ЭНЦИКЛОПЕДИЯ

ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Под редакцией
доктора экономических наук, профессора ***И.А. Майбурова,***
доктора экономических наук, профессора ***Ю.Б. Иванова***

Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве энциклопедии
для магистрантов, обучающихся по программам
направления «Государственный аудит», «Финансы и кредит»
и аспирантов, обучающихся по научной специальности
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»

Рекомендовано Научно-исследовательским институтом
образования и науки в качестве энциклопедии
для магистрантов, обучающихся по программам
направления «Государственный аудит», «Финансы и кредит»
и аспирантов, обучающихся по научной специальности
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»

ЮНИТИ
UNITY

Москва • 2016

УДК 336.221.01(031)
ББК 65.261.41-01я20
Э 68

Главные редакторы:
д-р экон. наук, проф. *И.А. Майбуров*
д-р экон. наук, проф. *Ю.Б. Иванов*

Научно-редакционный совет:
И.А. Майбуров, *Ю.Б. Иванов*, *В.П. Вишневский*, *Л.И. Гончаренко*, *А.П. Киреенко*, *А.И. Крисоватый*, *О.А. Миронова*, *В.Г. Пансков*, *А.И. Погорлецкий*

Авторский коллектив:
И.А. Майбуров, *Ю.Б. Иванов*, *Е.В. Балацкий*, *Н.Н. Башкирова*, *С.А. Белозеров*, *С.С. Быков*, *Н.Г. Викторова*, *В.П. Вишневский*, *Л.И. Гончаренко*, *А.В. Гурнак*, *Е.А. Ермакова*, *Т.И. Ефименко*, *В.В. Иванов*, *А.П. Киреенко*, *А.И. Крисоватый*, *Ю.В. Леонтьева*, *Л.Н. Лыкова*, *Н.П. Мельникова*, *О.А. Миронова*, *А.Е. Найденко*, *Е.Н. Орлова*, *В.Г. Пансков*, *М.Р. Пинская*, *А.И. Погорлецкий*, *В.М. Пушкарева*, *Д.А. Смирнов*, *А.М. Соколовская*, *Е.В. Соколовская*, *Д.Ю. Федотов*, *Ф.Ф. Ханафеев*, *Е.В. Ядренникова*

Рецензенты:
академик РАН, д-р экон. наук, проф. *А.И. Татаркин*
(директор Института экономики УрО РАН)
академик НАН Украины, д-р экон. наук, проф. *А.И. Амоша*
(директор Института экономики промышленности НАН Украины)

Э 68 **Энциклопедия** теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. — 503 с. — (Серия «Encyclopedia»).

I. Майбуров, Игорь Анатольевич.
II. Иванов, Юрий Борисович.

ISBN 978-5-238-02872-9

Агентство CIP РГБ

Энциклопедия подготовлена коллективом ведущих отечественных и зарубежных специалистов в сфере налогообложения. Содержит развернутое теоретическое и методологическое обоснование 169 терминов, наиболее востребованных налоговой практикой. По каждому термину дается англоязычное написание, список связанных терминов, наиболее часто встречающихся в описании данного термина, приводится развернутое определение, рассматривается его этимология, сравнительный анализ подходов разны авторов и школ, анализируется структура понятия, приводятся классифицирующие основы, лучшие практики использования. Каждый термин сопровождается указанием наиболее значимых литературных источников и фамилией автора-составителя данного термина.

Энциклопедия ориентирована на магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также широкого круга специалистов в сфере теории и практики налогообложения.

ББК 65.261.41-01я20

ISBN 978-5-238-02872-9
© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2016
Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-Ф). Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

АЛФАВИТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ ТЕРМИНОВ

Администрирование налоговое (tax administration) 9
Амнистия налоговая (tax amnesty) 11
Амортизация ускоренная (accelerated depreciation) 14
База налоговая (taxable base) 16
Бремя налоговое избыточное (excessive tax burden) 19
Вексель налоговый (tax promissory note) 23
Возмещение бюджетное (refund from budget) 25
Вычет налоговый (tax deduction) 28
Гармонизация налоговая (tax harmonization) 30
Добавленная стоимость как объект налогообложения (taxable added value) 34
Долг налоговый (недоимка) (debts of tax) 36
Доход вмененный (imputed income) 38
Доход как объект налогообложения (taxable income) 41
Доход рентный (rental income) 45
Доходы бюджета налоговые (tax budget revenue) 48
Доходы бюджета неналоговые (non-tax budget revenue) 49
Доходы пассивные (passive incomes) 51
Единый налог (single tax) 53
Закон Вагнера (Wagner's law) 55
Законодательство налоговое (tax legislation) 59
Зона фискальных противоречий (area of fiscal contradictions) 61
Издержки налогообложения (tax costs) 64
Иммунитет налоговый (tax immunity) 68
Индексация в налогообложении (indexation in the taxation) 70
Инструменты налоговой политики (tax policy instruments) 73
Источник уплаты налогов и сборов (source of payment of taxes and fees) 76
Каникулы налоговые (tax holiday) 78
Капитализация тонкая (недостаточная) (capitalization thin (insufficient)) 79
Классификация налогов и сборов (classification of taxes and charges) 82
Классификация налогов международная (international classification of taxes) 88
Конкуренция налоговая (tax competition) 93
Консалтинг налоговый (tax consulting) 96
Консолидированная группа налогоплательщиков (consolidated group of taxpayers) 99
Коэффициент налоговый (tax ratio) 102
Кредит налоговый (tax credit) 104
Кривая Арми—Рана (Armey—Rahn curve) 108
Кривая Лаффера (Laffer curve) 111
Кривая Лоренца (Lorenz curve) 114
Культура налоговая (tax culture) 117
Лаг налоговой политики (lag of tax policy) 119
Лицо физическое как плательщик налогов (individual taxpayer) 121

Лицо юридическое как плательщик налогов (legal entity as taxpayer) 124
Льгота налоговая (tax incentive) 127
Льгота налоговая инвестиционно-инновационная (fiscal incentives for investment and innovation) 130
Льгота налоговая отраслевая (sectoral tax incentive) 133
Льгота налоговая социальная (tax relief for social investment or support) 136
Масштаб и единица налога (scale and unit of tax) 138
Международное налогообложение (international taxation) 140
Менеджмент налоговый (tax management) 144
Метод налогового учета (tax accounting method) 147
Метод начисления амортизации (depreciation basis) 150
Механизм налоговый (tax mechanism) 154
Минимум необлагаемый (tax-free allowance) 157
Монополия государства фискальная (fiscal monopoly of the state) 159
Мультипликатор налоговый (tax multiplier) 162
Нагрузка налоговая (налоговое бремя) (tax burden) 164
Налог (tax) 168
Налог акцизный (excise tax) 172
Налог земельный (land tax) 175
Налог имущественный (property tax) 178
Налог косвенный (indirect tax) 182
Налог минимальный (minimum tax) 184
Налог на богатство (роскошь) (luxury tax) 187
Налог на добавленную стоимость (value added tax) 190
Налог на добычу полезных ископаемых (severance tax) 196
Налог на наследование и дарение (inheritance and gift tax) 198
Налог на недвижимость (property tax) 200
Налог на прибыль (corporate income tax) 203
Налог на прирост капитала (capital gains tax) 208
Налог паушальный (lump-sum tax) 209
Налог подоходный индивидуальный (personal income tax) 211
Налог прямой (direct tax) 215
Налог с оборота (turnover tax) 218
Налог с продаж (sales tax) 220
Налог социальный (social tax) 222
Налог Тобина (Tobin tax) 226
Налог транспортный (transport tax) 228
Налог условно-расчетный (imputed tax) 231
Налог целевой (earmarked tax) 235
Налоги и сборы местные (local taxes and duties) 238
Налоги и сборы региональные (regional taxes and duties) 240
Налоги и сборы федеральные (общегосударственные) (federal (central government) taxes and charges) 242

Налоги и сборы экологические (environmental taxes) 246
Налоги Пигу (Pigovean taxes) 249
Налоги Рамсея (Ramsey taxes) 253
Налогоемкость продукции (tax capacity) 256
Налогообложение (taxation) 259
Налогообложение двойное (double taxation) 262
Наследие научное А. Вагнера (scientific heritage of A.H.G. Wagner) 265
Наследие научное А.А. Исаева (scientific heritage of A.A. Isaev) 268
Наследие научное Дж. Кейнса (scientific heritage of J.M. Keynes) 271
Наследие научное И.Х. Озерова (scientific heritage of I.H. Ozerov) 274
Наследие научное Ж.-Ш. Сисмонди (scientific heritage of J.C.L. Simonde de Sismondi) 277
Наследие научное А. Смита (scientific heritage of A. Smith) 280
Наследие научное А.А. Соколова (scientific heritage of A.A. Sokolov) 283
Наследие научное Н.И. Тургенева (scientific heritage of N.I. Turgenev) 286
Наследие научное И.И. Янжула (scientific heritage of I.I. Jangul) 289
Нейтральность налогообложения (neutrality of taxation) 292
Обход налогов (tax avoidance) 295
Объект налогообложения (object of taxation) 298
Обязанность налоговая (tax obligation) 301
Обязательство налоговое (tax liability) 303
Оппортунизм налоговый (tax opportunism) 305
Оптимальность налогообложения (taxation optimum) 308
Освобождение от уплаты налогов (tax exemption) 312
Отношения налоговые (tax debtor-creditor relationships) 314
Парафискалитет (para-fiscal taxes) 316
Патент налоговый (patent tax) 319
Переложение налогов (tax shifting) 322
Перенесение (возмещение) убытков (carryforward) 326
Период налоговый (tax period) 328
Планирование налоговое (tax planning) 332
Платежи за использование природных ресурсов (natural resources payments) 336
Плательщик налогов и сборов (taxpayer) 338
Поведение налоговое (taxpayer behavior) 341
Политика налоговая (tax policy) 344
Порядок уплаты налогов и сборов (tax payment procedure) 349
Потенциал налоговый (tax potential) 350
Пошлина (duty) 353
Право налоговое (tax law) 355
Предел налоговых изъятий (limit of tax exemptions) 359
Прибыль как объект налогообложения (profit as object of taxation) 362
Принцип справедливости (rightness principle) 367
Принцип эффективности (cost benefit principle) 370
Принципы налогообложения классические (classical principles of taxation) 373

Принципы налогообложения (principles of taxation) **376**
Разница бухгалтерско-налоговая (book-tax differences) **380**
Разрыв налоговый (tax gap) **383**
Расходы налоговые (tax expenditures) **385**
Регулирование налоговое (tax regulation) **390**
Режим налоговый специальный (special tax regime) **393**
Резидентство налоговое (tax residence) **396**
Реформа налоговая (tax reform) **399**
Риск налоговый государства (tax risk of the state) **404**
Риск налоговый хозяйствующего субъекта (tax risk of corporate taxpayers) **406**
Самообложение (self-taxation) **410**
Сбор (duty) **412**
Сборы на обязательное социальное страхование (social insurance contributions) **415**
Система налоговая (tax system) **420**
Скидка налоговая (tax allowance) **424**
Соглашение о разделе продукции (production sharing agreement) **426**
Способ взимания налога (methods of tax collection) **429**
Стабилизатор налоговый встроенный (automatic fiscal stabilizer) **430**
Ставка налоговая (tax rate) **433**
Ставка налоговая имплицитная (implicit tax rate) **437**
Ставка налоговая эффективная (effective tax rate) **438**
Структура налога базовая (нормативная) (basic (normative) structure tax) **440**
Структура налоговых поступлений (tax revenue structure) **443**
Субъект налогообложения (subject of taxation) **446**
Тайна налоговая (tax secret) **449**
Теория налога как жертвы (tax theory as sacrifice) **450**
Теория налоговая классическая (classical theory of tax) **453**
Теория налоговая неоклассическая (neoclassical theory of tax) **455**
Теория налоговая обмена (tax exchange theory) **459**
Теория уравнительной диффузии налогов (equalization tax diffusion theory) **462**
Уклонение от уплаты налогов (tax evasion) **464**
Управление налоговой системой (management of tax system) **467**
Учет налоговый (tax accounting) **470**
Федерализм фискальный (fiscal federalism) **471**
Формы и способы уплаты налога (forms and methods of tax payments) **475**
Функции налога (tax function) **478**
Функция налогов регулирующая (regulatory function of taxes) **482**
Функция налогов фискальная (fiscal function of taxes) **485**
Эластичность налогообложения (elasticity of taxation) **488**
Элементы налога (elements of tax) **489**
Эффективность налога фискальная (fiscal efficiency of tax) **493**
Эффективность налогового регулирования (effectiveness of tax regulation) **496**
Эффекты налогообложения (tax effects) **499**

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Главный редактор энциклопедии — **Майбуров Игорь Анатольевич**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург), главный научный сотрудник кафедры «Финансы и кредит» Дальневосточного федерального университета (г. Владивосток), председатель научно-редакционного совета энциклопедии

Главный редактор энциклопедии — **Иванов Юрий Борисович**, доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, профессор кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета имени С. Кузнеца (г. Харьков), зам. председателя научно-редакционного совета энциклопедии

Балацкий Евгений Всеволодович — доктор экономических наук, профессор, директор Института макроэкономических исследований Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, главный научный сотрудник Центрального экономико-математического института Российской академии наук (г. Москва)

Башкирова Надежда Николаевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры государственных и муниципальных финансов Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (г. Москва)

Белозеров Сергей Анатольевич — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой управления рисками и страхования Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург)

Быков Степан Сергеевич — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета (г. Иркутск)

Викторова Наталья Геннадьевна — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогового моделирования Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого (г. Санкт-Петербург)

Вишневский Валентин Павлович — академик НАН Украины, доктор экономических наук, профессор, заместитель директора Института экономики промышленности НАН Украины (г. Киев), член научно-редакционного совета энциклопедии

Гончаренко Любовь Ивановна — доктор экономических наук, профессор, заслуженный работник высшего образования РФ, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва), член научно-редакционного совета энциклопедии

Гурнак Александр Владимирович — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ (г. Москва)

Ермакова Елена Алексеевна — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов Саратовского социально-экономического института (филиала) Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова (г. Саратов)

Ефименко Татьяна Ивановна — член-корреспондент НАН Украины, доктор экономических наук, профессор, президент государственного учебно-научного учреждения «Академия финансового управления» (г. Киев)

Иванов Виктор Владимирович — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург)

Киреенко Анна Павловна — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета (г. Иркутск), член научно-редакционного совета энциклопедии

Крисоватый Андрей Игоревич — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики, ректор Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь), член научно-редакционного совета энциклопедии

Леонтьева Юлия Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург)

Лыкова Людмила Никитична — доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник Института экономики Российской академии наук, профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

Мельникова Надежда Петровна — кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

Миронова Ольга Алексеевна — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности Поволжского государственного технологического университета (г. Йошкар-Ола), профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва), член научно-редакционного совета энциклопедии

Найденко Алексей Евгеньевич — кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета имени С. Кузнеца (г. Харьков)

Орлова Елена Николаевна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета (г. Иркутск)

Пансков Владимир Георгиевич — доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист РФ, профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва), член научно-редакционного совета энциклопедии

Пинская Миляуша Рашитовна — доктор экономических наук, доцент, директор Центра налоговой политики и налогового администрирования Института финансово-экономических исследований, профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

Погорлецкий Александр Игоревич — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург), член научно-редакционного совета энциклопедии

Пушкарева Валентина Максимовна — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики Института экономики и предпринимательства (г. Москва)

Смирнов Денис Александрович — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

Соколовская Алла Михайловна — доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского финансового института государственного учебно-научного учреждения «Академия финансового управления» (г. Киев)

Соколовская Елена Васильевна — кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, ведущий научный сотрудник отдела экономико-математического моделирования в налогообложении Научно-исследовательского центра проблем налогообложения и финансового права НИИ фискальной политики Государственной фискальной службы Украины, доцент кафедры таможенного дела Университета фискальной службы Украины (г. Киев)

Федотов Дмитрий Юрьевич — доктор экономических наук, доцент, директор Института национальной и экономической безопасности Байкальского государственного университета (г. Иркутск)

Ханафеев Фарид Файзрахманович — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности Поволжского государственного технологического университета, аудитор Государственной счетной палаты Республики Марий Эл (г. Йошкар-Ола)

Ядренникова Елена Викторовна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург)

АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЕ
(TAX ADMINISTRATION)

См. также: *законодательство налоговое; менеджмент налоговый; налогообложение; отношения налоговые; плательщик налогов и сборов; планирование налоговое; политика налоговая; регулирование налоговое; субъект налогообложения; управление налоговой системой*

Администрирование налоговое **(а.н.)** — деятельность, осуществляемая уполномоченными государственными органами в сфере налогообложения по реализации *политики налоговой* и норм *законодательства налогового*, включающая организационное, методическое и процедурное обеспечение процесса *налогообложения*.

В экономической литературе понятие **а.н.** раскрывается по-разному: как управление налогообложением, управление процессом налогообложения, управление *системой налоговой*, *менеджмент налоговый*, налоговый контроль, как управление (часть управления) *отношениями налоговыми*.

К вопросам теории **а.н.** относят: разграничение полномочий между государственными органами в сфере налогообложения, обоснование и раскрытие содержания реализуемых функций и задач **а.н.** в различных областях деятельности, методы и инструменты **а.н.** в части планирования и прогнозирования налоговых доходов, оценки *нагрузки налоговой*, налогового контроля, информационного обмена и обслуживания *плательщиков налогов и сборов* и др.

Функционирование системы **а.н.** осуществляется на основе взаимодействия ее основных элементов: (1) *плательщиков налогов и сборов*, (2) налоговых органов и других уполномоченных государственных органов в сфере налогообложения, (3) *законодательства налогового*. Первые два элемента относятся к субъектам, между которыми в результате реализации положений *налогового законодательства* возникают *налоговые отношения*.

Субъекты управления **а.н.** в России — ФНС России и другие уполномоченные государственные органы в сфере налогообложения. Налоговые органы осуществляют свою деятельность по организационному, методическому и процедурному обеспечению процесса *налогообложения* на основе функций **а.н.**, которые обусловлены исторической и методологической связью с классическими функциями управления.

К функциям **а.н.** относятся: (1) налоговое планирование и прогнозирование; (2) учет (регистрация) налогоплательщиков и учет деятельности налоговых органов (в том числе по предоставлению государственных услуг налогоплательщикам); (3) налоговый контроль; (4) анализ; (5) регулирование налогообложения и координация деятельности налоговых органов; (6) мониторинг налоговых поступлений и эффективности деятельности налоговых органов.

Содержание функций **а.н.** и выделение областей деятельности в системе **а.н.** осуществляются в России и за рубежом в соответствии со статусом государственных органов, в первую очередь налоговых, наделением их полномочиями за соблюдением *законодательства налогового,* за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему налогов и сборов.

В большинстве зарубежных стран налоговые органы (налоговые ведомства) входят в систему Министерства финансов, имея при этом свою автономность, цели, функции и области деятельности. В США и Великобритании **а.н.** осуществляют службы внутренних доходов (IRS), в Германии — Налоговый департамент Министерства финансов (Federal Ministry of Finance, Tax Department), во Франции — главное управление государственных финансов (General Directorate of Public Finances), в Китае — Государственная налоговая администрация (State Administration of Taxation), в Канаде — Налоговое агентство Канады (Canada Revenue Agency). Служба внутренних доходов США (IRS) считается одной из самых влиятельных государственных служб, она осуществляет всю работу с плательщиками налогов и сборов (регистрацию, их информирование и консультационную поддержку, налоговый контроль, прием налоговых деклараций и др.) и имеет большие права, соблюдает интересы государства и плательщиков налогов и сборов.

А.н. в странах — членах Евросоюза в большей степени характеризуется регулирующей направленностью и приоритетностью фискальных задач. В Италии **а.н.** осуществляется Департаментом налоговой политики Министерства экономики и финансов, которое входит в состав

Правительства Италии. Посредством **а.н.** осуществляется координирование взаимодействие всех субъектов, их деятельности в налоговой сфере. В Испании **а.н.** осуществляется Налоговым агентством — одним из основных органов, инициирующих изменения и регулирование *законодательства налогового* на основе регламентов Евросоюза. Основные функции налогового агентства Испании охватывают регулирование отношений с *плательщиками налогов и сборов*, облегчение для них процедуры уплаты основных налогов, а также усиление борьбы с налоговыми преступлениями.

В странах ОЭСР и России налоговые органы оказывают плательщикам налогов различный спектр государственных услуг: от учета и регистрации этих плательщиков, приема налоговых деклараций до сервисного электронного обслуживания. В России весь перечень предоставляемых государственных услуг регламентируется Единым стандартом обслуживания налогоплательщиков.

Реализация функций **а.н.** в России осуществляется на основе информационного взаимодействия с Федеральной таможенной службой РФ, Следственным комитетом РФ, Министерством внутренних дел РФ, другими государственными уполномоченными органами, в том числе региональными и муниципальными.

Принципы а.н. взаимосвязаны с основополагающими *принципами налогообложения* и принципами управления:

(1) принцип научности — предполагает эффективное применение современных научных методов познания предмета и объектов **а.н.**, исследование реальных условий, в которых осуществляется их формирование и развитие, реализацию достижений налоговой науки и синергетических эффектов, достигнутых путем взаимодействия ее с другими отраслями налоговой науки и права;

(2) принципы системности и комплексности — предусматривают изучение **а.н.** как деятельности налоговых органов, оказывающих государственные услуги *плательщикам налогов и сборов* в рамках *законодательства налогового*;

(3) принцип делегирования полномочий — обусловливается уровневой структурой налоговых органов, в которой часть полномочий, прав и ответственности делегируется с верхнего уровня на уровень межрегиональных, региональных и муниципальных налоговых органов;

(4) принцип обратной связи — обеспечивает координацию субъектов управления и налогоплательщиков на основе движения и систематизации необходимой информации осуществления функции **а.н.**;

(5) принцип рациональности (экономичности) — предполагает, что государственные расходы на **а.н.** должны приносить выгоды государству, значительно превышающую эти расходы.

Принципы и функции **а.н.** определяют границы областей деятельности уполномоченных государственных органов в сфере налогообложения. В деятельности налоговых органов выделяют учетную, аналитическую области, деятельность в области информационного обмена и международного сотрудничества и др.), которые логически связаны с функциями **а.н.**.

Особое значение имеет развитие **а.н.** в сфере **международного сотрудничества**. Налоговыми администрациями разных стран реализуются совместные меры в рамках договоров международного сотрудничества и участия государств в деятельности международных организаций: Европейской организации налоговых администраций (IOTA); Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР); Совете руководителей налоговых служб (СРНС) при Интеграционном комитете при Евразийском экономическом сообществе (ЕврАзЭС), Координационном совете руководителей налоговых служб государств — участников СНГ (КСРНС СНГ); Таможенном союзе ЕврАзЭС; Совете государств региона Балтийского моря — Балтсовете (Council of the Baltic Sea States — CBSS); БРИКС (BRICS); Шанхайской организации сотрудничества (ШОС).

Современный этап развития международного сотрудничества налоговых администраций характеризуется использованием трех новых инструментов международного информационного обмена: (1) многосторонней Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, (2) Глобального форума по прозрачности и обмену налоговой информацией, (3) Стандарта автоматического обмена информацией о финан-

совых счетах в налоговых целях. Для реализации новых *механизмов налоговых* созданы Объединенный центр информации о налоговых уклонениях и Общая система передачи информации (Common Transmission System).

Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам насчитывает в качестве основных участников 84 юрисдикции, среди которых известные офшоры: Аруба; Бермуды; Британские Виргинские острова; Каймановские острова; Кипр; Фарерские острова; Гибралтарские острова; Остров Гернси; Ирландия; Остров Мэн; Остров Джерси; Лихтенштейн; Люксембург; Мальта; Монсеррат; Нидерланды; Сан-Марино; Сингапур. Участниками Глобального форума являются G20, ОЭСР, ЕС, международные финансовые центры и отдельные развивающиеся страны. Международный стандарт прозрачности и обмена налоговой информации реализуется на основе соблюдения требований конфиденциальности в отношении обмениваемой информации. Автоматический обмен информацией о финансовых счетах в налоговых целях предполагает использование Модельного соглашения компетентных органов и Общего стандарта отчетности.

В России, заинтересованной в международном сотрудничестве, большую роль играет информационное обеспечение **а.н.,** развивающееся за счет использования информационных ресурсов государственных органов управления, новых информационных технологий и созданных на их основе электронных сервисов для налогоплательщиков.

Литература

Налоговое администрирование: Учебник // Под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. 3-е изд. Йошкар-Ола: Стринг, 2013.

Налоговое администрирование: Учеб. пособие / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2009.

Файоль А. Общее и промышленное управление. М.: Контроллинг, 1992.

Bird R.M., de Jantscher M.C. (ed.). Improving tax administration in developing countries. Washington, DC: International Monetary Fund, 1992. T. 19. P. 23—45.

Tanzi V., Pellechio A. The reform of tax administration. IMF WP/95/22. International Monetary Fund, 1995.

О.А. Миронова,
доктор экономических наук, профессор

АМНИСТИЯ НАЛОГОВАЯ
(TAX AMNESTY)

См. также: *база налоговая; доходы бюджета налоговые; законодательство налоговое; культура налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); право налоговое; ставка налоговая*

Амнистия налоговая **(а.н.)** — мера по освобождению лица (лиц), виновного в нарушении *законодательства налогового*, от административной, уголовной, финансовой и налоговой ответственности, распространяемая на *плательщиков налогов и сборов*, на которых в соответствии с *законодательством налоговым* возложена обязанность по уплате *налогов*, *сборов* и иных обязательных платежей в бюджетную систему.

Теория вопроса **а.н.** связана с исследованием категории «амнистия» и ее видовой интерпретации: «экономическая амнистия», «финансовая амнистия», «амнистия капиталов» и др. Единства мнений среди ученых относительно каждой из категорий не существует, **а.н.** выделяют как самостоятельную категорию и как подвид финансовой амнистии; в свою очередь, финансовая амнистия выделяется из экономической. Существуют также мнения, что сущность **а.н.** приравнивается к амнистии капиталов и/или амнистия капиталов сводится к **а.н.**

Правовая природа амнистии в теории и практике — дискуссионный вопрос. Относят ее к разным институтам: уголовного права, поскольку регламентируется уголовным законодательством; государственного права как института, созданного законодательной властью, а также административного, финансового и налогового права. Акт амнистии может включать разный круг лиц, подлежащих амнистии. Освобождение от ответственности и наказания по амнистии не связывают с сомнениями в обоснованности преступности деяний, описанных в акте амнистии. Акт амнистии характеризует проявление гуманизма со стороны государства. Поводы для объявления амнистии в истории носили чаще всего политический характер, поскольку актами об амнистии предусматривались: освобождение лиц, совершивших преступление, от уголовной ответственности, освобождение от наказания осужденных лиц, замена назначенного наказания более мягким, снятие судимости и др.

Сущность **а.н.** заключается в освобождении лиц от налоговой ответственности, которая возникает в связи с совершенным налоговым правонарушением. При совершении налоговых преступлений актом амнистии предполагается освобождение лиц от уголовной ответственности.

Тем самым в теории понятия **а.н.** и «амнистия лиц, совершивших налоговые преступления» рассматриваются как разные. **Классификация видов амнистий** по разным признакам приведена на рисунке.

Классификация видов амнистий

Практические вопросы *права налогового* широко освещаются в судебной практике по спорным ситуациям и используются для комментариев к законодательству о налогах и сборах по многим спорным ситуациям, включая применение **а.н.**

А.н. используется разными странами и в различных целях. США — одна из первых стран, применивших **а.н.** еще в 1930-х гг. С 1982 г. в более чем в половине штатов США **а.н.** проводились в целях освобождения от санкций за сокрытие доходов. В посткризисный период (2009) проведена **а.н.** для граждан, которым была предоставлена возможность добровольно предоставить сведения об офшорных счетах и избежать уголовного наказания. Основной причиной проведения **а.н.** послужило раскрытие Банком Швейцарии UBS информации о 250 американских клиентах, использующих счета в офшорных зонах. Успех проведенной **а.н.** и выплаченные компенсации швейцарским банком правительству США не прошли бесследно. В 2015 г. UBS предоставил сведения налоговикам о счетах около 4,5 тыс. клиентов.

Во Франции **а.н.** 1986 г. была совмещена с политикой снижения *налогового бремени* в целях предотвращения оттока капитала из страны из-за высоких *ставок налоговых*. В Германии **а.н.** 2002 г. была объявлена как разовый акт в связи с введением в обращение наличных евро в целях освобождения от уголовного наказания владельцев миллиардов немецких марок, хранящихся на зарубежных счетах и выведенных из-под *налогообложения*. Правительство Германии планировало получить 30% возвращенной суммы немецких марок в виде займа сроком на 8 лет при ставке 2% годовых и пополнить за счет этого государственный бюджет на 25 млрд немецких марок. Успешного завершения данная **а.н.** не получила. К практике **а.н.** в разные периоды времени прибегали также Италия, Ирландия, Турция и другие страны.

А.н. вводилась на основании законодательных актов государств, в которых гарантируются права налогоплательщиков и освобождение их от ответственности. Порядок проведения **а.н.** предусматривает добровольное предоставление сведений (специальных деклараций) о доходах, источниках их образования, направлений инвестирования. Амнистированные капиталы по предусмотренным в законодательных актах условиям исключаются из «запрещенных», могут направляться на цели, предусмотренные нормами законов. Одно из главных условий предусматривает частичное направление амнистированных средств в национальные экономики.

В Российской Федерации в 1993 г. была объявлена **а.н.**, которая распространялась на юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, объявивших о неуплаченных налогах и иных налоговых платежах за 1993 и предшествовавшие ему годы и уплативших их в тот же срок в федеральный бюджет в полном объеме.

В России **а.н.** проводились также в 2005—2007 гг., 2013 г. В настоящее время введенный порядок **а.н.** освобождает налогоплательщиков от всех видов санкций и наказаний (административных, уголовных и налоговых) за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Административные наказания, установленные за совершение административных правонарушений в сфере налогообложения (предупреждение, административный штраф), применяются в отношении должностных лиц, а также граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Уголовные наказания за совершение налоговых преступлений (штраф, принудительные работы, лишение свободы, арест, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью) установлены в отношении организаций, их должностных лиц, а также физических лиц.

Налоговая санкция, рассматриваемая как мера ответственности за совершение налогового правонарушения, установлена в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных Налоговым кодексом. Налоговое правонарушение — это виновно совершенное противоправное деяние (действие, бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иного лица, за которое Налоговым кодексом предусмотрена ответственность.

Применение **а.н.** в России основано на соображениях сохранения *плательщиков налогов и сборов*, их *баз налоговых* как источников, генерирующих *доходы бюджета налоговые*, дальнейшего развития *культуры налоговой*, повышения уровня

налоговой ответственности. **А.н.** обеспечивает пополнение бюджета и соблюдение законодательства о налогах и сборах.

Литература

Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для студентов вузов / Под ред. Б.Х. Алиева, Х.М. Мусаевой. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.

Соловьев И.Н. Налоговая амнистия. М.: Проспект, 2014.

Ross J.M. Local government property tax amnesty programs: Structures and themes // Public Finance and Management. 2012. Т. 12. №. 2. С. 146—173.

Luitel H.S. Is Tax Amnesty a Good Tax Policy? Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States. Lexington books, 2014. .

Le Borgne E., Baer K. Tax amnesties: Theory, trends, and some alternatives. International Monetary Fund, 2008.

Ф.Ф. Ханафеев,
доктор экономических наук, профессор

АМОРТИЗАЦИЯ УСКОРЕННАЯ
(ACCELERATED DEPRECIATION)

См. также: *инструменты налоговой политики; кредит налоговый*; *льгота налоговая; льгота налоговая инновационно-инвестиционная; метод начисления амортизации; налог на прибыль; регулирование налоговое; скидка налоговая*

Амортизация ускоренная **(а.у.)** — *метод начисления амортизации*, при котором балансовая стоимость основных фондов (активов) в большей части переносится на издержки производства и обращения (расходы) в течение первых лет их эксплуатации, т.е. в более короткие сроки по сравнению с нормативными сроками службы, путем начисления амортизации по повышенным нормам.

Суть **а.у.** состоит в списании стоимости основных фондов увеличенными нормами задолго до их реального физического износа. Поскольку применение **а.у.** сопровождается относительным занижением прибыли в первые годы эксплуатации актива, нередко в организациях используются два метода начисления амортизации: равномерная (линейная) для демонстрирования отчетной прибыли и ускоренная для исчисления налогооблагаемой прибыли.

Цель **а.у.** — стимулирование инвестиций. Используется она как *инструмент стимулирования налогового* для опережающего развития конкретных отраслей, поощрения НИОКР или для общего инвестиционного оживления. Эффект применения данного *инструмента налоговой политики* заключается в отсрочке платежей (организация фактически получает от государства бесплатный *кредит налоговый*, который она погасит к концу срока списания актива) и ведет к снижению стоимости НИОКР. В первой половине срока эксплуатации актива за счет увеличения амортизационных отчислений увеличивается себестоимость продукции, следовательно, уменьшаются налогооблагаемая прибыль и *налог на прибыль* (в последние годы списания актива ситуация будет ровно обратной). В результате в распоряжении организации остается больше средств для финансирования технического развития и обновления основных фондов.

Впервые **а.у.** была применена в середине 1940-х гг. в Великобритании. Она массово использовалась в тот период и в США, когда было ясно, что оборудование, производящее оружие, не будет работать «нормативные» 15—20 лет. Ускоренный возврат вложенного капитала стал основным средством для поощрения военного производства, а в дальнейшем — способом форсированного развития и гражданской промышленности.

А.у. может достигаться как применением специальных методов начисления, так и путем установления повышенных норм амортизации (предельный случай — 100%, что по сути соответствует авансовой амортизации или *скидке налоговой*).

Используются следующие **основные способы а.у.**:

(1) способ твердо фиксированного срока службы актива;
(2) способ уменьшающегося остатка при удвоенной норме, или метод постоянного процента;
(3) кумулятивный способ, или способ «суммы чисел»;
(4) производственный способ, в котором устанавливается предельный объем производства, а срок полезного использования актива и срок начисления амортизации определяются годовыми (месячными) объемами производства.

При первом способе фиксируется срок, в течение которого стоимость актива должна быть списана в амортизационный фонд. Если срок установлен в пять лет, то ежегодно на себестоимость продукции переносится 20% стоимости актива. В настоящее время этот способ в чистом виде применяется крайне редко.

Способ уменьшающегося остатка (постоянного процента) заключается в том, что размер амортизации исчисляется по удвоенной норме (по сравнению с линейным методом) с остаточной стоимости основных фондов. Стоимость действующих активов списывается главным образом в первые годы их функционирования, что позволяет немедленно использовать решающую часть амортизации на новые капитальные вложения, на обновление основных фондов. Этот способ способствует не только ускорению амортизации, но и концентрации ресурсов в первые годы эксплуатации введенных в действие фондов. Но он не гарантирует полного списания стоимости актива. Ежегодный размер начисляемого износа снижается, и амортизация растягивается на много лет.

Кумулятивный способ (способ «суммы чисел») сочетает в себе два первых способа. Нормируется срок службы актива и увеличивается норма износа в первые годы его эксплуатации. Кумулятивный способ обеспечивает полное возмещение стоимости амортизируемых активов к концу их нормативного срока службы. Вместе с тем большая часть амортизации начисляется в первые два-три года, а стимулирующая роль амортизации возрастает.

Преимущества **а.у.**:

(1) большая часть амортизационной стоимости списывается в самом начале эксплуатации актива;

(2) финансовые ресурсы аккумулируются в начале эксплуатации основных фондов, и в дальнейшем они будут необходимы для их замены;

(3) у организации со временем возникает возможность увеличить издержки на ремонт основных фондов, на которые происходит начисление износа. Издержки организация будет нести в последние годы их использования, не снижая при этом расходов на производство.

Минусом **а.у.** является ее трудоемкость, что отрицательно сказывается на масштабах применения **а.у.**

А.у. позволяет организации застраховать себя от потерь и уменьшить все риски, возникающие в связи с уменьшением ценности изношенных активов, так как если будут сокращены сроки по восполнению стоимости изнашиваемых основных фондов, организация быстрее сможет приобрести новые. Применяются нормы ускоренной амортизации от 10 до 50%, наиболее распространенная ставка — 15—18%,— предоставляется организациям, направляющим инвестиции на внедрение новой техники, оборудования.

Применение **а.у.** позволяет получить *льготы налоговые,* в основном *льготу налоговую инновационно-инвестиционную,* в первые годы использования нововведенного оборудования, что стимулирует их своевременное обновление и процесс инновационной деятельности. Большие амортизационные отчисления способствуют росту инвестиций и процесса обновления основных фондов организаций. В мировой практике **а.у.** повсеместно применяется в целях инновационного обновления основных фондов, развития производства, ликвидации морального износа, а также ухода от негативных последствий инфляции. Международная статистика свидетельствует: если в середине XX в. доля амортизационных отчислений в общих инвестициях развитых стран составляла всего 25—30%, то в настоящее время она стабильно держится на уровне 70—80%. Начисление **а.у.** на основные фонды, задействованные в инновационной деятельности, интенсивно используется многими экономически развитыми странами.

Особенности применения **а.у.** в разных странах: США применяют **а.у.** в отношении энергетического оборудования; Дания — для машин и оборудования; Великобритания — для списания полной стоимости технического оборудования в первый год его работы; Франция — к энергосберегающему, экологическому, информационному оборудованию (амортизация компьютера за 1 год) с коэффициентами амортизации: срок службы до 4 лет — 1,5; 5—6 лет — 2; более 6 лет — 2—2,5; Швеция — для списания оборудования со сроком службы до 3 лет и с незначительным вкладом в расходы в год приобретения машин и оборудования в течение 4—5 лет.

Реализуемая государством политика **а.у.** по сути активизирует процесс вложения средств в развитие организации, минимизируя объем налоговых обязательств. Именно в целях развития национального производства налоговая и финансовая политика государств ориентирована на установление ускоренных норм амортизации, так как это сохраняет вложенный в производство капитал и реально увеличивает производственные мощности. Международный опыт применения **а.у.** показал свою высокую эффективность как средства форсирования процесса накопления капитала, обновления и модернизации машин и оборудования в целях повышения конкурентоспособности продукции в условиях инфляции.

В целом **а.у.** способна привести к значительным темпам расширенного воспроизводства основных производственных фондов на новой технической основе. Ее использование эффективно не только в важнейших отраслях промышленности, но и в регионах, отстающих в своем экономическом развитии.

Вместе с тем использование **а.у.** эффективно в случае реальной потребности в расширении производства и возможности приобретения основных фондов. Однако, если средства от **а.у.** не используются для приобретения новых основных фондов, она просто увеличивает издержки производства и эффекта инновационного развития организации нет.

Во многих странах введен контроль за целевым использованием амортизационных отчислений. Например, в Норвегии для государственного контроля за использованием амортизационных отчислений существует закон, обязывающий при наличии не использованной по целевому назначению накопленной амортизации в течение двух лет прибавлять неизрасходованную сумму к объему прибыли до налогообложения с начислением на нее всех положенных по законодательству налоговых платежей.

Литература

Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика: Учебник. М.: Юрайт, 2014.

Ермакова Е.А., Барулин С.В. Степаненко В.В. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие. М.: Дашков и Ко, 2015.

Налоговые льготы: теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures — Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004.

Harberger A. Reflections on Distributional Considerations and the Public Finances. UCLA, 2003.

Е.А. Ермакова,
доктор экономических наук, профессор

БАЗА НАЛОГОВАЯ
(TAXABLE BASE, TAX BASIS)

См. также: *масштаб и единица налогообложения*; *налогообложение; объект налогообложения; обязательство налоговое; ставка налоговая; элементы налога*

База налоговая **(б.н.) —** обязательный *элемент налога,* количественная (стоимостная, физическая или иная) характеристика *объекта налогообложения* с учетом установленного *законодательством налоговым* порядка исчисления налога.

По своему содержанию **б.н.** представляет собой объект налогообложения, скорректированный и подготовленный к применению *ставки налоговой*, исчислению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Именно **б.н.**, умноженная на налоговую ставку, в результате дает сумму *обязательств налоговых.*

Б.н. определяется исходя из принятых в национальной *системе налоговой масштаба и единицы налога* и, как правило, индивидуальна для каждого вида налога и страны, хотя в мировой практике иногда встречаются одинаковые **б.н.** (например, по *налогу подоходному индивидуальному* и по *сборам на обязательное социальное страхование*).

В теории налогообложения возможны случаи совпадения **б.н.** и объекта налогообложения, однако на практике такие ситуации достаточно редки. Отличие этих понятий и существование **б.н.** как самостоятельного *элемента налога* обусловлено двумя обстоятельствами: (1) объект налогообложения, который далеко не во всех случаях может быть оценен количественно (например, права собственности на какой-либо предмет), требует количественного измерения; (2) в **б.н.** учитываются специфика нормативной структуры налога и влияние *налоговых льгот*, под воздействием которых определенные состав-

ляющие объекта могут быть выведены из-под *налогообложения*.

