

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

Ю. И. Булатова

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по программам высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика

УДК 336.22(075.8)

ББК 65.261.41я73

Б 90

Рецензент - кандидат экономических наук Т. А. Терентьева

Булатова, Ю.И.

Б 90 Теория и история налогообложения: учебное пособие / Ю.И. Булатова;
Оренбургский гос. ун-т. – Оренбург: ОГУ, 2017. – 147 с.
ISBN 978-5-7410-1664-0

Учебное пособие включает три раздела. В первом разделе изложены основные исторические этапы становления и развития налогообложения, даны характеристики общим и частным теория налогов. Во втором разделе рассмотрены экономическое содержание налогов и их роль в системе общественных отношений, элементы юридического состава налогов и классификация налогов. Третий раздел посвящен изучению основ организации налогообложения и управления налоговым процессом.

Излагаются вопросы, предусмотренные рабочей программой по дисциплине «Теория и история налогообложения» для студентов, обучающихся по программам высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика, профили «Государственные и муниципальные финансы», «Налоги и налогообложение».

УДК 336.22(075.8)

ББК 65.261.41я73

ISBN 978-5-7410-1664-0

© Булатова Ю.И., 2017

© ОГУ, 2017

Содержание

Введение.....	6
Раздел 1 Государство и налоги: генезис современных налоговых отношений...	8
Глава 1 История возникновения и развития налогообложения.....	8
§ 1 Основные понятия и этапы развития налогообложения.....	8
§ 2 Предпосылки возникновения налогообложения.....	10
§ 3 Налогообложение в Древнем мире и Античности.....	13
§ 4 Развитие налогообложения в Европе в Средние века и Новое время.....	19
§ 5 Развитие налогообложения в России.....	25
Контрольные вопросы.....	35
Задания для индивидуальной работы.....	37
Глава 2 Общие теории налогов.....	37
§ 1 Общая характеристика налоговых теорий.....	37
§ 2 Налоговые теории XVII-XVIII веков.....	39
§ 3 Классическая налоговая теория.....	42
§ 4 Кейнсианская теория налогообложения.....	46
§ 5 Неоклассическая теория налогообложения.....	49
Контрольные вопросы.....	52
Задания для индивидуальной работы.....	52
Глава 3 Налогообложение в частных налоговых теориях.....	53
§ 1 Теория соотношения прямого и косвенного обложения.....	53
§ 2 Теория единого налога.....	56
§ 3 Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения.....	60
§ 4 Теория переложения налогов.....	61
Контрольные вопросы.....	65
Задания для индивидуальной работы.....	66
Раздел 2 Экономическое содержание налогов.....	67
Глава 1 Сущность налогов и их роль в системе общественных отношений.....	67
§ 1 Понятие налога.....	67

§ 2 Признаки налога.....	70
§ 3 Соотношение налога и сбора: сходство и отличия.....	72
Контрольные вопросы.....	74
Задания для индивидуальной работы.....	75
Глава 2 Функции налогов в экономической и социальной системе государства.....	75
§ 1 Понятие и роль функций налогообложения.....	75
§ 2 Характеристика функций налогов.....	78
Контрольные вопросы.....	82
Задания для индивидуальной работы.....	82
Глава 3 Элементы юридического состава налогов.....	83
§ 1 Структура налога.....	83
§ 2 Характеристика обязательных элементов налога.....	85
§ 3 Факультативные элементы налога.....	96
Контрольные вопросы.....	100
Задания для индивидуальной работы.....	101
Глава 4 Классификация налогов.....	102
§ 1 Необходимость проведения научной классификации налогов.....	102
§ 2 Виды налогов.....	104
§ 3 Виды налогов и сборов в Российской Федерации.....	107
Контрольные вопросы.....	110
Задания для индивидуальной работы.....	111
Раздел 3 Основы организации налогообложения и управления налоговым процессом.....	112
Глава 1 Налоговая система и основные принципы налогообложения.....	112
§ 1 Понятие и виды налоговых систем.....	112
§ 2 Сущность принципов налогообложения и исторические предпосылки их возникновения.....	117
§ 3 Управление налоговой системой государства.....	120
Контрольные вопросы.....	126

Задания для индивидуальной работы.....	127
Глава 2 Воздействие налогов на экономику и налоговая политика.....	128
§ 1 Сущность, цели и задачи налоговой политики.....	128
§ 2 Классификация налоговой политики.....	132
§ 3 Методы и инструменты налоговой политики.....	135
Контрольные вопросы.....	138
Задания для индивидуальной работы.....	139
Список использованных источников.....	140
Приложение А Классификация налоговых льгот.....	146

Введение

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений любого общества. В современных условиях налоги выступают не только основным источником доходов бюджета, но и одним из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования как национальной экономики, так и международных экономических процессов. Поэтому изучение исторических закономерностей развития налогов и теоретических основ налогообложения является составной частью современного экономического образования.

Цель освоения дисциплины «Теория и история налогообложения» состоит в формировании теоретических знаний об организации налогообложения, представленных в их историческом развитии и практических навыков осуществления профессиональной деятельности в сфере обеспечения функционирования налоговых отношений и реализации налоговой политики государства.

Дисциплина направлена на решение следующих задач:

- формирование у студентов системы знаний об экономическом содержании налоговых отношений, природе их возникновения и эволюции форм осуществления;
- получение навыков сбора и аналитической обработки информации о ходе социально-экономических процессов;
- выработка знаний о методах получения и прикладных навыков использования финансово-экономической информации;
- получение навыков оценки целесообразности применения налоговых инструментов для реализации задач социально-экономической политики государства и определения основных результатов функционирования налогового механизма;
- формирование умений использования теоретических знаний для обоснования принимаемых управленческих решений в сфере управления налоговыми отношениями, прогнозирования их последствий, оценки влияний факторов экономической и правовой среды налоговой деятельности.

Изучение дисциплины «Теория и история налогообложения» позволит сформировать:

- общекультурную компетенцию, соответствующую способности анализировать основные этапы и закономерности исторического развития общества для формирования гражданской позиции;

- профессиональную компетенцию, состоящую в способности, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные, проанализировать их и подготовить информационный обзор и/или аналитический отчет.

Структура изложения материала построена в соответствии с рабочей программой дисциплины «Теория и история налогообложения». Информационными источниками послужили научная, учебная и периодическая литература, нормативное правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации.

Раздел 1 Государство и налоги: генезис современных налоговых отношений

Глава 1 История возникновения и развития налогообложения

§ 1 Основные понятия и этапы развития налогообложения

Налоги как основной источник образования государственных финансов через изъятие в виде обязательных платежей части общественного продукта известны с незапамятных времен. Причем налогообложение как элемент экономической культуры свойственен всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. В связи с этим о налогообложении можно говорить как о феномене человеческой цивилизации, как о ее неотъемлемой части.

Налоги появились на очень ранних стадиях развития человеческого общества, когда предпосылки к возникновению первых цивилизаций только начали формироваться и их история насчитывает тысячелетия. Налоги выступили в качестве необходимого звена экономических отношений с момента возникновения государства и деления общества на классы, когда зарождающиеся социально-государственные механизмы первобытного общества потребовали соответствующего финансирования. По словам английского экономиста С. Паркинсона: «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников»¹.

Налоги являются одним из древнейших финансовых институтов. Относительно периодизации в развитии налогообложения в научной литературе представлены различные точки зрения, большинство ученых выделяют следующие основные периоды:

1) IV в. до н. э. - V в. н. э. - налогообложение Древнего мира, для которого характерна неразвитость налоговых систем и случайный характер установления налогов. В это время появляются налоги, начинает складываться механизм их

¹ Елинский, А. В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А. В. Елинский // Финансовое право. - 2006. - № 5. - С. 18-22

взимания. Вначале они носят нерегулируемый характер, взимаются по мере необходимости в натуральной форме. По мере увеличения государственных расходов, налоги начинают взиматься в денежной форме, и регулярно увеличивается их размер. Постепенно они становятся основным источником доходов государства;

2) V - XVII вв. - налогообложение Средних веков, когда появляются определенные налоговые системы, но они еще запутаны и развиты крайне слабо. Налоги вводятся на определенный период в связи с необходимостью финансирования целевых затрат - взимаются одновременно, когда в казне заканчиваются средства. Большое внимание уделяется косвенному налогообложению, впервые вводятся акцизы с ввозимых и вывозимых товаров. Сбор налогов на данном этапе носит характер предпринимательской деятельности: право сбора выкупается у государства отдельными гражданами на определенный срок за единовременный платеж. Налоги становятся главными источниками формирования государственной казны;

3) XVIII – конец XIX в. - одновременно с развитием государственного налогообложения начинает формироваться научная теория налогообложения. На данном этапе происходит формирование налоговых систем, включающих в себя прямые и косвенные налоги, процесс юридизации налога, формируются принципы налогообложения и предпринимается попытка сформулировать определение налогового платежа, происходят споры о месте налогов в системе государства. К середине XIX в. число налогов увеличено, большое значение придается соблюдению юридической формы при введении и взимании налогов. Налоги стали устанавливаться исходя из принципа всеобщности;

4) с начала XX в. - становление конструкций современных налоговых систем, основанных на научных принципах налогообложения. Происходит более глубокое теоретическое обоснование проблем налогообложения и разработка рекомендаций по преобразованию бюджетной и налоговой систем. Данный этап характеризуется постоянными налоговыми реформами, целью которых является формирование оптимальной налоговой системы, удовлетворяющей интересам и государства и

налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что политические и экономические изменения неизбежно приводили и к изменению правового обеспечения систем налогообложения. Процесс эволюции условно можно разделить на два этапа:

1) акты о налогообложении обеспечивают защиту и признание прав только государства: нормативные акты фиксировали право государства на изъятие определенной части собственности своих подданных по случаю возникшей необходимости, основными принципами налогообложения при этом являлись общеобязательность и безусловность;

2) акты о налогообложении начинают защищать права и интересы не только государства, но и обязанных лиц. На смену принципу безусловности приходят принципы законности, соблюдения прав налогоплательщика, соразмерности налогового бремени, справедливости.

В настоящее время в России в соответствии с действующим законодательством «под налогом понимается 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»².

§ 2 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

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

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

Следует сказать, что для пополнения казны использовалось множество методов, 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»³.

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;

³ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

- 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 отличного от социально справедливого родового общества рабовладельческого общества, где господствовали эксплуататорские отношения;

- создание особого органа (государства), который стоял на страже защиты интересов рабовладельческого общества»⁴.

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 их возникновения:

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

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

в) создание на основе централизации власти первых государственных образований.

Рассмотрим подробнее основные этапы и тенденции становления и развития налогообложения государств Древнего мира, в период Средних веков и в Российской Федерации.

⁴ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

§ 3 Налогообложение в Древнем мире и Античности

На самых ранних ступенях государственной организации начальной формой налогообложения можно считать жертвоприношение. «Не следует думать, что оно было основано исключительно на добровольных началах. Жертвоприношение было неписанным законом и таким образом становилось принудительной выплатой или сбором»⁵. Причем процентная ставка сбора была определенной - в Пятикнижии Моисея сказано: «... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу»⁶. По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу владетельных князей наряду с десятиной церковной. Данная практика существовала в различных странах на протяжении многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы.

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. В Древнем Египте, где «власть принадлежала мощной бюрократии, потребность в деньгах для содержания такого государственного аппарата оказалась столь велика, что породила множество разнообразных налогов. 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. Налоговые чиновники (их функции в то время выполняли писцы - самые грамотные члены общества) сопровождали египтян даже в загробную жизнь:

⁵ Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. - М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. - 374 с.

⁶ Торопыгин, Г. Д. Теория и история налогообложения : учебное пособие / Г.Д. Торопыгин. - 2-е изд. испр. и доп. - Самара : Самар. гуманит. акад., 2009. - 156 с.

в гробницах фараонов среди статуэток прочих слуг, призванных сопровождать владыку после смерти, обнаруживаются и статуэтки писцов-налоговиков. Они должны были и на том свете помогать фараону наполнять государственную казну. По аналогичной схеме налоговые отношения получили развитие и в древних странах Передней Азии»⁷.

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»⁸.

В Древней Индии основным источником поступлений в казну являлись налоги, взимаемые с населения. 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 $\frac{1}{6}$ урожая, однако нередко взимался и в большем объеме, существовали сборы 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»⁹.

Нередко совершались крестьянские выступления против сборщиков налогов. Поэтому практиковалось и такое, что нарочно отправляли неугодного чиновника в

⁷ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

⁸ Елинский, А. В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А. В. Елинский // Финансовое право. - 2006. - № 5. - С. 18-22

⁹ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие для вузов / В. М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2005. - 256 с.

разоренную поборами область, чтобы с помощью возмущенного населения избавиться от него.

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. Кроме налогов, пошлин и поборов в Древней Индии практиковались и особые 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»¹⁰.

Для борьбы с казнокрадством чиновников меняли через определенное время, чтобы они не освоили способов злоупотребления, кроме того использовали слежку при помощи тайных агентов и платных осведомителей.

В Древнем Китае основной формой эксплуатации трудового народа были налоги, которые взимались в основном в натуральной форме, продуктами земледелия. Специфика налогообложения Древнего Китая 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 основывались на принципах благородства и справедливости. «Древнекитайская экономическая мысль в области налоговых отношений была направлена на решение проблемы государственной 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».

¹⁰ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГУТУ, 2006 - 175 с.

Крупнейший представитель конфуцианство 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. Обработка общественного поля осуществляется совместно, а урожай с этого поля идет в распоряжение чиновников и государства»¹¹.

В трактате «Гуан-цзы» говорится, что следует равномерно распределять посевные участки, а уровень налогообложения должен соответствовать качеству земли. Также в трактате высказывается идея построения государственных финансов без прямых налогов, для чего предлагалась замена налоговых поступлений в казну прибылью от эксплуатации природных ресурсов.

В Европе образование государств и соответственно развитие налоговых отношений происходило на территории Древней Греции и Римского государства.

В Древней Греции во времена Солона в VI в. до н.э. была установлена шкала постоянного подоходного налога с учетом размера имущества (10-20 % от размера доходов). Позже свободные граждане налогов не платили, так как личные налоги считались носящими на себе печать рабства, и полноправные граждане полагали их унижительными для себя, но они вносили добровольные пожертвования в казну. Бюджет пополнялся за счет других сборов: таможенной пошлины (1-2 % от стоимости ввозимых товаров), судебных пошлин, «фороса» (вносил каждый член Афинского морского союза). В военное время вводился чрезвычайный налог «эйсфора», который затем распределялся между гражданами в зависимости от их состоятельности.

Деньги налогоплательщиков расходовались на содержание наемных армий, возведение храмов и оборонительных укреплений, строительство дорог, устройство празднеств, раздачу денег беднякам и другие общественные нужды. С ростом общественных расходов устанавливаются новые налоги и сборы: налоги на доходы,

¹¹ Елинский, А. В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А. В. Елинский // Финансовое право. - 2006. - № 5. - С. 18-22

в частности на доходы от сельского хозяйства, подати на рудники, подати на иноземцев, налоги на продажу и т.п.

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. Крупные единовременные расходы, например, на строительство общественных зданий, покрывались за счет сдачи общественных земель в аренду. В мирное время налогов практически не было, в военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии с их возможностями.

В период перерождения Римской республики в империю, шло разрастание государства, основанное на завоеваниях новых колоний и строительстве городов. Происходили изменения в налогообложении, однако единая налоговая система так и не сложилась из-за деления империи на центр и провинции, деления населения империи на граждан и подданных. «В колониях вводились коммунальные (местные) налоги и повинности, величина которых зависела от размеров состояния граждан. Определение суммы налога (ценз) проводилось каждые пять лет избранными чиновниками - цензорами. Граждане Рима, 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. 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.

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»¹².

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, в задачи которых 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. 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. Все эти меры предпринимались для максимального сосредоточения финансовых и материальных ресурсов в руках правителя, у которого цель была одна - усиление централизованной власти в империи»¹³.

Одним из самых крупных налогов в римских провинциях являлся поземельный, ставка которого равнялась в среднем 10 % доходов с земельного участка. При налогообложении земельного участка применялись и особые формы налогообложения, например, налог на количество фруктовых деревьев, виноградных лоз 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

¹² Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. - М. : Издательство Юрайт, 2014. - 364 с.

¹³ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

по ставке 1 %, особый налог с оборота при торговле рабами по ставке 4 %, налог на освобождение рабов по ставке 5 % их рыночной стоимости, налог с наследства - 5 % и т.д.

Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но роль дополнительного стимулятора развития хозяйства. Так как «налоги в основном взимались в денежном выражении, следовательно, население было вынуждено производить излишки продукции, чтобы продавать ее. Это способствовало расширению товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации»¹⁴.

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

§ 4 Развитие налогообложения в Европе в Средние века и Новое время

С распадом Римской империи (V в. н.э.) в появившихся на ее территориях государствах формируются феодальные отношения с соответствующим способом производства. «Многие хозяйственные традиции Древнего Рима перешли к Византии. В ранневизантийскую эпоху до VII в. включительно существовал 21 вид

¹⁴ Торопыгин, Г. Д. Теория и история налогообложения : учебное пособие / Г.Д. Торопыгин. - 2-е изд. испр. и доп. - Самара : Самар. гуманит. акад., 2009. - 156 с.

прямых налогов. Широко практиковались в Византии и чрезвычайные налоги: на строительство флота, содержание воинских контингентов и прочее. Но обилие налогов не привело к финансовому процветанию Византийской империи. Наоборот, чрезмерное налоговое бремя имело своим последствием сокращение налоговой базы, а далее последовали финансовые кризисы, ослаблявшие мощь государства»¹⁵.

Развитие феодального способа производства сопровождалось превращением свободных производителей (земледельцев и др.) и рабов в феодально-зависимых крестьян и образованием крупного феодального землевладения. «В феодальной экономике господствовало натуральное хозяйство, т.е. товарно-денежные отношения не были развиты. Главным носителем налогового бремени в феодальном государстве был крестьянин, поскольку все остальные сословия относились к тем, кто потребляет продукты крестьянского труда. Что касается горожан, 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 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. Расширение и углубление разделения труда, развитие товарно-денежных отношений стали предпосылками перехода от натурального типа хозяйствования к товарному (капитализму).

После распада феодальной системы основным объектом налогообложения закономерно стала земля - ведь именно она в те времена была главным источником богатства в экономике всех стран. Поначалу размер земельного налога определялся

¹⁵ Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. - М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. - 374 с.

площадью сельскохозяйственных земель, и лишь потом возникла идея брать налог в зависимости от того годового дохода, который землевладелец мог получить от использования своей земли»¹⁶.

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:

- все действующие налоги стали уплачиваться в денежном выражении;
- плательщиками налогов стали как капиталисты, так и рабочие.
- налогообложение принимает вполне системный характер;
- основным источником уплаты налогов стала совокупная стоимость вновь созданных товаров и услуг.

В Европе вплоть до XVI - XVII вв. развитые налоговые системы отсутствовали. «Повсеместно налоговые платежи имели характер разовых изъятий, причем периодически парламенты государств предоставляли верховным правителям полномочия, в основном чрезвычайные, по взиманию тех или иных видов налогов. Сбором налогов занимались откупщики, которые выкупали свое право взимать установленные налоги у государства, внося сумму налога в казну полностью. Далее, получив документальное подтверждение своих полномочий и применяя принуждение посредством помощников и суботкупщиков, откупщик осуществлял сбор налога с населения, учитывая естественным образом и свою прибыль, которая достигала иной раз одной четвертой от цены откупа.

Однако развитие европейских государств, расширение и детализация их внутренних и внешних функций настоятельно требовали замены временных налогов и института откупщиков единой эффективной системой налогообложения. В конце XVII в. наступает второй период развития налогообложения. В это время налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства. В этот период происходит формирование первых налоговых систем, включающих в себя

¹⁶ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

прямые и косвенные налоги. Особую роль в то время играли акцизы (взимаемые, как правило, у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров), подушный и подоходный налоги. Развитие демократических процессов в европейских странах нашло свое отражение в вопросах установления и введения налогов»¹⁷. Так, в Англии еще в 1215 г. в «Великой хартии вольностей» было впервые установлено, что налоги вводятся только с согласия нации: «Ни щитовые деньги (сбор на снаряжение королевского войска), ни пособия не должны взиматься в королевстве нашем иначе как по общему совету королевства нашего»¹⁸. Полномочие представительных органов власти утверждать все государственные расходы и доходы окончательно закреплено в Билле о правах в 1689 г.

В Германии, долгие другие европейских стран остававшейся феодально-раздробленной, «налоги, как прямые, так и косвенные, составляли доход территорий, но не государства. Германские земли преподносили императору лишь добровольные дары. Однако в редких случаях эти платежи носили обязательный характер, например для выкупа государя из плена, при посвящении в рыцари его сына или выдаче замуж его дочери. Финансирование военных расходов также не имело принудительного характера. Первую половину XVII в. и Тридцатилетнюю войну можно считать началом новой эпохи в германском финансовом хозяйстве. Постоянные войска, крепнувший абсолютизм и полицейский строй большинства германских государств - все это усиливало потребность в денежных средствах. Между тем доходы, которые получались немецкими государями из разных источников, растаяли вследствие произошедшей в XVI в. инфляции. На налоги же продолжали смотреть как на чрезвычайный источник государственных доходов. И хотя право сословий соглашаться на уплату обязательных платежей стало в абсолютной монархии не более чем формальностью, в обществе не укоренилось сознание податной обязанности, за налогами сохраняется их прежнее название - *bede* (от *bitte* - «просьба», «прошение», «ходатайство»), и их приходится испрашивать от сословий. С целью избежать финансовых потерь от таких

¹⁷ Елинский, А. В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А. В. Елинский // Финансовое право. - 2006. - № 5. - С. 18-22

¹⁸ Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран / Под ред. З. М. Черниловского. - М. : Юрид. лит., 1984. - 472 с.

общественных настроений германские государи вводят обложение предметов потребления, так что в XVII - XVIII вв. акцизы и сборы с доменов играют очень заметную роль в финансовом хозяйстве германских государств. Сходным образом обозначался налог, взимаемый в средневековой Франции - *aide*, что соответствует понятию «помощь», но в XVIII в. по мере роста понимания сущности налогообложения как принудительной юридической обязанности *aide* постепенно был вытеснен понятием *impôt*, что означает «принудительный платеж»¹⁹.

В других европейских государствах основу налогообложения составляли подушные подати, недостатком которых было то, что они практически не учитывали налоговой способности населения. В «Трактате о налогах и сборах» (1662 г.) Уильям Петти применительно к Ирландии писал: «Подушный налог, взимаемый в последнее время, был чрезвычайно запутан. Некоторые богатые люди платили налог по самым низким ставкам... Этот налог заставлял некоторых людей уплачивать 10 фунтов стерлингов в качестве докторов медицины или юридических наук, хотя они не имели никакого дохода от своей профессии и не заботились о практике, некоторые лица должны платить в соответствии со своим имуществом, которое оценивалось теми, кто не имел о нем никакого представления...»²⁰. По словам Гленна Фишера, «столетие спустя схожие проблемы возникли после введения поимущественного налогообложения в США, у населения вызывали недовольство не только высокие ставки налога, но и отсутствие у местных властей способности аккуратно оценивать землю. Схожая ситуация существовала в это время и в восточных странах. В Китае, например, в период последней династии Цин фискальный произвол местных властей достиг такого уровня, что в 1665 г. императором был издан указ, разрешающий обжаловать в суд чрезмерное обложение»²¹.

Лишь спустя столетие в отдельных странах стали возникать налоговые системы, в целом соответствующие современному представлению о них.

¹⁹ Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. - М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. - 374 с.

²⁰ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

²¹ Торопыгин, Г. Д. Теория и история налогообложения : учебное пособие / Г.Д. Торопыгин. - 2-е изд. испр. и доп. - Самара : Самар. гуманит. акад., 2009. - 156 с.

«Начавшийся в европейских государствах с XVII в. процесс перехода от абсолютизма к конституционному управлению, т.е. формирование представительной и демократической государственности, сопровождался коренными изменениями в налогообложении. Налогообложение получило законодательную основу, начинают формулироваться основные принципы налогообложения, в том числе принцип единства податной системы. В европейских странах на рубеже XVII-XVIII вв. сложилась достаточно рациональная налоговая система: прямые налоги в основной массе приходились на подушный и подоходный, ставка которых колебалась от 10 до 15 %, основным косвенным налогом был акциз, размеры которого колебались от 5 до 25 %.

Отрицательной стороной сложившихся систем налогообложения были злоупотребления при взимании налогов, неравномерное распределение налогового бремени как по разным местностям, так и между отдельными плательщиками. Наиболее состоятельные и платежеспособные сословия - аристократия и духовенство - налогов не платили, поэтому тяжесть податного бремени лежала главным образом на низших сословиях, из них подавляющей частью было сельское население. В большом ходу была отдача налогов на откуп. Откупщики выжимали из народа все, что могли, отчуждая от мелких и средних собственников даже самое необходимое - то, что составляло налоговую базу.

Дальнейшее усиление влияния парламентов на государственные дела происходило в рамках принятых конституций, что стало реальными предпосылками к формированию гражданского общества. Одним из его принципов является социальное равенство всех граждан, в том числе и социально справедливое налогообложение. Наступление XIX столетия ознаменует следующий этап в истории взимания и уплаты налогов - в направлении формирования международных отношений в налоговой сфере»²².

Таким образом, можно сделать вывод, что основное предназначение налогообложения - пополнение государственной казны, и в этом смысле начало

²² Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран / Под ред. З. М. Черниловского. - М. : Юрид. лит., 1984. - 472 с.

своего развития оно может вести с момента появления первых публичных политических и финансовых структур. Развиваясь на протяжении многих столетий, налогообложение в случае эффективной и справедливой его организации способствовало укреплению и процветанию государства, при неумелом и узкокорыстном его использовании вызывало финансовые кризисы и (или) радикальные общественно-политические трансформации.

§ 5 Развитие налогообложения в России

На территории Восточной Европы крупным государственным образованием раннефеодального периода стала Киевская Русь (XI в.). Финансовая система Древней Руси начала складываться в конце IX в. в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались данью. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. В последствии она приобрела форму прямого систематического налога, который уплачивался деньгами, продуктами питания или различными изделиями. Как отмечает историк С.М. Соловьев, «некоторые платили мехами с дыма, или обитаемого жилища, некоторые по шлягу²³ от рала²⁴». С укреплением власти князя (государственности) дань приобрела форму подати, оброка, урока (повинности), дара, поклона, корма, побора.

Князь Олег установил дани ильменским славянам, кривичам и мери. В 883 г. он покорил древлян и наложил дань: по черной кунице с жилья. В следующем году, победив днепровских северян, потребовал с них дань легкую, которая преследовала далеко идущие политические цели. Северяне, ранее платившие дань хазарам, не оказали сильного сопротивления дружине Олега. Это обложение оказалось для них легче, чем во времена зависимости от хазар. Об этом узнали радимичи и без сопротивления стали уплачивать дань киевскому князю, защитившему их от хазар.

²³ Иноземные, главным образом арабские, металлические монеты, обращавшиеся тогда на Руси.

²⁴ С плуга или сохи.

