными средствами собственной казны. Суть корректировки, внесенной Дж.М. Кейнсом, заключалась в том, что налоги нужно рассматривать как сознательно используемый регулятор нормы потребления накопления и формирования оптимальной структуры воспроизводства.

Приверженцы кейнсианства А. Лернер, Э. Хансен и др. предлагали жесткую налоговую политику, предусматривавшую «систему повышенного налогообложения крупных доходов и наследства и льготного обложения низких доходов, стимулируя склонность к сбережениям». Как Дж.М. Кейнс, так и его последователи считали, что именно такая налоговая политика способна обеспечить экономическую целесообразность и социальную справедливость при налогообложении.

2.3. Неоклассическая теория налогообложения

Неоклассическая теория основывается на равновесии, достигнутом благодаря механизму ценообразования в условиях совершенной конкуренции. Принципиальное отличие неоклассической теории от кейнсианской заключается, прежде всего, в неодинаковом подходе к методам государственного регулирования экономических процессов. В отличие от кейнсианской теории, утверждающей, что динамическое равновесие неустойчиво, и поэтому существует необходимость прямого вмешательства государства в экономические процессы, неоклассическое направление теории налогообложения утверждает, что регулирующее воздействие государства должно быть направлено лишь на то, чтобы устранить препятствия, мешающие действию законов свободной конкуренции, и поэтому оно не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без какой-либо помощи извне достигнуть экономического равновесия. Основоположник неоклассической модели *Дж. Милль* (1907 г.) не опровергал необходимости государственного влияния на экономику, однако считал, что государство само по себе является дестабилизирующим фактором, и поэтому его влияние на экономику может распространяться лишь опосредованно, через кредитно-денежную политику. Отдавая предпочтение лишь кредитно-денежной политике

центрального банка, не учитывая бюджетной и налоговой политики, неоклассицисты полагали, что таким образом можно создать эффективный механизм перераспределения дохода, обеспечивающий полную занятость и устойчивый рост национального богатства. Однако у представителей неоклассической школы не было единого мнения о роли государства в регулировании экономических процессов. Одна часть ученых, придерживаясь классической теории — теории свободного рынка, считала, что государственное регулирование и высокие налоги лишь тормозят экономический рост, поэтому необходимы снижение налогов и обязательное сокращение государственных расходов. Другая часть ученых предлагала ограничить роль государства только той деятельностью которую кроме него никто не может осуществить регулирование денег в обращении регулирование процентных банковских ставок повышение (снижение) налогов. Поэтому в рамках неоклассической теории получили развитие два его направления: теория экономики предложения и теория монетаризма.

Основная идея неоклассических теорий заключается в поисках методов снижения инфляции и предоставлении большого количества налоговых льгот корпорациям и той части населения, которая формирует потребительский спрос на рынке.

2.4. Теория экономики предложения

От снижения налогового бремени на налогоплательщиков государство выиграет больше, чем от усиления налоговой нагрузки, отмечал еще А. Смит. Освобождая средства от обложения, плательщик может получить дополнительный доход, с которого в будущем плательщик без особой нагрузки будет выплачивать налоги, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и взысканиями. Эти теоретические положения, высказанные А. Смитом, стали основополагающими в теории экономики предложения, которая предусматривает снижение налогов и предоставление налоговых льгот плательщикам налогов. В отличие от Дж.М. Кейнса, представители теории экономики предложения утверждали, что высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу, экономически губительны для любого плательщика независимо от уровня его доходности. Кроме

того, рекомендуется обязательное сокращение государственных расходов, поскольку любое правительство склонно к увеличению своих расходов, и для их покрытия необходимы дополнительные средства, а их оно получает, прежде всего, повышением уровня налогообложения.

Таким образом, теория экономики предложения базируется на принципах свободного рынка. Так, утверждается, что лучший регулятор рынка — сам рынок, а государственное регулирование и высокие налоги лишь мешают его нормальному функционированию. Существует общий закон формирования уровня налоговых ставок. Широкая налоговая база позволяет иметь относительно небольшие ставки налогообложения, и, наоборот, достаточно узкая налоговая база отдельных видов налогов обязательно предполагает их высокие ставки. Высокие и низкие ставки налогов по-разному влияют на хозяйственные процессы и деловую активность предпринимателей, вызывают различную реакцию по отношению к инвестиционным процессам. И это предполагает объективность существования оптимальной доли изъятия прибыли в бюджет.

Теория экономики предложения получила свое развитие в исследовании, проведенном в начале 1980-х годов в США рядом ученых под руководством профессора А. Лаффера. Результаты исследования показали необходимость сокращения предельных налоговых ставок. Построив в виде параболической кривой количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, А. Лаффер пришел к выводу, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную деятельность хозяйствующего субъекта, улучшает его платежеспособность, и наоборот, повышение предельных налоговых ставок ведет к усилению побудительных мотивов уклонения от их уплаты. Рост налоговых поступлений возможен лишь до определенного предела повышения налоговых ставок, затем этот рост немного замедляется, и далее идет либо такое же плавное снижение доходов бюджета, либо их резкое падение.

А. Лаффер считает, что предельной для совокупного налога с организации может стать ставка, которая обеспечит изъятие в бюджет 30% суммы его доходов. В этих пределах, как он считает, происходит только увеличение суммы доходов бюджета. При 40—50%-м изъятии доходов сокращаются доходы организаций, сбережения населения,

что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и сокращение налоговых поступлений. Снижение налогов, по его мнению, стимулирует развитие экономики, что в свою очередь ведет к увеличению государственных доходов за счет расширения налоговой базы, а не за счет увеличения налоговой ставки и налогового бремени.

2.5. Теория монетаризма

Разработанная в 1912 г. профессором Чикагского университета *М. Фридманом* теория монетаризма предлагает ограничить роль государства только той деятельностью, которую кроме него никто не может осуществить, регулированием денежной массы в обращении. Кроме того, монетаристы допускают возможность государственного регулирования процентных банковских ставок и ставок налогов (в сторону их снижения). В остальном они предлагают не допускать государство к созданию национального богатства, регулированию объемов производства, занятости и цен, поскольку оно (государство) с каждым годом, как правило, увеличивает свои расходы, влекущие дополнительный рост инфляции.

Регулирование денежной массы в обращении в сочетании со снижением налогов и регулированием процентной ставки позволяет создать стабильность не только на макроэкономическом уровне, но и на уровне предприятий и организаций. В отличие от монетаристов сторонники теории предложения считают главными причинами непредвиденной инфляции высокие налоговые ставки и полностью отвергают бюджетный дефицит. Им удалось основательно разобраться в механизме его отрицательного воздействия на расширенное воспроизводство, особенно при таком методе покрытия, как долговые обязательства. В этом случае государство, стараясь не допустить ускорения инфляции, вынуждено размещать на финансовых рынках основную массу своих ценных бумаг и превращается в конкурента частных фирм, изымая у частного сектора кредитные ресурсы. Последние перенаправляются в сферу государственного потребления, где используются главным образом непроизводительно. Приверженцы этой теории советуют государству полностью «перекрыть» бюджетный канал непредвиденной инфляции и изменить предложение денег иными

путями, избегая дефицита бюджета».

2.6. Неокейнсианская теория налогообложения

Неокейнсианская теория налогообложения продиктована необходимостью сочетания элементов кейнсианской концепции государственного регулирования с концепцией неоклассического направления, базирующейся в основном на государственном невмешательстве в экономику. Неокейнсианцы достаточно убедительно ответили на поставленные хозяйственной практикой вопросы и предложили конструктивные варианты решения многих проблем экономики 1970-х годов. Они считали вредными, расстраивающими механизмы рынка и порождающими хозяйственные трудности такие формы государственного вмешательства в экономику, как кейнсианское антициклическое регулирование, бюджетное перераспределение доходов, подавление инфляции; а причину роста безработицы видели в системе государственного социального обеспечения. Кроме того, расчет на финансовую помощь государства в пенсионный период приводит к увеличению доли текущего потребления, поскольку государственные затраты на социальные цели изменяют соотношение между расходоуемой и сберегательной частями денежных доходов. Это приводит к снижению доли сбережений в совокупном доходе, уменьшаются объемы кредитных ресурсов и источников накопления, что в целом вызывает замедление экономического роста.

Значительное место в неокейнсианской теории отведено налоговым проблемам. Английские экономисты *И. Фишер* и *Н. Калдор*, являющиеся представителями неокейнсианства, предлагали разделить объекты налогообложения исходя из потребления, облагая при этом конечную стоимость потребляемого продукта «Отсюда возникла идея налога на потребление, который представляет собой одновременно метод поощрения сбережений и средство для борьбы с инфляцией. Деньги, предназначенные ранее на покупку потребительских товаров, могли теперь быть направлены либо в инвестиции, либо в сбережения, которые превратились бы в капиталовложения с помощью той же самой бюджетной политики — «изъятия излишних сбережений». Долгосрочные сбережения уже сами по себе служат фактором будущего экономического

роста. Во время спада производства расходы на рынке потребления сокращаются медленнее, чем снижаются доходы, вызывая тем самым ажиотажный спрос, поэтому поступления от налога на потребление являются достаточно высокими, чем при обложении подоходным налогом. И, как следствие, налоговая система не сможет играть роль «встроенного стабилизатора». Однако Н. Калдор считал, что налог на потребление введенный по прогрессивным ставкам с применением льготы и скидок для отдельных видов товаров (например, на предметы повседневного пользования), более справедлив для людей с низкими доходами, чем фиксированный налог с продаж. Кроме того, при сравнении с подоходным налогом этот налог не облагает сбережения, необходимые для будущего инвестирования и стимулирует их рост».

2.7. Современное состояние теории налогообложения

Современное состояние налогообложения показывает, что не существует какой-либо одной теории, которая стала бы рецептом для всех государств в деле строительства налоговых систем. Однако практика показывает, что во многих странах применяется в качестве методологии налогообложения вариант взаимопроникновения всех трех основных концепций: кейнсианства с различными вариациями, теории экономики предложения и монетаризма.

Совмещение кейнсианских и классических взглядов на проблемы государственного регулирования и налогообложения наблюдается не только у известных ученых-экономистов, но и у государственных деятелей, занимающихся конкретно данными проблемами.

Правительства, используя различные виды налогов, сборов, пошлин, применяют разные методы налогообложения (равное, пропорциональное, прогрессивное, регрессивное). На нынешнем этапе развития налогообложения невозможно отдать предпочтение какому-нибудь одному виду налога, одному методу налогообложения одной группе объектов обложения, поскольку налоговые системы государств в современном мире не существуют обособленно, они должны учитывать специфику общемировых тенденций развития налогообложения, не забывая также о проблеме двойного налогообложения, отрицательном воздействии переложения налогов и т.д. Государство в этих условиях

должно вести обоснованную, взвешенную налоговую политику.

Теоретические споры велись не столько о сущности налогов как экономической категории, с объективным существованием и необходимостью которой все были согласны, сколько об их роли в экономике. В дореволюционной (1917 г.) России вопросами теории налогов занимались такие ученые-экономисты, как Н. Тургенев, В. Твердохлебов, И. Озеров, А. Тривус, А. Исаев, А. Соколов, труды которых представляют собой неоценимый вклад в теорию налогов. В основном их исследования были посвящены сущности налогов, их формам, видам, выполняемым ими функциям. Многие их предложения и рекомендации использовались при проведении финансовых реформ и после революции 1917 г.

Однако при административно-командной системе хотя и использовалось нормативное распределение доходов и имущества субъектов экономических отношений, но, как подтвердила историческая практика Советского государства, не смогло обойтись без налогов. Целью проводившихся в этот период теоретических исследований было обоснование сущности налогов как экономической категории, не соответствующей социалистическому государственному строю, произошла идеологизация налогообложения. Организации вносили в бюджет государства отчисления от прибыли, с оборота, платежи за производственные фонды, граждане уплачивали подоходный налог, за наем государственного помещения (квартиры), вносили плату в различные сборы и др.

Начиная с 1991 г. в области налоговых отношений складываются благоприятные условия, способствующие применению в Российской Федерации теоретических разработок и передового практического опыта ведущих стран мира. Предпосылками для их появления стали переход экономики от командно-административной системы к рыночной системе хозяйствования, принятие ряда основополагающих законов по налогам и др.

Проведенные учеными-экономистами, такими, как Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, А.З. Дадашев, С.Д. Шаталов и др., исследования в области налогообложения за 10-летний период действия новой налоговой системы РФ (с 1992 по 2002 гг.) показали, что благодаря разработкам этих ученых осуществляется постоянное совершенствование налоговой системы. Многие положения

теоретических разработок ученых были включены как основополагающие в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Несмотря на успешные результаты теоретических исследований по налогообложению на практике остается много проблем, связанных с применением теоретических рекомендаций ученых-экономистов. Правительство РФ сталкивается с такими проблемами, как максимальное использование всех функций налогов; использование прямого и косвенного налогообложения; применение различных форм налогообложения (пропорционального, прогрессивного); сокращение числа объектов налогообложения; переложение налогов и т.д.

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВ

3.1. Сущность понятия и определение налога

Вся история налогообложения показывает, что налоги — один из важнейших и постоянных источников финансового и материального обеспечения государства.

Став выразителем интересов общества, государство формирует экономическую, социальную, экологическую, демографическую и другую внешнюю и внутреннюю политику, которая в условиях гражданского общества превращается в направления его деятельности и соответственно, функциональные обязанности. Для осуществления своих функций государство должно обладать правом собственности на часть валового внутреннего продукта (ВВП), создаваемого в обществе за определенный период. В современных условиях это право государства закреплено в конституциях многих стран. На основе этого разрабатываются и принимаются законы по конкретным видам налогов, в которых излагаются формы и методы исчисления и уплаты плательщиками налогов, сборов и других платежей в бюджет и внебюджетные фонды государства.

Таким образом, изъятие государством в пользу общества определенной части стоимости валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса составляет сущность налога. Проявляется она в отношениях, складывающихся у государства с налогоплательщиками. Эти отношения характеризуются как денежные отношения, возникающие по поводу уплаты налогов, сборов и других платежей в

бюджет и во внебюджетные фонды.

Налогоплательщики — юридические и физические лица, являющиеся основными участниками производства валового внутреннего продукта, в соответствии со статьей 57 Конституции РФ определены в качестве плательщиков налогов.

«В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», — подчеркивал К. Маркс. Объективность такой взаимосвязи (взаимной зависимости государства и налогов) доказывается и тем, что по мере развития общества и государства произошли изменения и в самом налогообложении. В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться, поскольку государству нужны были дополнительные средства для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий, рынков сырья и сбыт готовой продукции.

С изменением роли и значения налогов в экономической системе общества произошла эволюция во взглядах на природу налога. В XVIII в. налог рассматривался как плата (цена) за оказываемые государством услуги своим гражданам, в XIX в. о налоге говорили как о пожертвовании, приносимом индивидом в интересах государства, в XX в. налог рассматривался как принудительный взнос (сбор), взимаемый государством без какого-либо эквивалента с его стороны. Налоговый кодекс РФ (пункт 1 статьи 8) определяет налог как «обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Данное определение содержит следующие признаки налога:

- обязательность: все налогоплательщики должны уплачивать законно установленные налоги и сборы;
- индивидуальная безвозмездность: взамен уплаты налога плательщики не получают со стороны государства какие-либо блага, носящие индивидуальный характер;
- уплата в денежной форме: не может быть осуществлена уплата налогов в натуральной или другой форме, отличной от денежной;

- цель взимания налога: финансовое обеспечение расходов, осуществляемых государством в процессе своей деятельности.

Налог — категория комплексная, которая имеет экономическое и юридическое значение. Рассматривая категорию «налог» с экономической точки зрения, выделить его из состава других государственных изъятий и установить его отличие от других сборов, пошлин и платежей достаточно сложно. Поэтому при определении экономической природы налогов важнейшим критерием выступает их сущность, принадлежность к финансово-бюджетной системе общества. Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти денежные отношения объективно обусловлены и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Однако на практике решающее значение при определении категории «налог» приобретает именно его правовая интерпретация. Научное истолкование содержания категории «налог» способствует правильному установлению норм и правил налогового законодательства страны, ограничивающих право плательщика на собственность, подлежащую отчуждению при налогообложении. Конкретными формами проявления категории «налог» являются виды налоговых платежей, устанавливаемых законодательными органами власти. С организационно-правовой стороны налог — это обязательный платеж, поступающий в бюджетный фонд в определенных законом размерах и в установленные сроки.

В настоящее время преобладает взгляд на налог как на способ реализации преимущественно фискальных интересов. Налог обычно рассматривают как обязательный взнос в бюджет, взимаемый в соответствии с законом. Некоторые авторы при определении налога акцентируют внимание на факте отчуждения собственности в пользу государства. Близкий подход демонстрирует Налоговый кодекс, называя налогом безвозмездный платеж, взимаемый с лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств

Приведенные определения затушевывают тот факт, что в

основе налога лежат экономические отношения, в то время как сами налоговые изъятия служат продуктом этих отношений. Игнорирование этого обстоятельства выводит налоги из системы экономических отношений, превращая их в самостоятельную систему прагматических продуктов. Такой подход приводит к отрыву налоговой системы от экономических интересов и системы действий, связанных с их реализацией.

Заметим, что отчуждение собственности в результате налоговых отношений действительно происходит в денежной форме, однако при этом отчуждается не вещественная форма имущества и не любые денежные средства, а часть денежного дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг), подлежащих обложению налогом, или иной собственности, которая служит основой экономических отношений.

Исходя из вышеизложенного, представляется возможным сформулировать следующее определение категории «налог»: налог есть продукт системы налоговых отношений между налогоплательщиками, с одной стороны, и центральными, региональными или местными органами власти, с другой, — по поводу перераспределения части дохода собственника, обособленного от государства.

3.2. Критерии разграничения налогов сборов и других обязательных платежей и изъятий

Правильная правовая интерпретация понятия «налог» должна базироваться на научном понимании его экономической сущности. Ибо современная налоговая система включает в себя кроме непосредственно налогов еще различные сборы, пошлины и отчисления, природа и суть которых не совпадают с экономической природой налогов, хотя с правовой точки зрения и те и другие являются источниками финансирования мероприятий, осуществляемых государством.

Практика налогообложения многих стран показывает, что для правового определения понятия «налог» преобладают в основном следующие подходы

- к понятию налога относят сборы, пошлины и отчисления,

которые служат источниками средств для финансирования государственных расходов;

- налог рассматривается как одна из разновидностей фискальных платежей, взимаемых государством.

Выбор подхода к определению налога и применение его на практике, безусловно, зависят от особенностей формирования налогового законодательства той или иной страны. Критерием отличия налога от неналогового платежа в Российской Федерации предложено считать признак нормативно-отраслевого регулирования, согласно которому налоговые отношения регламентируются нормами налогового законодательства, а неналоговые обязательные платежи — нормами других отраслей права.

Данная методика разграничения налогов от неналоговых платежей позволяет выделить, наряду с налогами, следующие виды платежей и изъятий:

- налог — обязательный взнос в бюджет, который непосредственно входит в налоговую систему государства либо установлен нормативным актом налогового законодательства (налог на прибыль предприятий, НДС);

- неналоговый платеж (квазиналог) — обязательный платеж, который не входит в налоговую систему государства и установлен не налоговым, а иным законодательством, например, сбор за регистрацию предприятий;

- разовые изъятия — платежи, взимаемые в особом порядке, в чрезвычайных ситуациях, а также в качестве наказаний (конфискации, штрафы, реквизиции).

До введения (до 1 января 1999 г.) части первой Налогового кодекса в законодательстве Российской Федерации отсутствовали различия между налогами, сборами, пошлинами. Бытовало следующее определение: «Под налогом (сбором, пошлиной) и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами». Поэтому трудно было понять не только отличие налогового платежа от неналогового платежа, но и связанные с этим обстоятельством юридические последствия для налогоплательщика. Методика разграничения этих

понятий базируется на условиях и признаках, имеющих экономическое и юридическое содержание.

Обязанность по уплате налога возникает всегда при наличии объекта налогообложения. При этом налог устанавливается и вводится законом, его уплата носит принудительный характер, он уплачивается на основе безвозмездности; налог является абстрактным платежом и обычно не имеет целевого назначения.

При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы. Взимаются пошлины и сборы только с тех, кто обращается в соответствующие органы по поводу оказания нужных ему услуг. Теоретически цель взыскания пошлины (сбора) — лишь покрытие издержек учреждения, в связи с деятельностью которого они уплачиваются (без убытка, но и без чистого дохода).