В зависимости от специфики объекта налогообложения **б.н.** может быть выражена в стоимостном измерении и в натуральных (физических) показателях.

- **В стоимостном измерении,** например, **б.н. исчисляется** *по налогу на прибыль*, *налогу на добавленную стоимость*; *налогу с продаж*, *налогу подоходному индивидуальному* др. Использование унифицированного стоимостного подхода позволяет применять процентные *ставки налоговые* и элиминировать влияние на налогообложение инфляционных процессов, в значительной мере упрощает расчеты, однако это связано с рисками занижения **б.н.** вследствие целенаправленных манипуляций с ценами.
- **В натуральных (физических) показателях**. Данный подход позволяет получить наиболее точную оценку **б.н.**, однако не все объекты налогообложения могут быть измерены таким образом. В физическом измерении **б.н.** исчисляется по *налогу транспортному* (мощность двигателя в л.с., кВт, или объем камеры сгорания цилиндров двигателя, мощность двигателя, длина транспортного средства); *налогу акцизному* (штуки — для транспортных средств и табачных изделий, объем, крепость — для алкогольных напитков, масса — для нефтепродуктов) и т.п. Применение натуральных единиц измерения **б.н.** позволяет устранить ценовые риски, но при этом возникает инфляционная уязвимость и, как следствие, необходимость периодического пересмотра уровня *ставок налоговых*.

В мировой практике существуют налоги, в которых и стоимостное и натуральное измерениях **б.н.** применяются одновременно. К ним относятся, например, *налог земельный* (стоимостное измерение **б.н.** применяется в случае наличия стоимостной оценки земельного участка, а при ее отсутствии **н.б**. определяется площадью такого участка) и *налог акцизный* по табачным изделиям (одновременно применяется стоимостная и натуральная оценки). В первом случае использование комбинированного подхода обусловлено невозможностью полной оценки всех составляющих **б.н**. в стоимостном выражении. Во втором — специфическая *ставка налоговая* применяется в качестве ограничения, поэтому натуральное измерение **б.н.** используется во вспомогательных целях.

По некоторым *налогам* существуют различные варианты выбора единицы оценки **б.н.** (множественность оценки). Так, в *налоге транспортном* могут быть применены: стоимость автомобиля, мощность двигателя (в кВт, л.с.), объем камеры сгорания двигателя, вес или экологический класс транспортного средства. Выбор законодателем того или иного варианта оценки **б.н.** зависит от многих обстоятельств. Так, например, использование для оценки **б.н.** мощности или объема камеры сгорания двигателя, а также экологического класса позволяет ввести в сферу *регулирования налогового* экологические эффекты от эксплуатации транспортных средств.

В случае измерения **б.н.** стоимостными показателями возникает опасность ее искажения вследствие действия ценового фактора. Поэтому в практике налогообложения в целях недопущения занижения **б.н.** широкое применение находит использование обычных цен (которые должны соответствовать уровню справедливых рыночных цен). Обычная (рыночная) цена в общем случае соответствует цене, сложившейся на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг).

В теории налогообложения выделяют два метода определения размеров **б.н.**

Прямой метод расчета — основной. Он предполагает осуществление налоговых расчетов на основании реальных и документировано подтвержденных показателей производственно-хозяйственной деятельности *плательщика налогов*. При использовании прямого метода во внимание принимается информация из налоговых деклараций, правильность составления которых определяется на основании учетных регистров, отчетов, записей и документов, предоставляемых *плательщиком налога*.

Косвенные методы используются в тех случаях, когда применение прямого метода не представляется возможным (порча, утрата, хищение первичных документов или отказ *плательщика налогов* от обследования своей деятельности налоговыми органами). Они позволяют оценить размер **б.н.** и их элементов не прямым счетом, а с помощью информации, полученной из источников иных, нежели отчетность или первичные документы, т.е. на основании каких-либо вспомогательных признаков (например, исходя из

связи затрат и доходов одного и того же экономического агента).

В мировой практике налогообложения используются следующие косвенные методы определения **б.н.:**

(1) метод экономического анализа;
(2) метод наблюдения;
(3) метод аналогий;
(4) метод контроля за расходами и доходами *плательщиков налогов.*

1. Метод экономического анализа базируется на взаимосвязи и взаимозависимости различных экономических показателей, характеризующих хозяйственную деятельность плательщика налогов, и применяется для оценки отдельных элементов **б.н**., к которым относятся:

(1) объемы производства и реализации товаров (работ, услуг), которые рассчитываются исходя из характеристики состояния производственных мощностей, количества использованного сырья, материалов, электрической и тепловой энергии, воды, тары, упаковки, размеров торговых наценок (скидок), остатков товарно-материальных ценностей, численности работников, размера выплаченной заработной платы и иных элементов расходов производства и реализации товаров (работ, услуг) и др.;
(2) расходы, связанные с приобретением материальных и нематериальных активов, при определении которых может быть использована экспертная оценка и заключения уполномоченных органов;
(3) прирост активов плательщика налогов, определяемый вследствие проверки наличия и сравнения активов в процессе осуществления им предпринимательской деятельности;
(4) расходы на оплату труда, определяемые налоговым органом, исходя из документов, подтверждающих трудовые отношения с работниками и получение ими заработной платы и иных доходов;
(5) доходы и расходы, исчисляемые с учетом результатов проведения оценки информации об осуществлении предпринимательской деятельности плательщика налогов, полученной из иных источников;
(6) объемы реализации и приобретения продукции, рассчитываемые на основании результатов инвентаризации запасов, наблюдения объемов производства, приобретения и реализации товаров (работ, услуг) и обследования мест осуществления деятельности;
(7) доходы и расходы иных плательщиков налогов, осуществляющих деятельность в таких же или подобных условиях.

2. Метод наблюдения представляет собой осуществление визуального контроля и определение размера реальных денежных поступлений от реализации товаров, работ (услуг). Сфера его применения ограничена плательщиками налогов, осуществляющими операции с наличностью.

3. Метод аналогий предполагает определение **б.н.** (доходов, *объектов налогообложения*) на уровне аналогичного показателя этого же плательщика налогов в предыдущем *периоде налоговом* или в соответствующем периоде предыдущего налогового года с учетом инфляции и других факторов (сезонность, длительность производственного цикла и др.) или на уровне аналогичных показателей иного плательщика налогов, осуществляющего деятельность в таких же или подобных условиях.

4. Метод контроля за расходами и доходами базируется на результатах анализа показателей фактически полученных доходов и понесенных расходов. При этом учитывается движение активов такого плательщика налогов.

В том случае, если при помощи косвенных методов определяется не **б.н.**, а сумма налога, то это паушальный метод.

Среди множества применяемых налогов и сборов существуют и такие, в которых **б.н.** не определяется. К ним относятся налоги, по которым законодательством установлен фиксированный размер *обязательств налоговых* в расчете на одного плательщика. Если же размер обязательств налоговых устанавливается в фиксированной сумме за одну операцию (например, гербовый сбор) или в расчете на один объект (плата за торговый патент установлена для каждого пункта продажи товаров, предоставления услуг), в качестве **б.н.** принимается количество таких операций или объектов.

Литература
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Иванов Ю.Б., Крисоватий А. ., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. К.: Атіка, 2006.
Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навч. посібн. К.: Кондор, 2010.
Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: МГУ: Инфра-М, 1997.
Musgrave R. The theory of public finance. A study in public economy. McGrow-Hill Book Company, Inc. New York Toronto London, 1959.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

БРЕМЯ НАЛОГОВОЕ ИЗБЫТОЧНОЕ
(EXCESSIVE TAX BURDEN)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог акцизный; налог косвенный; нейтральность налогообложения; переложение налогов; политика налоговая; принцип эффективности; ставка налоговая*

Бремя налоговое избыточное **(б.н.и.)** — потеря эффективности для общества в результате ухудшения общественного благосостояния, которое обусловлено недопотреблением и недопроизводством товаров (услуг) в результате введения новых или повышения существующих налогов.

Используется для анализа распределения *налогового бремени* и обоснования решений *политики налоговой*, повышающих нейтральность, а соответственно способствующих реализации *принципа эффективности*.

Анализ распределения налогового бремени традиционно проводится с привлечением понятий эластичности спроса и предложения. Эластичность спроса (предложения) по цене — это степень чувствительности спроса (предложения) на какой-либо товар к изменению цены на этот товар. Эластичность спроса показывает, на сколько процентов увеличится (уменьшится) спрос на товар при уменьшении (увеличении) его цены на один процент, а эластичность предложения — на сколько увеличится (уменьшится) предложение товара при увеличении (уменьшении) его цены на один процент.

Рассматривается гипотетический *налог акцизный* с виноделов в размере 1 долл. в расчете на бутылку условного вина. Равновесная цена этого вина до введения акцизного налога — 4 долл. за бутылку, а равновесное количество, сложившееся на рынке до обложения, — 15 млн бутылок (рис. 1).

Вновь введенный акцизный налог сдвигает кривую предложения S вверх на величину налога до значения S_t. Это приводит к установлению новой равновесной цены на уровне 4,5 долл., т.е. цена для потребителя возрастет на 0,5 долл., а производители, заплатив в бюджет 1 долл. налога акцизного, получат 3,5 долл., т.е. на 0,5 долл. меньше, чем до введения налога. В результате *переложение налога* на потребителей будет осуществлено наполовину. Потребители и производители поделят бремя уплаты налога акцизного поровну. Но при этом количество продаваемого вина снизится с 15 млн до 12,5 млн бутылок в месяц. Государство получит в виде налога 12,5 млн долл., которые затем потратит на производство общественных благ, поэтому кажется, что общество здесь ничего не теряет, а наоборот выигрывает. На самом деле общество теряет чистую выручку от производства данного товара, так как снижается его потребление. Раньше она составляла 60 млн долл. (15 млн бут. × 4 долл.), а теперь она составляет 43,75 млн долл. (12,5 млн бут. × × 3,5 долл.) + 12,5 млн долл. в виде налога акцизного, что в итоге меньше на 3,75 млн долл. прежней величины (60 − 43,75 − 12,5 = 3,75 млн долл.).

Ухудшение общественного благосостояния, связанное с недопотреблением и недопроизводством в результате введения новых или повышения существующих налогов, называется потерей эффективности, или **б.н.и.** Треугольники *abc*, демонстрирующие потерю эффективности, называют еще треугольниками Харбергера (по имени чикагского экономиста Arnold Harberger, обосновавшего это явление в 1970-х).

В данном случае эластичности спроса и предложения таковы, что на производителей и потребителей налог перекладывается в равных частях. Соответственно величина **б.н.и.** имеет медианное значение. Вместе с тем характер эластичности оказывает существенное влияние на изменение величины **б.н.и.** Здесь действуют два правила.

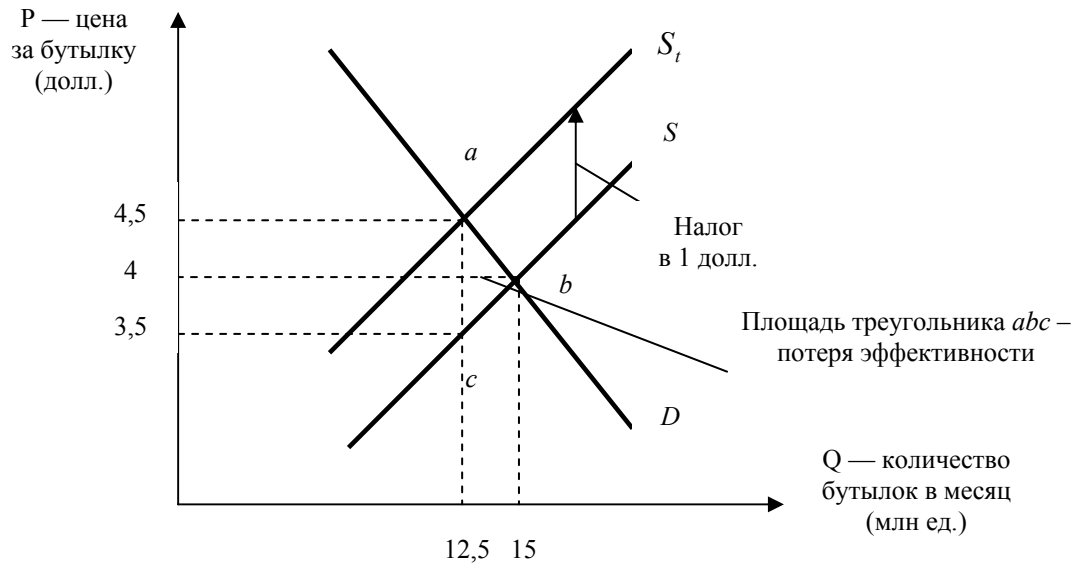


Рис. 1. **Распределение бремени уплаты налога акцизного и потеря эффективности от его введения**

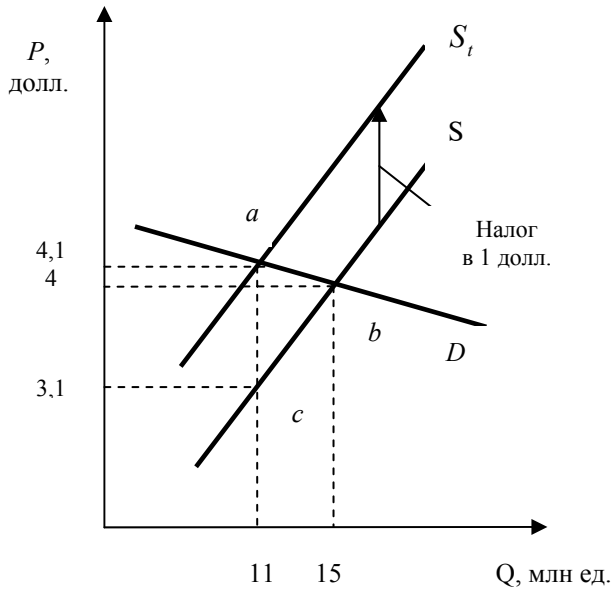
1. При определенном предложении чем менее эластичен спрос на товар, тем большая часть налога перекладывается на потребителей. Когда спрос абсолютно неэластичен (прямая *D* вертикальна), налог в полном размере перекладывается на потребителей, когда спрос абсолютно эластичен (прямая *D* горизонтальна) — полностью на производителей.

2. При определенном спросе, чем менее эластично предложение, тем большая часть налога перекладывается на производителей. Когда предложение абсолютно неэластично (прямая S вертикальна), налог в полном размере перекладывается на производителей, когда предложение абсолютно эластично (прямая S горизонтальна) — полностью на потребителей.

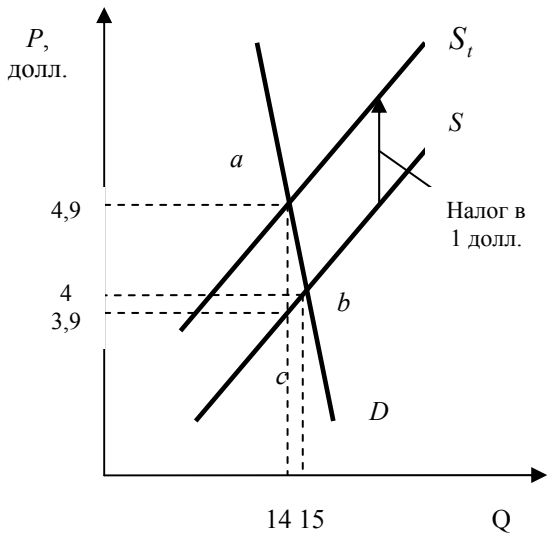
На рис. 2 — более реальные случаи: спрос и предложение эластичны (неэластичны) не абсолютно, а относительно.

В случае когда спрос эластичен по цене (рис. 2.а), введение налога акцизного поднимет цену незначительно — всего до 4,1 долл. за единицу. Следовательно, подавляющая часть налога акцизного (0,9 долл.) будет падать на производителя. Спрос, как правило, тем более эластичен, чем больше у данного товара заменителей (субститутов) и чем ближе их полезные свойства, а также чем больше разнообразных возможностей использования данного товара. Кроме того, в этом случае наблюдается существенное уменьшение равновесного количества товара. Его потребление снизится с 15 млн до 11 млн единиц в месяц. Соответственно потери общественного благосостояния будут максимальны.

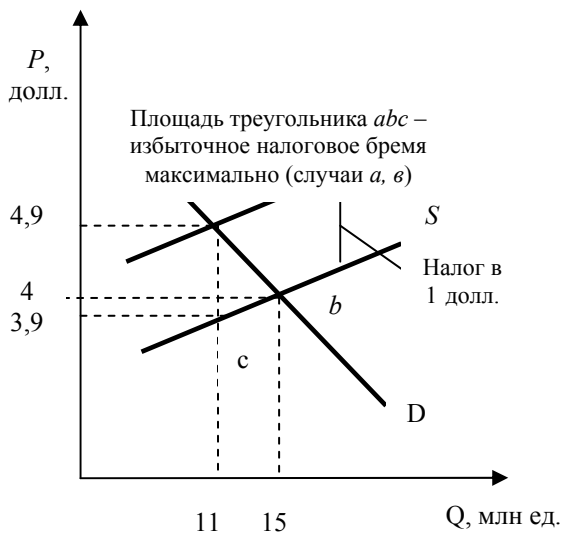
Если спрос неэластичен (рис. 2.б), введение налога акцизного существенно повысит цену товара (до 4,9 долл.) и подавляющая часть налога (0,9 долл.) будет падать на потребителя. Спрос, как правило, тем менее эластичен, чем насущнее потребность, удовлетворяемая данным товаром, чем более ограничен доступ к нему и чем больший уровень агрегированности (объединение товара с другими товарами все более расширяющейся группы) он имеет. При этом будет наблюдаться незначительное уменьшение равновесного количества (в нашем примере потребление снизится всего с 15 млн до 14 млн ед.). Соответственно потери общественного благосостояния в этом случае будут минимальны.



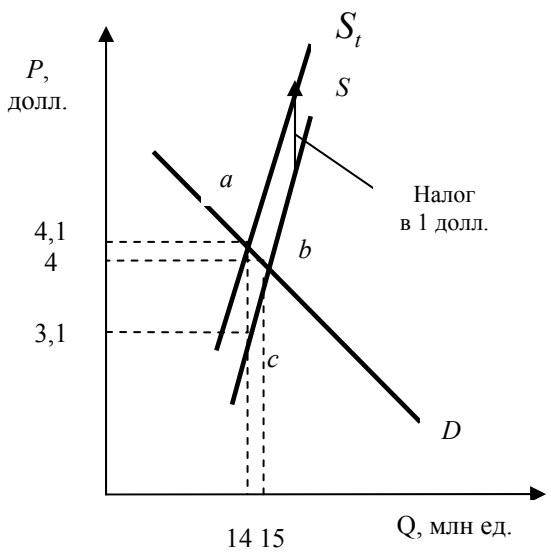
а) Переложение и эластичный спрос



б) Переложение и неэластичный спрос



в) Переложение и эластичное предложение



г) Переложение и неэластичное предложение

Рис. 2. **Влияние эластичности спроса и предложения на величину б.н.и.:**
P – цена за единицу, Q — количество потребленного товара, S – кривая предложения до введения налога, S_t – кривая предложения после введения налога, D – кривая спроса

Характер эластичности предложения вызывают схожую, но обратную реакцию. При эластичном предложении по цене (рис. 2.в) введение *налога акцизного* приводит к значительному росту цены и поэтому существенная его часть перекладывается на потребителей. Потери общественного благосостояния в этом случае будут максимальны. При неэластичном предложении (рис. 2.г) цена товара повышается незначительно и большая часть налога ложится на плечи производителей. Кроме того, при неэластичном предложении равновесное количество товара сокращается значительно меньше, чем при эластичном. Соответственно потери общественного благосостояния в этом случае будут минимальны.

В итоге, как можно увидеть на рис. 2, площадь треугольника *abc*, показывающая величину **б.н.и.**, разная. При неэластичном спросе и предложении она минимальна (рис. 2.*б* и 2.г), при эластичном спросе и предложении — максимальна (рис. 2.а и 2.в).

Таким образом, реализуется следующая закономерность: при прочих равных условиях чем более эластичены спрос и предложение, тем значительнее будут потери эффективности при введении налога или повышении налоговых ставок, тем больше будет величина **б.н.и.**

Согласно теории потребления, эластичность спроса по цене зависит от потребительских предпочтений, а именно от готовности потребителя отказаться от одного товара в пользу другого. Эластичность спроса по цене будет низкой, если без данного товара невозможно обойтись или если на него тратится небольшая часть бюджета потребителя. В связи с этим можно утверждать, что повышение *налогов косвенных*, например, на соль существенно скажется на потребителе, поскольку бремя их уплаты будет успешно переложено на него (пример: история соляного бунта в России в 1648 г.).

Кроме того, эластичность спроса на какую-либо группу товаров (например, мясные продукты) будет ниже, чем на конкретный товар из этой группы (например, вареную колбасу), поскольку для потребителя вареной колбасы гораздо проще найти другой мясной продукт — заменитель. Именно поэтому косвенные налоги на широкие группы товаров (*налог на добавленную стоимость* или *налог с продаж*) ставят потребителей в худшее положение, чем *налоги косвенные* на более узкие группы (*налоги акцизные*).

Важное влияние на изменение эластичности спроса оказывает фактор времени. Причина влияния его обусловливается тем, что потребительские предпочтения быстро не меняются — для этого нужно время. На этом основании можно утверждать, что в долгосрочном периоде эластичность спроса на какой-либо товар может меняться, а значит, и величина **б.н.и.** может меняться даже при неизменных *ставках налоговых*.

Аналогичный анализ распределения *налогового бремени* может быть проведен не только для *налогов косвенных*, но и для *налогов подоходных индивидуальных* и *налогов на прибыль*.

Два различных налога, приносящие одинаковые поступления средств в бюджет, могут повлечь за собой различные потери эффективности и соответственно различные издержки для общества. Это обстоятельство необходимо учитывать правительству при выборе налоговых альтернатив. В целом оно должно стремиться минимизировать величину **б.н.и.** при введении новых налогов или повышении существующих для максимизации общественного благосостояния. Однако могут быть исключения по группе товаров, наносящих вред здоровью или окружающей природной среде. В этом случае правительство может использовать повышение *налога* для уменьшения потребления данных товаров, несмотря на повышение **б.н.и.**

Литература

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Arnold Harberger. Taxation and Welfare. Boston: Little, Brown & Co., 1974.

Harberger A.C. The Incidence of the Corporation Income Tax // Journal of Political Economy. 1962. Vol. 70. № 3. P. 215—240.

Rosen Harvey S., Gayer T. Public Finance. Eight Edition. McGraw-Hill, International Edition, 2008. P. 304—330.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

ВЕКСЕЛЬ НАЛОГОВЫЙ
(TAX PROMISSORY NOTE)

См. также: *администрирование налоговое; налог акцизный; налог на добавленную стоимость; обязательство налоговое; планирование налоговое*

Вексель налоговый **(в.н.)** —письменное безусловное денежное обязательство *плательщика налога* оплатить в бюджет соответствующую сумму *обязательства налогового* в установленном порядке и в установленные сроки

Понятие **в.н.** является производным от общего понятия векселя. Прообразы векселя в виде письменных абстрактных финансовых обязательств можно встретить уже в Древнем мире, например синграфы и хирографы в Древнем Риме. Классическая форма западноевропейского векселя, которая по сути и получила распространение в современном мире, появились в Италии в XII—XIII вв. Итальянское происхождение имеют также большинство терминов современного вексельного обращения.

Использование векселя в хозяйственном обороте экономически развитых стран мира обусловило актуальность унификации норм вексельного обращения. В 1930 г. на Международной конференции в Женеве были подписаны три конвенции, призванные унифицировать вексельное законодательство. Одна из них, Конвенция № 358, содержала текст Единообразного закона о переводном и простом векселе, отражающий сложившиеся нормы немецкого и французского налогового права.

Наиболее важным является разделение векселей на простые и переводные. Единообразный закон о переводном и простом векселе устанавливает обязательные реквизиты, необходимые для признания документа простым или переводным векселем. В **простом векселе** отражено простое и ничем не обусловленное обязательство векселедателя (должника) уплатить определенную сумму векселедержателю (кредитору) в указанный срок и в указанном месте.

Переводной вексель (**тратта**) содержит простое и ничем не обусловленное предложение векселедателя (кредитора, трассанта) должнику (трассату) уплатить определенную сумму в указанный срок и в указанном месте третьему лицу (ремитенту) или его приказу. После того как должник акцептует вексель, т.е. подтвердит свое согласие выполнить соответствующий платеж, вексель передается ремитенту, который становится векселедержателем. Переводной вексель может быть использован векселедержателем для расчетов вместо наличных или безналичных денег. Обращение переводного векселя происходит посредством передаточной надписи на его обратной стороне — индоссамента.

Надежность векселя повышается в том случае, если он не только акцептован должником, но и содержит **аваль**, т.е. гарантию платежа по векселю, которую зачастую предоставляют коммерческие банки. В экономическом аспекте коммерческие векселя выступают формой безналичных расчетов, которая непосредственно связана с коммерческим кредитованием. В отличие от коммерческих векселей финансовые векселя не имеют товарного покрытия. Операции с использованием этих видов векселей могут приводить к формированию налогооблагаемых доходов у субъектов вексельных отношений.

При определенных условиях векселя могут использоваться для погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами. Так, в России при отсутствии в нормативной базе до 1999 г. формального запрета на неденежное погашение налоговых обязательств, на региональном и муниципальном уровнях была распространена практика уплаты налогов векселями крупных компаний, региональных и местных администраций. Однако это явление получило негативную оценку, поскольку приводило к снижению прозрачности формирования и исполнения бюджета, связанному с необходимостью проведения различных зачетных схем, а также с прямыми потерями бюджетов от принятия векселей в счет уплаты *налогов*, так как реальная стоимость векселей зачастую оказывалась ниже номинальной.

Особую сферу применения, непосредственно связанную с *отношениями налоговыми*, имеет **в.н.**, который по сути выступает инструментом налогового регулирования. Международные акты не содержат определения **в.н.** и не устанавливают требований к нему, поэтому использование **в.н.** базируется на нормах национального *зако-*

нодательства налогового. Основные функции **в.н.**, отображающие его сущность:

(1) фиксирует признание и условия погашения обязательства налогового плательщиком налогов;
(2) предоставляет плательщику налога отсрочку выполнения обязательства налогового;
(3) гарантирует уплату налога в срок, установленный **в.н.**

Векселедателем **в.н.** является плательщик налога, а векселедержателем — налоговый орган. Выписывая **в.н.,** плательщик налога берет на себя безусловное денежное *обязательство налоговое*, а, принимая на учет **в.н.**, налоговый орган соглашается с размером и условиями погашения налогового обязательства данным плательщиком налогов. Таким образом происходит фиксирование налогового обязательства плательщика налогов, которое возникло в настоящий момент, но будет погашено в будущем.

Наиболее значимая функция **в.н.** для плательщика налогов — предоставление возможности отсрочить уплату налога и тем самым оптимизировать управление финансовыми ресурсами. Для фискальных властей особая актуальность состоит в том, что **в.н.** предоставляет дополнительные гарантии погашения налогового обязательства в установленный срок. Это достигается, например, путем установления необходимости авалирования **в.н.** коммерческим банком как обязательного требования к его использованию.

Законодательство налоговое может устанавливать обязательный или добровольный характер использования **в.н.** Однако **в.н.** как инструмент *администрирования налогового* на практике не получил широкого распространения. Определенный практический опыт использования **в.н.** в администрировании *налога на добавленную стоимость* (НДС) и акцизов имеет Украина. Так, украинским импортерам большинства различных видов товаров было предоставлено право не уплачивать НДС на таможне, а оформить **в.н.** сроком до 30 дней, включая день выдачи. Погасить **в.н.** можно было либо денежными средствами, либо зачислением в счет суммы бюджетного возмещения. Погашенный **в.н.** при импорте товаров на таможенную территорию государства давал право на получение *кредита налогового*. Таким образом, **в.н.** не только позволял отсрочить, а при выполнении определенных условий и вовсе избежать уплаты НДС при импорте «живыми» деньгами, но и способствовал решению проблемы справедливого возмещения НДС из бюджета.

Активное использование таких **в.н.** в налоговом планировании налогоплательщиков-импортеров привело к обусловленному фискальными интересами государства существенному ограничению использования данного инструмента. В настоящее время Налоговым кодексом Украины право использовать **в.н.** предоставлено только украинским предприятиям судостроительной промышленности при импорте оборудования и комплектующих, которые не производятся на Украине, для использования в своей деятельности, а также при импорте оборудования и комплектующих к нему теми плательщиками налогов, которые реализуют инвестиционные проекты в установленных законодательством приоритетных отраслях экономики. В первом случае срок погашения **в.н.** установлен на дату возникновения *обязательств налоговых*, связанных с поставкой построенного с помощью соответствующего импортированного оборудования судна. Во втором случае срок погашения **в.н.** наступает на 60-й день после даты его выдачи.

Еще одной сферой, но уже не добровольного, а обязательного применения **в.н.** в украинском налоговом законодательстве является уплата акцизов при реализации некоторых видов подакцизных товаров (спирта этилового, спирта этилового денатурированного (технического спирта), биоэтанола, легких и тяжелых дистиллятов, а также нефтепродуктов) для производства из них определенных видов продукции. Вексель выписывается налогоплательщиком и авалируется банком на сумму акциза исходя из базовых ставок, в то же время при целевом использовании законодательство позволяет применить льготные (нулевые) ставки акциза. Вексель выписывается на срок, не превышающий 90 дней. Условием погашения **в.н.** в данном случае является установленный законодательством документ, подтверждающий целевой характер использования подакцизных товаров. Если же вексель не погашается в установленный срок, то векселедержатель опротестовывает его и требует погашения указанной в нем суммы у банка-авалиста.

Таким образом, **в.н.** является инструментом налогового регулирования и администрирования.

Литература
Калініченко Г.В. Поняття, сутність та функції податкового векселя // Фінансове право. 2012. № 2. С. 301—307.
Мошенский С.З. Эволюция векселя. К.; Ровно: Планета-Друк, 2005.
Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / Под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева, И.В. Трунина: В 3 т. Т. 1. М.: ИЭПП, 2008.
Bird R.M. VAT in Ukraine: An Interim Report // Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies. Ed. R.W. McGee. Springer. 2008. P. 621—638.

А.В. Гурнак,
кандидат экономических наук, доцент

ВОЗМЕЩЕНИЕ БЮДЖЕТНОЕ
(REFUND FROM BUDGET, AMOUNT OF TAX REFUND)

См. также: *вычет налоговый; налог на добавленную стоимость; налог акцизный; период налоговый; плательщик налогов и сборов; пошлина*

Возмещение бюджетное **(в.б.)** — возмещение из бюджета сумм излишне уплаченных (взысканных) налоговых платежей (налогов, сборов, пени), предусмотренных *законодательством налоговым*.

В.б. может рассматриваться также на основе бюджетного законодательства в части излишне уплаченных таможенных пошлин и других платежей. Причинами возникновения требований *плательщиков налогов и сборов* по **в.б.** являются:

(1) конструктивные особенности национальных *систем налоговых*, которые приводят к появлению различных вычетов и *льгот налоговых* и, как следствие, к переплатам по результатам оценки налоговых деклараций истекшего *периода налогового*;

(2) конструктивные особенности порядка уплаты авансовых платежей по ряду налогов, которые приводят к превышению фактической оплаты над начислениями;

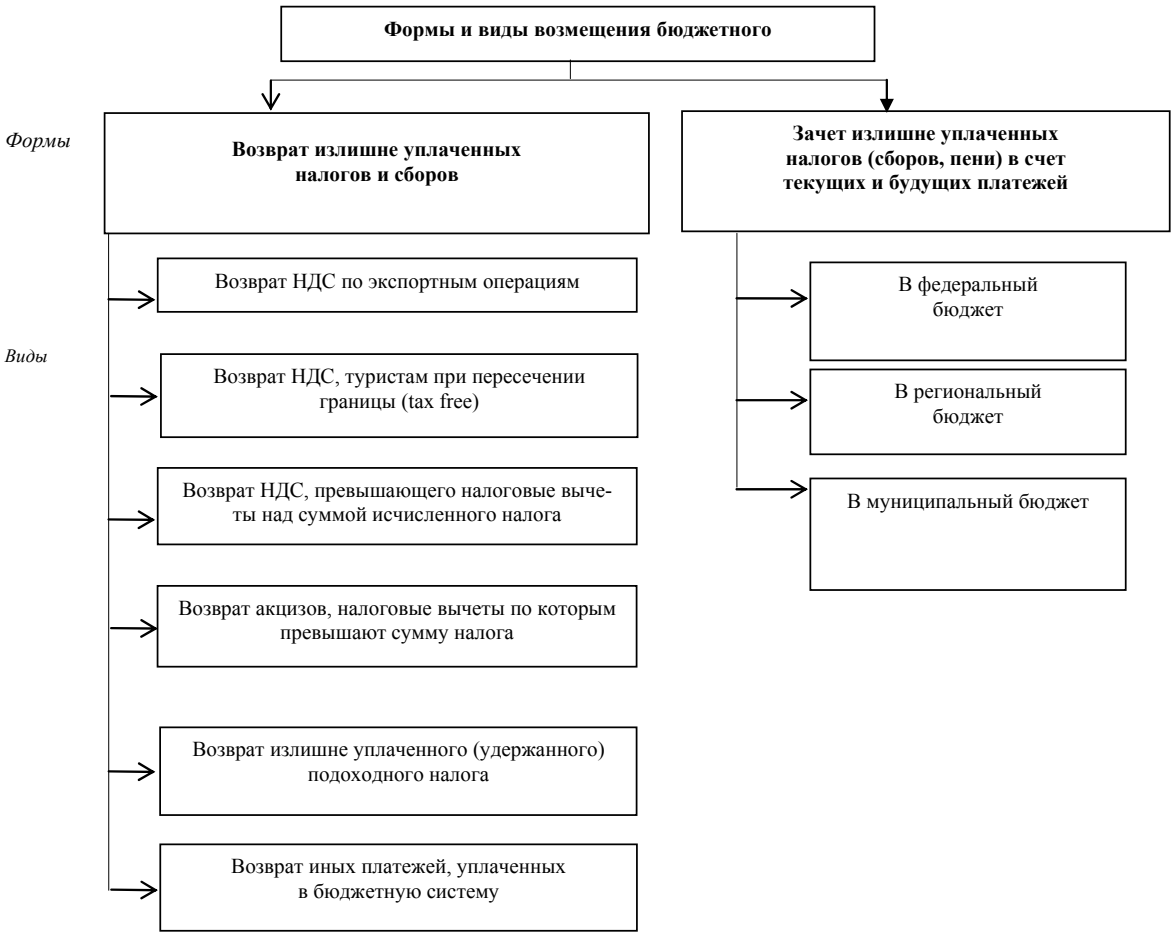
(3) занижение плательщиками налогов своих доходов при предъявлении требований на возврат; и др.

В.б. налоговых платежей может быть полным или частичным, производится в двух основных формах: (1) возврат денежных средств (перечислением суммы налога (сбора, пени), либо наличными денежными средствами); (2) зачет по налогам**,** по которым за плательщиком налогов числится *долг налоговый (недоимка)*. **В.б.** различаются также по видам возмещений, по частоте налоговых возвратов, по группам налогоплательщиков, в разрезе отдельных видов налогов. Классификация форм и видов **в.б.** приведена на рисунке.

В.б. в форме возврата налоговых платежей из бюджета в современной литературе трактуется как «факультативная стадия налогового производства» и признается инструментом регулирования расчетов плательщика налогов и сборов с бюджетом.

В зарубежной теории и практике уделяется большое внимание вопросам, связанным с рабочей нагрузкой и затратами налоговых администраций в связи с **в.б.** По ряду администрируемых основных налогов в странах ОЭСР (*налогу подоходному индивидуальному*, *налогу на прибыль*, *налогу на добавленную стоимость (НДС)*) переплаты по определенным группам плательщиков налогов признаны неизбежными, требующими дополнительного контроля. Необходимость такого контроля обусловлена тем, что ряд налоговых режимов с высоким уровнем **в.б.** налоговых платежей привлекательны для мошенников и организованных преступников. Такое **в.б.** является рисковым для налоговых администраций и требует профилирования (идентификации) рисков при предъявлении всех чрезмерных сумм возврата.

Возврат *налога подоходного индивидуального* в ряде стран, например в США, приравнивается к *льготам налоговым*, осуществляется в конце финансового года следующими способами: почтовыми переводами, зачислением на банковские счета либо принимается к зачету по налогам следующего года. В Индии действует положение о возврате «избыточного» налога вместе с процентами. Для такого возврата необходима подача налоговой декларации о доходах в установленный период времени.



Основные формы и виды возмещения бюджетного (в.б.)

Требования **в.б.** касаются в большей степени *налогов косвенных*. Экономическая природа **в.б.** по НДС и *налогу акцизному* объясняется возникающей разницей между уплаченной суммой *налога* (при покупке товаров, сырья, услуг и др.) и суммой *налога*, подлежащей перечислению в бюджет. Уплаченные плательщиками налогов суммы налогов в декларациях отражаются как вычеты налоговые и уменьшают сумму налога, подлежащую перечислению в бюджет. В экономической литературе НДС, уплаченный за приобретаемые товары, сырье, услуги и т.д., именуется «входным НДС». В России растущие суммы **в.б.** по НДС связываются с использованием *плательщиками налогов* различных схем возмещения налога, при которых задолженность бюджета по возврату налога, особенно по экспортным операциям, приводит к потерям бюджета. Это требует усиления мер *администрирования налогового* и работы над совершенствованием *законодательства налогового* в части порядка предъявления сумм налога к **в.б.** и требований к организации их контроля.

В разных странах **в.б.** имеет свои особенности, предусмотренные их налоговым законодательством. Наиболее существенными объемами **в.б.** характеризуется НДС, особенно по экспортным операциям. В частности, налоговые органы

Австралии, Болгарии, Дании, Израиля и других стран производят возмещение НДС в объеме, превышающем 50% валового дохода. **В.б.** отличается способами и условиями осуществления возвратов. Например, в Китае возврат НДС осуществляется плательщику налогов и сборов при наличии у него свидетельства о праве на импорт и экспорт товаров, выданного Управлением торгово-промышленной администрации. Для возврата налогов при экспорте необходимо предоставление пакета документов в контролирующие (финансовые, налоговые) органы. Процесс возврата НДС в Китае регулируется в зависимости от экономики экспорта: например, в 2007 г. был понижен процент возвращаемого НДС на дорогостоящую продукцию авиастроения, медицинского оборудования в целях сокращения экспорта других товаров, в том числе из низкокачественного металла и пластика.

В России обязательным условием **в.б.** является признание плательщика налогов и сборов плательщиком возмещаемых налогов. Например, плательщик налогов, применяющий *режим налоговый специальный* и не уплачивающий *налог на добавленную стоимость*, пользоваться **в.б.** по НДС не может.

В.б. по *налогу акцизному* осуществляется в форме возврата или зачета при условии, если по итогам *периода налогового* сумма *вычетов налоговых* у плательщика налогов превышает сумму акциза по операциям с подакцизными товарами — *объектами налогообложения*. Необходимым условием для возмещения акцизов (в форме возврата) при экспорте является предоставление вместе с налоговой декларацией документов, в которых отражается сумма акцизов, заявленная плательщиком налогов к возмещению в соответствии с таможенной процедурой экспорта.

В.б. по налогу на доходы физических лиц, излишне удержанного из доходов плательщика налогов, осуществляется на основании заявления плательщика.

Налоговое законодательство ряда стран предусматривает возврат излишне уплаченных НДС и иных налогов физическим лицам. Например, в Австралии возврат НДС выезжающим за пределы страны лицам осуществляется по специальной Схеме возврата туристам (TRS). Турист может также потребовать возмещения налога на товары и услуги (GST) и налога на алкоголь (WET) при условии, если: (1) туристом потрачено не менее 300 австралийских долларов, включая GST или WET, в одном магазине и получен один чек; (2) товар приобретен не более чем за 30 дней до вылета; (3) заявление на возврат налога в аэропорту подано не позднее чем за 30 минут до запланированного вылета самолета; (4) заявление на возврат налога в морском порту подано не ранее чем за 4 часа и не позднее, чем за 1 час до запланированного времени отправления судна; (5) возврат налога производится только на те товары, которые находятся в ручной клади или надеты на туриста.

В странах ЕС действует система возврата НДС для иностранных туристов (tax free). Процедура возврата включает: (1) заполнение (при покупке товара) специально предусмотренной анкеты; (2) получение от должностного лица таможенного органа печати на анкете-чеке при прохождении процедуры таможенного контроля; (3) предъявление пассажирской таможенной декларации вместе с чеком; (4) экспресс-проверку документов компанией-оператором; (5) перечисление (наличный возврат) компанией-оператором суммы НДС гражданину.