Последним они платили по два шляга от рала, а теперь стали платить по одному шлягу. Тогда же появляются сведения о русской гривне. Население Новгорода было обязано ежегодно платить князю 300 гривен. Это был целевой сбор на содержание наемной дружины для обороны северных границ. Гривной назывался слиток серебра различной формы, обычно продолговатой, служивший самым крупным меновым знаком на Руси вплоть до XIV в.

Дань первоначально взималась полюдьем, когда князь с дружиной сами ездили за нею. Одна из таких поездок к древлянам князя Игоря привела к восстанию и убийству князя. По свидетельству Н. М. Карамзина «Игорь забыл, что умеренность есть добродетель власти, и обременил древлян тягостным налогом. А получив его, вернулся требовать новой дани. Древляне не стерпели «двойного налогообложения», и князь был убит». В 945-947 гг. княгиня Ольга провела первую налоговую реформу, дань стали собирать «повозом», когда подвластные племена самостоятельно привозили заранее определенное количество дани («урок», «устав») в специально определенные места сбора дани «погосты». Это означало перерастание дани как формы военной контрибуции в дань как форму натурального налога, превращая сбор дани из военной операции в налоговую кампанию.

Известно в Древней Руси было и поземельное обложение. «Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Пошлина «мыт» взималась за провоз товаров через горные заставы, пошлина «перевоз» - за перевоз через реку, «гостиная» пошлина - за право иметь склады, «торговая» пошлина - за право устраивать рынки. Пошлины «вес» и «мера» устанавливались соответственно за взвешивание и измерение товаров, что было в те годы довольно сложным делом. Судебная пошлина «вира» взималась за убийство, «продажа» - штраф за прочие преступления. Судебные пошлины составляли обычно от 5 до 80 гривен.

С XI в. в Русском государстве начала складываться система налогообложения, объектом обложения в которой выступает дом, т.е. само хозяйство, а начиная с XII в. - система посошного обложения, где за единицу обложения принимается соха, двор, тягло. Соха включала в себя земельный участок определенной площади (в

зависимости от качества земли).

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 поработенными крестьянами. Это вызвало стремление крупных землевладельцев к самостоятельности, к получению полной политической и административной власти над подчиненными и землями. Еще и середине XII в. возник ряд самостоятельных феодальных княжеств.

В эпоху Золотой Орды (1243-1480 гг.) появляются различного рода подати и сборы с податного населения, взимавшиеся преимущественно раскладочным способом. С XIII в. ко всем налогам добавляется еще и иноземная дань - «ордынский выход», которая взималась баскаками в пользу ханов Золотой Орды с каждой души мужского пола и со скота. Помимо выхода были и другие ордынские тяготы. Например, ям - обязанность доставлять подводы ордынским чиновникам. Сюда же следует отнести содержание посла Орды с огромной свитой. При Иоанне I Калите были заложены основы политического и экономического могущества Москвы, он добился права самостоятельного сбора дани на Руси со всех удельных княжеств и сам отвозил собранную дань в Орду»²⁵.

После свержения монголо-татарского ига «налоговая система была реформирована Иоанном III, который ввел первые прямые и косвенные налоги. В качестве главного прямого налога выступали «данные» деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Особое значение стали приобретать целевые налоговые сборы, которые способствовали процессу становления централизованного государства и поступали непосредственно в казну Московского князя: таможенный, соляной, кабацкий и др. Туда же стала поступать и посошная подать. Параллельно, в целях решения местных хозяйственных задач, с местного населения собирались денежные и натуральные сборы: конское пятно (за клеймение

²⁵ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

лошадей), тамга (за торговлю товарами), весче (за взвешивание), гостиное (за пользование торговым помещением), померное (за измерение) и др. В период царствования Ивана III были заложены основы налоговой отчетности. К этому времени относится и введение первой налоговой декларации - сошного письма, которое предусматривало измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы «сохи» и определение на этой основе налогов. Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор.

Иоанн IV ввел дополнительные налоги, например, сбор четвертовых денег - подать с населения для содержания должностных лиц, пошлину при убое скота, пошлину за скрепление актов государственной печатью и др. Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей - 10 денег с рубля оборота.

В XVII в. в России была введена ямская и стрелецкая подати, различные сборы, регалии (почтовая, винная, соляная, монетная, звериная), займы и повинности по ремонту дорог и мостов, поставке подвод и приему на постой представителей власти. С городских жителей взимались оброки и сборы (с лавок, кузниц, мастерских, мельниц и т.д.).

Во время царствования Алексея Михайловича, в 1655 г., был создан специальный орган - счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, исполнением доходной части российского бюджета. В связи с постоянными войнами, которая вела Россия в XVII в., налоговое бремя было очень велико. Введение новых прямых и косвенных налогов, а также повышение в 1646 г. в 4 раза акциза на соль привело к серьезным народным волнениям и соляным бунтам»²⁶.

Эпоха реформ Петра I характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей, флота, мануфактур, каналов. Бюджет России находился в критическом состоянии. Была

²⁶ Толкушкин, А. В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. - М. : Юристъ, 2001. - 432 с.

поставлена задача по изысканию все новых налоговых поступлений.

Специально уполномоченные люди - прибыльщики, в обязанности которых входило «сидеть и чинить государю прибыли», - направлялись на поиски новых объектов налогообложения. «Начиная с 1704 года один за другим устанавливался бесконечный ряд новых налогов: мельничный, пчелиный, погребной, банный, трубный - с печей, хомутейный, шапочный, сапожный, ледакольный, водопойный, с раскольников, извозчиков, постоянных дворов, с бороды, продажи съестного, точения ножей и другие «мелочные всякие сборы». К новым налогам добавлялись казенные монополии. В число монопольных товаров, помимо смолы, поташа, ревеня, клея, добавились новые: соль, табак, мел, деготь, рыбий жир.

Главные доходы поступали от прямых налогов, которыми облагались только «подлые» сословия. В конце правления Петра многие мелочные сборы были отменены. А для увеличения государственных доходов вместо подворного обложения, существовавшего с 1679 года, в 1718-1724 годах была введена подушная подать с ревизской души, которая выплачивалась не только с работоспособного мужчины, но и с мальчиков, стариков, и даже умерших, но все еще числившихся в ревизских списках. Помещичьи крестьяне платили в год в пользу казны 74 копейки и 40-50 копеек своему помещику, а государственные крестьяне платили в год 1 рубль 14 копеек только в казну. Для более точного учета по стране стали проводить переписи мужского населения через каждые 20 лет. По итогам переписей составлялись ревизские сказки (списки).

Сбор налогов проходил всегда с большим трудом, с огромными недоимками, так как платежеспособность населения была очень низкой. Так, в 1732 году недоимки составили 15 млн. р., что в два раза превышало сумму доходов.

Основную статью доходов государственного бюджета составляли прямые налоги с населения - до 55,5 % в 1724 году. Кроме того, как и в XVII в., большую роль играли косвенные налоги и система откупов на продажу монопольных товаров, а также откупы на строительство мельниц, мостов и т.д. Получили распространение различные натуральные повинности.

Для упорядочения и строгой централизации финансовой системы в 1719-1721

годах были созданы высшие государственные органы: Камер-коллегия - для управления доходами страны, Штатс-коллегия - для управления расходами, Ревизион-коллегия - для контроля за финансовой системой в целом»²⁷.

В период правления Екатерины II были созданы специальные государственные органы: «экспедиция государственных доходов, экспедиция ревизий, экспедиция взыскания недоимок. Для купечества была введена гильдейская подать - процентный сбор с объявленного капитала, размер которого записывался «по совести каждого»²⁸.

Вплоть до середины XVIII в. в русском языке для обозначения государственных сборов использовалось слово «подать». Впервые в отечественной экономической литературе термин «налог» употребил в 1765 г. русский историк А. Я. Поленов в своей работе «О крепостном состоянии крестьян в России». Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. В 1818 г. появился первый значительный труд в области налогообложения Н. И. Тургенева «Опыт теории налогов», в котором исследовались основы государственного налогообложения и история российского податного дела.

При Александре I были увеличены гильдейские сборы за счет четкой дифференциации капиталов купцов, введен процентный сбор от доходов от недвижимого имущества и кибиточная подать (объектом обложения являлась кибитка, повозка и т.д.).

В период правления Николая I министр финансов Е. Ф. Канкрин «был нацелен исключительно на упорядочение и рационализацию государственных финансов. В 1826 г. был издан новый таможенный тариф, основанный на началах протекционизма. Е. Ф. Канкрин видел в высоком таможенном обложении ввозимых промышленных продуктов не только способ покровительства отечественной промышленности, но и своеобразное средство пополнения казны в первую очередь за счет привлечения к платежу налогов представителей привилегированных неподатных сословий, в большей степени ориентированных на потребление

²⁷ Репин, И. А. Историческое развитие налоговых отношений в России в XVIII веке / И. А. Репин // Вестник Нижегородской академии МВД России. - 2012. - № 20. - С. 189-192

²⁸ Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. - М. : Издательство Юрайт, 2014. - 364 с.

импортных товаров. Самым радикальным начинанием Е. Ф. Канкрин в налоговой сфере стала реформа обложения торгово-промышленной деятельности, так как налогообложение торговли и промышленности по своей фискальной результативности значительно уступало сборам с сельскохозяйственного населения. Предложенная «патентная» система в основе своей сохранилась вплоть до 1917 г. Суть ее заключалась в том, что налог, вместо процентного сбора с объявляемых капиталов, уплачивался путем покупки «патента на право торговли и промыслов». Другой особенностью нового налога стало введение в обложение прогрессивного начала: в случае, если количество лавок (под «лавками» понимались не только торговые, но и промышленные заведения) превышало определенное число, дополнительно уплачивался билетный сбор. Для мещан, прежде свободных от промыслового обложения, были установлены особые свидетельства. Вторым крупным налоговым мероприятием Е. Ф. Канкрин стала отмена не оправдавшего себя в фискальном отношении казенного управления питейными сборами и возобновление откупной системы, которая поправила состояние бюджета, став вскоре самым крупным источником государственного дохода. Также были повышены ставки уже существовавших косвенных налогов. В 1841 г. были увеличены гербовая и соляная пошлины и издан новый таможенный тариф, значительно поднявший процент обложения импортных товаров»²⁹.

В середине XIX века были «законодательно оформлены земские повинности и земские сборы. Земские повинности устанавливались либо государством, либо губернскими и уездными земствами и взимались независимо от уровня зажиточности плательщика, использовались на содержание школ, больниц, охранных структур и т.д. Во второй половине XIX века большое значение приобрели прямые налоги. Основным налогом выступала подушная подать, вторым по значению налогом выступал оброк - плата казенных крестьян за пользование землей. Особую роль начали играть социальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам, налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог,

²⁹ Шацилло, М. Эволюция налоговой системы России в XIX веке / М. Шацилло // Экономическая история. Ежегодник. 2002. - М.: «РОССПЭН», 2003. -С. 345-383

паспортный сбор, сбор за перевозку грузов по железной дороге и т.д.»³⁰.

Министр финансов Н. Х. Бунге в начале 80-х гг. XIX в. «приступил к реорганизации податной системы, исходя из того, что для ее улучшения не обойтись без принципиального отказа от сословности обложения и следования принципу распределения налогов соответственно действительной налогоспособности населения. С самого начала в этом направлении были приняты три последовательно осуществленные меры: отмена соляного налога, понижение выкупных платежей и упразднение подушной подати. После принятия в 1882 г. «Положения о пошлинах, переходящих безмездными способами» в России стали взиматься налоги на наследство (до этого времени существовал лишь 6 % сбор с наследств, переходящих по завещанию к лицам, не имеющим право на законное наследование), в 1885 г. был введен 5 % налог с денежных капиталов, объектом которого стал доход со всякого рода процентных бумаг (государственных и частных), а также получаемый от вкладов в банковские учреждения. В 1885 г. наряду с сохранением прежней патентной системы в виде так называемого «основного» налога были установлены еще «дополнительные» - процентный и раскладочный, построенные уже на учете доходности предприятия»³¹.

Министр финансов И. А. Вышнеградский усилил косвенное обложение и увеличил ставки некоторых прямых податей. В 1887 г. были установлены новые акцизы на керосин и спички, произошло повышение акциза на спирт, табак, состоялось увеличение гербового сбора и цены актовой бумаги, ставок поземельного налога, раскладочного сбора с торговых и промышленных предприятий, проведено дополнительное обложение акционерных обществ.

Преемником ушедшего в 1892 г. в отставку И. А. Вышнеградского, стал С. Ю. Витте, который «в целом продолжил преобразования Н. Х. Бунге, однако его мотивация необходимости реформ несколько отличалась: по мнению С. Ю. Витте, на первом месте должны были стоять интересы государственного хозяйства и бюджета, рост которых опирается на развитие экономики и усиление податного

³⁰ Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. - М. : Издательство Юрайт, 2014. - 364 с.

³¹ Шацлло, М. Эволюция налоговой системы России в XIX веке / М. Шацлло // Экономическая история. Ежегодник. 2002. - М.: «РОССПЭН», 2003. -С. 345-383

бремени. С самого начала своей деятельности С. Ю. Витте жестко выступил против бытовавших в обществе представлений о нежелательности усиления налогового бремени. Уже в 1892 г. были произведены следующие последовательные акции: повышен налог с пива на 50 %, со спичек - на 100 %, нефтяной акциз - на 50 %, патентный табачный сбор - на 50 % (установлен также дополнительный табачный акциз), подняты ставки налога с недвижимых имуществ и дополнительных торгово-промышленных сборов. 14 мая 1893 г. был принят закон о квартирном налоге, в дальнейшем - установлена государственная винная монополия»³².

Таким образом, во второй половине XIX в. - начале XX в. прямые налоги претерпели существенную трансформацию. В результате осуществленных реформ «удалось отказаться от отсталой средневековой формы - сословности обложения. Наиболее продуктивным в фискальном отношении прямым налогом стал налог на предпринимательскую деятельность. Однако это изменение структуры прямых налогов не означает, что удалось добиться создания рациональной налоговой системы, характеризующейся справедливостью и пропорциональностью обложения. Так, лежавшее на крестьянах бремя не стало легче: помещичьи крестьяне были вовлечены в выкупную операцию, расходы на которую значительно превышали тягость подушных сборов. Что касается государственных крестьян, то уплачиваемая ими оброчная подать была не ликвидирована, а трансформирована в увеличенном размере в выкупные платежи, официально не относящиеся к податям. Усиление косвенного обложения в конечном счете отрицательно сказывалось на уровне жизни российского потребителя. Сложившаяся к концу XIX в. налоговая система просуществовала без коренных изменений до Первой мировой войны»³³. Несмотря на отсутствие подоходного обложения, уже введенного в Европе, несомненным достоинством системы российских налогов, с точки зрения правительства, являлся устойчивый приток средств в бюджет.

Первые советские налоги не имели большого фискального значения и носили ярко выраженный характер классовой борьбы. В период с октября 1917 г. по ноябрь

³² Шацилло, М. Эволюция налоговой системы России в XIX веке / М. Шацилло // Экономическая история. Ежегодник. 2002. - М.: «РОССПЭН», 2003. -С. 345-383

³³ Толкушкин, А. В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. - М. : Юрист, 2001. - 432 с.

1918 г. в России «была введена контрибуция на имущие слои населения, главным образом, на купцов и спекулянтов, проводилась конфискация объектов недвижимости и имущества дворян, устанавливались различные сборы с предприятий и граждан. С ноября 1918 г. по март 1921 г. в рамках экономической политики «военного коммунизма» была введена продовольственная разверстка, согласно которой крестьяне были обязаны все излишки продовольствия сдавать государству безвозмездно или за очень низкую плату (в обмен на товары). С 1921 г. Россия перешла к НЭПу, и продразверстка была заменена продовольственным налогом, был введен налог на предприятия и строения, налог на торговлю. К концу 1920-х годов в СССР сложилась сложная и громоздкая система бюджетных взаимоотношений, действовало более 80 налогов и платежей.

В 1930-1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа, в результате которой полностью упразднялась система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были преобразованы в два основных платежа - налог с оборота и отчисления от прибыли. Были объединены некоторые виды налогов с населения, а значительная их часть отменена совсем. Вся прибыль предприятия, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимого на основе государственной монополии.

В 1942 г. Указом Президиума Верховного Совета СССР «О местных налогах и сборах» были установлены: налог со строений, земельная рента, сбор с владельцев транспортных средств, сбор с владельцев скота, разовый сбор на колхозных рынках.

К началу реформ 1980-х годов более 90 % государственного бюджета СССР формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения составляли 7-8 % всех поступлений бюджета. 14 июля 1990 г. был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», явившийся первым унифицированным нормативным актом, регулирующим налоговые правоотношения

в стране»³⁴.

В 1991-1992 гг. была осуществлена широкомасштабная комплексная реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «О подоходном налоге с физических лиц», «О государственной налоговой службе РСФСР», который затем был переименован в Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Однако быстро меняющееся правовое пространство, отсутствие опыта построения налоговых систем, приспособленных к функционированию в условиях рыночной экономики, явились причиной того, что вновь созданной российской налоговой системе были присущи серьезные недостатки.

Тем не менее, в первые годы своего существования налоговая система в целом неплохо выполняла свою роль, обеспечивая в условиях высокой инфляции и глубоких изменений в экономике поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов. По мере дальнейшего углубления рыночных преобразований проявлялось несоответствие налогообложения происходящим в обществе изменениям. Все это потребовало неотложного проведения налоговой реформы. Важным шагом явилось вступление в действие с января 1999 г. первой (общей) части Налогового кодекса РФ, четко определившей права и обязанности участников налоговых правоотношений и установившей закрытые перечни федеральных, региональных и местных налогов. В 2001 г. вступила в действие вторая часть Налогового кодекса РФ, которая определяла основные элементы установленных в России налогов и сборов. В настоящее время в России продолжается совершенствование налоговой системы.

Контрольные вопросы

1 Расскажите об эволюции доналоговых форм мобилизации экономических

³⁴ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

ресурсов.

2 Назовите исторические условия и причины трансформации доналоговых форм перераспределения экономических ресурсов.

3 Какие предпосылки возникновения налогообложения Вы можете назвать?

4 Дайте общую характеристику налогообложения в Древнем мире.

5 Каким образом развивались налоговые отношения в Древнем Риме?

6 Какова роль налоговых отношений в проявлении кризисных явлений в хозяйстве Римской империи?

7 Дайте оценку применимости исторических моделей экономических отношений в Древней Греции и Древнем Риме для изучения условий зарождения и развития института налогообложения.

8 Какое влияние древнейшие цивилизационные модели оказали на позднейшую эволюцию локальных обществ Европы?

9 В чем выражалась проблема использования термина «налог» в раннефеодальном обществе?

10 Какие условия формирования элементов института налогообложения можно назвать?

11 Как происходило организационное оформление налоговых институтов?

12 Охарактеризуйте становление и развитие налоговых систем европейских и азиатских государств.

13 Назовите исторические условия развития налогообложения в России.

14 Какие налоговые преобразования и с какой целью были проведены в России в XVIII-XIX вв.?

15 Дайте характеристику налоговой системе СССР. Назовите основные отличительные черты налогообложения в СССР.

16 С какой целью проводилась налоговая реформа в России в 90-е гг. XX в. и какие основные мероприятия включала?

17 Назовите основные проблемы налоговой системы Российской Федерации на современном этапе. Каковы дальнейшие перспективы ее развития?

Задания для индивидуальной работы

1 Представьте в таблице основные этапы становления и развития налогообложения в России с IX по XX вв. Сделайте вывод об эволюции налоговой системы, основных достоинствах и недостатках на каждом из этапов.

2 Раскройте содержание понятия «налоговая реформа», необходимость ее проведения, основные этапы реализации и виды. Рассмотрите какие налоговые реформы проводились в России и зарубежных странах и оцените насколько были достигнуты цели, поставленные в ходе реализации реформ.

Глава 2 Общие теории налогов

§ 1 Общая характеристика налоговых теорий

Налоги существовали с древних времен, однако до XVII в. все представления о налогах имели случайный и бессистемный характер. С XVI-XVII вв. повсеместно увеличиваются налоги и сборы, возрастает их фискальная роль, налоги рассматриваются как юридическая обязанность граждан перед государством. Увеличение налогового бремени приводит к росту недовольства населения, в результате чего возникла необходимость теоретически обосновать целесообразность установления и уплаты налогов гражданами государства. Формирование основных налоговых теорий в качестве научных концепций происходит начиная с XVII в.

Налоговые теории подразумевают определенную систему научных знаний о сущности и значении налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Теории предусматривают различные варианты моделей налогообложения в государстве в зависимости от признания за налогами того или иного назначения.

В настоящее время все существующие теории налогообложения ученые делят на общие и частные. К общим теориям «следует относить такие учения, где объект исследования - природа и экономическая сущность налога и налогообложения в целом, а предметом исследования является обоснование отношений,

складывающихся между экономическими субъектами хозяйствования и государством по поводу установления и взимания налогов. В частных теориях объектом исследования является какой-либо отдельный аспект налогообложения, представляющий собой проблему, а предметом исследования выступает обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе решения данной проблемы»³⁵.

То есть общие теории налогообложения определяют сущность и роль налогов в целом, а частные - обосновывают необходимость установления отдельных видов налогов.

Основные общие теории, обосновывающие целесообразность уплаты налогов, включают:

- теорию публичного договора, в соответствии с которой налог рассматривается как результат договора между гражданином и государством, по которому гражданин платит определенную плату государству за охрану, защиту и другие услуги;

- атомистическую теорию, в которой налог - это плата (цена) за услуги (реальные и абстрактные, например, право жить в цивилизованном обществе);

- теорию удобств: налоги - цена, уплачиваемая гражданами за полученное ими наслаждение от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности;

- теорию страхования, по положениям которой налог рассматривается в качестве страхового платежа, уплачиваемого подданными государству на случай наступления какого-либо риска;

- теорию налогового нейтралитета, которая определяет, что роль налогов должна ограничиваться необходимым пополнением государственной казны, использование налогов для иных целей неэффективно;

- кейнсианскую теорию, в которой налоги рассматривали в качестве главного рычага регулирования экономики, неременное слагаемое успешного развития

³⁵ Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

экономики и другие.

К частным налоговым теория относятся:

- теория соотношения прямого и косвенного обложения;
- теория самообложения;
- теория единого налогообложения;
- теория налогово-бюджетного федерализма;
- теория надгосударственного налогообложения;
- теория соотношения пропорционального и прогрессивного налогообложения

и т. д.

В то же время следует признать, что до сих пор не придумана идеальная налоговая система, удовлетворяющая интересам и государства и общества. Современное состояние налогообложения показывает, что не существует единой теории, которая была бы оптимальна для построения налоговых систем всех государств. Финансовая наука не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, а постоянные налоговые реформы практически во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе создания справедливой, соразмерной и обоснованной системы налогообложения.

§ 2 Налоговые теории XVII-XVIII веков

Одной из самых первых среди общих налоговых теорий является теория обмена, которая основывается на возмездном характере налогообложения. Суть теории заключалась в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране границ, поддержанию порядка, охране личности и имущества и т.д. Однако в полной мере данная теория была применима только в условиях Средних веков, когда за пошлины и сборы покупались военная и юридическая защита, так, как будто бы между правителем государства и подданными действительно заключался договор. В таких условиях теория обмена являлась формальным отражением существующих отношений. В таблице 1 представлены основные разновидности данной теории.

Таблица 1 - Разновидности теории обмена

Автор	Название	Характеристика налога
Ученые Средневековья	Теория эквивалентного обмена (XV-XVI вв.)	Налог - эквивалентная плата граждан за услуги по охране границ, поддержанию правопорядка, исправлению судопроизводства и т.п., покупаемые у государства. Налог - акт свободного волеизъявления людей, результат которого эквивалентен
С. де Вобан, Ш. Л. Монтескье	Теория «общественного (публичного)» договора (XVII-XVIII вв.)	Налог - это плата, вносимая гражданами в результате заключения ими публичного договора с государством. Договор не является актом свободного волеизъявления, имеет черты обязательности, обмен не является полностью эквивалентным
Т. Гоббс, Вольтер, О. Мирабо	Теория «фискального» договора (XVII-XVIII вв.)	Налог - цена, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества, для того, чтобы получить охрану остальной его части и спокойно пользоваться ею. Обмен не обязательно эквивалентен, но выгоден всем участникам
Ж. С. де Сисмонди	Теория «наслаждения» (XIX в.)	Налог - та цена, которую уплачивает каждый гражданин за получаемое им наслаждение от общественных выгод, предоставляемых национальной защитой, правосудием, обеспечением охраны личности и имущества, народным просвещением и т.п. Обмен является возмездным и эквивалентным
А. Тьер, Дж. Мак-Куллох	Теория налога как страховой премии (XIX в.)	Налог - страховой платеж, который уплачивается гражданами как страхователями на случай наступления какого-либо страхового случая

Разновидностью теории обмена является атомистическая теория, которая появилась в эпоху Просвещения. Ее представителями в свое время выступали французские просветители С. де Вобан - теория «общественного» договора и Ш. Монтескье - теория «публичного» договора. Данная теория признает, что «налог есть результат договора между гражданами и государством, согласно которому подданный вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никто не может отказаться от налогов, также как и от пользования услугами,

предоставляемыми государством»³⁶. Вместе с тем, в конечном счете, этот обмен выгодный, поскольку «самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно. Иными словами налог выступал ценой общества за выгоды и мир гражданам»³⁷. Именно таких позиций придерживались также английский ученый Томас Гоббс, французские мыслители Вольтер и Оноре Мирабо.

В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Симонд де Сисмонди в своей работе «Новые начала политэкономии» (1819 г.) сформулировал теорию налога как теорию «наслаждения», согласно которой «налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. При помощи налогов гражданин покупает ничто иное, как наслаждение от общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности и т.д.»³⁸. Таким образом, Ж. С. де Сисмонди в основу своей теории положил теорию обмена в современном ему варианте.

В этот же период складывается теория налога как страховой премии, представителями которой выступили французский государственный деятель Адольф Тьер и английский экономист Джон Мак-Куллох. По их мнению, «налоги - это страховой платеж, который уплачивается подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики, являясь коммерсантами, в зависимости от величины своих доходов страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Однако в отличие от истинного страхования, налоги уплачиваются не для того, чтобы при наступлении страхового случая получить сумму возмещения, а для того, чтобы профинансировать затраты правительства по обеспечению обороны и правопорядка»³⁹. Таким образом, идея страхования, которая лежала в основе теории, может быть признана только в том случае, когда государство возьмет на себя обязанность по осуществлению страховых выплат гражданам в случае наступления риска.

³⁶ Конотопов, М. В. Налоги. История, теория, практика : учеб. пособие / М. В. Конотопов. - М.: Палеотип, 2012.

³⁷ Дондукова, Г. Ч. Теория налогообложения : учебное пособие / Г. Ч. Дондукова, Н. Л. Хантаева, Н. В. Монгорова. – Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2007. – 124 с.

³⁸ Барулин, С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. - М. : Экономистъ, 2006. - 319 с.

³⁹ Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

Одним из первых систематизированное учение о налогах разработал английский экономист, родоначальник буржуазной политической экономии Уильям Петти, главный его труд - «Трактат о налогах и сборах» (1662). В работе сделана попытка систематизировать все виды налогов и сборов на примере Ирландии, однако, прежде всего, У. Петти рассматривает различные виды государственных расходов, раскрывает причины, которые увеличивают их.