Современное российское налоговое законодательство устанавливает различие между налогами и сборами. Так, в пункте 2 статьи 8 части первой Налогового кодекса РФ дается следующее определение сбора: «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)».

С учетом вышесказанного приходим к выводу, что налоговые платежи включают в себя налоги, сборы, пошлины, иные платежи, носящие характер компенсации за использование ресурсов.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков — юридических и физических лиц — на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи «питают» бюджетную систему РФ. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых социальных отчислений. Источником отчислений также является произведенный ВВП, за счет которого на стадии образования первичных доходов формируется соответствующая часть платежей во внебюджетные фонды в форме

единого социального налога (взноса), привязанного к заработной плате (оплате труда) и включаемого в себестоимость продукции.

Всеобщим исходным источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей независимо от объекта налогообложения является валовой внутренний продукт (ВВП). ВВП образует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и государства как правового гаранта и организатора хозяйственной жизни в национальном масштабе: оплата труда работников, прибыль хозяйствующих субъектов в централизованный доход государства (налоги в бюджет, а социальные отчисления — во внебюджетные фонды). Образованием первичных денежных доходов не ограничивается процесс стоимостного распределения валового внутреннего продукта. Он продолжается в распределении денежных доходов основных участников общественного производства в пользу государства от работников — в форме подоходного налога, от хозяйствующих субъектов — в форме налога на прибыль и других налоговых платежей и сборов, относимых на финансовые результаты или уплачиваемых с чистой прибыли (после уплаты налога на прибыль).

3.3. Функции налогов

Являясь основной формой финансового обеспечения деятельности государства в условиях рыночного хозяйствования, налоги становятся одним из мощнейших рычагов в руках государства, посредством которого оно может осуществлять регулирование процессов и тенденций, происходящих в межбюджетных отношениях, и через систему льгот и санкций оказывать опосредованное воздействие на производителей товаров, работ и услуг.

С помощью налогов государство решает экономические, политические социальные и другие общественные проблемы. Реализация практического назначения налогов осуществляется посредством функций налогообложения.

Функция налога — это способ выражения сущностных свойств налога. Функция показывает, как реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов [39, с. 4].

В экономической литературе до сих пор не установилось единого мнения о числе, содержании и реализации налоговых функций.

Во-первых, разные авторы приводят различные комбинации налоговых функций, в числе которых указывается фискальная, экономическая, перераспределительная, контрольная, регулирующая, социальная, политико-экономическая, стимулирующая и другие, часть из которых не имеет под собой научного и теоретического обоснования, чтобы отнести их к объективным функциям налогов.

Во-вторых, часто подменяется понятие «функции налогов» и понятие «цели и задачи» налоговой системы.

Между тем функции налоговой системы являются выражением ее внутренней сущности, и потому не сводимы к «целям и задачам», которые носят конкретный, ограниченный во времени характер и формулируются государством. Задачи налоговой системы и налоговой политики, в которой она проявляется, определяются на каждый данный период развития соответствующими органами власти. В этой связи функции, с одной стороны, и цели и задачи — с другой, можно различать как объективное и субъективное, как результат экономических отношений и экономической политики. Отказ от признания объективности функций налога лишает процесс их реализации объективной основы, что создает иллюзию возможности решения проблем налогообложения субъективными актами введения одних налогов или отмены других. В то же время только анализ налоговых отношений, проявляющихся в их функциях, придает налоговой политике объективную обусловленность и содержательность.

Важнейшими функциями налогов являются фискальная (распределительная) и регулирующая функции. Наряду с этими основными в качестве самостоятельных функций налогов можно выдвинуть социальную и контрольную функции.

Посредством фискальной (распределительной) функции налогов реализуется основное общественное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов государства необходимых для осуществления возложенных на него обществом функций.

В рамках фискальной функции реализуются экономические отношения между налогоплательщиками и органами власти,

обеспечивающие движение потока финансовых ресурсов от экономических агентов к государству.

До появления государств, основанных на демократических принципах, налоговые отношения носили исключительно фискальный характер. При установлении налогов не учитывались какие-либо социально справедливые формы налогообложения. С развитием демократических государств, т.е. на современном этапе развития налоговых отношений, фискальную функцию налогов как бы дополнили элементами распределительности и социальной справедливости. В результате чего сущность налогов стала проявляться в отношениях, возникающих между государством, физическими и юридическими лицами по поводу распределения денежных средств, заработанных в результате их хозяйственной деятельности. На практике это происходит как формирование государственных доходов путем аккумуляирования в бюджете и внебюджетных фондах денежных средств, необходимых для финансирования общественно необходимых потребностей.

Регулирующая функция налогов призвана решать посредством налоговых механизмов те или иные задачи налоговой политики государства, предполагает влияние системы налогообложения на экономические процессы и тенденции, происходящие в обществе. Посредством налогового механизма (налоговых ставок, системы льгот, отсрочек уплаты налогов и форм предоставления налогового кредита и т.п.) государство может регулировать инвестиционную деятельность хозяйствующих субъектов, предпринимательскую активность физических лиц и т.д. Регулирующая функция, таким образом, проявляется в процессе воздействия налоговых отношений на макроэкономические пропорции и поведение хозяйствующих субъектов. Эта функция реализует не только экономические отношения, выражающие иерархическую подчиненность (власть — плательщик), но и отношения экономических агентов между собой.

В случае нарушения соотношения между суммой денег в обращении (денежной массой) и ценовой товарной массой и появления в сфере обращения денег, не закрепленных товаром, государство может усилить роль косвенного налогообложения для изъятия этих денег. Это позволит государству осуществлять контроль за движением денег в экономике и направлять их в экономику для

поднятия уровня производства, что, в свою очередь, способствует восстановлению необходимого соотношения между этими важнейшими экономическими показателями.

С распределительной и регулирующей функциями налогов тесно связаны социальная и контрольная функции.

Социальная функция затрагивает проблемы справедливого налогообложения и реализуется посредством:

- использования прогрессивной шкалы налогообложения;
- применения налоговых скидок (например, с доходов граждан, направляемых на приобретение или строительство нового жилья);
- введения акцизов на предметы роскоши (например, акциз на автомобили);
- введения в структуру налоговой системы ряда отчислений, направляемых во внебюджетные государственные социальные фонды и т.п.

Поэтому граждане с большими доходами должны платить в бюджет большие суммы налогов, и наоборот. По своей сути социальная функция регулирует размер налогового бремени, исходя из величины доходов физического лица.

Социальная функция обеспечивает решение социальных задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования, посредством перераспределения национального дохода с целью поддержания социального баланса в обществе. Она базируется на сложной системе экономических отношений, включающих в себя как вертикальные (власть — плательщик — федерация — регион — муниципалитет), так и горизонтальные связи между экономическими агентами, между субъектами федерации.

Сущность контрольной функции состоит в количественном отражении и соответствии налоговых платежей и налоговых поступлений. Данная функция налогообложения позволяет государству контролировать своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их размер с потребностями в финансовых ресурсах. Поэтому полнота и глубина реализации контрольной функции налогов зависят от налоговой дисциплины.

Полная реализация всех функций налогообложения обеспечивает эффективность финансово-бюджетных отношений и

налоговой политики государства.

3.4. Принципы налогообложения

Реализация общественного назначения категории «налог» происходит посредством налоговой политики государства, которая разрабатывается на базе основных исходных положений теории налогообложения. Эти положения образуют систему принципов налогообложения.

В России проблемами теории налогообложения занимался русский последователь А. Смита Н.И. Тургенев (1789—1871). В своем труде «Опыт теории налогов» (1818 г.) он говорил, что подданные государства, каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика, должны давать средства к достижению цели общества или государства.

Исследуя принципы налогообложения сформулированные А. Смитом, профессор Берлинского университета А. Вагнер (1835-1917) предложил более подробную и усовершенствованную систему принципов налогообложения. При этом он классифицировал их в четыре группы.

1. Финансовые принципы организации налогообложения

1) достаточность (обеспечение покрытия расходов государства налоговыми поступлениями в данный и последующие периоды);

2) эластичность (подвижность) обложения.

2. Народно-хозяйственные принципы

3) правильный выбор источников налогообложения;

4) выявление способов избавления от уплаты налогов (нужно понимать законные пути снижения налогового бремени).

3. Этические принципы, принципы справедливости

5) всеобщность обложения (охват всех слоев населения обложением налогами);

6) равномерность обложения, прогрессивность (рост величины налога с ростом доходов плательщика).

4. Административно-технические принципы налогообложения

7) определенность обложения;

8) удобство уплаты налогов;

9) максимальное уменьшение издержек, связанных с взиманием налогов. Принципы налогообложения, предложенные классиками экономической теории и их последователями, совершенствуются и дополняются или сокращаются в соответствии с объективными обстоятельствами, складывающимися в процессе развития экономики, государства и общества.

Наиболее применяемые в настоящее время в налоговых системах экономически развитых стран принципы налогообложения можно классифицировать как экономические, юридические и организационные.

К группе экономических принципов относятся

- хозяйственная независимость предполагает необходимость наличия объекта налогообложения в собственности налогоплательщика;

- справедливость предполагает социально справедливые налоговые отношения в стране, т.е. сумма налогового изъятия с конкретного плательщика должна быть зависима от величины доходов данного налогоплательщика;

- соразмерность основана на взаимозависимости величины налоговой базы, ставки налога и налоговых доходов бюджета.

К группе юридических принципов относятся

- учет интересов основан на определенности налогового платежа (метод налогообложения, размер ставки, время уплаты налога) и удобстве исчисления и уплаты налога;

- экономичность основана на эффективности организации работы налоговых органов, что в конечном итоге измеряется соотношением результатов среднесписочного налогового инспектора по стране к затратам на его содержание;

- нейтральность предусматривает всеобщность уплаты налогов и равенство всех налогоплательщиков перед налоговым законодательством;

- установление налогов законами означает, что любой налог должен быть установлен только путем принятия по данному налогу законодательного акта, принимаемого представительной (законодательной) властью страны;

- отрицание обратной силы налогового закона основано на том, что вновь принятый закон, приводящий к изменению размеров налоговых платежей, не распространяется на отношения, возникшие до его принятия;

- сочетание интересов государства и других субъектов налоговых отношений предполагает неравенство сторон при применении налогового законодательства. Например, оно проявляется в неравноправном положении государства и плательщика налогов при взыскании недоимок и штрафов и при возврате переплаченных налогов.

К группе организационных принципов относятся

- единство налоговой системы предполагает недопустимость установления налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободноперемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или денежных средств. Также недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав;

- подвижность (эластичность) заключается в том, что в целях приведения в соответствие с объективными нуждами государства налоговые обязательства могут быть оперативно изменены. Примером служат меры, принимаемые государством против уклонения от уплаты налогов, и изменение размеров таможенных пошлин исходя из необходимости оказания временной поддержки отечественным производителям и предпринимателям;

- стабильность основана на том, что налоговая система должна быть эффективной, что, в свою очередь, является основанием, чтобы эта система была мало подвергнута каким-либо изменениям и дополнениям;

- исчерпывающий перечень налогов заключается в необходимости законодательного установления количества налогов, взимаемых как с юридических, так и с физических лиц; как для федерального, так и для местного уровня государственного управления. Исчерпывающее количество налогов может служить условием стабильности и ясности налоговой системы;

- гармонизация налогообложения основана на необходимости строительства налоговой системы страны с учетом международных норм и правил налогообложения, что имеет существенное значение в

условиях глобализации мировой экономики.

При формировании налоговой системы Российской Федерации были учтены перечисленные принципы налогообложения. С 1 января 1992 г. был введен в действие Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», принятый 27 декабря 1991 г. № 2118-1, в котором и были изложены основные принципы налогообложения в РФ, действовавшие до ввода в действие НК РФ. В целях совершенствования налоговой системы в данный Закон постоянно вносились изменения и дополнения, касающиеся в том числе и принципов налогообложения. С введением в действие части 1-й Налогового кодекса РФ с 1 января 1999 г. российская налоговая система действует по принципам, максимально приближенным к принципам организации налоговых систем в странах с высоким уровнем экономического развития.

3.5. Классификация налогов

Классификация налогов — группировка законодательно установленных налогов, сборов и других платежей, обусловленная целями и задачами их систематизации и сопоставления. В основу систематизации могут быть положены методы исчисления и взимания, распределения налогов по звеньям бюджетной системы, характер применяемых налоговых ставок, налоговых льгот и другие критерии.

«Первая классификация налогов была построена на основе критерия перелажаемости налогов, который первоначально еще в XVII в., был привязан к доходам землевладельца (поземельный налог — это прямой налог, остальные — косвенные). Впоследствии А. Смит, исходя из факторов производства (земля, труд, капитал), дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда и соответственно двумя прямыми налогами — на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. Косвенные же налоги, считал А. Смит, — это те налоги, которые связаны с расходами и перелажаются на потребителя».

Наиболее существенное значение для современной теории и практики налогообложения имеют следующие основные виды классификации налогов:

- 1) по способу взимания налогов;
- 2) по органу, который устанавливает налоги;
- 3) по целевой направленности введения налога;
- 4) по субъекту-налогоплательщику;
- 5) по уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж;
- 6) по порядку ведения бухучета;
- 7) по срокам уплаты.

1. Классификация по способу взимания налогов

- а) прямые налоги, которые взимаются непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика;
- б) косвенные налоги, которые включаются в цену товаров, работ, услуг. Окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара, работы, услуги;
- в) пошлины и сборы (например, госпошлина и т.п.).

Классификация по способу взимания налогов в экономической литературе определяется как традиционная. Несмотря на довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам, она получила широкое распространение. В основе этой системы лежит деление всех налогов на три разряда:

- 1) прямые налоги;
- 2) косвенные налоги;
- 3) пошлины и сборы.

Под прямыми налогами понимаются налоги на доходы и имущество, под косвенными — налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда.

Прямые налоги, в свою очередь, подразделяются на реальные и личные налоги. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а личными налогами — совокупность доходов или имущество налогоплательщика. Группу прямых реальных налогов образуют поземельный, промысловый налоги, налоги на доходы от денежных капиталов, налог на ценные бумаги. В группу прямых личных налогов включают налог на доходы

физических лиц, налог на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный), налоги на имущество юридических и физических лиц, налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относится также налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Косвенными налогами являются акцизы, государственные фискальные монополии, налоги с оборота, налог с продаж, НДС, таможенные пошлины и таможенные сборы, а также государственная пошлина. Понятие «акциз» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). В этом случае акцизами называют не только налоги на определенные товары и услуги, но и налог на добавленную стоимость (универсальный акциз), налоги с продаж, импортные пошлины. Иногда таможенные импортные пошлины не включают в акцизы, иногда налоги с продаж выделяют в особую группу. Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги. При расширенной трактовке эту группу налогов обычно называют индивидуальными акцизами. Налог на добавленную стоимость нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя им индивидуальные акцизы.

2. Классификация в зависимости от органа, устанавливающего налоги (по уровню управления):

а) федеральные налоги, элементы которых определяются федеральным законодательством и которые являются едиными на всей территории страны. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган власти. Эти налоги могут зачисляться в бюджеты различных уровней;

б) региональные налоги устанавливаются законодательными органами субъектов федерации и являются обязательными на территории данного субъекта;

в) местные налоги вводятся в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления. Они вступают в действие после решения, принятого на местном уровне, и всегда являются источником дохода местных

бюджетов (земельный налог, налог на рекламу)

3. Классификация по целевой направленности введения налогов:

а) общие налоги, предназначенные для формирования доходов государственного бюджета в целом (например, НДС);

б) целевые (специальные) налоги и отчисления, которые вводятся для финансирования конкретного направления государственных расходов (например, единый социальный налог). Для такого рода платежей часто создается специальный внебюджетный фонд.

4. Классификация по субъекту-налогоплательщику

а) налоги, взимаемые с физических лиц (например, налог на доходы физических лиц);

б) налоги, взимаемые с юридических лиц (например, налог на прибыль организаций);

в) смежные налоги, которые уплачивают как физические, так и юридические лица (например, земельный налог).

5. Классификация по уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж

а) закрепленные налоги, которые непосредственно и целиком поступают в тот или иной бюджет (например, таможенные пошлины);

б) регулирующие налоги, которые поступают одновременно в различные бюджеты в пропорции, определенной законодательством (например, налог на прибыль организаций).

Данная форма классификации налогов, иначе именуемая как статусная классификация налогов, получила широкое распространение. Она основана на критерии многоуровневости бюджетных систем многих стран. Статусная классификация налогов и сборов применяется и в Российской Федерации. Согласно статье 12 Налогового кодекса РФ система налогов и сборов в РФ подразделяется на три группы:

1) федеральные;

2) региональные;

3) местные.

После принятия Налогового кодекса в полном объеме (I и II его частей) в РФ был установлен закрытый перечень налогов и сборов:

16 федеральных, 7 региональных и 5 местных. С 2006 года в РФ действует ограниченный перечень налогов: 9 федеральных, 3 региональных, 2 местных.

6. Классификация по характеру отражения в бухгалтерском учете

а) включаемые в себестоимость или цену продукции;

б) уменьшающие финансовый результат;

в) уплачиваемые за счет налогооблагаемой прибыли;

г) удерживаемые из доходов работника.

7. Классификация по срокам уплаты:

а) срочные налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами (например, государственная пошлина);

б) периодически-календарные налоги, которые подразделяются на следующие разновидности: декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые (например, налог на доходы физических лиц уплачивается ежемесячно, налог на прибыль уплачивается бюджетными организациями ежеквартально).

Системы налогообложения в отдельных странах до сегодняшнего дня отличаются друг от друга. Данное обстоятельство может привести к существенным расхождениям и противоречиям при решении вопросов налогообложения между странами даже в тех случаях, когда при сопоставлении применяется единая методология группировки налогов. Поэтому искажения, возникающие в результате использования при международных сравнениях несопоставимых налоговых классификаций, приводят не только к неверным теоретическим выводам, но и могут быть причиной крупных практических просчетов, что часто имеет место в международных налоговых отношениях.

В практике международных сопоставлений применяется ряд систем налоговой классификации, к которым относятся следующие:

• ОЭСР — организации, объединяющей 24 промышленно развитые страны;

• Международного валютного фонда (МВФ);

• Системы национальных счетов (СНС);

• Европейской системы экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС).

Классификация ОЭСР является наиболее подробной и в то же время самой простой. В зависимости от объекта налогообложения каждый налог имеет свой кодовый номер и отнесен к определенной группе и подгруппе. Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, на взимаемые с физических и с юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

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.

Классификация Международного валютного фонда (МВФ) схожа с классификацией ОЭСР. Для обеих классификаций общими являются принципы формирования и названия основных групп (разделов) налогов. Однако классификация МВФ, по сравнению с классификацией ОЭСР, менее подробная и имеет ряд других несущественных различий.

От классификаций ОЭСР и МВФ существенно отличается классификация по Системе национальных счетов (СНС) и классификация по Европейской системе экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС). Отличие заключается в том, что СНС использует подход, схожий с традиционной налоговой классификацией. Налоги подразделяются на прямые и косвенные, при этом в число налогов не включаются взносы на социальное страхование, а таможенные налоги, сборы и пошлины выделяются в самостоятельный раздел. Пошлины, сборы и налоги на использование отдельных видов товаров и услуг или на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности, объединяемые в один раздел классификациями ОЭСР и МВФ, здесь включаются в разные разделы.

ЕСЭИС 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 тем, что две первые системы подчинены задачам систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, а две последние направлены на решение проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов. Отличия классификации МВФ от классификации ОЭСР вытекают из специфического подхода МВФ к регистрации и сопоставлению данных о внешней торговле и движении капитала. МВФ проводит большую детализацию в отношении налогов, пошлин и сборов в сфере международных расчетов.

Преимущество системы ОЭСР по сравнению с системами ЕСЭИС и СНС в области сравнительного анализа налоговых систем заключается в том, что первая классификация (это характерно и для системы МВФ) делает группы «прочих налогов» и «других налогов и сборов» самыми малочисленными, при том что сгруппированные в разделы и подразделы налоговые поступления разных стран становятся вполне сопоставимыми.

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА И МЕТОДЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

4.1. Структура налога

Налог — это сложная система отношений, включающая в себя ряд взаимодействующих составляющих, каждая из которых имеет самостоятельное юридическое значение. Эти составляющие именуется элементами налога.