Кроме того, возврат излишне уплаченных налогов (федеральных, государственных, муниципальных и др.) предусмотрен для лиц, работающих в другой стране или имеющих в ней иные финансовые отношения (например, по аренде имущества, содержанию родителей или других иждивенцев), по законодательству этой страны (США, Германия, Италия и др.).

Литература

Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право. М.: Аналитика-пресс, 1998.

Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговая система зарубежных стран. М.: Юрайт, 2014.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика. М.: Юрайт, 2014.

Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, 2013.

Ф.Ф. Ханафеев,
доктор экономических наук, профессор

ВЫЧЕТ НАЛОГОВЫЙ
(TAX DEDUCTION)

См. также: *база налоговая*; *кредит налоговый; льгота налоговая*; *минимум необлагаемый; налог на добавленную стоимость; скидка налоговая; структура налога базовая (нормативная)*

Вычет налоговый **(вч.н.)** — этот элемент конструкции налога позволяет в определенных законом случаях уменьшить величину *базы налоговой*. В зависимости от условий применения он может быть как видом *льготы налоговой*, так и элементом *структуры налога базовой (нормативной)*.

В теории налогообложения существует два разных подхода при определении сущности понятия **вч.н.** как вида налоговой льготы:

(1) выделение отдельных составляющих (объектов) из общего объекта налогообложения в целях его уменьшения при расчете и уплате налога. Такой подход, по сути, приравнивает **вч.н**. к освобождению от налогообложения отдельных составляющих объекта налогообложения. Вместе с тем такой подход не учитывает всего многообразия существующих в теории и применяемых в мировой практике налогообложения разновидностей **вч.н.;**

(2) уменьшение налоговой базы путем вычитания из нее определенных *законодательством налоговым* фиксированных или расчетно-устанавливаемых сумм, в том числе и расходов плательщика налогов. Именно этот подход является наиболее распространенным. Разновидностью вычета в данном понимании является *скидка налоговая*.

Вч.н. могут быть классифицированы по различным признакам (табл.).

Классификация налоговых вычетов

Классификационный признак	*Виды налоговых вычетов*
По наличию ограничений размера вычета	Лимитированный Нелимитированный
По связи с затратами плательщика	Стандартный Специфический (нестандартный)
По возможности перенесения на будущие налоговые периоды	Переносимый на будущие налоговые периоды Не подлежащий перенесению на будущие налоговые периоды
По способу предоставления	Установление необлагаемого минимума налоговой базы Установление необлагаемого максимума налоговой базы Исключения из налоговой базы определенных законом сумм Уменьшение налоговой базы путем вычета из нее суммы фактически понесенных налогоплательщиком расходов (налоговая скидка)

По наличию ограничений размера вычета.

1. Лимитированным является **вч.н.,** размер которого определяется исходя из установленного норматива в фиксированном размере (в абсолютной сумме) либо в процентах от понесенных плательщиком налогов затрат определенного вида.

К этому виду **вч.н.** может быть отнесен *минимум необлагаемый* (в РФ — стандартный вычет по НДФЛ). Примером лимитированного **вч.н**. также являются расходы на медицинское обслуживание в США (при обложении *налогом подоходным индивидуальным*), которые можно вычесть из облагаемого дохода физического лица в размере не более 7,5% суммы облагаемого дохода. Данное ограничение направлено на недопущение чрезмерного переложения на бюджет расходов на медицинское обслуживание при одновременном стимулировании развития медицинского страхования.

2. Нелимитированный **вч.н.** позволяет уменьшить налоговую базу на полную сумму (без каких-либо ограничений) затрат определенного вида.

Нелимитированные **вч.н.** могут иметь как поддерживающий (в США предоставляется по *налогу подоходному индивидуальному* в виде возможности уменьшения годового дохода на расходы по уходу за детьми и престарелыми), так и стимулирующий характер. Второй подход применяется для стимулирования, например, добровольных пожертвований. Так, в Сингапуре любое пожертвование в отношении религиозной

организации или любой взнос, который осуществляется согласно существующему религиозному закону, по *налогу на прибыль* включается в **вч.н.** в полном объеме.

По связи с затратами плательщика.

1. Стандартный **вч.н.** — представляет собой право любого плательщика налогов на уменьшение налоговой базы вне зависимости от размера фактических затрат или каких-либо иных критериев. К стандартным **вч.н.** относится установление *минимума необлагаемого.*

2. Специфические (нестандартные) **вч.н.** — это уменьшение *базы налоговой*, размер который не является унифицированным для всех плательщиков налогов, определяется по каким-либо иным критериям и зависит от социального статуса плательщика, суммы фактически понесенных им расходов определенного вида и т.п. К специфическим **вч.н.** относятся получившие распространение в США профессиональные **вч.н.,** различные варианты предоставления *скидок налоговых.*

Уменьшение налоговой базы в некоторых случаях не рассматривается как налоговая льгота, а представляет собой элемент конструкции налога — встроенный регулятивный механизм. Так, законодательством большинства стран ЕС предусмотрена возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли (доходов) предприятия на сумму отрицательного объекта налогообложения предыдущих налоговых периодов (механизм *перенесения (возмещения) убытков*). Этот механизм позволяет сгладить негативные последствия колебаний рыночной инфраструктуры и компенсировать риски предпринимательской деятельности. Наличие такого механизма содействует реализации *принципа справедливости*, предполагающего необходимость обложения налогом дохода, уменьшенного на величину связанных с его получением расходов.

По возможности их перенесения на будущие налоговые периоды. Большинство **вч.н.** могут уменьшать налоговую базу только текущего периода или устанавливаться по итогам текущего налогового периода. Как правило, такой подход применяется к **вч.н.** компенсационного характера (и прежде всего, к социальным), но существуют вычеты, которые можно переносить на будущие периоды налоговые до полного их использования (как правило, применительно к затратам на приобретение физическими лицами имущества или к затратам корпораций инвестиционного характера).

По способу предоставления могут быть выделены четыре группы вч.н.

1. Применение *минимума* необлагаемого налоговой базы. Смысл этой льготы состоит в том, что из налоговой базы вычитается одинаковая для всех сумма, размер которой определяется *налоговым законодательством* и, как правило, зависит от уровня развития экономики и государственных социальных стандартов (например, во Франции — 6011 евро в год, в Германии — 8354 евро в год, в Швеции −18 824 кроны в год). Наиболее часто такая льгота применяется в индивидуальном налогообложении доходов и имущества. В определенной степени это связано с реализацией *принципа справедливости.* Этот вид налоговых льгот предусматривает законодательство всех стран-членов ЕС.

2. Установление необлагаемого максимума налоговой базы. Смысл такой льготы заключается в том, что налоговая база уменьшается на сумму, превышающую установленную законодательством налоговым предельную величину. Льготы такого рода применяются в том случае, когда государство заинтересовано в увеличении налоговой базы и легализации *объектов налогообложения* (доходов или имущества). Чаще всего они устанавливаются в отношении *сборов на обязательное социальное страхование* для стимулирования вывода из тени заработной платы наемных работников. Вместе с тем эффективность применения такого вида вычета на практике не подтверждается.

3. Исключение из налоговой базы определенных законом сумм. Так, например, в целях стимулирования создания рабочих мест и повышения уровня занятости может быть введен **вч.н.** в виде уменьшения налоговой базы по *налогу на прибыль* на фиксированную сумму за каждое созданное рабочее место. При этом такая *льгота налоговая* по своей экономической сути может быть приравнена к вознаграждению *плательщика налога* за социально значимое действие.

4. Уменьшение налоговой базы путем вычета из нее суммы фактически понесенных плательщиком налога расходов определенного вида (*скидка налоговая*).

Наиболее широкое распространение **вч.н.** получил в мировой практике индивидуального

подоходного налогообложения. Так, в странах ЕС, кроме стандартных **вч.н.**, применяются несколько видов **вч.н.,** связанных с налогообложением доходов физических лиц:

(1) социальные — в связи с осуществлением расходов на благотворительность, на обучение, на лечение (предоставляются только налоговым органом при подаче налоговой декларации). Так в Нидерландах существует пять видов **вч.н.**, которые зависят от возраста, количества детей, дохода родителей и отличаются суммой, на которую разрешено уменьшать налогооблагаемый доход (в евро на одного ребенка).;

(2) имущественные — при продаже имущества, а также при осуществлении расходов на приобретение жилого дома или квартиры (предоставляются налоговым органом при подаче налоговой декларации или налоговым агентом с разрешения налогового органа);

(3) профессиональные — для индивидуальных предпринимателей, авторов произведений науки, литературы, искусства и др. (применяются непосредственно при исчислении налоговой базы).

В Германии применяется специфическая классификация, согласно которой **вч.н.** делятся на особые (страховые взносы, целевые взносы на жилищное строительство, расходы на профессиональное обучение и повышение квалификации, алименты) и непредвиденные расходы (вынужденные расходы в случае лечения, инвалидности, уход за больными членами семьи).

За счет **вч.н.** могут решаться и иные задачи социально-экономического развития с учетом национальной специфики, в том числе поддержка трудовой и социальной реабилитации отдельных групп населения стимулирование энергосбережения и др.

В качестве элемента *структуры налога базовой (нормативной)* **вч.н.** применяется в *налоге на добавленную стоимость* для исчисления объекта налогообложения при использовании кредитного (зачетного) метода. В этом случае под **вч.н.** (или *кредитом налоговым*) понимается сумма *налога на добавленную стоимость*, уплаченного поставщикам материальных ресурсов и основных средств.

Литература

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. Саратов, СГСЭУ, 2005.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні: Монографія / За заг. ред. Ю.Б. Іванова. Х.: ІНЖЕК, 2012.

А.Е. Найденко,
кандидат экономических наук, доцент

ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВАЯ
(TAX HARMONIZATION)

См. также: *база налоговая; законодательство налоговое; конкуренция налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налогообложение; налогообложение двойное; обход налогов; оптимизация налоговая; плательщик налогов и сборов; политика налоговая; сбор; система налоговая; ставка налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Гармонизация налоговая **(г.н.)** — процесс сближения (унификации) национальных режимов налогообложения и *ставок налоговых* в рамках интеграционных группировок.

Г.н. предполагает: (1) *налогообложение* идентичных доходов, имущества, факторов производства, товаров, услуг, продуктов интеллектуальной собственности, а также операций с ними в границах данного экономического сообщества по унифицированным схемам (идентичные правила для подсчета соответствующей *налоговой базы*, сходный размер применяемых налоговых ставок) вне зависимости от их территориального местонахождения; (2) устранение существующих различий между *системами налоговыми* стран — членов интеграционного сообщества в ходе налоговой конвергенции (идентичность основных *принципов налогообложения* и национальных *законодательств налоговых*, следствием чего является оп-

ределенная взаимозависимость и взаимообусловленность национальных налоговых систем и национальных *политик налоговых*); (3) сближение структуры налоговых систем и выравнивание режимов налогообложения стран — членов интеграционного сообщества для установления определенных стандартов справедливости и равенства в национальном налогообложении (приведение величины налогов в соответствие со способностью платить, равный уровень налогообложения для одинаковых доходов и т.п.).

Процесс **г.н.** допускает, что национальные *системы налоговые* изначально отличаются друг от друга, но в условиях расширяющейся взаимосвязанности и взаимозависимости национальных хозяйств происходит постепенное сглаживание (гармонизация) прежних различий как в части структуры **налоговых систем**, так и в сфере реализации соответствующих национальных налоговых политик. Синонимом **г.н.** в современных условиях является термин **налоговая координация (tax coordination)**, более нейтральный по отношению к национальному налоговому суверенитету, которым обладают страны — члены интеграционных группировок, в рамках которых осуществляются программы **г.н.**

Конкуренция налоговая и **г.н.**, происходящие в современном глобальном мире, являются диалектически противоположными составляющими процесса международной налоговой конвергенции. При этом *конкуренция налоговая* представляет собой стихийную (саморегулируемую соответствующими рыночными механизмами) форму конвергенции национальных налоговых систем, а **г.н.** формализует налоговую конвергенцию в рамки международных правовых норм, отражая совместные взгляды национальных правительств на особенности взаимодействия налоговых систем разных стран, а также совпадающие интересы в реализуемой каждым государством в отдельности налоговой политике.

Специфика международной налоговой конкуренции состоит в том, что она представляет собой одностороннюю реакцию национальных правительств на изменения, происходящие во внешней среде. Главным недостатком конкуренции стран в сфере налогообложения является неравноценность выгод, получаемых субъектами данного процесса, поскольку преимущества одних здесь образуются исключительно за счет ущемления интересов других. Международная налоговая конкуренция, в частности, сужение налоговых поступлений правительства, распространение *уклонений от уплаты налогов*, *обхода налогов* и *оптимизации налоговой* со стороны хозяйствующих субъектов приводят к возникновению негативных последствий в международных масштабах. Это требует альтернативного варианта конвергенции национальных *систем налоговых*, который учитывал бы взаимные интересы конкурирующих в налоговой сфере стран, содействуя координации национальных налоговых политик. Таким альтернативным вариантом является международная **г.н.** (координация), основные отличия которой от международной *конкуренции налоговой* (аргументы «за» и «против») представлены в таблице.

Международная **г.н.**, которая тоже не всегда идеальна по характеру своих результатов, нейтрализует многие отрицательные последствия международной налоговой конкуренции. Кроме того, она исторически предшествовала ей: сотрудничество между странами в налоговой сфере, которое можно рассматривать как раннюю стадию **г.н.**, стартовало в середине XIX в., в то время как *конкуренция налоговая* активизировалась почти на столетие позже.

Идея гармонизации национальных *систем налоговых* обязана своим рождением деятельности двух ведущих международных организаций — Лиги Наций и ее преемницы Организации Объединенных Наций (ООН), а также Организации европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС), позднее превратившейся в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Эти организации поставили перед собой задачу ликвидации международного *налогообложения двойного*, являющегося следствием конфликта суверенных налоговых юрисдикций, на основе координации национальных *законодательств налоговых* в целях постепенной конвергенции *систем налоговых* стран — активных участников мирохозяйственных связей. С момента образования Европейского экономического сообщества (ЕЭС) **г.н.** стала прочно отождествляться с процессами региональной экономической интеграции.

Таблица. **Налоговая конкуренция и налоговая гармонизация (координация): аргументы «за» и «против»**

Преимущества налоговой конкуренции	*Преимущества налоговой гармонизации (координации)*
Ограничивает стремление национальных правительств к увеличению своих налоговых поступлений и снижает риск неправомерного или расточительного использования собранных налоговых доходов	Страны, координирующие налоговую политику, могут устанавливать налоги в соответствии с желаемым размером налоговой базы, привлекаемой из других юрисдикций, и способны таким образом переложить часть финансирования своих бюджетных расходов на долю иностранных инвесторов («экспорт» издержек осуществления различных государственных программ)
Способствует децентрализации государственных финансов, содействует прозрачности общественного сектора экономики: связь между уровнем государственных расходов и нагрузкой налоговой становится очевидной гражданам и во многом зависит от выбора (предпочтений) избирателей (плательщиков налогов и сборов)	Равновесие между доходами и расходами правительства, достигнутое одним из участников налоговой конкуренции, способно породить экстернальные эффекты для соседних государств (например, «экспорт» загрязнений воды и атмосферы вследствие сокращения финансирования программ охраны окружающей среды). Налоговая гармонизация содействует устранению подобных внешних эффектов
Меры, способствующие координации национальных налоговых политик, создают государственные фискальные картели, цель которых — увеличение налоговых поступлений, что вредит экономическому развитию (в частности, сдерживается конкуренция между субъектами международного бизнеса). Налоговая конкуренция призвана бороться с подобной картелизацией.	Конкуренция налоговая превращается в пагубную гонку за минимально возможными ставками налоговыми, которая подрывает базы налоговые вовлеченных в конкуренцию стран и отрицательно сказывается на количественном и качественном уровне производимых общественных благ и услуг. Способствует преодолению нежелательных последствий губительной налоговой конкуренции.
Налоговая гармонизация не всегда связана со справедливым распределением доходов и благ в мировой экономике. Налоговая конкуренция, в свою очередь, является средством возможного улучшения экономического положения периферийных, сравнительно небольших по размерам и относительно бедных стран	В современных условиях развития, когда один из факторов производства (капитал) является высокомобильным, а другой (труд) — нет, конкуренция налоговая переносит тяжесть налоговой нагрузки (налогового бремени) с первого на второй и провоцирует рост безработицы в странах, которые капитал покидает по налоговым соображениям. Налоговая гармонизация помогает устранить подобные нежелательные последствия
Открытость налоговых систем для их взаимной конкуренции способствует быстрому устранению существенных различий между налогами, являющимися объектом политики **г.н.**, а также содействует повышению эффективности национальных режимов налогообложения	Различия национальных налоговых режимов (результат налоговой конкуренции) оборачиваются дополнительными издержками для транснациональных корпораций (сложности ведения бухгалтерии и построения схем оптимизации налоговой) и повышают расходы налоговых служб по контролю за внешнеэкономической деятельностью. Налоговая гармонизация устраняет почву для операций международной налоговой оптимизации со стороны субъектов внешнеэкономических операций, снижает издержки налогового администрирования
Демократические государства имеют право выбора своего налогового режима. Нельзя препятствовать воле граждан устанавливать такой размер налога, который лучше всего соответствует их ожиданиям	Налоговая конкуренция ставит на первое место экономическую эффективность, игнорируя политические и социальные цели и задачи (в том числе перераспределение доходов между странами — членами интеграционных объединений). Налоговая гармонизация нейтрализует данные негативные последствия

Существует несколько трактовок процесса **г.н.** Общепризнанными и наиболее часто употребляемыми являются три следующие интерпретации **г.н.**, систематизированные Д. Доссером (Douglas Dosser):

(1) гармонизация, понимаемая как принцип выравнивания (equalization principle) условий налогообложения, что предполагает налогообложение всех факторов производства и всех продуктов в границах данного экономического сообщества по одинаковым схемам (унифицированный подсчет налоговой базы, схожий размер применяемых *ставок налоговых*) вне зависимости от их территориального местонахождения. Такое налогообложение должно содействовать распределительной (аллокационной) эффективности (allocative efficiency) факторов производства;

(2) дифференцированный подход (differential approach) к гармонизации, подразумевающий конвергенцию *систем налоговых* стран — членов однородной экономической группировки в соответствии в целях роста уровня экономического благосостояния для всего сообщества;

(3) стандартный подход (standards approach): гармонизация означает сближение структуры налоговых систем стран — членов сообщества для установления определенных стандартов справедливости и равенства в национальном налогообложении (приведение уровня налогов в соответствие со способностью платить, равный уровень налогообложения для одинаковых доходов и т.п.).

Современная международная **г.н.** развивается по двум направлениям: двусторонние согласования (формальной основой координационного сотрудничества государств служат международные налоговые соглашения, большинство из которых до недавнего времени заключались преимущественно на двухсторонней основе); путем многостороннего процесса гармонизации (координации) национальных налоговых систем. Многосторонняя гармонизация (координация) национальных налоговых систем осуществляется как на региональном (в рамках региональных экономических группировок), так и на глобальном (затрагивающем интересы всего мирового сообщества) уровне.

Примером региональной налоговой координации служит гармонизация налоговых систем и координация *политик налоговых* стран Европейского Союза (ЕС). В рамках программы **г.н.** в ЕС был впервые в мире введен *налог на добавленную стоимость* (НДС), взимаемый по унифицированной методике расчета налоговой базы и стандартизированным *ставкам налоговым*, гармонизирована система сбора *налогов акцизных*, сближен характер налогообложения доходов от финансовых операций, приняты стандартные процедуры определения ряда категорий плательщиков налогов и сборов (в частности, введено понятие «европейская компания»), установлены общие правила *налогообложения* доходов материнских и дочерних компаний, введены ограничения в части контроля над губительной *конкуренцией налоговой* (harmful tax competition), рассматривается возможность введения аналога *налога Тобина*.

Стоит отметить, что, несмотря на долговременность существования процесса европейской **г.н.** (он стартовал еще в 1949 г.), сам термин «**г.н.**» отсутствует в учредительных договорах о создании европейских сообществ. Тем не менее под **г.н.** в контексте европейской экономической интеграции понимается, как это в свое время предложил А. Дэйл (Arthur Dale), «сближение (либо в форме модификаций, либо ограничений действия) таких положений *законодательства налогового*, которые являются препятствием на пути свободного движения товаров, услуг, капиталов и людей».

По степени важности и перспективности задач, изначально поставленных перед европейской **г.н.**, были выделены три основных направления деятельности Сообщества, таких как: (1) гармонизация *налогов* и *сборов* в странах-членах; (2) взаимная координация национальных *политик налоговых*; (3) перспективное объединение *систем налоговых* в единую наднациональную структуру. Практика показала, что только две первые задачи являются реалистичными, о централизации национальных *систем налоговых* речь теперь не идет. Более того, в Докладе Европейской комиссии, сделанном в октябре 1996 г., было решено координацию *политики налоговой*, проводимую странами Евросоюза, именовать именно налоговой координацией, а не **г.н.**

Процесс **г.н.** стартовал и на постсоветском пространстве. В настоящее время он реализуется путем унификации ставок таможенных *пошлин* в

государствах Евразийского экономического союза (ЕАЭС), образующих единое экономическое пространство, а также поэтапного сближения *законодательства налогового* стран — участников ЕАЭС (Россия, Беларусь, Казахстан, Армения и Киргизия). Кроме того, в ЕАЭС предполагается унификация подходов к *налогообложению* физических лиц — налоговых резидентов данного Союза для того, чтобы в случае заключения долгосрочных трудовых договоров гражданами стран ЕАЭС налогообложение их доходов от работы по найму в РФ осуществлялось на условиях не менее благоприятных, чем налогообложение налоговых резидентов РФ.

Литература

Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006.

Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: СПбГУ, 2005.

Dosser D. Economic analysis of tax harmonization // Fiscal harmonization in Common Markets. Ed. by C. Shoup. Vol. I. N.Y.: Columbia University Press, 1967. P. 1—144.

Dale A. Tax harmonization in Europe. L.: Taxation Publishing Company, 1963.

А.И. Погорлецкий,
доктор экономических наук, доцент

ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ КАК ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(TAXABLE ADDED VALUE)

См. также*: база налоговая; доход как объект налогообложения; источник уплаты налогов и сборов; нагрузка налоговая; налог на добавленную стоимость; налог косвенный; налог с оборота; налогообложение; объект налогообложения*

Добавленная стоимость как объект налогообложения **(д.с.о.н.) —** вновь созданная стоимость в процессе производства продуктов и услуг; стоимость, добавленная к стоимости потребленных в этом процессе продуктов и услуг.

Совокупная величина **д.с.о.н.** образуется суммированием доходов, распределяемых между факторами производства в процессе распределения произведенного продукта, поэтому ее составляющие — заработная плата, прибыль, амортизация, рента, процент.

Наиболее распространенные способы расчета **д.с.о.н.** — суммирование первичных доходов и вычитание из стоимости произведенного продукта стоимости сырья, материалов, комплектующих и услуг, необходимых для производства данного продукта.

Д.с.о.н. непосредственно используется для исчисления величины *базы налоговой* определенных *налогов косвенных*, таких как *налог на добавленную стоимость, налог с оборота*.

Не вся вновь созданная добавленная стоимость становится **д.с.о.н.** Часть вновь созданной стоимости не подлежит налогообложению в силу того, что отдельные виды доходов, образующих валовую добавленную стоимость, не подлежат налогообложению на этапе ее создания. В частности, не подлежит налогообложению *налогом подоходным индивидуальным* сумма денежного довольствия военнослужащих и приравненным к ним лиц. Это делается для того, чтобы избежать встречных финансовых потоков: в доход государственного бюджета — с суммы денежного довольствия, и из государственного бюджета — на выплату денежного довольствия.

От *налогообложения* вновь созданной добавленной стоимости освобождены отдельные налогоплательщики, например индивидуальные предприниматели, не являющиеся *лицом юридическим как плательщиком налогов*. Таким образом, сумма **д.с.о.н.** меньше совокупной величины добавленной стоимости на необлагаемую величину добавленной стоимости.

Показатель добавленной стоимости стал использоваться в целях ведения статистических наблюдений в США с 1870 г. Он используется для расчета ключевых макроэкономических показателей, таких как валовой национальный продукт, а с 1993 г. — для расчета используемого вместо валового национального продукта валового внутреннего продукта.

Проблема выбора наиболее оптимального *объекта налогообложения* регулярно поднималась и исследовалась экономической наукой. Большинство ученых единодушны во мнении, что конечным объектом налогообложения должна стать только вновь созданная, в какой бы форме она ни находилась. Если, кроме нее, будут под-

лежать налогообложению средства производства, то это приведет к сокращению производственного капитала налогоплательщика и снизит экономический потенциал производителей.

Уже в 1662 г. У. Петти (William Petty) в «Трактате о налогах и сборах» настаивал на том, что необходимо облагать налогами готовые к употреблению товары (хлеб и сукно), содержащие вновь созданную стоимость, а не предметы, используемые в производственном процессе на ранних стадиях передела продукции (зерно, шерсть). Д. Рикардо (David Ricardo) в «Началах политической экономии и налогового обложения» (1817) отстаивал точку зрения, что налоги должны уплачиваться не из валового, а из чистого дохода общества. Чистый доход получается посредством вычитания из валового дохода стоимости израсходованных средств производства, он по своей сути аналогичен современному понятию «валовая добавленная стоимость», используемому в статистических наблюдениях.

Несмотря на наличие установленных *источников уплаты налогов и сборов*, фактическим источником их уплаты является **д.с.о.н.** Прибыль организаций, являющаяся источником уплаты *налога на прибыль*, оплата труда, являющаяся источником уплаты *налога подоходного индивидуального*, образуются за счет распределения вновь созданной **д.с.о.н.** между субъектами производственного процесса. Владельцы предприятий, создавая в процессе производственной деятельности **д.с.о.н.** в форме дохода, обязаны часть вновь созданной **д.с.о.н.** направлять на уплату налогов. Таким же образом наемные работники, получая часть созданной их трудом **д.с.о.н.** в форме оплаты труда, обязаны уплачивать из полученного ими дохода установленные налоговые платежи.

Владельцы имущества, извлекающие доход от владения и распоряжения этим имуществом, обязаны часть полученного дохода направлять на уплату налогов. К такого рода доходам, полученным от использования имущества в качестве капитала, относятся проценты на вклады в кредитных учреждениях, арендная плата от сдачи в аренду недвижимого имущества. Предприниматели, получая во временное пользование указанное имущество (банковские кредиты, недвижимое имущество), уплачивают владельцам имущества из вновь созданной в процессе производства добавленной стоимости вознаграждение за пользование этим имуществом. А владельцы имущества из полученной ими в форме вознаграждения **д.с.о.н.** уплачивают установленные налоги.

д**.с.о.н.** — *источник уплаты налогов и сборов* и в случаях, непосредственно не связанных с производственной деятельностью, т.е. с процессом создания самой добавленной стоимости. В частности, физические лица не осуществляющие оплачиваемой трудовой деятельности и не извлекающие дохода иными способами, но владеющие объектами, подлежащими налогообложению (жильем, транспортными средствами), уплачивают налоги из имеющихся у них накопленных сумм — той же самой **д.с.о.н.**, но созданной не в момент возникновения налоговых обязательств, а гораздо ранее. Аналогичным образом организации могут уплачивать налоги не из созданной в ходе текущего производственного процесса добавленной стоимости, а из имеющихся накоплений, образующих добавленную стоимость, созданную в предыдущие производственные циклы.

Но наиболее подходящий *источник уплаты налогов и сборов* с точки зрения обеспечения воспроизводственного процесса — вновь созданная **д.с.о.н.**, так как налоговые изъятия на финансирование общественных нужд, осуществляемые из «старой» стоимости, принадлежащей налогоплательщику, сокращают производственные возможности хозяйствующих субъектов и снижают их экономический потенциал.

Корпоративные налогоплательщики без ущерба для воспроизводственного процесса могут уплачивать налоги исключительно из полученной в процессе производства **д.с.о.н.**; физические лица будут вынуждены продавать свое имущество для уплаты налогов, если получаемых ими доходов (представляющих собой часть валовой добавленной стоимости) будет недостаточно для исполнения своих налоговых обязательств.

Вместе с тем **д.с.о.н.** стали использовать в качестве *объекта налогообложения* конкретными налогами относительно не так давно. *Налог с оборота* был введен в налоговые системы европейских стран в начале XX в., а *налог на добавленную стоимость* впервые в мире был введен в Кот-д'Ивуаре в 1954 г. (в то время колонией Франции).

В системе национальных счетов в ходе статистических наблюдений применяется производный от добавленной стоимости термин — «валовая добавленная стоимость», которая исчисляется на уровне отраслей и секторов как разность между выпуском товаров (услуг) и промежуточным потреблением. Термин «валовая» указывает на то, что показатель включает потребленную в процессе производства стоимость основного капитала. В целом по экономике страны сумма валовой добавленной стоимости отраслей составляет валовой внутренний продукт.

В СНС показатель валовой добавленной стоимости оценивается как в текущих рыночных ценах, т.е. фактически используемых в операциях (включает торгово-транспортные наценки, налоги на производство и импорт и не включает субсидии на производство и импорт), так и в основных ценах, т.е. ценах без налогов на продукты, но включающих субсидии на продукты.

Если выпуск оценен в основных ценах, то валовая добавленная стоимость также исчисляется в основных ценах:

$$ВДС_{оц} = В - ПП, \quad (1)$$

где $ВДС_{оц}$ — валовая добавленная стоимость в основных ценах; В — выпуск товаров и услуг, представляющий собой суммарную стоимость товаров и услуг, являющихся результатом производственной деятельности единиц — резидентов национальной экономики в отчетном периоде; ПП — промежуточное потребление, состоящее из стоимости товаров и услуг, которые трансформируются или полностью потребляются в процессе производства в отчетном периоде.

Валовая добавленная стоимость в рыночных ценах равна сумме валовой добавленной стоимости в основных ценах и чистых (за вычетом субсидий) налогов на продукты.

$$ВДС_{рц} = ВДС_{оц} + Н_{п} - С_{п}, \quad (2)$$

где $ВДС_{рц}$ — валовая добавленная стоимость в рыночных ценах; $ВДС_{оц}$ — валовая добавленная стоимость в основных ценах; $Н_{п}$ — налоги на продукты, к которым относятся налоги, взимаемые пропорционально количеству или стоимости товаров и услуг, производимых, продаваемых или импортируемых резидентами (в том числе налог на добавленную стоимость, акцизы, налоги на импортируемые товары и услуги); $С_{п}$ — субсидии на продукты, выплачиваемые государством обычно за единицу произведенного товара или услуги, т.е. пропорционально количеству или стоимости товаров и услуг, производимых, продаваемых или импортируемых предприятиями-резидентами.

Поскольку в процессе производства **д.с.о.н.** — основной *источник уплаты налогов и сборов*, то в значительной степени она формирует налоговый потенциал государства. Поэтому величина налоговых поступлений, прежде всего, зависит от уровня развития экономической системы страны и от величины создаваемой ею валовой **д.с.о.н.** Чем больше размер экономики страны, тем большую сумму налоговых платежей она может генерировать.

Д.с.о.н. чаще всего используется в качестве базы для расчета величины налоговой нагрузки на бизнес. В развитых странах мира налоговая нагрузка составляет 30—40% валового внутреннего продукта страны, складывающегося из суммарной величины валовой добавленной стоимости.

Литература

Петти У., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Классика экономической мысли: Сочинения. М.: ЭКСМО-Пресс, 2000.

Ricardo D. On the Principles of Political Economy and Taxation. Indianapolis: Liberty Fund, 2004.

Д.Ю. Федотов,
доктор экономических наук, доцент

ДОЛГ НАЛОГОВЫЙ (НЕДОИМКА)
(DEBTS OF TAX, TAXES PAYABLE)

См. также: *законодательство налоговое; налог; обязательство налоговое; плательщик налогов и сборов; уклонение от уплаты налогов*

***Долг налоговый* (*недоимка*) (д.н.)** — неуплаченная *плательщиком налогов и сборов* сумма налога (сбора) в установленный *законодательством налоговый* срок

Д.н. обусловлен *обязательством налоговым*, возникновение которого определяется моментом времени, когда финансовые (налоговые) органы получают право по закону требовать налог у лица, ответственного за его уплату, даже если срок платежа может быть отложен.

Основания возникновения **д.н.**:

(1) неисполнение плательщиками налогов и сборов обязанности по уплате налогов (сборов);

(2) невозможность взыскания **д.н.** с отдельных плательщиков налогов и сборов в силу причин экономического, социального и юридического характера.

Основания возникают под воздействием внешних и внутренних факторов: внешние — геополитические факторы в различных формах их проявления, внутренние — рост *нагрузки налоговой* в результате инфляции, спада объемов производства (стагнации), диспропорции в развитии отдельных регионов, отраслей, видов деятельности и т.п.

Среди причин возникновения **д.н.** А.А. Исаев выделяет «нежелание плательщика нести финансовые обязанности, небрежность, несостоятельность налогоплательщика», отмечая, что «если бы недоимка была вызвана не расстройством хозяйства, а только денежными недоборами (замедлением в сбыте товаров, продажей по низкой цене и т.п.), то уплата ее должна быть отсрочена на продолжительное время», а «если хозяйство испытало значительные потрясения от смерти или тяжкой болезни главных представителей рабочей силы, от кризисов, неурожая, наводнения, скотских падежей и т.д., то должна быть сделана скидка части недоимки или даже всей суммы».

Для характеристики **д.н.** в зарубежной литературе используются различные термины: валовой налоговый долг (общая налоговая задолженность) и чистый налоговый долг, определяемый как разница между валовым налоговым долгом и суммой спорных налоговых претензий. Спорные налоговые претензии — это претензии в рамках судебных разбирательств либо досудебного урегулирования. К бесспорной налоговой задолженности относят: общую сумму налогов, включая проценты и пени, не оспариваемые плательщиками налогов и сборов, даже в тех случаях, когда применяются принудительные действия со стороны контролирующих органов.

В российском налоговом законодательстве понятие **д.н.** означает невнесенные налоговые платежи и включает: (1) недоимку; (2) задолженность по налогам и сборам; (3) задолженность по пеням и штрафам. Понятие «недоимка» подразумевает суммы невнесенных налоговых платежей в результате их отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита. Существуют разные подходы к осмыслению понятия «недоимка». Юридический подход рассматривает недоимку как правоотношение (права и обязанности сторон) по не внесенной в установленный срок сумме налога и сбора. Экономический подход характеризует недоимку как определенную сумму денежных средств, которую должен был уплатить плательщик налогов и сборов в установленный срок, но не уплатил.

Контроль за уплатой **д.н.** во всех странах исторически считался важной государственной задачей. В конце XIX в. В России основная масса **д.н.** приходилась на крестьянские сословия и возникала из-за недостаточной доходности крестьянских наделов по сравнению с размерами взысканий (продажа скота и инвентаря), ослабляющих их платежеспособность. На накопление **д.н.** влияли неурожайные годы. Введение отсрочек и рассрочек **д.н.,** например, по окладным сборам (1889) требовало выполнения двух условий: (а) ежегодные взносы по погашению **д.н.** не могли превышать годичной суммы (оклада) платежей плательщика; (б) отсроченный на время **д.н.** должен погашаться срочными платежами в установленном размере до тех пор, пока ежегодными взносами не будет покрыта вся недоимка. В целях облегчения уплаты недоимок разрешалось предоставлять отсрочку и рассрочку недоимок окладных сборов без ограничения суммы (отсрочку на срок до пяти лет, обе льготы в совокупности — на срок до десяти лет). В советский период устанавливались разные способы погашения и взыскания **д.н.,** в том числе предоставление рассрочек, реструктуризация долгов, включая изъятие и продажу имущества.

Порядок взыскания **д.н.** в России в настоящее время включает: (1) выставление должнику требования об уплате налога, пеней, штрафов; (2) установление минимального срока погашения **д.н.**; (3) в случае неисполнения требования — вынесение решения о взыскании задолженности за счет имущества плательщика налогов и сборов либо обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности в установленный законом срок. Списание **д.н.** как безнадежного признается при ликвидации юридического лица, вынесении постановления о завершении производства судебным приставом при условии, что задолженность возникла более пяти лет назад. *Обязательства налоговые* физических лиц прекраща-

ются в случаях: уплаты налога, отмены налога, невозможности произвести оплату без их личного участия или смерти. Неисполнение налоговых обязательств плательщиками налогов и сборов может стать причиной их банкротства. Иски о признании должников неплатежеспособными инициируются контролирующими органами, кредиторами и самими плательщиками налогов и сборов.

Институт банкротства в отношении юридических и физических лиц действует во многих странах мира. В США ежегодно объявляют себя банкротами около 300 тыс. человек, в Германии — около 90 тыс. человек. В Австралии процедура банкротства к физическим лицам применяется с 1966 г., в Канаде и Нидерландах процедура банкротства применяется и к физическим, и к юридическим лицам. Итогом банкротства в большинстве стран становятся: конфискация имущества (автомобиля, земельного участка и др.), потеря жилья, прав на имущество.

Для юридических лиц прекращение налоговых обязательств наступает в случаях: уплаты **д.н.**; передачи обязательств по уплате **д.н.** ликвидационной комиссии при ликвидации плательщика налогов как юридического лица; проведения налоговых зачетов, реструктуризации долга; изменения сроков уплаты налога (*кредит налоговый*).

Зарубежный опыт управления **д.н.** многообразен. Так, австралийское налоговое управление ориентируется на дифференцированный подход к плательщику налогов и структуре его налоговой задолженности в зависимости от времени возникновения. Великобритания использует стратегию сегментирования **д.н.** в группы и применения к каждой группе индивидуально разработанных мер, включающих: лучшее понимание поведения плательщика; развитие каналов контакта с клиентом, в частности, по телефону; совершенствование информационных систем; повышение качества информации об остатках задолженности. В ряде стран (Великобритании, Финляндии и др.) для сбора **д.н.** привлекаются внешние агентства. В практике Новой Зеландии применяется стратегия «раннего вмешательства», используются: письма-напоминания, текстовые сообщения, интернет-рекламы, в том числе в социальных сетях. Стратегия управления долгом в Ирландии основана на балансе мер по реструктуризации задолженности жизнеспособных предприятий и увеличении доступных ресурсов по взысканию долгов. Японская национальная налоговая служба предоставляет широкий спектр возможностей для оказания помощи плательщикам налогов произвести оплату авансовых платежей и **д.н.**, предлагая различные способы оплаты, включая онлайн-платежи (интернет-банкинг), оплату в магазинах, в том числе в ночное время, во время праздников и др.

Литература

Береснева Н.В. Принудительное взыскание налоговых платежей: проблемы и практика их решения. М.: Бухгалтерский учет, 2008.

Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004.

Красюков А.В. Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания. М.: Ось-89, 2006.

Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, 2013.

Ф.Ф. Ханафеев,
доктор экономических наук, профессор

ДОХОД ВМЕНЕННЫЙ
(IMPUTED INCOME)

См. также: *администрирование налоговое; база налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); объект налогообложения; система налоговая; ставка налоговая; уклонение от уплаты налогов; учет налоговый*

Доход вмененный **(д.в.)** — *доход,* который потенциально должен получить *плательщик налога* в случае обеспечения средней производительности производства при занятии соответствующим видом деятельности или в случае достижения средней доходности *объекта налогообложения.*

Известны иные определения **д.в.** В зарубежных работах, например, наиболее часто используемое определение звучит как: «улучшение положения налогоплательщика в связи с владением или использованием предметов длительного пользования или в связи с появлением товаров или услуг вследствие усилий налогоплательщика или от его имени». В российской экономической литературе встречается следующее определение **д.в.**: «возможный доход, который может получить владелец какой-либо собственности в

течение определенного периода (например, года) от сдачи этой собственности в аренду третьим лицам по рыночной стоимости или в процессе самостоятельного ее использования для извлечения прибыли».

Прообразом **д.в.** можно считать широко применявшиеся на ранней стадии развития налогообложения так называемые раскладочные налоги. Они устанавливались при появлении потребности совершить конкретный вид расхода, например выкупить короля из плена, построить крепостную стену, благоустроить территорию и т.д. Размер налога определялся по раскладочной системе исходя из конкретной потребности и числа потенциальных плательщиков. Сумма предстоящего расхода распределялась между плательщиками — на каждого приходилась определенная сумма налога.

В научный оборот термин «вменение дохода» впервые был введен экономистом австрийской школы Фридрихом фон Визером (Friedrich Wieser). Выдвинутая им теория базируется на теории факторов производства французского экономиста Ж.-Б. Сеея (Jean-Baptiste Say). Согласно теории Ф. фон Визера, размер полученного дохода и соответственно прибыли вменяется всем факторам, которые принимают непосредственное участие в процессе производства (труд, капитал, земля). При этом стоимость произведенных потребительских благ обусловливает оценку каждого из факторов производства. Потребительские блага наделяют ценностью те факторы производства, которые принимают участие в их изготовлении. Следовательно, полученный предпринимателем доход привязывается к уровню производительности каждого из перечисленных факторов производства. Тем самым Ф. фон Визер опровергает марксистскую теорию, согласно которой вся стоимость товаров создается только трудом и может быть «вменена» лишь труду, капитал же не создает новой стоимости, а лишь переносит свою стоимость на новый продукт.