Интерес представляют его рассуждения о том, каким образом можно ослабить причины недовольства налогоплательщиков. Например, он писал, что «как бы ни был велик налог, но, если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо богатства. Больше всего раздражает людей обложение их более высоким налогом, чем их соседей... Люди приходят в негодование при мысли, что собранные деньги будут растрочены на увеселения, великолепные зрелища, триумфальные арки и т.п.»⁴⁰. Эти рассуждения не потеряли актуальности и в наши дни.

Много внимания в работе У. Петти уделено разным способам взимания налогов, говорится о необходимости определения общей суммы, потребной для государственных расходов и предлагаются разные пути сбора этой суммы в казну. Первый путь - выделение земли в натуре, чтобы максимальная рента с нее достигала искомой величины. Другим путем служит вычет из ренты, приносимой домовладениями. Однако этот метод гораздо неопределеннее по сравнению с первым.

Некоторые постулаты и положения У. Петти легли в основу классической теории налогов.

§ 3 Классическая налоговая теория

Крупный вклад в развитие теории налогов внес шотландский экономист Адам Смит. Главный его труд - «Исследование о природе и причинах богатства народов»

⁴⁰ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

(1776 г.), в котором он обобщил развитие классической школы политической экономии, начавшееся с У. Петти. Его фундаментальный труд состоит из пяти частей:

- «теория стоимости и распределения доходов;
- капитал и его накопление;
- очерк экономической истории Западной Европы;
- критика меркантилизма и изменение взглядов на экономическую политику;
- финансы государства»⁴¹.

Основной вклад А. Смита в теорию налогов состоит в том, что им выработаны фундаментальные принципы или «законы относительно всякого налога вообще», не потерявшие актуальности и в наши дни. Он выделил следующие четыре принципа налогообложения, или четыре закона:

1) «первый закон - подданные всякого государства обязаны принимать участие в поддержании правительства, каждый по мере собственных своих средств, то есть в размерах доходов, получаемых ими под покровительством государства. Соблюдение этого закона или пренебрежение к нему составляет то, что называют равномерным или неравномерным распределением налога;

2) второй закон - подать или часть налога, уплачиваемая каждым подданным, должна быть определена, а не произвольна. Время ее уплаты, способ взимания и количество взноса должны быть точно и строго определены, как для лица, платящего налог, так и для всего общества. В противном случае каждый гражданин отдается более или менее на произвол сборщика, который может в таком случае или увеличить пошлину по неприязни к плательщику, или же под влиянием угрозы чрезвычайных поборов вынудить у него подарок или какую-нибудь услугу. Из опыта всех народов, ничто не причиняет такого огромного зла, как самая незначительная неопределенность в налоге;

3) третий закон - каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие представляют наибольшее удобство для плательщика;

⁴¹ Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с.

4) четвертый закон - налог должен взиматься таким образом, чтобы он извлекал из народа как можно менее денег сверх того, что поступает в государственное казначейство, и в то же самое время, чтобы собранные деньги оставались, возможно, малое время в руках сборщиков»⁴².

Таким образом, Адам Смит, считая, что налоги должны взиматься с меньшими издержками и не ложиться тяжким бременем на налогоплательщиков, исходил из следующих главенствующих принципов налогообложения:

- всеобщность налогов и их пропорциональность доходу;
- определенность;
- простота и удобство;
- экономичность и рациональность налогообложения.

Весомый вклад в развитие теории налогов внес Давид Рикардо - английский экономист, видный представитель классической буржуазной политической экономии. В 1817 г. была опубликована основная его работа «Начала политической экономии и налогового обложения». Он рассмотрел важные вопросы теории и практики налогового обложения и характеризовал налоги как часть дохода от земли и промышленности, которую подданные призваны отдавать в распоряжение государства.

Д. Рикардо подчеркивал, что «налоги составляют ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются, в конечном счете, или из капитала, или из дохода страны. Если потребление правительства возрастает вследствие взимания добавочных налогов и покрывается или увеличением производства, или уменьшением потребления со стороны народа, то налоги падают на доход, и национальный капитал остается нетронутым; но если производство не увеличится или непроизводительное потребление всего народа не уменьшится, то налоги упадут на капитал (т.е. будет затронут фонд, предназначенный для предварительного потребления)»⁴³.

Он считал, что в последнем случае соразмерно уменьшению капитала страны

⁴² Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с.

⁴³ Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

уменьшится и ее производство, поэтому если такие (непроизводительные) расходы народа и правительства продолжатся и если годовое воспроизводство постепенно уменьшится, то ресурсы народа и государства будут падать с возрастающей быстротой, и результатом будут нищета и разорение.

Д. Рикардо особенно акцентировал свое внимание на том, что негативная сторона налогообложения заключается не столько в том, что оно падает на те или иные объекты, сколько в его действии, взятом в целом и влияющем на процессы воспроизводства.

По его мнению основная задача правительства должна состоять в том, чтобы поощрять стремление к накоплению - «правительство никогда не должно вводить такие налоги, которые неминуемо падают на капитал, ибо поступая так, оно затрагивает фонд, предназначенный для содержания труда, и тем самым уменьшает будущее производство страны»⁴⁴.

В его работе была предпринята попытка учесть при обосновании налогов их взаимосвязь с ценами и доходами. Так, он подчеркивал, что всякий налог на какой-либо товар, потребляемый рабочим, имеет тенденцию понижать норму прибыли. Например, налог на шляпы неминуемо повысит цену шляп. Д. Рикардо придерживался дифференцированного подхода к установлению налогов на разные товарные группы. Считал, что налоги на предметы роскоши имеют некоторые преимущества перед налогами на предметы первой необходимости. Они обыкновенно уплачиваются из дохода и поэтому не уменьшают производительный капитал страны.

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. И. Тургенев, И. Х. Озеров, И. М. Кулишер, И. И. Янжул и др. При всем разнообразии рассматриваемых этими учеными-мыслителями аспектов и проблем налогообложения, различий временных периодов проведения анализа налоговых

⁴⁴ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

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. Великая депрессия 1929-1939 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.

§ 4 Кейнсианская теория налогообложения

Проблемы налогообложения исследовал Дж. М. Кейнс в 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. Он считал, что решение жизненно важных проблем развитого капиталистического общества нужно искать не в методах предложения ресурсов, а в методах создания

эффективного спроса, позволяющих наилучшим образом реализовать предлагаемые ресурсы»⁴⁵. Критикуя позицию Ж. Б. Сэя, 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 могут быть использованы в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости»⁴⁶. 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

⁴⁵ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

⁴⁶ Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / Т. Ю. Юткина. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ИНФРА-М, 2002. - 576 с.

стабильное социальное положение в обществе»⁴⁷.

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 экономики. Положение усугублялось и тем, что в условиях интеграции 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.

Таким образом, теория Дж. М. Кейнса не столько опровергала, сколько 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, которое 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 проводить жесткую налоговую политику, предполагающую «систему повышенного налогообложения крупных доходов и наследства и льготного обложения низких доходов, стимулируя склонность к сбережениям»⁴⁸. Как Дж. М. Кейнс, так и его последователи считали, что именно такая налоговая политика способна обеспечить

⁴⁷ Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

⁴⁸ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

экономическую целесообразность и социальную справедливость при налогообложении.

§ 5 Неоклассическая теория налогообложения

Неоклассическая теория основывается на равновесии, который достигается благодаря механизму ценообразования в условиях совершенной конкуренции. Принципиальное отличие неоклассической теории от кейнсианской заключается в разных подходах 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»⁴⁹.

Основоположник неоклассической модели Дж. Милль 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 государства, не учитывая бюджетной и налоговой политики, представители данной школы 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

⁴⁹ Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. - М. : Издательство Юрайт, 2014. - 364 с.

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»⁵⁰. 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»⁵¹. 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»⁵². 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 дохода. Кроме того, рекомендуется обязательное сокращение государственных расходов, поскольку любое правительство склонно к увеличению своих расходов, и для их покрытия

⁵⁰ Торопыгин, Г. Д. Теория и история налогообложения : учебное пособие / Г.Д. Торопыгин. - 2-е изд. испр. и доп. - Самара : Самар. гуманит. акад., 2009. - 156 с.

⁵¹ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

⁵² Пинская, М. Р. Основы теории налогов и налогообложения / Под научн. ред. д.э.н., проф. В.С. Барда: Монография. - М.: Издательство «Палеотип», 2004. - 216 с.

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»⁵³.

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 ставками 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.

Снижение налогов, напротив, 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»⁵⁴.

Таким образом, можно заключить, что эволюция различных налоговых теорий происходила одновременно с развитием различных направлений экономической мысли. Концептуальные модели налоговых систем менялись в зависимости от экономической политики государства. Формирование основных налоговых теорий в качестве научных концепций происходит с XVII века. Именно в этот период они стали именоваться как общая теория налогов, основные направления которой складывались под непосредственным воздействием экономического развития общества.

⁵³ Коровкин, В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин . - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с.

⁵⁴ Торопыгин, Г. Д. Теория и история налогообложения : учебное пособие / Г.Д. Торопыгин. - 2-е изд. испр. и доп. - Самара : Самар. гуманит. акад., 2009. - 156 с.

Контрольные вопросы

- 1 Назовите основные этапы процесса формирования теории налога.
- 2 Какие проблемы современного использования исторических гипотез можно назвать?
- 3 Что такое функции теории налогообложения и каково их значение для научных исследований и организации современных налоговых отношений?
- 4 Какие экономические издержки относятся к транзакционным?
- 5 Почему налоги классифицируются как транзакционные издержки?
- 6 Согласны ли Вы с утверждением о том, что реализация фискальной функции предполагает увеличение количества видов налогов?
- 7 Назовите признаки основных классификационных групп теорий налогообложения.
- 8 С какой целью применяются теории налогов?
- 9 Каковы причины эволюции теории налогообложения?
- 10 Назовите общие теории налогообложения и раскройте их основное содержание.
- 11 Дайте характеристику классической и кейнсианской школ экономической теории о содержании и роли налогов. Какие взгляды Вам ближе?

Задания для индивидуальной работы

- 1 Проведите сравнительную характеристику известных Вам общих теорий налогообложения. С какими положениями теорий Вы согласны или считаете их неверными? Обоснуйте свою позицию.
- 2 Проведите анализ взглядов современных российских и зарубежных ученых и экономистов на обоснование сущности и необходимости налогообложения. Можно ли выделить в настоящее время принципиально новую общую теорию налогов?

Глава 3 Налогообложение в частных налоговых теориях

§ 1 Теория соотношения прямого и косвенного обложения

Основным признаком разграничения общих и частных налоговых теорий является объект и предмет исследования. Частные налоговые теории обосновывают целесообразность установления отдельных налогов или их элементов. Наибольшее развитие получили следующие частные теории налогообложения:

- теория соотношения прямого и косвенного налогообложения;
- теория единого налога;
- теория пропорционального и прогрессивного налогообложения;
- теория переложения налогов.

Одной из самых ранних частных налоговых теорий является теория соотношения прямого и косвенного налогообложения, которая имеет длительную историю эволюции и обосновывает преимущества и недостатки прямых и косвенных налогов.

В период Средневековья установление косвенного или прямого налогообложения зависело от политического развития общества. В раннее Средневековье налоговые системы основывались преимущественно на прямом налогообложении, косвенные налоги считались вредными и обременительными, так как увеличивали стоимость товаров. В позднее Средневековье преобладают косвенные налоги, посредством которых предлагали установить равномерное и справедливое налогообложение, так как налоги на потребление платят все, в том числе и привилегированные сословия, и чем больше потребление, тем больше сумма уплаченного налога. Например, У. Петти, рассматривая косвенные налоги (акцизы), считал, что «самая лучшая идея обложения на потребление состоит в обложении каждого средства существования в отдельности как раз в тот момент, когда оно готово для потребления»⁵⁵. Им были высказаны следующие доводы в пользу акциза:

- «естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет. В случае этого такой налог вряд ли

⁵⁵ Коровкин, В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин . - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с.

навязывается кому-либо насильно и его чрезвычайно легко платить тому, кто довольствуется предметами естественной необходимости;

- этот налог, если только он не отдается на откуп, а регулярно взимается, располагает к бережливости, что является единственным способом обогащения народа;

- никто не уплачивает вдвое или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза;

- при этом способе обложения можно всегда иметь превосходные сведения о богатстве, росте, промыслах и силе страны в каждый момент»⁵⁶.

Физиократы Ф. Кенэ и А. Тюрго в середине XVIII в. теоретически обосновали разделение налогов на прямые (непосредственные) и косвенные (посредственные). К прямым налогам они относили налоги, налагаемые непосредственно на производящие классы: обработывателей и владельцев земли; к косвенным (косвенным) - все остальные налоги. А. Смит⁵⁷ в конце XVIII в. определил, что прямое обложение не может ограничиваться исключительно налогом на доходы от земледелия, а включает также налоги на заработную плату рабочих и на предпринимательскую прибыль собственника капитала. Косвенными он предложил считать все налоги, связанные с расходами и перелагаемые в конечном итоге на потребителей товаров и услуг. А. Смит, понимая значимость косвенных налогов для формирования бюджета государства, относился к ним негативно, так как, увеличивая цену товаров, они сокращают потребление, что приводит к сокращению производства.

В XIX веке ученые продолжили рассматривать сущность налогов, однако единства взглядов не наблюдалось. Одни считали, что основой деления налогов на прямые и косвенные является признак платежеспособности налогоплательщика: прямые налоги взимаются с того, что есть, с существующего, а косвенные - с действия. Другие на первое место ставили признак переложимости налогов: прямые - непосредственно падают на плательщиков налогов, плательщик и носитель

⁵⁶ Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов / под ред. Д. Г. Черника. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. - 368 с.

⁵⁷ Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с.

являются одним и тем же лицом; косвенные - успешно перекадываются на потребителя посредством включения их в продажные цены товаров, плательщик и носитель различаются. Третьи считали разграничивающим признаком предмет обложения: прямыми налогами облагаются владение и (или) приобретение дохода либо имущества, а косвенными - потребление. Для многих ученых разграничивающим признаком являлась персональность или объектность налога: прямыми следует считать налоги, в наибольшей степени связанные с личностью плательщика (персонально-окладные), косвенными - налоги, связанные с объектом обложения (объектно-неокладные).

Несмотря на большое количество концепций, основной продолжает оставаться концепция разделения этих налогов по признаку переложимости, так как она в наибольшей мере раскрывает природу различий в данных налогах.

В 1861 году лорд Глэдстон, выступая в Палате общин английского парламента, утверждал: «Я никогда не думаю о прямом и косвенном налогообложении, кроме как, представляя их двумя привлекательными сестрами, ... различающимися только так, как могут отличаться сестры. Я не вижу никакой причины для злого соперничества между их поклонниками. Я всегда думал, что засвидетельствовать им обоим свое почтение не только возможно, но и необходимо»⁵⁸.

Таким образом, в конце XIX в. все споры по поводу оптимального соотношения между прямыми и косвенными налогами свелись к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением, предполагая, что прямое налогообложение предназначено для уравнивательных целей, а косвенное - для фискальных. Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» даже рассматривают в качестве одного из принципа организации налоговой системы.

Основной вывод, который был сделан в начале XX в.: разделение налогов на прямые и косвенные в значительной мере условное, однако игнорировать его не целесообразно, поскольку принципиальные различия в большинстве случаев

⁵⁸ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

прямого и косвенного обложения все-таки сохраняются. В результате вопрос об оптимальном соотношении прямого и косвенного налогообложения является одним из самых сложных. На основании абстрактных рассуждений, не учитывающих конкретных условий и тенденций социально-экономического развития страны, сделать однозначного вывода в пользу тех или иных налогов нельзя. Ответ следует искать для каждой конкретной страны на каждом определенном этапе ее истории отдельно. Тем не менее, накопленный мировой опыт позволяет сделать вывод, что на протяжении XX столетия сложилась общая тенденция возрастания роли прямого налогообложения.

§ 2 Теория единого налога

Данная теория предполагает наличие одного определенного объекта (предмета) налогообложения. При этом в качестве этого единого объекта различные исследователи предлагали рассматривать землю, капитал, доход, недвижимое имущество и т.д. Представители теории рассуждали, что если все налоги уплачивают из единого источника - доходов, то введение единого налога является эффективнее и целесообразнее, чем установление множества различных налогов. В таблице 2 представлены разные подходы к установлению единого налога.

Впервые теория была предложена У. Петти в «Трактате о налогах и сборах» в XVII веке для реализации принципа справедливости налогообложения. Он предполагал установить в качестве единого налога акциз (налог на потребление) и тем самым вовлечь в налогообложение привилегированные сословия (дворянство, духовенство), освобожденные от уплаты прямых налогов.

С. де Вобан предложил ввести единый налог в размере 5-10 % на доходы от земледелия, промыслов и всех других источников («теория королевской десятины»). Ф. Кенэ и А. Тюрго, представители физиократов, - единый поземельный налог, который должен был определяться на основании кадастра и соотноситься с производительностью земли. Все остальные налоги, по их мнению, в конечном счете перелagаются на чистый доход от земли, поэтому являются лишними. В. Мирабо и К. Маркс предлагали взимать

единый прогрессивный подоходный налог. В последующем исследователи возвращались к положениям теории, обосновывая необходимость перехода к единому налогу для решения существующих проблем налогообложения. Сторонники теории утверждали, что введение единого налога позволит ликвидировать бедность, повысить заработную плату, обеспечить экономический рост и т.д.

Таблица 2 - Разновидности теории единого налога

Автор	Название	Характеристика
У. Петти	Теория единого акциза (1662 г.)	Установление единого налога в форме акциза, что будет способствовать вовлечению в налогообложение привилегированных сословий
С. де Вобан	Теория королевской десятины (XVIII в.)	Единый налог в размере 5-10 % на доходы от земледелия, промыслов и всех других источников
И. Т. Посошков		В качестве единого налога выступает совокупность поземельного налога и 10 % налога с продажной цены товара
Ф. Кенэ, А. Тюрго	Теория единого поземельного налога (XVIII в.)	Налог должен определяться на основании кадастра и соотноситься с производительностью земли, примерный размер - $\frac{2}{7}$ от величины земельного дохода
В. Мирабо	Теория единого прогрессивно-подоходного налога (XVIII в.)	Единая поголовная подать с изменением окладов по степени зажиточности плательщиков
Э. Пфейффер	Теория единого налога на расходы (1866 г.)	Единый налог должен быть соразмерен сумме расходов граждан. Такой налог не только более справедлив, но и экономически целесообразнее, так как способствует снижению потребления и увеличению сбережений
Э. ле Жирарден	Теория единого покапитального налога (1872 г.)	Установить налог в размере 1-2 % от продажной цены земли, домов, машин, промыслов и т.д.
Г. Джордж	Теория единого налога на земельную ренту (1879 г.)	Налог на рентный доход должен стать единственным налогом, взимаемым государством, у землевладельцев следует изымать 70-90 % их рентного дохода и 100 % прироста размера земельной ренты, связанной с качеством земли, исключая из обложения доходы от улучшения земельных участков

Основное преимущество единого налога - простота исчисления и уплаты, контроля за налогообложением со стороны налоговых органов. Кроме того отсутствует двойное налогообложение, нельзя уплатить налог дважды за один и тот же объект. Но у данной теории есть и существенные недостатки:

а) несправедливость - вся тяжесть налогового бремени возлагается на один класс, владеющий определенным объектом налогообложения, все остальные освобождаются от уплаты налогов;

б) снижение фискальной значимости налогов - единый налог не позволяет сформировать доходы бюджета, достаточные для выполнения государством, возложенных на него задач и полномочий;

в) возможность уклонения от уплаты налогов - при обложении только одного объекта усиливается вероятность развития «теневое сектора», так как из-за несправедливости обложения, плательщики не захотят нести тяжесть налогового бремени за все общество.

В настоящее время данная теория в «чистом» виде не применяется, но используется для поддержки отдельных налогоплательщиков. Например, в Российской Федерации Налоговым кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы для отдельных категорий налогоплательщиков, которые «могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. К специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) - объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов;

2) упрощенная система налогообложения - объектом налогообложения являются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, объект налога - вмененный доход налогоплательщика;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе

продукции;

5) патентная система налогообложения, объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации»⁵⁹.

Применение вышеперечисленных режимов в общем случае «предусматривает освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц); налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц); не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией). Иные налоги и сборы уплачиваются в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах»⁶⁰.

Применение четвертого специального режима «предусматривает освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению»⁶⁰.

То есть для поддержки малого и среднего бизнеса, сельхозтоваропроизводителей государством предусмотрена возможность замены нескольких налогов одним, единым, налогом.

Практика налогообложения доказала утопичность и практическую неприменимость данной теории в «чистом» виде. Однако благодаря данной теории были осуществлены налоговые реформы с целью упрощения налоговой системы

⁵⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ

⁶⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : Федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

государства и устранения двойного налогообложения, и в сочетании с общей системой налогообложения применение отдельных положений теории единого налога может сыграть положительную роль.

§ 3 Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения

Большое влияние на теоретические аспекты налогообложения оказала социально-политическая природа налогов. Особенно это проявилось в соотношении теорий пропорционального и прогрессивного налогообложения. Поскольку налог всегда подразумевает ущемление и изъятие собственности, любая налоговая система в определенной степени отражает соотношение классовых и групповых интересов, социальных сил, а также их расстановку.

Пропорциональное налогообложение предполагает применение неизменных налоговых ставок вне зависимости от величины налоговой базы. При этом сумма налога возрастает при увеличении налоговой базы, но только в абсолютной величине, в относительной (доля налога или налоговое бремя) - остается неизменной. При прогрессивном налогообложении налоговые ставки изменяются при изменении налоговой базы: возрастают при увеличении налоговой базы (приводит к повышению налогового бремени), снижаются при уменьшении базы налогообложения.

Прогрессивное налогообложение отвечает чаяниям малоимущих и противоречит интересам обеспеченных слоев населения, пропорциональное обложение устраивает богатых, но не бедных. Сторонники теорий в качестве аргумента приводят принцип равенства и справедливости в налогообложении. Но до сих пор так и не найден однозначный ответ на вопрос: какое же обложение обеспечивает большее равенство и справедливость?

Многие ученые считают, что прогрессивное налогообложение социально более справедливо, так как позволяет уменьшить неравенство путем перераспределения доходов и имущества. Так в начале XIX в. Ж. Б. Сэй заявил: «Я не боюсь утверждать, что справедлив только прогрессивный налог». По его мнению,

именно «прогрессивное налогообложение обязывает платить больше налогов тех, кто располагает большими имущественными средствами, не ухудшая всем плательщикам их образа жизни. Пропорциональные налоги не удовлетворяют этим требованиям, ибо одна и та же сумма налога ложится на бедных и богатых совершенно различным бременем»⁶¹. А. Маршалл писал, что «счастье, которое приносит шиллинг бедняку, несравненно больше, чем то, что дает тот же шиллинг богачу»⁶². Соответственно, внесение данного шиллинга в качестве налога для бедняка будет крупным лишением, в то время как для богача - останется незаметным. Чтобы размер лишения был одинаков и для бедного, и для богатого, следует последних облагать больше не только абсолютно, но и относительно, т.е. прогрессивно.

Сторонники противоположной точки зрения обосновывают свою позицию тем, что государство оказывает бедным больше услуг, чем богатым, поэтому устанавливать для богатых большие ставки налогов было бы несправедливым.

В XX в. идея прогрессивного обложения доходов и имущества становится доминирующей. Однако проблемным остается вопрос относительно установления рациональной шкалы прогрессии, которая бы соответствовала фискальным, социально-политическим целям и в то же время не приводила к уклонению от уплаты налогов.

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

§ 4 Теория переложения налогов

Одна из основных проблем налогообложения нашла свое отражение в теории переложения налогов, исследование которой началось еще в XVII в. Суть теории переложения состоит в том, что распределение налогового бремени возможно

⁶¹ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

⁶² Майбуров, И. А. Теория налогообложения: Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 592 с.

только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы юридический плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо - носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения. Теория переложения налогов изучает справедливость распределения налогового бремени в зависимости от форм налогообложения, эластичности спроса и предложения.

«Под переложением налога чаще всего понимается такое вызванное налогом изменение цен товаров и услуг (воспрепятствование этому изменению), когда юридический плательщик налога получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц. Этот плательщик может переложить налог «вперед», т.е. на покупателей своих товаров, повысив их цену в соответствии с размером налога (случай прямого переложения). Однако он может переложить налог и «назад» - на своих поставщиков, уплачивая им меньшую цену в соответствии с размером налога (случай обратного переложения)»⁶³.

Ученые активно исследуют важнейший как для теории, так и для практики налогообложения вопрос: кто же является реальным плательщиком налогов? Поскольку от решения проблемы переложения налогов напрямую зависят направления решения всех других аспектов налогообложения. М. И. Фридман справедливо заметил, что «вопрос о том, несет ли налог его юридический плательщик, или последний может перенести податную тягость на других лиц, является необходимой предпосылкой для разрешения вопросов о налоговой справедливости, прогрессивности или пропорциональности обложения, едином налоге и т.п.»⁶⁴.

Дж. Локк в 1691 г. первый пришел к выводу, что все налоги, и даже налоги на потребление, в конечном итоге падают на собственника земли. В своих рассуждениях он полагал, что и торговцы, и работники, и фермеры, не желая платить налоги, могут их переложить на других лиц, увеличивая цену своей продукции (услуг). И только землевладельцу деваться некуда: бремя уплаты налога

⁶³ Коровкин, В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин . - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с.

⁶⁴ Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

все равно ляжет на него либо в открытой форме поземельного налога, либо в скрытой форме уменьшенной земельной ренты. А. Смит и Д. Рикардо полагали, что налоги уплачиваются в конечном итоге из ренты и прибыли. По мнению Ж. Б. Сэя нет ничего более неопределенного и изменчивого, чем переложение налогов, так как в зависимости от своих свойств или состояния рынка налоги перелаживаются различным образом на тех, кто не может от них освободиться.

Н. Канар, основатель оптимистической теории переложения рассуждал, что «каждый новый налог вызывает определенные виды переложений, которые в последующем приведут к равновесию в распределении налогового бремени. Но такое равновесие устанавливается не сразу - вначале всякий налог вызывает определенное трение и ухудшает условия хозяйствования и жизни отдельных лиц»⁶⁵.

Пессимистическая теория переложения, разработанная в 1860-х гг. П. Прудоном и Ф. Лассалем, доказывает, что любой налог в конечном итоге ложится бременем уплаты на потребителей, большинство из которых малоимущие бедняки. Именно беднейшие слои населения несут основную тяжесть их уплаты, им налоги наносят только вред. И даже услуги, которые оказывает им государство в обмен на эти налоги, не компенсируют этого вреда.

Эмпирическая теория переложения была создана во второй половине XIX в. в рамках немецкой финансовой школы (К. Рау, А. Шеффле, А. Вагнер). К. Рау сформулировал эмпирические «законы переложения»:

- «переложение возможно лишь при изменении цены;
- переложение от покупателя к продавцу затруднительно, ибо изменение спроса незаметно распределяется по всей совокупности товаров;
- переложение от продавца легче там, где налог взимается с цены товаров;
- почти невозможно переложение налога с определенных личных доходов (заработной платы);
- малопереложимыми являются те налоги, которые не определяются по

⁶⁵ Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. - М. : Издательство Юрайт, 2014. - 364 с.