Согласно статье 3 Налогового кодекса «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налогах могут привести к уклонению от уплаты налога на законных основаниях или к нарушениям со стороны налоговых органов, т.е. к расширительному толкованию положений закона. Если законодатель не установил или не определил хотя бы

один из элементов, то налогоплательщик получает право не уплачивать налог.

Хотя структура налогов различна и число налогов велико, элементы налогообложения имеют универсальное значение. Те элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными элементами закона о налоге. Налоговое законодательство на различных этапах своего развития предусматривало различные элементы налога, при наличии которых последний считался законно установленным.

Налог считается установленным лишь в том случае, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Согласно статье 17 Налогового кодекса к элементам налогообложения относятся:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Эти основные (обязательные) элементы налога составляют первую группу и всегда должны быть указаны в законодательном акте при установлении налогового обязательства.

Во вторую группу входят факультативные элементы, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам. К ним относятся:

- порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- налоговые льготы и др.

Представительные органы власти субъектов Российской Федерации (местного самоуправления), устанавливая региональные или местные налоги и сборы, определяют в нормативных и правовых актах как основные, так и факультативные элементы налогообложения (статья 12 Налогового кодекса):

- налоговые льготы;
- налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым

кодексом;

- порядок и сроки уплаты налога;
- формы отчетности по данному региональному или местному налогу.

Третью группу составляют дополнительные элементы налогов, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но в какой-либо форме должны присутствовать или присутствуют при установлении налогового обязательства:

- предмет налога;
- масштаб налога;
- единица налога;
- источник налога;
- налоговый оклад;
- получатель налога.

Каждый элемент этих трех групп несет конкретную юридическую нагрузку и играет определенную роль для обеспечения возможности уплаты налога. Отсутствие хотя бы одного элемента может значительно затруднить или усложнить налоговое производство, сделать невозможным уплату налога. Поэтому закон о налоге должен содержать всю совокупность элементов, а не только те, которые перечислены в статье 17 Налогового кодекса.

4.2. Субъект налогообложения

Субъект налогообложения (налогоплательщик) — это обязательный элемент налогообложения, характеризующий лицо, на которое в соответствии с Налоговым кодексом возложена юридическая обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств. Налог непременно должен сокращать доходы налогоплательщика. Согласно российскому законодательству (статья 19 Налогового кодекса) субъектами налогообложения являются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Например, налогоплательщиками по НДС признаются: организации, индивидуальные предприниматели и лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу; а налогоплательщиками по налогу на доходы физических лиц —

физические лица (резиденты или нерезиденты РФ).

В статье 19 Налогового кодекса указано, что «филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений». К иным категориям налогоплательщиков относятся постоянные представительства иностранных юридических лиц.

Филиалы и другие подразделения российских организаций уплачивают налоги не как самостоятельные налогоплательщики, а в порядке исполнения соответствующих обязанностей головной организации по месту их нахождения. Эта норма по существу превращает филиалы и другие обособленные подразделения в своеобразные расчетные и кассовые центры, поскольку автоматически освобождает их от каких-либо обязанностей налогоплательщика. Они не должны регистрироваться в налоговых органах, информировать налоговые органы об открытии банковских счетов, вести в установленном порядке учет доходов и расходов и других объектов налогообложения. Все эти обязанности в соответствии с Налоговым кодексом должна выполнять головная организация.

Налог может быть уплачен непосредственно самим налогоплательщиком по декларации или удержан у источника выплаты дохода. Поэтому следует отличать налогоплательщика от носителя налога. *Носитель налога* — это лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге. Именно за счет носителя налога налоговый платеж уплачивается в бюджет. Российское законодательство запрещает использование налоговых оговорок, по которым обязанность по уплате налога перекладывается на иное лицо. Например, при взимании налога на доходы с физических лиц работодатель (налогоплательщик) не может включать в договора оговорки, в соответствии с которыми он принимает на себя обязанность нести расходы, связанные с уплатой налога за своего работника (как носителя налога), — в противном случае на них налагаются соответствующие штрафные санкции.

В налоговых правоотношениях следует также отличать налогоплательщика от налогового агента и сборщика налогов и сборов.

Налоговые агенты — лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению,

удержанию налогоплательщиков и перечислению соответствующего налога в бюджет или внебюджетный фонд.

Организации, государственные учреждения и индивидуальные предприниматели, которые при выплате заработной платы или вознаграждений по договорам гражданско-правового характера удерживают из доходов своих работников и перечисляют в бюджет или внебюджетный фонд подоходный и социальный налога, являются налоговыми агентами в отношении этих налогов. В то же время они являются налогоплательщиками других налогов.

Налоговыми агентами являются также все российские организации, имеющие договорные отношения с иностранными организациями и физическими лицами, осуществляющими экономическую деятельность в России, если в результате таких отношений иностранные организации и физические лица имеют доход либо какой-то иной объект, подлежащий налогообложению.

Сборщики налогов и сборов — уполномоченные органы (государственные местного самоуправления) и должностные лица, принимающие от налогоплательщиков средства в уплату налогов и сборов и перечисляющие их в бюджет. В этой роли могут выступать банки, отделения связи, местные администрации в сельской местности и некоторые другие лица.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через законного представителя (представительство по закону) или уполномоченного представителя (представительство по доверенности). Примером первого может служить обязанность родителей уплатить подоходный налог с доходов, полученных несовершеннолетним ребенком. Представителем по доверенности может быть юридическое или физическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в налоговых отношениях, регулируемых законодательством (например, налогоплательщик может поручить третьему лицу уплатить налог в бюджет в счет погашения долга).

Законными представителями организации являются все лица, которые согласно статье 53 ГК или учредительным документам организации уполномочены ее представлять. К ним относятся руководители, главные бухгалтеры, которые выступают от ее имени в гражданских правоотношениях. Указанным лицам не требуется специальных доверенностей, чтобы представлять организацию в

налоговых правоотношениях

С введением в действие части первой Налогового кодекса в теории и практике налогообложения появилось новое понятие, характеризующее налоговые правоотношения — взаимозависимые лица. *Взаимозависимыми лицами* для целей налогообложения признаются физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

а) одна организация непосредственно или косвенно участвует в деятельности другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;

б) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

в) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Понятие взаимозависимые лица определено в Налоговом кодексе, чтобы взять под налоговый контроль трансфертное ценообразование. Этой проблеме посвящена статья 40 Налогового кодекса и отдельные положения специальной части Налогового кодекса. Суть проблемы состоит в том, что если существуют различия в условиях налогообложения в разных регионах одного государства или в разных государствах, то при взаимной договоренности партнеров можно оформить сделку между ними с возможностью уклонения от уплаты налогов, незаконного уменьшения налогооблагаемой базы и т.д.

Механизм трансфертного ценообразования активно используется в России. Самая примитивная схема состоит в том, что, создавая дочернюю фирму в оффшорной зоне, российская компания продает ей свою продукцию по минимальным ценам, избегая российских налогов, а дочерняя фирма перепродает эту продукцию по реальным ценам мирового рынка. Платит при этом минимальные налоги по оффшорному налоговому законодательству.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого субъекты налогообложения

делятся резидентов и нерезидентов

Резиденты — это лица, имеющие постоянное местопребывание в государстве. Налогообложению подлежат их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом (полная налоговая обязанность). Необходимое условие резидентства в нашей стране — проживание гражданина Российской Федерации, иностранца или лица без гражданства на территории России не менее 183 дней в календарном году.

Нерезиденты — это лица, не имеющие постоянного местопребывания в государстве. Налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данной стране (ограниченная налоговая обязанность).

Правила определения резидентства различны для физических и юридических лиц.

Налоговый статус физических лиц определяется с помощью теста физического присутствия. Когда временного критерия недостаточно, для определения места налогообложения лица используются дополнительные признаки:

- расположение привычного местожительства;
- центр жизненных интересов;
- место обычного проживания;
- гражданство — по договоренности налоговых органов.

Для определения резидентства юридических лиц используют различные тесты или их комбинации: инкорпорации, юридического адреса, места центрального управления и контроля, места текущего управления компанией, деловой цели. Так, в соответствии с тестом инкорпорации лицо признается резидентом в стране, если оно в ней зарегистрировано. Налоговый статус юридического лица может быть определен и по дополнительным признакам: организационно-правовой форме, форме собственности, численности работающих в организации, виду хозяйственной деятельности, подчиненности организации.

4.3. Предметы объектналогообложения

Предмет налогообложения — это реальная вещь (земля, автомобиль, другое имущество) и нематериальное благо (государственная символика, экономические показатели и др.), с

наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств. Предмет налогового обложения обозначает признаки фактического (не юридического) характера. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий; объект же налога — право собственности на землю.

Объект налогообложения— это юридический факт (действие, событие, состояние), который обуславливает обязанность субъекта заплатить налог (совершение оборота по реализации товара, владение имуществом, совершение сделки купли-продажи, вступление в наследство, получение дохода и др.).

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии со второй частью Налогового кодекса. Например, при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц объектом налогообложения является доход, полученный налогоплательщиком.

Объект налогообложения необходимо отличать от источника налога. *Источник налога* — это резерв, используемый для его уплаты. Источником являются доход и капитал налогоплательщика, а применительно к хозяйственной деятельности предприятия — такие экономические показатели, как себестоимость, финансовый результат, прибыль и т.д.

Реальным источником для НДС, таможенной пошлины является себестоимость; для налога на имущество предприятий — финансовый результат; для налога на прибыль и большинство местных налогов — соответственно налогооблагаемая и чистая прибыль.

Теоретически объекты налогообложения можно разделить на следующие виды:

- права имущественные (право собственности на имущество и пользование имуществом);
- права неимущественные (право пользования чем-либо и право на вид деятельности);
- действия субъекта (реализация товаров, работ, услуг);
- ввоз (вывоз) товаров (работ, услуг) на территорию страны;
- результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль).

Объект налогообложения можно рассматривать как ориентир,

с которым законодатель может связывать возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения согласно Налоговому кодексу являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг);
- имущество;
- прибыль;
- доход;
- стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- иной объект.

Все это объясняется тем, что в Налоговом кодексе «объект налогообложения» рассматривается в качестве основания возникновения обязанности по уплате налога. Отсюда появляются и некоторые правовые коллизии, которых можно было бы избежать, рассматривая объект налогообложения как самостоятельный элемент.

Для того чтобы исчислить налог, необходимо измерить предмет налога, каким-либо образом его оценить. Оценка, в свою очередь, требует выбора соответствующего масштаба. Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах. Для их измерения выбирают физическую характеристику (параметр измерения) из множества возможных, тем самым определяя масштаб налога.

Масштаб налога — это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога.

Масштаб налога определяется посредством стоимостных и физических характеристик. При измерении дохода или стоимости товара в качестве масштаба налога используют денежные единицы, при исчислении акцизов на алкоголь — крепость напитков, при определении налога с владельцев автотранспортных средств — мощность или объем двигателя. Для количественного выражения налоговой базы используется понятие единица налога. *Единицей налога* следует считать условную единицу принятого масштаба. Выбор единицы налогообложения определяется практическим удобством ее использования. Например: при обложении налогом земель — это гектар, квадратный метр; при налогообложении добавленной стоимости — рубль; при исчислении транспортного налога — лошадиная сила.

4.4. Налоговая база, налоговая ставка и налоговый период

Налоговая база — это основной (обязательный) элемент налога. Налоговая база представляет собой количественное выражение объекта налогообложения и является основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога.

В статье 53 Налогового кодекса дается следующее определение: «Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения». Соответственно различают налоговые базы:

- со стоимостными показателями (например, стоимость имущества при исчислении налога на имущество физических и юридических лиц);
- с объемно-стоимостными показателями (объем реализованных услуг при исчислении НДС);
- с физическими показателями (объем добытого сырья при исчислении налога на пользование недрами).

Налоговая база иногда является частью предмета налогообложения (например, налогооблагаемая прибыль), в других случаях не входит в его состав.

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства большое значение имеет метод формирования налоговой базы — кассовый или накопительный.

В случае использования *кассового метода* (метода присвоения) доходом объявляются все суммы, реально полученные налогоплательщиком в налоговом периоде, а расходами — реально выплаченные суммы.

При *накопительном методе* доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде, вне зависимости от того, получены ли они налогоплательщиком. Для выявления затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в том же периоде. При этом не имеет значения, произведены ли по этим обязательствам выплаты.

Кассовый метод используется, в частности, при налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования; накопительный — в подоходном обложении физических лиц. Иногда

налогоплательщики могут применять один из методов по выбору, отражая тот факт в учетной политике организации (пример — определение выручки от реализации товаров, работ, услуг для целей налогообложения).

В теории и практике налогообложения существуют различные способы определения базы налога:

- *прямой* — определение реально и документально подтвержденных показателей налогоплательщика (например, данные о доходах и расходах учетных регистров служат для расчета базы налога на прибыль организаций);
- *косвенный* (расчет по аналогии) — определение базы путем сравнения с деятельностью других налогоплательщиков (так, при отсутствии учета расчет облагаемого дохода ведется по аналогии с другими налогоплательщиками);
- *условный* (*презумптивный*) — применение вторичных признаков условной суммы дохода (доход лица может определяться, исходя из суммы аренды, средней суммы расходов на жизнь);
- *паушальный* — использование вторичных признаков условной суммы налога (например, в Лихтенштейне налог пенсионеров составляет 12% от суммы их расходов на проживание).

Инфляция негативно сказывается на налогоплательщике. Поэтому законодательно должны вводиться специальные коэффициенты, корректирующие налогооблагаемую базу. В России применяется *индекс-дефлятор* исключительно для расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (разрабатывается ежеквартально Госкомстатом Российской Федерации и публикуется в официальной периодике).

Налоговая ставка представляет собой основной элемент налога, без которого налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными. Налоговая ставка — размер налога на единицу налогообложения. Следовательно, ставка налога представляет собой *норму налогообложения*.

Относительно данного элемента налога в статье 53 Налогового кодекса сказано: «Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы... Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации».

Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных Налоговым кодексом» (последнее положение вступает в правовой конфликт со статьей 4 Кодекса, согласно которой издаваемые исполнительными органами власти нормативные правовые акты не могут дополнять законодательство о налогах и сборах).

Ставки налога следует классифицировать с учетом различных факторов.

В зависимости от способа определения суммы налога (по методу установления):

- равные ставки, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога (пример — государственная пошлина на получение паспорта);
- твердые ставки, когда на каждую единицу налогообложения определен зафиксированный размер налога (например, 70 коп. за 1 кв.м площади);
- процентные ставки, когда с каждого рубля предусмотрен определенный процент налогового обязательства (например, с каждого рубля прибыли предусмотрено 24% налога).

В зависимости от степени изменчивости ставок налога:

- общие ставки;
- повышенные ставки;
- пониженные ставки (например, при общей ставке НДС 18% предусмотрена и пониженная ставка — 10%).

В зависимости от содержания

- маргинальные ставки, которые непосредственно даны в нормативном акте о налоге;
- фактические ставки, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;
- экономические ставки, определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Налоговый период — это срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства. Значимость данного элемента объясняется тем, что многим объектам налогообложения (получение дохода, реализация товаров) свойственна повторяемость, протяженность во времени. Вопрос о налоговом периоде также связан с проблемой

однократности налогообложения.

Согласно статье 55 Налогового кодекса «под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате». Помимо этого налоговый период является базой для определения по временному фактору налогового резидентства; основой для определения круга соответствующих обязанностей у налогоплательщика; необходимым элементом в отношениях по налоговому контролю и в отношениях по привлечению к ответственности. Следует различать понятия *налоговый период* и *отчетный период*. Иногда они могут совпадать (при расчете НДС малыми предприятиями), иногда отчетность представляется несколько раз за налоговый период (по налогу на прибыль организаций).

В рамках одного налогового периода обложение налоговой базы может происходить по кумулятивной системе (нарастающим итогом с начала периода — подоходный налог с физических лиц) или некумулятивной (по частям — НДС).

4.5. Налоговые льготы

К факультативным элементам налогообложения относятся налоговые льготы. *Налоговая льгота* — это предоставленная законодательством исключительная возможность смягчения налогового бремени для налогоплательщика

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. В соответствии со статьей 56 Налогового кодекса нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот, не могут носить индивидуального характера

Налоговые льготы используют для сокращения размера налогового обязательства юридических и физических лиц и для

отсрочки или рассрочки платежа. В последних двух случаях кредит налогоплательщику предоставляется либо бесплатно, либо на льготных условиях. Налогоплательщик может отказаться от использования льготы, приостановить ее использование на один налоговый период или несколько налоговых периодов.

В зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, они разделяются на три вида: изъятия, скидки, налоговые кредиты.

Изъятия — это налоговые льготы, выводящие из-под налогообложения отдельные предметы (объекты) налогообложения. Изъятия могут предоставляться

- как на постоянной основе, так и на ограниченный срок;
- как всем плательщикам налога, так и какой-то отдельной их категории.

Скидки — это льготы, сокращающие налоговую базу. Они подразделяются на:

- лимитированные скидки (размер скидок ограничен) и нелимитированные скидки (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика);
- общие скидки (ими пользуются все плательщики) и специальные скидки (действующие для отдельных категорий субъектов).

Налоговые кредиты — это льготы, уменьшающие налоговую ставку или налоговый оклад. Большинство видов этого кредита являются безвозвратными и бесплатными. Существуют следующие формы представления налоговых кредитов:

- снижение ставки налога;
- вычет из налогового оклада (валового налога);
- отсрочка или рассрочка уплаченного налога;
- возврат ранее уплаченного налога, части налога (налоговая амнистия);
- зачет ранее уплаченного налога;
- целевой (инвестиционный) налоговый кредит.

Сокращение налогового оклада (валового налога) может быть частичным и полным, на определенное время и бессрочно. Полное освобождение от уплаты налога на определенный период называется *налоговыми каникулами*.

Отсрочка уплаты налога — это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; *рассрочка уплаты налога* — распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Возврат ранее уплаченного налога как налоговая льгота имеет другое наименование — *налоговая амнистия*.

Другие виды льгот применительно к российскому законодательству о налогах и сборах — это налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит.

4.6. Порядки способы исчисления уплаты налога

Согласно статье 52 Налогового кодекса «налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот» (например, при исчислении налога на прибыль организаций). Обязанность по определению суммы налога также может быть возложена на налоговый орган (в случае расчета налога на землю для физических лиц) или третье лицо — налогового агента, например, при исчислении налога на доходы физических лиц.

В статье 54 Налогового кодекса отражены принципы разрешения общих вопросов определения налоговой базы. Согласно положениям этой статьи «налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением»:

- индивидуальные предприниматели используют для этих целей данные учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- физические лица как налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе получаемых от организаций сведений об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов

Существуют две системы исчисления налога:

- *некумулятивная система* (обложение налоговой базы предусматривается по частям);
- *кумулятивная система* (исчисление налога производится

нарастающим итогом с начала периода).

Российским законодательством предусмотрено применение обеих систем, а также их сочетания (например, при расчете НДС используется некумулятивная система, а при исчислении налога на прибыль организаций — кумулятивная система).

Порядок уплаты налога — это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд.

Основными способами уплаты налога являются:

- *уплата налога по декларации* (на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах — налоговую декларацию);

- *уплата налога у источника дохода* (моменту получения дохода предшествует момент уплаты налога; это как бы автоматическое удержание, безналичный способ);

- *кадастровый способ уплаты налога* (налог взимается на основании внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества; в этом случае устанавливаются фиксированные сроки взноса налогового платежа).

Налоговый оклад — это сумма, вносимая плательщиком в государственную казну по одному налогу. *Бюджет* — это основной элемент правильной уплаты налога. Поступление налога не в тот бюджет налоговые органы квалифицируют как недоимку.

Порядок уплаты налога, являясь основным (обязательным) элементом налогообложения, предполагает решение следующих вопросов

- направление платежа (в бюджет или внебюджетный фонд);
- средства уплаты налога (в рублях, валюте);
- механизм платежа (в безналичном или наличном порядке, в кассу сборщика налога и др.);
- особенности контроля уплаты налога.

Подлежащая уплате сумма налога в установленные сроки перечисляется налогоплательщиком или иным обязанным лицом (статья 58 Налогового кодекса). При этом на обязанное лицо может быть возложено представление в налоговый орган налоговой декларации и других документов (статья 24 Налогового кодекса). Конкретный порядок уплаты по каждому налогу устанавливается в соответствии

со статьей 58 второй части Налогового кодекса РФ.