Таким образом, в соответствии с теорией Ф. фон Визера размер **д.в.** может быть установлен исходя из средней производительности всех факторов производства. В этом случае вменение определенного размера дохода, который должен получить предприниматель в соответствии с данным принципом, призвано стимулировать тех из них, кто добивается наибольшей производительности, и, наоборот, дестимулировать наименее успешных. Это происходит за счет того, что при установлении фиксированного размера величины *налога* с **д.в.** *налоговое бремя* раскладывается на большее количество произведенного товара по сравнению со средненормативными значениями и соответственно снижается удельный вес налоговых платежей в стоимости продукции. Тем самым предприниматель, добившийся большей производительности, получает финансовое преимущество по отношению к другим, менее успешным участникам рынка. В том случае, когда фиксированная величина налога с **д.в.** раскладывается на меньшее количество произведенного товара, доля налоговых платежей в стоимости продукции соответственно возрастает и предприниматель начинает терять позиции на рынке. Итак, введение налога на основе фиксированного размера **д.в.** направлено на стимулирование роста производительности труда, внедрение передовых технологий производства.

Вместе с тем предприниматели, добившиеся равной производительности, работают в разных условиях (климатические условия, и расстояния поставки, и особенности места ведения предпринимательской деятельности, и ассортимент товаров и услуг, и условия их реализации и т.д.). Соответственно каждый из этих предпринимателей имеет и разные издержки производства, связанные с получением дохода. Действительно, несопоставимы затраты на отопление помещений, содержание оборудования, доставку средств производства и товаров потребителю на Аляске и в Калифорнии. Значительно отличаются размеры затрат на получения равного дохода у фермеров, занимающихся выращиванием, например, пшеницы в Черноземье России и в районе Поволжья, характеризующегося недостатком влаги для полива. Для предпринимателей, занимающихся оказанием услуг населению, размер дохода в значительной мере зависит от фактического места предпринимательской деятельности. Нереально сравнивать, например, уровень дохода от розничной торговой деятельности в мегаполисе и провинциальном городке.

Таким образом, при расчете в целях налогообложения потенциально возможного дохода, который должен получить предприниматель, необходимо учитывать совокупность всех факто-

ров, которые могут оказывать непосредственное влияние на получение такого дохода. Только в этом случае предприниматели, занимающиеся определенным видом деятельности, будут поставлены в равные условия, и введение для них **д.в.** может стать важным механизмом, стимулирующим рост производительности труда. Для более эффективного действия указанного механизма необходимо также периодически корректировать величину **д.в.** в соответствии с ростом показателя инфляции в стране. В противном случае правильно рассчитанный **д.в.** может стать дестимулирующим фактором, поскольку его воздействие на поведение плательщиков налога даст обратный эффект и не сможет обеспечить прогресс в соответствующем виде деятельности.

Еще одно обязательное ограничение для исключения возможности проявления подобного эффекта: введение **д.в.** должно в обязательном порядке распространяться на всех налогоплательщиков, занимающихся данным видом деятельности, чтобы у неэффективных предпринимателей не было возможности уйти от «наказания» налогом, перейдя на общий режим налогообложения.

Кроме возможности стимулировать рост производительности труда, налогообложение предпринимателей на основе **д.в.** дает всем участникам *отношений налоговых* дополнительные преимущества по сравнению с общей системой налогообложения, связанные с *администрированием налоговым*. Государство получает выигрыш в виде снижения *издержек налоговых*, поскольку может практически отменить контроль в связи с упрощением процедуры расчета и сбора налогов. Одновременно введение системы налогообложения по методу **д.в.** позволяет достичь и другую не менее важную цель — упростить для предпринимателей процесс ведения бухгалтерского учета и отчетности, а также *учета налогового*. Кроме того, решается проблема *уклонения от уплаты налогов,* особенно в сферах деятельности, связанных с оказанием услуг населению, оплачиваемых наличными средствами.

В целях налогообложения **д.в.** рассчитывается как потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитанный с учетом совокупности всех факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода. В этом случае сумма **д.в.** является *базой налоговой*. В некоторых странах **д.в.** в целях налогообложения используется в качестве налоговой базы для расчета величины *налогов имущественных* по установленным законодательством налоговым *ставкам налоговым*. В налоговую систему Бельгии, например, входит *налог* на вмененный доход от владения недвижимым имуществом.

Показатель **д.в.** может также служить ориентиром для расчета базы налоговой и ставок, например, по имущественным налогам. В частности, в Италии налоговая база налога на недвижимость определяется по сложной формуле, в основе которой лежит использование **д.в.** На принципе **д.в.** в российской налоговой системе построено исчисление размера *ставки налоговой* на игорный бизнес. В связи с невозможностью полного контроля за учетом всех доходов казино, букмекерских контор и других организаций, занимающихся игорным бизнесом, государство при расчете *налоговых ставок* исходило из размера, возможного к получению, т.е. **д.в.** различных видов игровых учреждений. Налоговой базой в данном случае выступает не сам **д.в.**, а иные показатели, в частности игровые столы и автоматы, пункты приема ставок тотализатора и т.д.

В современной практике налогообложения **д.в.** широко используется при налогообложении доходов в видах деятельности, связанных с оказанием услуг и выполнением работ, в которых значительный удельный вес занимают расчеты наличными средствами и поэтому налоговый контроль за формированием базы налоговой затруднен или невозможен. В РФ понятие **д.в.** установлено в Налоговом кодексе и привязано в исчислению и взиманию единого налога на вмененный доход и налога, взимаемого в форме патента. Согласно данному в Кодексе определению, **д.в.** представляет собой потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога на вмененный доход по установленной налоговой ставке. В части патентного налога *объектом налогообложения* установлен потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по

соответствующему виду предпринимательской деятельности, а *базой налоговой* — денежное выражение данного дохода.

Литература
Визер Ф. фон. Проблема вменения дохода // В кн. Теория общественного хозяйства. М.: Экономика, 1992.
Marsh D.B. The taxation of imputed income // Political Science Quarterly. 1943. С. 514—536.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

ДОХОД КАК ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(TAXABLE INCOME)

См. также*: доход рентный; доходы пассивные; источник уплаты налогов и сборов; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог на прибыль; налог подоходный индивидуальный; обязательство налоговое*

Доход как объект налогообложения **(д.о.н.)** — денежные средства, материальные ценности и (или) иная материальная выгода, получение которых юридическими или физическими лицами влечет за собой возникновение у них *обязанности налоговой* по уплате налога.

Д.о.н. — наиболее распространенный *объект налогообложения налогами прямыми*, такими как *налог на прибыль*, *налог подоходный индивидуальный*.

Обычно **Д.о.н.** рассматривается как поступления, возникающие на основе процесса ценообразования с учетом соответствующих понесенных затрат в разрезе отдельных форм дохода или его субъектов.

Понятие частнохозяйственного дохода обязательно предполагает определенные затраты, необходимые для его получения, доход всегда является вознаграждением или платой за определенную хозяйственную деятельность или оказанную услугу. Под частнохозяйственным доходом следует понимать только поступления, возникшие на основе процесса ценообразования.

Для трактовки **д.о.н.** с позиций теории налогообложения чрезвычайно важна именно величина положительного дохода, поскольку трудно представить себе экономического агента, долгое время действующего себе в убыток. Наличие отрицательного дохода, особенно в течение длительного периода, — признак уклонения от налогообложения дохода.

Экономическая наука сформировала несколько концепций налогообложения дохода. Одна из первых — концепция Г. фон Шанца (Schanz). В 1896 г. он определил доход как выраженную в денежной форме оценку чистого прироста имущества за определенный период времени или, иначе, как сумму текущего потребления и чистого прироста имущества. Согласно этой концепции, соответствие **д.о.н.** принципу платежеспособности обеспечивается благодаря включению в его состав всех входящих потоков, повышающих уровень потенциального потребления индивидов, и исключению из него всех исходящих потоков, снижающих уровень потенциального потребления, а также всех затрат, связанных с получением дохода. В результате в сфере формирования налоговой базы оказывается любой прирост имущества вне зависимости от источника (заработная плата либо доход на капитал). Применение этого подхода по включению в налоговую базу всех видов доходов плательщиков налогов позволило назвать данную модель налогообложения моделью комплексного дохода. К ее недостаткам стоит отнести ограниченное практическое значение, так как обычно налоговая база в *системах налоговых* большинства стран фактически оказывается значительно у́же, чем **д.о.н.**, соответствующий концепции комплексного дохода. Например, не всегда включаются в налоговую базу такие виды дохода, как рента от пользования предметами длительного пользования (прежде всего, собственным жильем); блага, произведенные и потребленные в домашнем хозяйстве или собственной фирме; наследство и дарение.

Постепенно к налогооблагаемому доходу финансовая наука стала относить только регулярно поступающие доходы. Изучение **д.о.н.** было продолжено в 1920—1930-е Р.М. Хейгом (R.M. Haig) и Х.К. Саймонсом (H.C. Simons), разработавшими модель *системы налоговый*, базирующуюся на налогообложении доходов с учетом некого идеального налога на доходы.

При построении налога на доходы ориентируются на типовые концепции, среди которых выделяются две основные: компенсации выгод и равномерного налогообложения дохода. Концепция компенсации выгод предлагает пропорциональную связь размеров налога и выгоды, получаемой от государства. Получивший большую выгоду платит более высокий налог. Однако трудно практически определить личную выгоду от таких государственных услуг, как национальная оборона, здравоохранение, образование и т.п. Концепция равномерного налогообложения дохода предполагает пропорциональность между налогом и размером получаемого дохода. Данная концепция отличается большей рациональностью и справедливостью, поскольку существует разница между налогом, который взимается с предполагаемых доходов на предметы роскоши, и налогом, который хотя бы в незначительной степени удерживается из расходов на предметы первой необходимости. Брать налог в 10 тыс. руб. у лица, имеющего доход в 100 тыс. руб., вовсе не значит лишать его средств к существованию или определенных удобств. И это несопоставимо с тем, когда берется налог в размере 500 руб. с человека, имеющего доход в 5000 руб. Жертва последнего плательщика несоизмерима с жертвой первого. Однако и при внедрении этой концепции на практике возникают определенные проблемы, связанные прежде всего с тем, что нет строго научного подхода к измерению возможностей того или иного лица платить налоги. Ясно только, что потребитель действует всегда рационально, т.е. в первую очередь тратит свои доходы на товары и услуги первой необходимости, а лишь затем — на не столь важные товары.

Следует учитывать также два *принципа налогообложения* дохода — справедливость по горизонтали и справедливость по вертикали. Справедливость по горизонтали предполагает, что равные по доходам лица должны платить равные налоги. Принцип справедливости по вертикали заключается в том, что если равные по экономическому и социальному положению налогоплательщики платят равные налоги, то и неравные должны платить неравные налоги.

Непосредственное влияние **д.о.н.** оказывает на эластичность спроса на товары по доходам, остающимся после уплаты налогов, которая, в свою очередь, напрямую влияет на процесс переложения *налогового бремени*. Изменения в уровне доходов потребителей изменяют объем спроса на любой товар или вид услуг при неизменных ценах и, таким образом, сдвигают кривую спроса. Чувствительность спроса к изменениям в доходе, т.е. величина сдвига кривой спроса при изменении дохода, измеряется при помощи эластичности спроса по доходу. Эластичность спроса по доходу определяется как относительное изменение величины спроса на товар к относительному изменению доходов. Эластичность по доходам тесно связана с понятием нормальных товаров и товаров низшего качества, спрос на которые снижается с ростом доходов. В то же время снижение располагаемых доходов, остающихся после налогообложения, сокращает спрос на предметы роскоши.

Ввиду большого многообразия видов **д.о.н.** имеет несколько способов исчисления. Для юридических лиц **д.о.н.** обычно определяется как разница между выручкой организации за определенный период времени и затратами за тот же период. Для физических лиц **д.о.н.** чаще всего составляет совокупную сумму поступивших за определенный период времени денежных и материальных ценностей.

Д.о.н. должен иметь стоимостное измерение, позволяющее измерить *базу налоговую.* Самая распространенная форма получения **д.о.н.** — денежная, складывающаяся из прибыли *лица юридического как плательщика налогов,* оплаты труда *лица физического как плательщика налогов* и денежных поступлений. Вместе с тем **д.о.н.** может иметь и неденежную форму, полученную в виде материальной выгоды плательщика налога.

Обязательство налоговое при налогообложении **д.о.н.** возникает у плательщиков тогда, когда он приобретает право собственности на сумму **д.о.н.** В частности, для возникновения налогового обязательства недостаточно, чтобы с собственника акций были взысканы налоги с суммы начисленных ему дивидендов. **Д.о.н.** в форме дивидендов будет подлежать налогообложению после получения плательщиком налога начисленной ему суммы дивидендов.

Налогообложение **д.о.н.** сокращает величину располагаемого плательщиком дохода. В то же

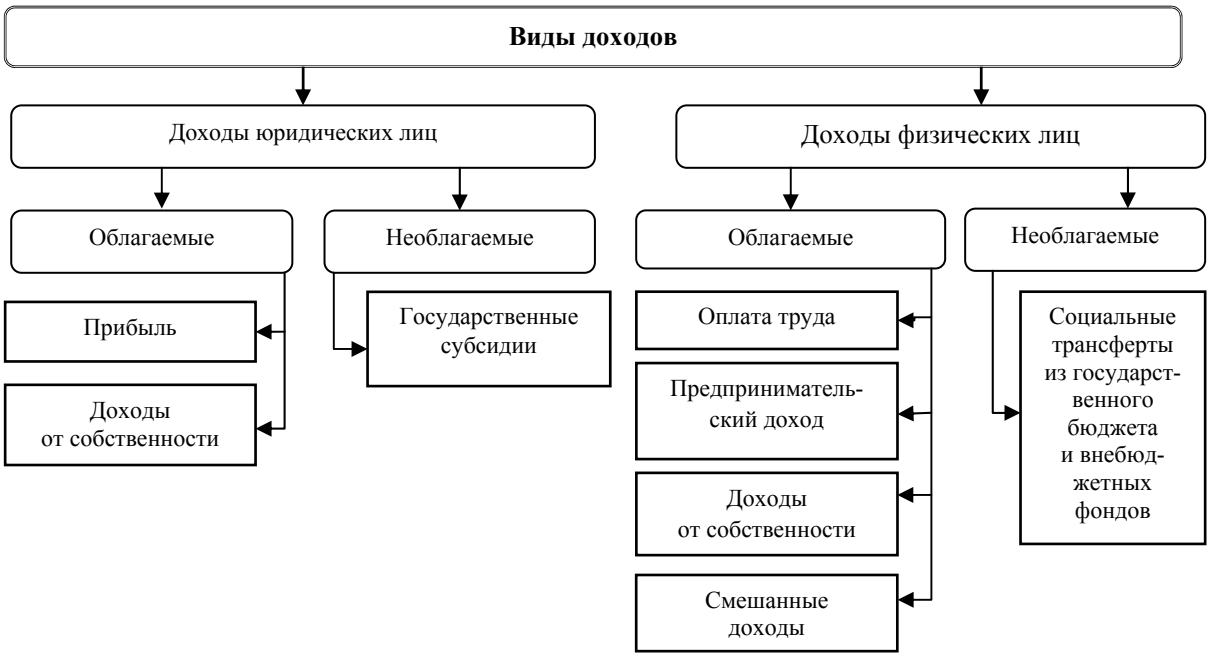
время **д.о.н.** — основной *источник уплаты налогов и сборов*. Плательщики налога способны выполнять свои налоговые обязательства, прежде всего, за счет **д.о.н.**, извлекаемого в результате хозяйственной и предпринимательской деятельности, а также работы по найму. В связи с этим прослеживается взаимозависимость между двумя категориями — **д.о.н.** и налог.

Существенное повышение *нагрузки налоговой* на **д.о.н.** может привести к появлению у плательщиков *бремени налогового избыточного*. Вследствие чего у плательщиков налогов снижается мотивация к их уплате, растет *уклонение от уплаты налогов*. Поэтому как повышение *ставок налоговых* приводит к снижению располагаемых **д.о.н.** налогоплательщика, так и сокращение **д.о.н.** приводит к сокращению поступления налоговых сумм.

Вследствие сложности достоверного измерения величины **д.о.н.** долгое время не использовался непосредственно в качестве объекта налогообложения. Обычно использовались косвенные методы оценки величины **д.о.н.** плательщика налогов и сборов в целях определения его платежеспособности. У. Петти (William Petty) в «Трактате о налогах и сборах» (1662) рассматривает проблемы, вызванные несоответствием величины налоговых обязательств подушевого налога, зависимой от профессии и социального статуса плательщика, и фактической располагаемой им суммой **д.о.н.**, которую плательщик в состоянии направить на уплату этого налога. Но в то время отсутствовали методы точного измерения величины **д.о.н.** для целей налогообложения. *Налог подоходный индивидуальный* был впервые введен в Англии только в конце XVIII в. При этом вначале отсутствовали методы непосредственного измерения величины облагаемого **д.о.н.** Прообраз налога на **д.о.н.** — модифицированный *налог на роскошь* (assessed tax), при взимании которого использовались косвенные способы исчисления величины облагаемого **д.о.н.,** исходя из размера и вида располагаемого плательщиком имущества, а также сферы его хозяйственной деятельности. Правительственный акт 1798 г. впервые ввел в *систему налоговую* налог, объектом обложения которого является **д.о.н.**, несмотря на то что первоначально он сохранял отдельные характеристики, присущие *налогам имущественным*. Налогообложение **д.о.н.** юридических лиц было введено еще позднее. В XIX в. налог на **д.о.н.** корпораций был установлен в Германии и США. К настоящему времени налогообложение **д.о.н.** юридических лиц введено в подавляющем большинстве стран мира.

Величина **д.о.н.** зависит от масштабов и рентабельности ведения хозяйственной деятельности плательщиком налога, также от профессии и занимаемой должности плательщика, являющегося наемным работником. В соответствии с *теорией налоговой обмена* плательщики, получающие большую сумму **д.о.н.**, должны и налоги уплачивать в большей сумме, ведь условием извлечения ими **д.о.н.** является политическая и социальная стабильность в обществе, обеспечиваемая предоставлением членам общества общественных благ за счет налоговых поступлений. Поэтому лица, обладающие большей суммой **д.о.н.,** должны быть в большей степени заинтересованы в финансировании расходов на оборону страны, правоохранительную деятельность, ее экономику и социальные нужды за счет обложения получаемого ими **д.о.н.** В связи с этим широкое распространение получила прогрессивная форма налогообложения **д.о.н.**, согласно которой чем большую сумму **д.о.н.** получает плательщик, тем большая величина налоговой ставки применяется при обложении данного **д.о.н.**

Существует значительное количество видов **д.о.н.**, которые в соответствии с налоговым законодательством облагаются налогами либо освобождаются от налогообложения. На рисунке далее приведена классификация видов доходов с позиции категорий получателей доходов и возникновения обязанности у них по уплате налогов. В данном случае различия обусловлены тем, на кого возложена обязанность уплаты налога с **д.о.н.** — *лицо физическое как плательщик налогов* или *лицо юридическое как плательщик налогов*. Приведены как активные доходы, полученные плательщиком налога в результате хозяйственной, трудовой и иной деятельности, так и *доходы пассивные*, полученные плательщиком без ведения целенаправленной деятельности.



Виды доходов, облагаемых налогами и освобождаемых от налогообложения

Прибыль — это положительная разница между суммарными **д.о.н.** организации и ее затратами на производство или приобретение, хранение, транспортировку, сбыт этих товаров и услуг.

Доходы от собственности — это **д.о.н.**, получаемые или выплачиваемые юридическими и физическими лицами в связи с предоставлением во временное пользование на возмездной основе финансовых активов, земли и других нефинансовых непроизведенных материальных активов (недра и другие природные активы). К **д.о.н.** от собственности относятся: проценты, дивиденды, изъятия из **д.о.н.** корпорации, реинвестированные **д.о.н.** от прямых иностранных инвестиций, арендная плата, **д.о.н.** от собственности, вмененные держателям страховых полисов, *доход рентный*.

Государственные субсидии — это текущие безвозмездные невозвратные платежи, которые государство производит предприятиям в связи с производством, продажей или импортом товаров и услуг или использованием факторов производства для проведения определенной экономической и социальной политики. Такого рода поступления увеличивают совокупную сумму дохода организации, однако они не подлежат непосредственному налогообложению.

Оплата труда наемных работников представляет собой вознаграждение в денежной или натуральной форме, выплачиваемое работодателем наемному работнику за работу, выполненную в *периоде налоговом*. Она учитывается на основе начисленных сумм и включает налоги на **д.о.н.** и другие выплаты, которые подлежат уплате наемными работниками, даже если они фактически удерживаются работодателями и выплачиваются непосредственно органам социального страхования, налоговым службам от лица наемного работника. Оплата труда — основная форма **д.о.н.**, получаемая физическими лицами. Оплата труда подлежит обложению *налогом подоходным индивидуальным*. Кроме того, на сумму исчисленной оплаты труда производится начисление страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды.

Предпринимательский доход — это **д.о.н.,** полученный предпринимателем, являющимся

физическим лицом, в результате осуществления им предпринимательской деятельности. Предпринимательский **д.о.н.** облагается *налогом подоходным индивидуальным* либо подлежит обложению в соответствии с выбранным плательщиком *режимом налоговым специальным*.

Смешанные доходы — это **д.о.н.** некорпоративных предприятий, принадлежащих членам домашних хозяйств, в которых владельцы могут работать, не получая заработной платы. К смешанным относятся **д.о.н.** от личных подсобных хозяйств, а также **д.о.н.** мелких индивидуальных предпринимателей. Смешанные **д.о.н.** содержат элементы вознаграждения за труд и прибыли от производства, которые трудно разграничить. Смешанные **д.о.н.** облагаются *налогом подоходным индивидуальным* либо подлежат обложению в соответствии с выбранным плательщиком *режимом налоговым специальным*.

Социальные трансферты из государственного бюджета и внебюджетных фондов — государственные социальные выплаты, предоставляемые органами власти нуждающимся категориям граждан, а также в иных установленных законодательством случаях. К числу социальных трансфертов относятся пенсии, пособия, стипендии, компенсации и иные аналогичные выплаты. Доходы, получаемые физическим лицом в виде социальных трансфертов, исключены из объекта обложения подоходным индивидуальным налогом.

Литература

Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования: из ученых записок императорского Моск. ун-та. М.: Скоропеч. Левенсона А.А., 1898.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Юрайт, 2013.

Петти У., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Классика экономической мысли: Сочинения. М.: ЭКСМО-Пресс, 2000.

Slemrod J. The consequences of taxation // Social Philosophy and Policy. 2006. № 2. P. 73—87.

Д.Ю. Федотов,
доктор экономических наук, доцент

ДОХОД РЕНТНЫЙ
(RENTAL INCOME, RENT)

См. также: *платежи за использование природных ресурсов; бремя налоговое избыточное; налог паушальный; оптимальность налогообложения*

Доход рентный (**д.р.**) — дополнительный доход собственника фактора производства.

В классической экономической теории доход рентный (**д.р.**), или рента, — это доход, получаемый от владения землей и другими природными ресурсами. В современной экономической теории считается, что источником ренты могут быть любые экономические ресурсы, характеризующиеся постоянным предложением, а не только природные.

А. Маршалл (Alfred Marshall) в «Принципах политической экономии» (1890) определял ренту таким образом:

> Если какое-либо имущество, например дом, фортепьяно или швейную машину, на время одалживают, плату за его использование часто называют рентой. Экономисты могут без ущерба для себя применять этот термин в тех случаях, когда рассматривается доход с позиции индивидуального предпринимателя. Однако... как только рассмотрение хозяйственной деятельности переносится с позиции индивидуума на общество в целом, преимущество оказывается на стороне применения термина «рента» по отношению к доходу, извлекаемому из даров природы.

А по отношению к доходу, извлекаемому из созданных человеком ресурсов — машин и других орудий производства — он предложил использовать термин «квазирента»:

> ...всякая машина может давать доход, носящий характер ренты и иногда называемый «рентой», хотя, в общем, представляется более правильным называть его «квазирентой.

Таким образом, термины «рента» и «рентный доход» — это по сути одно и то же с той только разницей, что в первом случае акцент делается на экономическом содержании анализируемого явления и мотивации поведения (соискание ренты), а во втором — на результатах деятельности в виде увеличения экономических выгод субъекта, связанных для него с налоговыми последствиями, поскольку доходы обычно составляют *объект налогообложения*.

Величина **д.р.** может разниться для отдельных единиц данного ресурса в связи с их специфическими качествами, например выгодным местоположением земельного участка или особым плодородием почвы. Разница в цене, уплачиваемой за пользование такими отдельными единицами ресурса, и соответственно в доходе, получаемом их собственником, называют дифференциальной рентой, или рентой Рикардо (David Ricardo).

К. Маркс (Karl Marx) различал дифференциальную ренту I, обусловленную использованием лучших качественных свойств самого природного ресурса и его местоположения, и дифференциальную ренту II, обусловленную применением большей величины капитала и более производительной силы к этому ресурсу. Он также предложил выделять ренту абсолютную — часть прибавочной стоимости, присваиваемой землевладельцами в силу монополии частной собственности на землю и обусловленной тем обстоятельством, что в сельском хозяйстве органическое строение капитала ниже общественно средней величины. Однако, как отмечает М. Блауг (Mark Blaug), современный мейнстрим не признает существования абсолютной ренты. Теперь выделяют ренту, обусловленную редкостью природных ресурсов (scarcity rent), или ренту Хоттелинга (Harold Hotelling), монопольную ренту, обусловленную искусственными ограничениями конкуренции, и др.

В современной экономической теории ренту стали называть экономической, подчеркивая тем самым, что ее источником может быть любой хозяйственный ресурс, например орудия производства, труд, деньги, технические решения (а не только земля и другие дары природы), характеризующийся неизменным предложением, которое не зависит от цены (когда нынешнее и будущее его предложение неэластичны по цене). В случае если дополнительный доход связан с таким более выгодным положением продавца или покупателя на рынке товаров или услуг, которое имеет временный (преходящий) характер, то его называют квазирентой.

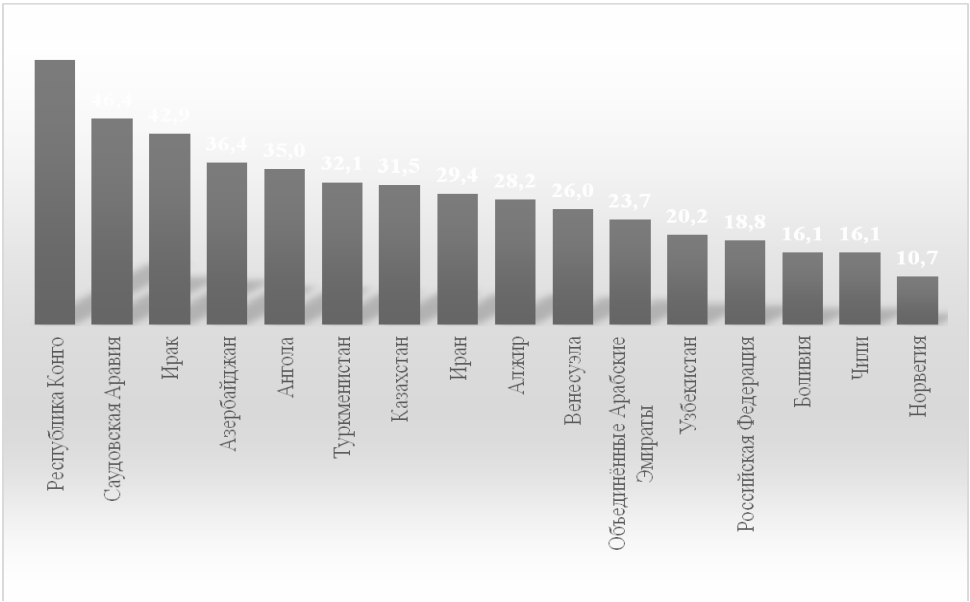
Экономическая рента — это разница между реальной рыночной ценой товара и той ценой, которую необходимо заплатить факторам производства для того, чтобы он был произведен. Очевидно, что в рыночной экономике стоимость любого фактора производства не может быть ниже дохода от его наиболее выгодного альтернативного использования или альтернативных издержек использования, также называемых экономическими издержками (в отличие от бухгалтерских). Если доход от фактора выше его альтернативных издержек, то разница составляет экономическую ренту. Нормальный доход входит в экономические издержки (это минимальный доход, необходимый для того, чтобы удержать данный фактор в данной производственной комбинации, включая плату за предпринимательскую способность), а все, что сверх нормального, — это экономическая прибыль, она же экономическая рента, или квазирента (в зависимости от постоянства этого избыточного дохода). Таким образом, экономическая рента представляет собой некоторый дополнительный или избыточный доход в том смысле, что не оказывает влияния на поведение экономических субъектов, ведомых рыночными стимулами.

С фискальной точки зрения это важно по той причине, что изъятие **д.р.** посредством налогов приносит дополнительные доходы правительству — без вмешательства в принимаемые на рынке эффективные решения о производстве и потреблении. Собственник налогооблагаемого ресурса все так же будет получать необходимую ему норму дохода на инвестиции, и выпуск продукции останется прежним. Уровень потребления также сохранится, поскольку в условиях свободной конкуренции производитель не сможет переложить возросшее для него *налоговое бремя* через механизм повышения цен. Следовательно, налог на **д.р.** является неперелагаемым и неискажающим (см. *Налог паушальный*).

Приведенная аргументация, однако, может быть уточнена и частично оспорена при выполнении анализа в более широком экономическом контексте. В частности, М. Фельдстейн (Martin Feldstein) обосновал, что налог на **д.р.** от владения землей все же может быть частично переложен и цена земли возрастет в результате его введения, если учесть, что этот налог оказывает влияние на предложение других факторов, а также то, что он может побуждать экономических агентов к изменению структуры портфеля инвестиций.

Теория ренты и **д.р.** имеет большое практическое применение, особенно в сфере *платежей за использование природных ресурсов,* прежде всего полезных ископаемых. Она, в частности используется для обоснования видов, структуры, *ставок налоговых* и др. как из общего налогового пакета (налоги на прибыль и добавленную стоимость, таможенные пошлины экспортные и импортные и др.), так и специальных горных налогов (роялти натуральные и стоимостные, основанные на прибыли и на доходе, гибридные системы и др.). Все это особенно важно в связи с процессами глобализации, поскольку между государствами, обладающими большими запасами полезных ископаемых, усиливается ценовая конкуренция за рынки сбыта, а также конкуренция на рынке капиталов за инвестиции, способные радикально улучшить известные производственные процессы и создать новые технологии добычи (как, например, новые способы извлечения углеводородов из сланцевых пород).

Особое значение научно обоснованное налогообложение рентных доходов имеет для Российской Федерации, поскольку, по данным Всемирного банка, рента, извлекаемая из природных ресурсов, составляет около 20% ВВП государства (18,8% в 2013 г. — рисунок), а в доходах федерального бюджета нефтегазовые доходы занимают почти половину.



Природноресурсная рента в отдельных странах мира (в % от ВВП) (2013)

Источник: The World Bank, World Development Indicators 2015.

В условиях высокой волатильности цен на углеводороды и связанные с ними бюджетные проблемы Российской Федерации важно, чтобы стремление правительства полнее использовать горную ренту на нужды национального хозяйства (в том числе посредством налоговых маневров с экспортной пошлиной и *налогом на добычу полезных ископаемых*) было основано на принципе изъятия экономической ренты как излишка, не оказывающего искажающего влияния на экономическое поведение хозяйствующих субъектов, и не препятствовало инвестициям в дальнейшее развитие нефтегазового комплекса и углубление переработки нефти.

Литература
Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: Дело Лтд, 1994.
Маршалл А. Принципы политической экономии. М.: Прогресс, 1983.
Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное. М.: ЭКСМО, 2007.
Alchian A.A. Rent // The World of Economics. Palgrave Macmillan UK. 1991. P. 591—597.
Hotelling H. The Economics of Exhaustible Resources // Journal of Political Economy. 1931. Vol. 39. № 2. P. 137—175.
Otto J. Mining royalties: a global study of their impact on investors, government, and civil society / J. Otto, C. Andrews, F. Cawood ... [et al.]. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. 2006.
Feldstein M. The Surprising Incidence of a Tax on Pure Rent: A New Answer to an Old Question // Journal of Political Economy. 1977. Vol. 85. № 2. P. 349—360.

В.П. Вишневский,
доктор экономических наук, профессор

ДОХОДЫ БЮДЖЕТА НАЛОГОВЫЕ

(TAX BUDGET REVENUE)

См. также: *администрирование налоговое; законодательство налоговое; льгота налоговая; потенциал налоговый; пошлина; сбор; принцип справедливости; система налоговая; ставка налоговая; учет налоговый*

Доходы бюджета налоговые **(д.б.н.)** — денежные средства, поступающие в бюджетную систему в соответствии с *законодательством налоговым* и бюджетным законодательством.

Понятие **д.б.н.** непосредственно связано с такими категориями, как «налоговые платежи» и «доходы бюджета». К налоговым платежам относятся поступления денежных средств от уплаты налогов, сборов и пошлин, имеющих налоговый характер.

Доходы бюджета как финансово-экономическая категория рассматриваются через призму стоимостных отношений между органами публичной власти, юридическими и физическими лицами. С материальной же точки зрения доходы бюджета представляют собой денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в распоряжение публичных органов власти в соответствии с законодательством страны. По источникам формирования среди доходов бюджетов, как правило, выделяют **д.б.н.** На их долю в развитых странах мира приходится порядка 80—90% всех доходов консолидированного бюджета.

Источниками налоговых поступлений в бюджеты разных уровней являются: доходы граждан; прибыль (доходы) организаций; смешанный доход индивидуальных предпринимателей; имущество, принадлежащее плательщикам налогов и сборов; произведенные или приобретенные товары; используемые ресурсы и т.п.

В зависимости от государственного устройства страны выделяют **д.б.н.** федерального (общегосударственного) бюджета, **д.б.н.** регионального бюджета и **д.б.н.** местных (муниципальных) бюджетов. В РФ к **д.б.н.** относятся доходы от *налогов* и *сборов федеральных*, в том числе от налогов, предусмотренных *режимами налоговыми специальными*, *налогов и сборов региональных*, *налогов и сборов местных*, а также пени и штрафы по ним. Количество *налогов* и *сборов* в *системе налоговой* РФ постепенно сокращается. Ряд налоговых платежей заменяются совокупностью неналоговых платежей, при этом фискальная нагрузка на плательщиков налогов и сборов не уменьшается.

К **д.б.н.** субъектов РФ относятся собственные налоговые доходы, формируемые за счет поступлений от *налогов и сборов региональных* и отчислений от регулирующих *налогов* и *сборов федеральных*. Аналогично к **д.б.н.** местных бюджетов относятся собственные налоговые доходы от *налогов и сборов местных* и отчисления от регулирующих *налогов* и *сборов федеральных* и *региональных*.

В отношении отдельных поступлений и отнесения их к категории налоговых либо неналоговых доходов в литературе высказываются разные мнения. В частности, вызывает сомнение обоснованность отнесения поступлений от таможенных пошлин к категории неналоговых доходов (с 01.01.2005 г. они исключены из состава *налогов и сборов федеральных* и отнесены к *доходам бюджета* (федерального) *неналоговым*).

Дискуссии ведутся и по вопросам отнесения всех штрафов к категории **д.б.н.** Штраф выступает в качестве санкции за нарушение *законодательства налогового*. Выделяют две категории нарушений — имущественные и организационные. Имущественные правонарушения непосредственно ведут к недополучению планируемых поступлений в бюджет. Санкции в данном случае носят компенсационно-карательный характер, что позволяет относить их к **д.б.н.** Штрафы же за организационные правонарушения (например, непредоставление документа по запросу налогового органа) по своей сути не отличаются от штрафов за административные правонарушения. Поэтому отнесение их к **д.б.н.** вызывает сомнения.

Постоянный рост государственных расходов практически во всех странах требует поиска источников увеличения доходов соответствующих бюджетов, в том числе за счет **д.б.н.**, которые могут быть увеличены разными способами: введением новых налогов; увеличением существующих налоговых ставок, повышением собираемости налогов (совершенствованием *администрирования налогового*); регулированием количества плательщиков налогов и сборов, пользующихся *льготами налоговыми;* наращиванием *потенциала налогового*.

Введение новых налогов — очень непростой способ повышения **д.б.н.** Его выбор связан с достижением определенного консенсуса интересов многих субъектов *отношений налоговых* и занимает продолжительное время. Так, например, введение *налога подоходного индивидуального* в Великобритании на постоянной основе заняло около столетия.

Увеличение налоговых ставок не всегда ведет к быстрому росту налоговых поступлений в бюджеты различных уровней. Такой путь может вызвать определенную социальную напряженность в обществе, ввиду того что налоговые ставки отдельных налогов могут уже находиться на предельном уровне.

Повышение собираемости налогов — направление, очень важное для РФ. Оно не требует принятия дополнительных законов или поправок к ним и, прежде всего, связано с совершенствованием учета плательщиков налогов и сборов, с выявлением плательщиков налогов и сборов, уклоняющихся от учета налогового, использованием других форм *администрирования налогового*.

Сокращение числа плательщиков налогов и сборов, пользующихся *льготами налоговыми*, позволяет быстро нарастить доходную часть бюджетов. Следует иметь в виду, что предоставление *льгот налоговых*, как и их отмена, тесно связано с лоббированием отдельными группами плательщиков налогов и сборов, что часто нарушает *принцип справедливости*.

Наращивание *потенциала налогового* — важнейшее направление повышения **д.б.н.** различных уровней. Оно может быть эффективным при наличии прямой заинтересованности в этом региональных и местных органов власти.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Финансы: Учебник / Отв. ред. В.В. Ковалев. М.: Проспект, 2015.

Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

Стрик Дж. Государственные финансы Канады / Под общ. ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. М.: Экономика, 2000.

В.В. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ДОХОДЫ БЮДЖЕТА НЕНАЛОГОВЫЕ

(NON-TAX BUDGET REVENUE)

См. также: *база налоговая; доходы бюджета налоговые; пошлина; самообложение; сбор; сборы на обязательное социальное страхование; соглашение о разделе продукции*

Доходы бюджета неналоговые **(д.б.нн.)** — денежные средства, поступающие в бюджет посредством взимания неналоговых платежей, а также привлеченные на добровольной основе.

Выделение неналоговых доходов в самостоятельную группу источников формирования бюджетов используется в бюджетной классификации многих стран. Поступления в **д.б.нн.** могут носить как обязательный, так и необязательный характер, взиматься на принудительной и

(или) добровольной основе. На добровольных началах проводятся государственная и муниципальная лотереи, осуществляется выпуск государственных и муниципальных ценных бумаг и т.п. Большинству неналоговых платежей, носящих обязательный характер, свойственна возмездность, так как их взимание связано либо с предоставлением плательщику прав на осуществление какой-либо деятельности (регистрационные, лицензионные сборы), либо с получением юридически значимых услуг (государственная *пошлина*) и т.п.

Состав и структура **д.б.нн.** бюджетной системы страны зависят не только от состояния национальной экономики, но и от способов решения социальных проблем. К **д.б.нн.**, как правило, относят доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности; доходы от внешнеэкономической деятельности; административные платежи и сборы; штрафы, санкции, возмещение ущерба. В отличие от налоговых поступлений порядок установления неналоговых доходов, их исчисления и взимания регламентируется целым комплексом нормативных документов гражданского, административного, финансового права, а также договорами, в соответствии с которыми уплачиваются платежи, являющиеся источниками **д.б.нн.** В консолидированных бюджетах большинства развитых стран **д.б.нн.**, как правило, не превышает 20%.

В РФ фискальная нагрузка постепенно перемещается на неналоговые платежи и сборы посредством расширения состава неналоговых платежей, в том числе путем замены налоговых платежей на неналоговые. По состоянию на 01.12.2015 г. в БК РФ к **д.б.нн.** наряду с вышеуказанными источниками отнесены также:

(1) страховые взносы на обязательное социальное страхование (*сборы на обязательное социальное страхование*);
(2) таможенные пошлины и таможенные сборы;
(3) платежи при пользовании природными ресурсами;
(4) доходы от оказания платных услуг и компенсации затрат государства;
(5) доходы от продажи материальных и нематериальных активов;
(6) поступления (перечисления) по урегулированию расчетов между бюджетами бюджетной системы РФ;
(7) средства *самообложения* граждан;
(8) прочие неналоговые доходы.