количеству товаров;

- налог с источника дохода перелagается, если его можно иначе использовать»⁶⁶.

А. Шеффле доказал, что переложение косвенного налога тем легче, чем меньше временной разрыв между моментом взимания налога и моментом потребления обложенного им товара. А. Вагнер рассмотрел социально-экономические условия переложения налогов, в частности двух его форм (переложения вперед и назад).

Основоположником синтезированной теории переложения считают американского экономиста Э. Селигмана, который сформулировал условия, имеющие значение для решения практического вопроса о вероятности переложения того или иного налога. Он выделил два вида переложения, различающиеся характером включения налога в цену:

а) «переложение с продавца на покупателя - под которое подпадают все налоги, включаемые производителем или продавцом в стоимость продаваемого продукта и тем самым повышающие цену и падающие фактически не на продавца, а на покупателя;

б) переложение с покупателя на продавца - наблюдается, как правило, при установлении чрезмерно высоких ставок прямых и косвенных налогов либо при существенном ухудшении рыночной конъюнктуры, когда в результате снижения потребительского спроса и цены товара до такого уровня, когда производителю или продавцу не удастся включить высокий налог в стоимость продукта и им приходится оплачивать его из своих доходов»⁶⁷.

Проблема переложения налогов окончательно не разрешена до сих пор. По словам современных американских экономистов К. Макконнелла и С. Брю «налоги не всегда исходят из тех источников, которые подлежат налогообложению. Некоторые налоги могут быть переложены. По этой причине необходимо точно определить сферу возможного переложения основных видов налогов и выявить

⁶⁶ Хантаева, Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учебное пособие / Н.Л. Хантаева. - Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006 - 175 с.

⁶⁷ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

конечные пункты, куда налоги перемещаются»⁶⁸. Таким образом, для точного определения тенденций переложения каждого налогового платежа необходимо учитывать природу налога, а также все экономические и политические условия его взимания.

Современная практика налогообложения показывает, что не существует какой-либо одной единственно правильной теории, которая бы позволила построить идеальную и эффективную систему налогообложения. Все государства используют основные налоговые теории в совокупности, с учетом состояния экономики, социально-политической сферы, внешних и внутренних факторов.

Контрольные вопросы

1 Что такое частные теории налогообложения? Когда и по каким причинам они появились?

2 Опишите содержание основных частных теорий налогов.

3 Проанализируйте прикладное значение частных теорий налогообложения.

4 Какова основная проблема, решаемая теорией единого налога? Насколько возможно ввести данную теорию в практику налогообложения?

5 Какие налоги лучше: прямые или косвенные? Обоснуйте свою позицию. Каким должно быть соотношение между этими налогами в налоговой системе государства?

6 Какие налоги более справедливы: прогрессивные или пропорциональные? Какой характер носит налоговая система России на современном этапе?

7 Что такое переложение налога и каковы экономические условия его осуществимости?

8 Какие разновидности теории переложения налогов существуют и чем они отличаются?

⁶⁸ Макконнелл, К. Р. Экономикс : принципы, проблемы и политика: учеб. для вузов / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. - М. : ИНФРА-М, 2004. - 972 с.

Задания для индивидуальной работы

1 Определите как в налоговой системе Российской Федерации или зарубежных стран используются (использовались) положения частных теорий налогообложения. Охарактеризуйте последствия практического применения теоретических положений налогообложения.

2 Проведите сравнительный анализ прямых и косвенных, пропорциональных и прогрессивных налогов, выделив достоинства и недостатки каждого вида налогов. Сделайте вывод о том, какие налоги наиболее эффективно использовать в современной налоговой системе.

Раздел 2 Экономическое содержание налогов

Глава 1 Сущность налогов и их роль в системе общественных отношений

§ 1 Понятие налога

Налог является важной финансово-правовой категорией, в которой реализуется финансовая и социально-экономическая сущность налогообложения. На протяжении длительного времени ученые определяли категорию «налог» на основе общих теорий налогообложения. Однако споры относительно определения и сущности данной категории продолжаются и в настоящее время.

По мнению И. В. Горского⁶⁹, попытки дать строгое и полное определение понятия «налог» бесполезны, вследствие чего, налоговое законодательство большинства стран достаточно обобщенно определяет данную категорию. Тем не менее, налог является базовым понятием, объединяющим в теоретическом и содержательном смыслах все остальные налоговые категориальные образования, и анализ точных и исчерпывающих формулировок понятия «налог» очень важен и для науки, и для практического понимания отношений между государством и налогоплательщиками в процессе установления и уплаты налогов.

Налоги выражают обязанности юридических лиц, домашних хозяйств и индивидуальных предпринимателей, получающих доходы, принимать участие в формировании финансовых ресурсов государства, которые впоследствии аккумулируются в бюджете и внебюджетных фондах. Вместе с тем, налоги являются сложной и многогранной категорией, поэтому раскрыть их сущность в единственном определении не представляется возможным. Рассмотрим некоторые дефиниции налога, данные учеными.

А. В. Брызгалин отмечает интересный факт, что в толковом словаре русского языка С. И. Ожегова одно из значений глагола «грабить» - «разорять, отнимая что-нибудь, обременяя налогами, поборами, обирать»⁷⁰. Налог в словаре определяется

⁶⁹ Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. - М. : Финансы и статистика, 2003. - 288 с.

⁷⁰ Ожегов, С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / Российская АН., Российский фонд культуры; - 3-е изд., стереотипное - М.: АЗЪ, 1996. - 928 с.

как «установленный обязательный платеж, взимаемый с граждан и юридических лиц». Действительно, в народном толковании налог очень часто отождествлялся с узаконенной формой грабежа населения.

Например, средневековый философ и теолог Фома Аквинский считал, что «налог - это дозволенная форма грабежа»⁷¹. Однако Ф. Аквинский не рассматривал налогообложение как нечто преступное, он говорил о том, что существует «грабеж без греха», когда собранные платежи направляются на достижение «всеобщего блага». Таким образом, признавая неоднозначность налогообложения как социального института, Фома Аквинский, тем не менее, говорил о его общественной необходимости и полезности.

А. Смит признавал налог ценой общества за услуги, оказываемые государством, однако отмечал, что они должны направляться только на «расходы на поддержание достоинства верховной власти и на общественную оборону»⁷², а все остальные расходы могут финансироваться за счет пошлин.

Достаточно большое количество ученых рассматривали налоги как жертву общества государству. Жан Симонд де Сисмонди определял налог как «жертву и в то же время благо, если услуги государства за счет этой жертвы приносят пользу»⁷³. Н. И. Тургенев в работе «Опыт теории налогов» (1818 г.) отмечал: «Налоги суть средства к достижению цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество, или при составлении государств. На сем основывается, и право правительства требовать податей от народа»⁷⁴. Для С. Ю. Витте налог - «принудительный сбор (пожертвование) с наживы и имущества подданных, взимаемый в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития». И. И. Янжул рассматривал налоги как «односторонние экономические жертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы, в силу того,

⁷¹ Фома Аквинский. Онтология и теория познания: фрагменты сочинений. – М., 2001. – 207 с.

⁷² Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с.

⁷³ Сисмонди, Ж.Ш.Л.С Новые начала политической экономии / Ж.Ш.Л.С Сисмонди. - М. : Директ-Медиа, 2007. - 356 с.

⁷⁴ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек».

Часть авторов рассматривают налог как принудительный платеж в пользу государства. А. А. Соколов определял налоги как «принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ее расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента»⁷⁵. Для К. Макконнелла и С. Брю налог является «принудительной выплатой правительству домохозяйством или фирмой денег, в обмен на которые последние непосредственно не получают товары или услуги»⁷⁶. С точки зрения представителей маржиналистской школы, налоги - средство выравнивания доходов населения, неоклассического направления - регуляторы экономических процессов, кейнсианства - встроенные стабилизаторы экономики.

В работах современных авторов налоги рассматриваются в большей степени с организационно-правовой стороны.

В. Г. Пансков, В. Г. Князев считают, что «налоги - это обязательные, индивидуально безвозмездные, относительно регулярные и законодательно установленные государством платежи, которые уплачивают организации и физические лица в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»⁷⁷. В. М. Родионова определяет налоги как «обязательные платежи, поступающие в размерах и сроках, определенных законом в бюджетный фонд»⁷⁸.

По мнению И. А. Майбурова, налог - это «комплексная категория, включающая три составляющие:

- экономическую - перераспределение реально созданного в обществе дохода;
- финансовую - налоги опосредуют часть отношений перераспределения;

⁷⁵ Кравченко, А.И. История социально-экономической мысли в России / А.И. Кравченко. - М. : Академический проект, 2010. - 1184 с.

⁷⁶ Макконнелл, К. Р. Экономикс : принципы, проблемы и политика: учеб. для вузов / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. - М. : ИНФРА-М, 2004. - 972 с.

⁷⁷ Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. - М. : МЦФЭР, 2003. - 336 с.

⁷⁸ Финансы / под ред.: В. М. Родионовой, Ю. Я. Вавилова, Л. И. Гончаренко. - М. : Финансы и статистика, 1995. - 432 с.

- правовую - отражение объективных, юридически формализованных отношений государства и налогоплательщиков в форме налогового законодательства»⁷⁹.

В ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации «под налогом понимается 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»⁸⁰. Данное определение достаточно полно отражает правовую природу налога и его основные признаки.

Обобщая вышесказанное, можно сделать вывод, что по экономическому содержанию налоги - это объективно обусловленные и законодательно оформленные денежные отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами, направленные на формирование государственных финансов.

§ 2 Признаки налога

Признак любой категории - это показатель, отличительная примета, характерный знак, по которым можно узнать, определить какое-либо явление. Поскольку до сих пор продолжаются споры относительно сущности и точного определения налога, особое значение приобретают признаки налогов, к которым можно отнести:

а) признак законности. Налогоплательщики обязаны уплачивать только законно установленные налоги и сборы и на определенных законом основаниях. Данный признак отличает налог от дани, контрибуции или иных принудительных форм изъятия средств или имущества населения. В соответствии с Налоговым кодексом РФ «нельзя возложить обязанность платить налоги и сборы, которые не

⁷⁹ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

⁸⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

предусмотрены или устанавливаются в другом порядке, чем указано в Налоговом кодексе»;

б) признак императивности (или обязательность налога к уплате). Данный признак означает, что физическое или юридическое лицо, при возникновении объекта налогообложения, безусловно обязаны платить налог. Указанное обстоятельство обеспечивается силой государственного принуждения, лицо, не заплатившее установленные налоги, нарушает закон, следовательно, может быть привлечено к ответственности. Однако у налогоплательщика, тем не менее, существует возможность не платить налог - достаточно отказаться от объекта налогообложения (например, подарить или продать квартиру, транспортное средство, не покупать товары, облагаемые косвенными налогами и т.д.);

в) признак индивидуальной безвозмездности налога. Уплата налога не означает, что конкретный налогоплательщик получит в обмен от государства (муниципальных образований) эквивалентные сумме налога услуги. Налоги являются коллективно эквивалентными и общественно возмездными, так как собранные налоги образуют основную часть доходов бюджета государства, из которых в дальнейшем финансируется выполнение государством и муниципальными образованиями возложенных на них задач и функций. Однако для каждого налогоплательщика налог остается индивидуально безвозмездным, что отличает его от других платежей;

г) признак целевого характера взимания налогов. Разные авторы определяют свои цели налогообложения, но большинство согласны с тем, что основная цель сбора налогов - финансовое обеспечение деятельности государства и реализации общественных потребностей. Чаще всего налоги абстрактны, то есть они финансируют все государственные расходы в целом, а не какую-то отдельную статью расходов. Но на практике встречаются и целевые налоги, которые предназначены для покрытия определенного направления расходов и не могут использоваться на другие цели;

д) признак относительной регулярности уплаты налога. То есть налог - это, как правило, не разовый, а осуществляемый с определенной, установленной

законом, периодичностью платежей.

Если рассматривать определение налога, данное в Налоговом кодексе, то можно выделить следующие признаки налога:

- обязательность уплаты;
- индивидуальная безвозмездность;
- взимание исключительно в денежной форме;
- налог направляется на финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Только при наличии всех вышеперечисленных признаков платеж может быть признан налогом.

§ 3 Соотношение налога и сбора: сходство и отличия

Налоги следует отличать от других обязательных платежей, таких как сборы, пошлины, отчисления и т.д. Рассмотрим подробнее соотношение налога и сбора.

Налоговый кодекс РФ достаточно четко разграничивает налоги и сборы. Сбор - это «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), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности»⁸¹. На основе данного определения и понятия и признаков налога, которые определили выше, можно выявить общие и отличительные черты налогов и сборов.

Общие признаки:

- законность. Юридические и физические лица уплачивают только законно установленные налоги и сборы, кроме того, порядок исчисления и уплаты данных

⁸¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

платежей, их изменение или отмена могут осуществляться только на основании закона;

- уплата исключительно в денежной форме;

- уплата в обязательном порядке. Организации и граждане обязаны заплатить установленные налоги и сборы;

- направляются на финансовое обеспечение деятельности государства (муниципальных образований, органов государственной власти и местного самоуправления).

Помимо общего у налога и сбора есть и существенные различия по следующим признакам:

- а) по выполняемой роли. Налоги являются основным источником доходов государства, в то время как сборы имеют существенно меньшее фискальное значение;

- б) по характеру обязанности. Налог обязаны платить при наличии объекта налогообложения, в случае неуплаты налогоплательщик может быть привлечен к ответственности. Сбор же - это относительно добровольный взнос, за неуплату которого гражданин или юридическое лицо ответственность нести не будут, в отношении них просто не будут совершены юридически значимые действия. Например, гражданин может не платить государственную пошлину при подаче в суд искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, никакого наказания за это не последует, однако, и иск судом рассмотрен не будет. Но при неуплате сбора может наступить ответственность не за сам факт неуплаты, а за последствия, связанные с отсутствием определенных документов, прав, лицензий и т.д. Так, физическое лицо не заплатив государственную пошлину в размере 300 рублей за выдачу паспорта гражданина Российской Федерации⁸², паспорт не получит, а так как паспорт является основным документом, удостоверяющим его личность на территории России, то он будет нести административную ответственность - штраф в размере от 2 до 5 тыс. рублей⁸³;

⁸² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : Федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

⁸³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : Федер. закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

в) по характеру регулярности платежа. В отличие от налогов, сборы платятся бессистемно, в зависимости от того, насколько часто необходимо оказание юридически значимых действий;

г) по характеру возмездности. Налог - индивидуально безвозмездный платеж, сбор - всегда индивидуально возмезден, в обмен на уплату сбора государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы или лица выполняют в отношении организации или физического лица определенные действия. Однако индивидуальную возмездность сборов также можно рассмотреть и с другой стороны: не для каждого плательщика сборов услуги или юридически значимые действия будут эквивалентны размеру оплаченного сбора, поэтому для них сбор возмезден, но лишь частично.

Таким образом провести четкую границу в общих и отличительных чертах налогов и сборов достаточно сложно. Но важно понимать, что уплата налога - имеет односторонний характер отношений, не предполагая ответных мер со стороны государства, в то время как платеж сбора выражает двухсторонние отношения, предусматривая определенную возмездность.

Контрольные вопросы

1 Назовите известные вам гипотезы происхождения налога.

2 Оцените преимущества и недостатки концепции налогов как «цены услуг государства», «как жертвы общества государству», «как принудительный платеж в пользу государства».

3 Какие еще концепции налогов Вам известны? В чем смысл данных концепций?

4 Что такое налог?

5 Что представляет собой признак экономической категории? С какой целью выделяют признаки налога?

6 Дайте характеристику основным признакам налога.

7 Имеет ли экономическое содержание признак регулярности уплаты налога?

8 Какие еще признаки, присущие налогу, на Ваш взгляд, можно выделить?

9 Что такое сбор и с какой целью он взимается?

10 В чем сходство налога и сбора? Если ли у них отличительные черты?

Задания для индивидуальной работы

1 Используя учебную и периодическую литературу, найдите разные определения понятия «налог» с древности и до наших дней. Проанализируйте, как менялись данные определения со временем, какие существенные признаки налога выделяли авторы. Результаты оформите в виде таблицы.

2 Проведите сравнительную характеристику налога и других финансовых категорий (финансы, пошлины и др.), выделив их общие и отличительные черты.

Глава 2 Функции налогов в экономической и социальной системе государства

§ 1 Понятие и роль функций налогообложения

Содержание и значение любой экономической категории раскрывается через выполняемые ею функции. Функции налогов помогают определить их существенные свойства и роль в обществе. Через использование различных налогов, их ставок, способов налогообложения государство достигает определенные цели, актуальные на данном этапе развития.

Посредством функций налогов осуществляется реализация их практического назначения. По мнению В. В. Маркова налоги «являясь основной формой финансового обеспечения деятельности государства в условиях рыночного хозяйствования, 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»⁸⁴.

Однако до настоящего времени продолжают споры по поводу количества и качественного содержания функций налогов. Разногласие ученых в основном вызывает вопрос роли, выполняемой налогами в социально-экономическом развитии государства.

Следует обратить внимание на точку зрения Т. Ф. Юткиной о функциях налогов. По ее мнению «налог не исполняет никаких функций. Последние есть атрибут только системы налогообложения, так как теоретически потенциал налога как экономической категории реализует система налогообложения, которой и свойственны фискальная и распределительная функции»⁸⁵.

Однако, как отмечает И. А. Майбуров, налог является фундаментальной категорией для определения понятий «налогообложение» и «налоговая система», которые являются производными от налога, а «функции первичной категории всегда реализуются в функциях их производных»⁸⁶. Поэтому налог, как и любая другая базовая экономическая категория, выполняет определенные функции.

Обобщая подходы ученых к определению функций налогов можно выделить два основных направления. Представители первого, придерживаясь школы классической экономики, признают существование только единственной - фискальной функции налогов; второго - допускают, что помимо фискальной функции налогам могут быть присущи и другие функции, например регулирующая, перераспределительная, контрольная, стимулирующая и т.д.

Первый подход основывается на представлении о негативной роли налогов для экономики, поэтому они должны взиматься только для пополнения казны (бюджета) в размере, который минимально необходим для выполнения государством своих задач. Налоги направляются на содержание правительства, охрану государства, поддержание правопорядка и другие расходы, которые не

⁸⁴ Марков, В.В. Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 ; 08.00.10 / Марков Василий Васильевич. – СПб., 2010. – 204 с.

⁸⁵ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. / Юткина Т. Ф. ИНФРА-М, 2001. - 240 с.

⁸⁶ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

может осуществить рынок. Фискальная функция является определяющей в налогообложении, так как правовое государство только с помощью налогов может изъять часть доходов организаций и граждан в пользу бюджета.

По мнению представителей данного подхода не следует использовать налоги для выполнения каких-либо других функций, так как государство не должно вмешиваться в экономику. Остальные цели можно достичь с использованием более эффективных способов и методов. Данной позиции придерживаются и многие современные ученые. Например, по мнению И. В. Горского в фискальной функции «смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога. Фискальная функция - единственная, которая за всю многовековую эволюцию налогов осталась неизменной. Она самодостаточна, естественным образом находит собственное воспроизводство в развитии экономики и не нуждается в «регулирующих» противовесах».

Второй подход базируется на том, что через налогообложение оказывают влияние на распределение народного богатства, социально-экономическое развитие государства путем проведения активной налоговой политики. А. Вагнер считал, что «налоги могут положительно влиять на производителей, когда побуждают их к техническим усовершенствованиям производственного процесса. Налоги заставляют их снижать издержки производства, а также увеличивать количество и качество выпускаемых товаров». Таким образом, представители второго подхода, признавая за фискальной функцией главную роль, помимо нее выделяют и другие функции налогов.

Некоторые ученые (Д. Г. Черник⁸⁷, Г. Б. Поляк⁸⁸ и др.) выделяют только две функции налогов - фискальную и регулируемую. Другие (А. В. Брызгалин⁸⁹, В. Г. Пансков⁹⁰) придерживаются мнения о многофункциональном характере налогов, считая, что к фискальной и регулирующей можно добавить как минимум еще и распределительную и контрольную функции.

⁸⁷ Налоги : учеб. для вузов / под ред. Д. Г. Черника. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 430 с.

⁸⁸ Финансы. Денежное обращение. Кредит : учеб. для вузов / под ред. Г. Б. Поляка. - 2-е изд. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 512 с. - ISBN 5-238-00240-8.

⁸⁹ Налоги и налоговое право в схемах / А. В. Брызгалин [и др.]. - М. : Аналитика-Пресс, 1997. - 128 с.

⁹⁰ Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. - М. : МЦФЭР, 2003. - 336 с.

Таким образом, обобщая результаты анализа сущности и направлений на определение количества функций финансовой категории налогов, можно прийти к заключению, что большинство экономистов все же склонны рассматривать полифункциональный характер проявления налогов.

§ 2 Характеристика функций налогов

Функции налога не могут существовать автономно, они реализуются одновременно, взаимообусловлены и взаимосвязаны. Поэтому разграничение функций носит достаточно условный характер. Рассмотрим содержание и проявление основных функций налогообложения (рисунок 1).

1 Фискальная функция (от лат. *fiscus* - корзина, императорская касса; затем: государственная казна) является основополагающей функцией налогов. Через нее проявляется самое главное назначение налогообложения - формирование с помощью налогов государственной казны (бюджета) для последующей реализации государством своих целей и задач.

Налоги появились именно для исполнения фискальной функции, на первых этапах развития налогообложения она была единственной, но со временем ее значимость только усилилась. В настоящее время доходы бюджетов большинства государств формируются на 80 % и более за счет налоговых поступлений. Взимаемые налоги являются источником государственных финансовых ресурсов, накоплением материальных благ, необходимых для дальнейшего распределения на определенные нужды государства. Здесь же кроется определенная проблема, возможность и желание уплаты налогов гражданами напрямую зависит от уровня доходов населения, что может снизить уровень уплаты налогов в период кризиса и экономической нестабильности.

Эффект реализации фискальной функции лучше оценивать не в абсолютных показателях (сумма поступивших налогов), а в относительных (доля налогов в валовом внутреннем продукте, доходах бюджета и т.д.).



Рисунок 1 - Функции налогов

Что касается эффективности фискальной функции, то она в большей степени характеризуется увеличением налоговых поступлений при неизменных условиях налогообложения, то есть когда прирост налогов обеспечивается за счет увеличения количества налогоплательщиков, объектов налогообложения, их стоимости, а не за счет введения новых налогов, увеличения налоговых ставок или сокращения предоставляемых льгот.

Усиление со временем влияния государства на экономику приводит к появлению и других функций налогообложения.

2 Распределительная функция налогов (встречаются и другие названия - перераспределительная, социальная и т.д.) - отражает социально-экономическое назначение налогов как инструмента распределительных и перераспределительных

отношений. Через данную функцию решаются задачи по снижению социального неравенства и поддержанию социальной стабильности в обществе, находящиеся за рамками рыночного саморегулирования. Именно поэтому в работах ряда авторов данная функция называется социальной.

Смысл распределительной функции реализуется через индивидуальную безвозмездность налогов и заключается в том, что большую часть налогов уплачивают физические и юридические лица с высоким уровнем доходов. А полученные денежные средства, в свою очередь, в большей степени перераспределяются через бюджет в пользу малоимущих слоев населения в виде различных выплат и оказываемой материальной помощи со стороны государства. Притом, что данная категория населения может платить только самый минимум налогов или не платить их совсем.

3 Регулирующая функция (стимулирующая, воспроизводственная и т.д.) - реализуется государством через комплекс мер в сфере налогообложения, направленных на активное участие в хозяйственной жизни страны. Государство вмешивается в экономические процессы для стимулирования научно-технического прогресса, активизации инновационной и инвестиционной деятельности, поддержки стратегически важных отраслей экономики, стимулирования роста ВВП.

Данная функция реализуется путем перераспределения собранных средств на дальнейшие нужды государства, а также направления средств в отдельные отрасли и сферы народного хозяйствования. Кроме того данная функция регулирует уровень дохода различных слоев населения.

По мнению И. А. Майбурова⁹¹ регулирующая функция включает в себя три подфункции:

а) стимулирующую - предполагает развитие социально-экономических процессов, исполняется через предоставление льгот, преференций, освобождения от налогов и т.д.;

б) дестимулирующую - обратная стимулирующей подфункции, предполагает

⁹¹ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

ограничение развития каких-либо социально-экономических процессов, реализуется через отмену льгот, введение новых налогов, повышение налоговых ставок и т.д.;

в) воспроизводственную - направлена на восстановление используемых ресурсов и проявляется через налогообложение определенных отраслей (например, водный налог).

Многие авторы вышеперечисленные подфункции выделяют в качестве отдельных, самостоятельных функций налогообложения. Что не совсем верно, так как они являются лишь проявлениями регулирующей функции налогов.

4 Контрольная функция. Споры о содержании данной функции продолжаются до сих пор, но чаще всего ее понимают как:

- государственный (налоговый) контроль за своевременностью и полнотой поступления налогов в государственный бюджет, исполнением налогоплательщиками своих обязанностей, учетом объектов налогообложения. В случае выявления нарушений виновное лицо может быть привлечено к ответственности, вплоть до уголовной. Подобный контроль препятствует развитию теневого сектора экономики и уклонению от налогообложения, поскольку без постоянного контроля у налогоплательщиков не было бы стимула (причины) исполнять налоговое законодательство;

- контроль за состоянием экономики и социальной сферы, который позволяет оценить эффективность налоговой системы. Функция создает базу для наблюдения и контроля за стоимостными пропорциями в процессе образования и распределения доходов различных субъектов экономической системы. Данные о поступлении налогов, правонарушениях в налоговой сфере становятся своего рода индикаторами социально-экономического развития страны, по которым можно судить об успешности проводимой государством налоговой политики. Однако сложность заключается в правильном толковании полученных «сигналов». Например, снижение поступлений по налогу на доходы физических лиц может означать как спад в экономике, сокращение рабочих мест, уменьшение доходов населения, так и слишком высокий уровень налогообложения доходов граждан (организаций) и развитие теневой экономики.

Данная функция предполагает контроль за налоговыми поступлениями в бюджетную систему и необходимостью совершенствования системы налогообложения.

Таким образом, только комплексный учет всех функций налогообложения позволяет раскрыть сущность налога как экономической категории.

Контрольные вопросы

- 1 Что такое функция налога? В чем важность ее определения?
- 2 Назовите основные функции налогообложения.
- 3 Что представляет собой фискальная функция налога?
- 4 Каким образом проявляется регулирующая функция налогов?
- 5 Охарактеризуйте социальную функцию налогообложения.
- 6 Что означает контрольная функция налогов?
- 7 Каким образом проявляется взаимосвязь функций налогообложения?
- 8 Каковы причины изменения роли налогов в обществах разного типа?
- 9 Назовите причины того, что фискальная функция налога является самой важной и определяющей.
- 10 Какие факторы могут способствовать ослаблению или усилению фискальной функции налогов?