4.7. Сроки уплаты налога

Сроки уплаты налога — это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налог в бюджет.

Согласно статье 57 Налогового кодекса сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. «Сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено».

В зависимости от сроков уплаты налогов выделяют следующие *виды налогов*

- *срочные* (плательщики налога на приобретение автотранспортных средств уплачивают его в течение пяти дней со дня приобретения транспортного средства);

- *периодично-календарные* — декадные, месячные, квартальные, полугодовые и годовые сроки уплаты налогов (например, акцизы, налог на прибыль организаций, подоходный налог с физических лиц).

Со срочностью налоговых платежей связано понятие «недоимка» — сумма налога, не внесенного в бюджет (внебюджетный фонд) по истечении установленных сроков.

Срок уплаты налога устанавливается и изменяется только актами законодательства о налогах и сборах, и никакими другими.

Налог должен быть уплачен в срок; в противном случае на налогоплательщика налагаются штрафные санкции. Так, в соответствии со статьей 57 Налогового кодекса «при уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Кодексом».

Изменение срока уплаты налога не отменяет действующей обязанности и не создает новой обязанности по уплате налога.

К учреждениям, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога, относятся:

Министерство финансов России, финансовые органы субъекта Российской Федерации и муниципального образования, Федеральная таможенная служба, органы внебюджетных фондов.

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок, который осуществляется в форме отсрочки и рассрочки платежа, а также налогового и инвестиционного налогового кредита.

Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по оплате налога и сбора определены в статье 64 Налогового кодекса. *Отсрочка* или *рассрочка* по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности при наличии одного из следующих оснований:

1) причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного госназора;

3) угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;

4) отсутствие у физического лица возможности единовременной уплаты налога;

5) сезонный характер производства и реализации товаров, работ или услуг. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ;

6) иные основания, предусмотренные Таможенным кодексом РФ в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу РФ.

Отсрочка и рассрочка различаются только порядком погашения налоговой задолженности и могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в пунктах 1, 2, на сумму задолженности проценты не начисляются, а по основаниям, указанным в пунктах 3, 4, 5, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной 0,5 ставки рефинансирования ЦБ

РФ, действовавшей в период отсрочки или рассрочки.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки принимается уполномоченным органом на основании заявления налогоплательщика при наличии хотя бы одного из вышеприведенных оснований.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от 3-х месяцев до 1 года при наличии хотя бы одного из вышеназванных оснований.

Налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по одному или нескольким налогам по его заявлению и оформляется договором установленной формы между уполномоченным органом и указанным лицом.

Налоговый кредит отличается от рассрочки периодом времени, на который он предоставляется более узким перечнем оснований для предоставления и в некоторых случаях ставками процентов, начисленных за пользование бюджетными средствами. Кроме того, имеются существенные отличия в форме его предоставления (договор в дополнение к решению уполномоченного органа) и в обязанности залога или поручительства для обеспечения исполнения договора.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации (налогоплательщику) при наличии одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ, либо технического перевооружения собственного производства;

2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности;

3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется сроком от 1 года до 5 лет, оформляется договором установленной формы. Такой договор должен предусмотреть порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому

предоставлен кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисления процентов, документы об имуществе, являющемся предметом залога, ответственность сторон.

Уполномоченными органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора, являются:

- по федеральным налогам и сборам — Министерство финансов РФ;
- по региональным и местным налогам и сборам — финансовые органы субъекта РФ и муниципальные образования;
- по налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, — Федеральная таможенная служба или уполномоченные ею таможенные органы;
- по государственной пошлине — уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины;
- по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, — органы соответствующих внебюджетных фондов.

4.8. Методы налогообложения

4.8.1. Равноналогообложение

Метод налогообложения— это порядок применения налоговой ставки, размер которой меняется в зависимости от роста налоговой базы. Известны четыре основных метода налогообложения: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное. При *равном методе налогообложения* для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога. Этот метод представляет собой простой вид налогообложения, при котором не учитывается имущественное положение налогоплательщика, и поэтому в современных условиях применяется лишь в исключительных случаях. Например, при изъятии некоторых целевых налогов. Прямой метод налогообложения использовался еще в древних государствах, где широко применялся подушный налог, взимаемый с каждого подданного в конкретном размере в физическом измерении. При

прямом методе налогообложения устанавливается твердая сумма налога (в рублях), которая вычитается из налоговой базы.

4.8.2. Пропорциональноналогообложение

В отличие от прямого метода налогообложения при пропорциональном методе устанавливается равная для всех налогоплательщиков ставка налога, а не сумма налога. С ростом налоговой базы пропорционально возрастает сумма налога, ставка налога остается неизменной. В действующей налоговой системе РФ метод пропорционального налогообложения используется достаточно активно. Примером использования данного метода является налог на прибыль предприятий и организаций. Ставка налога одинакова для плательщиков, имеющих прибыль в любых размерах, независимо от вида деятельности и формы собственности. Пропорциональное налогообложение есть результат борьбы за справедливое налогообложение, оно закреплено в налоговой практике еще Французской революцией и основывается на идее равенства. Идея равенства, безусловно, предполагает следующие принципы налогообложения: всеобщность; равное обложение; равномерное распределение налоговой нагрузки между налогоплательщиками; справедливое, соразмерно средствам каждого, обложение

4.8.3. Прогрессивноналогообложение

Прогрессивное налогообложение— система, при которой большему объекту налогообложения соответствует более высокий уровень налоговых ставок, или же с ростом налоговой базы растет ставка налога.

Применяются два вида прогрессии: простая и сложная. При простой прогрессии ставки возрастают по мере увеличения налоговой базы для всей ее суммы (суммы дохода или стоимости имущества). При сложной прогрессии доходы делятся на части (ступени), каждая из которых облагается по своей ставке, т.е. повышенные ставки действуют не для всего увеличивающегося объекта, а для части, превышающей предыдущую ступень.

Выбор прогрессивного налогообложения в основном зависит от величины так называемого *дискреционного дохода*, т.е. дохода, остающегося в распоряжении лица и используемого по его

собственному усмотрению. Величина дискреционного дохода может равняться разнице между совокупным доходом и доходом, который расходуется на удовлетворение первоочередных потребностей. Именно дискреционный, а не совокупный доход определяет истинную платежеспособность лица. С ростом доходов уменьшается доля всех жизненно необходимых затрат (на продукты питания, покупку одежды, других товаров первой необходимости, на транспорт и т.п.) и возрастает доля дискреционного дохода. Также очевидно, что при пропорциональном обложении совокупного дохода менее состоятельный плательщик несет более тяжелое налоговое бремя, чем более состоятельный. В этой связи возникает необходимость введения такой системы налогообложения, в которой учитывались бы потребности человека.

Выделяют простую и сложную прогрессию при налогообложении. *Простая прогрессия* в свою очередь делится на простую поразрядную и простую относительную прогрессию. Суть *простой поразрядной прогрессии* состоит в том, что для общего размера налоговой базы устанавливаются ступени (разряды) и для каждого разряда определяется сумма налога, оклад в абсолютной сумме. При *простой относительной прогрессии* для общего размера налоговой базы также устанавливаются разряды, но для каждого разряда определяются различные ставки (как твердые, так и процентные). При этом необходимо учитывать, что налог исчисляется не по частям (не по отдельным разрядам) с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду, а одна ставка применяется ко всей базе налогообложения в зависимости от общего размера базы.

Как при простой прогрессии, так и в системе сложной прогрессии налоговая база разделена на налоговые разряды, но каждый разряд существует самостоятельно, облагается отдельно по своей ставке, которая не зависит от общего размера налоговой базы. Примером сложной прогрессии является шкала ставок подоходного налога с физических лиц. Повышенная ставка применяется не ко всему возросшему доходу, а только к его части, превышающей определенный уровень. Система сложной прогрессии в наибольшей степени отвечает задачам прогрессивного налогообложения, поэтому в настоящее время ее применяют во многих налоговых системах мира.

Однако практика показывает, что фактическая прогрессия в

налогообложении не всегда достигается методом установления прогрессивных ставок налога. На пропорциональную прогрессию могут повлиять, например, суммы вычетов, устанавливаемые для доходов, входящих в разные разряды прогрессивного налогообложения, большие вычеты для низких доходов и меньшие для высоких. Это приведет к непропорциональному изменению налоговой базы и ставки налога, а соответственно и суммы налога.

4.8.4. Регрессивноналогообложение

Регрессивноналогообложение— система, при которой большему объекту налогообложения соответствует более низкий уровень налоговых ставок. Во многих странах регрессивными были прямые реальные налоги.

В отличие от прогрессивного метода при использовании регрессивного или как еще его называют дегрессивного метода налогообложения с ростом налоговой базы происходит сокращение размера ставки.

Регрессивный метод налогообложения применяется при установлении шкалы ставок государственной пошлины за подачу исковых заявлений имущественного характера в судебные инстанции. Таким образом, чем выше сумма иска, тем меньше процент пошлины.

Следует иметь в виду, что эффект регрессивного налогообложения можно получить и при применении косвенных налогов (акцизы, НДС, таможенные пошлины, налог с продаж), устанавливаемых как надбавки к ценам товара (услуги) или к тарифу. В доходах различных покупателей доля этих налогов может быть неодинаковой. Лица с различными доходами, покупающие один и тот же товар, подлежащий косвенному налогообложению, будут уплачивать одинаковую сумму налога. Таким образом, доля косвенного налога выше у лиц с малыми доходами и ниже у лиц с большими доходами.

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

5.1. Сущности значения налоговой политики. Методы ее осуществления

Налоговая политика — деятельность государства, выраженная в комплексе мероприятий, осуществляемых уполномоченными на то органами государственной власти и государственного управления в области налогов и сборов, отражающих классификацию налогов, методы и принципы налогообложения, действующих на законной основе в налоговой системе данной страны.

Налоги, как известно, являются одним из источников финансирования всех направлений деятельности государства и экономическим инструментом реализации интересов общества.

Налоги — одно из проявлений суверенитета государства. Этим они отличаются от доходов с государственных имуществ и займов. Право взыскивать налоги всегда было одним из суверенных прав государства, так же, как чеканка монет и отправление правосудия. Следовательно, налоги устанавливаются в одностороннем порядке, а противоречие между согласием на установление налогов и принудительным характером их взыскания только внешнее.

Налоги и их функции отражают реальный базис, т.е. объективные закономерности движения налоговых отношений, используемых государством в налоговой политике.

Налоговое право служит отправным моментом в осуществлении налоговой политики. Исходя из этого можно сказать, что *налоговая политика* — комплекс правовых действий органов власти и управления определяющий целенаправленное применение налоговых законов.

Налоговая политика — это составная часть финансовой политики государства. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества, состоянием экономики и государственных финансов. Кроме того, в современных условиях немаловажную роль в состоянии налоговой политики играют и социальные группы, стоящие у власти в государстве.

Экономически обоснованная налоговая политика преследует цель — оптимизацию централизуемых средств через налоговую систему в

условиях высокоразвитых рыночных отношений налоговая политика используется государством для перераспределения национального дохода в целях изменения структуры производства, территориального экономического развития, уровня дохода населения.

Задачи налоговой политики сводятся к следующему:

- обеспечение государства финансовыми ресурсами;
- создание условий для регулирования хозяйства страны в целом;
- сглаживание возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения.

Налоговая политика проводится государством посредством следующих *методов*

- управления;
- информирования (пропаганды);
- воспитания;
- консультирования;
- льготирования;
- контролирования;
- принуждения.

Управление налогообложением заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание эффективной системы налогообложения и основывается на познании и использовании объективных закономерностей ее развития.

Управление налогообложением осуществляется органами государства, непосредственно ответственными за проведение (осуществление) налоговой политики, к которым относятся Министерство финансов и Федеральная налоговая служба.

Министерство финансов Российской Федерации и его структурные подразделения на основании статьи 9 Налогового кодекса РФ являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Однако финансовые органы не относятся к числу органов, осуществляющих налоговый контроль.

Министерство финансов России является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в России и

координирующим деятельность в этой сфере иных органов. Это обстоятельство и определяет его компетенцию в области налоговых правоотношений, которые заключаются в разработке предложений о налоговой политике, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы в Российской Федерации совместно с другими федеральными органами исполнительной власти. Помимо этого Министерство финансов 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 Министерства финансов РФ. Управление налогообложением представляет собой единую централизованную систему, построенную по многоуровневому иерархическому принципу. инспекции федерального, межрегионального, республиканского, областного, краевого и районного (межрайонного) уровней; при этом каждый уровень имеет свои функции и специфику.

Центральным органом управления налогообложением в РФ (*первый уровень*) является Федеральная налоговая служба Министерства финансов РФ. *Ко второму уровню* относятся межрегиональные налоговые инспекции, которые созданы в каждом из семи федеральных округов России. К их основным функциям относится проведение перепроверок налогоплательщиков и контроль за нижестоящими инспекциями в федеральном округе. *К третьему уровню* относятся налоговые службы республик, краев, областей, городов республиканского подчинения входящих в состав РФ. *К четвертому уровню* — государственные налоговые инспекции городов областного, краевого подчинения, сельских районов, районов в городах республиканского и областного подчинения. Именно эти налоговые инспекции являются основным звеном, обеспечивающим сбор налогов.

В рамках осуществления управленческой функции в сфере налогообложения Федеральная налоговая служба 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 федерации 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 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.

Эффективность управления во многом определяется тем, насколько правомерно распределены полномочия и ответственность за принятие и реализацию решений между отдельными элементами системы управления налогообложением.

Информирование (пропаганда) — деятельность финансовых и налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации, необходимой им для правильного исполнения налоговых обязанностей. В данном случае имеется в виду информация о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления и сроках уплаты и т.п.

Информирование и воспитание налогоплательщиков оказывают большое влияние на своевременное поступление налогов в бюджет. 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 Министерства 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, а сведения о действующих местных налогах и сборах и об их основных положениях не реже одного раза в год — соответствующими региональными налоговыми органами Согласно п. 4. статьи 32 Налогового кодекса РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах. В соответствии с Положением об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов, утвержденным приказом МНС РФ от 5 мая 1999 г. № ГБ-3-15/120, налоговые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам по месту их учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

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 с грифами — «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 затрагивающих права, свободы и законные интересы данного налогоплательщика.

Кроме того, в соответствии с приказом МНС РФ от 16 июля 1999 г. № АП-3-12/180 «Об организации работы налоговых органов по предоставлению пользователям информационных ресурсов необходимой информации, содержащейся в Едином государственном реестре налогоплательщиков» с 1 января 2000 г. предусмотрено и бесплатное предоставление перечня действительных идентификационных номеров налогоплательщиков любому пользователю. Начиная с 1 июля 2000 г. налогоплательщикам по месту постановки на учет предоставляются в полном объеме сведения о них, имеющиеся в территориальных органах Федеральной налоговой службы.

В целях осуществления комплекса мер по активизации пропаганды и разъяснения налогового законодательства, доведения до общественности достоверной информации о деятельности налоговых органов, 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 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 и 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 средствах массовой информации.

Эти подразделения осуществляют также сбор и анализ сообщений средств массовой информации о деятельности налоговых органов, о реализации стратегических направлений единой государственной налоговой политики, участвуют в подготовке материалов, пропагандирующих деятельность и создающих объективный облик налоговых органов.

В целях обеспечения эффективности управления налоговой системой особое внимание со стороны государства должно уделяться 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.

Следует отметить, что проблеме « государство — налогоплательщик» уделяется особое внимание во всех развитых странах, ею занимаются непосредственно налоговые органы, органы образования, средства массовой информации. В отличие от государства, налогоплательщики в современном обществе стремятся уменьшать уплату налогов законными и незаконными способами.

Раньше мерой воспитания налогоплательщиков было общественное порицание и предание гласности имен неплательщиков налогов, которые публиковали в газете, что часто применялось в европейских странах. В современный период обязательным требованием для отдельных категорий налогоплательщиков является публикация в печати финансовых отчетов. И только имена злостных неплательщиков, установленные судом, предаются гласности.

В классических странах античного мира (Древний Рим, Древняя Греция) 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, 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. Имеются специальные детские конкурсы (конкурс сочинений (Япония)), тематические телерадиопередачи (ФРГ).

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 средствами массовой информации, применяются компьютеры и телефоны-автоматы, которые дают ответы налогоплательщикам на интересующие их вопросы или предупреждают об истечении срока уплаты и недоплаты налога.

Налоговая реформа, начатая с 1992 г. в России, предусматривала проведение разъяснительной работы с налогоплательщиком, но фактически систематическая комплексная работа с налогоплательщиком не проводилась. Так, Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «О порядке введения в действие Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» предусматривалось введение в 1992—1993 учебном году в программу средней школы курса по налоговому законодательству, но решение осталось только на бумаге.

По-прежнему частые изменения налогового законодательства не доводятся своевременно до налогоплательщиков. В современных условиях идет процесс развития информационной структуры налоговых органов. Информационный вакуум постарались заполнить частные издательские фирмы, печатая официальные документы по налогообложению, различные методические рекомендации в помощь для избежания налогов.

В настоящее время Министерство образования и науки РФ на основе специально подготовленного учебника «Введение в налоговое знание» проводит эксперимент по преподаванию в некоторых школах основ налоговых знаний. Этот учебный курс включает в себя сведения об истории налогообложения, налоговом законодательстве и налоговых преступлениях, основных правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и других участников налоговых правоотношений. В рамках программы «Основы налоговой грамотности» подготовлен учебник «Налоги России». Ознакомление школьников с элементами налогообложения в раннем возрасте позволит в будущем существенно повысить уровень налоговой культуры населения.

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.

Налоговое консультирование 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 статьи 32 Налогового кодекса 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.

В целях расширения деятельности по налоговому консультированию приказом МНС РФ от 25 августа 1999 г. № АН-3-15/277 предусмотрено в порядке эксперимента создание консультационных пунктов при управлениях МНС РФ по Саратовской, Калужской, Кировской, Свердловской, Московской областям, Красноярскому краю и городу Москве. В городах РФ создаются учебные центры по подготовке налоговых консультантов.

Вместе с тем налоговые органы осуществляют работу и по организации системы вневедомственного налогового консультирования. В частности, приказ МНС РФ от 25 августа 1999 г. № АП-3-15/278 «О создании Центральной комиссии по налоговому консультированию Министерства Российской Федерации по налогам и сборам» предусматривает создание Центральной комиссии по налоговому консультированию МНС России (ЦКНК).

Целью создания ЦКНК является обеспечение высокого уровня налогового консультирования, координации работы налоговых органов в области подготовки и аттестации налоговых консультантов, аккредитации налоговых консультационных пунктов, уполномоченных учебных центров и средств массовой информации. Аттестация и аккредитация предусматриваются в качестве способа обеспечения качества выполнения налоговыми консультантами профессиональных обязанностей по консультированию.

Российская налоговая политика должна быть направлена на формирование новых общественных отношений между налогоплательщиками, налоговыми органами и государством. С учетом зарубежного опыта должна создаваться не только государственная, но и частная информационно-консультативная

структура. Работа с налогоплательщиком станет фактором повышения налоговых поступлений и регулирования отношений между государством, налоговыми органами и налогоплательщиком. Поэтому при выработке новых концепций налоговой политики следует предусмотреть дальнейшее развитие налоговых консультаций и общественных связей.

Следует отметить, что 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

Формирование налоговой культуры— процесс длительный и противоречивый, связанный как с налоговой «справедливостью», так и с общей культурой населения. В этой связи меры по воспитанию законопослушного налогоплательщика должны реализовываться во взаимосвязи с другими общегосударственными программами.

Льготирование— деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов) возможности не уплачивать налоги или сборы.

Контролирование представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди

налогоплательщиков и налоговых агентов.

Принуждение есть деятельность налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязанностей посредством применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков мер взыскания и других санкций.

До недавнего времени при проведении налоговой политики налоговыми органами преимущественно использовались 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.