Д.б.нн. зачисляются в соответствующие бюджеты в полном объеме и относятся к собственным доходам бюджетов. В состав бюджетов бюджетной системы РФ входят федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ, бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты городских округов с внутригородским делением, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения, бюджеты городских поселений, бюджеты сельских поселений, бюджеты внутригородских районов, бюджет Пенсионного фонда РФ, бюджет Фонда социального страхования РФ, бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования, бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

К **д.б.нн.** отнесены платежи (таможенные *пошлины*, платежи за пользование природными ресурсами, страховые сборы), близкие по своей сущности и по отдельным признакам к *доходам бюджета налоговым*. Вопрос отнесения этих платежей к категории **д.б.нн.** является спорным.

Важное место среди неналоговых платежей в РФ занимают страховые взносы на обязательное социальное страхование (*сборы на обязательное социальное страхование*), зачисляемые в доходы бюджетов внебюджетных фондов социального назначения.

Из **д.б.нн.** федерального бюджета РФ наибольшие объемы обеспечивают поступления от таможенных пошлин и таможенных сборов. Все средства от их взимания перечисляются в федеральный бюджет.

Среди **д.б.нн.** особое место занимают доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, получаемые в виде арендной либо иной платы. Мировая практика отношений использования имущества весьма разнообразна. Разновидностью подобных отношений является концессия — договор на сдачу в эксплуатацию недр, участков земли, предприятий, других хозяйственных объектов. В РФ в качестве объектов концессионного соглашения законодательно

определено недвижимое имущество: автомобильные дороги и инженерные сооружения транспортной инфраструктуры; объекты железнодорожного, трубопроводного транспорта; морские и речные порты; морские и речные суда; системы коммунальной инфраструктуры; объекты социально-культурного и социально-бытового назначения и пр. В качестве концессионеров в РФ могут выступать: индивидуальные предприниматели; российские или иностранные юридические лица, лица без образования юридического лица; действующие по договору простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Литература
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Финансы: Учебник / Отв. ред. В.В. Ковалев. М.: Проспект, 2015.
Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.
Harvey Rozen, Ted Gayer. Public Finance. McGraw-Hill/Irwin, 9-th edition, 2009.

В.В. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ДОХОДЫ ПАССИВНЫЕ
(PASSIVE INCOMES)

См. также: *база налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налогообложение*

Доходы пассивные **(д.п.)** — доходы (фиксированные периодические платежи), получаемые собственниками факторов производства и не связанные с активной индивидуальной предпринимательской деятельностью или с активной коммерческой деятельностью компании, требующей участия предпринимателя (персонала) для извлечения дохода.

Труд как особый фактор производства требует активного, реального участия человека в процессе производства в виде конкретных усилий конкретного человека. И соответственно доходы, получаемые людьми при приложении этих усилий, — заработная плата и предпринимательские доходы — относятся к категории активных доходов. Если в отношении активных доходов решающее значение с точки зрения привлечения их к *налогообложению* имеют характер и методы осуществления деятельности, приносящей доход, то для **д.п.** определяющую роль играет местонахождение их источника — внутри данной страны или за ее пределами.

К **д.п.** относятся доходы в виде роялти, дивиденды, проценты, доходы от распределения прибыли, от использования прав на объекты интеллектуальной собственности, от реализации акций (долей), от реализации недвижимого имущества, от сдачи в аренду или субаренду имущества, от оказания различных консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по предоставлению персонала, иные аналогичные доходы. В отличие от коммерческих прибылей эти доходы имеют характер твердых или заранее фиксированных платежей, выплачиваемых регулярно в пределах согласованного сторонами периода.

В международном налоговом праве под **д.п.** понимают доходы мультинациональных компаний или состоятельных физических лиц, которые они в целях максимальной отсрочки налогообложения размещают в иностранных низконалоговых юрисдикциях без распределения в страну, резидентами которой являются. Несмотря на различия в определении **д.п.** в разных странах, в основном они включают проценты, дивиденды, доходы от аренды, роялти и прирост капитала.

Д.п. облагаются по месту нахождения резидента-инвестора и поэтому чаще, чем активные доходы, перемещаются в низконалоговые юрисдикции. **Д.п.** являются приоритетным направлением налогового контроля, и основная проблема для любого государства — это выявление схем отсрочки репатриации доходов в целях недопущения перевода *базы налоговой* резидентов за рубеж. Государства имеют целый арсенал налоговых мер, направленных на противодействие сокрытию в низконалоговой юрисдикции дохода от налогообложения в стране резидентства налогоплательщика. В частности, они применяют в отношении своих резидентов механизмы налогообложения нераспределенной прибыли зарубежных контролируемых компаний, более из-

вестные как правила **CFC** (Controlled Foreign Company), или **КИК** (Контролируемые иностранные компании).

Искусственный перенос **д.п.** материнскими компаниями на свои зарубежные дочерние компании, расположенные в низконалоговых юрисдикциях, послужил мотивом для принятия законодательства о контролируемых иностранных компаниях в ряде государств, включая Российскую Федерацию. Разработка правил налогообложения контролируемых иностранных компаний в России начата в 2014 г., в то время как за рубежом эти правила действуют более полувека. Пионером в этой области являются США (1962), в 1970-е эти правила ввели Канада, Германия, Япония, в 1980-е — Франция, Великобритания, Новая Зеландия, в 1990-е — Австралия, Швеция, Норвегия, Индонезия, Испания, Дания, Финляндия, Венгрия, Мексика, Южная Корея, ЮАР, Аргентина, а в 2000-е — Израиль, Италия, Турция, Китай. В настоящее время правила КИК действуют в более чем 30 странах мира.

Существует два подхода к налогообложению доходов, основанных на принципе «общемирового налогообложения» (world-wide taxation) и на территориальном принципе. Они не являются взаимоисключающими, но могут применяться государствами одновременно, дополняя друг друга.

При первом подходе — «налогообложение сверху» (taxation from the top) — страна резидента в отношении его **д.п.** распространяет максимально широко налоговые правила о КИК и правила трансфертного ценообразования. При втором подходе — «налогообложение снизу» (taxation from below) — на доходы, полученные нерезидентом из источников в данной стране, распространяются нормы, направленные на защиту национальной налоговой базы: нормы о фактическом праве на доходы; запрет на вычет расходов, выплачиваемых в юрисдикции, включенные в «черные списки»; нормы о налогообложении прибыли от продажи активов или акций национальных компаний, а также значительное число прочих специфических антизлоупотребительных норм, направленных на неправомерное применение соглашений об устранении двойного налогообложения.

Правильное разграничение активных доходов и **д.п.** компаний необходимо для выявления рисков размывания налоговой базы. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) разрабатывает методы анализа прибыли КИК для определения того, какая прибыль является активной, а какая — пассивной.

Различают два вида анализа для определения активных доходов и **д.п.** — существенный и формальный. В отчете по Направлению 3 Плана BEPS ОЭСР/G20 представлены три вида существенного анализа:

(1) анализ вклада в создание стоимости — проверяется, какой вклад в создание стоимости итоговых продуктов осуществила КИК;

(2) сравнение с независимым обществом — проверяется, достаточно ли у КИК функций, активов, рисков, чтобы у нее была определенная прибыль; если недостаточно, то эта прибыль попадает под налогообложение;

(3) анализ работников и учреждений — проверяется, достаточно ли у КИК работников и учреждений для того, чтобы получить ту прибыль, которую она получила.

В России используется формальный анализ — активные доходы и **д.п.** К активным доходам относятся все доходы, которые не относятся к пассивным. **Д.п.** определены широко, их список открытый. В частности, к **д.п.** относятся: полученные дивиденды, процентный доход от долговых обязательств любого вида, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности и др. При определенных условиях к активным доходам приравниваются дивиденды и проценты, доходы от операций с финансовыми инструментами: дивиденды в случае, если они получены холдинговой (субхолдинговой) компанией от активных компаний, а проценты, если они получены от банков или эмитентов облигаций. Также важна доля активных доходов для получения освобождения (более 80% — для активных компаний, более 90% — для эмитентов облигаций, более 95% — для холдинговых компаний).

ОЭСР предлагает два подхода, которые могут использовать различные юрисдикции для того, чтобы точно отнести прибыль, полученную

КИК, к **д.п.** — категориальный и метод избыточных прибылей.

Категориальный подход устанавливает одно правило для дивидендов, другое правило для процентов и отдельные правила для других видов прибыли. Согласно данному подходу, дивиденды, заработанные КИК, рассматриваются как **д.п.** до тех пор, пока дивиденды не были получены от компании, занимающейся активной торговлей или бизнесом, которые принесли активный доход. Проценты и другие доходы от финансовой деятельности, заработанные КИК, рассматриваются как **д.п.**, за исключением случаев, когда сущностным требованием к КИК был доход сам по себе и КИК не была перекапитализирована. Доход от страхования рассматривается как **д.п.**, если он не был получен из договоров или регламентов со связанной стороной или стороны договора страхования или застрахованные риски не расположены за пределами юрисдикции КИК. Продажи, услуги, роялти и доход от интеллектуальной собственности (доход от продаж, услуг, роялти и интеллектуальной собственности в целом) рассматриваются как **д.п.** до тех пор, пока от КИК не требуется доход сам по себе.

Метод избыточных прибылей позволяет определить **д.п.**, полученные от использования нематериального имущества, приобретенного от связанной стороны или разработанного с его помощью. К нематериальным активам в данном случае относятся: коммерческая тайна, ноу-хау, списки клиентов, системы управления, сети, данные, гудвилл и т.п. Правила трансфертного ценообразования должны применяться до применения метода сверхприбылей, так что он применяется только к доходам, которые остались после применения правил трансфертного ценообразования.

В законодательстве Германии перечислены все возможные виды активной прибыли, и та прибыль, которая не удовлетворяет этим критериям, считается пассивной. Подход к анализу прибыли: активная прибыль получена в результате активной деятельности, а не передана в целях злоупотребления. В международной практике более распространен подход, при котором к **д.п.** (дивидендам, процентам, роялти и доходам от продажи ценных бумаг) применяются правила КИК, так как именно такие доходы могут быть относительно просто переведены на контролируемую иностранную компанию в низконалоговых юрисдикциях для целей уменьшения *нагрузки налоговой*.

В законодательстве США предусмотрено налогообложение **д.п.** согласно правилам контролируемых иностранных компаний (CFC), по которым облагается доход базовой компании (base company), т.е. компании, преимущественно расположенной в низконалоговых юрисдикциях и используемой для целей укрытия в них дохода, на уровне инвестора в стране резидента еще до распределения этого дохода акционеру-бенефициару. Правило основано на предположении (фикции) о том, что доход распределен, либо доход базовой компании получен непосредственно бенефициаром, т.е. игнорируется личность базовой компании («снятие корпоративной вуали»).

Литература

Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. М.: ЮНИТИ, 1997.

Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров: Монография / Под ред. д.э.н. М.Р. Пинской. М.: Инфра-М, 2015.

Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006.

Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: Учеб. пособие / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Инфра-М, 2013.

Pinskaya M., Malis N., Milogolov N. Rules of Taxation of Controlled Foreign Companies: A Comparative Study // Asian Social Science. Vol. 11. No. 3. 2015. P. 274—281.

М.Р. Пинская,
доктор экономических наук, доцент

ЕДИНЫЙ НАЛОГ
(SINGLE TAX)

См. также: *администрирование налоговое; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; объект налогообложения; принцип справедливости; режим налоговый специальный*

Единый налог **(е.н.)** — это единственный, исключительный налог на один определенный *объект налогообложения*.

В основе теории **е.н.** лежит идея о том, что налоги в конце концов уплачиваются из одного источника — дохода. В связи с этим **е.н.** представляется теоретически более целесообразным, чем множество отдельных налогов.

Идея установления **е.н.** была популярна в разные времена, она появилась еще в Средние века. История ее развития свидетельствует о том, что в качестве *объекта налогообложения* **е.н.** различными теоретиками предлагались земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и др. (табл.).

Развитие теории единого налога

Период	*Теория*	*Автор*	*Основное содержание*
1662 г.	Теория единого акциза	У. Петти (William Petty, 1623—1687)	Обложение исключительно потребления обеспечит вовлечение в процесс налогообложения привилегированных сословий и соответственно справедливость налогообложения, а также будет способствовать бережливости и однократному обложению одного объекта, поскольку «ничто не может быть потреблено более одного раза»
Нач. XVII в.	Теория королевской десятины	С. де Вобан (Sebastien Le Prestre de Vauban, 1633—1707)	Единый налог в размере от 5 до 10% на доходы от земледелия, промыслов и других источников. Вместе с тем предлагалось сохранить таможенные пошлины, умеренный налог на соль и налоги на обращение, что искажало идею **е.н.**
Нач. XVIII в.	Теория единого поземельного налога и единого сбора с цены товара	И.Т. Посошков (1652—1726)	Взамен подушной системы налогообложения внедрение поземельного налога как единственного прямого налога, способного учитывать подлинное богатство и налогоспособность населения. Ставки поземельного налога должны быть дифференцированы в зависимости от категории плательщиков (крестьяне, дворяне, купцы, городские жители и т. д.), а также от назначения земель. При обложении торговли предлагалось установить единый сбор в размере 10% с цены товара, который должен был взиматься только один раз независимо от места реализации товара
1691 г.	Теория единого поземельного налога	Дж. Локк (John Locke, 1632—1704)	Поскольку все налоги в конечном счете падают на собственника земли, целесообразно заменить все налоги одним — поземельным
2-я пол. XVIII в.	Теория единого поземельного налога	Ф. Кенэ (Francois Quesnay, 1694—1774), А. Тюрго (Anne Robert Jacques Turgot, 1727—1781)	Замена всех податей единым поземельным *налогом*, поскольку чистый доход получается исключительно от земледелия. Налог должен определяться на основании кадастра и составлять 2/7 земельного дохода
2-я пол. XVIII в. (1866 г.)	Теория единого налога на расходы	Э. Пфейффер (E. Pfeiffer)	Единый налог должен быть соразмерен сумме расходов граждан. Преимущества: справедливость и экономическая целесообразность, связанная со снижением потребления и ростом сбережений
Кон. XVII в.	Теория единого прогрессивного подоходного налога	В. Мирабо (Victor Riqueti marquis de Mirabeau, 1715—1789)	Предлагалось взимать единую поголовную подать с изменением окладов по степени зажиточности плательщиков
Сер. XIX в.		К. Маркс (Karl Marx, 1818—1883)	Предлагалось использовать как средство уничтожения капитала и капитализма без вытеснения **е.н.** всех прочих *налогов*
Кон. XIX в. (1879)	Теория единого налога на земельную ренту	Генри Джордж (Henry George, 1839—1897)	Земля — бесплатный дар природы, и на ее производство не требуется никаких затрат. У землевладельцев следует изымать от 70 до 90% их рентного дохода и все 100% прироста размера земельной ренты, связанной с качеством земли. Поскольку предложение земли неэластично, обложение земельной ренты не будет ограничивать предложение услуг земли в экономике в целом
Кон. XIX в. (1872)	Теория единого капитального налога	Э. Жирарден (Emile de Girardin, 1806—1884)	Значительная стоимость имущества (земли, домов, машин, скота и т.п.) в размере 200—300 млрд франков позволяет установить **е.н.** в размере 1—2% для покрытия всех государственных расходов

К положительным сторонам теории введения **е.н.** можно отнести простоту его исчисления и сбора, а также возможность реализации в данной теории идеи справедливости налогообложения.

Вместе с тем предложение об установлении **е.н.** каждый раз вызывало споры о ее обоснованности. Так, французский экономист П. Прудон (P.J. Proudhon, 1809—1865) считал недопустимым введение **е.н.**, поскольку, по его мнению, все налоги несправедливы, **е.н.** был бы суммой фискальных несправедливостей, идеально несправедливым налогом. Неравномерность обложения при **е.н.** усилится. Недостатки одного налога не будут компенсироваться достоинствами другого. Освободить от него малые доходы или установить очень низкую ставку нельзя, потому что богатств и богатых мало. Предполагаемая простота организации **е.н.** на деле неосуществима. Определить его объект будет сложно.

Итальянский финансист Ф. Нитти (F.S. Nitti; 1868—1953) считал идею **е.н.** неосуществимой, так как его введение не позволило бы реализовать принцип равномерности и всеобщности, который только и отвечает *принципу справедливости*.

Известный русский и советский финансист А.А. Соколов (1885—1937) отмечал:

> ...раз у нас имеется только один или почти один источник, то, естественно, возникает вопрос, не является ли эта множественность налогов излишним нагромождением налоговых форм, от которого мы без ущерба или даже с пользой для дела могли бы отказаться, заменив все это разнообразие налогов каким-либо единым налогом.

Однако далее он указывал, что национальный доход — лишь известная теоретическая конструкция. Действительность же имеет дело с поступлениями от различных объектов, приносящих доход, таких как земля, дома, промыслы и др. Выбор какого-либо одного объекта для обложения **е.н.** не позволит охватить национальный доход в целом. Множественность объектов приводит к множественности налогов.

В современной России возрождение идеи **е.н.** было реализовано посредством установления единого социального налога (существовал с 2001 по 2009 г.), а также *режимов налоговых специальных* — единого налога на вмененный доход, единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, патентной системы. Необходимо отметить, что отличительными особенностями современных **е.н.** являются:

(1) ограничение круга плательщиков, для которых они вводятся: в частности, в Российской Федерации критериями являются размер плательщика налога (малый бизнес) или отраслевая принадлежность (сельскохозяйственные товаропроизводители). Изначально идея применения **е.н.** предполагала их применение всеми без исключения плательщиками налогов и сборов;

(2) современные **е.н.** предусматривают замену не всех налогов для плательщика, наряду с их уплатой сохраняется обязанность по *налогам имущественным*, *платежам за пользование природными ресурсами*;

(3) при установлении **е.н.** в настоящее время преследуются не столько фискальные цели, сколько повышение эффективности *администрирования налогового*, а также создание благоприятных условий для развития малого бизнеса за счет снижения *нагрузки налоговой*.

Литература

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2008.

Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003.

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.

Davenport H.J. Theoretical issues in the single tax // The American Economic Review. 1917. Т. 7. №. 1. С. 1—30.

Shome M.P. Tax administration and the small taxpayer. International Monetary Fund, 2004.

Е.Н. Орлова,
кандидат экономических наук, доцент

ЗАКОН ВАГНЕРА

(WAGNER'S LAW)

См. также: *кривая Арми—Рана*; *нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *наследие научное А. Вагнера*; *предел налоговых изъятий*

Закон Вагнера **(з.В.)** — обобщенное утверждение, согласно которому государственные расходы растут ускоренно по сравнению с национальной экономикой, в частности по сравнению с объе-

мом национального производства или валовым внутренним продуктом (ВВП).

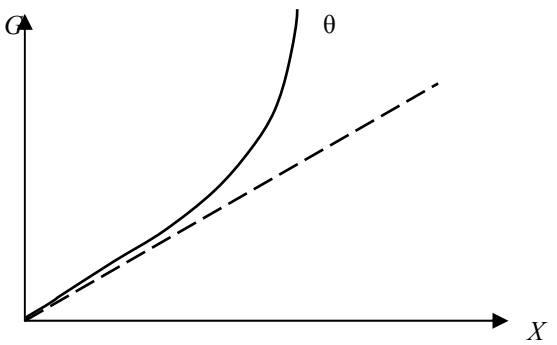
З.В. был впервые сформулирован немецким экономистом А. Вагнером (Adolph Wagner) в 1892 г., а впоследствии (в 1958 г.) популяризирован американскими учеными-финансистами Р. Масгрейвом (Richard Musgrave) и А. Пикоком (Alan Peacock). Сегодня в литературе фигурирует множество разных, но по сути эквивалентных формулировок **з.В.**

Простейшая формализация **з.В.** может быть представлена в виде следующей степенной зависимости:

$$G = mX^{\theta}, \qquad (1)$$

где X — объем валового внутреннего продукта (ВВП), G — величина государственных расходов, m и θ — параметры, причем $m > 0$, а $\theta > 1$. Для простоты можно предполагать $m = 1$.

Таким образом, **з.В.** постулирует существование зависимости (1) с параметром $\theta > 1$, что и означает эффект ускорения роста государственных расходов по сравнению с ВВП. Такая зависимость называется кривой Вагнера (см. рис.).



Зависимость государственных расходов от ВВП в соответствии с законом Вагнера

Если ввести в рассмотрение показатель эластичности (E) государственных расходов (G) по ВВП (X) $E=(X/G)(dG/dX)$, то **з.В.** можно сформулировать так: эластичность государственных расходов по ВВП больше единицы ($E>1$). Несложно показать, что при $m=1$ справедливо равенство $E = \theta$, тем самым обе формулировки **з.В.** являются эквивалентными.

Еще одна формулировка **з.В.** предполагает постулирование тенденции роста доли государственных расходов в ВВП. Формализация этого принципа означает выполнение следующего неравенства: $dg/dt>0$, где $g=G/X$ — доля государственных расходов в ВВП, t — время.

Дифференцирование по времени переменной g приводит к условию: $E > 1$, т.е., и эта формулировка **з.В.** эквивалентна предыдущим двум.

Если неравенство E > 1 переписать в дискретной форме темпов прироста, то получим выражение

$$[\Delta G/G]/[\Delta X/X] > 1, \qquad (2)$$

где в квадратных скобках стоят темпы прироста соответствующих величин. Из соотношения (2) видно, что темпы прироста государственных расходов превосходят темпы прироста ВВП. Это еще одна формулировка **з.В.**

Таким образом, согласно **з.В.,** экономический рост выступает в качестве не просто фактора формирования величины государственных расходов, но и ускорителя ее роста. Это обстоятельство позволяет некоторым исследователям трактовать **з.В.** как частный случай эффекта храповика.

Изначально **з.В.** был сформулирован не как теоретическое положение, имеющее под собой глубинную экономическую мотивацию хозяйствующих субъектов, а как эмпирическая закономерность, подтверждаемая статистическими данными. Агрегированные расчеты, осуществленные Т. Кьюсаком (Thomas Cusack) и С. Фьюкс

(Susanne Fuchs) для некоторых стран, приведены в таблице, из которой видно, что на протяжении 125 лет во всем мире имела место единообразная тенденция роста доли государственных расходов в ВВП. Наличие такого устойчивого тренда привело к тому, что **з.В.** долгое время считался незыблемым экономическим законом.

Параметры государственных расходов ведущих стран мира

Страны мира	*Доля государственных расходов в ВВП, %*		
	1870	*1970*	*1995*
Канада	6,2	35,8	48,1
Австрия	11,4	35,3	51,5
Франция	11,0	37,7	54,1
Германия	9,5	36,9	47,7
Италия	14,4	31,7	51,8
Япония	8,8	18,6	36,1
Норвегия	5,9	41,3	49,0
Швеция	5,7	42,8	67,0
Великобритания	8,7	37,8	44,2
США	8,3	33,7	36,1

З.В. представляет собой очевидную теоретическую проблему. Это связано с тем обстоятельством, что если допустить, что **з.В.** будет действовать достаточно долгое время, то доля государственных расходов теоретически может достигнуть 1 (или 100%). Это означает, что и *налоговое бремя*, выраженное в виде отношения собранных налогов к ВВП, при прочих равных условиях также будет равно 100%. Следовательно, в пределе **з.В.** ведет к становлению экономического коммунизма, когда весь доход субъектов изымается в форме налогов в государственную казну, а потом централизованно распределяется на общественные нужды. Такого рода экономическая сингулярность, означающая фактическое упразднение частного сектора, представляется нереалистичной, в связи с чем возникает вопрос о радиусе действия **з.В.** Такого рода рассуждения инициируют постоянную перепроверку **з.В.**, для чего используются эконометрические модели и тесты.

На практике проверка **з.В.** сводится к эконометрической оценке показателя эластичности θ. Для этого используется эконометрическая модель следующего вида:

$$\ln[G(t)] = a_0 + \sum_{i=0}^{h} b_i[\ln X(t-i)] + \sum_{j=1}^{n} c_j[lmY_j(t)], \qquad (3)$$

где a_0, b_i и c_j — параметры модели, оцениваемые статистически; t — индекс времени (года); Y_j — j-й фактор, влияющий на динамику государственных расходов.

В модели (3) фигурируют временные лаги между государственными расходами и ВВП, величина которых может доходить до пяти лет. Помимо фактора ВВП, учитываются другие факторы, от которых зависит бюджетная политика и число которых достигает трех-четырех переменных. Наконец, все исходные переменные модели логарифмируются, чтобы было удобнее вычислять показатель эластичности θ.

При такой структуре модели возникает необходимость оценки долгосрочной эластичности θ*, которая аккумулирует все текущие и прошлые изменения ВВП, повлиявшие на величину государственных расходов в данный момент времени. В этом случае формула для вычисления долгосрочной эластичности имеет вид

$$\theta^* = \sum_{i=0}^{h} b_i. \qquad (4)$$

Правило тестирования **з.В.** сохраняется: при θ*>1 **з.В.** выполняется; в противном случае считается, что **з.В.** нарушается. Исследование указанной дихотомии и составляет основной предмет дискуссии экономистов по поводу **з.В.** в современном мире.

В последнее время тестирование **з.В.** усиливается тестом Грейнджера на наличие причинности между государственными расходами и ВВП.

На практике используются различные модификации модели (3). Например, часто используют как текущие, так и реальные (дефлированные) агрегаты G и X, а также их душевые аналоги.

Наличием разнообразных подходов и методик к оценке **з.В.** обусловлена неоднозначность получаемых результатов. Как правило, споры ведутся по поводу справедливости **з.В.** применительно к отдельным странам на определенных временных участках. Общий вывод всех тестов

сводится к следующему: **з.В.** имеет локальный во времени радиус действия и выполняется для всех стран в основном на ранних этапах экономического развития. По мере достижения зрелости государственных институтов страны **з.В.** нарушается и теряет свое значение. В такие моменты происходит инверсия причинно-следственных связей — ВВП из объясняющей переменной, влияющей на масштаб государственных расходов, превращается в объясняемую величину, испытывающую воздействие со стороны политики государственных расходов. Такого рода зависимость описывается, в частности, *кривой Арми—Рана*, показывающей зависимость темпов роста ВВП от доли государственных расходов. Наложение **з.В.** и *кривой Арми—Рана* приводит к так называемому парадоксу богатства.

Проведенные эконометрические расчеты для разных интервалов времени вскрывают эволюционную природу **з.В.**: с течением времени эластичность θ для рассматриваемой страны уменьшается. В России на временном интервале 1993—2008 гг. **з.В.** не действовал.

В настоящее время существует ряд теоретических моделей (гипотез), которые объясняют возникновение **з.В.** и раскрывают механизм его реализации. Эти теории находят эмпирическое подтверждение, но ни одна из них не претендует на исчерпывающее описание **з.В.** Наиболее популярными объяснительными теориями **з.В.** являются следующие три.

Теория внутренних экономических факторов рассматривает два сектора экономики (производство частных и общественных благ) и утверждает, что эластичность спроса по доходу для сектора общественных благ выше, чем для сектора частных благ. Это означает, что при росте дохода населения спрос на услуги образования, здравоохранения, полиции и т.п. растет быстрее, чем на традиционные товары. Согласно оценкам Т.Е. Борчердинга (T.E. Borcherding), эффект от роста населения, цен и доходов объясняет примерно 50% наблюдаемого роста доли государственных расходов в США в 1978 г.

В рамках данного направления получила широкое распространение теория сравнительных издержек У. Дж. Баумоля (W.J. Baumol), которая рассматривает два сектора экономики (технологически прогрессивный и стагнирующий) и утверждает, что частный сектор является прогрессивным, а сектор государственных услуг — стагнирующим. Расчеты Д.Ф. Брэдфорда (D.F. Bradford) и его коллег показали, что издержки на одного ученика в государственных начальных и средних школах США в период 1947—1967 гг. возрастали среднегодовым темпом 6,7%, а издержки производства аграрной и промышленной продукции — 1,4%. Согласно оценкам Р.М. Шпанна (R.M. Spann), теория Баумоля объясняет примерно 32—42% прироста душевых государственных расходов в США 1950—1960-х гг.

Теория внутренних политических факторов рассматривает конкуренцию политических групп, в результате которой бюрократия, в ведении которой находится сектор государственных услуг, проводит решения о повышении *нагрузки налоговой* и увеличении государственных расходов. Одна из причин такого исхода конкуренции состоит в существовании фискальных иллюзий, в соответствии с которыми избиратели не распознают угрозы повышения *нагрузки налоговой* при реализации разных социальных мероприятий и голосуют за соответствующие политические программы. Согласно оценкам С. Пельцмана (S. Peltzman), в большинстве стран просматривается тесная связь между ростом среднего класса и связанного с этим выравнивания неравенства в доходах и ростом государственных расходов.

Теория экзогенных факторов акцентирует внимание на крупномасштабных социальных потрясениях типа войн и депрессий, которые изменяют представления людей о *пределах налоговых изъятий* и государственных расходов. В результате возникает эффект смещения (displace-ment effect), когда установившаяся более высокая доля государственных расходов со временем уже не возвращается на прежний уровень, а закрепляется на более высокой отметке. Например, в Великобритании доля государственных расходов в ВВП с 1860 г. до Первой мировой войны сохранялась в районе 10%, а во время войны подскочила до 50%; с 1920 г. до Второй мировой войны этот показатель стабилизировался на уровне 20—25%, а во время войны превысил 50%, после чего стал колебаться от 30 до 50%.

Литература

Афанасьев М.П., Афанасьев Я.М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. № 3. 2009. С. 47—70.

Балацкий Е.В. Закон Вагнера, кривая Арми–Рана и парадокс богатства// Общество и экономика. № 9. 2010. С. 80—97.
Балацкий Е.В., Екимова Н.А. Налогово-бюджетная политика и экономический рост // Общество и экономика. № 4/5. 2011. С. 197—214.
Baumol W.J. Macroeconomics of unbalanced growth// American Economic Review. 1967. Vol. 57. P. 415—426.
Borcherding T.E. The causes of government growth: a survey of U.S. evidence// Journal of Public Economics. 1985. Vol. 28. P. 359—382.
Bradford D.F., Malt R.A., Oates W.E. The rising cost of local public services: some evidence and reflections // National Tax Journal. 1969. Vol. 22. P. 185—202.
Cusack T., Fuchs S. Ideology, Institutions, and Public Spending. Discussion paper, Berlin, 2002.
Musgrave R., Peacock A. (ed.) Classics in the Theory of Public Finance. L.: Macmillan, 1958.
Peltzman S. The growth of government// Journal of Law and Economics. 1980. Vol. 23. P. 209—287.
Spann R.M. The macroeconomics of unbalanced growth and the expending public sector: some simple tests of a model of government growth // Journal of Public Economics. 1977. Vol. 2. P. 397—404.

Е.В. Балацкий,
доктор экономических наук, профессор

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО НАЛОГОВОЕ

(TAX LEGISLATION)

См. также: *администрирование налоговое; налог; налогообложение: отношения налоговые; право налоговое; плательщик налогов и сборов*

Законодательство налоговое **(з.н.)** — составная часть *права налогового*, представляющая собой совокупность законодательных актов, устанавливающих правила и порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, а также правила и порядок принуждения к своевременной и полной уплате налогов и сборов.

З.н. сыграло серьезную роль в истории становления западной демократии, так как значительная часть политических изменений была основана на сопротивлении произвольному *налогообложению*. Так, история парламентской власти в Великобритании тесно связана с борьбой за ограничение права короля повышать налоги, а американская революция началась с протестов против применения метрополией налогов без согласования с колонией.

Важная задача **з.н.** — обеспечение законности налогообложения. Обеспечение законности реализуется следующим образом.

1. Предоставление налоговых полномочий представительным органам власти. Это один из краеугольных камней западных демократий. Представление интересов плательщиков налогов и сборов в парламенте считается демократической гарантией против произвольного налогообложения со стороны государства. В Российской Федерации также налоговые полномочия по установлению и введению налогов принадлежат представительным органам власти. Единственным исключением являются указы Президента РФ, которые могут вносить изменения в **з.н.,** но не должны противоречить ему и Конституции РФ.

2. Распределение полномочий в сфере **з.н**. между законодательной и исполнительной властью. Конституции стран в разной степени допускают делегирование полномочий в сфере **з.н.** исполнительной власти. На одном полюсе соблюдение законности может означать, что никакое делегирование недопустимо; на другом — возможность такого делегирования, если оно допустимо для других сфер законодательства. Промежуточный вариант ограничивает делегирование тем, что основные *элементы налога* должны быть установлены только законодательно.

3. Ограничение действия налоговых законов. Их действие может быть ограничено одним бюджетным годом. Это означает, что парламент должен ежегодно подтверждать право правительства взимать установленные *налоги*. В большинстве стран положение об ограничении присутствует в бюджетном праве и его реализация зависит от законов, регулирующих бюджетный процесс.

4. Ограничение заключения соглашений между плательщиками налогов и сборов и налоговыми органами (аналогично тому, как в уголовном праве запрещается соглашение между органами полиции и преступником).

5. Равенство всех перед законом и недопущение дискриминации. Означает, что **з.н.** применяется независимо от каких-либо расовых, национальных, религиозных и иных подобных

критериев. В сфере *отношений налоговых* равенство означает, что не допускается устанавливать дополнительные, а также повышенные налоги в зависимости от формы собственности, формы предпринимательской деятельности, местонахождения плательщика налогов и сборов, а также иных носящих дискриминационный характер оснований. Это также означает необходимость соблюдения равенства всех перед законом, в том числе и в отношении привлечения к ответственности за налоговые нарушения.

6. Правило «честной игры» или общественного доверия в *администрировании налоговом*. Означает, что у налоговых органов не должно быть несправедливых преимуществ. В большинстве стран эти правила являются частью общего административного права. В некоторых странах данные правила включены в декларации или хартии прав налогоплательщиков.

7. Запрет обратной силы **з.н.** Применение **з.н.** — это прерогатива исполнительной власти, которая выдает участникам *отношений налоговых* предписания и применяет **з.н.** к отдельным случаям посредством индивидуальных решений (подзаконных актов). Суды применяют **з.н.** в конкретных спорах между плательщиками налогов и сборов и налоговыми органами. Толкование **з.н.** относится к прерогативе судебной власти и зависит от стиля судебной интерпретации законодательства в целом.

Пределы действия **з.н.** определяются по трем основным измерениям — времени, пространству, кругу лиц. Действие налоговых актов во времени ограничено вступлением нормативного акта в силу и прекращением его действия. Действие **з.н.** в пространстве ограничено определенной территорией, например территорией страны (суша, вода, недра и воздушное пространство). Действие актов **з.н.** по кругу лиц ограничено кругом лиц, являющихся субъектами налоговых правоотношений.

В Российской Федерации кроме термина **з.н.** используется термин «законодательство о налогах и сборах». Некоторые авторы (Ю. Крохина, С. Пепеляев и др.) используют эти термины как тождественные. Другие авторы (А. Брызгалин, А. Тедеев, В. Парыгина) рассматривают законодательство о налогах и сборах как составную часть (элемент) **з.н.**, т.е. соотносят их как часть и целое.

З.н. в соответствии с представлением законодательства о налогах и сборах как его части состоит из двух частей — специального **з.н.** и общего **з.н.**

Специальное з.н. (законодательство о налогах и сборах) — законодательные акты, регулирующие только сферу *отношений налоговых*. В Российской Федерации можно выделить четыре уровня системы законодательства о налогах и сборах, регулирующих *отношения налоговые*:

(1) Налоговый кодекс РФ (НК РФ) — кодифицированный акт высшей юридической силы;
(2) федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ;
(3) законы и иные нормативные акты законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации;
(4) нормативные акты представительных органов местного самоуправления.

Наиболее важные положения об *отношениях налоговых* закреплены в НК РФ — основном законе в *праве налоговом*.

К федеральным законам о налогах и сборах относятся: федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие НК РФ, действующие в настоящее время в части, не противоречащей НК РФ; федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

Органы власти субъектов Федерации в соответствии с Конституцией РФ и НК РФ вправе вводить (не вводить) на своей территории *налоги и сборы региональные*, установленные НК РФ, а также регулировать их отдельные элементы в пределах, определенных НК РФ. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах характеризуется тремя важными признаками:

(1) состоит не только из региональных законов, но и из иных нормативных актов;
(2) принимается только законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ (областной думой, законодательным собранием и т.п.);

(3) принимается в соответствии с НК РФ.

Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о *налогах и сборах местных* принимаются представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

Общее з.н. включает в себя иные федеральные законы, не входящие в объем понятия «законодательство о налогах и сборах» и содержащие нормы *права налогового*. Общее **з.н.** составляют федеральные законы, направленные в первую очередь на регулирование не налоговых, а иных правоотношений, но содержащие отдельные положения о *налогообложении*. К таким законам, в частности, относятся: Таможенный кодекс РФ, федеральные законы о бюджете, Бюджетный кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Федеральный закон «Об общих принципах организации местного самоуправления», Федеральный закон «О территориях опережающего социально-экономического развития».

При «конкуренции» между актами **з.н.**, изданными одним и тем же органом, применяется более поздний акт, а при расхождении между общим и специальным актом **з.н.** приоритет имеет специальное законодательство. Однако в течение ряда лет существовала практика, когда при принятии так называемого профильного закона (например, «О пчеловодстве», «Об образовании» и т.п.) заинтересованные лица старались закрепить в таком законе максимальное количество *льгот налоговых* для хозяйствующих субъектов соответствующей сферы.

Согласно Конституции РФ, если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, применяются правила международного договора. Следует учитывать, что международные договоры по вопросам налогообложения могут применяться лишь после их ратификации Федеральным Собранием РФ. НК РФ также предусмотрено, что если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные **з.н.,** то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о *налогах* и сборах случаях издают подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять **з.н.** В соответствии с Конституцией РФ подзаконные акты не включаются в объем понятия «законодательство». НК РФ также не включает подзаконные нормативные акты в состав **з.н.**

Литература

Брызгалин А.В. Налоговый кодекс РФ и российское налоговое законодательство: соотношение и взаимодействие // Налоговый вестник. 2000. № 1. С. 15—19.

Киреенко А.П. Правовое регулирование налоговых отношений. Иркутск: БГУЭП, 2009.

Парыгина В.А. Источники налогового права России // Законодательство и экономика. 2003. №. 7. С. 14—20.

Tax Law Design and Drafting (volume 1). Victor Thuronyi, ed. International Monetary Fund: 1996.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

ЗОНА ФИСКАЛЬНЫХ ПРОТИВОРЕЧИЙ

(AREA OF FISCAL CONTRADICTIONS)

См. также: *база налоговая; доходы бюджета налоговые; кривая Армии—Рана*; *закон Вагнера*; *кривая Лаффера*; *нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *политика налоговая*; *регулирование налоговое; ставка налоговая; функция налогов фискальная; функция налогов регулирующая*

Зона фискальный противоречий **(з.ф.п.)** — это символическое расстояние между точками Лаффера 1-го и 2-го рода, которые являются точками локальных максимумов на *кривых Лаффера* производственной и налоговой.

В 2003 г. Е.В. Балацким была высказана идея о том, что кривой Лаффера налоговой, которая описывает зависимость объема налоговых поступлений от *налогового бремени*, недостаточно для понимания результативности *политики налоговой*. Для более глубокого анализа необходимо рассмотрение еще одной кривой — производственной кривой Лаффера (production Laffer curve), описывающей зависимость объема производства (ВВП) от бремени налогового. Совместное рассмотрение двух кривых позволяет по-новому посмотреть на эффективность *политики налоговой*.

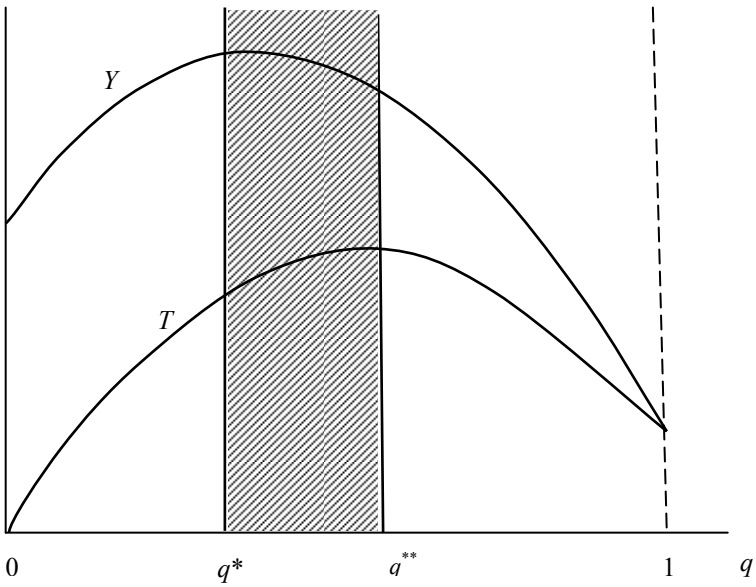
Производственная кривая Лаффера описывается зависимостью $Y = Y(q)$ в системе координат «налоговое бремя (q) — объем производства (Y)», где Y — объем ВВП страны, q — фактическая налоговая нагрузка ($q=T/Y$). Тогда кривая Лаффера налоговая описывается зависимостью $T = T(q)$ в координатной плоскости «налоговое бремя (q) — объем налоговых платежей (T)».