Задания для индивидуальной работы

1 Используя учебную и периодическую литературу, проанализируйте подходы ученых к определению количества и содержания функций налогообложения. Результаты оформите в виде таблицы, по возможности сгруппировав схожие подходы по определенным признакам.

2 Оцените реализацию фискальной функции налогообложения на примере Российской Федерации и зарубежных стран. Какие выводы Вы можете сделать исходя из проведенного анализа?

Глава 3 Элементы юридического состава налогов

§ 1 Структура налога

Налог представляет собой сложную систему отношений, включающую взаимодействующие составляющие, имеющие самостоятельное юридическое значение. Эти составляющие являются элементами налога, которые выражают его содержание и форму. Элементы налога должны быть определены и закреплены законодательством, так как только при наличии полной совокупности элементов устанавливается обязанность по уплате налогов. Неполное или неточное установление и определение элементов налога может привести к уклонению от уплаты налогов на законных основаниях или к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, которые в случае неопределенности самостоятельно устанавливают отдельные элементы налога.

По мнению В. В. Коровкина «установить налог - значит зафиксировать все обстоятельства, обуславливающие возникновение налогового обязательства, его размеры и порядок исполнения. В современных условиях налоги устанавливаются компетентным органом государственной власти или местного самоуправления в пределах его компетенции в сфере налогообложения. Как правило, указанные обстоятельства фиксируются в налоговом законодательстве, что позволяет называть их элементами налога»⁹².

И. А. Майбуров считает, что «в отношении каждого конкретного налога законодательство должно содержать исчерпывающий объем информации, позволяющий однозначно установить:

- обязанное лицо, размер и порядок исполнения им налогового обязательства;
- границы притязаний государства относительно имущества налогоплательщика»⁹³.

В соответствии со ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

⁹² Коровкин, В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В.В. Коровкин. - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с.

⁹³ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить»⁹⁴. В случаях сомнений, противоречий и неясности законодательных актов, все сомнения будут толковаться в пользу плательщиков налогов и сборов, поэтому государство тщательно устанавливает все необходимые элементы налога.

Таким образом, «элементы юридического состава налогов - это исходные функциональные единицы, составляющие в своей совокупности юридическую и экономическую структуру налогового платежа»⁹⁵. Все элементы налога можно разделить на существенные (основные, обязательные) и факультативные (несущественные).

Существенные элементы - это элементы состава налога, которые обеспечивают определенность налогового обязательства⁹⁶ и порядок его исполнения, они обязательны для установления налога. Факультативные элементы - элементы состава налога, которые дополняют (уточняют) налоговое обязательство и не оказывают значительного влияния на его определенность.

В соответствии с российским законодательством «налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога»⁹⁴.

Вышеперечисленные элементы относятся к существенным. Факультативные элементы налога, помимо налоговых льгот, определенных в ст. 17 Налогового

⁹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

⁹⁵ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

⁹⁶ Налоговое обязательство - налоговое правоотношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налога, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от него исполнения данного обязательства.

кодекса Российской Федерации⁹⁷, включают установление порядка принудительного взыскания неуплаченных сумм налогов и сборов; порядок зачета и возмещения из бюджета неуплаченных и (или) излишне уплаченных сумм налогов и сборов; ответственность за нарушение налогового законодательства и т.д.

Ряд авторов выделяет третью группу элементов - дополнительные (вспомогательные) элементы налогов, которые в какой-либо форме должны присутствовать или присутствуют при установлении налогового обязательства. К ним относят:

- получателя налога;
- единицу налога;
- масштаб налога;
- предмет налога;
- источники налога;
- налоговый оклад.

Однако на наш взгляд дополнительные элементы входят в состав существенных, уточняя и расширяя их содержание, поэтому выделять их в отдельную группу нецелесообразно.

Каждый элемент налога несет конкретную юридическую нагрузку, и отсутствие хотя бы одного элемента может значительно затруднить или усложнить налоговое производство, сделать невозможным уплату налога.

§ 2 Характеристика обязательных элементов налога

Налогоплательщики (субъекты налогообложения) - организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность уплачивать налоговые платежи.

В определенных ситуациях налог может быть переложено плательщиком на иное лицо, которое будет являться носителем налога. Например, плательщиками НДС и акцизов являются организации, которые исчисляют налоги и уплачивают их

⁹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

в бюджет, но носителями будут конечные покупатели и потребители товаров, так как данные налоги производитель включает в цену своих товаров (теория переложения налогов). В зависимости от роли экономического субъекта в общественном воспроизводстве носителями налога могут быть: создатели налогооблагаемой базы (налогоплательщики), посредники и конечные потребители.

Налогоплательщиков можно разделить на юридические лица (организации⁹⁸) и физические лица⁹⁹ (граждане, индивидуальные предприниматели¹⁰⁰ и др.). Они, в свою очередь, делятся на резидентов и нерезидентов. Основное отличие состоит в том, что у резидентов существует полная налоговая обязанность, предполагающая обложение всей суммы дохода, полученного в стране и за ее пределами, а у нерезидентов - ограниченная налоговая обязанность, предусматривающая обложение доходов, полученных из источников в данном государстве.

Если налогоплательщик является налоговым резидентом нескольких государств, то его статус определяют в соответствии с международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Помимо налогоплательщика и носителя налога, в Налоговом кодексе РФ установлен и другой субъект налоговых правоотношений - налоговый агент, на которого в соответствии с законодательством «возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации»¹⁰¹.

Объект налогообложения - это юридические факты (действия, события, состояния), наличие которых вызывает обязанность субъекта уплатить налог. Объект налогообложения связан с предметом, под которым понимают «признаки физического характера, с наличием которых связывается возникновение

⁹⁸ Юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

⁹⁹ Граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

¹⁰⁰ Физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

¹⁰¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

обязанности по уплате налога»¹⁰². Предметом налогообложения могут выступать имущество и нематериальные блага.

В российском законодательстве предмет и объект налога не разграничиваются, но эти понятия необходимо различать. Предмет налогообложения является необходимым условием возникновения налогового обязательства, но самостоятельно не приводит к налоговым последствиям. Обязанность уплатить налог возникает только при наличии определенных отношений субъекта налогообложения к предмету.

Например, рассмотрим налог на имущество физических лиц:

- субъектом налога выступают физические лица, являющиеся собственниками имущества;

- предметом налогообложения - имущество;

- объектом - право собственности (владения) на облагаемое имущество, именно этот юридический факт и приводит к возникновению обязанности у собственников платить налог.

Различают следующие группы объектов налогообложения (рисунок 2):

1) права имущественные (собственности и пользования) и неимущественные (пользования и занятия определенным видом деятельности);

2) деятельность и ее результаты (реализация товаров, операции с финансовыми инструментами и т.д.) и их результаты (прибыль, добавленная стоимость, доход и др.).

В российском законодательстве понятия «объект» и «предмет» налогообложения объединены в одно - «объект налогообложения»¹⁰³, к которому относятся «реализация товаров (работ, услуг)¹⁰⁴, имущество¹⁰⁵, прибыль¹⁰⁶, доход¹⁰⁷, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или

¹⁰² Коровкин, В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В.В. Коровкин. - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с.

¹⁰³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

¹⁰⁴ Передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

¹⁰⁵ Виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

¹⁰⁶ Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

¹⁰⁷ Экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога».

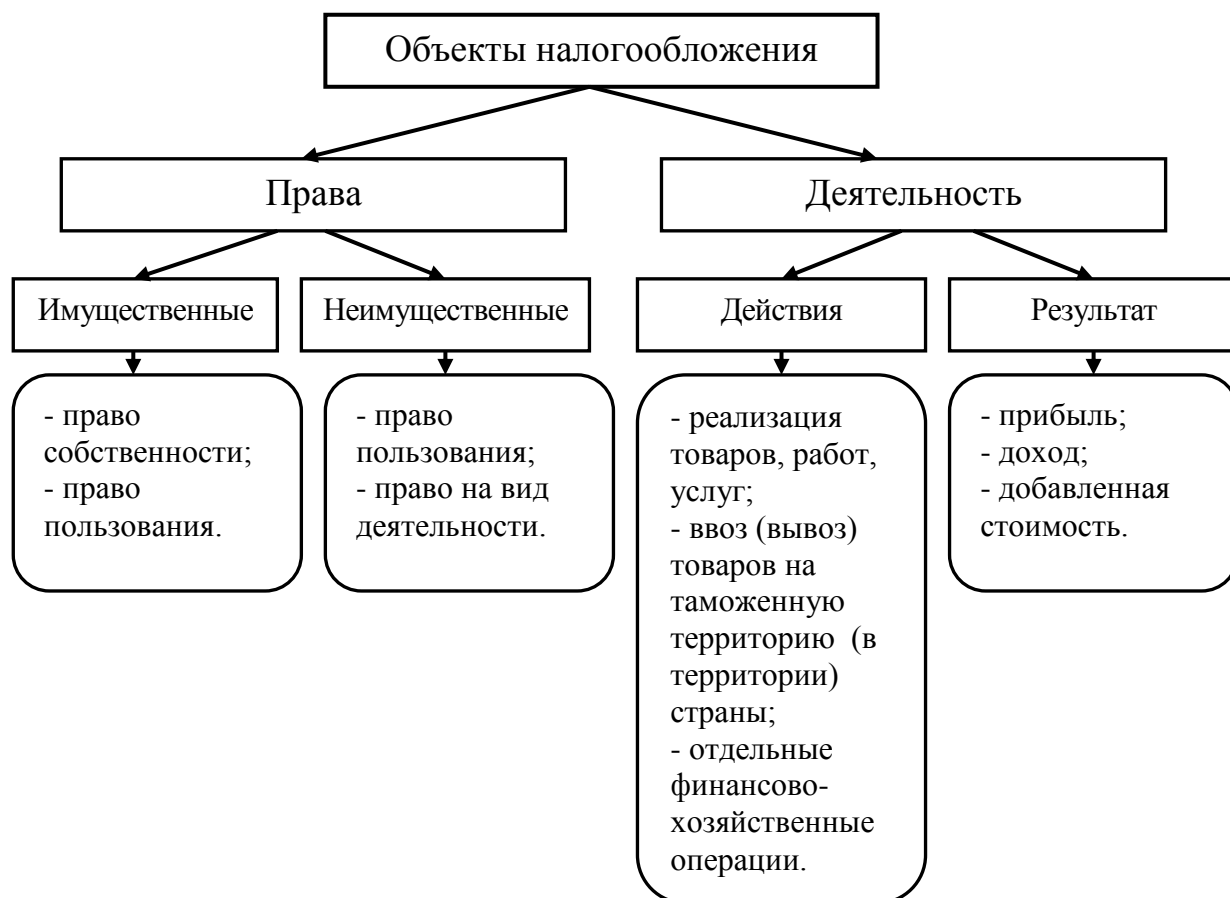


Рисунок 2 - Классификация объектов налогообложения

Объект налога необходимо отличать от источника налога, под которым понимают резерв, за счет которого уплачивается налог. Этим резервом может выступать доход (зарботная плата, прибыль, рента, проценты) и капитал налогоплательщика. Большинство исследователей считают, что обложение капитала негативно сказывается на налогообложении и приводит к утрате возможности уплаты налога.

Налоговая база - это численное, количественное выражение предмета налогообложения. В российском законодательстве налоговая база «представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта

налогообложения»¹⁰⁸, так как понятия «объект» и «предмет» налогообложения объединены.

Налоговая база рассчитывается как произведение единицы налогообложения на их количество. Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения, поэтому для измерения, сначала выбирают масштаб налога - установленную законом стоимостную, количественную или физическую характеристику (параметр) измерения предмета налога. Например, при определении дохода физического лица или прибыли организации используют денежные единицы; при исчислении транспортного налога в отношении легковых и грузовых автомобилей - мощность двигателя; акцизов на дизельное топливо и авиационный керосин - массу топлива.

Единицей налога является единица масштаба налога, используемая для количественного выражения налоговой базы. Например, при налогообложении прибыли организаций единицей налога будет рубль; при определении транспортного налога в отношении автомобилей - лошадиная сила; акцизов на топливо и керосин - тонна; акцизов на табак трубочный - килограмм.

Так как налог уплачивается исключительно в денежной форме, то его сумма должна быть выражена в стоимостных показателях, для России - в рублях, поэтому налоговая база измеряется либо в стоимостных показателях (рублях), либо в натуральных показателях.

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства имеет значение метод формирования налоговой базы. Существуют два основных метода:

- кассовый метод - при налогообложении учитываются все суммы реально полученных доходов и произведенных расходов в конкретном периоде;
- накопительный метод (метод начислений) - учитываются суммы доходов и расходов, право на получение (обязательство уплатить) которых возникло в данном периоде.

В теории налогообложения выделяют четыре основных способа определения

¹⁰⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

налоговой базы (таблица 3), но на практике чаще всего применяют прямой способ.

Кроме того существует два подхода к определению величины налоговой базы:

а) аккумулярование, то есть налоговая база формируется нарастающим итогом за определенный период (например, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц);

б) налоговая база определяется отдельно за каждый период (например, акцизы, налог на добавленную стоимость).

Налоговая база - основа для исчисления суммы налога (налогового оклада¹⁰⁹), так как именно к базе применяется налоговая ставка.

Таблица 3 - Способы определения налоговой базы

Способ	Характеристика	Пример
Прямой	Определение реально и документально подтвержденных показателей налогоплательщика	Налог на прибыль организаций (налоговый учет данных о доходах и расходах)
Косвенный	Определение налоговой базы расчетным путем посредством использования имеющейся информации о налогоплательщике, на основании данных других налогоплательщиков, ведущих аналогичные виды деятельности	Начисление налога в случае отсутствия учета доходов, расходов, объектов налогообложения
Условный	Налоговая база определяется с помощью вторичных признаков условной суммы дохода	Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
Паушальный	Налоговая база рассчитывается на основе вторичных признаков условной суммы расхода	Налоги с расходов

Налоговая ставка - размер налога на единицу налогообложения. Этот обязательный элемент также называют норма налогообложения или налоговый тариф. В соответствии со ст. 53 Налогового кодекса Российской Федерации «налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу

¹⁰⁹ Сумма налога, исчисляемая на весь предмет (объект) налога за определенный период времени, подлежащая внесению в соответствующий бюджет.

измерения налоговой базы»¹¹⁰.

В теории налогов выделяют несколько видов налоговых ставок, которые можно классифицировать по следующим признакам:

а) в зависимости от способа определения суммы налога:

- процентные (адвалорные) - устанавливают в виде доли от величины налоговой базы, в процентах (например, ставка по налогу на прибыль организаций составляет 20 % от денежного выражения прибыли, ставка по налогу на доходы физических лиц - 35 % от стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в мероприятиях, проводимых в целях рекламы товаров, работ, услуг);

- твердые (специфические) - устанавливают фиксированный размер налога (в денежном эквиваленте) на каждую единицу налога (например, ставка налога на игровой бизнес составляет от 1500 до 7500 рублей за один игровой автомат, от 25000 до 125000 рублей за один процессинговый центр букмекерской конторы или тотализатора; ставка транспортного налога на легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил - 2,5 рубля в расчете на одну лошадиную силу);

- комбинированные (сложные) - в налоговой ставке устанавливают и процентную и твердую составляющие (например, ставка акцизов на сигареты, папиросы - 1420 рублей за 1000 штук плюс 13 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1930 рублей за 1000 штук);

б) в зависимости от степени изменяемости:

- общие (стандартные);

- повышенные;

- пониженные (сниженные, льготные).

Например, по налогу на доходы физических лиц установлена общая ставка 13 %; пониженная - 9 % в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2017 года; повышенная - 30 % в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением дивидендов), выпущенных российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя;

¹¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

в) по экономическому содержанию:

- маргинальные (законодательные) - указаны в нормативных правовых актах о налогообложении;

- фактические - рассчитываются как отношение суммы уплаченного налога к величине налоговой базы;

- экономические - определяются как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Например, рассмотрим налогообложение доходов физического лица, имеющего одного ребенка в возрасте десяти лет, совокупный доход от трудовой деятельности которого за год составил 300000 рублей (таблица 4).

Таблица 4 - Расчет налоговых ставок

Наименование показателя	Значение показателя
Совокупный доход физического лица	300 000 р.
Стандартный налоговый вычет (в размере 1400 р. на 1 ребенка ежемесячно)	$1400 \text{ р.} \times 12 = 16\,800 \text{ р.}$
Налоговая база	$300\,000 \text{ р.} - 16\,800 \text{ р.} = 283\,200 \text{ р.}$
Сумма НДФЛ к уплате	$283\,200 \text{ р.} \times 0,13 = 36\,816 \text{ р.}$
Маргинальная ставка НДФЛ	<u>13 %</u>
Фактическая ставка НДФЛ	$36\,816 \text{ р.} / 283\,200 \text{ р.} = \underline{13,0 \%}$
Экономическая ставка НДФЛ	$36\,816 \text{ р.} / 300\,000 \text{ р.} = \underline{12,27 \%}$

г) в зависимости от поведения ставки при изменении налоговой базы:

- пропорциональные - при изменении налоговой базы, налоговая ставка не меняется (например, ставка налога на прибыль организаций составляет 20 % от прибыли вне зависимости от величины полученной прибыли);

- прогрессивные - налоговая ставка меняется прямо пропорционально изменению налоговой базы, то есть она возрастает при росте базы налогообложения и наоборот;

- регрессивные - ставка налога обратно пропорциональна налоговой базе: уменьшается при возрастании налоговой базы и растет при снижении базы налога.

Порядок изменения налоговой ставки при росте налоговой базы характеризует

метод налогообложения. Выделяют четыре основных метода: пропорциональный, прогрессивный, регрессивный и равный (устанавливается равная сумма налога для всех налогоплательщиков).

Налоговый период - срок, в течение которого формируется налоговая база и рассчитывается размер налогового обязательства. В ст. 55 Налогового кодекса Российской Федерации¹¹¹ «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. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов¹¹²».

Основные причины установления налогового периода «состоят в следующем:

- необходимость подведения промежуточных и окончательных итогов деятельности;

- однократность налогообложения;

- определение ответственности налогоплательщиков за неуплату или неполную уплату налога»¹¹³.

Порядок исчисления налога - процесс установления размера налогового обязательства по конкретному налогу с учетом налоговой базы и установленных налоговых ставок.

Существует два основных метода (способа) исчисления налога:

а) кумулятивный - предполагает определение налоговой базы и налогового платежа нарастающим итогом с начала налогового периода (применяется при исчислении налога на прибыль);

б) некумулятивный - определение налоговой базы и суммы налога осуществляется отдельно по каждому объекту налога (чаще всего используется в отношении налогов и сборов, носящих разовый характер).

Российское законодательство предполагает использование обоих методов, а также их сочетания.

¹¹¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

¹¹² Период для подведения промежуточных итогов и уплаты авансовых платежей по налогу.

¹¹³ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

Кроме того исчисление налога может проводиться по глобальной системе (сумма платежа определяется с совокупного дохода независимо от источника дохода налогоплательщика) и по шедулярной системе (предусматривает разделение дохода на его составные части (шедулы) в зависимости от источника дохода и обложение налогом каждой части по отдельности).

Порядок и сроки уплаты налога - процесс определения процедуры взимания налогового оклада и сроков исполнения налогового обязательства.

Основные способы взимания налогового платежа: по декларации¹¹⁴, у источника и по кадастру¹¹⁵ (рисунок 3).

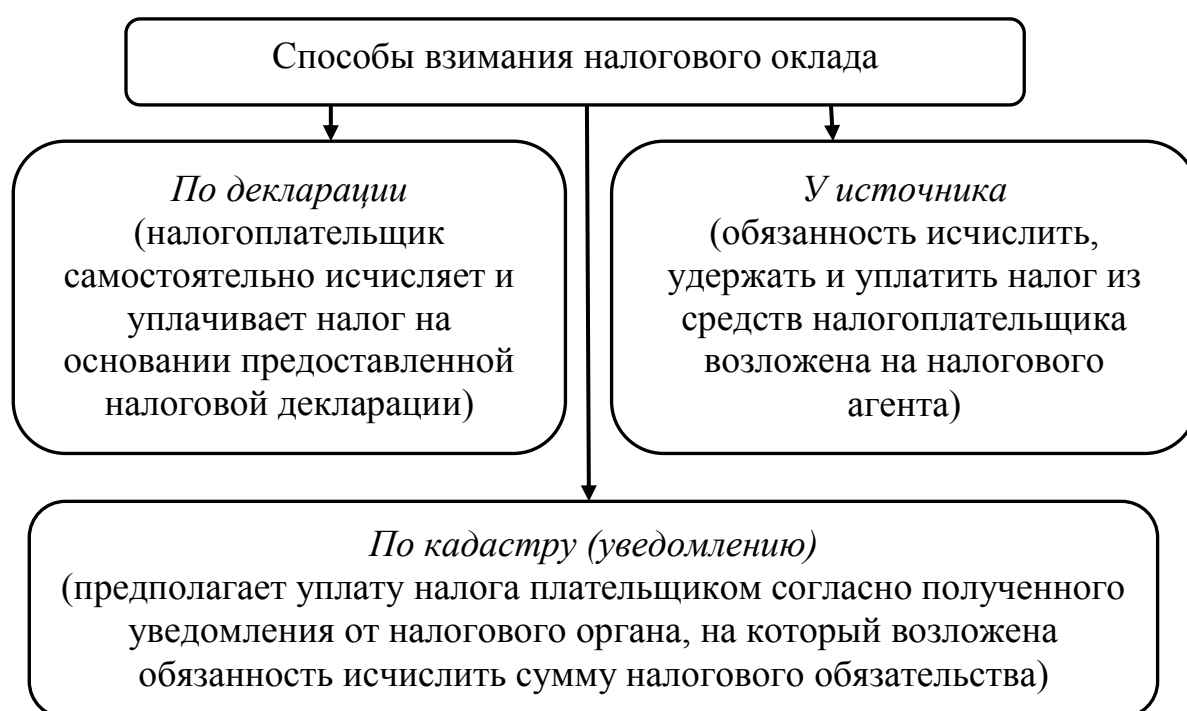


Рисунок 3 - Способы взимания налога

На практике выделяют еще один способ уплаты налогов - в момент расходования доходов, что характерно для косвенного налогообложения, когда налог включен в цену товара.

¹¹⁴ Письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, об исчисленной сумме налога и (или) других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

¹¹⁵ Реестр типичных объектов, классифицированных по внешним признакам, показывающим среднюю доходность объекта обложения.

Порядок уплаты налога предусматривает решение следующих вопросов:

- направление платежа (определение бюджета или внебюджетного фонда);
- средство уплаты налога (валюта платежа);
- механизм платежа (в безналичном или наличном порядке);
- особенности налогового контроля.

В соответствии с российским законодательством «уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином предусмотренном порядке. Может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме. Налогоплательщики (налоговые агенты) могут уплачивать налоги через банк, а являющиеся физическими лицами также через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи»¹¹⁶.

В. В. Коровкин определяет следующие способы установления «сроков уплаты налогов:

- срочные платежи - срок уплаты налоговых платежей определяется истечением определенного периода времени со дня наступления события, обуславливающего уплату налога. Устанавливаются по налогам, носящим, как правило, разовый характер (налоги, удерживаемые налоговыми агентами за налогоплательщиков, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации и не имеющих возможности уплатить их самостоятельно);

- периодические платежи - срок уплаты определяется конкретной календарной датой или истечением установленного периода времени после определенной календарной даты. Устанавливается для регулярных налогов»¹¹⁷.

В соответствии со ст. 57 Налогового кодекса Российской Федерации «сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору и определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено»¹¹⁶.

¹¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

¹¹⁷ Коровкин, В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В.В. Коровкин. - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с.

Сроки уплаты налога могут быть изменены¹¹⁸, изменение в таком случае осуществляется в форме отсрочки, рассрочки¹¹⁹ и инвестиционного налогового кредита¹²⁰.

§ 3 Факультативные элементы налога

Факультативные элементы - это элементы состава налога, которые уточняют налоговое обязательство и не оказывают значительного влияния на его определенность.

К таким элементам относятся:

- налоговые льготы;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- порядок уплаты начисленных штрафных санкций;
- порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога и т.д.

Рассмотрим подробнее налоговые льготы как наиболее важный факультативный элемент налога.

Налоговые льготы выступают одной из форм практической реализации регулирующей функции налогов. Применение льгот осуществляется с целью стимулирования (сдерживания) темпов воспроизводства, управления накоплением капитала юридических и физических лиц, а также нацелено на расширение или же уменьшение платежеспособного спроса населения.

В настоящее время в налоговой теории существуют различные точки зрения на сущность и содержание понятия «налоговая льгота». В таблице 5 представлены различные определения налоговой льготы, сформулированные российскими учеными.

¹¹⁸ Перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

¹¹⁹ Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

¹²⁰ Изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в Налоговом кодексе РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Таблица 5 – Понятие налоговой льготы

Автор	Определение
С. В. Барулин ¹²¹	«Основной элемент налога»
П. А. Клименко ¹²²	«Часть механизма налогового регулирования, включающего различные формы, виды и инструменты, призванные способствовать увеличению прибыльности хозяйствующих субъектов, росту объема их собственных финансовых ресурсов»
Н. В. Миляков ¹²³	«Установленная законом составная часть системы налогообложения, обеспечивающая финансово-экономическое стимулирование предпринимательской деятельности налогоплательщиков путем облегчения бремени налоговых обязанностей»
С. А. Балаев ¹²⁴	«Юридический инструмент налоговой политики государства в отношении субъекта налоговой льготы, который подразумевает «два вида предоставления: сокращение размеров налогового обязательства налогоплательщика либо отсрочка (рассрочка) платежа ... вторую цель надлежит рассматривать как способ косвенного сокращения налоговых обязательств налогоплательщика, поскольку отсрочка или рассрочка платежа фактически являются кредитом, предоставленным бесплатно или на льготных условиях»
С. С. Быков ¹²⁵	«Выступает дополняющей или изменяющей содержание надстройкой элемента налогообложения»

В ст. 56 Налогового кодекса РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере»¹²⁶.

Таким образом, обобщив рассмотренные точки зрения, налоговую льготу можно определить как особый порядок налогообложения, призванный оказывать стимулирующее действие на деятельность законодательно определенного круга лиц

¹²¹ Барулин, С. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики / С.В. Барулин, А.В. Макрушин // Финансы. - 2002. - № 2.- С. 39.

¹²² Клименко, П. А. Индикативный подход к обоснованию налоговых льгот / П.А. Клименко // Известия ЮЗГУ. Серия Экономика. Социология. Менеджмент. - 2012. - № 2. - С. 180-184.

¹²³ Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение / Н.В. Миляков. – М.:ИНФРА-М, 2009. - 520 с.

¹²⁴ Балаев, С.А. Налоговые льготы как стимулы для реализации функции налогообложения / С.А. Балаев // Гуманитарные исследования. - 2012. - № 1. - С. 257-262.

¹²⁵ Быков, С.С. Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности / С.С. Быков // Известия ИГЭА. - 2013. - № 5 (91) - С. 20-26.

¹²⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

в форме предоставления права на освобождения, вычеты, понижение ставок или применение специальных налоговых режимов налогообложения с целью перенаправления высвобождаемых денежных ресурсов на развитие и поддержание положительной активности налогоплательщиков¹²⁷.