5.2. Налоговая доктрина государства Стратегия тактиканалоговой политики

5.2.1. Налоговая доктрина государства

Налоговая политика как система мероприятий, осуществляемых государством при налогообложении, определяется налоговой доктриной государства (концептуальными основами налогообложения данного государства в данный период). Налоговая доктрина государства является гарантом от непредсказуемого вмешательства в налоговое законодательство и представляет собой обобщенное выражение основных принципов, норм и правил, являющихся базой в рамках принятой общей финансово-экономической политики. Налоговая доктрина государства должна иметь силу при всех текущих изменениях налогового законодательства

Налоговая доктрина обычно отражается в стабильно и долговременно отстаиваемых государственной властью позициях по таким вопросам, как:

- роль и значение налогов в финансовой системе страны;
- доля налогов в ВВП (ВВП) и общей сумме доходов бюджетной системы;
- соотношение прямых и косвенных налогов, определение крайних пределов налоговых изъятий для отдельных отраслей и сфер деятельности, для отдельных слоев и классов населения;
- прогрессивность (регрессивность) налогообложения;

- налоговые режимы для накопления и инвестиций, роль и значение налогов с корпораций, пределы компетенции налоговых органов при «исправлении», для налоговых целей, финансовых результатов тех или иных коммерческих сделок и операций, формы контроля и надзора налоговых органов за деятельностью налогоплательщиков и т.д.

На основе налоговой доктрины формируется налоговая политика, которая может временами отходить достаточно далеко от принятой налоговой доктрины и даже противоречить ей, повинаясь требованиям конкретного момента или произвольным действиям отдельных ветвей законодательной или исполнительной власти, но в длительной перспективе должна всегда соответствовать провозглашенной налоговой доктрине (или должна соответственно меняться налоговая доктрина). Налоговая политика находит свое выражение в *налоговом праве* — нормативных налоговых актах и инструкциях, которые устанавливают основные обязанности налогоплательщиков и в налоговой технике, которая представляет собой совокупность правил и средств, используемых налоговыми органами для сбора налогов и для поддержания общей налоговой дисциплины в стране».

Таким образом, концепция налогообложения, выработанная исходя из сложившихся в экономике и в финансовой системе обстоятельств, лежит в основе налоговой политики государства. Кроме того, при разработке налоговой политики определяющими (исходными) моментами выступают государственные приоритеты в налогообложении, которые и определяют направления (аспекты) налоговой политики (фискальное, экономическое, социальное и организационное). *Фискальный*, как обычно еще говорят финансовый аспект, характеризует налоги с точки зрения источников доходов государства. Экономический аспект характеризует влияние налогов на развитие производства и предпринимательской деятельности. Социальный аспект определяет степень справедливости обложения налогами юридических и физических лиц. Организационный аспект налоговой политики связан с механизмом налогообложения, его внешними организационно-техническими формами и методами.

Если государство отдает предпочтение какому-нибудь одному направлению (аспекту), например фискальному, то это означает, что

цели и задачи налоговой политики подчинены только обеспечению государства налоговыми доходами. А это приведет к усилению тяжести налогового бремени налогоплательщика и формированию социально несправедливой налоговой системы. Поэтому предпочтительность всех вышеуказанных аспектов налоговой политики сегодня становится объективно необходимым условием формирования эффективной системы налогообложения, поскольку социально справедливая, правильно организованная налоговая система является одним из условий перехода к гражданскому обществу.

Российская налоговая доктрина и соответственно и налоговая политика пока находятся в стадии становления. По многим принципиальным моментам ведутся споры, некоторые нормы и правила сохранились от прежней административной системы, по вновь принятым и действующим на сегодня налоговым режимам сохраняются противоречия, обусловленные, прежде всего, практикой функционирования рыночной экономики и целями провозглашенной экономической и социальной политики. Поэтому при устранении этих противоречий важно или правильно выбрать исходную позицию, или постепенно адаптировать налоговые режимы к задачам проводимой экономической политики, или «вдавливать» экономическую реальность в рамки устаревших и мешающих развитию налоговых правил и механизмов.

5.2.2. Стратегия тактиканалоговой политики

Налоговая политика как совокупность научно обоснованных и экономически целесообразных тактических и стратегических правовых действий органов власти и управления способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. Исходной установкой при проведении налоговой политики служит не только обеспечение правового порядка взыскания с налогоплательщиков налоговых платежей, но и проведение всесторонней оценки хозяйственно-экономических отношений, складывающихся под влиянием налогообложения. Следовательно, налоговая политика — это не автоматическое выполнение предписаний налоговых законов, а их совершенствование.

Налоговая политика, проводимая с расчетом на перспективу, —

это *налоговая стратегия*, а на текущий момент — *налоговая тактика*. Тактика и стратегия незаменимы, если государство стремится к согласованию общественных, корпоративных и личных экономических интересов. Нередко тактические шаги, предпринимаемые руководством государства по координации налогообложения на текущий момент, экономически не обоснованы. Это не только препятствует реализации налоговой стратегии, но и деформирует весь экономический курс государства. Исходя из этого с учетом прогнозов ученых, касающихся тенденций экономического развития, объективной действительности, состояния социального положения в обществе разрабатываемая государством налоговая стратегия должна преследовать следующие задачи:

- • экономические — обеспечение экономического роста, ослабление цикличности производства, ликвидация диспропорций в развитии, преодоление инфляционных процессов; социальные — перераспределение национального дохода в интересах определенных социальных групп путем стимулирования роста прибыли и недопущения падения доходов населения;

- фискальные — повышение доходов государства;
- международные — укрепление экономических связей с другими странами, преодоление неблагоприятных условий для платежного баланса.

Противоречия между тактическими действиями управленческих структур и общей стратегией налогообложения, утвержденной конституционными правовыми актами государства, приводят к разбалансированности бюджета, сбоям в хозяйственном механизме, торможению воспроизводственных процессов, и в конечном итоге — к экономическому кризису.

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. Этого 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.

5.3. Теоретические основы налоговой политики государства

Налоговая политика государства основывается на научных концепциях, получивших теоретическое признание и практическое применение. Эти концепции подробно рассматривались ранее в главе 2: классическая, кейнсианская, неоклассическая, неокейнсианская.

Каждая из этих концепций получила свое применение в зависимости от социально-экономических и политических условий, складывающихся в обществе, соответственно и развивалась.

В период так называемого «свободного рынка» преобладали классические взгляды, которые базировались в основном на принципах налогообложения, выдвинутых А. Смитом. «Одна из первых классификаций налогов была построена на основе критерия перелагаемости налогов (XVII в.). Считалось, что доходы землевладельцев должны облагаться «прямым налогом», а все остальные являются перелагаемыми (косвенными налогами). А. Смит, исходя из своей теории факторов производства (земля, труд, капитал), добавил к числу прямых налогов (с доходов землевладельцев) еще два — налоги на предпринимательскую прибыль владельца капитала и заработную плату наемных рабочих. К косвенным налогам А. Смит относил все те налоги, которые связаны с расходами и перелагаются на потребителей товаров и услуг. Таким образом, был принят первый действующий классификационный признак — *разделение налогов на прямые и косвенные*».

В связи с цикличностью характера развития капиталистического хозяйства и неразрешимостью проблем депрессивной экономики в условиях свободного рынка возникла необходимость государственного вмешательства в экономические процессы. В 30-е годы XX столетия появилась концепция профессора Кембриджского университета Джона Мейнарда Кейнса, основополагающим моментом которой являлось государственное воздействие на экономические процессы. В связи с этим Кейнс предлагает введение *прогрессивного налогообложения*, посредством чего можно создать эффективный (финансово-обеспеченный) спрос.

В научной экономической литературе широко обсуждалась и еще обсуждается проблема возможности и, как многие считают, необходимости введения единого (всеобщего) налога на совокупный

доход юридического или физического лица. Однако хотя и существуют выдвинутые (на теоретическом уровне) концепции о едином (всеобщем) налоге с совокупных доходов или же о едином всеобщем налоге на совокупные потребительские расходы, в налоговой практике имеются примеры объединения только групп налогов с определенных категорий налогоплательщиков. Например, единый налог на вмененный доход, единый социальный налог.

Характер налоговой политики, проводимой государством, зависит от принятой классификации налогов, методов и принципов налогообложения, которым в данной стране отдано предпочтение и которые законодательно установлены для строительства налоговой системы. На практике они применяются в определенном сочетании, которое и образует тип проводимой государством налоговой политики.

В налоговой теории и практике на современном этапе различают следующие *типы налоговой политики*.

1. Государство устанавливает *максимальный уровень налоговой нагрузки*. Главным принципом налоговой политики является — «авось поступят». В этом случае государство может повышать уровень налогообложения до определенного уровня, выше которого оно попадает в «налоговую ловушку», т.е. повышение уровня налогообложения уже не сопровождается приростом государственных доходов. Предельная граница ставок определена в зависимости от множества факторов в каждом конкретном случае. Зарубежные ученые называют предельную ставку в размере 50%.

Государство устанавливает умеренные налоговые ставки, способствуя при этом развитию предпринимательства. Однако политика максимального вывода производителя (предпринимателя) из-под налогообложения ведет к сокращению финансирования государственных социальных программ, сокращению финансирования бюджетной сферы и т.д.

3. Государство устанавливает достаточно высокий уровень налогообложения при значительной социальной защите населения. В условиях слаборазвитой экономики это может привести к раскручиванию инфляционной спирали. В условиях высокоразвитой экономики каждый из этих типов налоговой политики может быть применен достаточно успешно.

Проводимую Российским государством с начала ввода новой

налоговой системы с 1 января 1992 г. налоговую политику можно характеризовать как сочетание первого и третьего ее типов.

5.4. Механизм реализации налоговой политики государства

Государство проводит свою налоговую политику через механизм ее реализации, представляющий собой совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением, форм налогового контроля и налогового механизма. Практическое применение механизма реализации налоговой политики осуществляется посредством налогового законодательства, регламентирующего организационно-правовые нормы и методы управления налогообложением, налоговый механизм (налоговые ставки, льготы, вычеты, способы обложения, формы и виды налогового контроля и т.д.).

Механизм реализации налоговой политики в зависимости от конкретного места и периода проведения этой политики различается в пространстве и времени. Неравнозначны полномочия государственных органов в области налогообложения на разных уровнях управления. На разных этапах общественного развития государства проводили разнохарактерную налоговую политику. Механизм реализации налоговой политики как совокупность практических действий государства в области налогообложения есть система условий и правил реализации на практике положений налогового законодательства. Поэтому налоговые законы должны приниматься исходя из объективно сложившихся социально-экономических, демографических, экологических, политических условий. При этом любые действия государственных органов в области налогообложения, не соответствующие этой объективной основе, должны оцениваться как субъективистское вмешательство в воспроизводственные процессы, которые неминуемо приведут к их деформации.

Основанный на теоретической базе налогообложения и на налоговом законодательстве механизм реализации налоговой политики позволяет систематизировать налоговые отношения, складывающиеся при обобществлении части созданного в производстве национального дохода. Всю систему налоговых отношений можно разграничить на три подсистемы:

- отношения, возникающие при налоговом планировании (складываются на уровне как бюджетов, так и хозяйствующих субъектов);

- отношения, возникающие при налоговом регулировании (складываются на микро- и макроэкономическом уровнях);

- отношения, возникающие при налоговом контроле (складываются на всех уровнях государственного управления налогообложения).

Эффективность использования механизма реализации налоговой политики зависит от того, как государство учитывает сущность налогов (природу категории «налог»), как полностью используется ресурс каждой функции этой категории.

В налоговой политике проявляется относительная самостоятельность государства. В современных условиях налоговый механизм является наиболее универсальным инструментом воздействия политической надстройки общества на базисные (экономические) отношения. Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. Однако главной целью налоговой политики современного государства является создание благоприятствующего налогового климата для внутренней, внешней и инвестиционной деятельности организаций.

Налоговая политика и механизм реализации налоговой политики определяют роль налогов в обществе. Эта роль постоянно меняется в зависимости от изменения роли самого государства в общественной жизни.

В основу налоговой политики должна быть заложена, как уже было сказано, господствующая в обществе налоговая концепция (налоговая доктрина государства).

5.5. Налоговая реформа и ее взаимосвязь с налоговой политикой государства

В условиях плановой экономики, действовавшей в нашей стране, налоговая система не играла роли эффективного регулятора экономических процессов и тенденций. В определенной мере

отсутствие реально действующей налоговой системы обусловило системный кризис советской экономики в конце 1980-х годов.

Как известно, налоговая система является необходимым элементом рыночного механизма. Поэтому в РФ с 1 января 1992 г. введена в действие новая налоговая система, которая и стала одним из шагов российского правительства к переводу российской экономики на рыночные отношения. В течение первого года, после ввода в действие новой налоговой системы, правительству удавалось обеспечить достаточно высокий уровень налоговых поступлений. Связано это со следующим

- во-первых, с большим количеством введенных налогов, которые, как правило, на начальном этапе могут обеспечивать рост доходов бюджета;

- во-вторых, с началом процесса разгосударствления и приватизации государственного имущества;

- в-третьих, с высокими налоговыми доходами, в основном связанными с ростом потребительских цен. Последний был результатом либерализации ценообразования.

Однако в последующие годы, до введения в действие (с 1 января 1999 г.) Налогового кодекса, в РФ сложилась ситуация неуправляемого падения налоговых доходов государства. Связано это было с теми же причинами, что и в первый год после налоговой реформы, когда был обеспечен рост налоговых доходов государства. Развал государства (бывшего Советского Союза) и образование на его развалинах самостоятельных государственных образований привели к разрушению сложившихся устойчивых межотраслевых и внутриотраслевых экономических связей. Развал системы экономических связей губительно повлиял на деятельность крупных предприятий, составлявших основу экономики страны, а изъятие за исключительно короткие сроки из государственной собственности имущества и недоведение до конца обещанной его приватизации привели к полной остановке деятельности предприятий и организаций. Последние, как известно, являются плательщиками всех установленных государством налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды. За все годы после ввода в действие новой налоговой системы до принятия первой части Налогового кодекса в Российской Федерации наблюдалось падение

уровня поступления налогов в бюджет. Повышение сумм поступавших в бюджет налогов связано было в основном с получением инфляционного дохода предприятиями и организациями, продолжающими еще действовать на тот период.

Проводившаяся Правительством РФ налоговая политика была подчинена обеспечению максимального поступления налогов и сборов в бюджет, а это было возможно только при увеличении налоговой тяжести на каждого конкретного налогоплательщика. Тяжесть налогообложения увеличивалась автоматически. Экономический кризис, порожденный молниеносным развалом плановой экономики и желанием столь же стремительно построить рыночную экономику, привел к снижению экономических, финансовых, инвестиционных возможностей. При этом количество налогов и размеры их ставок, уплачиваемых каждым конкретным налогоплательщиком, фактически не менялись. Многочисленные изменения и дополнения, вносившиеся в законы по конкретным налогам, носили поверхностный и не принципиальный характер.

В связи с реформированием налоговой системы в Российской Федерации высказывались две принципиально разные точки зрения. Согласно одной из них, следует воздерживаться от резких перемен в налоговой системе, чтобы дать субъектам налоговых отношений время привыкнуть к действующей системе налогообложения и за это время отрегулировать налоговые механизмы и процедуры, с помощью которых можно добиться более равномерного распределения налогового бремени, и на этой основе в дальнейшем перейти к общему снижению налоговых ставок, а также сформировать эффективную систему налогового контроля.

Другая точка зрения основывалась на необходимости максимального уменьшения налогового бремени для производителей материальных благ либо путем снижения налоговых ставок, либо путем перераспределения налогового бремени, чтобы поддержать экономический рост.

Для вывода российской экономики из состояния кризиса необходимы более радикальные меры, чем те, которые были предприняты Правительством РФ до ввода Налогового кодекса. С вводом в действие Налогового кодекса налоговая система стала более ясной и определенной, налогообложение сориентировано в

социальном направлении, более четко регламентированы взаимоотношения между субъектами налоговых отношений, конкретнее определен налоговый механизм и т.д.

Однако на современном этапе значение налоговой политики определяется не только вопросами налогообложения, она служит инструментом реализации экономической политики государства.

Экономический рост — центральный пункт экономической политики государства. Именно с ним связаны показатели развития производства и его эффективности, возможности повышения материального уровня и качества жизни граждан.

Цель налоговой политики на современном этапе должна сводиться, главным образом к стимулированию производства товаров (услуг) народного потребления и поддержанию инвестиционной активности в производительном секторе. Для этого необходимо создать условия защиты налогового иммунитета предприятий-производителей путем установления ставок амортизационных отчислений, адекватных налоговым, отмены сложного механизма налогообложения добавленной стоимости (НДС) и установления всеобщего налога с продаж, которого никто не сможет избежать.

Действующая система налогообложения доходов граждан имеет ряд недостатков, главным из которых является налогообложением минимально необходимых доходов граждан, позволяющих обеспечивать им воспроизводство общественно-приемлемых условий существования. Для этого необходимо привести в соответствие с реальным уровнем минимально необходимых доходов минимальный размер оплаты труда (МРОТ), законодательно устанавливаемый и освобождаемый от подоходного обложения. Это, безусловно, должно привести к снижению либо к сокращению предоставляемых государством бесплатных социальных услуг гражданам, либо к принятию в зачет всех форм разовых выплат, получаемых гражданином от государства. Так, к минимальной социальной пенсии могут быть установлены солидные надбавки в случае возврата государству, например, приватизированной квартиры, пакетов акций предприятий, получаемых в порядке льготной приватизации, и т.д.

Научный подход к определению природы категории «налог» предполагает полное использование функций налогов, что в свою

очередь позволяет правильно классифицировать налоги, создать четкий налоговый механизм и вести научно обоснованную и верную исходя из сложившихся политико-экономических и социальных условий налоговую политику.

Для создания условий экономического роста и решения соответствующих проблем, в частности структурной перестройки экономики, повышения инвестиционной активности хозяйствующих субъектов, государству необходимы большие доходы, в том числе и налоговые. Для этого нужно иметь стабильное налоговое законодательство и стабильную налоговую систему. Как известно, стабильность закона и стабильность налога — это не одно и то же. Поэтому нельзя забывать и о том, что хороший закон не тот, который упоминает об общечеловеческих ценностях и учитывает все международные стандарты, а тот, который помимо всего этого отвечает современному российскому уровню нравственности, как бы она ни отличалась от «цивилизованной».

НАЛОГИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ

6.1. Система государственного регулирования экономики

Государственное регулирование экономических процессов должно быть основано на взаимоотношениях, складывающихся между государством и экономикой.

История развития современных государств с начала XX в. свидетельствует об усилении роли государства в регулировании экономики. Связано оно с проблемами глобального характера, возникшими в экономике, к которым можно отнести инфляцию, безработицу, падение объемов производства и т.д. Ярким примером тому является политика США и ряда европейских государств в период экономического кризиса, разразившегося в 1930-е годы.

Экономика — это сложная система, состоящая из большого количества хозяйствующих субъектов различных форм собственности, взаимосвязанных между собой по поводу производства и реализации товаров (работ, услуг). Кроме того, предприятия вступают во взаимоотношения и с государством. Эти отношения могут быть как

производственного (выполнение государственных заказов), так и финансового характера (целевое финансирование из бюджета отдельных производств, выполнение налоговых обязательств перед государством).

Существование предприятий в современном мире невозможно вне государства, а существование самого государства также невозможно без единой экономической системы. Государство защищает права предприятий как внутри страны, так и за ее пределами, если они участвуют в хозяйственных взаимоотношениях с иностранными фирмами и организациями. Защита прав предприятий осуществляется согласно юридическим законам и другим документам, действующим на территории данного государства. Таким образом, государство выступает в роли гаранта жизнедеятельности хозяйствующих субъектов.

Государство как административно-территориальная целостность с единой политической, общественной и экономической системой представляет собой общество, которое имеет свою политическую и экономическую структуру. В экономической литературе политическая структура рассматривается как политическая надстройка общества, а экономическая — как экономический базис общества.

Экономический базис представляет собой материальную базу существования всего общества. Следовательно, общество можно представить как экономическую среду, которая должна развиваться по объективным экономическим законам. Это означает, что экономическая политика государства должна формироваться по принципу соблюдения экономических законов. Нарушение или отступление от порядка действия этих законов приводит к волюнтаризму в решении экономических вопросов. Систематическое же их нарушение в итоге приводит к установлению административной командной системы управления экономикой.

Как экономический базис должен развиваться по объективным экономическим законам, так и политическая надстройка должна развиваться по объективным общественным и реальным юридическим законам. Причем юридические законы, принимаемые в обществе, должны основываться на объективных общественных и экономических законах.