При этом постулируются два важных обстоятельства. Первое состоит в том, что производственная *кривая Лаффера* имеет локальный максимум в точке q^*, которая называется точкой Лаффера 1-го рода и удовлетворяет следующим условиям: $dY(q^*)/dq = 0$; $d^2Y(q^*)/dq^2 < 0$. Второе обстоятельство состоит в том, что кривая Лаффера налоговая также имеет локальный максимум в точке q^{**}, получившей название точки Лаффера 2-го рода и удовлетворяющей условиям: $dT(q^{**})/dq = 0$; $d^2T(q^{**})/dq^2 < 0$.

Так как справедливо соотношение $T = qY(q)$, то считается, что производственная кривая Лаффера выступает в качестве «первичной» аналитической конструкции, тогда как *кривая Лаффера* налоговая оказывается «вторичной» в том смысле, что она автоматически получается из производственной зависимости путем ее умножения на налоговое бремя. Кроме того, из зависимости $T = qY(q)$ видно, что объем налоговых поступлений испытывает двойное влияние со стороны величины налогового бремени. Такая форма двух кривых обеспечивает важное свойство, а именно: $q^* < q^{**}$, т.е. точка Лаффера 2-го рода всегда больше точки Лаффера 1-го рода. Данное обстоятельство позволяет ввести в рассмотрение показатель расстояния между точками Лаффера 1-го и 2-го рода: $\Delta q = q^{**} - q^*$. Схематично данный эффект показан на рисунке.

Величина фискального «разрыва» Δq очерчивает некую полосу (обозначена штриховкой), которая называется **з.ф.п.** и обладает важными свойствами. В **з.ф.п.** имеет место фискальный антагонизм: рост налогового бремени «полезен» бюджету и, следовательно, государству, но крайне «вреден» производителю, т.е. интересы одного экономического агента достигаются за счет ущемления интересов другого агента. Это автоматически вытекает из того факта, что в **з.ф.п.** участвует нисходящая ветвь производственной кривой Лаффера и восходящая ветвь кривой Лаффера налоговой. Таким образом, **з.ф.п.** — это зона значений налогового бремени, в которой интересы производителя и государства оказываются в противоречии.

Введение в рассмотрение **з.ф.п.** несет в себе новое понимание эффективности *политики налоговой*: чем больше ширина этой зоны, тем больше антагонизм между *функцией налогов регулирующей* и *функцией налогов фискальной* и тем меньше шансов устранить этот антагонизм. И наоборот, узкая **з.ф.п.** означает, что интересы производителя и государства почти синхронизированы: что плохо (хорошо) для предпринимателя, то плохо (хорошо) для бюджета и государства. Тем самым при макроэкономическом оценивании величина Δq дает количественную характеристику того, насколько хорошо настроена налоговая политика под интересы производителей, от активности которых зависит величина налоговой базы.



Схематичное изображение зоны фискальных противоречий

Эконометрические расчеты, выполненные в 2004 г., показали, что для экономики США за период 1986—2000 гг. средняя величина **з.ф.п.** составляла 1 процентный пункт (п.п.), тогда как для экономики России 1989—2000 гг. она составляла 6 п.п. Данный факт показал низкую эффективность российской налоговой политики и раскрыл глубинные проблемы ее формирования в переходный период.

В более поздние годы **з.ф.п.** подвергалась переосмыслению и различным интерпретациям. Так, в 2010 г. проф. И.А. Майбуров интерпретировал **з.ф.п.** как разновидность налоговой ловушки. В частности, налоговая политика, при которой налоговое бремя выше точки Лаффера 2-го рода ($q > q^{**}$), была классифицирована как основная налоговая ловушка, а политика налоговая, при которой налоговое бремя находится внутри **з.ф.п.** ($q^* < q < q^{**}$), определена как дополнительная налоговая ловушка.

Интерпретации и объяснения феномена **з.ф.п.** делают акцент на его двойственной природе. С одной стороны, наличие широкой **з.ф.п.** свидетельствует о плохой конфигурации *системы налоговой*, с другой стороны, о заторможенной реакции производителя. Причинами ее могут быть отсутствие альтернативных сфер инвестирования, территориальная иммобильность производства, специфическая психология производителя и т.п.

Практика эконометрической оценки **з.ф.п.** вскрыла множество вычислительных проблем. Так, построение производственной кривой для переменной ВВП в абсолютных значениях оказывается очень трудоемким и зачастую дает неудовлетворительные результаты, тогда как использование переменной темпа роста ВВП позволяет получить гораздо лучшие результаты. Однако в этом случае усложняется процедура расчета точек Лаффера 1-го и 2-го рода. Процесс совершенствования методов идентификации **з.ф.п.** продолжается.

Понятие **з.ф.п.** в модифицированном виде может быть использовано и при изучении *кривой Армн—Рана*, которая описывает похожие процессы, но не в сфере *доходов бюджета налоговых*, а в сфере бюджетных расходов. Учитывая действие *закона Вагнера*, можно говорить, что со временем **з.ф.п.** немного смещается вправо по оси абсцисс, что отражает эволюционную природу данного явления.

Понятие **з.ф.п.** имеет ограниченное распространение; в основном оно находит применение в аналитической практике экономистов России,

Украины и Грузии. Такое положение во многом связано с наличием критики в адрес концепции кривой Лаффера, лежащей в основе понятия **з.ф.п.** Помимо традиционных теоретических контраргументов против концепции **з.ф.п.** наиболее важными являются следующие критические положения:

(1) большинство расчетов показывает, что фактическое налоговое бремя для всех стран находится, как правило, внутри **з.ф.п.**, что свидетельствует о почти полной невозможности воплотить принципы **з.ф.п.** в практику *регулирования налогового*;

(2) использование в концепции **з.ф.п.** понятия среднего налогового бремени не позволяет напрямую понять, за счет каких налоговых ставок нужно уменьшать совокупное налоговое бремя. Для ответа на данный вопрос необходимы дополнительные прикладные расчеты, которые сами по себе представляют нетривиальную вычислительную процедуру.

Наличие таких методических проблем ведет к тому, что применение на практике концепции кривой Лаферта наоговой требует тщательной подготовки первичных статистических данных и предельно корректной интерпретации получаемых результатов.

Литература

Балацкий Е.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. № 2. 2003. С. 88—107.

Балацкий Е.В. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. № 11/12. 2004. С. 127—136.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Е.В. Балацкий,
доктор экономических наук, профессор

ИЗДЕРЖКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(TAX COSTS)

См. также: *администрирование налоговое; законодательство налоговое; нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *налог; налогообложение; плательщик налогов и сборов; реформа налоговая; сбор; система налоговая; ставка налоговая; субъект налогообложения*

Издержки налогообложения **(и.н.)** — издержки, возникающие у любого *субъекта* налогообложения, участвующего в процессе налогообложения, по причине такого участия и помимо (сверх) величины налога (сбора), подлежащего уплате и контролю за уплатой в соответствии с *законодательством налоговым*.

Налогообложение, как и любая иная деятельность некоторого круга субъектов, направленная на достижение результата, связана для этих субъектов с несением различного рода издержек. Причина существования **и.н.**— необходимость финансирования общественных благ и осуществление перераспределения внутреннего продукта от экономических агентов государству.

И.н. состоят из двух видов издержек — издержек налогового администрирования и издержек налогового согласования.

Издержки налогового администрирования — это расходы государства на взимание *налогов и сборов*, которые включают в себя:

(1) расходы на содержание налоговой службы;

(2) расходы на подготовку и принятие *законодательства налогового*;

(3) расходы на содержание других государственных органов, которые связаны с *налогообложением* и налоговым контролем (таможенные органы, арбитражные суды, казначейство и т.д.).

Уровень издержек налогового администрирования определяется многими факторами, которые условно можно разделить на две следующие группы.

1. Факторы, не зависящие от *налогообложения*: экономические, демографические, политические особенности страны и ее административные традиции, состав и структура плательщиков налогов и сборов. Например, чем выше доля

самозанятого населения, тем выше издержки на сбор *налога подоходного индивидуального*.

2. Факторы, определяемые характеристиками самой *системы налоговой*:

(1) уровнем *нагрузки налоговой*. В странах, где налоги составляют большую долю в ВВП, при прочих равных условиях издержки налогового администрирования ниже, чем в странах с более низкой долей налогов в ВВП;

(2) структурой налогов. В общем случае администрирование *налогов прямых* на доход (*налога подоходного* и *налога на прибыль*) обходится государству дороже, чем администрирование *налогов косвенных* на потребление (*налога с продаж*, *налогов акцизных* и *налога на добавленную стоимость*), хотя в данном случае уровень расходов будет зависеть и от уровня *ставок налоговых* и сложности построения каждого конкретного *налога*;

(3) построением налогов, т.е. порядком определения *базы налоговой*, наличием *льгот налоговых* и *вычетов налоговых*. Чем большее количество разных *налогов* присутствует в *системе налоговой* и чем сложнее их исчисление, тем выше издержки налогового администрирования.

Проведение *реформы налоговой*, изменение методов *администрирования налогового*, модернизация налоговых органов также могут оказать влияние на уровень издержек налогового администрирования в определенном периоде времени.

Основной показатель, характеризующий уровень издержек налогового администрирования, — их доля в налоговых доходах, которая может определяться как для определенного налога, так и для всей совокупности налогов и сборов. Эта доля может выражаться в процентах или в затратах на сбор 100 единиц налоговых доходов.

Издержки налогового согласования — дополнительные затраты, которые несут *субъекты налогообложения* в связи в уплатой *налогов* и исполнением требований *законодательства налогового*.

К данному виду издержек относятся: (1) расходы юридических лиц. Они включают в себя: расходы на изучение *законодательства налогового* (обучение персонала, приобретение справочно-правовых систем); расходы на ведение учета, составление и подачу налоговой отчетности (оплата труда работников, приобретение специальных компьютерных программ, почтовые расходы); расходы на аудиторские, консультационные и юридические услуги, связанные с *налогообложением*; (2) расходы физических лиц на сбор документов, составление деклараций, визит в налоговые органы; (3) расходы кредитных и других организаций на сбор и передачу сведений в налоговые органы в случаях, предусмотренных *законодательством налоговым*.

Издержки налогового согласования можно классифицировать по нескольким основаниям (см. табл.).

Классификация издержек налогового согласования

По видам затрат	*По времени воздействия на налогоплательщиков*	*По обязательности их совершения*	*По наличию дополнительных выгод*
Материальные затраты	Постоянные издержки	Дискреционные издержки	Валовые издержки
Затраты времени	Переменные издержки	Недискреционные издержки	Чистые издержки
Моральные издержки			

1. По видам затрат: материальные затраты; затраты времени; затраты, которые можно обозначить как моральные издержки.

Материальные затраты включают в себя все расходы юридических или физических лиц на налоговое согласование: заработную плату наемных работников, оплату услуг сторонних консультантов, почтовые и транспортные издержки, установку дополнительного оборудования и компьютерных программ и т. д.

Затраты времени (неоплачиваемые) несут физические лица, предприниматели, члены их семей и другие неоплачиваемые консультанты в связи с необходимостью заполнения и сдачи налоговых деклараций.

Моральные издержки связаны с беспокойством и прочими негативными эмоциями, которые испытывают люди в связи с исполнением требований *законодательства налогового*. Это может быть как волнение по поводу правильности соблюдения законов и заполнения форм отчетности, так и негативное впечатление после общения с работниками налоговых органов. Данный вид издержек в наименьшей степени поддается измерению и оценке, однако он серьезно влияет на личное восприятие *системы налоговой*.

2. По времени воздействия на *субъектов налогообложения*:

(1) постоянные издержки, которые возникают у субъектов налогообложения с обязанностью исчислять и уплачивать налоги, выполнять сопутствующие требования *законодательства налогового*;

(2) переменные издержки, которые, в свою очередь, можно разделить на начальные и временные. Начальные издержки носят разовый характер и возникают при введении нового налога или при значительных изменениях в порядке взимания существующего налога. Также данные издержки возникают при внедрении новых систем учета или приобретении нового оборудования. Временные издержки связаны с отсутствием должной компетенции в налоговой сфере. Эти издержки возникают у давно работающих плательщиков в связи с изменениями в налоговой системе или у вновь созданных плательщиков в связи с адаптацией к уже существующей системе и снижаются, когда необходимый уровень компетентности в налоговой сфере будет достигнут. Временные издержки могут возникнуть и в случае отсутствия должной компетенции у налоговых органов, когда плательщики налогов вынуждены отстаивать свое понимание *законодательства налогового* в судебных и несудебных спорах и нести при этом дополнительные расходы.

3. По обязательности их совершения:

(1) дискреционные (добровольные) издержки — это те издержки, которые плательщики налогов несут добровольно в целях уменьшения своих *обязательств налоговых*, например, расходы на *планирование налоговое* приносят плательщику определенные выгоды в виде снижения налогового бремени;

(2) недискреционные (обязательные) издержки — это те издержки, которые требуются для выполнения требований налогового законодательства и не зависят от желания плательщика налогов.

4. Валовые издержки и чистые издержки. Валовые издержки налогового согласования, или социальные издержки, — это совокупные издержки, которые несет общество в связи с исполнением плательщиками налогов своих *обязательств налоговых*. Чистые издержки, или издержки для плательщиков налогов, — это социальные издержки, уменьшенные на сумму выгод, которые возникают при соблюдении субъектами налогообложения требований налогового законодательства. Это могут быть следующие выгоды:

(1) выгоды от улучшения бухгалтерского учета и упорядочивания расчетов, связанные с исчислением налогов;

(2) «доходы от денежного потока» (cash flow benefits). Это выгоды от временного использования собранных налогов в качестве собственных оборотных средств, которые возникают у налоговых агентов и плательщиков *налогов косвенных* в период между поступлением налогов в общей сумме оплаты за товар от покупателей и перечислением их в бюджет;

(3) законодательством некоторых стран предусмотрено получение плательщиками налогов скидок и вычетов на суммы, израсходованные на налоговое консультирование и другие расходы, связанные с исчислением и уплатой налогов.

Издержки налогового согласования долгое время рассматривались как скрытые, или неизмеряемые, издержки, так как их объем рассматривался как незначительный, кроме того, не было ясного представления о способах их минимизации, а для их измерения требовались сведения, не публикуемые в открытых источниках.

Тема снижения издержек налогового согласования была затронута еще в труде А. Смита (A. Smith) «Исследование о природе и причине богатства народов», увидевшем свет в 1776 г. Из четырех принципов налогообложения, определенных в этой работе, два принципа (принцип удобности и принцип экономии) полностью связаны с вопросом оптимизации издержек налогового согласования.

После А. Смита тема оптимизации **и.н**. на долгое время была забыта исследователями. Позже данный вопрос рассматривался в работе русского экономиста К.Ф. Шмелева, который отмечал, что налоговым бременем является общая сумма платежей или расходов, включая и издержки взимания налогов и управления ими, которые несут сами публичные органы, а также издержки, которые производятся налогоплательщиками для того, чтобы уплатить налог.

Однако до 1970-х не предпринималось серьезных, научно обоснованных исследований в области измерения издержек налогового согласования. Одно из первых исследований было проведено в Канаде в 1961 г., а уже в 1989 г. Международная налоговая ассоциация сделала налоговые издержки главной темой своей ежегодной конференции. В 1980—1990-х данная тема приобрела популярность в первую очередь в англоязычных странах (Великобритании, США, Австралии).

Повышению интереса к измерению издержек налогового согласования способствовало усложнение налоговой системы, повсеместное внедрение *налога на добавленную стоимость*, рост общей предпринимательской культуры и повышение общественного интереса к проблемам налогообложения. Некоторые страны (США, Канада, Великобритания, Германия и Нидерланды) регулярно проводят исследования издержек налогового согласования и накопили большой опыт в методике их измерения. Более того, многие страны официально признали значимость данной проблемы в формировании *политики налоговой* и предпринимают меры для минимизации издержек налогового согласования. Например, в Великобритании эта цель включена в Хартию налогоплательщиков.

При сравнении данных об издержках налогового согласования в отдельных странах и данных об издержках налогового администрирования в тех же странах можно заметить, что их размеры находятся в обратной зависимости. Это объясняется тем, что для поддержания издержек налогового администрирования на низком уровне налоговым органам необходимо прямо или косвенно переложить часть издержек на самих плательщиков налогов. Поэтому, чтобы оценивать общую эффективность налоговой системы, необходимо сравнивать налоговые доходы с общими **и.н.**

Изучение опыта других стран показало, что исследование **и.н.** возможно двумя методами: путем проведения специального выборочного опроса или методом оценки затрат на основе косвенных данных. Измерение издержек налогового согласования в Российской Федерации осложняется тем обстоятельством, что данные, характеризующие издержки, являются внутренней информацией экономических субъектов и не входят в состав какой-либо отчетности.

Несмотря на имеющиеся сложности, изучение **и.н.** является необходимым. Существующие в настоящее время правила начисления и учета налогов, формы и методы контроля оказывают негативное влияние на предпринимательство, особенно в сфере малого бизнеса. Снижение издержек налогового согласования должно стать одним из приоритетов налоговой политики. Любые изменения в *законодательство налоговое* должны вноситься только после оценки влияния на издержки налогового согласования.

Литература

Киреенко А.П., Быков С.С. Издержки налогообложения в Российской Федерации. Иркутск: БГУЭП, 2012.

Sandford C.T. Tax Compliance Costs: Measurement and Policy. Bath: Fiscal Puplications, 1995.

*Sandford C.*Why Tax Systems Differ. Bath: Fiscal Publications, 2000.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

ИММУНИТЕТ НАЛОГОВЫЙ
(TAX IMMUNITY)

См. также: *льгота налоговая; международное налогообложение; налогообложение двойное; обязанность налоговая; плательщик налогов и сборов; право налоговое; субъект налогообложения*

Иммунитет налоговый **(и.н.)** — освобождение от *обязанности налоговой*, предоставляемое отдельным категориям *субъектов налогообложения* в соответствии с международным и национальным законодательством в целях создания благоприятных условий в отношении представителей иностранных государств на территории другого государства для выполнения ими функций, обеспечивающих международное сотрудничество.

Предоставление **и.н.** связано с осуществлением представителями иностранных государств на территории другого государства дипломатической, консульской и иной деятельности, которая освобождается от налогообложения, налогового контроля, таможенного досмотра.

И.н. — институт международного *права налогового*, основанный на принципе налоговой недискриминации, по которому в отношении иностранных организаций и физических лиц обеспечивается сопоставимость налоговых требований, предъявляемых национальным плательщикам налогов и сборов. Цель введения **и.н.** — справедливое распределение налоговых обязанностей между отдельными категориями налогоплательщиков договаривающихся государств, которые обеспечивают международное сотрудничество. В отличие от предусматриваемого национальным налоговым законодательством освобождения от уплаты налогов, направленного на привлечение инвестиций, развитие экономики государства, **и.н.** устанавливается международными договорами для развития межгосударственного сотрудничества.

Основные субъекты налогообложения, которым предоставляется **и.н.**, — дипломатические представители и их представительства, консульские работники и консульства, специальные миссии, торговые представительства, международные межправительственные организации, включая межгосударственные экономические организации, их главы и персонал. В ряде стран с **и.н.** обладают вооруженные силы, дислоцированные в других государствах.

Появление практики предоставления **и.н.** датируется 911 г., когда между Русью и Византией был заключен мирный договор, по которому русским купцам предоставлялось право беспошлинной торговли в течение шести месяцев пребывания в Царьграде. В 1237 г. английский король Генрих III освободил голландских купцов от пошлин за привоз и вывоз товаров. Согласно Кючук-Кайнарджийскому договору, заключенному в 1774 г. между Россией и Турцией, с духовных и светских подданных Российской империи не требовали «ни в Иерусалиме, ни в других местах, ниже на пути от кого бы то ни было никакой харач, подать, дань или другие какие налоги». В СССР **и.н.** обладали члены торговых представительств, находящихся за рубежом. Согласно Конвенции между СССР и Швецией о правовом положении Торгового представительства СССР в Швеции, заключенной в 1927 г., все члены Торгового представительства освобождались от шведских налогов на доходы, получаемые по службе от Правительства СССР.

В международном праве существует несколько теорий, обосновывающих необходимость предоставления дипломатических привилегий и иммунитетов, разновидностью которых является **и.н.**

Теория представительного характера посла уходит своими корнями в период Римской империи, когда почести, оказываемые чрезвычайным послам, ставились в зависимость от могущества и титула их государей. Она базировалась на идее международной иерархии государей, согласно которой послы пап в католических государствах, послы германских императоров, а затем и послы некоторых других монархов пользовались наиболее высокими церемониальными преимуществами. В период абсолютизма эта идея трансформировалась в начало суверенитета, по которому суверенный государь не имел никакой стоящей над ним власти и, следовательно, не подчинялся власти и юрисдикции иностранного государства. Однако в международном праве укрепилось представление о представительном характере посла, персонифицирующего суверенную особу своего государя. Данная теория

обосновывала не только церемониальные привилегии послов, но и их иммунитет от действия местной власти и юрисдикции, включая **и.н.** К середине XIX в. после смены понятия суверенитета монарха на суверенитет государства положения теории стали терять свою актуальность, поскольку они ограничивали сферу применения иммунитетов официальными действиями главы дипломатического представительства без остального персонала, что стало противоречить практике. В результате перестали согласовываться с этой теорией иммунитеты в отношении частных действий дипломатических представителей, членов их семей, дипломатических курьеров, дипломатических средств передвижения и пр.

Теория экстерриториальности возникла на почве роста абсолютизма, укрепления начала суверенитета монарха, предполагающего исключительную власть монарха, его судов и администрации над всеми людьми, проживающими в пределах государственной территории. В рамках данной теории глава дипломатической миссии рассматривается как продолжающий пребывать на территории своего суверена, в связи с чем необходимы расширение посольских привилегий и придание им правового обоснования. Впоследствии под обоснование попало и предоставление убежища на территории посольства, право посла на юрисдикцию над своим персоналом. Во второй половине XIX в. наметилась тенденция к сокращению прав дипломатических представительств, что в итоге на практике было сведено к символическому сохранению отдельных дипломатических привилегий, включая **и.н.**

Теория дипломатических функций берет свое начало от рассуждений Эйро и Гроция о необходимости дипломатических привилегий для успеха посольства и поддержания мира между государями, а ее положения используются в качестве сопутствующих доводов в пользу дипломатических привилегий, основываемых на представительном характере посла и на фикции экстерриториальности. В частности, в Гаванской конвенции о дипломатических чиновниках указывается на то, что они «не могут требовать иммунитетов, которые не являются существенными для выполнения их должностных функций». Со второй половины XIX в. идеи теории положены в качестве аргумента в основу разрешения споров о праве на иммунитет. Присутствуют принципиальные разногласия между сторонниками теории: одни считают, что **и.н.** от юрисдикции должен распространяться только на официальные действия дипломатических представителей, поскольку для беспрепятственного выполнения своих функций им достаточно независимости только в указанной сфере. Другие считают, что подчинение местной юрисдикции даже в отношении частных действий может помешать выполнению дипломатом своих функций, поэтому **и.н.** должен распространяться на все сферы деятельности и на все субъекты, включая членов их семей.

Современная доктрина международного права рассматривает комбинацию представительной теории и теории дипломатических функций. В частности, согласно Конвенции о дипломатических сношениях 1961 г., иммунитеты предоставляются «для обеспечения эффективного осуществления функций дипломатических представительств как органов, представляющих государства».

В ряде международных правовых актов о налогообложении дипломатических представительств, дипломатов, консульств, консулов, международных организаций применяется термин «фискальный иммунитет» (в частности, в Венской конвенции о дипломатических сношениях 1961 г., Венской конвенции о консульских сношениях 1963 г.). В случае когда действует международное законодательство, в российской правоприменительной практике используется данный механизм.

Законодательное урегулирование предоставления **и.н.** базируется на общем правиле взаимности: государства отказываются от своих налоговых притязаний в отношении дипломатических и консульских представительств других государств, исходя из того, что их подданным будет предоставлен аналогичный отказ.

Сфера действия **и.н.** распространяется на *налоги косвенные* в отношении ввозимых для служебных нужд и личного пользования предметов. Под **и.н.** попадает приобретение от имени дипломатических миссий государства, международных организаций, должностных лиц консульств подакцизной продукции (алкогольная, табачная продукция, пиво, спички и т.п.) на акцизной фабрике или акцизном складе. В Финляндии не подлежит уплате *налог на добавленную*

стоимость при продаже товаров и услуг для использования вооруженными силами, расположенными в других государствах — членах Организации североатлантического договора, или для использования гражданским штатом военных сил, или при поставке товаров в столовые. Такое освобождение не применяется относительно военных сил страны назначения.

И.н. распространяется также на *налоги прямые* в отношении доходов, объектов недвижимости и другой собственности определенных категорий лиц.

И.н. предоставляется в зависимости от принадлежности глав и сотрудников представительств к категориям членов дипломатического (консульского), административно-технического или обслуживающего персонала.

Действие **и.н.** зависит от категории получателей: более широкие привилегии предоставляются дипломатическим и консульским агентам и членам их семей, которые освобождаются от всех личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных налогов, сборов и пошлин, за исключением косвенных налогов, включаемых в цену товаров или обслуживания, сборов и налогов на недвижимое имущество или частный доход от источника в стране пребывания. В более ограниченном размере пользуются **и.н.** члены административно-технического персонала дипломатического или консульского представительства и члены их семей, проживающие вместе с ними: при ввозе товаров они освобождаются от уплаты таможенных пошлин, налогов и сборов лишь в отношении предметов «первоначального обзаведения». В отношении остальных субъектов (обслуживающего персонала представительств, домашних работников сотрудников представительств и др.) **и.н.** распространяется только на заработок, получаемый ими по своей службе. В других отношениях они могут пользоваться иммунитетом только в той мере, в какой это допускает государство пребывания.

В любом случае государство пребывания должно осуществлять свою юрисдикцию над этими лицами так, чтобы не вмешиваться ненадлежащим образом в осуществление функций представительств, специальных миссий, международных или межправительственных организации (Международного валютного фонда, Международного банка реконструкции и развития, Совета таможенного сотрудничества, Европейского суда по правам человека, Организации экономического сотрудничества и развития и др.).

Действие **и.н.** прекращается с момента завершения функций лица в момент покидания страны или по истечении разумного срока, необходимого для выезда.

Литература

Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: Монография. М.: ЮрИнфоР-МГУ, 2009.

Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М.: Статут, 2006.

McClanahan G.V. Diplomatic Immunity: principles, practices, problems. C. Hurst & Co. Publishers, 1989.

Denza E. Diplomatic Law: A Commentary on the Vienna Convention on Diplomatic Relations. Oxford Un-ty Press, 1998.

М.Р. Пинская,
доктор экономических наук, доцент

ИНДЕКСАЦИЯ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

(INDEXATION IN THE TAXATION)

См. также*: вычет налоговый; доход вмененный; единый налог; минимум необлагаемый*; *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налогообложение; патент налоговый; плательщик налогов и сборов; политика налоговая; ставка налоговая*

Индексация в налогообложении **(и.н.)** — установление связи и механизм периодического пересмотра (чаще в сторону повышения) отдельных параметров налогообложения в соответствии с изменением определенного индекса (как правило, индекса потребительских цен или иного показателя, характеризующего темпы инфляции).

Цель **и.н.** — сохранение на прежнем уровне налогообложения различных групп плательщиков налогов и недопущение ни существенного сокращения *налогового бремени* (в случае специфических ставок), ни существенного роста налогового бремени (в случае прямых подоходных или поимущественных налогов).

И.н. может касаться следующих параметров отдельных налогов и сборов:

(1) *ставок налоговых* в случае установления специфических налоговых ставок (в твердых суммах за единицу измерения *базы налоговой*);

(2) значений интервалов при прогрессивных налоговых шкалах;

(3) значений отдельных *вычетов налоговых* и *скидок налоговых* (*минимума необлагаемого* дохода в случае *налога подоходного индивидуального*; стандартных или базовых *вычетов налоговых* для плательщика и членов его семьи по *налогу подоходному индивидуальному* и *налогу имущественному*, если эти вычеты установлены в абсолютных значениях);

(4) предельно допустимых сумм *вычетов налоговых* и *скидок налоговых*, если таковые установлены в виде абсолютных значений;

(5) некоторых других параметров.

Необходимость **и.н.** обусловлена тем, что инфляция модифицирует *нагрузку налоговую* на определенные категории плательщиков налогов и сборов, причем это воздействие может носить разнонаправленный характер.

Так, инфляция понижает *нагрузку налоговую*, если имеет место налогообложение по специфическим ставкам налоговым. Так, если ставка *налога акцизного* установлена на некий подакцизный товар в размере 700 руб. за единицу, то при темпах инфляции в 10% годовых через два года в реальном исчислении (т.е. с поправкой на инфляцию) она составит только 578,5 руб. Чтобы сохранить ставку на неизменном в реальном значении уровне применяется **и.н**. В зависимости от проводимой в рамках конкретного временного интервала *политики налоговой* индексирование ставок налоговых может осуществляться как с опережением темпов инфляции, так и с отставанием от них.

В случае прогрессивного налогообложения доходов или имущества инфляция повышает *нагрузку налоговую* на плательщиков налогов и сборов за счет того, что происходит перемещение плательщиков в категории, подлежащие налогообложению по более высоким ставкам. Поясним этом на примере. Предположим, что для доходов до 500 тыс. руб. в год установлена ставка в размере 10%, а к доходам, превышающим эту сумму, применяется ставка 15%. Допустим, что доходы индивида составили по итогам первого года 490 тыс. руб., тогда сумма налога составляет 49,0 тыс. руб. (эффективная ставка — 10%). Предположим, что темпы инфляции в следующем году составили 10% и доходы индивида в реальном исчислении не сократились, а увеличились соответственно темпам инфляции и составили 539 тыс. руб. В этом случае сумма налога на него составит уже 55,85 тыс. руб., а эффективная ставка — 10,36%.

Чтобы не допустить роста *нагрузки налоговой* вследствие инфляции, применяется индексирование интервалов прогрессии. В нашем примере, чтобы не произошло повышения налоговой нагрузки на налогоплательщика, во втором году ставка 15% должна применяться к доходам, превышающим 550 тыс. руб.

Аналогичным образом инфляция повышает уровень реального налогообложения, обесценивая налоговые вычеты, установленные в абсолютных суммах. Эта проблема существует как в моделях прогрессивного налогообложения доходов и имущества, так и в пропорциональных моделях. Так, например, в России в 2001 г. по налогу на доходы физических лиц был установлен стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. в месяц для каждого налогоплательщика, который применялся до достижения общей суммы полученного дохода 40 тыс. руб. (накопленным итогом с начала года). Этот вычет просуществовал до 2012 г. За данный период темпы инфляции составили 2,77 раза (декабрь 2001 г. к декабрю 2011 г.), что обесценило данный вычет до 144 руб. (в ценах 2001 г.). Если бы была произведена соответствующая индексация, то в 2011 г. стандартный вычет должен был составлять уже 1108 руб.

Также обесцениваются в силу инфляции значения предельных размеров *вычетов налоговых*, установленные *законодательством налоговым*. Например, максимально допустимая сумма имущественного вычета по доходам от продажи жилья в РФ, установленная в 2001 г., составляла 1 млн руб. и не менялась до настоящего времени. В 2015 г. эта сумма составляла уже только 286 тыс. руб. в ценах 2000 г.

Вопрос о наличии или отсутствии, а также о масштабах и порядке индексации представляет собой один из актуальных вопросов налоговой политики и социальной политики государства.

Для **и.н.** в качестве индекса может использоваться:

(1) индекс потребительских цен;
(2) индекс роста стоимости жизни;
(3) индекс роста почасовой оплаты труда и некоторые другие.

Иногда в качестве индекса используется также коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на некоторые категории товаров. В РФ примером такой **и.н.** может считаться индекс цен на нефть сорта Юралс.

Все эти индексы в большей или меньшей степени отражают в различной степени темпы инфляции.

Нормативная база **и.н.** может иметь форму:

(1) установленных в законодательных актах требований по пересмотру индексируемых параметров налогообложения при наличии определенных условий (например, при превышении темпов инфляции определенного уровня);
(2) периодически принимаемых решений по внесению изменений и дополнений в действующее налоговое законодательство.

Так, законодательство Канады содержит требование индексирования ключевых параметров федерального *налога подоходного индивидуального* в том случае если годовые темпы инфляции (оцененные по индексу потребительских цен) превышают 3% в год, при этом не оговариваются конкретные значения индексации. Фактически решения о конкретных значениях и элементах, подлежащих индексированию, принимаются в ходе утверждения федерального бюджета на следующий финансовый год.

И.н. имеет место практически во всех странах. В таблице для примера приведены данные об индексации персональных скидок по *налогу подоходному индивидуальному* в Великобритании в 2010—2015 гг.

Персональная скидка по налогу подоходному индивидуальному в Великобритании

	2010/ 11 ф.ст.	*2011/ 12 ф.ст.*	*2012/ 13 ф.ст.*	*2013/ 14 ф.ст.*	*2014/ 15 ф.ст.*
Персональная скидка	6475	7475	8105	9440	10 000
Индексация (темп роста к предшествующему году)	1	1,15444	1,084281	1,164713	1,059322

Российское налоговое законодательство также предполагает индексацию некоторых параметров. В явном виде для **и.н.** применяются коэффициенты-дефляторы по таким налогам, как:

(1) налог на доходы физических лиц (для индексации размера фиксированного авансового платежа для некоторых категорий иностранных граждан, работающих в России);
(2) налог, взимаемый при упрощенной системе налогообложения (для индексации предельных значений дохода, определяющего право перехода на эту систему);
(3) *единый налог* на вмененный доход (*доход вмененный*) для отдельных видов деятельности (для индексации установленной базовой доходности различных видов деятельности);
(4) патентная система (*патент налоговый*) налогообложения (для индексации минимального и максимального доходов, получаемых плательщиком);
(5) налогу на имущество физических лиц (для индексации суммарной инвентаризационной стоимости недвижимости);
(6) торговому сбору (для ежегодной индексации установленной ставки торгового сбора);
(7) *налогу на добычу полезных ископаемых* (для ежеквартальной индексации ставок для угля с учетом изменения цен на уголь в РФ; для ежемесячной корректировки налоговой ставки для нефти исходя из динамики мировых цен на нефть).

Некоторый элемент **и.н.** присутствует в рамках установления различных (повышающихся)

для ряда лет ставок акцизов на некоторые категории товаров.

Литература
Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Юрайт. 2015.
Плышевский Б.П. Показатели инфляции и оценка их влияния на экономику //Вопросы статистики. 2015. № 1. С. 46—53.
Шакирова Р.К. О практике применения твердых (специфических) ставок налогообложения в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2015. № 5. С. 342—359.
Feldstein M. Inflation, Income Taxes and the Rate of Interest: A Theoretical Analysis // American Economic Review. Vol. 66. № 5. 1974. P. 809—820.
Gillingham R., Greenlees J. Indexing the Federal Tax System: A Cost-of-Living Approach // Journal of Business & Economic Statistics, October 1990, Vol. 8, № 4. P. 465—473.

Л.Н. Лыкова,
доктор экономических наук, профессор

ИНСТРУМЕНТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

(TAX POLICY INSTRUMENTS, TAX POLICY TOOLS)

См. также: *льгота налоговая; налоги и сборы экологические; налоги Пигу; объект налогообложения; политика налоговая; регулирование налоговое; система налоговая; функция налогов регулирующая*

Инструменты налоговой политики **(и.н.п.)** — это средства, обеспечивающие регулирующее воздействие государства на социально-экономические процессы путем влияния на поведение *плательщиков налогов и сборов* в ходе осуществления *политики налоговой*.

В системе инструментов государственного регулирования экономики **и.н.п.** относятся к рыночным инструментам (рис. 1) в отличие от регуляторных (административно-управленческих).

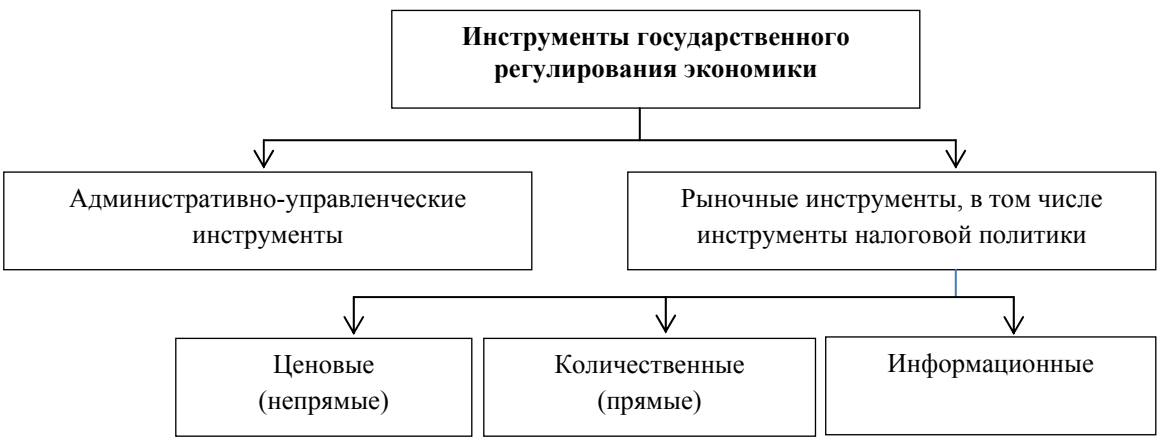


Рис. 1. **Инструменты налоговой политики в системе инструментов государственного регулирования экономики**

К рыночным (market-based) инструментам государственного регулирования экономики относятся все инструменты, действующие посредством рыночного механизма, использующие сигналы рынка в целях влияния на поведение производителей и потребителей. Этим они отличаются от административно-управленческих, регуляторных (command-and-control) инструментов, которые представляют собой стандарты, предписания, директивы и т.д. и требуют соблюдения, прежде всего, нормативных процедур.

Основным преимуществом рыночных инструментов государственного регулирования экономики является то, что они позволяют различным экономическим агентам осуществлять деятельность в соответствии со своими возможно-

стями и структурой. Таким образом, рыночные инструменты эффективны, поскольку каждый плательщик налогов сталкивается с одним и тем же рыночным регулятором (налогом, субсидией, квотой и т.д.). Тогда как регуляторные инструменты становятся эффективными только в условиях, когда правительство обладает полной информацией об экономической деятельности и деятельность экономических агентов является полностью однородной.

Важной составляющей рыночных элементов государственного регулирования экономики являются **и.н.п.**, которые, в свою очередь, включают в себя следующие основные группы инструментов.

1. Ценовые инструменты (pricing instruments), к которым относятся, прежде всего, налоги, сборы и налоговые субсидии (tax subsidies). Налоги и сборы относят к ценовым **и.н.п.**, поскольку они определенным образом устанавливают цену на общественные услуги, влияя на поведение потребителя и производителя.

2. Количественные инструменты (quantity instruments) используются в *политике налоговой* в виде квот, плановых показателей налоговых поступлений, разрешений на торговлю выбросами (trade permits) и т.д. (в зависимости от *объекта налогообложения*).

3. Информационные инструменты (market friction instruments), суть которых состоит в предоставлении информации об изменении условий на рынке действия **и.н.п.**, в том числе об изменениях в налогообложении, налоговой политике и т.д. Сюда входит также информационно-разъяснительная и консультативная работа в целях создания максимально благоприятных условий для добровольной уплаты налогов. Это является неотъемлемым элементом *администрирования налогового* и способствует повышению *культуры налоговой* экономических агентов.

При осуществлении *политики налоговой* правительство зачастую оказывается перед выбором между использованием ценовых и количественных **и.н.п**. Налоговая теория обосновывает этот выбор теоремой Вайцмана (M. Weitzman). Автор анализировал выбор **и.н.п.**, используемых правительством для регулирования рынка, при условии, что политические соображения (political considerations) либо имеющиеся провалы рынка (market failure) требуют государственного вмешательства. Основная задача анализа заключалась в оценке эффективности двух указанных выше типов инструментов с точки зрения общественного благосостояния (рис. 2).

Идея графической иллюстрации теоремы Вайцмана заключается в том, что правительству следует выбирать инструменты в зависимости от того, какая из прямых является более пологой: ценовые — прямая предельной выгоды, количественные — прямая предельных издержек.

На практике выбор между ценовыми и количественными инструментами обычно производится с учетом следующих критериев.