Как отмечает Е. Н. Орлова¹²⁸, «налоговые льготы выполняют две основные функции:

- компенсационную, которая проявляется в создании равных возможностей для субъектов при наличии неравных внешних или внутренних факторов (освобождения сумм материальной помощи, стипендий учащихся, студентов и т.д.);

- стимулирующую, которая направлена на развитие отдельных видов деятельности с помощью создания для них благоприятных условий (дополнительные льготы и преференции организациям, осуществляющим инновационную деятельность).

Помимо понятия «налоговая льгота» в налогообложении также существует и понятие «налоговой преференции» - сокращение налоговых обязательств для определенных групп налогоплательщиков. Налоговая преференция является по своему значению более емким понятием, так как включает в себя: налоговые льготы, предоставление отсрочек и рассрочек по уплате налогов, налоговый кредит, упрощенный порядок уплаты налогов.

Рассматривая понятие налоговых льгот, И. А. Майбуров¹²⁹ приводит основные признаки их установления:

- законность - налоговые льготы должны устанавливаться исключительно законами федерального и регионального уровня или нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований;

- создание налоговых преимуществ - любой вид налоговой льготы предполагает снижение налоговых обязательств налогоплательщика или же

¹²⁷ Под положительной активностью понимается деятельность, исключающая получение необоснованной налоговой выгоды компаниями и уход от налогообложения.

¹²⁸ Орлова, Е. Н. Налоговые льготы: отличительные признаки и принципы установления / Е.Н. Орлова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). - 2013. - № 6. - С. 2.

¹²⁹ Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

издержек, связанных с уплатой или декларированием налогов и сборов по сравнению с общим порядком налогообложения;

- избирательность - льгота предоставляется лишь отдельным категориям, а не всем налогоплательщикам. Повсеместность предоставления льгот дискредитирует само их предназначение и трансформирует в базовые правила налогообложения;

- целевой характер - льгота вводится для достижения определенной цели.

Устанавливаемые льготы имеют различную целевую направленность.

Ученые предлагают различные варианты классификации налоговых льгот (Приложение А).

Рассмотрим основные виды льгот подробнее:

- отсрочка - «перенос компетентными органами срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований с последующим единовременным погашением налогоплательщиком суммы задолженности»¹³⁰;

- рассрочка - «перенос компетентными органами срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований с поэтапным погашением, то есть разбиение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей»¹³¹;

- налоговый кредит - изменение срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований;

- налоговые каникулы - льгота, предусматривающая полное освобождение от уплаты налога на определенный законом срок;

- освобождения - льготы, выводящие полностью или частично из-под налогообложения определенные категории налогоплательщиков или налогоплательщиков, отвечающих установленным критериям;

- налоговый иммунитет - форма налогового освобождения, предполагающая освобождение от налогообложения привилегированных слоев населения (духовенство, дворянство и т.д.);

- отчисление (изъятие) - вид льготы в области налогообложения, при которой осуществляется выделение отдельных составных частей из общего объекта

¹³⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

налогообложения с целью уменьшения на их величину объекта при начислении и уплате налога;

- вычеты - «льготы, позволяющие в определенных случаях уменьшать величину налоговой базы. Вычеты могут быть также лимитированными, т.е. принимаемыми в установленных пределах, и нелимитированными, т.е. принимаемыми без ограничения»¹³¹;

- скидки - льготы, позволяющие в определенных законом случаях использовать пониженные или нулевые налоговые ставки.

Льготы можно рассматривать, как самый нестабильный элемент налоговой системы, но именно им надлежит воплощать стимулирующую роль налога. Влияние налоговых льгот на экономическую деятельность субъектов хозяйствования очень велико, так как за счет применения льгот предприятиями высвобождаются значительные ресурсы, которые могут направляться на развитие и модернизацию производства. К тому же льготы помогают заполнять так называемые «провалы рынка»¹³² и стимулировать организации, осуществляющие социально значимую деятельность.

Контрольные вопросы

1 Что такое элемент налога? Какие виды элементов существуют?

2 Назовите существенные и факультативные элементы налога.

3 Кто такие налогоплательщики и кто к ним относится?

4 Чем отличается объект налогообложения от предмета налога?

5 Назовите основные виды объектов налогообложения.

6 Что такое налоговая база? Какие существуют методы формирования и способы определения налоговой базы?

7 Что такое масштаб и единица налогообложения? Для каких целей используются данные элементы?

¹³¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

¹³² Случаи, когда рынок оказывается не в состоянии обеспечить эффективное использование ресурсов в рыночной экономике.

8 Что такое налоговая ставка и какие виды ставок выделяют теоретики налогообложения?

9 Охарактеризуйте основные методы налогообложения, назовите достоинства и недостатки каждого.

10 Чем фактическая ставка отличается от экономической?

11 Что включает порядок исчисления налога?

12 Дайте характеристику способам взимания налогового оклада.

13 В чем важность определения факультативных элементов налога?

14 Что такое налоговая льгота и с какой целью ее устанавливают?

15 Имеет ли значение источник уплаты налога для определения объекта налогообложения?

16 Каковы экономические условия исторического процесса замещения натуральных форма аккумуляции экономических ресурсов денежными?

17 Назовите факторы, влияющие на сроки уплаты налогов в традиционном и индустриальном обществе.

18 В чем заключаются недостатки применения окладного налогообложения в современных экономических условиях?

19 Что такое «двойное налогообложение»? Какие принципы используют при устранении двойного налогообложения?

20 Что такое налоговое уведомление и налоговая декларация?

Задания для индивидуальной работы

1 Определите основные подходы и принципы к установлению налогового статуса физического лица и юридического лица в Российской Федерации.

2 Проведите сравнительную характеристику прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов в Российской Федерации. Какие выводы можно сделать на основании анализа?

3 Используя нормативную правовую базу налогообложения в России, рассмотрите основные виды налоговых льгот, предоставляемых в Российской Федерации.

Федерации. По каким налогам, в каком размере и при каких условиях предоставляются налоговые льготы? В чем преимущества и недостатки предоставления налоговых льгот?

Глава 4 Классификация налогов

§ 1 Необходимость проведения научной классификации налогов

Значительное место в теории налогов уделено вопросу их классификации.

Классификация налогов - это систематизированная группировка налогов в соответствии с однородными признаками. Классификационные признаки являются объективными критериями разграничения налогов. Они не зависят от одностороннего волеизъявления государства и, как правило, формируются на протяжении всей истории развития податных систем стран мира.

Классификация налогов преследует не только теоретические (установить их различия и сходства, преимущества и недостатки), но также и практические цели, так как позволяет более обоснованно вводить налоги, проводить анализ, составлять отчетность и т.д.

Тот или иной способ классификации налогов основан на ряде критериев (признаков). Множественность способов классификации налогов имеет то положительное свойство, что один и тот же налог, относимый в различных классификациях к разным группам, получает разностороннюю характеристику, что позволяет более полно и разносторонне изучить его содержание.

Впервые налоги разделил на прямые и косвенные Дж. Локк в конце XVII в. по критерию перелагаемости налогов исходя из доходов землевладельцев: поземельный налог относился к прямому налогу, все остальные - к косвенным. Основываясь на факторах производства, А. Смит включил в состав прямых налогов также налог на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. К косвенным налогам, по мнению А. Смита, относятся «налоги, которые связаны с расходами и перелагаются на потребителя»¹³³.

¹³³ Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с.

Дж. Ст. Милль полагал, что «прямыми налогами являются те налоги, бремя которых должны нести непосредственно налогоплательщики, а косвенными - те, которые должны быть переложены плательщиками на других лиц»¹³⁴.

Развитие теории налогообложения изменило взгляды на переложение налогов, поэтому данный признак классификации был признан несостоятельным.

Вторым критерием деления налогов на прямые и косвенные стал способ их обложения и взимания. Прямые налоги, построенные на основе постоянных признаков, могут быть заранее определены. Косвенные налоги, наоборот, исходят из изменчивых явлений: потребления, сделок, услуг. Однако к данному критерию также отнеслись критически, так как «в старую терминологию было внесено совершенно не соответствующее ей новое содержание. Почему обложение на основании постоянных признаков именуется прямым, едва ли кто-нибудь сумеет объяснить. Но не лучше и название прямых налогов «кадастровые», косвенных - «тарифные». Кадастр и тариф принципиально не исключают друг друга (например, промысловый налог), а с другой стороны, есть именно прямые налоги тарифные, но лишенные кадастра (подходный)»¹³⁴.

Дальнейшие попытки классифицировать обязательные платежи привели к тому, что к прямым налогам относили обложение определенного источника (например, имущества), к косвенным - обложение с учетом общей платежеспособности лица (например, потребление).

В последствии стали использовать критерий по способу изъятия доходов государством:

- прямая форма мобилизации доходов предполагает обложение налогами первичных доходов, в результате чего государство непосредственно присваивает в свою пользу часть национального дохода, произведенного обществом;

- косвенная форма предусматривает изъятие доходов путем введения надбавок к ценам товаров и услуг, потребляемых получателями первичных доходов.

Различие между прямой и косвенной формами присвоения государством части

¹³⁴ Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с.

национального дохода является фундаментальным принципом, на котором основываются все существующие классификации налогов.

§ 2 Виды налогов

Множественность налоговых форм и методов налогообложения вызывает необходимость классификации налоговых платежей по ряду признаков. Группировка налогов позволяет упорядочить все разнообразие обязательных платежей, свести его к небольшому числу классов, объединенных по признаку сходства, наличию общих свойств.

В экономической литературе приводятся различные налоговые классификации. Рассмотрим некоторые из них, наиболее часто встречаемые и применяемые на практике:

а) в зависимости от способа изъятия и взимания:

- прямые - налоги, которые взимаются с имущества или доходов налогоплательщика.

Прямые налоги делятся в свою очередь на прямые реальные (облагается предполагаемый средний доход, получаемый от использования объекта налогообложения) и прямые личные (облагается действительное получение доходов, прибыли с учетом фактической платежеспособности плательщика);

- косвенные - налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг. Плательщиками налогов в соответствии с законом являются организации, но носителями налога в большинстве случаев выступают конечные потребители.

Косвенные налоги можно разделить на универсальные (облагаются практически все товары, услуги) и индивидуальные (вводятся на отдельные группы товаров или услуг).

Сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов приведена в таблице 6;

б) в зависимости от плательщиков налогов:

- уплачиваемые только физическими лицами (например, налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

- уплачиваемые только юридическими лицами (организациями) (например, налог на прибыль организаций);

- уплачиваемые и физическими и юридическими лицами (земельный налог, транспортный налог);

в) в зависимости от предмета обложения:

- налоги на доходы (налог на прибыль организаций);

- налоги на имущество (налог на имущество организаций);

- налоги на реализацию товаров, работ, услуг (налог на добавленную стоимость, акцизы);

- налоги на определенные виды расходов (налоги на фонд заработной платы, на приобретение объектов недвижимости);

- налоги на совершение определенных операций (налоги при совершении сделок с ценными бумагами);

- налоги и сборы за право осуществления отдельных видов деятельности;

Таблица 6 - Характеристика прямых и косвенных налогов

Признак сравнения	Прямые налоги	Косвенные налоги
1 Субъекты, вступающие в правоотношения по поводу взимания налогов	два субъекта: государство (бюджет) и налогоплательщик	три субъекта: государство, носитель налога и юридический налогоплательщик как посредник между ними
2 Зависимость величины налогов от результатов финансово-хозяйственной деятельности	непосредственно зависит от деятельности плательщика	не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности плательщика
3 Объект обложения	налоги являются подоходно-поимущественными	обороты по реализации товаров (работ, услуг)
4 Метод изъятия	кадастровый, декларационный, у источника	каскадный, по однократности изъятия

г) по целевой направленности (назначению):

- общие (немаркированные) - налоги, которые предназначены для формирования доходной части бюджета в целом;

- целевые (маркированные) - имеют целевое назначение и строго закреплены за определенными видами расходов;

д) в зависимости от источника покрытия у юридических лиц:

- включаемые в расходы организации (налог на имущество организаций);

- уплачиваемые за счет прибыли (налог на прибыль организаций);

- включаемые в цену товаров, работ, услуг (НДС);

е) по методу исчисления налоговой базы:

- кумулятивные (например, налог на доходы физических лиц);

- некумулятивные (например, акцизы);

ж) по срокам уплаты:

- срочные налоги - уплачиваются к сроку, определенному нормативными правовыми актами;

- периодически-календарные налоги - подразделяются на ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые.

и) по способу исчисления налога:

- исчисляемые налогоплательщиком самостоятельно (налог на прибыль организаций);

- исчисляемые налоговой инспекцией (транспортный налог);

- исчисляемые налоговым агентом (налог на доходы физических лиц);

к) в зависимости от периодичности взимания:

- разовые - уплачиваются один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий;

- регулярные - взимаются систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика.

В международной практике применяются налоговые классификации, указанные на рисунке 4.

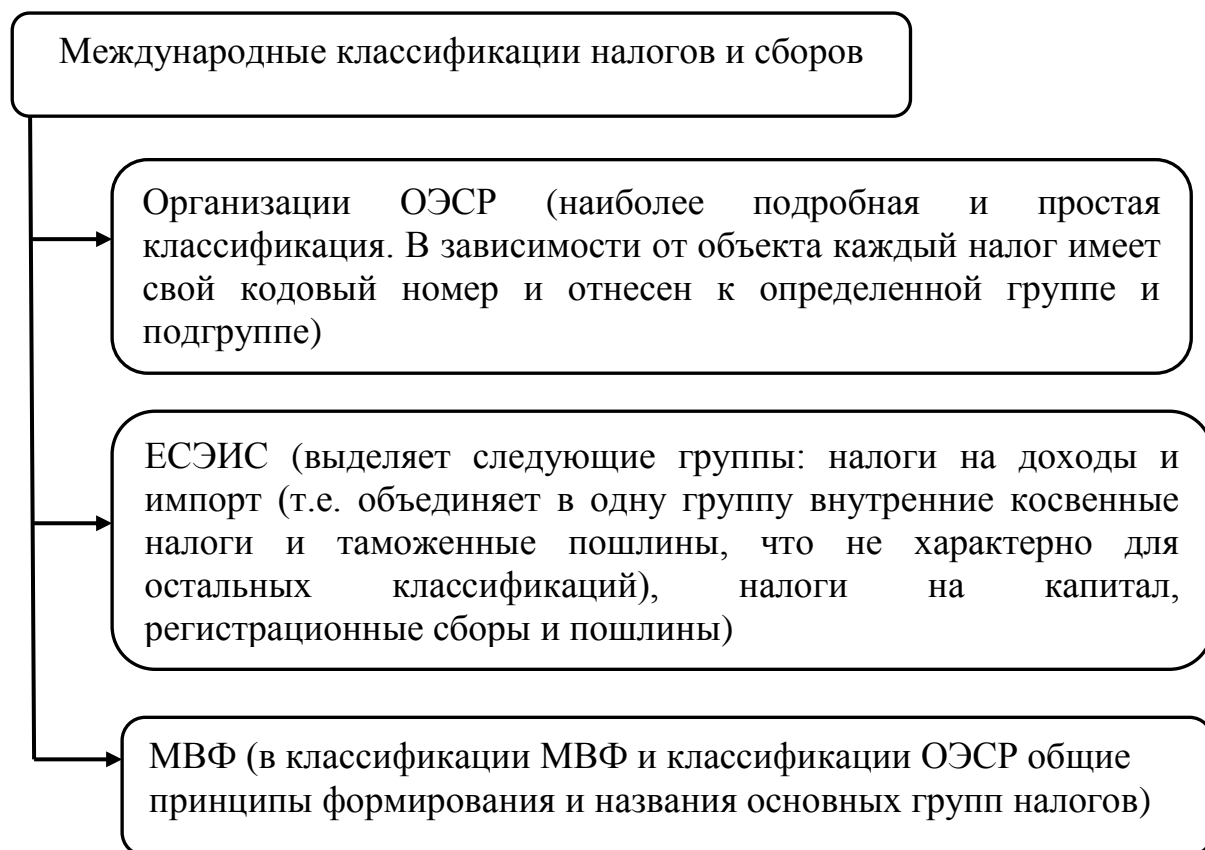


Рисунок 4 - Классификация налогов в международной практике

Рассмотренные выше признаки классификации не являются исчерпывающими, можно применить и другие признаки для группировки налоговых платежей.

§ 3 Виды налогов и сборов в Российской Федерации

В соответствии с налоговым законодательством в Российской Федерации устанавливаются «федеральные, региональные и местные виды налогов и сборов»¹³⁵ (рисунок 5).

Необходимо отметить, что «при установлении региональных и местных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации и представительными органами муниципальных образований соответственно определяются в порядке и пределах, которые

¹³⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

предусмотрены Налоговым кодексом РФ, следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки;
- порядок и сроки уплаты налогов.

Кроме того при установлении региональных и местных налогов соответствующими органами власти могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения»¹³⁶.

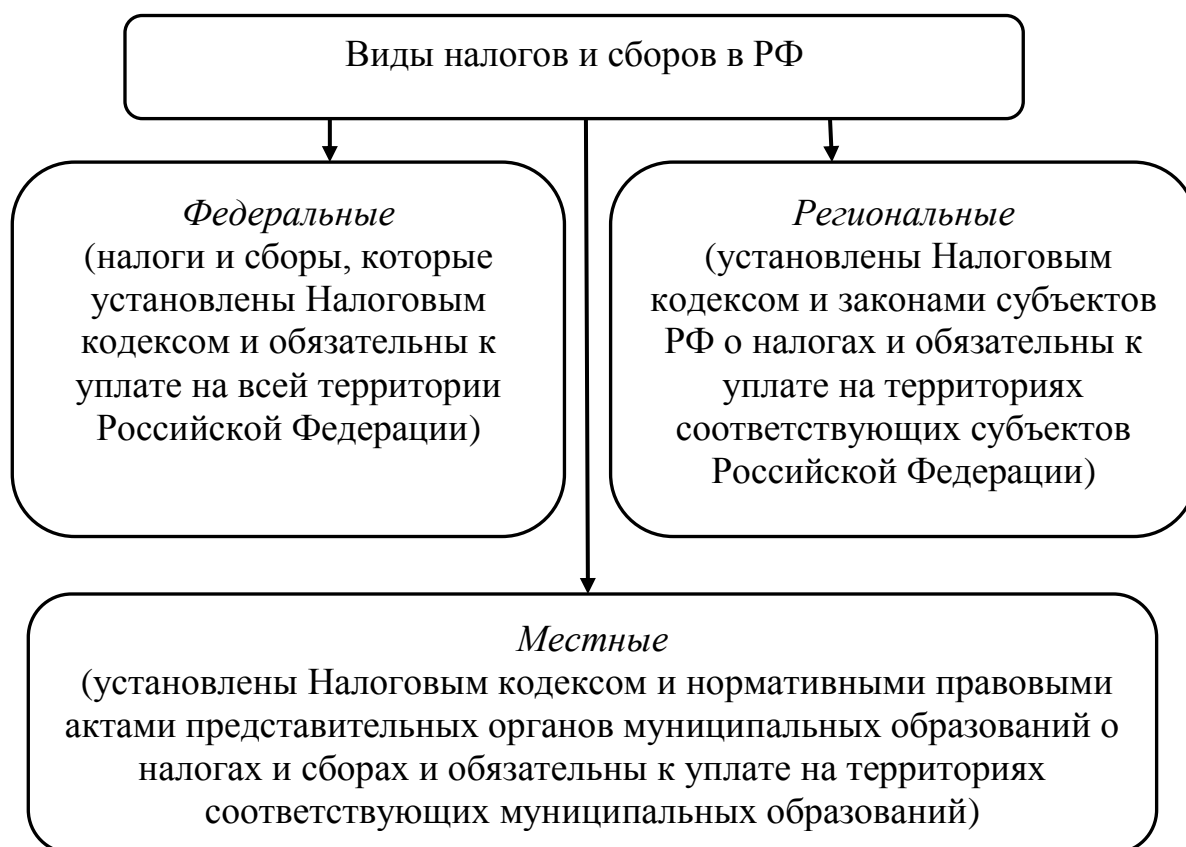


Рисунок 5 - Налоги и сборы в России

В соответствии с Налоговым кодексом РФ «к федеральным налогам и сборам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;

¹³⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

Региональные налоги включают:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

К местным налогам и сборам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
- торговый сбор»¹³⁷.

Помимо вышеперечисленных налогов и сборов Налоговый кодекс устанавливает «возможность использования специальных налоговых режимов, которые могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов»¹³⁷.

Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований «вправе устанавливать по специальным налоговым режимам:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим;
- ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима;
- налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;
- особенности определения налоговой базы;

¹³⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

- налоговые льготы, а также основания и порядок их применения»¹³⁸.

«К специальным налоговым режимам относятся:

а) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

б) упрощенная система налогообложения;

в) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

г) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

д) патентная система налогообложения»¹³⁸.

В совокупности федеральные, региональные, местные налоги и сборы, а также специальные налоговые режимы образуют систему налогообложения Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1 Что такое классификация и с какой целью необходимо классифицировать налоги?

2 Охарактеризуйте исторически первые классификации налогов. Назовите их достоинства и недостатки.

3 Дайте характеристику прямым и косвенным налогам. Какая налоговая теория описывала их соотношение?

4 В чем состоят преимущества и недостатки косвенного и прямого налогообложения для налогоплательщиков и государства?

5 Назовите основные классификационные признаки налогов.

6 По какому признаку налоги и сборы в Российской Федерации делятся на федеральные, региональные и местные?

7 Как изменялся состав налогов и сборов в России с момента принятия Налогового кодекса?

¹³⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

8 Чем федеральные налоги отличаются от региональных и местных налогов?

9 Какие критерии классификации налогов применяются в зарубежной практике?

10 Что такое специальные налоговые режимы и с какой целью они устанавливаются?

Задания для индивидуальной работы

1 Определите существенные и факультативные элементы любого налога, установленного и взимаемого в Российской Федерации. Какие нормативные правовые акты устанавливают данные элементы налога и почему?

2 Разделите все федеральные, региональные и местные налоги и сборы в Российской Федерации по указанным в параграфе 2 критериям классификации. Результаты оформите в виде таблицы. В каких случаях возникли затруднения при определении группы налогов?

Раздел 3 Основы организации налогообложения и управления налоговым процессом

Глава 1 Налоговая система и основные принципы налогообложения

§ 1 Понятие и виды налоговых систем

Налоговая система государства является частью его финансовой системы и, как любая система, состоит из ряда взаимосвязанных и взаимозависимых элементов, которые объединяют общие признаки, цели и задачи.

Налоговую систему часто определяют как совокупность налогов и сборов, взимаемых в государстве в установленном законом порядке. Однако не следует отождествлять понятия «налоговая система» и «система налогов», которые многие авторы рассматривают как синонимы, поскольку система налогов - это только один элемент, пусть и значимый, в налоговой системе государства.

Налоговая система, являясь сложным финансовым явлением, формируется на достаточно высоком уровне социально-экономической организации общества и государства, в то время как система налогов и сборов существовала еще в рабовладельческом обществе. И. И. Янжул писал: «путем постепенного развития налоги получали все большее значение в финансовом хозяйстве, и, наконец, последние полтора века создали цельные, более или менее стройные податные системы»¹³⁹.

По мнению И. А. Майбурова «неотъемлемыми условиями становления налоговой системы государства являются:

- превращение налогов в основной и постоянный источник государственных доходов;
- обеспечение единства податного строя на всей территории государства на основе усиления центральной государственной власти;
- урегулирование налоговых отношений между органами государственной власти разных уровней на основе разграничения налоговых полномочий и

¹³⁹ Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. - М.: «Статут», 2002. - 555 с.

ответственности между ними, а также наделения органов власти одного уровня едиными налоговыми полномочиями и ответственностью;

- проникновение основных идей финансовой науки в налоговую практику;
- создание единой законодательной базы налогообложения на всей территории страны, обеспечение согласованности, внутренней непротиворечивости налоговых законов, их построение на единой, одинаково трактуемой терминологии;
- создание единой централизованной системы администрирования налогов и сборов, построенной по иерархичному принципу»¹⁴⁰.

В таблице 7 представлены определения авторов понятия «налоговой системы».

Таблица 7 – Понятие налоговой системы

Автор	Определение
М. Р. Пинская ¹⁴¹	«Совокупность налогов и сборов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства»
И. А. Майбуров ¹⁴²	«Совокупность налогов, взимаемых в государстве, формы и методы их построения, методы исчисления налогов и налоговый контроль»
Г. Ч. Дондукова, Н. Л. Хантаева ¹⁴³	«Единая совокупность однородных элементов, объединенных в единое целое и выполняющих единую задачу - изъятие налогов и сборов с субъектов налога в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды территориальных образований»
В. В. Ковалев ¹⁴⁴	«Совокупность налогов и сборов, установленных государством и взимаемых с целью создания центрального общегосударственного фонда финансовых ресурсов, а также совокупность принципов, способов, форм и методов их взимания»

¹⁴⁰ Майбуров, И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистров / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011 - 591 с.

¹⁴¹ Пинская М.Р. Основы теории налогов и налогообложения / Под научн. ред. д.э.н., проф. В.С. Барда: Монография. – М.: Издательство «Палеотип», 2004. – 216 с.

¹⁴² Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

¹⁴³ Дондукова Г.Ч., Хантаева Н.Л., Монголова Н.В. Теория налогообложения: Учебное пособие. - Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2007. - 124 с.

¹⁴⁴ Финансы : учеб. для вузов / под ред. В. В. Ковалева.- 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Проспект, 2004. - 512 с.

продолжение таблицы 7

Автор	Определение
С. Г. Пепеляев ¹⁴⁵	«Взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения»
А. В. Брызгалин ¹⁴⁶	«Взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения, обязательные элементы которой непосредственно формируют налоговую систему любого государства»
Б. Х. Алиев ¹⁴⁷	«Система экономико-правовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами, возникающих по поводу формирования доходной части государственного бюджета, посредством системы законодательно установленных налогов и сборов и других обязательных платежей, исчисление, уплата и контроль за поступлением которых осуществляются по единой методологии налогообложения, разработанной в данном обществе»
Д. Г. Черник ¹⁴⁸	«Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в централизованном порядке с налогоплательщиков на территории страны»

Обобщая все подходы можно заключить, что налоговая система представляет собой взаимосвязанную совокупность существенных условий (элементов) налогообложения, действующих в определенное время в конкретном государстве и включающих:

- систему налогов и сборов (виды взимаемых обязательных платежей);
- принципы налогообложения (построения налоговой системы);
- структуру налоговых органов;
- порядок распределения налогов между бюджетами;
- систему и принципы налогового законодательства, включающие порядок установления, ввода в действие, изменения и отмены налогов; права, обязанности и ответственность участников налоговых отношений; формы и методы налогового контроля; виды налоговых правонарушений и ответственность за них; порядок и

¹⁴⁵ Налоговое право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. - М. : Юристъ, 2004. - 591 с.

¹⁴⁶ Налоги и налоговое право в схемах / А. В. Брызгалин [и др.]. - М. : Аналитика-Пресс, 1997. - 128 с.

¹⁴⁷ Налоги и налогообложение : учеб. пособие для вузов / под ред. Б. Х. Алиева. - М. : Финансы и статистика, 2005. - 416 с.