Политическая надстройка неразрывно связана с экономическим

базисом. С одной стороны, материальной базой существования политической надстройки является экономический базис, а с другой — политическая надстройка влияет на жизнедеятельность экономического базиса посредством принятия соответствующей правовой и нормативной базы.

Экономические законы объективны, и они прокладывают себе путь как устойчивые, причинно-следственные, постоянно повторяющиеся взаимосвязи в экономике. Соблюдение экономических законов — главное условие эффективного развития экономики. Нарушение их или игнорирование — это отступление от этого условия, что в результате может завести экономику в тупик.

Главной причиной нарушения закономерного развития экономики является превышение роли одной из структур общества: или политической надстройки, или же экономического базиса. Отрицание роли объективных экономических законов приводит к голому администрированию в экономике, а абсолютное отрицание роли государства в экономике крайне упрощает сложную картину экономической действительности.

Одним из направлений деятельности государства как политической надстройки общества является экономическая политика. Посредством экономической политики государство определяет направление развития экономики в целом и оказывает влияние на отдельные процессы и тенденции, происходящие в ней.

Реализация экономической политики осуществляется по следующим направлениям:

1) строительство производственных отношений; организация и регулирование структуры экономики;

2) организация и регулирование финансовой (денежно-кредитной и бюджетно-налоговой) системы страны.

Экономическая политика — система целей и мероприятий, обеспечивающих решение задач, стоящих перед обществом в тактическом и стратегическом плане развития экономики. Разрабатывается она на основе познания экономических закономерностей и тенденций в интересах общества. От того, насколько экономическая политика научно обоснована, т.е. насколько она соответствует закономерному развитию экономики, зависит общественное воспроизводство. Экономическое развитие общества

способствует развитию и совершенствованию политических, правовых, духовно-нравственных отношений и экономической политики, которые являются структурными подразделениями надстроечных отношений

Основанная на закономерностях развития базисных отношений, экономическая политика представляет собой деятельность государства, связанную с обеспечением пропорционального развития экономического базиса и политической надстройки. Чтобы деятельность государства в области экономической политики была преобразующей силой, она должна правильно отражать как критерии и приоритеты общественного развития, так и методы реализации экономических законов и тенденций экономического развития.

Являясь направлением деятельности политической надстройки общества, экономическая политика должна быть инструментом целенаправленного воздействия государства на развитие экономики. Поскольку экономика должна развиваться по объективным экономическим законам, деятельность государства должна заключаться в регулировании процессов и тенденций, складывающихся в экономике в связи с действием этих законов.

Как известно, объективными законами не управляют, они сами прокладывают себе дорогу. Следовательно, роль государства в экономике должна заключаться не в тотальном управлении, а в осуществлении мер, направленных на регулирование происходящих процессов и складывающихся тенденций в ней с учетом потребностей общества

Поскольку реализация экономической политики государства связана с производственными отношениями, структурной перестройкой экономики и финансовой системой, каждая из которых представляет собой отдельное направление этой политики, то возникает вопрос: какова необходимость и степень государственного вмешательства в реализацию каждого в отдельности из этих направлений?

Касаясь производственных отношений, следует сказать, что они не должны быть объектом частого вмешательства со стороны государства

Во-первых, эти отношения, являясь формой общественного производства, должны быть относительно постоянными. Во-вторых, частые изменения в них приводят к изменению политической

надстройки, что создает политическую и экономическую нестабильность в обществе.

Структурная перестройка экономики должна быть продиктована ходом экономического и социального развития общества. В этом случае государство должно оказать финансовую поддержку тем производствам, которые на данном этапе общественного развития считаются приоритетными.

Финансовая система — это наиболее подверженное государственному влиянию направление в экономической политике.

Во-первых, оно связано с организацией денежного обращения в стране, поскольку сохранение оптимального соотношения между суммой денег в обращении и ценовой товарной массой требует постоянного государственного регулирования.

Во-вторых, оно связано с ежегодным формированием государственного бюджета, у которого расходная и доходная части постоянно изменяются, чаще всего либо с увеличением государственных расходов, либо с недопоступлением доходов.

Таким образом, главным направлением в государственном регулировании экономики является регулирование процессов и тенденций, происходящих в финансовой системе страны.

Финансовое регулирование экономики осуществляется посредством финансовой политики. Поскольку последняя проводится в двух направлениях: денежно-кредитном и бюджетно-налоговом, возникает необходимость формирования системы целей и мероприятий по этим направлениям, выраженным отдельно в денежной, кредитной, бюджетной и налоговой политике государства.

Эти направления финансовой политики являются своего рода инструментами государственного регулирования экономики, так как финансовая политика, как уже говорилось, сама является направлением реализации экономической политики государства.

Экономическая политика как система целей и мероприятий реализуется государством на макроэкономическом уровне, т.е. государственное регулирование экономики представляет собой регулирование процессов и тенденций макроэкономического характера.

Однако это не исключает возможности государственного влияния на экономику непосредственно хозяйствующих субъектов.

Связано это с тем, что между государством и предприятиями возникают налоговые отношения, которые так же закономерны, как сама взаимосвязь между политической надстройкой и экономическим базисом общества.

Налоговые отношения закономерны потому, что налоги являются основным источником формирования доходов государства, источником покрытия расходов государства, осуществляемых в процессе его деятельности. Исходя из того, что налоги как доходы государства связаны с его расходами, а последние постоянно меняются в зависимости от политической, экономической, социальной, экологической и прочих ситуаций внутри страны и за ее пределами, то налоговые отношения должны быть объектом государственного регулирования. Поскольку за налоговыми отношениями стоит обложение хозяйствующих субъектов конкретными видами налогов, совокупная величина которых влияет на их финансовые результаты, то можно сказать, что государство оказывает непосредственное влияние на экономику предприятий налогоплательщиков, регулируя при этом их финансовые возможности посредством повышения ставок налогов, предоставления налоговых льгот и т.п.

В процессе налогообложения государство воздействует на экономику предприятий, возлагая на них налоговые обязательства. Последние заключаются в обязательном взносе в государственный бюджет части дохода (прибыли) плательщика. При этом, применяя определенный механизм налогообложения, государство регулирует не только обеспечение поступления налоговых доходов в бюджет, но и регулирует экономику предприятий.

Регулирование экономики предприятий объективно по той причине, что налоги как плата части дохода (прибыли) в бюджет снижают их финансовые возможности. В целях сохранения платежеспособности предприятий государство должно регулировать налогообложение посредством применения оптимальных ставок налогов, льгот по налогам и т.п.

Следовательно, налоговое регулирование экономики предприятий — это объективный, закономерный процесс, осуществляемый государством посредством налоговой политики в целях обеспечения полнейшего поступления налоговых доходов в бюджет, одновременного сохранения финансовой устойчивости хозяйствующих

субъектов.

6.2. Налоговый фактор государственного регулирования экономики

Поскольку необходимость государственного регулирования экономики все ярче проявилась в XX в., основные теоретические разработки по данной проблеме также появились в это же время. В целом исследования, проведенные по проблеме роли государства в экономике, образуют три основные модели экономического развития:

- 1) либеральную модель;
- 2) планово-административную модель;
- 3) модель стратегии ускоренного развития.

В каждой из них четко определены место системы государственного регулирования экономики и роль налоговой политики в этом процессе. Либеральная модель экономического развития применяется правительствами США и Великобритании. По этой модели развитие экономики происходит в основном в рамках законов рыночной экономики, а государство влияет на экономику лишь с целью поддержания социального и экономического порядка. Объем налоговых изъятий устанавливается на том минимальном уровне, который способен обеспечить государство финансовыми ресурсами, достаточными для выполнения отведенных ему обществом функций.

Модель планово-административной экономики основана на исключительно государственной собственности на все средства производства, которая и предполагает государственное управление как всей экономикой, так и отдельными хозяйствующими субъектами. Поскольку вопрос распределения прибыли хозяйствующих субъектов как собственников средств производства не ставился, роль налоговой политики в данной модели сведена к минимуму. В бюджет изымалась вся прибыль организации за исключением той части, которая устанавливалась государством для финансирования развития субъекта хозяйствования согласно утвержденному государственному плану. Данная модель экономического развития применялась в странах бывшего социалистического лагеря.

Роль налоговой политики в государственном регулировании

экономики в странах, где применялась модель ускоренного экономического развития, достаточно высока.

Модель стратегии ускоренного развития впервые применялась после Второй мировой войны в Японии. По этой модели государство широко использует методы регулирования деятельности отраслей, имеющих наиболее высокий потенциал экономического роста. Для налоговой политики стран, использующих стратегию ускоренного развития, характерны

- 1) большое количество целевых налоговых льгот;
- 2) сравнительно высокая степень налогового бремени на физических лиц.

Налоговая политика, в рамках которой осуществляется налоговое регулирование экономики, является одной из наиболее острых проблем современного государства, а ее разработка требует решения все более сложных задач. Одна из основных причин этого — интеграция национальных экономик и всемирная конкуренция за инвестиции. В таких условиях при прочих равных факторах некоторое увеличение налогового бремени по сравнению с государствами-конкурентами порождает бегство инвестиций, соответствующее уменьшение налогооблагаемой базы и конечное снижение объема средств, мобилизуемых в бюджеты различных уровней. Следовательно, одним из факторов конкурентной борьбы за перераспределение инвестиционных потоков является государственное регулирование экономики и продуманная налоговая политика, как его составляющий элемент. Эта проблема касается не только инвестиций, но и конкурентоспособности национальных производителей, поскольку налоги (как косвенные, так и прямые) являются ценообразующим фактором. Это означает, что при прочих равных условиях национальная экономика страны, в которой налоговое бремя ниже, чем у соперничающих государств, обретает конкурентные преимущества. Например, предполагаемое снижение налогов в Германии заставляет в условиях интеграции стран ЕС предпринимать правительствами Франции и Испании адекватные меры для поддержания конкурентоспособности национального производства. Таким образом, можно говорить о том, что в условиях глобализации мировой экономики возникает эффект «налогового домино». Отсюда можно сделать важный для формирования

национальной налоговой политики вывод: налоговая политика любого государства должна строиться во взаимосвязи и под определенным влиянием налоговых реформ, проведенных странами— крупными экономическими партнерами данного государства

6.3. Механизм налогового регулирования экономики

Реализация налоговой политики происходит посредством сформированной на ее основе налоговой системы. Налоговая система является инструментом регулирования налоговых отношений, возникающих между государством и предприятиями. Влияние налогов на процесс производства происходит в ходе налогового регулирования и представляет собой систему мероприятий, связанных с налогообложением

Налоговое регулирование охватывает не только отдельные предприятия, но и всю экономику. Так, в ходе распределения и перераспределения валового внутреннего продукта (ВВП) реализуются фискальная (распределительная) и регулирующие функции налогов. Государство формирует свои доходы и целенаправленно влияет на динамику, структуру и объем производства. Налоговое регулирование также является эффективным инструментом осуществления протекционистской политики государства или проведения ограничительной политики по отношению к отдельным предприятиям-монополистам.

Налоги воздействуют на капитал на всех стадиях его кругооборота. Если при выполнении своей фискальной функции они оказывают влияние лишь при смене капитала из его товарной формы в денежную, и наоборот, то воздействие регулиющей функции происходит на стадиях производства и потребления. В первом случае срабатывает механизм косвенного налогообложения, а во втором — система налоговых льгот, скидок, налоговых кредитов и т.п. Это позволяет государству контролировать спрос и предложение не только на товарном рынке, но и на рынке капиталов, поскольку доход является основой спроса населения и конечным результатом функционирования капитала в фазе производства.

В зависимости от распределения финансовых средств предприятий и формирования государством своих доходов в форме

бюджетного фонда, а также в зависимости от перераспределения уже сконцентрированных средств на этом фонде для целенаправленного воздействия на экономику, налоговое регулирование происходит как бы на двух уровнях: на микроэкономическом уровне, т.е. на уровне хозяйствующих субъектов, и на макроэкономическом уровне, когда государство целенаправленно финансирует из бюджета приоритетные отрасли, отдельные регионы в целях сбалансированного развития всего общества

Налоговое регулирование на микроуровне осуществляется путем законодательного установления различных налогов, сборов, пошлин и т.п., которые вносятся в бюджет государства предприятиями и организациями в обязательном порядке. Это означает, что государственное воздействие на экономику предприятий носит законодательно-принудительный характер. Налоговые обязательства распространяются на все предприятия и организации независимо от формы собственности и организационно-правового характера деятельности за исключением финансируемых из бюджета и тех, которые освобождены от уплаты законодательно

Известны следующие методы налогового регулирования на микроуровне

- изменение налоговых льгот;
- дифференциация: повышение или понижение налоговых ставок;
- полное или частичное освобождение от налогов (отдельных налогов);
- отсрочка платежа или аннулирование задолженности и возврат ранее уплаченных сумм;
- применение штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов и другие нарушения налогового законодательства;
- предоставление налогового и инвестиционного налогового кредита предприятиям, осуществляющим инвестирование средств в обновление основных фондов.

Перечисленные методы представляют собой механизм налогового регулирования на уровне организаций. Любое изменение составляющих данного механизма оказывает прямое влияние на финансовое состояние налогоплательщика.

Механизм налогового регулирования на микроэкономическом

уровневключает в себя меры не только фискального и регулирующего характера, но и меры, стимулирующие предпринимательскую активность организаций и поощряющие их деятельность в разрешении социальных и экологических проблем в данном регионе. На макроуровне налоговое регулирование экономики происходит не путем прямого воздействия, а опосредованно, через перераспределение ВВП, по принципу обратной связи.

Наряду с другими экономическими рычагами (амортизационной, кредитной политикой и т.д.), налоговое регулирование оказывает сильное влияние на общественное производство. Оно связано с возможностью обеспечения структурных сдвигов в экономике, с поддержкой приоритетных направлений экономического развития, с расширением и совершенствованием объектов социальной и производственной инфраструктуры и т.д.

Как инструмент перераспределения ВВП налоги оказывают влияние на экономические процессы с некоторым опозданием от действующих тенденций, пропорций и темпов экономического роста. Поэтому принцип обратной связи налогов может эффективно сработать при условии своевременного принятия соответствующих мер налогового регулирования на макроуровне.

Налоговое регулирование на макроуровне является важнейшим средством антициклического развития экономики. В целях выравнивания темпов экономического роста многие страны используют налоговый механизм для регулирования спроса на инвестиции (его стимулирования в период депрессии и ограничения в период предельного экономического подъема). Поскольку налоговые поступления следуют за объемами и темпами производства с некоторым опозданием, постольку автоматический рост налогов может привести к депрессии в производстве, и даже к его спаду. В этой ситуации необходимо снижать налоги с целью повышения стимулов к инвестированию.

Воздействуя на структуру экономики при помощи механизма налогового регулирования, государство ускоряет процесс накопления капитала в наиболее перспективных направлениях общественного развития, определяющих научно-технический прогресс.

Регулируя с помощью налогового механизма сбалансированное

развитие страны в разрезе административно-территориального деления, государство использует метод свободных экономических зон. Сутью этого метода является сравнительно быстрый экономический рост региона через предоставление режима налогового благоприятствования. Это означает приостановку действия части налогов и снижение ставок налогов с предприятий и организаций данного региона на период действия этого режима.

В связи с тем, что социальное развитие общества является приоритетным направлением политики государства, те предприятия, которые осуществляют инвестиции в социальную сферу и проводят мероприятия, направленные на сохранение экологической безопасности страны и региона, освобождаются от налогообложения прибыли в той ее части, которая направляется на эти цели. Кроме того, посредством налогового регулирования, государство также может воздействовать на платежеспособный спрос населения, влияя на производство товаров и их предложение. Примером может являться обложение цены товара косвенными налогами (НДС, акциз, таможенная пошлина и др.). При сложившемся равновесии спроса и предложения на рынке товаров любое изменение ставок косвенных налогов приводит к нарушению равновесия между ними.

Налоговое регулирование, наряду с бюджетным, кредитным и денежным, является одним из направлений государственного регулирования экономики. Основывается государственное регулирование экономики на экономической политике. Последняя как структурный элемент надстроечных отношений должна разрабатываться исходя из объективных экономических законов и с учетом реально сложившейся обстановки социально-экономического развития общества.

Развитие социальной и экономической сфер общества находится в прямой зависимости от налогового регулирования, так как в процессе налогообложения происходит распределение средств хозяйствующих субъектов, в том числе и в государственный бюджет, а при перераспределении средств бюджета происходит стимулирование деятельности предприятий и решение социальных проблем.

Следовательно, налоговое регулирование должно происходить с учетом реально сложившейся обстановки в социальной и экономической сферах общества.

6.4. Структуризация налоговых доходов

по уровням бюджетной системы — метод налогового регулирования экономики

Принципиальное значение для налогового регулирования экономики имеет решение проблемы обеспечения средствами бюджетов всех уровней, так как от этого зависит экономический рост как страны в целом, так и отдельных регионов.

Федеративное устройство Российского государства предопределяет необходимость трехуровневой бюджетной системы страны. Поэтому налоговая система также имеет структуру, состоящую из федеральных налогов, направляемых на финансирование федерального бюджета; региональных налогов, направляемых в бюджеты субъектов федерации; местных налогов, направляемых в местные бюджеты.

Взаимодействие бюджетов всех уровней обеспечивается бюджетной и налоговой политикой государства.

Мировая практика знает различные подходы к решению проблемы структуризации доходов бюджета посредством разграничения налогов внутри бюджетной системы и обеспечения региональных и местных бюджетов налоговыми поступлениями. Наибольшее распространение получили так называемые американская и германская модели структуризации доходов бюджета. По американской модели налоги закрепляются за определенным уровнем бюджетной системы посредством четкого разграничения конкретных видов налогов по уровням государственного управления. В этой модели федеральное государство и субъекты федерации имеют собственные непересекающиеся налоги, которые полностью поступают в соответствующие бюджеты.

Суть германской модели заключается в разграничении полномочий по взиманию закрепленной доли налогов. В этой модели происходит разделение (квотирование) поступлений от налогов путем закрепления за каждым уровнем государственного управления конкретной доли налогов в пределах единой ставки обложения.

В той и в другой моделях структуризации доходов общим является единство всей налоговой системы. Однако американская

модель предоставляет полную самостоятельность уровням государственного управления в сборе налогов, закрепленных за ними, в распоряжении этими средствами, а также в принятии новых видов налогов, если это не противоречит единой налоговой политике. Германская модель предполагает исполнение низовыми уровнями государственного управления условий федерального закона по каждому виду налога, так как должно обеспечиваться поступление закрепленной доли налога как в федеральный бюджет, так и в бюджеты субъектов федерации. Германская модель предусматривает как структуризацию налоговой системы, так и разделение ставок налогов между бюджетами, т.е. элемент регулируемости присутствует больше, чем в американской модели.

Практика строительства российской налоговой системы показывает, что она вобрала элементы обеих вышеизложенных моделей структуризации налоговых доходов бюджета.

В Российской Федерации структуризация налоговых доходов бюджета произведена с внедрением в действие с 01.01.1992 г. новой российской налоговой системы. Известно, что она была внедрена на основе Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», принятого 27.12.1991 г. Согласно этому закону система налогов Российской Федерации имела следующую структуру:

- федеральные налоги;
- налоги субъектов Федерации;
- местные налоги.

Такая структура налоговой системы сохраняется и сейчас, после принятия в 1998 г. первой части Налогового кодекса РФ. Однако в соответствии со статьей 19 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», налоги субъектов Федерации и местные налоги поступали исключительно в соответствующие бюджеты, а что касается федеральных налогов, то часть их шла исключительно в федеральный бюджет, а другая — вносилась как в федеральный, так и в бюджеты других уровней, выполняя роль регулирующих налогов, например, налог на прибыль организаций.

С принятием первой части Налогового кодекса за каждым уровнем бюджетной системы закрепился исчерпывающий (закрытый) перечень налогов, которые должны поступать

исключительно в соответствующие бюджеты. Что касается сборов, то статья 13 Налогового кодекса РФ предоставляет органам законодательной власти субъектов Федерации и местного самоуправления возможность их самостоятельного внедрения (изменения, отмены).

Анализ структуры налоговой системы и размеров фактических поступлений налогов в бюджеты показывает, что система распределения налоговых платежей в РФ на сегодня недостаточно эффективна.