Полнота информации. Ценовые и количественные инструменты равным образом предпочтительны в условиях полной оптимальности, первого наилучшего (first-best), поскольку оба этих типа **и.н.п.** требуют полной информации о предельных выгодах и предельных издержках. Когда информация о предельных издержках отсутствует или неполная, ни один из этих инструментов не является эффективным. Однако потери эффективности (efficiency losses) в данном случае одинаковы, поэтому оба инструмента равно предпочтительны. В ситуации неполной информации о предельной выгоде справедлива теорема Вайцмана. В условиях второго наилучшего (second-best) все зависит от исходных предпосылок системы. Например, в ситуации с *налогами и сборами экологическими*, когда правительство стремится достичь заранее установленного уровня выбросов, количественные инструменты являются более предпочтительными, поскольку дают возможность прямого контроля над уровнем выбросов.

Структура рынка. Для условий совершенной конкуренции ценовые и количественные **и.н.п.** эквивалентны с точки зрения эффективности (условие first-best), тогда как для условий несовершенной конкуренции для ценовых **и.н.п.** эффективность может быть достигнута только при условии использования налогов, корректирующих негативные экстерналии (*налоги Пигу*), и при условии идентичности технологий для всех компаний в экономике. Количественные инструменты неэффективны, однако потери эффективности при их использовании могут быть меньше, чем для ценовых **и.н.п.** в экономике с различными технологиями.

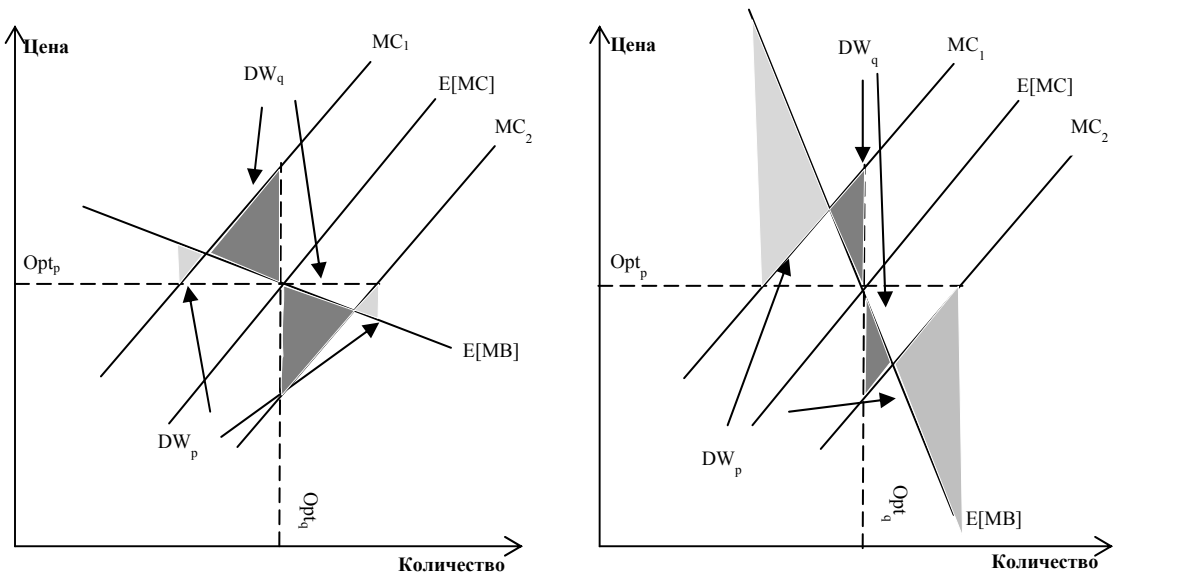


Рис. 2. **Избыточное бремя ценовых и количественных инструментов налоговой политики:**

E [MB] — ожидаемые предельные выгоды (expected marginal benefits), E [MC] — ожидаемые предельные затраты (expected marginal costs), MC_1 и MC_2 — альтернативная конечная стоимость (alternative cost outcomes), DWp, DW_t — избыточное бремя ценовых и количественных **и.н.п.** соответственно; Optp, Opt_q — оптимальный уровень ценовых и количественных **и.н.п.** соответственно

Гибкость. Здесь также все зависит от исходных условий системы и *объекта налогообложения*. Так, например, применительно к *налогам и сборам экологическим* количественные **и.н.п.** предпочтительнее, поскольку, единожды установленные, они поддерживают желаемый уровень выбросов без вмешательства со стороны регулирующего органа. Тогда как ценовые инструменты должны постоянно изменяться, чтобы обеспечить поддержку стандартов качества на желаемом уровне. В регулировании внешней торговли, наоборот, ценовые **и.н.п.** могут более качественно корректировать товарные потоки, поскольку использование налогов в отличие от квот позволяет эффективнее реагировать на изменение объемов товарных потоков.

Макроэкономические цели (фискальные, распределительные, цели развития). В этом случае правило выбора одинаково для всех целей: если правительство предоставляет количественные **и.н.п.** дискреционно, в «ручном режиме» (за счет лоббирования группами влияния своих интересов, например получение *льгот налоговых*, разрешений на торговлю выбросами и т.д.), то использование ценовых **и.н.п.** является более предпочтительным с точки зрения генерирования дохода, достижения распределительных целей и целей развития.

Использование количественных **и.н.п.** дискреционно искажает распределительные цели и цели развития, поскольку в данном случае эти инструменты представляют собой непредвиденные доходы (windfall gains) плательщика налога и могут создавать ограничения для входа на рынок новым экономическим агентам. В целом, когда количественные **и.н.п.** используются недискреционно, они приобретают черты ценовых и потенциал для достижения вышеуказанных целей у них выравнивается.

Применяемые в практике налогового регулирования **и.н.п.** могут существенно различаться в зависимости от направлений осуществления регулирующего воздействия, сферы применения, целей, механизмов действия и другим признакам. Поэтому при анализе целесообразности использования тех или иных **и.н.п.** необходимо учитывать два основных момента: развитость *системы налоговой* страны и цели государственной налоговой политики. Развитая налоговая система позволяет использовать как ценовые, так и количественные **и.н.п.**, тогда как слаборазвитая — преимущественно ценовые, поскольку в таких экономиках основной является *функция налогов фискальная*, задача наполнения бюджетов, а неценовые инструменты требуют более совершенной системы *администрирования налогового*.

В развитых странах значительную роль играет *функция налогов регулирующая*, которая позволяет использовать неценовые **и.н.п.**, тем самым сокращая искажающее влияние налогов на экономические процессы и поведение экономических агентов. Например, для контроля уровня выбросов развитые страны чаще применяют систему торговли квотами на выбросы (cap-and-trade) в отличие от развивающихся и переходных экономик, использующих налог на выброс загрязняющих веществ (emission tax). Во внешней торговле товарами тарифные ограничения активнее используются развивающимися странами, тогда как нетарифные барьеры (non-tariff barriers) — развитыми экономиками.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Регулятивний потенціал податкової системи України: Монографія. / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, К.В. Давискіба. Х.: ХНЕУ, 2009.

Gamage D. How Should Governments Promote Distributive Justice?: A Framework for Analyzing the Optimal Choice of Tax Instruments // Tax Law Review. Vol. 68. P. 1—88.

Norregaard J., Reppelin-Hill V. Controlling Pollution Using Taxes and Tradable Permits. WP/00/13. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2000.

Pizer W.A. Prices vs. Quantities Revisited: The Case or Climate Change. Discussion Paper 98—02. Washington D.C.: Resources for Future, 1997.

Rademaekers K., van der Laan J., Smith M., van Breugel C., Pollitt H. The role of market-based instruments in achieving a resource efficient economy. Rotterdam: ECORYS & EU, 2011.

Weitzman M. Prices versus quantities // Review of Economic Studies. 1974. № 41. P. 477—491.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник

ИСТОЧНИК УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

(SOURCE OF PAYMENT OF TAXES AND FEES, TAX PAY SOURCE)

См. также*: доход как объект налогообложения; налог; прибыль как объект налогообложения; плательщик налогов и сборов*

Источник уплаты налогов и сборов **(и.у.н.с.)** — денежные средства, принадлежащие *плательщикам налогов и сборов* на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, за счет которых осуществляется уплата налогов и сборов и которые отчуждаются в бюджетную систему в целях исполнения *обязательств налоговых*.

В классических теориях налогообложения **и.у.н.с.** чаще отражается как экономический показатель: доход (чистый доход) или капитал. Д. Рикардо (David Ricardo) утверждал, что налоги «всегда уплачиваются в конечном счете или из капитала, или из дохода страны». Н.И. Тургенев (1789—1871) отдавал предпочтение чистому доходу как источнику для взимания налогов, считая, что капитал не должен истощаться. На макроэкономическом уровне совокупность всех форм доходов от населения, образующая национальный доход, также является экономической формой **и.у.н.с.**

Для исследований **и.у.н.с.** используются классификационные характеристики самих налогов (налоги на доход, налоги с оборота, рентные платежи, налоги на имущество и др.). *Налоги косвенные* успешно перекладываются на конечного потребителя товаров и услуг, у которого **и.у.н.с.** являются выручка либо личные денежные средства.

Налоги прямые чаще всего уплачиваются собственником капитала, у которого **и.у.н.с.**, как правило, является доход. Л.А. Гарнье считал, что для уплаты прямых налогов требовалась известная часть доходов предпринимателей, возникших, например, в результате владения землей, предприятием, в то время как для уплаты косвенных налогов — добавленная стоимость.

Современные исследователи, например С.Г. Пепеляев, в качестве **и.у.н.с.** выделяют доход и капитал плательщика налогов и сборов, поясняя, что доход может иметь различные формы — заработной платы, прибыли, ренты, процентов с капитала. И.А. Майбуров выделяет в качестве **и.у.н.с.** экономические показатели, за счет которых следует уплачивать налог (выручка, прибыль или доходы), признавая при этом **и.у.н.с.** факультативным элементом, регламентируемым *законодательством налоговым*.

На практике выбор **и.у.н.с.** ограничен. Фактически налоги и сборы могут быть перечислены в бюджет только денежными средствами. В российской *системе налоговой* для каждого налога определен источник его уплаты (табл.).

Источники уплаты налогов у плательщиков налогов и сборов в России

Налоги и сборы по категориям плательщиков	*Источники уплаты налогов и сборов*
1. Налоги, включаемые в состав финансовых показателей налогоплательщика	1. Источник уплаты налогов налогоплательщиком
в выручку: налог на добавленную стоимость акцизы	Выручка
в затраты: транспортный налог земельный налог водный налог сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов налог на имущество организаций налог на добычу полезных ископаемых	Прибыль до обложения налогом на прибыль организаций (валовая прибыль)
в балансовую прибыль: налог на прибыль организаций	Прибыль до обложения налогом на прибыль организаций (валовая прибыль)
в прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия (чистая прибыль): суммы платежей за выбросы загрязняющих веществ сверх нормативов и др.	Чистая прибыль
2. Налоги, удерживаемые агентом из личных доходов работников	2. Источник уплаты налогов, удерживаемых налоговым агентом
налог на доходы физических лиц	Доходы физических лиц (оплата труда и иные личные доходы, полученные у источника выплаты)
3. Налоги, уплачиваемые в связи с применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов	3. Источник уплаты налогов,, уплачиваемые в связи с применением налогоплательщиками специальных налоговых режимов
упрощенная система налогообложения единый сельскохозяйственный налог налог, уплачиваемый в связи с применением соглашения о разделе продукции	Прибыль до обложения налогом (валовая прибыль)
единый налог на вмененный доход патентная система налогообложения	Доход (выручка)
4. Налоги, уплачиваемые физическими лицами	4. Источник уплаты налогов, уплачиваемых физическими лицами
земельный налог	Доход физического лица
налог на имущество физических лиц транспортный налог	

Литература
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.
Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. М.: Эксмо, 2008.
Ричард А. Масгрейв, Пегги Б. Масгрейв. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

О.А. Миронова,
доктор экономических наук, профессор

КАНИКУЛЫ НАЛОГОВЫЕ
(TAX HOLIDAY)

См. также: *законодательство налоговое; льгота налоговая; освобождение от уплаты налогов; порядок уплаты налогов и сборов; период налоговый*

Каникулы налоговые **(к.н.) —** ограниченный период времени, в течение которого определенная категория *плательщиков налогов и сборов* освобождается от обязательств по уплате отдельных налоговых платежей и (или) для которой *законодательством налоговым* установлены особые правила применения налоговых преференций на данный период.

По экономическому содержанию **к.н.** относятся к категории *льгот налоговых* и применяются большинством стран мира в целях создания благоприятного инвестиционного климата, привлечения инвестиций и дополнительных стимулов для роста экономики и бизнеса. Обязательное условие применения **к.н.** — установление периода их действия.

Экономическая сущность **к.н.** рассматривается с позиций необходимости стимулирования приоритетных направлений экономической деятельности государства. Противоречивость введения института **к.н.** заключается, с одной стороны, в экономической целесообразности развития отдельных отраслей, комплексов, регионов и отдельных категорий плательщиков налогов и сборов, а с другой стороны, в нарушении фундаментальных *принципов налогообложения* (например, принципа справедливости).

К преимуществам **к.н.** относят простоту их введения. Положительные эффекты от применения **к.н.** связаны с ростом инвестиций в основной капитал, созданием дополнительных рабочих мест, увеличением прибыли организаций и ростом личных доходов работников и др. Недостатки применения **к.н.** связывают со снижением поступлений налогов в бюджеты, увеличением миграции плательщиков налогов, а также ограничением временного периода их действия, после которого привлекаемые в страну инвестиционные проекты, как правило, останавливаются

Всемирный банк и Конференция ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД) относят **к.н.** к одному из основных видов *льгот налоговых*, применяемых разными странами в трех основных формах: (1) полного освобождения от уплаты *налога*; (2) снижения ставки *налоговой*; (3) комбинированного способа (например, освобождения от уплаты *налога на прибыль* на два года, затем применения 50%-ной ставки на три года). Как правило, **к.н.** не совмещают с применением других налоговых льгот.

Условия применения **к.н.** в разных странах зависят от национальной специфики *законодательства налогового*. Так, в отдельных провинциях Канады **к.н.** предоставляются новым корпорациям, капитал которых менее 10 млн долл. Корпорации освобождаются от уплаты *налога на прибыль, налога на прирост капитал* и взносов в Фонд медицинских услуг в течение трех лет. В Индии предприятия, реализующие проекты в сфере телекоммуникаций, полностью освобождаются от уплаты *налога на прибыль* на пять лет (в последующие пять лет их обязательства по уплате данного налога снижаются на 30%). Научно-исследовательским организациям **к.н.** предоставляются на 10 лет. В Италии **к.н.** предусмотрены для поощрения инвестиций, направляемых в южные районы страны и депрессивные горные регионы в центре и на севере страны. Во Франции **к.н.** предоставляют вновь созданным акционерным предприятиям: в первые два года — полное освобождение от уплаты *налога на прибыль*, третий год — уплата налога в объеме 25% его общего размера, с четвертого по шестой год — в объеме 59,75 и 100% соответственно. Известны государственные программы применения **к.н.** на более длительные периоды времени. Например, в Пуэрто-Рико более 150 фирм, созданных в

80-х прошлого столетия, были включены в государственную программу, предусматривающую установление **к.н.** от 10 до 25 лет (в зависимости от привлекаемых источников инвестиций).

В России **к.н.** вводились в разные периоды времени. С 2000 г. от уплаты *налога на прибыль* на два года освобождались малые предприятия, занятые производством и переработкой сельскохозяйственной продукции, производством продовольственных товаров, товаров народного потребления, определенными строительными и ремонтно-строительными работами, производством строительных материалов, продовольственных товаров, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения. Условием их освобождения служило превышение выручки от указанных видов деятельности более чем на 70% над общей выручкой. В третий и четвертый годы работы малые предприятия уплачивали налог в размере 25 и 50% установленной ставки *налога на прибыль* при условии, если выручка от указанных видов деятельности составляла свыше 90% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В настоящее время **к.н.** применяются для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, которым региональным законодательством установлены ставки 0% по упрощенной и патентной системам налогообложения. В России установлен список видов деятельности (в производственной, социальной, научной сферах), попадающих под **к.н.** Ставка 0% применяется в течение не более двух *периодов налоговых,* первым из которых считается год регистрации индивидуального предпринимателя.

В настоящее время в России наиболее приоритетной формой **к.н.** является освобождение от обязательств по уплате конкретных налогов субъектов, деятельность которых осуществляется в высокотехнологичных сферах (резидентов особых экономических зон (ОЭЗ), технопарков, зон опережающего развития). В частности, для особых экономических зон **к.н.** установлены в виде:

(1) освобождения резидентов от уплаты налога на имущество от 5 до 10 лет в зависимости от конкретной зоны и выполнения условий: (а) имущество резидента создано или приобретено для целей осуществления деятельности на территории ОЭЗ; (б) указанное имущество находится на территории ОЭЗ; (в) имущество фактически используется на территории ОЭЗ;

(2) освобождения инвесторов по *налогу транспортному* в отдельных ОЭЗ по решению субъекта РФ;

(3) освобождения инвесторов на федеральном уровне от уплаты *налога земельного* на 5—10 лет в зависимости от ОЭЗ с момента возникновения прав на земельный участок;

(4) освобождения от уплаты *налога на прибыль* (применение ставки 0%), подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Литература

Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика. М.: Юрайт, 2014.

Doyle C., Van Wijnbergen S. Taxation of foreign multinationals: A sequential bargaining approach to tax holidays //International Tax and Public Finance. 1994. Vol. 1. №. 3. P. 211—225.

Bond, E.W. L. Samuelson. Tax Holidays as Signals // The American Economic Review. 1986. 76(4). P. 820—826.

Ф.Ф. Ханафеев,
доктор экономических наук, профессор

КАПИТАЛИЗАЦИЯ ТОНКАЯ (НЕДОСТАТОЧНАЯ)

(CAPITALIZATION THIN (INSUFFICIENT))

См. также: *международное налогообложение; налогообложение двойное; обход налогов*

Капитализация тонкая **(*недостаточная*) (к.т.)** — это механизм сокращения инвестиционных издержек плательщика налогов при привлечении источников финансирования (обеспечения капиталом), направленный на получение при этом налоговых выгод путем непропорционального использования долга (займов) в противовес выпуску обыкновенных акций.

Инвестиции в акции призваны приносить инвестору поступления в форме распределения прибыли после налогообложения, тогда как поступления, приносимые инвестициями в займы, для плательщика налогов являются расходом, осуществляемым до определения облагаемой прибыли. В случае применения первого способа получаемое от инвестиций вознаграждение на национальном уровне облагается вначале *налогом на прибыль*, а затем еще раз — при получении дивидендов держателями акций. При втором способе выплата процентов (кроме завышенных) облагается налогом у единственного лица — займодавца, но при этом налогооблагаемая прибыль заемщика уменьшается.

Однако, как правило, разграничение по общему признаку заемного или акционерного финансирования завуалировано. Например, кредиторы на каком-то этапе могут конвертировать долг в участие в акционерном капитале компании или величина получаемых ими процентов может быть поставлена в зависимость от прибыли компаний. Этот механизм в *международном налогообложении* и получил название **к.т.**

Механизм **к.т.** используется для достижения максимальной гибкости движения фондов внутри многонациональной компании с наименьшими для нее налоговыми издержками, какие только возможны в зависимости от *законодательства налогового* заинтересованных стран, а также от наличия или отсутствия соответствующих положений в международных договорах об избежании *налогообложения двойного* между этими странами.

Для определения **к.т.** используется такой показатель, как высокая доля долга по отношению к акционерному капиталу, характеризующий строение капитала компании. Однако этот показатель не всегда является прямым доказательством использования компанией **к.т.** Наибольшими возможностями использования механизма **к.т.** в целях получения налоговых выгод располагают многонациональные группы компаний. Поскольку решение предоставить (или не предоставить) компании заем основывается в том числе и на объеме имеющегося у нее капитала (долга), то в случае с независимым акционером-займодавцем механизм **к.т.**, как правило, не применяется.

В случае когда акционером (займодавцем, кредитором) выступает резидент одной с заемщиком страны, проблема **к.т.** не возникает, так как полученные проценты облагаются налогом на доходы у займодавца. Хотя здесь возможны различные схемы при разнице в уровне *налогообложения* доходов займодавца и заемщика, т.е. когда искусственное перекачивание дохода от одного к другому имеет экономический смысл.

Когда же акционер (займодавец, кредитор) — резидент иностранного государства, а налогообложение процентов в стране — источнике дохода ограничено или вообще исключено договором об избежании двойного налогообложения, применение механизма **т.к.** носит очевидный характер *уклонения от уплаты налога*.

Основным инструментом противодействия получению налоговых выгод с использованием **к.т.** являются специальные правила, закрепляемые на уровне национальных *законодательств налоговых*, по которым либо определенные проценты рассматриваются как распределенная прибыль, либо определенный капитал рассматривается как вклад в акционерный капитал, а не как заем. Эти правила распространяются главным образом на плательщиков налогов, производящих выплаты иностранным ассоциированным компаниям.

Различают два подхода к вопросам злоупотреблений с использованием **к.т.**: (1) приравнивание к нормальной рыночной цене (в расчет принимается размер займа, который был бы предоставлен в обычной рыночной ситуации) и (2) фиксированное соотношение (если общая сумма долга компании-заемщика превышает определенную пропорцию по отношению к акционерному капиталу, проценты по ссуде или по той части ссуды, которая является превышением над установленной долей долга по отношению к акционерному капиталу, автоматически не разрешаются к вычету либо облагаются налогом как дивиденды).

Правила к.т., применяемые в разных странах, условно делятся на шесть типов групп. В некото-

рых странах используются комбинированные нормы, совмещающие принципы более чем одного типа.

1. Правила, которые ограничивают размер процентных расходов с использованием принципа «fixed ratio». Предельный размер расходов в виде процентов, признаваемый для целей *налогообложения*, определяется исходя из установленной пропорции (отношение суммы долга и величины капитала; отношение суммы начисленных процентов и показателя EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization); отношение суммы начисленных процентов и величины активов).

2. Правила, сравнивающие объем задолженности относительно позиции налогоплательщика в группе компаний.

3. Правила, ограничивающие вычет процентов в отношении определенных операций.

4. Правила, определяющие предельный размер процентов на основании проверки соответствия условий предоставления займа рыночному уровню.

5. Правила, определяющие налогообложение процентных доходов у источника выплаты.

6. Правила, ограничивающие вычет доли процентных расходов вне зависимости от природы платежа и источника выплаты.

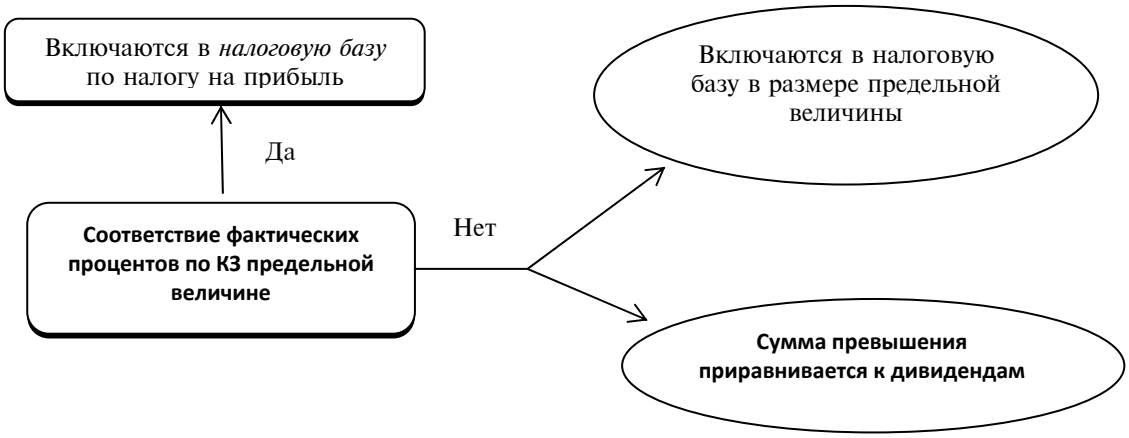
В Российской Федерации специальные положения по первому типу правил, направленные на ограничение возможности фактической выплаты дивидендов, завуалированной под выплату процентов, установлены в Налоговом кодексе РФ. При этом выделяется так называемая контролируемая задолженность перед иностранной организацией (КЗ), под которой понимается непогашенная задолженность российской организации по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством РФ аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и/или непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Если размер КЗ более чем в три раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика — российской организации (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, то при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, в этом случае и применяются специальные правила (см. рис.).

1. На последнее число каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщик обязан исчислить предельную величину процентов по контролируемой задолженности, которая будет признана расходом для целей *налогообложения*. Предельная величина определяется как результат деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по КЗ, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

2. Коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном капитале российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, на двенадцать с половиной).

3. В состав расходов включаются фактически начисленные проценты по контролируемой задолженности, но не более рассчитанных в вышеизложенном порядке. Положительная же разница между начисленными процентами и предельными исчисленными процентами приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует КЗ, и облагается налогом на прибыль организаций.



Алгоритм включения в налоговую базу процентов по контролируемой задолженности (КЗ)

Литература

Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации: Монография. М.: Магистр, 2009.

Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология: Монография / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Инфра-М, 2016.

Cahiers de droit fiscal international. Vol 98a. 2013 Copenhagen Congress International Fiscal Association. Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2012/13. PWC: 2012.

Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies/Edited by Robert W. McGee. USA Springer, 2008.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ

(CLASSIFICATION OF TAXES AND CHARGES)

См. также: *источник уплаты налогов и сборов; налог; налог прямой; налог косвенный; налог на прибыль; налог подоходный индивидуальный; налоги и сборы местные; налоги и сборы региональные; налоги и сборы федеральные (общегосударственные); пошлина; сбор*

Классификация налогов и сборов **(к.н.с.)** — обоснованное распределение налогов и сборов по определенным группам, произведенное на основании определенного разграничивающего признака и обусловленное целями (задачами) систематизации и сопоставлений.

К любой **к.н.с.** предъявляются два важных требования. (1) В основе разработки каждой **к.н.с.** должен лежать совершенно определенный классификационный признак — способ взимания, принадлежность к определенному уровню управления, субъект, предмет, способ или источник обложения, характер применяемой *ставки налоговой*, назначение налоговых платежей либо какой иной признак. (2) Каждая классификация должна служить определенным практическим или научным целям (задачам), т.е. должна быть востребована теорией или практикой налогообложения. Группировка налогов, не отвечающая этим двум требованиям, не может иметь статус **к.н.с.**

Классификационные признаки и соответствующие им **к.н.с.** представлены на рисунке. Соответствующие разъяснения даны применительно к российской налоговой системе.

К.н.с. по принадлежности к уровню управления подразделяет все налоги в унитарных государствах на *налоги и сборы общегосударственные* и *налоги сборы местные*, а в государствах с федеральным устройством — на *налоги и сборы федеральные*, *налоги и сборы региональные*, *налоги и сборы местные*. Эта классификация единственная из всех представленных ниже в Российской Федерации имеет прямой законодательный статус — на ней основана вся логика построения и изложения Налогового кодекса. Она имеет не только принципиальное нормативно-правовое, но и существенное практическое значение для решения различных задач *федерализма фискального*. Основное разграничение этих видов налогов и сборов заключается не в уровне бюджета, в который они зачисляются, а в том, каким уровнем управления они устанавливаются и на какой территории они обязательны к уплате.

К.н.с. по субъекту обложения различает налоги, взимаемые с юридических лиц, физических и смешанные. Такие группы налогов характеризовали ранее различные аспекты обложения предпринимательской деятельности, жизнедеятельности домохозяйств и универсального обложения этих видов деятельности. Подобное классифицирующее предназначение теперь представляется условным и размытым в связи с форсированным развитием малого предпринимательства в форме физических лиц — индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица, поэтому четко разграничить налоговые платежи по *субъектам налогообложения* не всегда представляется возможным.

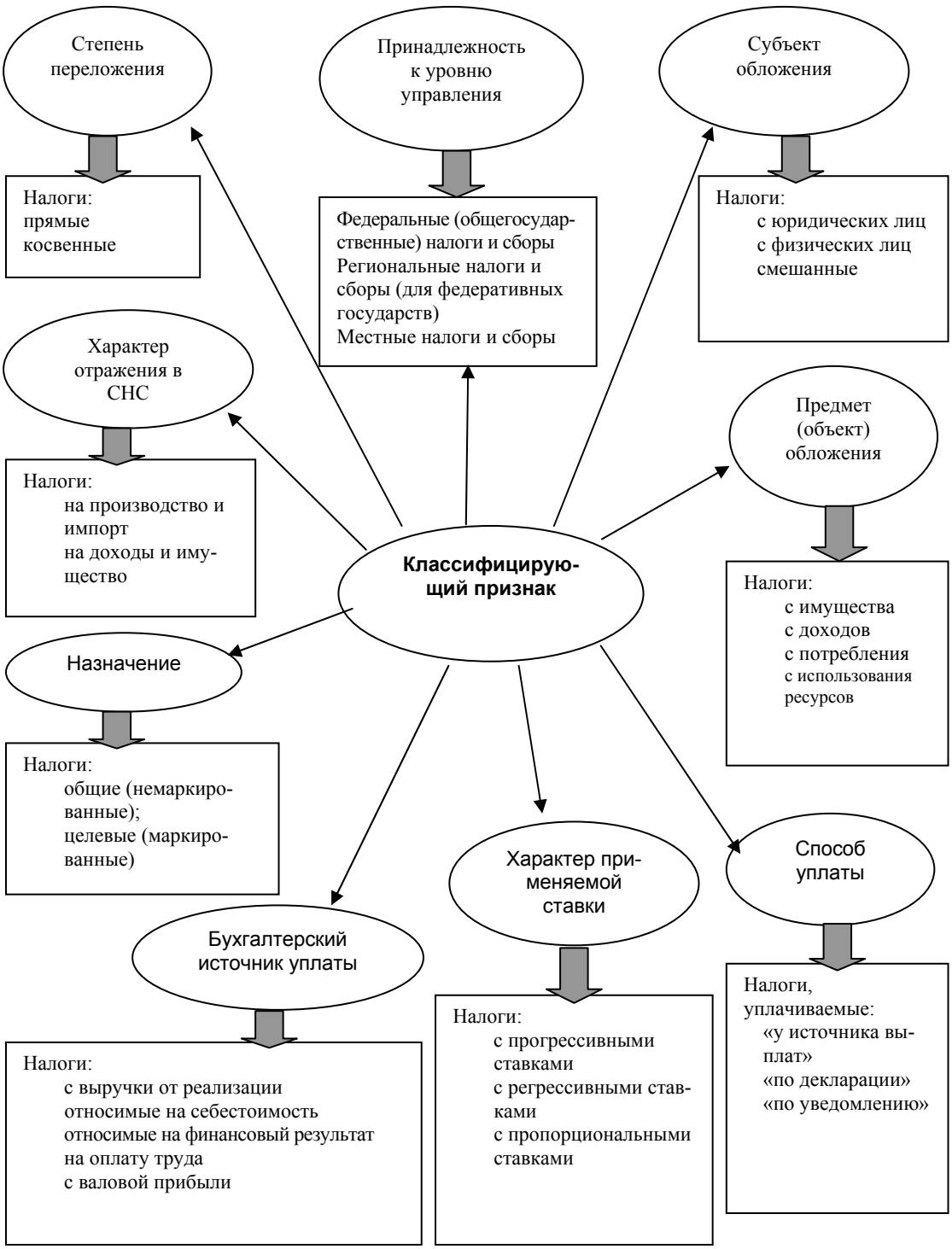
К.н.с. по степени переложения разделяет налоги на прямые и косвенные.

1. *Налоги прямые* — малопереложимые *налоги*, взимаемые непосредственно с дохода или имущества налогоплательщика. В этом случае основанием для налогообложения служат факты получения доходов и владения имуществом налогоплательщиком, а *отношения налоговые* возникают непосредственно между субъектами налогообложения и государством. В группе налогов прямых выделяют реальные и подоходные.

Прямые реальные — это налоги, облагающие предполагаемый средний доход, получение которого возможно от использования того или иного объекта налогообложения. Но получение такого дохода можно считать условным, поскольку в большинстве случаев этот доход не получается. К таковым следует отнести налоги: на имущество организаций, на имущество физических лиц, земельный и транспортный налоги. Эти налоги отражают предполагаемую (мнимую) платежеспособность субъектов налогообложения.

Прямые подоходные — это налоги, облагающие действительное получение доходов (прибыли). Они отражают фактическую платежеспособность субъектов налогообложения. К ним однозначно относятся *налог подоходный индивидуальный* и *налог на прибыль*.

2. *Налоги косвенные* — успешно переложимые налоги, которые взимаются в процессе оборота товаров (работ, услуг), при этом включаются в виде надбавки к цене, которая оплачивается в итоге конечным потребителем. Производитель товара (работы, услуги) при их реализации получает с покупателя цену и сумму налога в виде надбавки к цене, которую авансом или в последующем перечисляет государству. Таким образом, косвенные налоги изначально предназначаются для существенного перенесения реального *налогового бремени* их уплаты на конечного потребителя, а данную группу налогов зачастую характеризуют как налоги на потребление (расходы). В группе косвенных налогов традиционно выделяют индивидуальные, универсальные, *монополию государства фискальную* и таможенные пошлины.



Основные классификации налогов и сборов

Косвенные индивидуальные — это *налоги*, облагающие ограниченные группы и виды сырья и товаров. Таковыми являются *налоги акцизные*, облагающие специфичные сырье и товары — спирт, табачную и алкогольную продукцию, автомобили, бензин, дизельное топливо, моторные масла.

Косвенные универсальные — это *налоги*, облагающие операции по реализации всех товаров, работ и услуг безотносительно к каким-либо их группам и видам (за исключением некоторого их числа). К таковым относятся *налог на добавленную стоимость*, *налог с продаж.*

Монополия государства фискальная — исключительные права полной или частичной монополии государства на доходы от производства и продажи отдельных видов товаров, работ и услуг.

Таможенные платежи — это налоги и пошлины, взимаемые таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию, транзите через нее или вывозе товаров с этой территории и являющиеся неотъемлемым условием их ввоза, транзита или вывоза.

Данная **к.н.с.** представляется достаточно удобной не только для международных сопоставлений, но и для внутреннего анализа структуры *доходов бюджета налоговых* консолидированного бюджета. Однако не все налоги с абсолютной уверенностью можно разнести по этим группам.

К.н.с. по характеру отражения в Системе национальных счетов (СНС) разделяет налоги на две группы: на производство и импорт, на доходы и имущество. Следует отметить, что **к.н.с.**, используемая в СНС, позволяет производить более приемлемые международные сопоставления.

1. Налоги на производство и импорт — это налоги, взимаемые с производящих единиц (*субъектов налогообложения*) в связи с производством и импортом товаров (услуг) или использованием факторов производства. Условно их можно назвать *налогами косвенными* на производство и импорт. В данной группе выделяются налоги на продукты и другие налоги на производство.

Налоги на продукты — это налоги, взимаемые пропорционально количеству или стоимости товаров и услуг, производимых, продаваемых или импортируемых резидентами. В частности, к ним относятся: *налог на добавленную стоимость, налог акцизный*, налоги на импортируемые товары и т.п.

Другие налоги на производство — это налоги, связанные с использованием факторов производства (капитала, труда, земли), а также платежи за лицензии и разрешения заниматься какой-либо деятельностью или другие обязательные платежи, уплата которых необходима для деятельности производящей единицы-резидента. Они не включают любые *налоги на прибыль* или иные доходы, получаемые предприятиями. В данную группу включаются: *налоги имущественные*, *налог транспортный* и *налог земельный* (с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей), налог водный, *налог на добычу полезных ископаемых*, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, лицензионные сборы, налоги, взимаемые в зависимости от фонда оплаты труда.

2. Налоги на доходы и имущество — налоги, трактуемые в системе национального счетоводства как текущие безвозмездные трансферты. Условно их можно назвать *налогами прямыми*, уплачиваемыми *субъектами налогообложения* за счет своих доходов. В этой группе выделяются налоги — на доходы, текущие на капитал и прочие текущие.

Налоги на доходы — это налоги, уплачиваемые в зависимости от величины полученного дохода (прибыли). В частности, к ним относятся: *налог подоходный индивидуальный*, *налог на прибыль*, на игорный бизнес, на совокупный доход в связи с применением *режимов налоговых специальных.*

Текущие налоги на капитал — это налоги, уплачиваемые в связи с обладанием капиталом (имуществом), не используемым в производственных целях. К ним относятся: налог на имущество физических лиц; *налог земельный*, уплачиваемый физическими лицами; *налог земельный* и на имущество организаций, когда использование земли и имущества не связано с производственным процессом.

Прочие текущие налоги — это все остальные налоговые платежи, уплачиваемые физическими и юридическими лицами и не связанные с производственной деятельностью. В частности, к ним относятся: *налог транспортный*, уплачивае-

мый *субъектами налогообложения*, когда использование транспорта не связано с производством; различные *сборы* и *пошлины*, уплата которых не связана с производственной деятельностью; *налог на добавленную стоимость* по товарам (работам, услугам), приобретенным для собственного потребления.

Данная **к.н.с.** достаточно сложна. Один и тот же налоговый платеж (налог) в зависимости от того, связана ли его уплата с производственной деятельностью или не связана, может входить в состав различных групп.

К.н.с. по предмету (объекту) обложения различает налоги: с имущества (*налоги имущественные*), с доходов (фактические и вмененные), с потребления (индивидуальные, универсальные, монопольные и таможенные), с использования ресурсов (ресурсно-рентные). Эта классификация важна для теоретического анализа пропорций и уровня *нагрузки налоговой* на основные объекты обложения.

1. Налоги с имущества (*налоги имущественные)* — налоги, взимаемые с *субъектов налогообложения* по факту владения ими определенным имуществом или с операций по его продаже (покупке). Взимание и размер таких налогов напрямую не зависят от индивидуальной платежеспособности *субъектов налогообложения*, а определяются характеристиками имущества.

2. Налоги с дохода — это налоги, взимаемые с *субъектов налогообложения* при получении ими дохода. Различают налоги с дохода фактические, т.е. взимаемые по фактически полученному доходу, и вмененные, взимаемые по доходу, который устанавливается заранее государством, исходя из того, какой доход условно должен получить налогоплательщик, занимаясь данным видом предпринимательской деятельности. К фактическим налогам с доходов можно отнести *налог на прибыль*, *налог подоходный индивидуальный*, а также налоги в *режимах налоговых специальных*: единый сельскохозяйственный и в упрощенной системе налогообложения. К вмененным налогам с доходов можно отнести систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также патентную систему налогообложения.

3. Налоги с потребления (аналог группы *налогов косвенных*) — это налоги, взимаемые в процессе оборота товаров (работ, услуг).

4. Налоги с использования ресурсов (ресурсно-рентные) — это налоги, взимаемые в процессе использования ресурсов окружающей природной среды. Рентными их называют также потому, что установление и взимание этих налогов связаны в большинстве случаев с образованием и получением ренты. К данной группе налогов следует отнести *налог на добычу полезных ископаемых*, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, *налог земельный*.

К.н.с. по способу уплаты разграничивает налоги в зависимости от способа определения налогового оклада: «по декларации», «у источника» и «по уведомлению». Данная классификация важна в прикладном аспекте для технической организации налогового процесса.

1. Налоги, уплачиваемые «по декларации», — это налоги, предусматривающие обязанность *субъекта налогообложения* самостоятельно рассчитать налоговый оклад посредством его объявления (декларирования). Такой способ определения налогового оклада заложен в подавляющем большинстве налогов. В частности, в *налоге на прибыль*, *налоге на добавленную стоимость*, на имущество организаций и др.

2. Налоги, уплачиваемые «у источника», — это налоги, предусматривающие институт налоговых агентов, на которых возлагается обязанность при выплате дохода в пользу *субъекта налогообложения* произвести удержание и перечисление налога в бюджет до момента его фактической выплаты. Институт налоговых агентов применяется для того, чтобы упростить процедуру уплаты таких налогов и исключить возможность уклонения субъекта налогообложения от их уплаты.

3. Налоги, уплачиваемые «по уведомлению», — это налоги, предусматривающие обязанность налоговых органов по исчислению налогового оклада и уведомлению субъектов налогообложения на основе составленного государственными органами полного реестра (кадастра) *объектов налогообложения*. Такой способ закладывается, как правило, в налогах с немобильными объектами налогообложения, уплачиваемых физическими лицами. Исчисление налога производится исходя из сопоставлений внешних признаков объектов налогообложения, например предполагаемой средней доходности. Данный способ реа-

лизуется: в *налоге земельном*, на имущество физических лиц, *налоге транспортном*, где плательщиком является физическое лицо.

К.н.с. по применяемой ставке налоговой подразделяет налоги на прогрессивные, регрессивные и пропорциональные.

1. Налоги с пропорциональными *ставками налоговыми* — это налоги, в которых размер налоговых платежей (налогового оклада) прямо пропорционален размеру дохода, прибыли или имущества плательщика. Пропорциональные *ставки налоговые* действуют в неизменном проценте к стоимостной оценке *объекта налогообложения* (*базы налоговой*). Эти налоги построены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты остается неизменным вне зависимости от величины этих доходов (прибыли). Таким образом, превалирование этих налогов в *системе налоговой* формирует ее нейтральность, не увеличивающую и не уменьшающую, а воспроизводящую неравенство *субъектов налогообложения* до и после уплаты таких *налогов*.