¹⁴⁸ Налоги : учеб. для вузов / под ред. Д. Г. Черника. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 430 с.

условия налогового производства

Основные характеристики налоговой системы приведены на рисунке 6.

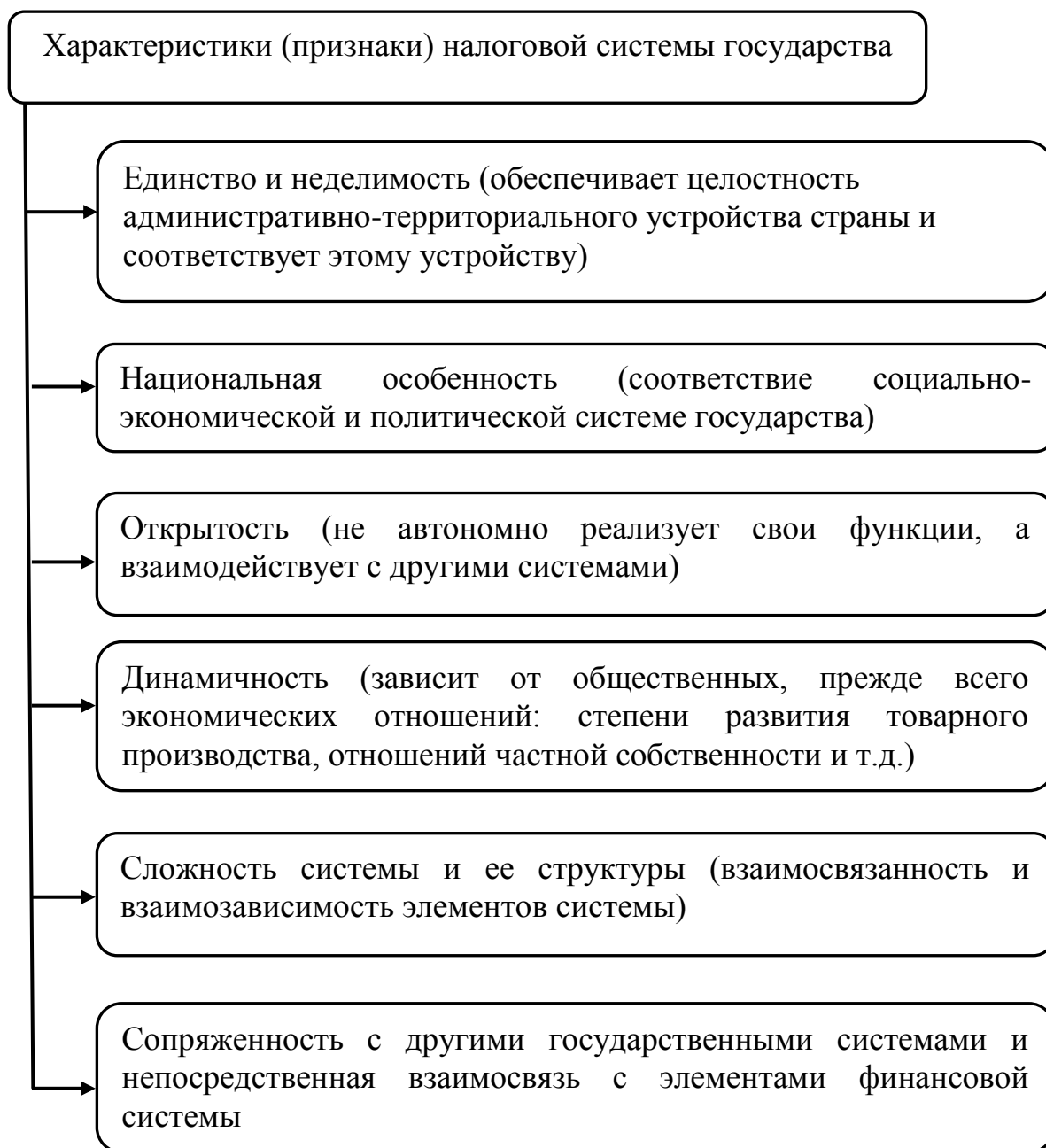


Рисунок 6 - Характеристики налоговой системы государства

Формирование налоговой системы происходит под влиянием различных факторов: исторических, экономических, политических, социальных, внешнеэкономических. Построение и развитие налоговой системы является сложным процессом, однако существуют общеэкономические закономерности,

обуславливающие их построение. В мировой практике выделяют «четыре базисных модели налоговых систем в зависимости от роли различных видов налогов:

а) англосаксонская модель, которая ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна. Часто платежи населения превышают налоги с предприятий. Так, в США 44 % доходов бюджета составляет подоходный налог с населения. Эта модель применяется также в Австралии, Великобритании, Канаде и других странах;

б) евроконтинентальная модель (Германия, Франция, Нидерланды, Австрия, Бельгия и др.) - характеризуется высокой долей отчислений на социальное страхование, а также значительной долей косвенных налогов;

в) латиноамериканская модель (Чили, Боливия, Перу и т.д.) - рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Низкие доходы населения и организаций делают неэффективными прямые налоги. При этом объемы деятельности, являющиеся объектом косвенного налогообложения, чутко реагируют на инфляционные процессы, что делает эффективным именно косвенное налогообложение;

г) смешанная модель, сочетающая в себе черты разных моделей, - применяется во многих странах. Государство использует данную систему в целях диверсификации структуры доходов, чтобы избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов»¹⁴⁹.

Выбор той или иной модели налоговой системы зависит от социально-экономической политики государства в целом и от налоговой политики в частности, и должен обеспечить достижение целей этой политики. Как было показано выше, влияние налогообложения на экономику страны очень существенно, поэтому оно должно учитываться при выработке налоговой политики, при разработке налоговой системы государства.

¹⁴⁹ Торопыгин, Г. Д. Теория и история налогообложения : учебное пособие / Г.Д. Торопыгин. - 2-е изд. испр. и доп. - Самара : Самар. гуманит. акад., 2009. - 156 с.

§ 2 Сущность принципов налогообложения и исторические предпосылки их возникновения

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы.

Определение и четкое формулирование целей налогообложения во многом обеспечивает реализацию принципов налогообложения. Само слово «принцип» переводится с латинского (*principium*) как основа, первоначало чего-либо. Под принципами налогообложения «понимаются основные исходные положения системы налогообложения»¹⁵⁰. Принцип налогообложения может быть определен как исходная идея, лежащая в основе налоговой системы государства.

Исторически основополагающими принципами, которые должны быть заложены в основу любой налоговой системы, являются принципы, разработанные Адамом Смитом и Адольфом Вагнером.

Адам Смит сформулировал четыре основополагающих, ставших классическими, «принципа налогообложения, желательных в любой системе экономики:

а) подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к так называемому равенству или неравенству налогообложения;

б) налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа);

в) каждый налог должен взиматься тем способом или в то время, когда плательщику удобнее всего оплатить его;

г) каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и

¹⁵⁰ Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с.

удерживал из кармана народа как можно меньше сверх того, что он приносит казне государства. Налог может брать и удерживать из кармана народа гораздо больше, чем он приносит казне, если, например, его сбор требует такой армии чиновников, жалованье которых будет поглощать значительную часть суммы, которую приносит налог»¹⁵¹.

На основе четырех принципов А. Смита к настоящему времени сложились два реальных принципа (концепции) налогообложения:

- первый - физические и юридические лица должны уплачивать налоги, пропорционально тем выгодам, которые они получили от государства. Логично, что те, кто получил большую выгоду от предлагаемых правительством товаров и услуг должны платить налоги, необходимые для финансирования производства этих товаров и услуг. Некоторая часть общественных благ финансируется главным образом на основе этого принципа. Но всеобщее применение этого принципа связано с определенными трудностями. Например, в этом случае невозможно определить, какую личную выгоду, в каком размере получает каждый налогоплательщик от расходов государства на национальную оборону, здравоохранение, образование и т.д.;

- второй принцип предполагает зависимость налога от размера получаемого дохода, т.е. физические и юридические лица, имеющие более высокие доходы, выплачивают и большие налоги и наоборот. Рациональность данного принципа заключается в том, что существует, естественно, разница между налогом, который взимается из расходов на потребление предметов роскоши, и налогом, который хотя бы даже в небольшой степени удерживается из расходов на предметы первой необходимости. Данный принцип представляется справедливым и рациональным, однако проблема заключается в том, что пока нет строгого научного подхода в измерении чьей-либо возможности платить налоги. Поэтому современные налоговые системы используют оба принципа налогообложения, в зависимости от экономической и социальной целесообразности.

¹⁵¹ Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с.

В отличие от А. Смита, считавшего налоги источником покрытия непроизводительных расходов государства, немецкий экономист А. Вагнер исходил из теории коллективных потребностей. В соответствии с этой теорией он дополнил принципы налогообложения, изложенные А. Смитом, новыми принципами, в основу которых положил интересы государства.

Предложенные принципы налогообложения А. Вагнер в конце XIX в. изложил в девяти основных правилах, которые он объединил в четыре группы:

1) финансовые принципы: достаточность налогообложения, эластичность, т.е. подвижность налогообложения;

2) экономико-хозяйственные принципы: надлежащий выбор источника налогообложения (доход или капитал), разумность построения системы налогов, считающиеся с последствиями и условиями их переложения;

3) этические принципы, или принципы справедливости: всеобщность налогообложения, равномерность налогообложения;

4) принципы налогового администрирования: определенность налогообложения, удобство уплаты налога, максимальное уменьшение издержек взимания.

В теории налогообложения была заложена основа системы принципов налогообложения, сочетающей в себе интересы как государства, так и налогоплательщиков.

Налоговая система Российской Федерации в настоящее время основана на следующих принципах:

- принцип единства налоговой системы: единое налоговое законодательство на территории государства, единство правил налогообложения, финансовой, в том числе налоговой, политики и т.д.;

- принцип подвижности: он говорит о том, что налог и некоторые налоговые механизмы могут быть изменены в сторону уменьшения или увеличения налогового бремени;

- принцип стабильности: согласно ему, налоговая система должна действовать в течение ряда лет до налоговой реформы;

- принцип множественности налогов: налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения;

- принцип однократности налогообложения: данный принцип означает, что один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный период налогообложения;

- принцип равенства и справедливости: в Налоговом кодексе отмечается, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала за исключением ввозных таможенных пошлин.

Налоговая система, которая построена на данных принципах, призвана создавать условия мотивации деятельности хозяйствующих субъектов, стимулировать деятельность предпринимателей и трудовую активность населения, обеспечить рост и укрепление доходной базы государственного бюджета.

§ 3 Управление налоговой системой государства

Построение эффективной налоговой системы предполагает постоянное управление каждым элементом, входящим в состав налоговой системы. В отношении совокупности налогов и сборов - это законодательное установление перечня налогов и порядка налогообложения по каждому виду налогов и сборов. В отношении компетенции органов власти и управления в налоговой сфере - это законодательное (в конституционном, гражданском, налоговом законодательстве) установление компетенции, принципов, процедур, форм и методов организации и деятельности уполномоченных органов власти в налоговой сфере; определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих налоговый контроль и привлечение к ответственности лиц, нарушающих налоговое законодательство.

Таким образом, управление налоговой системой базируется на трех основах: нормативные правовые акты (налоговое законодательство), организационные основы деятельности субъектов налоговых отношений, налоговый контроль.

Управление налогообложением направлено на решение общенациональных задач на макроуровне и специфических задач - на микроуровне.

К общенациональным задачам управления следует отнести:

- образование централизованных бюджетных и внебюджетных фондов путем мобилизации налоговых поступлений;

- установление наиболее оптимального соотношения налоговых ресурсов между звеньями бюджетной системы;

- составление краткосрочных и долгосрочных программ и планов поступления налогов с использованием данных учетной и статистической отчетности, а также информации для принятия решений.

Специфическими задачами управления можно считать:

- определение участия юридических и физических лиц в налоговых доходах бюджета;

- разработку научно обоснованных ставок налогов, систем оценочных показателей налогооблагаемой базы;

- осуществление контроля за налоговыми поступлениями физических и юридических лиц, а также проведение жестких мер против лиц, уклоняющихся от уплаты налогов.

Общее управление налогами в России возложено на исполнительные органы власти, именно они определяют основные принципы налогообложения, разрабатывают налоговую политику.

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. В единую систему органов оперативного управления налогами входят:

- а) Министерство финансов РФ и его органы на местах - обеспечивают

проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в РФ;

б) Федеральная налоговая служба и налоговые инспекции на местах - осуществляют функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов;

в) Федеральная таможенная служба и таможи на местах - осуществляют в соответствии с законодательством РФ функции по контролю и надзору в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями.

Налоговые органы наряду с налогоплательщиками имеют свои права и обязанности, перечисленные в Налоговом кодексе РФ.

Также одним из важных элементов налоговой системы является налоговое администрирование. В первую очередь налоговое администрирование должно функционировать строго в соответствии с нормами и правилами, которые определены законодательной базой. Налогоплательщики в свою очередь могут влиять на другие элементы налоговой системы, в частности на налоговое администрирование, путем обжалования решений налоговых органов, через избирательное право косвенно влиять на законодательство. При выявлении несоответствий и нестыковок налогового законодательства, налоговое администрирование устраняет их, тем самым, совершенствуя налоговую систему страны.

На законодательном уровне понятие «налоговое администрирование» не определено. Тем не менее, многие экономисты на основании анализа правовых актов, посвященных данной тематике, сформулировали свое определение данному

понятию. Основные понятия представлены в таблице 8.

Таблица 8 - Понятие налогового администрирования в трудах российских ученых-экономистов

Автор	Определение
В. Г. Пансков ¹⁵²	«управленческая деятельность государства и местных налоговых органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и прав и обязанностей участников налоговых отношений»
А. З. Дадашев ¹⁵³	«организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, которая включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему»
Л. Я. Абрамчик ¹⁵⁴	«своеобразный механизм управления в налоговой сфере. Это повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающая своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей»
Т. Н. Клементьева ¹⁵⁵	«урегулированная нормами права деятельность государственных органов в налоговой сфере, направленная на реализацию эффективной налоговой политики»
Л. Г. Артамонова ¹⁵⁶	«деятельность не только исполнительных органов, но и казначейских и судебных органов, общественных организаций и научных коллективов по управлению налоговыми отношениями»
А. Б. Паскачев ¹⁵⁷	«система органов управления налоговым процессом в целом»

Все данные определения рассматривают налоговое администрирование как процесс управления. Это вполне понятно, так как элементы, содержащиеся в

¹⁵² Пансков, В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учеб. для студентов вузов / В. Г. Пансков. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 496 с.

¹⁵³ Дадашев, А. З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учеб. пособие / А. З. Дадашев. - М.: Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2013. - 240 с.

¹⁵⁴ Абрамчик, Л. Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л. Я. Абрамчик // Финансовое право, 2005. - № 6. - С. 28-30.

¹⁵⁵ Клементьева, Т. Н. Некоторые вопросы налогового администрирования / Т. Н. Клементьева // Финансовое право, 2007. - № 9. - С. 18-22.

¹⁵⁶ Артамонова, Л. Г. Досудебное урегулирование налоговых споров и оценка эффективности работы налоговых органов / Л. Г. Артамонова // Налоговая политика и практика, 2010. - № 3 (87). - С. 26-32.

¹⁵⁷ Паскачев, А. Б. Испания: новые меры борьбы с налоговыми преступлениями / А. Б. Паскачев, В. А. Кашин // Налоговая политика и практика, 2006. - № 12. - С. 42-45.

управлении - управленческая деятельность, мотивация, прогнозирование, регулирование, контроль - присущи и налоговому администрированию.

Предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом - процесс управления этим производством, а в качестве субъектов выступают налоговые и иные органы, именуемые налоговыми администрациями. В таблице 9 представлена сравнительная характеристика налогового администрирования и налогового контроля.

Таблица 9 - Характеристика налогового администрирования и налогового контроля

Критерии	Налоговое администрирование	Налоговый контроль
Сущностная характеристика	Налоговое администрирование есть система управления налоговыми отношениями	Налоговый контроль является элементом финансового контроля и налогового механизма
Объект	Налоговые отношения	Деятельность субъекта, как налогоплательщика
Функции	Планирование, учет и регулирование, контроль	Фискальная, контрольная, регулирующая
Методы	Совокупность методов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, а также совокупность методов осуществления контрольных мероприятий	Только совокупность методов осуществления контрольных мероприятий
Цель	Оптимальная организация налоговых отношений уполномоченными органами исполнительной власти для максимальной реализации фискальной составляющей налогов и сборов	Обеспечение полноты собираемости налогов в бюджет посредством контрольных мероприятий, в т.ч. препятствие уходу от налогов
Принципы	Законность, объективность, прозрачность, непрерывность, научность, действенность, результативность, информационность	Массовость, регулярность, превентивность, действенность, научность, прозрачность, независимость

Учитывая данные сравнительного анализа, можно дать следующее определение: налоговое администрирование - это совокупность организационно-экономических отношений в сфере налогообложения, основанных на нормативно-правовом регулировании в системе установления, введения, взимания налогов и сборов, налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, ответственности в области налогов и сборов, защиты прав налогоплательщиков.

Выделяют четыре основные функции, присущие налоговому администрированию: «планирование, контролирование, регулирование и принуждение. Каждой функции свойственны свои совокупности способов, приемов и методов достижения поставленных перед нею целей»¹⁵⁸.

Благодаря выполняемым функциям, налоговое администрирование служит частью налогового механизма страны, которая приводит его в действие. На современном этапе развития общества недостаточно принять какой-либо закон, вместе с этим необходимо разработать механизм его реализации, предусмотреть административные ресурсы исполнения контроля, только в этом случае принятый закон начнет исполняться.

Важно отметить, что целевые установки налогового администрирования включают:

- «исполнение налогоплательщиком налоговых обязанностей;
- выполнение налоговой политики и тех задач, которые стоят перед государством на настоящем этапе;
- укрепление налоговой дисциплины;
- упорядочение налоговых отношений»¹⁵⁹.

Исходя из проведенного анализа, можно сделать вывод, что налоговое администрирование является неотъемлемым элементом управления налогообложением страны, который позволяет обеспечить полный и своевременный сбор налогов в соответствии с законодательством и при условии правильного применения правовых положений, определяющих режим стимулирования и

¹⁵⁸ Клементьева, Т. Н. Некоторые вопросы налогового администрирования / Т. Н. Клементьева // Финансовое право, 2007. - № 9. - С. 18-22.

¹⁵⁹ Налоговое право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. - М. : Юристъ, 2004. - 591 с.

поощрения законопослушных налогоплательщиков и необходимого контроля и наказания в отношении нарушителей налоговых законов.

Основной особенностью налогового администрирования является то, что оно служит комплексной системной организации отношений между налогоплательщиками и налоговой администрацией в лице налоговых органов в целях исполнения доходной части бюджетов различных уровней. Налоговое администрирование направлено на создание комфортной налоговой системы в мобильной форме, представленной в виде гибкого механизма, который способен оперативно реагировать как на внешние, так и на внутренние изменения. Эта комплексная система направлена на повышение эффективности совокупности норм и правил, регламентирующих налоговые действия, обеспечивающих стабильное поступление доходов в бюджетную систему Российской Федерации. Недостатки налогового администрирования приводят к снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром и, в конечном итоге, усугубляют социальную напряженность в обществе, создавая ощущение несправедливости налогообложения. Поэтому сегодня существует необходимость в совершенствовании системы налогового администрирования, для улучшения работы всей налоговой системы.

Контрольные вопросы

1 Охарактеризуйте взгляды экономических теорий на соотношение государства и налогов.

2 Какие принципы налогообложения выделил А. Смит?

3 Каким образом дополнил принципы налогообложения А. Вагнер?

4 Охарактеризуйте современный взгляд экономистов на принципы налогообложения.

5 Определите место принципов налогообложения в формировании национальных налоговых систем и регулировании международных экономических

отношений.

6 Что такое налоговая система?

7 Дайте характеристику теоретическим и прикладным аспектам формирования налоговых систем.

8 Что включает в себя понятие «управление налоговыми отношениями»?

9 Назовите методы налогового менеджмента и администрирования.

10 Какие существуют особенности применения методов налогового менеджмента и администрирования?

11 Какие факторы организации налоговой системы можно назвать?

12 Охарактеризуйте роль правовых и экономических условий налогообложения.

13 Что представляет собой контрольная деятельность в сфере налогообложения?

14 Кто занимается организацией контрольной деятельности в Российской Федерации?

15 Для достижения каких целей осуществляют контрольную деятельность в сфере налогообложения?

16 Назовите формы организации контрольной деятельности в сфере налогообложения.

Задания для индивидуальной работы

1 Дайте характеристику налоговой системе Российской Федерации, раскрыв содержание системы налогов и сборов, налогового администрирования, налогового законодательства. Определите основные проблемы налоговой системы России и возможные пути их решения.

2 Определите состав налоговых правонарушений и ответственность за их совершение в соответствии с налоговым, административным и уголовным законодательством. Приведите примеры конкретных нарушений налогового законодательства из судебной практики.

Глава 2 Воздействие налогов на экономику и налоговая политика

§ 1 Сущность, цели и задачи налоговой политики

Финансовая политика государства направлена на обеспечение экономического роста, стимулирование или сдерживание ускоренного развития отдельных сфер, отраслей и видов деятельности, обеспечение развития научно-технического прогресса и социальной сферы путем проведения различных мероприятий с целью воздействия на различные объекты, включая субъекты хозяйствования и отдельные экономические процессы и финансовые отношения юридических и физических лиц. Финансовая политика реализуется посредством принятия и осуществления финансовых регулирующих мер для достижения стратегических целей и решения тактических задач социально-экономического развития. Для эффективного выполнения функций и задач по развитию, как экономики, так и социальной сферы, государство, в лице органов государственной власти и управления, применяет различные инструменты государственной финансовой политики, включая налоги, которые являются одним из инструментов государственного финансового регулирования развития экономики и социальной сферы, используемым в процессе разработки и реализации налоговой политики.

Налоговая политика как экономическая категория является разноплановым понятием. Рассмотрим подходы ученых к определению термина «налоговая политика».

И. А. Майбуров определяет налоговую политику как «составную часть социально-экономической политики государства, ориентируемую на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества и обеспечивать социально-экономический прогресс общества»¹⁶⁰.

М. В. Романовский, О. В. Врублевская полагают, что «налоговая политика

¹⁶⁰ Налоги и налогообложение: учебное пособие / под ред. Майбурова И. А. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – (Золотой фонд российских учебников). – 558 с.

государства представляет собой косвенный метод государственного регулирования экономики, систему актов и мероприятий, проводимых государством в области налогов, направленных на реализацию определенных задач, стоящих перед обществом, определив цели и задачи налоговой политики, государство выбирает методы ее осуществления»¹⁶¹.

По мнению Н. И. Куликова, М. А. Куликовой и Н. П. Назарчук «налоговая политика представляет собой комплекс мероприятий в области налогов, направленных на достижение каких-либо целей, а ее проявлением является налоговые льготы, объекты и ставки налогов»¹⁶².

На основе объединения существующих подходов Е. Ф. Сысоевой и Е. Н. Мельник «налоговая политика определена как часть финансовой политики, суть которой состоит в подготовке, принятии и реализации решений в области налогов и налогообложения, связанных с формированием финансовых ресурсов государства и регулированием социально-экономических процессов на различных уровнях управления в соответствии с выбранной налоговой стратегией»¹⁶³.

По мнению В. Г. Панскова «налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов»¹⁶⁴.

Таким образом, являясь частью финансовой политики государства, налоговая политика представляет собой совокупность мер косвенного воздействия государства на экономику путем изменения состава входящих в налоговую систему налогов, налоговых ставок, установления или отмены налоговых льгот, понижения либо повышения общего уровня налогообложения и применения других инструментов.

В процессе разработки и реализации налоговой политики государства налоги

¹⁶¹ Финансы: учебник для бакалавров / Под ред. проф. М. В. Романовского, проф. О. В. Врублевской. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2012. – 590 с.

¹⁶² Куликов, Н. И., Куликова М. А., Назарчук Н. П. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – Тамбов: Издательство ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2013. – 388 с.

¹⁶³ Сысоева, Е. Ф., Мельник, Е. Н. Налоговая политика государства и оценка ее эффективности на региональном уровне: монография. – Воронеж: Воронежский государственный педагогический университет, 2015. – 236 с.

¹⁶⁴ Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для вузов. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – 667 с.

используются не только для формирования доходной части бюджета государства, обеспечения органов государственной власти и управления необходимыми финансовыми ресурсами для осуществления ими своей деятельности, но и для регулирования социально-экономических процессов в стране с целью повышения социального благосостояния населения и стимулирования развития экономики.

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.

Содержание и цели налоговой политики обусловлены макроэкономическими задачами государства на каждом этапе развития страны. Разрабатывая конкретные направления налоговой политики, государство должно обеспечить решение:

- экономических задач, таких как стимулирование экономического роста, преодоления инфляционных процессов, снижение дефицита бюджета, сбалансирование размеров бюджетов разных уровней и др.;

- социальных задач - обеспечение занятости населения, стимулирования роста доходов и уровня жизни населения, перераспределение национального дохода в интересах наименее защищенных слоев населения;

- задачи оптимизации налоговых изъятий, т.е. достижения паритета между общественными, корпоративными и личными интересами в области налогообложения.

Научный подход к выработке налоговой политике предполагает ее соответствие закономерностям общественного развития, постоянный учет выводов финансовой теории. Нарушение этого важнейшего требования приводит к большим потерям в народном хозяйстве.

На выбор конкретного варианта решения в области налоговой политики влияют следующие факторы: общая экономическая ситуация в стране, характеризующаяся темпами роста (падения) производства; уровень инфляции; кредитно-денежная политика государства; соответствие между сферой производства, находящейся под государственным контролем и приватизированным сектором и др.

В основе формирования налоговой политики лежат, таким образом, две взаимно увязанные методологические предпосылки:

а) использование налоговых платежей для формирования доходной части бюджетов различных уровней и решение фискальных задач государства;

б) использование налогов в качестве косвенного метода регулирования экономической деятельности.

Главные направления налоговой политики должны исходить не только из центральной функции налогов - пополнение государственной казны, нельзя забывать о том, что налоги - важнейший экономический инструмент стимулирования и регулирования производства, обеспечения социальных гарантий. Используя дифференциацию ставок и предоставления льгот, через систему перераспределения доходов с помощью налогов можно и необходимо обеспечивать обоснованную структурную перестройку производства в пользу отраслей, в первую очередь служащих удовлетворению жизненных потребностей населения, и уже на той основе - пополнению государственной казны.

Формирование налоговой политики должно строиться на соблюдении следующих принципов:

- стабильности налоговой системы;
- одинакового налогообложения производителей независимо от отраслевой принадлежности и формы собственности;
- равенства налогового бремени для различных категорий плательщиков с равным уровнем дохода;
- одинаковых условий налогообложения для предпринимателей, занятых в производстве и потребителей.