Наиболее существенными недостатками системы распределения налоговых платежей на сегодня являются:

- отсутствие реальных основ разграничения налоговых полномочий между федеральным центром и регионами. Отсутствие обоснованного соотношения федеральных и региональных налогов в источниках формирования бюджетов субъектов Федерации, что собственно создает неопределенность при формировании бюджетов на каждый последующий год;

- отсутствие целенаправленной налоговой политики, стимулирующей экономическое развитие как регионов-доноров, так и регионов-реципиентов (нуждающихся в финансировании из федерального бюджета) и способствующей формированию их собственного налогового потенциала;

- отсутствие стратегического единства бюджетной и налоговой политики как на федеральном, так и на региональном уровнях государственного управления.

По существу это говорит о том, что налоговая политика Российской Федерации не способствует экономическому и социальному развитию регионов, в ней только господствует фискальный подход к налогообложению. Однако мировая практика показывает, что налоговая система является активно действующим экономическим механизмом государственного регулирования экономики. Налоговая политика должна быть направлена не только на безусловное выполнение хозяйствующими субъектами налоговых обязательств, она также должна быть направлена и на поддержание их экономической активности и социального развития.

Таким образом, проблема создания целостной, активно действующей налоговой системы должна решаться:

во-первых, путем оптимальной структуризации доходов

бюджетов разного уровня государственного управления, посредством четкого разграничения налогов внутри бюджетной системы и обеспечения региональных и местных бюджетов налоговыми поступлениями;

во-вторых, созданием такой налоговой системы, которая обеспечила бы не только своевременное и полное поступление налогов в бюджетную систему, но и сохранение экономической активности хозяйствующих субъектов и возможности их социального развития.

НАЛОГОВЫЙ ПОТЕНЦИАЛ МЕТОДИКА ЕГО ОПРЕДЕЛЕНИЯ

7.1. Экономическое содержание налогового потенциала

Реформирование межбюджетных отношений должно сопровождаться разработкой системы принципиальных мер по укреплению финансовой системы Российской Федерации. Осуществление этих мер прежде всего коснется механизма предоставления финансовой помощи регионам. Если раньше финансовая помощь регионам предоставлялась исходя из реальных возможностей центра, то сегодня все более важное значение приобретает оценка действительной нужды субъектов Федерации в финансовой поддержке с учетом возможности мобилизации всех внутренних ресурсов как на региональном, так и на муниципальном уровнях. Ответы на эти вопросы связаны с правильным определением понятия «налоговый потенциал», его значения и содержания.

Слово «потенциал» означает степень мощности в каком-нибудь отношении, совокупность каких-нибудь средств, возможностей. Следовательно, допустимо говорить о налоговом потенциале как о «возможности налогов», как в принципе о достижимой сумме налоговых доходов

Исходя из вышеизложенного к факторам, определяющим размер налогового потенциала, можно отнести любую базу (объект) налогообложения, находящуюся в пределах данной территории (государства, региона, района) и в компетенции соответствующих органов государственной власти.

Существуют различные определения, характеризующие

сущность понятия «налоговый потенциал». Приведем два, наиболее полно раскрывающих сущность этого понятия.

Налоговый потенциал — стоимость реально имеющейся на данной территории совокупности объектов налогообложения. При этом перечень объектов, относящихся к данной совокупности, определяется законодательством о налогах (по каждому конкретному налогу налоговый объект должен быть определен в соответствующем законе или акте, имеющем силу закона). Таким образом, перечень объектов налогообложения устанавливается государством в законодательном порядке. При таком порядке определения перечня объектов налогообложения возможно:

1) отражение всех имеющихся в данное время на данной территории объектов налогообложения;

2) отражение в числе имеющихся объектов налогообложения и других, не имеющих под собой основания быть объектом налогообложения;

3) неполное отражение имеющихся на данной территории объектов налогообложения.

Согласно другой версии налоговый потенциал определяется как максимально возможная сумма поступлений налогов и сборов по данной территории на душу населения за определенный промежуток времени в условиях действующего налогового законодательства

В той и в другой версиях определения налогового потенциала присутствует общее для них отражение в расчете стоимости всех имеющихся на данной территории объектов налогообложения что является объективной основой для обеспечения максимально возможной суммы поступлений налогов и сборов по данной территории.

Принципиальное различие между этими версиями заключается в том, что в первой версии определение налогового потенциала увязывается со стоимостью, реально имеющейся на данной территории совокупности объектов налогообложения, а во второй версии размер налогового потенциала увязан с возможностью действующей налоговой системы обеспечить максимальные поступления налогов и сборов из расчета на душу населения за определенный период времени.

7.2. Структурналогового потенциала

Познание сущности налогового потенциала ориентирует на использование ряда важных критериев, руководствуясь которыми можно достичь эффективного функционирования налоговой системы. Исследование качественных и количественных характеристик налоговой системы позволяет определить налоговый потенциал как интегральное понятие. Если придерживаться методики исследования налогового потенциала, предложенной Т.Ф. Юткиной, то налоговый потенциал структурируется на стратегический налоговый потенциал (СНП) и тактический (функциональный) налоговый потенциал (ФНП). «Осмысление интегрального понятия «налоговый потенциал» дает понимание различий между стратегическим и тактическим (функциональным, разделяющимся, в свою очередь, на планируемый и фактический) налоговым потенциалом» Стратегический налоговый потенциал представляет собой потенциальную способность системы налогообложения обеспечить государственный бюджет необходимой суммой налоговых доходов, качественные и количественные оценки которой базируются на платежеспособности субъектов хозяйствования.

Тактический налоговый потенциал — количественная оценка налогового потенциала, выводимая как величина налоговой нагрузки, распределяемая по конкретным территориям, отраслям и группам налогоплательщиков

В масштабе страны стратегический налоговый потенциал может рассматриваться как прогнозируемый объем совокупного финансового результата, созданный в сфере производства и приращенный в обращении после вычета стоимости совокупных затрат по его извлечению. Количественная оценка налогового потенциала, выводимая как величина налоговой нагрузки, распределяемая по конкретным территориям, отраслям и группам налогоплательщиков, производится при помощи тактического (функционального) налогового потенциала.

Тактический (функциональный) налоговый потенциал показывает суммарную величину налоговых источников, на которую правительство страны может рассчитывать при формировании своей экономической и социальной программы. Стратегический налоговый потенциал в данном случае можно понимать как оптимальное число

налогов, независимо от деления их на разные налоговые группы и т.п.

Соотношение между налоговыми группами (прямыми, косвенными, имущественными и др.) и их налоговыми базами составляет структуру элементов налогового потенциала.

Структура налогового потенциала определяется в зависимости от следующих факторов:

1) группы вещественных факторов производства:

- основные производственные фонды;
- фонды производственной инфраструктуры;
- производственные запасы;

2) группы факторов, связанных с занятостью населения:

- численность активного населения;
- число рабочих мест;
- показатели безработицы и занятости;
- динамика фонда оплаты труда;

3) группы факторов организационного и управленческого характера:

- совокупность оценок управленческих действий (показатели искусства менеджмента);
- бухгалтерский учет;

профессионализм субъектов управленческих действий и т.д. В совокупности эти факторы образуют сложную внутрипроизводственную среду организации (предприятия), состояние которой напрямую зависит от силы действия факторов внешней среды, среди которых определяющую роль играет налоговый потенциал. Увязку структуры элементов системы налогообложения с внешней экономической средой, выраженной в экономическом потенциале, отражает функциональный налоговый потенциал.

Методологически элементы структуры налогового потенциала различаются в зависимости от пространства и времени. Элементами структуры налогового потенциала выступают потенциальные объекты обложения и связанные с этим обязательства, динамичность которых формирует его количественные параметры. Поэтому стратегический потенциал, величина налогов, заявленная в финансовом плане страны, и, наконец, фактическая сумма налоговых доходов бюджета (отраженная в отчетах об исполнении бюджета за финансовый год) всех уровней количественно различаются.

Среди проблем, связанных с формированием финансовой базы государства наряду с проблемой структуризации налогового потенциала, особое место занимает и определение величины налоговой нагрузки.

7.3. Налоговая нагрузка и ее распределение

Понятие «налоговый потенциал» является базовым по отношению к понятию «налоговая нагрузка», особенно если рассматривать их в разных интервалах времени и по отношению к разным субъектам хозяйствования, поскольку исчисление совокупной налоговой нагрузки в каждом конкретном случае основывается на величинах налогового потенциала, определяемых в разрезе государства, его регионов, отраслей и отдельных групп налогоплательщиков; в основе расчета этих величин всегда должен находиться реальный объем экономического и финансового потенциалов.

Структура налогового потенциала и принципы ее функциональной организации в российской ситуации находятся под жестким влиянием внутренних и внешних факторов, действие которых часто приводит к нарушению функционирования налоговой системы государства, которое выражается в росте налоговой нагрузки на плательщика, усилении переложимости налогов, активизации ухода налогоплательщиков от законных налоговых обязательств, нарушении целостности системы и т.д.

Нарушение структуры налогового потенциала выдвигает на первый план проблемы переложения налогов. Это явление непосредственно связано с другим специфическим свойством налогообложения — налоговой диффузией, раскладкой элементов структуры налогового потенциала по плательщикам, отраслям, территориям, а также поразным источникам их уплаты на финансовые результаты хозяйствующих субъектов или налоги, уплачиваемые из прибыли, остающейся в их распоряжении.

Теория и практика переложения налогов основана, во-первых, на том, что переложение налогов определяет цены; во-вторых, переложение налогов регулируется объемами продаж. Например, торговец может переложить налог или на потребителя, или на производителя товаров, сбываемых им через данную торговую

точку. В первом случае переложение происходит путем повышения цены сбываемых товаров, во втором — посредством уменьшения цены приобретаемых товаров. Промежуточный процесс между предварительной и конечной уплатой налогов может состоять и из нескольких актов переложения. Такой процесс получил название сложного переложения.

Таким образом, субъект налога, плательщик налога, тот, кто вносит налог, не всегда совпадает с действительным носителем налоговой нагрузки. Это возможно в том случае, если плательщик перелагает налог на другое лицо.

К факторам, способствующим переложению налогов, можно отнести изменение издержек производства, конкуренцию в сфере обмена товаров, отраслевую и территориальную специфику, сложившееся социально-экономическое положение различных групп населения, политическую обстановку в стране и т.п.

Переложение налогов не происходит гладко и не всегда законно, оно связано с социально-экономическими, политическими условиями, сложившимися в обществе. «Бегство от налогов происходит в обстановке экономической борьбы, каждый из ее участников стремится свалить как можно большую часть налогового бремени на контрагентов. Вполне естественно, что в этом противостоянии более сильный побеждает слабого. А значит, всегда выигрывает крупный капитал, а в ущемленном положении оказывается средний и малый бизнес. Более того, зачастую мощные структуры захватывают налоговые льготы и привилегии, которые по соображениям социальной справедливости предоставляются слабым коммерческим звеньям. Так, если розничные торговцы получают от государства более низкий налоговый ценз, то крупные производители тут же повышают цены на продукцию, поставляемую оптовым покупателям, а последние — на соответствующие изделия, реализуемые мелким покупателям».

Процесс переложения налогов происходит посредством ценообразования, которое влияет на динамику цен на товары (работы, услуги), и, чтобы установить степень переложимости налогов, необходимо располагать достоверной информацией о колебаниях потребительских и других цен. От соотношения долей прямых и косвенных налогов в налоговой системе государства зависит степень

переложения налоговой нагрузки на конечного потребителя. Самыми перелагаемыми считаются косвенные налоги (НДС, акцизы, налог с пользователей автодорог), поскольку они являются прямыми надбавками к ценам. Они могут стать фактором существенного снижения покупательского спроса, соответственно и предложения товаров (работ, услуг), из-за того, что прямые надбавки к ценам связаны с отвлечением финансовых ресурсов из производственного оборота. Однако косвенные налоги при их разумном использовании могут стать, как показывает мировой опыт, налогами стабилизирующего характера к решению проблем финансового благополучия государственной казны и оздоровления финансовой системы страны.

Исследование механизмов переложения налогов дает представление о тенденциях к уклонению от уплаты налогов, поскольку сам механизм переложения налогов создает условия для налогового уклонизма. Тяжесть налогового бремени, несоразмерная с платежеспособностью предприятий и граждан, заставляет налогоплательщиков искать варианты ухода от налогов. Используя налоговые лазейки (положения в налоговом законодательстве, позволяющие налогоплательщику значительно уменьшить падающее на него по закону налоговое бремя или вовсе его избежать), налогоплательщики существенным образом могут снизить налоговое бремя, приходящееся на них. Чаще всего используют перемещение доходов, отсрочку уплаты налогов или намеренно допускают ошибки в налоговых расчетах, чтобы, обратившись в арбитражные суды, оттянуть срок налоговых выплат, или даже отспорить в свою пользу.

Переложение налогов является проблемой методологического характера. От ее решения зависит стабильность финансовой системы страны. Структура налогового потенциала, методика распределения налоговой нагрузки между отдельными территориями, отраслями, предприятиями и гражданами, сложившиеся в РФ в 1990-е годы, крайне неравномерны. Решение этих проблем связано прежде всего с правильным использованием прямых и косвенных налогов.

В структуре налоговых доходов бюджета доминирующее положение занимают косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины), свыше 70% которых концентрируются в федеральном бюджете. Это свидетельствует о том, что российская налоговая

система в основном ориентирована на фискальное направление.

Консолидированный бюджет РФ за последние десять лет в среднем за год недополучал около 40% запланированных налоговых доходов. Одной из причин такой ситуации явилось непосильное налоговое бремя на налогоплательщика. Поэтому одним из главных направлений совершенствования налоговой системы РФ должностать, наряду с сокращением количества налогов путем оптимизации их уровня, разрешение проблемы их переложимости.

Наиболее распространенной формой классификации налогов является разграничение их на прямые и косвенные. Прямые налоги выплачиваются из валовых доходов хозяйствующих субъектов. Это означает, что они участвуют в стоимостном распределении общественного продукта на предприятии, оказывая прямое влияние на формирование финансовых результатов. Косвенные налоги уплачиваются до стоимостного распределения общественного продукта на уровне предприятия. Связано это с тем, что объектом косвенного налогообложения является уже сформированная цена товара, услуги. Хотя первоначально суммы от косвенного налогообложения и поступают на счета предприятий в банках, но они не являются их доходами и должны быть внесены в бюджет до распределения выручки от реализации товаров (работ, услуг). Таким образом, косвенные налоги участвуют в стоимостном распределении общественного продукта «вне хозяйствующего субъекта», на уровне общества.

Несмотря на это, влияние косвенных налогов на формирование финансовых результатов предприятий совершенно очевидно, поскольку, повышая цену реализации товара, услуги на величину налога, сокращают платежеспособный спрос потребителей, тем самым оказывая влияние и на предложение. Однако такое влияние на формирование финансовых результатов предприятий носит косвенный характер, так как объектом налогообложения здесь выступает уже сформированная цена товара, услуги, выручку от реализации которых еще предстоит распределить для возмещения производственных затрат, уплаты прямых налогов и образования внутрипроизводственных фондов.

Возможность уплаты в бюджет прямых налогов связана с получением прибыли от реализации предприятий, величина которой

и определяет их финансовую и инвестиционную активность.

С повышением финансовой, инвестиционной активности предприятий путем снижения ставки совокупного прямого налога (СПН) произойдет сокращение налоговых поступлений и увеличится дефицит бюджета

В целях сокращения бюджетного дефицита, создавшегося в результате снижения ставки СПН, государство должно повысить ставки косвенных налогов, хотя их повышение также оказывает сдерживающее влияние на финансовую активность хозяйствующих субъектов. Однако оно компенсируется эффектом, полученным предприятиями от повышения инвестиционной активности.

- Уровень косвенного налогообложения зависит от следующих факторов: размера совокупного прямого налога в налоговых доходах бюджета;
- размера дефицита бюджета.

Косвенные налоги являются мощным инструментом изъятия из сферы обращения неотоваренной массы денег, появляющейся в результате дополнительных денежных вливаний в экономику.

Косвенные налоги должны быть призваны для разрешения проблемы бюджетного дефицита и приведения в соответствие ценовой товарной массы и суммы денег в обращении. Предельная ставка совокупного косвенного налогообложения (СКН) в связи с этим должна разрабатываться исходя из этих двух факторов.

Исходя из того, что прямые налоги включены в цену товара, услуги и непосредственно участвуют в стоимостном распределении на уровне хозяйствующего субъекта, они не должны оказывать негативного воздействия на их финансовое состояние. Уровень прямого налогообложения должен меняться таким образом, чтобы оно стимулировало финансовую и инвестиционную активность предприятия. Следовательно, прямые налоги должны иметь преимущественно стимулирующий характер.

Косвенные налоги не участвуют в стоимостном распределении на уровне предприятий и не оказывают прямого влияния на их финансовое состояние, а предел косвенного налогообложения определяется в зависимости от размера бюджетного дефицита и количества денег в обращении, не закрепленных товаром, значит, эти налоги должны использоваться как эффективное средство для

мобилизации в бюджет финансовых средств. Следовательно, косвенные налоги должны иметь преимущественно фискальный характер.

Исследование прямых налогов показывает, что эти налоги должны вноситься в бюджет в пределах финансовых возможностей предприятий. Чем хуже финансовые возможности предприятий, тем меньше прямых налогов вносится в бюджет.

В целях сохранения платежеспособности предприятий государство должно снизить налоговую нагрузку. В этом случае речь не может идти о каком-либо налоговом контроле, речь может идти только о стимулировании предприятий либо снижением ставок прямых налогов, либо предоставлением налоговых льгот.

Величина косвенных налогов определяется потребностью Государства в финансовых ресурсах от налоговых поступлений за минусом суммы прямых налогов. В отличие от прямых налогов косвенные налоги как бы контролируют обеспеченность государства финансовыми ресурсами.

Правильное определение функций прямых и косвенных налогов позволяет выработать эффективную налоговую политику государства, главным направлением которой является распределение налогов между бюджетами разного уровня, т.е. распределение налоговой нагрузки.

Исходя из того, что величина косвенных налогов должна равняться разнице между общими налоговыми поступлениями и суммой прямых налогов, первоначально при планировании доходов бюджета необходимо установить размер прямых налогов, только после этого определиться с суммой косвенных налогов. В такой последовательности и должны составляться расчеты размера прямого и косвенного налогообложения на разных уровнях государственного управления (местном, субъектов Федерации и федеральном). После чего должны составляться расчеты распределения этих налогов между бюджетами разного уровня.

Данный порядок распределения налоговых платежей и формирования бюджетов разного уровня государственного управления позволяет не только обеспечить принцип бюджетного федерализма, но и сохранить единство налоговой системы.

Предлагаемый порядок распределения налоговых платежей

предполагает применение метода квотирования, т.е. разделения доходов путем закрепления за каждым уровнем государственного управления конкретной доли налогов в пределах общей ставки обложения.

Метод разграничения конкретных видов налогов по уровням государственного управления в условиях российской действительности, на наш взгляд, не эффективен, так как закрепление налогов за уровнями бюджета может породить регионов-доноров и регионов-реципиентов, питающихся за счет федерального бюджета. Кроме того, этот метод приводит к нарушению единого механизма налогового регулирования экономики, так как дефицит бюджета заставит региональные и местные органы государственного управления вводить новые налоги, что дополнительной нагрузкой ляжет на плечи налогоплательщиков.

Таким образом, одной из наиболее важных задач в налоговом регулировании экономики, от решения которой зависит экономический рост страны, является распределение налоговой нагрузки между налогоплательщиками.

Налоговая нагрузка — совокупность всех налогов, выплачиваемых плательщиком за определенный период хозяйственной деятельности. Определяется она как отношение между суммой доходов налогоплательщика минус расходы, произведенные при их получении, и совокупной суммой уплачиваемых налогов.

В зависимости от объекта налогообложения налоговое бремя распределяется между субъектами хозяйственной деятельности (владельцы капитала, работники и потребители).

Исходя из того что предприятия обязаны передавать часть своих доходов государству в объеме, определенном законодательством, то это называют обязательным распределением налогового бремени. Однако на практике может произойти нарушение данного положения.

Во-первых, потребители постоянно ощущают на себе бремя косвенных налогов в виде более высокой цены на товары и услуги. Если вдруг потребители снизят долю использования тех или иных товаров и услуг, то часть бремени соответствующего налога будет перенесена на владельца капитала или работника.

Во-вторых, если работники сократят предложение своего труда

или повысят стоимость своего труда, то произойдет перенос налогового бремени либо на владельца капитала, либо на потребителя, интенсивно потребляющего произведенный ими товар.

В-третьих, если владелец капитала снизит стоимость основных производственных фондов, то произойдет перенос налогового бремени на рабочую силу или на потребителя.

Возможности потребителей по освобождению от какой-либо части налогового бремени зависят от чувствительности того, как скажутся на ценах их потребности в товарах. Таким образом, любые налоги, возлагаемые на потребительские товары, вынуждены оплачивать потребители за исключением тех случаев, когда эти налоги приводят к тому, что потребители приобретают меньше товаров.

Из перечня налогов, определенного главой 2 Налогового кодекса Российской Федерации, на потребителей возложено бремя следующих налогов:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы на отдельные виды и группы товаров.

Так как в России не очень хорошо известно, что представляет собой чувствительность спроса потребителей к изменению налоговых ставок, можно предположить, что потребители не в состоянии избавиться от какой-либо части налогового бремени, поэтому им приходится нести всю тяжесть бремени по указанным налогам.

Работники организаций платят следующие налоги:

- подоходный налог с физических лиц;
- взносы в государственные социальные внебюджетные фонды.

По этим налогам, взимаемым в связи с использованием рабочей силы, тяжесть налогового бремени несут работники предприятия, если только данные налоги не вынудят их работать с меньшими затратами.

Поскольку в России не очень хорошо известно, как предложение рабочей силы влияет на изменения в налоговых ставках, то работники предприятий не в состоянии избавиться от бремени налогов, и поэтому им приходится нести всю тяжесть бремени по указанным налогам.

Организации, согласно НК РФ, платят следующие налоги:

- налог на прибыль;
- налог на имущество;

- транспортный налог.

Учитывая, что предприятия в Российской Федерации практически не имеют возможности переместить или вывести из страны свои активы, их шансы перенесения налогового бремени на рабочую силу или потребителей незначительны. Следовательно, предприятия и организации в РФ несут полное бремя по этим налогам.

Кроме того, большое количество налогов и сложность их исчисления и уплаты сопряжены с усложненными процедурами их оформления, недостаточностью информации об изменениях, принятых по всем налогам. Это накладывает на предприятия и организации так называемое административное налоговое бремя.

В Российской Федерации развитие предпринимательской деятельности определяется в основном той частью прибыли, которая остается в распоряжении предприятий после уплаты налогов. Однако, несмотря на это, налоговое бремя на предприятия слишком высоко, и та часть поступлений, которая собирается в виде налогов с организаций, составляет в пределах 20—25% ВВП, что значительно выше, чем в любой другой экономически благополучно развивающейся стране. Сравним, в Канаде этот показатель в среднем в 1990-е годы составлял 2,0%; во Франции — 1,5; в Германии — 0,9; в Италии — 2,1; в Японии — 4,3; в Испании — 2,9; в Швеции — 1,6; в США — 3,9%.

Во всех этих странах доля налога на прибыль предприятия ниже 5% от ВВП. Это свидетельствует о нормальном налоговом режиме для развития предпринимательской деятельности предприятий, рассчитывающих на собственные силы для проведения активной инвестиционной деятельности.

Такая ситуация складывается в России при общем сокращении производимого ВВП и при сокращении поступления налогов в бюджетную систему, а в этих странах, наоборот, производство стабильно растет одновременно с ростом налоговых доходов государства. Действующую в Российской Федерации налоговую систему необходимо реформировать, так как она возлагает на организации чрезвычайно тяжелое налоговое бремя.

Устойчивое финансовое положение предприятий обеспечивается снятием непосильного налогового бремени.

Распределение налоговых обязательств предприятий по бюджетам разного уровня государственного управления должно

осуществляться путем обязательного закрепления доли совокупного прямого налога федеральным законом ежегодно, при принятии бюджета на следующий год.

Безусловно, установление ставки совокупного прямого налога в зависимости от состояния факторов производства, например, от степени физического и морального износа производственных фондов предприятий, приведет, с одной стороны, к повышению их финансовой и инвестиционной активности, с другой — к недополучению бюджетом налоговых доходов, т.е. к дефициту бюджета.

Возникающий в результате недопоступления в бюджет прямых налогов с хозяйствующих субъектов дефицит бюджета должен быть погашен за счет повышения косвенного налогообложения.

Таким образом, государство умышленно перекладывает часть налогового бремени с производителя на потребителя, обеспечивая при этом финансовую устойчивость предприятий и потребность государства в финансовых ресурсах.

В современных условиях необходимость такого переложения налогового бремени продиктована не тем, что косвенные налоги как виды налога должны существовать, а тем, что ими должны пользоваться как универсальным инструментом регулирования налоговых поступлений и систематизации денежной системы страны.

Универсальность косвенного налогообложения заключается в том, что оно может служить эффективным регулятором поступлений налогов в бюджетную систему. Посредством косвенного налогообложения государство может не только восполнить разницу между совокупными налоговыми доходами и доходами от прямых налогов при планировании бюджета, но и преодолеть дефицит бюджета, образовавшийся в результате снижения фактических поступлений прямых налогов в течение отчетного периода.

Следует иметь в виду следующее:

во-первых, любое повышение ставок косвенных налогов (за исключением таможенных пошлин на ввозимые товары) требует увеличения денежной массы в обращении, что способствует росту инфляции. Однако предоставляемые предприятиям гарантии по поддержанию финансовой, инвестиционной активности в последующем сократят рост инфляции, поскольку произойдет

увеличение доходов предприятий и рост суммы прямых налогов;

во-вторых, при инфляции, вызванной падением производства и ростом цен на товары и услуги, косвенное налогообложение может служить мощным механизмом извлечения из сферы обращения незакрепленной товаром массы денег, наличие которой является фактором инфляционного процесса. Косвенное налогообложение может способствовать эффективному государственному регулированию денежной массы в обращении, восстанавливая соответствие ее ценовой товарной массе. Тем самым восстанавливается и равновесие между спросом и предложением;

в-третьих, высокие косвенные налоги вынудят производителя работать на потребителя, будут способствовать развитию жесткой конкуренции между производителями за сбыт товаров и услуг;

в-четвертых, посредством таможенных пошлин на ввозимые в страну товары государство может проводить эффективную протекционистскую политику, ограничивая или расширяя экспорт иностранных товаров. По отношению к отечественным производителям государство может проводить политику ограничения производства товаров, влияющих на здоровье нации и т.п., посредством обложения высокими акцизными сборами.

Таким образом, реформирование налоговой системы Российской Федерации, на наш взгляд, должно проводиться в направлении разграничения функций прямых и косвенных налогов, сокращенных до необходимого минимума. При этом необходимо определить пределы прямого и косвенного налогообложения и в соответствии с этим вести государственное регулирование прямого и косвенного налогообложения.

7.4. Методика расчета налогового потенциала

Определение (расчет) налогового потенциала является важнейшей задачей, стоящей перед центральными и региональными органами управления Российской Федерации. От точности оценки налогового потенциала зависят объективность межбюджетных отношений, повышение самостоятельности регионов в использовании собственного налогового потенциала и устранение причины споров, связанных с несправедливым распределением помощи (финансовой

поддержки из федерального центра). Исследование налогового потенциала и определение его размеров в современной России является достаточно новым научным направлением, и поэтому научных разработок по этой проблеме у нас в стране пока недостаточно. В этой связи сошлемся на наиболее, на наш взгляд, разработанную методологию определения и оценки налогового потенциала, автором которой является И.В. Горский.

По мнению И.В. Горского, налоговый потенциал региона можно рассматривать со следующих точек зрения:

1) налоговой компетенции разных уровней власти, т.е. можно ставить вопрос о региональном потенциале налогов;

2) фактического поступления налоговых платежей в разные уровни бюджетов, т.е. налоговый потенциал региона (НПР) можно представить как сумму налоговых потенциалов федерального (НПФб) и регионального (НПРб) бюджетов ($\text{НПР} = \text{НПФб} + \text{НПРб}$);

3) совокупного потенциала региона.

В основе истолкования понятия «налоговый потенциал» лежит налоговая база. Это толкование верно, если говорить об отдельном налоге или группе налогов с одинаковой базой. При этом суммы фактических поступлений в разных регионах или в одном и том же регионе в разные периоды времени могут существенно различаться и меняться при одной и той же налоговой базе в зависимости от конкретных ставок и льгот. Здесь налоговая база является точной мерой налогового потенциала. Однако когда речь заходит об оценке общего потенциала многих налогов, ситуация коренным образом меняется. Так, налоговая база разных налогов может быть несовместимой в принципе (стоимость в рублях и объем добычи в тоннах), но и там, где используются одни единицы измерения, скажем — рубли, сложение налоговых баз двух налогов может оказаться бессмыслицей. Следовательно, для оценки налогового потенциала региона, где взимаются десятки налогов, прямое использование налоговой базы невозможно.

Однако сложению поддаются теоретически возможные максимальные суммы налоговых платежей по любым налогам с их самыми разными налоговыми базами. Таким образом, в практических целях под налоговым потенциалом региона можно понимать сумму потенциалов всех действующих в данном регионе

отдельных налогов, а под потенциалом конкретного налога — максимально возможную за определенный период сумму поступлений по данному налогу исходя из установленных федеральным законодательством налоговой базы и ставки (ставок). Привязка к конкретному законодательству предельно утилизирует понятие налогового потенциала, но позволяет сделать расчеты, методическое единство которых обеспечит достаточно объективную сравнительную оценку доходной базы региональных бюджетов.

Еще раз подчеркнем, что следует различать понятие налогового потенциала региона как абстрактную финансовую категорию, выражающую некую оптимальную сумму налоговых сборов (оптимальное налоговое бремя) в условиях какой-то идеальной для конкретного региона налоговой системы, и как элемент расчета финансовой основы межбюджетных отношений, всегда существующих в реальной системе налогов.

Предлагаемая И.В. Горским модель опирается на расчет финансовой основы межбюджетных отношений. При этом он предлагает:

1) рассматривать налоговый потенциал за календарный год;

2) принять за налоговый потенциал региона (НПР) суммарный налоговый потенциал по всем налогам, собираемым в регионе, безотносительно к налоговой компетенции или зачислению в бюджеты;

определить НПР как максимально возможную сумму налоговых платежей на данной территории исходя из действующего федерального налогового законодательства, чтобы все регионы изначально находились в равных условиях. И соответственно в расчет местных бюджетов региона включаются льготы по федеральному и региональному законодательству и исключаются в тех же целях местные льготы. Кроме того, не бесспорной, по мнению автора модели, представляется идея учета и федеральных льгот при расчете налогового потенциала. Формируя основные моменты определения налогового потенциала региона, автор модели также предлагает ряд методов ее оценки.

Приведем методы оценки налогового потенциала региона, предложенные И.В. Горским.

Предложенные разновидности методики принципиально

близки и могут быть использованы как совместно, так и самостоятельно. В основе всех расчетов лежат данные официальных форм налоговой отчетности, т.е. методикой не предусматривается дооценка налогового потенциала нелегального сектора, что совершенно правильно с точки зрения реальности бюджетных поступлений.

1. Первый расчет опирается на аддитивное свойство налогового потенциала: налоговый потенциал региона (НПР) равен сумме потенциалов отдельных налогов, его можно назвать «методом прямого счета»:

$$\text{НПР} = \sum_{i=1}^n \text{НБ} * t/100,$$

где n — число налогов;

НБ — налоговая база налога i ;

t — ставка (предельная ставка) налога i в процентах.

Приведенная формула НПР в общем виде есть сумма всех налогов, поступающих во все бюджеты данной территории. Эта универсальная формула легко трансформируется в расчет налогового потенциала и федерального, и регионального бюджетов, и далее — в потенциал бюджета региона и бюджетов муниципальных образований. Для этого n , НБ и t должны принять соответствующие значения.

Так, для НПФБ (налоговый потенциал федерального бюджета) в качестве и используются налоги, поступающие только в федеральный бюджета, а t — соответствующая ставка или ее часть, по которой данный налог идет в центр. То же самое можно сказать и о налоговом потенциале муниципального образования с одной существенной оговоркой — база налогов, зачисляемых в местный бюджет, учитывает региональные льготы и не учитывает местные. Для расчета налоговых поступлений используются данные формы № 5-НБН (Отчет о базе налогообложения по основным видам налогов), содержащие прямую информацию по базе десяти основных налогов (НДС, налог на прибыль и имущество, подоходный налог и др.). По всем прочим налогам, не представленным в этой форме, налоговые органы также имеют в своем распоряжении налоговую базу или весьма близкую к ней характеристику налога (объем розничного товарооборота для налога с продаж и т.п.). По тем налогам, по которым не предусмотрено региональных и местных льгот, за

налоговый потенциал можно принять начисленную величину налога.

2. Второй расчет проводится упрощенным методом. Его суть состоит в использовании только данных формы № 5-НБН, если по каким-то причинам (трудоемкость, недостоверность и др.) окажется затруднительным применение первого метода.

Дело в том, что те десять налогов, для которых форма № 5-НБН дает точную налоговую базу, составляют 90% всех налоговых доходов регионов. Следовательно, мы можем без большой погрешности сделать общую дооценку потенциала оставшихся налогов, например, таким способом.

Пусть все налоговые поступления региона в отчетном году составили 100 усл. ед., а по 10 представленным в форме № 5-НБН налогам — 90 усл. ед. Налоговый же потенциал этих 10 налогов, допустим, будет оценен в 98 усл. ед. Тогда общий потенциал может быть дооценен в пропорции, которая сложилась по основным 10 налогам, то есть $\text{НП} = 100 \cdot 98/90 = 109$ усл. ед.

Ограниченность этого метода очевидна для расчетов налогового потенциала муниципальных образований, поскольку в местные бюджеты не попадают многие из опорных десяти налогов (НДС, акцизы и др.), и потому здесь придется искать другие зависимости.

3. Наконец, еще одним приемом оценки отчетного НП может стать, скажем, «фактический метод», где потенциал рассчитывается исходя из некоторых фактических значений налоговых сумм. В основе этого метода лежит простая мысль о том, что полному использованию налогового потенциала (в рамках строго контролируемого легального сектора) препятствуют только две вещи: неплатежи (недоимка) и льготы. Отсюда и формула налогового потенциала (НП):

$$\text{НП} = \Phi + З + Л,$$

где Φ — фактические поступления налогов;

$З$ — прирост задолженности за отчетный период;

$Л$ — сумма налога, приходящаяся на региональные и (или) местные льготы.

Все данные представлены в налоговой отчетности:

Φ — форма № 1-НМ Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации.

З — форма № 4- НМ Отчет о задолженности по налоговым платежам в бюджетную систему Российской Федерации и уплате налоговых санкций и пеней.

Л — форма № 3- НЛК Отчет о льготах по налоговым платежам по действующему законодательству.

К недостаткам этого метода расчета налогового потенциала относится сложность планирования полученного показателя, поскольку здесь не используется налоговая база, тогда как первые два метода с достаточно высокой степенью надежности допускают перспективную оценку налогового потенциала именно через планирование налоговой базы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Конституция РФ: Научно-практический комментарий / Под ред. акад. Б.Н. Топорнина. — М.: Юристъ, 1997.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (в двух частях) — М.: ТД ЭЛИТ-2000, 2002.
3. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» № 2118-1 от 27 декабря 1991 г.
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации. — М.: Проспект, 1999.
5. Гражданский кодекс РФ. Части первая и вторая (с алфавитно-предметным указателем). — М.: ИНФРА-М—Норма, 1996.
6. Закон РСФСР «О приватизации государственных и муниципальных предприятий в РСФСР» от 3 июля 1991 г.
7. Абдулгалимов А.М. Организационно-экономический механизм налогового регулирования доходов предприятий: Дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук. — Махачкала, 1997.
8. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М. Теоретические основы налогообложения. /Под ред. А.З. Дадашева. — М.: ЮНИТИ, 2004.
9. Барулин СВ. Налоги как инструмент государственного регулирования экономики // Финансы. — 1996. — № 1.
10. Белолжецкий В.Г. О финансовой стабилизации в России // Финансы. — 1999. - № 1.
10. Большой энциклопедический словарь. 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А.М. Прохорова. — М.: Большая российская энциклопедия. — СПб.: Норинт, 1998.
11. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / М.В. Романовский и др.; Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. — М.: Юрайт, 1999.
12. Всемирная история экономической мысли. В 6 т. / МГУ им. М.В. Ломоносова; Гл. редкол.: В.Н. Черковец (гл. ред.) и др. — М.: Мысль, 1987.
13. Гаджиев Р.Г. О соотношении прямых и косвенных налогов // Финансы. — 2000. — № 3.
14. Горский И.В. Налоговая политика и экономический рост // Финансы. — 1999. — № 1.
15. Горский И.В. Налоговый потенциал в механизме

межбюджетных отношений // Финансы. — 1999. — № 6.

16. Горский И.В. Экономический рост и налоги // Налоговое обозрение. — 1999. - № 1-2.

17. Гуреев В.И. Российское налоговое право. — М.: Экономика, 1997.

18. Евсеев Д., Воскобойников А. О перспективах реформирования налоговой системы России // Финансы. — 1997. — № 6.

19. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. — М.: ИНФРА-М, 1999

20. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2001.

21. История государства и права зарубежных стран. Часть 1: Учебник для вузов. 2-е изд., стер. / Под ред. Н.А. Крашенинниковой и О.А. Жидкова. — М.: Норма, 2000.

22. Кашин В.М. Налоговая доктрина и налоговое право // Финансы. — 2001. - № 7.

23. Кашин В.М. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. — М.: ЮНИТИ, 1998.

24. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег: Избранные произведения / Пер. с англ. — М.: Экономика, 1983.

25. Маркс К, Энгельс Ф. Избранные произведения В 3 т. «Происхождение семьи, частной собственности и государства». Т. 3. — М.: Политиздат, 1981.

26. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2 т. / Пер. с англ. 11-го изд. — М.: Республика, 1992.

27. Максимова Н.С. О программе развития бюджетного федерализма в РФ на период до 2005 г. // Финансы. — 2001. — № 10.

28. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 1997.

29. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2005. (Серия «Учебники для вузов»).

30. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушкин и др.; Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. - М.: ЮНИТИ, 1998.

31. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2001.

32. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»)

33. Никитин С.М., Глазова Е.С., Степанова М.П. Налогообложение и экономическое развитие // Деньги и кредит. — 1996. — № 4.

34. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России: Учебник для вузов. — М.: Финстатинформ, 1996.

35. Пансков В. Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. - 1998. — № 11.

36. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. — М.: Книжный мир, 2000.

37. Поляк Г.Б. Финансовые проблемы развития регионов // Финансы. — 2001. - № 9.

38. Проблемы развития налоговой системы: Сборник статей. — М.: Институт экономики РАН, 1998.

39. Пушкарева В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки // Финансы. — 1999. — № 6.

40. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. - М.: ИНФРА-М, 2003.

41. Романцов А.А. Межбюджетные отношения и формирование доходов территориальных бюджетов // Финансы. — 2001. — № 9.

42. Самуэльсон П. Экономика В 2 т. — М.: «Антон» — ВНИИСИ, 1992.

43. Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. — М.: Юристъ, 2000.

44. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. — 2000. — № 5.

45. Финансы: Учебник для вузов / Под ред. проф. Л.А. Дробозиной. — М.: ЮНИТИ, 1999.

46. Финансы: Учеб. пособие / Под ред. М.В. Родионовой. — М.: Финансы и статистика, 1994.

47. Худокормов А.Г. и др. История экономических учений:

Учебник /Под общ. ред. А.Г. Худокормова — М.: ИНФРА-М, 1998.

61.Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике .— М.: ЮНИТИ,1997.

62.Черник Д.Г, Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы:Учеб. пособие для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. — М.: ЮНИТИ, 1998.

63.Штучдюк В.Д. Требуется переоткрытие закона налогового переложения // Финансы . — 1999. — № 8.

64.Экономическая теория / Под ред. АИ. Добрынина, Л.С. Тарасевича: Учебник для вузов. — СПб.: СПбГУЭФ, « Питер Пабблишинг», 1997.

65.Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение : Учебник . — 2-е изд.,перераб . и доп. - М.: ИНФРА -М, 2001

Хантаева Н.Л.

Теоретические основы налогообложения

Учебное пособие

Редактор *Т.А. Стороженко*

Подписано в печать «___»_____2006 г. Формат 60×84 1/16.

Усл. п.л. _____, уч.-изд.л. _____. Тираж 100 экз.

Заказ №_____

Издательство ВСГТУ, г. Улан-Удэ, ул. Ключевская 40