§ 2 Классификация налоговой политики

Налоговая политика каждым государством строится по определенному типу, отвечающему его потребностям в определенный период времени. Классифицируя налоговую политику по степени тяжести налогового бремени, можно выделить следующие типы налоговой политики:

- политика взимания максимальных налогов - государство преследует фискальную цель, при этом существует верхний предел налоговой ставки, переход которого чреват обратным эффектом - снижением налоговых поступлений в бюджет;

- умеренная (часто минимальная) налоговая политика с разумной системой налогов - создаются благоприятные условия для развития предпринимательской деятельности путем минимальных налоговых обязательств. Но это приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджет и свертыванию социальных программ;

- высокий уровень налоговых изъятий с одновременным возвратом налогоплательщику части средств через систему социальных институтов, высокий уровень отчислений предприятий в бюджет и выработка бесплатной системы социального обеспечения населения.

Опыт показывает, что политика высоких налогов, характеризующаяся максимальным изъятием средств в бюджет, таит в себе опасность разрушения стимулов к росту доходов в экономике, что приводит к снижению государственных финансовых ресурсов. Как правило, отечественные и зарубежные ученые отмечают уровень в 50 % налоговых изъятий, за которым плательщики налогов утрачивают стимулы к росту собственных доходов.

На практике финансовые системы государств с развитой и устойчивой рыночной экономикой предусматривают достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите и эффективности общественных фондов потребления. При этом на различных этапах экономического цикла - подъема или кризиса - основное направление воздействия налоговой политики может смещаться

в сторону усиления или облегчения налоговых изъятий.

Построив количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета в виде параболической кривой, А. Лаффер сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную деятельность частного сектора (рисунок 7).

Однако рост налоговых ставок лишь до определенного предела поддерживает увеличение налоговых поступлений, затем оно замедляется и далее идет либо такое же плавное снижение доходов бюджета, либо их резкое падение. Таким образом, когда налоговая ставка достигает определенного уровня, губится предпринимательская инициатива, сокращаются стимулы к расширению производства, уменьшаются доходы, предъявляемые к налогообложению, вследствие чего часть налогоплательщиков переходит из «легального» в «теневой» сектор экономики.

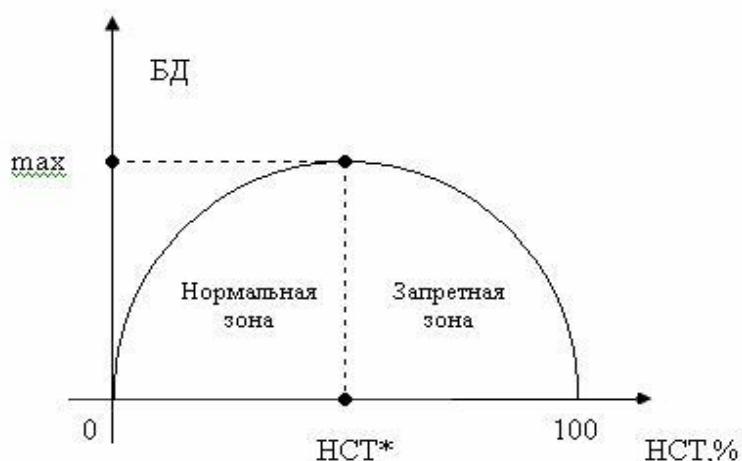


Рисунок 7 - Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налогообложения (кривая Лаффера)

БД – доходы бюджета; НСТ – налоговая ставка (0-100); max - максимально возможная величина доходов бюджета; НСТ* - предельная ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального значения.

Предельной ставкой для налоговых изъятий в бюджет А. Лаффер считает 30 % суммы доходов, в границах которой увеличивается сумма доходов бюджета. При 40-

50 %-ном изъятии доходов, когда ставка налога попадает в «запретную зону» действия, сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в отрасли экономики и сокращение налоговых поступлений. И напротив, снижение налогов стимулирует развитие экономики.

Экономическая наука также выделяет два типа фискальной политики:

- дискреционная - активное управление налогами и государственными расходами, основанная на сознательном вмешательстве правительства в налоговую систему и изменении объема государственных расходов с целью воздействия на экономический рост в различные периоды экономического цикла. Ее инструментами являются: общественные работы, изменение трансфертных платежей, манипулирование налоговыми ставками и т.д.;

- автоматическая - это пассивная фискальная политика, при которой необходимые изменения в уровнях государственных расходов и налогов вводятся автоматически, т.е. независимо от правительства. Инструментами такой политики являются, так называемые, встроенные стабилизаторы: изменения в налоговых поступлениях, пособия по безработице и другие социальные выплаты и т.д.

И дискреционная, и автоматическая фискальная политика играют важную роль в стабилизации экономической ситуации. Однако индивидуально они являются недостаточными. Так, встроенные стабилизаторы в автоматической фискальной политике могут только ограничить размах и глубину колебаний экономического цикла, но полностью их устранить не могут. Сложности в проведении дискреционной фискальной политики сводятся, во-первых, к временному разрыву (лагу) между принятием решений и их воздействием на экономику; а во-вторых, к административным издержкам.

В зависимости от решаемых задач, налоговую политику можно разделить на:

- налоговую стратегию - определение долговременного курса государства в области налогов; предусматривает решение крупномасштабных задач;

- налоговую тактику - решение задач конкретного периода путем внесения своевременных дополнений и изменений в налоговую систему и налоговый

механизм.

По масштабу и долговременности целей и задач следует различать:

- внешнюю налоговую политику - направлена на избежание международного двойного налогообложения, усиление налогового контроля при совершении внешнеторговых, межгосударственных операций, т.е. сближение налоговых систем разных стран;

- внутреннюю налоговую политику - осуществляется в рамках одной страны и предусматривает решение внутренних задач.

Проведенная типизация и классификация налоговой политики имеет теоретическое и прикладное значение для того, чтобы проанализировать и дать разностороннюю оценку осуществляемой налоговой политики.

§ 3 Методы и инструменты налоговой политики

В зависимости от состояния экономики, целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики.

Метод налоговой политики - это прием (способ), используемый для практического решения целей налоговой политики.

Налоговая политика проводится государством посредством следующих методов:

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

Управление заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание совершенной

системы налогообложения и основывается на признании и использовании объективных закономерностей ее развития.

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

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.

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.

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

Контролирование представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, в конечном счете, 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 достаточно активно осуществляется информирование, консультирование и воспитание населения. Это означает, что налоговая политика в большей степени стала учитывать интересы налогоплательщиков.

Для того чтобы сделать правильный выбор в пользу того или иного метода, необходимо:

- оценить эффективность применения каждого метода;
- на основе сравнительного анализа аргументированно сделать этот выбор.

В основном для оценки эффективности используют два методологических подхода: первый характеризует результативность какого-либо метода (процесса) как степень достижения поставленной цели (отнесение фактически полученного эффекта к его предварительно заданной величине); второй характеризует уровень отдачи затраченных для реализации какого-либо метода (процесса) ресурсов (отнесение суммы эффекта к общей сумме затрат всех видов ресурсов).

Для оценки эффективности какого-либо метода налоговой политики, очевидно, более пригоден первый подход - через оценку результатов и их соответствия поставленным целям. Критерием оценки эффективности в данном случае является приближение достигаемого результата к заявленной цели.

Для достижения целей, стоящих перед налоговой политикой, устранения возникающих диспропорций функционирования налогового механизма государство использует различные инструменты и, в частности, такие как конкретные виды налогов и их элементы, объекты, субъекты, льготы, сроки уплаты, ставки, санкции.

На практике налоговая политика осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм, методов и инструментов управления налогообложением. Государство придает этому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства. Для поддержания высокой эффективности государственной налоговой политики необходимо поддерживать определенные пропорции между прямыми и косвенными налогами с учетом специфики конкретной страны.

Налоговая политика государства – важный фактор регулирования экономики. Налоги можно использовать для стимулирования инвестиций на важные в определенное время для развития экономики виды деятельности. С помощью налогов и сборов можно регулировать личное потребление населения, структурные сдвиги в экономике, ее динамику и объемы, а также взаимоотношения юридических

и физических лиц с государством, стимулировать развитие внешнеэкономической деятельности, малого предпринимательства, привлечение через систему льгот и преференций иностранных инвестиций в экономику страны.

В налоговой политике проявляется относительная самостоятельность государства. Изменяя налоговую политику, посредством ее методов, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. Налоговое регулирование охватывает всю хозяйственную жизнь страны, поскольку налоговые мероприятия являются наиболее универсальным инструментом воздействия надстройки на базисные отношения. Целью такого регулирования является создание общего налогового климата в стране.

При эффективном управлении органов власти налоговая политика способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. Для этого государству необходимо разработать такую налоговую политику, которая будет способствовать налоговым поступлениям, не сокращая инвестиционную заинтересованность, стимулы к расширению производства и предпринимательской инициативе, а также не допускать перехода налогоплательщиков из «легального» в «теневой» сектор экономики.

Контрольные вопросы

- 1 Что такое налоговая политика?
- 2 Какие цели ставятся при проведении налоговой политики?
- 3 Какие виды налоговых политик выделяют?
- 4 Проанализируйте проблемы формирования структуры налоговой политики.
- 5 Каким образом оценивается эффективность проведения налоговой политики государства?
- 6 Назовите субъекты, объекты и предметы современной налоговой политики России.
- 7 В чем выражаются проблемы классификации и координации реализации налоговой политики?

8 Что представляет собой модель налоговой деятельности?

9 Как происходит формирование модели налоговой деятельности?

10 Что такое эффективность налогообложения? Как эффективность налогообложения соотносится с его результативностью?

11 С помощью каких методов можно измерить результативность и эффективность налогообложения?

12 Охарактеризуйте методы реализации налоговой политики.

13 Какие инструменты используют для проведения налоговой политики?

14 Что такое налоговый процесс?

15 Охарактеризуйте налоговый процесс как форму организации налоговых отношений.

16 Проанализируйте содержание основных этапов налогового процесса.

17 Какие факторы воздействуют на организацию налогового процесса?

Задания для индивидуальной работы

1 Раскройте содержание налоговой политики Российской Федерации на современном этапе, основные цели, задачи и этапы ее реализации. Определите основные методы и инструменты, используемые для проведения налоговой политики. Оцените эффективность и результативность налоговой политики государства. Какие критерии для оценки целесообразнее использовать?

Список использованных источников

1 Александров, И. М. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] : учеб. для студентов, обучающихся по направлению "Экономика" и экон. специальностям / И. М. Александров . - 10-е изд., перераб. и доп. - М. : Дашков и К, 2010. - 228 с. - Библиогр.: с. 218-219. - ISBN 978-5-394-00440-7. - Режим доступа : http://e.lanbook.com/books/element.php?pl1_cid=25&pl1_id=926 . - 10.09.2012.

2 Алиев, Б. Х. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / Б. Х. Алиев, А. М. Абдулгалимов, М. Б. Алиев. - М. : Вузовский учебник, 2008. - 240 с. - (Вузовский учебник). - Библиогр.: с. 236-237. - ISBN 978-5-9558-0067-7.

3 Аронов, А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин . - М. : Экономистъ, 2006. - 591 с. - (Institutiones). - Библиогр.: с. 589. - ISBN 5-98118-153-2.

4 Барулин, С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. - М. : Экономистъ, 2006. - 319 с. - (Homo faber). - Библиогр.: с. 318-319. - ISBN 5-98118-150-8.

5 Барулин, С. В. Налоговый менеджмент [Электронный ресурс] : учеб. пособие / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко . - Москва : Омега - Л, 2008. - 268 с. - ISBN 978-5-365-00752-9. - Режим доступа : <http://www.biblioclub.ru/book/81943/> . - 10.09.2012.

6 Боброва, А. В. Организация и планирование налогового процесса : учеб. пособие / А. В. Боброва, Н. Я. Головецкий. - М. : Экзамен, 2005. - 320 с. - ISBN 5-472-00802-6.

7 Бродский, Г. М. Право и экономика налогообложения / Г. М. Бродский. - СПб. : Университетское, 2000. - 404 с.

8 Глубокова, Н. Ю. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / Н. Ю. Глубокова. - М.: Евразийский открытый институт, 2009. - Режим доступа: <http://www.biblioclub.ru/book/90428/>.

9 Государственные финансы России : 19 - первая четверть 20 в.: учеб. пособие для вузов / под ред. И. В. Караваевой . - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 304 с - ISBN 5-

238-00477-Х.

10 Данченко, М. А. Налогообложение : учеб. пособие / М. А. Данченко. – Томск : tic.tsu.ru, 2012. - Режим доступа : <http://tic.tsu.ru/www/uploads/nalog/index.html>. - 10.09.2012.

11 Дондукова, Г. Ч. Теория налогообложения : учебное пособие / Г. Ч. Дондукова, Н. Л. Хантаева, Н. В. Монгорова. – Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2007. – 124 с.

12 Ковнир, В. Н. История экономики России : учебное пособие / В.Н. Ковнир. - М. : Логос, 2011. - 471 с. - ISBN 5-98704-66-3 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=84739>.

13 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : Федер. закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Система ГАРАНТ.

14 Конотопов, М. В. Налоги. История, теория, практика : учеб. пособие / М. В. Конотопов. - М.: Палеотип, 2012. - Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/10236>.

15 Коровкин, В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин . - М. : Экономистъ, 2006. - 575 с. : ил.. - (Homo faber). - Библиогр.: с. 570-575. - ISBN 5-98118-155-0.

16 Кравченко, А. И. История социально-экономической мысли в России / А.И. Кравченко. - М. : Академический проект, 2010. - 1184 с. - (Summa). - Библиогр. в кн. - ISBN 978-5-8291-1207-3 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=210266>.

17 Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 424 с. - ISBN 978-5-238-01721-1 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=117147>.

18 Майбуров, И. А. Теория налогообложения: Продвинутый курс : учебник / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. - М. : Юнити-Дана, 2012. - 592 с. - (Magister). - ISBN 978-5-238-02084-6 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=117152>.

19 Макконнелл, К. Р. Экономикс : принципы, проблемы и политика: учеб. для вузов / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. - М. : ИНФРА-М, 2004. - 972 с. - ISBN 5-16-000928-0.

20 Марков, В. В. Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 ; 08.00.10 / Марков Василий Васильевич. – СПб., 2010. – 204 с.

21 Миляков, Н. В. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / Н. В. Миляков.- 7-е изд., перераб. и доп. - М. : ИНФРА-М, 2009. - 520 с. - (Высшее образование) - ISBN 978-5-16-003256-6.

22 Миляков, Н. В. Налоговое право : учеб. для вузов / Н. В. Миляков. - М. : ИНФРА-М, 2008. - 383 с. - (Высшее образование). - Прил.: с. 371-378. - Библиогр.: с. 379. - ISBN 978-5-16-003335-8.

23 Налоги : учеб. для вузов / под ред. Д. Г. Черника.- 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 430 с. - Библиогр.: с. 429-430. - ISBN 5-238-00481-8.

24 Налоги и налоговое право в схемах / А. В. Брызгалин [и др.]. - М. : Аналитика-Пресс, 1997. - 128 с.

25 Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской.- 6-е изд., доп. - СПб. : Питер, 2010. - 528 с. - (Учебник для вузов). - Прил.: с. 496-522. - Библиогр. в конце гл. - ISBN 978-5-388-00532-8.

26 Налоги и налогообложение : учеб. пособие / А. М. Балтина [и др.]; М-во образования и науки Рос. Федерации, Гос. образоват. учреждение высш. проф. образования "Оренбург. гос. ун-т". - Оренбург : ИПК ГОУ ОГУ, 2011. - 283 с. : табл. - Авт. указаны на обороте тит. л. - Библиогр.: с. 257-264. - Прил.: с. 265-282. - ISBN 978-5-7410-1140-9.

27 Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов / под ред. Д. Г. Черника.- 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. - 368 с. : ил. - Прил.: с. 323-362. - Библиогр.: с. 363-365. - ISBN 978-5-238-01717-4.

28 Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. - М. : Финансы и статистика, 2003. - 288 с. : ил - ISBN 5-279-02663-8.

29 Налоговая политика. Теория и практика : учебник / И.А. Майбуров, М.Д. Абрамов, Г.А. Агарков и др. ; под ред. И.А. Майбуров. - М. : Юнити-Дана, 2015. - 518 с. - (Magister). - Библиогр. в кн. - ISBN 978-5-238-01828-7 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=116797>.

30 Налоговое право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. - М. : Юристъ, 2004. - 591 с. - ISBN 5-7975-0625-4.

31 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс]: Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ.

32 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс]: Федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Система ГАРАНТ.

33 Ожегов, С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / Российская АН., Российский фонд культуры; - 3-е изд., стереотипное - М.: АЗЪ, 1996. - 928 с. - ISBN: 5-86532-008-8.

34 Оканова, Т. Н. Региональные и местные налоги : учеб. пособие / Т. Н. Оканова, М. Е. Косов. - М.: Юнити-Дана, 2012. - Режим доступа: <http://www.biblioclub.ru/book/117141/>.

35 Опыт теории налогов / . - СПб : Типография В. Плавильщикова, б.г. - 304 с. - ISBN 978-5-4460-1280-0 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/indexп.php?page=book&id=111392>.

36 Пансков, В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учеб. для студентов вузов / В. Г. Пансков.- 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 496 с. : ил. - Библиогр.: с. 493-494. - ISBN 978-5-279-03303-4.

37 Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика : учебник для академического бакалавриата / В. Г. Пансков; Финансовый ун-т при Правительстве Рос. Федерации.- 4-е изд., перераб. и доп. - Москва : Юрайт, 2014. - 772 с. - (Бакалавр. Академический курс). - На тит. л.: Книга доступна в электронной библиотечной системе biblio-online.ru. - Библиогр.: с. 771-772. - ISBN 978-5-9916-2680-4. - ISBN 978-5-9692-1450-7.

38 Пинская, М. Р. Основы теории налогов и налогообложения / Под научн. ред. д.э.н., проф. В.С. Барда: Монография. – М.: Издательство «Палеотип», 2004. –

216 с.

39 Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учебное пособие / В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2008. - 256 с. - ISBN 978-5-279-02390-5 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=79653>.

40 Сисмонди, Ж.Ш.Л.С Новые начала политической экономии / Ж.Ш.Л.С Сисмонди. - М. : Директ-Медиа, 2007. - 356 с. ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=26844>.

41 Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 4–5 / А. Смит. - М. : Директ-Медиа, 2014. - 617 с. - ISBN 978-5-4458-8386-9 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=56083>.

42 Толкушкин, А. В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 480 с. - ISBN 978-5-9776-0179-5. - [Электронный ресурс]. - URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=216361>.

43 Толкушкин, А. В. Налоги и налогообложение : энцикл. словарь / А. В. Толкушкин. - М. : Юристъ, 2001. - 512 с - ISBN 5-7975-0328-X.

44 Финансы / под ред.: В. М. Родионовой, Ю. Я. Вавилова, Л. И. Гончаренко. - М. : Финансы и статистика, 1995. - 432 с. : ил - ISBN 5-279-01282-3.

45 Финансы : учеб. для вузов / под ред. В. В. Ковалева.- 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Проспект, 2004. - 512 с. - ISBN 5-98032-033-4.

46 Финансы. Денежное обращение. Кредит : учеб. для вузов / под ред. Г. Б. Поляка.- 2-е изд. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 512 с. - ISBN 5-238-00240-8.

47 Фома Аквинский. Онтология и теория познания: фрагменты сочинений. – М., 2001. – 207 с. ISBN 5–201–02050–X
<http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=346740>.

48 Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / Т. Ю. Юткина.- 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ИНФРА-М, 2002. - 576 с. : ил. - (Высшее образование) - ISBN 5-16-000273-1.

49 Якобсон, Л. И. Экономика общественного сектора : основы теории гос. финансов: учеб. для вузов / Л. И. Якобсон. - М. : Аспект Пресс, 1996. - 319 с. -

(Высшее образование).

50 Янжул, И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. - СПб. : Тип. М. Стасюлевича, 1890. - Вып. 1. - 354 с. - ISBN 9785998997587 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: [//biblioclub.ru/index.php?page=book&id=72551](http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=72551).

Приложение А (справочное)

Классификация налоговых льгот

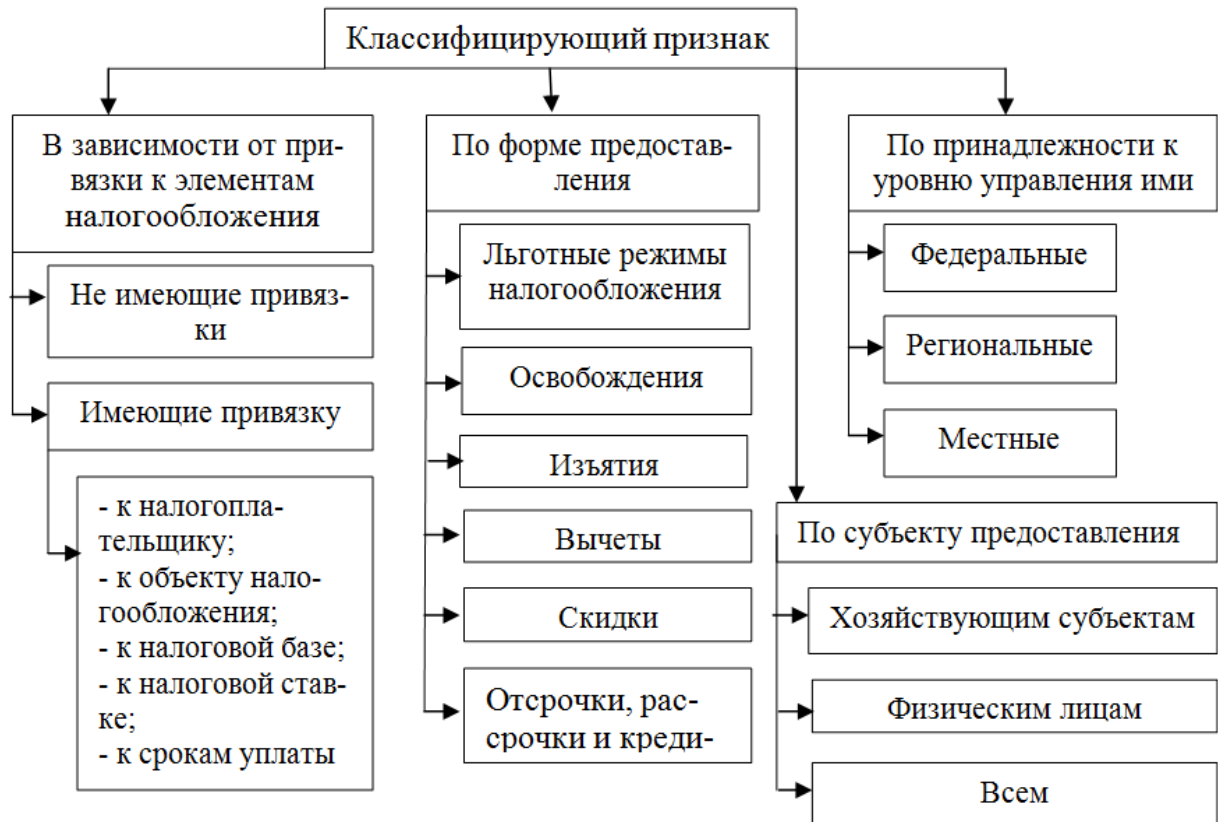


Рисунок А.1 – Классификация налоговых льгот, предложенная И. А. Майбуровым

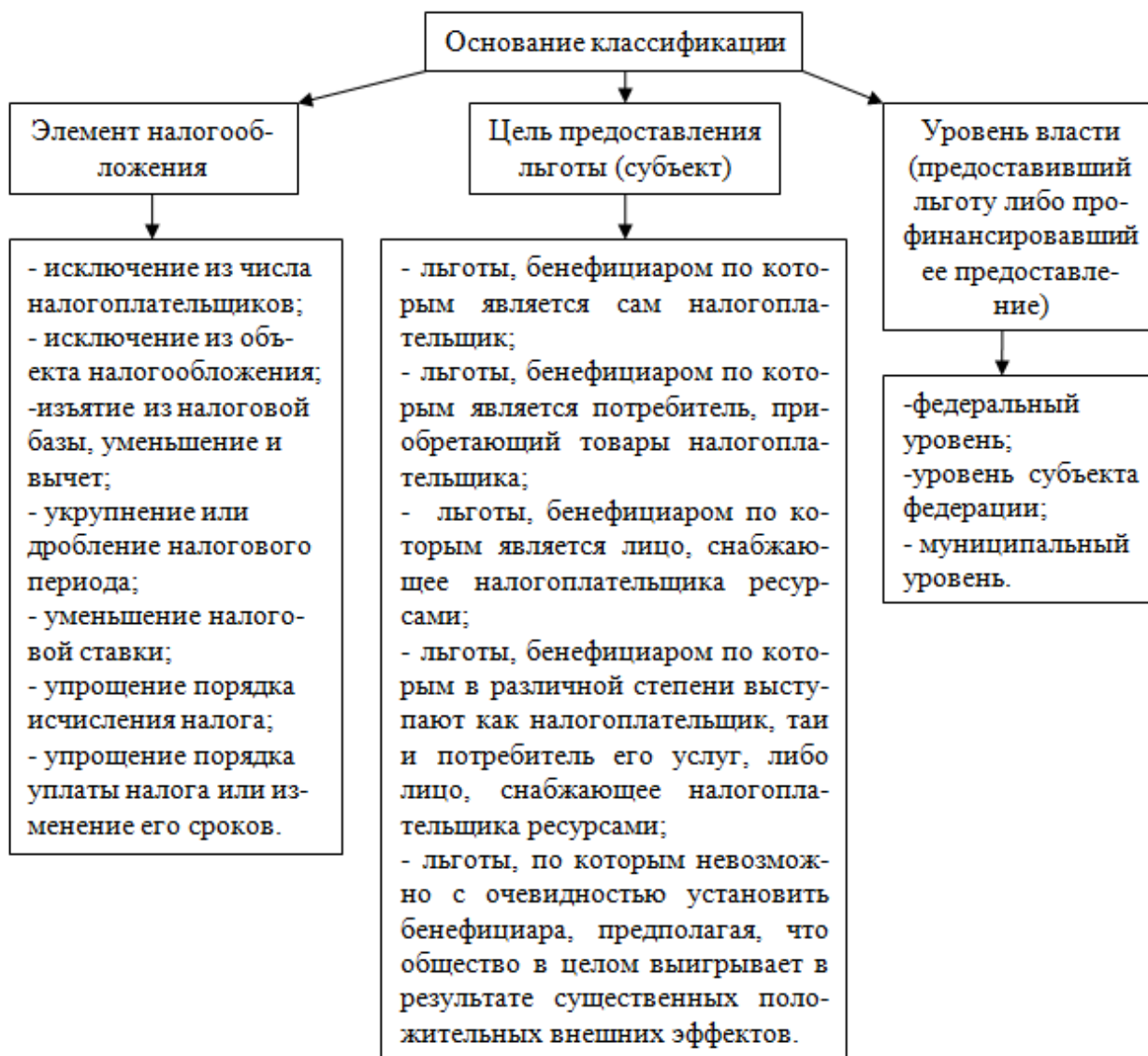


Рисунок А.2 – Классификация налоговых льгот, предложенная С. С. Быковым

Учебное пособие

Юлия Ильдаровна Булатова

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ISBN 978-5-7410-1664-0