2. Налоги с прогрессивными *ставками налоговыми* — это налоги, в которых размер налоговых платежей находится в определенной прогрессии к размеру дохода, прибыли или имущества плательщика. Прогрессивные *ставки налоговые* действуют в увеличивающемся проценте к стоимостной оценке *объекта налогообложения* (*базы налоговой*). Данные налоги построены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты уменьшается при увеличении этих доходов (прибыли). Таким образом, использование данных *налогов* в *системе налоговой* формирует ее прогрессивность, уменьшающую неравенство *субъектов налогообложения* до и после уплаты налогов.

3. Налоги с регрессивными *ставками налоговыми* — это налоги, в которых размер налоговых платежей находится в определенной регрессии к размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика. Регрессивные *ставки налоговые* действуют в уменьшающемся проценте к стоимостной оценке *объекта налогообложения* (*базы налоговой*). Данные налоги построены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты увеличивается при росте этих доходов (прибыли). Таким образом, использование данных налогов в *системе налоговой* формирует ее регрессивность, увеличивающую неравенство *субъектов налогообложения* до и после уплаты *налогов*.

К.н.с. по бухгалтерским источникам уплаты разграничивает *налоги* по конкретным *источникам уплаты налогов и сборов*. В качестве таких источников может выступать: выручка от реализации, себестоимость продукции, финансовые результаты деятельности до налогообложения прибыли, оплата труда и предпринимательский доход, валовая налогооблагаемая прибыль и другие доходы предприятия. Эта **к.н.с.** имеет значительную востребованность в первую очередь со стороны *субъектов налогообложения*, осуществляющих предпринимательскую деятельность, и проверяющих их налоговых органов.

1. К налогам и сборам, уплачиваемым из выручки от реализации, относятся: *налог на добавленную стоимость*, таможенные платежи, а также единые налоги, уплачиваемые организациями при применении *режимов налоговых специальных*.

2. Налогами и сборами, относимыми на себестоимость продукции, являются: *налог акцизный*, государственная пошлина, *налог транспортный* и *налог земельный*, уплачиваемые в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, *налог на добычу полезных ископаемых*, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

3. К налогам, относимым на финансовый результат деятельности, относятся налог на имущество организаций и на игорный бизнес.

4. К налогам, относимым на оплату труда и предпринимательский доход, относятся: *налог подоходный индивидуальный*, а также единые налоги, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями при применении *режимов налоговых специальных*. Налогом, уплачиваемым с валовой налогооблагаемой прибыли, является *налог на прибыль*.

К.н.с. по назначению разграничивает налоги на абстрактные (немаркированные) и целевые (маркированные).

1. Абстрактные (немаркированные) — это налоги, средства от поступления которых аккумулируются в бюджете определенного уровня управления, обезличиваются и расходуются на цели, определенные приоритетами соответствующего бюджета. Поступления от немаркиро-

ванных налогов — основной доходный источник разноуровневых бюджетов.

2. *Налоги целевые* (маркированные) — это налоги, имеющие заранее определенное целевое назначение и строго закрепленные за определенными видами расходов. За счет этих налогов формируются бюджеты соответствующих государственных внебюджетных фондов.

К.н.с. по способу установления налоговых обязательств разграничивает *налоги* на раскладные и окладные.

1. Раскладные (раскладочные) налоги — это налоги, величина которых определяется в процессе распределения общей суммы на определенное количество *субъектов налогообложения* (подушные налоги). Такие налоги достаточно широко применялись на ранней стадии развития *налогообложения*.

2. Окладные (квотарные, долевые, количественные) налоги — это налоги, которые взимаются по определенным *ставкам налоговым* от четко обозначенного *объекта налогообложения*. В отличие от раскладных они взимаются исходя из возможности *субъекта налогообложения* заплатить налог. Данные налоги непосредственно или косвенно учитывают имущественное состояние плательщика.

К.н.с. разграничивает налоги на разовые и регулярные.

1. Регулярные (или периодично-календарные) налоги — это налоги, уплата которых имеет систематически регулярный характер в установленные законом сроки. Таким периодом может быть месяц, квартал или год.

2. Разовые (или срочные) налоги — это налоги, уплата которых не имеет систематически регулярного характера, а производится к сроку при наступлении определенного события или совершения определенного действия.

Из представленной совокупности следует выделить безусловную значимость четырех классификаций. Наибольшее теоретико-методологическое значение имеет разделение налогов на прямые и косвенные, а с практической точки зрения для федеративного государства принципиальное значение имеет разграничение налогов по уровню управления. Для целей ведения системы национальных счетов (СНС) используют признак связи уплаты налогов с осуществлением или неосуществлением производственной деятельности. Все остальные классификации имеют в большей мере локальную теоретическую или практическую востребованность.

Литература

Иванов Ю.Б., Крисоватий А., Десятнюк О.М. Податкова система. Підручник. Київ: Атіка, 2006.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б.. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ МЕЖДУНАРОДНАЯ

(INTERNATIONAL CLASSIFICATION OF TAXES)

См. также*: классификация налогов и сборов; налог; налог акцизный; налог земельный; налог имущественный; налог на добавленную стоимость; налог на прибыль; налог подоходный индивидуальный; налог транспортный; налоги и сборы экологические*

Классификация налогов международная **(к.н.м.)** — распределение налогов и сборов, входящих в национальные *системы налоговые*, по категориям (группам) в соответствии с общими для данной категории признаками, свойствами.

К.н.м. разрабатываются международными организациями и применяются прежде всего для анализа налоговых систем стран — членов этих организаций. Возможность разработки **к.н.м.** связана с конвергенцией налоговых систем разных стран по составу и структуре, а необходимость — с получением сопоставимой статистической информации относительно налоговых поступлений в разных странах для проведения компаративного анализа налоговых систем этих стран.

К числу наиболее известных **к.н.м.** относятся классификации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Международного валютного фонда (МВФ), в Системе

национальных счетов — СНС-1993, в Европейской системе счетов — ЕСС-95.

К.н.м. ОЭСР и МВФ очень похожи, поскольку основываются на одном классификационном признаке — *объекте налогообложения*. Отличаются классификации двумя основными моментами. (1) Согласно Руководству по статистике государственных финансов МВФ (2001) платежи в социальные фонды не считаются налогами и классифицируются как отдельная категория государственных доходов (код этой категории 12 Взносы / отчисления на социальные нужды, тогда как налогов — 11). В классификации ОЭСР они входят в состав налогов. (2) В классификации МВФ налоги на товары и услуги и налоги на международную торговлю и операции представляют собой две отдельные категории налогов, тогда как в классификации ОЭСР они объединены в одну классификационную категорию (см. табл.).

Классификация налогов МВФ и ОЭСР

Классификация налогов МВФ	*Классификация налогов ОЭСР*
111 Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала	1000 Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала
112 Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу	2000 Взносы на социальные нужды
113 Налоги на собственность	3000 Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу
114 Налоги на товары и услуги	4000 Налоги на собственность
115 Налоги на международную торговлю и операции	5000 Налоги на товары и услуги
116 Другие налоги	6000 Другие налоги

1. Категория «налоги на доходы, прибыль и прирост капитала» объединяет налоги, уплаченные из таких видов доходов, как: (1) заработная плата, гонорары, комиссионные и другие виды оплаты трудовых услуг; (2) проценты, дивиденды, рента и роялти; (3) прирост и потери капитала; (3) прибыль корпораций, товариществ, предприятий без образования юридического лица; (4) облагаемая налогом часть социального обеспечения, пенсий, страхования жизни и иных пенсионных счетов; (5) другие статьи доходов. В пределах этой категории налоги распределяются по *субъектам налогообложения* — физическим лицам и корпорациям и другим предприятиям (классификация МВФ); физическим и юридическим лицам (классификация ОЭСР).

2. Категория «налоги на фонд заработной платы и рабочую силу» включает налоги, не предназначенные для финансирования программ социального обеспечения, которые платятся работодателями и работающими не по найму. Они удерживаются либо пропорционально фонду заработной платы предприятий, либо в виде фиксированной суммы в расчете на одного человека. Платежи, направляемые целевым назначением в программы социального обеспечения, классифицируются как взносы/отчисления на социальное обеспечение.

3. Категория «налоги на собственность» включает: (1) периодические налоги на недвижимое имущество (регулярно взимаемые за использование недвижимого имущества или владение им, включая землю, здания и другие сооружения); (2) периодические налоги на чистую стоимость имущества (определяется как стоимость движимого и недвижимого имущества за вычетом обязательств по этому имуществу); (3) налоги на унаследованное имущество, наследство и дарение; (4) налоги на финансовые операции и операции с капиталом (налоги на выпуск, покупку и продажу ценных бумаг, налоги на чеки и другие формы платежа, а также налоги, взимаемые с конкретных юридических операций, таких как утверждение контрактов и продажа недвижимого имущества); (5) другие непериодические налоги на собственность; (6) другие периодические налоги на собственность. Относительно налогов на недвижимое имущество необходимо отметить, что в составе этой категории налогов учитываются лишь те из них, которые взимаются на основе условного арендного дохода, продажной цены, капитализированного дохода или других характеристик собственности, таких как ее размер или местонахождение. Налоги на недвижимое имущество, взимаемые на основе предполагаемого чистого дохода, классифицируются как налоги на доходы, прибыль и прирост капитала.

4. Налоги на товары и услуги включают все виды налогов, которыми облагаются производство, добыча, продажа, передача, аренда или доставка товаров и предоставление услуг, а также налоги на использование товаров или на

право пользоваться товарами или заниматься определенными видами деятельности. Основными налогами этой группы являются: (1) налоги с оборота (многоступенчатые кумулятивные налоги); (2) налоги с продаж (одноступенчатые налоги, взимаемые только на одной стадии — либо на стадии производства, либо на стадии оптовой или розничной торговли); (3) налог на добавленную стоимость; (4) акцизы (налоги, взимаемые с определенных видов продукции); (5) прибыль фискальных монополий (государственных корпораций или квазикорпораций, реализующих налоговые полномочия государства путем использования монопольных прав на производство или распределение определенных товаров или услуг); (6) налоги на специфические услуги (налоги на оплату проезда на транспорте, на страховые премии, на банковские услуги, на рекламу, на азартные игры и т.п.); (7) налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление определенных видов деятельности (лицензии на право заниматься предпринимательской деятельностью или ее определенными видами); (8) налоги на использование автотранспортных средств и другие налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности; (9) другие налоги на товары и услуги (налоги на добычу, переработку или производство минеральных ресурсов и другой продукции).

Характеризуя эту группу налогов, необходимо обратить внимание на несколько пограничных случаев, без учета которых невозможна правильная классификация отдельных налогов. (1) Налоги на использование автотранспортных средств, которые классифицируются как налоги на товары и услуги, необходимо отличать от налогов на автотранспортные средства как на собственность или чистую стоимость имущества, которые классифицируются как налоги на собственность. (2) Налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности необходимо отличать от административных (фискальных) сборов, которые не относятся к налоговым платежам. (3) В категорию налогов на товары и услуги включены налоги на добычу полезных ископаемых и других невозобновляемых ресурсов из месторождений, находящихся в частной собственности или в собственности другого органа государственного управления. Платежи за добычу невозобновляемых ресурсов из месторождений, принадлежащих государственному органу, который получает эти платежи, классифицируются как неналоговые доходы, в частности как доходы от собственности и предпринимательской деятельности.

5. Налоги на международную торговлю и операции включают: (1) таможенные и другие импортные пошлины; (2) налоги на экспорт, а также прибыль экспортных или импортных монополий (предприятий с монопольным правом на экспорт или импорт определенных товаров и контроль за услугами, предоставляемыми нерезидентам или оказываемыми нерезидентами); (3) курсовая прибыль (разница между ценой покупки и продажи иностранной валюты); (4) налоги на операции с иностранной валютой и т.п. Следует отметить, что прибыль экспортных и импортных монополий, а также курсовая прибыль рассматриваются как разновидность *налогов* на международную торговлю и внешние операции в том случае, если государство в целях получения доходов вводит монополию на определенные статьи экспорта и импорта или на внешнюю торговлю в целом, а также на торговлю иностранной валютой. Как и прибыль фискальных монополий, эти платежи являются результатом использования монопольной власти государства для сбора налогов. В классификации ОЭСР перечисленные налоги входят в категорию «Налоги на товары и услуги».

6. Категория «Другие налоги» объединяет налоги, не отнесенные к предыдущим категориям, неидентифицируемые налоги, а также проценты и пени, которые взимаются за несвоевременную уплату или неуплату *налогов*, но при этом не подпадают ни под одну из налоговых категорий. Эта группа включает, как правило, подушные налоги, гербовые сборы и т.п.

Статистикой государственных финансов МВФ, как свидетельствует вышеприведенная классификация, к налогам отнесены все платежи в интересах государства, которые являются обязательными, безвозмездными, имеют одностороннюю направленность, т.е. предусматривают движение средств в одном направлении — от плательщиков к государству, невзирая на то, есть в их названии слово «налог» или нет. Среди

таких платежей прибыли фискальных, экспортных и импортных монополий, а также курсовая прибыль, плата за коммерческие и профессиональные лицензии и т.д. Основанием для их квалификации как налогов является единая с налогами природа этих платежей.

К.н.м. в Системе национальных счетов — СНС-1993. Налоги, отражаемые в СНС-93, одобренной и утвержденной Статистической комиссией ООН, делятся на три группы:

(1) налоги на производство и импорт;
(2) текущие подоходные налоги, налоги на имущество и т.п.;
(3) налоги на капитал.

1. Налоги на производство и на импорт включают налоги на продукты и другие налоги на производство. Налоги на продукты — это налоги, взимаемые с единицы какого-либо товара или услуги в связи с их производством, поставкой, продажей, передачей или другим использованием производителями. К ним относятся: (1) *налог на добавленную стоимость* (НДС); (2) налоги и пошлины на импорт, за исключением НДС, состоящие из налогов на товары и услуги, уплачиваемых на момент, когда эти товары пересекают таможенную границу экономической территории страны (налог с продаж, акцизы, налоги на отдельные виды услуг, прибыли импортных монополий, импортные пошлины); (3) налоги на экспорт, включающие налоги на товары и услуги, взимаемые при вывозе товаров с экономической территории страны или при оказании услуг нерезидентам (экспортные пошлины, прибыли экспортных монополий; налоги, возникающие в условиях множественных валютных курсов); (4) налоги на продукты, за исключением НДС, налогов на импорт и экспорт (общие *налоги с продаж*, *налоги с оборота*, акцизы, налоги на конкретные услуги, налоги на операции с капиталом и финансовые операции, прибыли фискальных монополий). Другие налоги на производство включают налоги, которыми облагаются предприятия и организации в связи с их участием в производстве, — периодические налоги на землю, здания и сооружения, используемые в производстве; налоги на фонд заработной платы или рабочую силу (к ним не относятся взносы на социальное страхование); лицензии на ведение предпринимательской и профессиональной деятельности; налоги на использование основных средств; гербовые сборы; налоги на загрязнение окружающей среды; налоги на международные операции.

2. Текущие подоходные налоги, налоги на имущество и т.п. — это регулярные *налоги* на доходы домашних хозяйств и корпораций (налоги на прибыль и прирост капитала), а также налоги на владение имуществом. К данной категории относятся также текущие налоги на капитал (периодические налоги на землю и строения, исключая налоги на строения и землю предприятий, которые используются ими в производственных целях; периодические налоги на чистую стоимость капитала) и разные текущие налоги (подушные, налоги на расходы, платежи домашних хозяйств за получение лицензий).

3. Налоги на капитал — это налоги, которые нерегулярно и нечасто взимаются со стоимости активов или чистой стоимости капитала институциональных единиц, а также из стоимости активов, которые передаются в наследство, дарятся при жизни или передаются в виде других трансфертов.

Особенности учета и классификации налогов в СНС-93 по сравнению с классификациями ОЭСР и МВФ: (1) в СНС к категории налогов относятся условно исчисленные налоги в результате действия официальных множественных обменных курсов и не относятся отчисления в фонды социального обеспечения в отличие от классификации ОЭСР; (2) в отличие от статистики государственных финансов и аналогичных систем, в соответствии с требованиями которых налоги должны отражаться в учете на момент их фактической уплаты, в СНС налоги учитываются по методу начислений; (3) категории налогов, которые выделяются в СНС, зависят от взаимодействия трех факторов: характера налога (в соответствии с тем, как он определяется в классификациях ОЭСР и МВФ); вида институциональной единицы — *плательщика налога*; условий возникновения *обязательства налогового*. Это предопределяет определенные особенности **к.н.м.**, например классификацию акциза или как налога на импорт, или как налога на продукты, в зависимости от того, платится акциз на импортный товар или на товар отечественного производства. Другим примером может быть классификация налога на автотранспортные средства или как налога на производство, или как налога на доходы, имущество и т.п., в зави-

симости от того, уплачивается ли данный налог предприятием или домашним хозяйством.

К.н.м. в Европейской системе счетов — ЕСС-95 представляет интерес тем, что в ней реализуется классификация налогов по экономическим функциям. Она применяется в ЕС для анализа распределения *нагрузки налоговой* между основными факторами производства — трудом и капиталом, а также потреблением. Данная **к.н.м.** предусматривает деление налогов на три группы: налоги на труд, налоги на капитал и налоги на потребление.

1. Налоги на труд объединяют: налог на доходы физических лиц в части, уплаченной из трудовых доходов; налоги на фонд заработной платы и на рабочую силу; обязательные взносы работодателей и наемных работников в фонды социального страхования. Следовательно, фактически налоги на труд — это все налоги, которые удерживаются из трудовых доходов.

2. Налоги на капитал — это налоги, которые платятся финансовыми и нефинансовыми корпорациями и домохозяйствами из доходов от капитала — дивидендов, процентов, арендной платы, доходов от предпринимательской деятельности, любых видов прироста капитала и т.п. Они включают: *налог на прибыль* корпораций (предприятий); часть налога на доходы физических лиц, связанную с доходами от капитала (процентами, дивидендами, рентой); налог на доход от прироста капитала; налог на недвижимое имущество (землю, здания и тому подобное); налог на доходы и социальные взносы самозанятых; налоги на использование материальных капитальных активов; профессиональные и бизнесовые лицензии; экспортную пошлину; некоторые налоги на товары (гербовые сборы, налоги на финансовые и капитальные трансакции); налоги на выигрыш в лотерею и азартные игры, *налоги на наследство и дарение*. Следовательно, совокупность налогов на капитал не ограничивается налогами на доходы от капитала и его прироста. Она включает также налоги на накопленное богатство или основной капитал, размер которых зависит от сбережений и инвестиций частного сектора в предыдущих периодах; налоги на операции с активами; платежи, которые являются условием осуществления определенных видов предпринимательской деятельности (плата за лицензии); налоги на товары, которые платятся из дохода компании (экспортная пошлина), формируя налоговую нагрузку на бизнес, и тому подобное.

3. Налоги на потребление объединяют: НДС, акцизы, импортные пошлины, общие налоги на продажи и *налоги с оборота*, налоги на регистрацию транспортных средств, прибыли фискальных монополий, экологические налоги, плату домохозяйств за лицензии.

Наибольшей проблемой этой **к.н.м.** являются так называемые пограничные случаи, когда налоги, принадлежащие к одной и той же категории (например, налоги на продукты, за исключением НДС, налогов на импорт и экспорт, а также другие налоги на производство), в одном случае классифицируются как налоги на капитал, в другом — как налоги на потребление, в третьем — как налоги на труд. Критерием разграничения налогов в этом случае является характер использования продукта (товара): налоги, уплаченные субъектами предпринимательской деятельности за товары, которые используются для производства, классифицируются не как налоги на потребление, а как налоги на капитал, когда уровень детализации показателей статистики доходов дает возможность идентифицировать их.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложени: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Система национальных счетов 1993. Т. 1. Всемирный банк, 1998.

Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2010.

Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. Eurostat, 2011 edition.

The OECD classification of taxes. Revenue Statistics classification of taxes. Annex A.

А.М. Соколовская,
доктор экономических наук, профессор

КОНКУРЕНЦИЯ НАЛОГОВАЯ
(TAX COMPETITION)

См. также: *база налоговая; консолидированная группа налогоплательщиков; льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); оппортунизм налоговый; политика налоговая; ставка налоговая; субъект налогообложения*

Конкуренция налоговая **(к.н.)** — способ взаимодействия юрисдикций (правительств публично-правовых образований или государств) в области формирования *базы налоговой*, создаваемой на определенной территории, нацеленный на привлечение (или недопущение оттока) мобильных факторов производства, потока товаров и услуг путем установления благоприятного налогового климата.

Субъектами **к.н.** являются юрисдикции (правительства публично-правовых образований или государств), обладающие соответствующими налоговыми полномочиями. Объект **к.н.** — налоговая база, формируемая на определенной территории в течение конкретного периода.

Существует три основные теории.

Теория к.н., в основе которой лежит неоклассическая модель конкуренции, происходящая от теории олигополистической конкуренции. Неоклассический подход трактует юрисдикции как аналог фирм, максимизирующих прибыль (налоговые поступления). Соответственно, как и в случае с частными рынками, желательным является ограничение (возможной) монопольной власти отдельных частных структур. В качестве естественной монополии могут рассматриваться не только отдельные блага с высокой экономией от масштаба при централизации, но и вообще все общественные блага и (частично) институты, поскольку они характеризуются нулевыми предельными издержками производства. С точки зрения неоклассической модели **к.н.** при распределении налоговых полномочий приоритет должен отдаваться централизации налоговых полномочий.

Теория сортировки по Тибу (Tiebout sorting). В ее основе лежат принципы неоинституциональной экономики. Ч. Тибу (Charles Tiebout) выдвинул гипотезу, что между регионами одного и того же государства, а также между государствами существуют миграционные потоки капитала и рабочей силы. Они отражают желание людей «проголосовать ногами» против неэффективного государственного аппарата. Он полагал, что в государстве, жители которого могут свободно перемещаться из одного региона в другой в зависимости от собственных предпочтений, может быть достигнут оптимальный уровень налогов и локальных общественных благ. При этом агенты расселяются по муниципалитетам в соответствии со своими предпочтениями. Происходит своеобразная «сортировка» агентов по их предпочтениям. В результате в одних регионах концентрируются агенты, согласные платить большие налоги. В других регионах концентрируются агенты, видящие роль государства в минимальном вмешательстве в их экономическую жизнь и не желающие платить большие налоги. Это возможно лишь при допущении следующих условий: сформированные агентами муниципалитеты обладают достаточными фискальными полномочиями и местные правительства избираются путем демократических процедур. Как правило, в демократических государствах на региональном уровне эти процессы происходят без вмешательства центральной власти. Регионы с наиболее привлекательным «набором» общественных благ оказываются в более выигрышной ситуации, привлекая большее количество агентов и увеличивая тем самым объем *доходов бюджета налоговых*. И наоборот, регионы с наименее привлекательным объемом локальных общественных благ недополучают (теряют) *доходы бюджета налоговые*. Таким образом, осуществляется перераспределение *доходов бюджета налоговых* между регионами. Государство в целом выигрывает, так как выстраивается адекватная существующим реалиям налоговая система, обеспечивающая эффективное распределение ресурсов. Основной вывод, вытекающий из сортировки по Тибу, заключается в том, что необходима децентрализация бюджетных ресурсов. В децентрализованной налоговой системе отдельные юрисдикции получают возможность в наибольшей степени адаптировать свое предложение к потребностям конкретных граждан и корпораций, т.е. создать условия для оптимальной «сортировки».

Теория «укрощения Левиафана». В основе ее — идеи неоинституциональной модели взаимодействия экономики и политики. Она исходит из

идеи необходимости контроля за неэффективной государственной деятельностью через создание благоприятных условий для конкуренции юрисдикций и роста фискальных экстерналий. В отличие от выводов неоклассиков, объясняющих снижение *налогового бремени* так называемой «гонкой до предела», представители этой теории полагают, что конкуренция юрисдикций влечет за собой снижение налогового бремени, и снижение налогов и стандартов оправданно, поскольку неэффективная политика привела ранее к их завышению. Эффективность «укрощения Левиафана» зависит от *системы налоговой* и от проблем информационной асимметрии. Например, государство может, сокращая *ставки налоговые*, увеличивать налоговую базу, что не так «заметно» для инвестора. Основной вывод модели «укрощения Левиафана» с точки зрения миграции налогового дохода состоит в том, что налоговая база «перетекает» в регионы, реализующие сравнительно более «качественную» экономическую политику и в меньшей степени вовлеченные в перераспределительную активность и поиск ренты. Сторонники этой теории настаивают на целесообразности децентрализации налоговой системы. Модель «укрощения Левиафана» рассматривает децентрализацию налоговых полномочий как результат стремления к снижению «давления» на чиновников и политиков со стороны мобильных структур и повторной «монополизации» рынка общественных благ и институтов.

В зависимости от субъектов (участников) **к.н.** различают следующие ее виды.

1. Вертикальную **к.н.** между ветвями (уровнями) власти за расширение налоговых полномочий. В зависимости от распространения различают два вида вертикальной **к.н.:**

(1) конкуренцию между федеральным центром и регионами, когда субъекты Федерации конкурируют с федеральным центром за установление контроля над максимально бóльшей частью налоговой базы, формируемой на определенной территории;

(2) конкуренцию внутри «сложносоставных» регионов на субфедеральном уровне, когда органы местного самоуправления (муниципалитеты) конкурируют с региональной властью за расширение полномочий в области установления, отмены, изменения элементов *налогов и сборов местных*.

Характер взаимодействия ветвей (уровней) власти определяется формальными правилами о разграничении полномочий, закрепленными в конституционном или налоговом законодательстве государства, а также неформальными правилами — институтами, позволяющими государству осуществлять спецификацию и защиту права собственности. Конкурентные отношениями между правительствами позволяют предотвратить крупномасштабные распределения финансовых ресурсов между ветвями власти и обеспечить наряду с конституционными принципами разделения властей дополнительную систему сдержек и противовесов.

2. Горизонтальную **к.н.** за налогоплательщика — конкуренцию между территориями за привлечение капитала. В зависимости от распространения различают два вида горизонтальной **к.н.:**

(1) внутреннюю (или национальную) **к.н.** между ветвями власти одного уровня — между субъектами федерации или между муниципалитетами. Ее индикаторами служат: динамика инвестиций в отдельные регионы или муниципалитеты, рейтинги конкурентоспособности регионов, региональные различия между предоставляемыми налоговыми преимуществами, особые налоговые режимы на специально выделенных территориях;

(2) внешнюю (или межстрановую) **к.н.** между разными государствами. Ее индикаторами выступают: доли в налоговых доходах государства в динамике, рейтинги конкурентоспособности государств, проводимые различными международными организациями и институтами.

Классификация видов **к.н.** представлена на рисунке.

К.н. может осуществляться только при условии соблюдения и защиты государством прав *субъектов налогообложения*, обеспечивающих свободу их деятельности в экономической сфере, и прежде всего ключевой основы права частной собственности, составляющего экономический базис всей системы прав и свобод человека и гражданина. Слишком сильная конкуренция в сфере налогов за мобильные факторы может

обусловить нисходящую спираль *ставок налоговых*, что приведет к снижению доходов с одних налоговых баз и вызовет необходимость взимания налогов с других налоговых баз. Но определенная конкуренция может быть полезна: (1) органы власти должны быть подотчетны своим избирателям, когда им приходится собирать бóльшую часть доходов бюджета; (2) **к.н.** ведет к снижению *нагрузки налоговой*. Развитие **к.н.** внутри страны способствует расширению налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления.

Классификация видов налоговой конкуренции

В Российской Федерации проявления вертикальной **к.н.** за *базу налоговую* наиболее ярко можно проиллюстрировать на примере предоставления налоговых льгот. Сравнительный анализ полномочий уровней власти по установлению налоговых льгот показывает, что доминирующую роль играет федеральный центр. При этом полномочия федеральной власти распространяются не только на налоговые льготы по федеральным налогам, но и на налоговые льготы по региональным и местным налогам (на имущество организаций, земельному и др.).

Проявления горизонтальной **к.н.** можно увидеть на примере установления *налоговых ставок*: субъекты РФ вправе снижать налоговые ставки по налогу на прибыль организаций, подлежащего зачислению в региональный бюджет, налогу на имущество организаций, транспортного налога. Тем самым они привлекают *субъектов налогообложения* на свою территорию.

Искажение **к.н.** может происходить под влиянием недобросовестной конкуренции, когда участники нарушают принятые на рынке правила и нормы конкуренции, и может иметь место избыточное и непрофессиональное *регулирование налоговое*. К примеру, институт *консолидированной группы налогоплательщиков* создает условия для миграции налоговой базы между регионами. Это приводит к размыванию налоговой базы по налогу на прибыль организаций из-за того, что облагается сальдированный финансовый результат участников группы. В результате объем налоговых поступлений в региональный бюджет не зависит от реального вклада каждого региона в создание благоприятного налогового климата для инвесторов.

В целях ограничения недобросовестной **к.н.** на национальном уровне сфера государственной поддержки конкуренции распространяется на взаимоотношения между ветвями власти по поводу формирования бюджетов правительств. Перечень налогов и сборов устанавливается *законодательством налоговым* и без соответствующего изменения законодательства расширению не подлежит. В каждом государстве существует свод законов и правил, регулирующих установление, отмену налогов и изменение их элементов, рас-

пределение налогов между различными звеньями бюджетной системы, процедуру *администрирования налогового* и т.д. Это позволяет централизованно управлять *отношениями налоговыми*, превращая их в основной *инструмент налоговой политики* государства.

На международном уровне наиболее распространенным способом использования недобросовестной **к.н.** является использование низконалоговых офшорных юрисдикций. Государства вводят специальные ограничения, препятствующие схемам ведения бизнеса в офшорных зонах.

Налоговые и бюджетные системы разных стран складывались на протяжении многих десятилетий, и по структуре *системы налоговой*, методам взимания налогов в бюджетную систему, способам *администрирования налогового* и т.д. они имеют существенные различия. Безусловно, это влияет на механизм реализации мер по государственной поддержке конкуренции в области формирования *доходов бюджета налоговых* территорий и в конечном итоге на создание благоприятного с точки зрения поддержки бизнеса имиджа страны.

Литература

Либман А.М. Распределение налоговых доходов и налоговых полномочий в условиях налоговой конкуренции // Налоги и налогообложение. 2007. № 6. С. 39—56.

Пинская М.Р. Налоговая конкуренция: от теории к практике: Монография. М.: Инфра-М, 2013.

Погорлецкий А.И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // Финансовый мир. Вып. 2 / Под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. М., 2004. С. 274—276.

Brülhart M., Jametti M. Vertical versus horizontal tax externalities: An empirical test // Journal of Public Economics. 2006. № 90(10—11). P. 2027—2062.

Tiebout C.M. A Pure Theory of Local Expenditures // Journal of Political Economy. 1956. Vol. LXIV. P. 416—424.

М.Р. Пинская,
доктор экономических наук, доцент

КОНСАЛТИНГ НАЛОГОВЫЙ
(TAX CONSULTING)

См. также: *законодательство налоговое; культура налоговая; планирование налоговое; поведение налоговое; право налоговое; риск налоговый государства; риск налоговый хозяйствующего субъекта; уклонение от уплаты налогов; учет налоговый*

Консалтинг налоговый **(к.н.)** — предоставление на платной основе профессиональных, вневедомственных консультационных услуг в сферах экономики и права, управления финансами в целях диагностики *рисков налоговых хозяйствующего субъекта*, а также решения задач оптимального исполнения *субъектами налогообложения* обязанностей по исчислению и уплате обязательных платежей в соответствии с действующим *законодательством налоговым*.

Предоставление субъектам налогообложения сервисной поддержки в рамках независимого профессионального **к.н.** содействует расширению их бизнес-активности, поддерживает деловой климат во взаимоотношениях с налоговыми органами. Практика избегания конфликтов и выработки соглашений укрепляет институциональные основы мотивации *поведения налогового*, основанного на доверии, *культуре налоговой*, что в конечном счете приводит к повышению государственного *потенциала налогового*, инвестиционной привлекательности экономических агентов, укрепляет предпосылки инновационного развития. Реформирование *законодательства налогового* требует квалифицированной поддержки в *планировании налоговом* при заключении сделок и декларировании *обязательств налоговых*, проверке правильности расчета налоговой базы и соблюдении установленных сроков уплаты, законности использования *льгот налоговых*. Сотрудничество с участниками рынка услуг **к.н.** способствует минимизации *рисков налоговых государства*, *рисков налоговых хозяйствующих субъектов,* неумышленных ошибок, санкций, случаев некорректного исчисления и уплаты *налогов*.

К.н. тесно связан с налоговым аудитом, представляющим собой выполнение аудиторской организацией специального задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов субъектов налогообложения. Результатом аудита является заключение о степени достоверности и соответствия действующему законодательству исчисленных, отраженных в учете и уплаченных *налогов* и *сборов*, страховых взносов в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды, других обязательных платежей. В отличие от общего аудита проверка *учета налогового* и соответствующих видов отчетности при **к.н.**

проводится сплошным методом. При этом совершенно очевидно, что в любой организации количество налоговой информации значительно меньше всего объема финансовой базы данных. **К.н.** в контексте практики урегулирования конфликта интересов и перспектив модернизации *администрирования налогового* требует последовательного внедрения принципов партнерства власти, бизнеса и гражданского общества.

В зарубежных странах **к.н.** регламентируется нормами специального законодательства, возможностью создания саморегулируемых организаций (СРО), существованием общественных профессиональных структур **к.н.** В европейских странах субъектами **к.н.** являются юристы, бухгалтеры, сертифицированные налоговые консультанты. Такая деятельность часто является исключительной, а для профессиональных структур **к.н.** устанавливаются ограничения по составу собственников фирмы с требованиями подтверждения их профессиональной квалификации. Для практикующих специалистов, например, в Великобритании сертифицированным налоговым консультантам (Chartered Tax Adviser) необходимо сдавать экзамены, иметь стаж работы и регулярно повышать квалификацию. Налоговые консультанты в Германии объединены в независимые добровольные ассоциации (общества), палаты. Налоговые консультанты в Нидерландах являются членами СРО, которые устанавливают условия и стандарты консультирования, контролируют их выполнение. Нормативные акты Японии исключают возможность проведения налоговых консультаций лицами, не являющимися налоговыми консультантами. В Канаде отсутствует законодательство, регулирующее сферу консалтинга, однако консультантам запрещено предоставление клиентам асимметричной информации, вводящей их в заблуждение. Если доказано содействие консультантов в разработке схем *уклонения от уплаты налогов*, их обязывают к частичной компенсации не уплаченных субъектом налогообложения платежей. В США в начале 2000-х гг. обязательным условием амнистирования было предоставление информации об участниках рынка **к.н.**, участвовавших в разработках алгоритмов уклонения от уплаты налогов. Искажение финансовой и налоговой отчетности, по данным правительственной комиссии, стало одной из причин кризиса 2006—2008 гг.

Государственная поддержка профессиональных структур **к.н.** способствует повышению степени добровольности при уплате обязательных платежей, что подтверждается многолетним практическим опытом развитых стран. На наднациональном уровне в Европе с 1950-х функционирует Конфедерация налоговых консультантов (Confederation Fiscal Europeenne, CFE) объединяющая в настоящее время около 100 тыс. специалистов из более чем двух десятков стран. В исторической ретроспективе начиная с 1980-х в странах с рыночной экономикой совершенствовалась практика *администрирования налогового*. На основе внедрения современных информационных технологий, модернизации взаимоотношений налоговых органов с *субъектами налогообложения* наряду с принудительными методами соблюдения налоговой дисциплины под угрозой санкций формировалась позитивная мотивация внедрения **к.н.**

Известные исследователи В. Туроньи (Victor Thuronyi) и Ф. Ванистендел (Frans Vanistendael) отмечают, что регулирование деятельности налоговых консультантов должно сопровождаться однозначной трактовкой их функций. Ученые предлагают рассматривать деятельность **к.н.** в контексте: *планирования налогового*; составления, аудита отчетности и налоговых деклараций с представительством от имени субъекта налогообложения в компетентных органах и судах; консультирования в дополнение к финансовым и другим услугам. Уплата налогов контролируется компетентными органами в соответствии с постоянно изменяющимся законодательством, при этом проблемы в налогообложении возникают не только из-за необходимости декларирования и уплаты обязательных платежей. Консультации по налоговому планированию могут потребоваться в связи с юридическими обязательствами в соответствии с корпоративным законодательством, нормативными актами о ценных бумагах, банкротстве и т.д.

Таким образом, **к.н.** можно рассматривать в составе широкого комплекса управленческих услуг — правовых, финансовых и бухгалтерских, аудиторских и т.д. Усложнение процессов кооперации производства, повышение мобильности

капиталов, интенсификация движения трудовых и материальных ресурсов требуют в управленческой деятельности анализа налоговых последствий в деятельности практически каждого предприятия или звена в производственных цепочках добавленной стоимости. Исследователи обращают внимание, что индустрия финансовых услуг в Западной Европе в последнее время тесно связана с рынком **к.н.**, что требует дальнейшей координации деятельности независимых профессиональных фирм на национальном и международном уровнях. В большинстве случаев квалификационные требования по отношению к лицам, ответственным за составление отчетности, менее жесткие, чем для независимых сертифицированных бухгалтеров, чья деятельность связана с проверками. Во многих странах составлять налоговые декларации на платной основе имеют право только лицензированные специалисты по налогообложению.

В отсутствие норм профессионального регулирования **к.н.** контролируется деятельность привлеченных со стороны консультантов, формирующих и подающих налоговые декларации от имени налогоплательщиков. Таким образом, налоговые органы располагают информацией о специалистах, занимающихся составлением деклараций, и в случае необходимости применяют против них санкции. Налоговый консультант может представлять интересы плательщика налогов и сборов в налоговых органах, а также в налоговых комиссиях или судах. Такое представительство необходимо в связи с аудитом или расследованием хозяйственных операций. Представительские функции могут выполнять уполномоченные лица, имеющие профессиональную подготовку в области права, бухгалтерского учета и др. Интересы субъектов налогообложения в судах обычно отстаивают юристы, так как специалисты по налогам не всегда обладают достаточной квалификацией для такого рода услуг. В то же время в странах с комплексным регулированием профессии налоговых консультантов им позволено представлять налогоплательщиков на судебных процессах в гражданских судах, получив соответствующую лицензию. Составленная сертифицированным налоговым консультантом декларация может привести к санкциям, в которых будет виноват отнюдь не *субъект налогообложения*, а составитель документа. Процедура предъявления претензий к независимым специалистам регламентируется в рамках национальных норм и правил, связанных с необходимостью компенсации понесенного ущерба в результате допущенных ошибок. Однако то, что субъект налогообложения пользовался услугами налогового консультанта, не должно являться уважительной причиной для невыполнения *обязательств налоговых* и несвоевременной уплаты причитающихся платежей.

Л.С. Кирина и Л.П. Грундел предлагают междисциплинарный подход к регулированию **к.н.** Они считают, что стратегия развития **к.н.** в государстве должна регулироваться действующим законодательством. При этом участниками рынка таких услуг должны стать органы государственной власти и профессиональные общественные, некоммерческие объединения, заказчики и потребители услуг, консультационные фирмы, а также налоговые консультанты — индивидуальные предприниматели. В Российской Федерации концепция планирования налоговой службой выездных проверок базируется на критериях рисков уплаты обязательных платежей, что позволяет субъектам налогообложения в рамках стратегии взаимоотношений с компетентными органами формировать четкое представление о требованиях к уровню налоговых обязательств, минимизировать вероятность конфликтов. Развитие института **к.н.** в России связано с деятельностью профессионального сообщества, в частности Палаты налоговых консультантов в форме некоммерческого партнерства. На основе Кодекса этики формируются нормы профессионального поведения, кроме того, ведется разработка стандартов профессионального **к.н.,** большое внимание уделяется подготовке специалистов.

Литература

Вопросы теории и практики налогообложения: Сб. науч. ст. / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Дашков и К°, 2015.

Кирина Л.С. Формирование и развитие рынка услуг налогового консультирования в России: опыт, проблемы, перспективы. М.: Экономика, 2006.

Sugata Biswas, Daryl Twitchell. Management Consul-ting: A Complete Guide to the Industry. Wiley; 2 ed., 2001.

Victor Thuronyi. Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund. Vol. 1. 1996. Ch. 5. P. 148—160.

Т.И. Ефименко,
доктор экономических наук, профессор

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ГРУППА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
(CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS)

См. также: *налог на прибыль; плательщик налогов и сборов; порядок уплаты налогов и сборов; обязанность налоговая; объект налогообложения; элементы налога*

Консолидированная группа налогоплательщиков **(к.г.н.)** — добровольное объединение взаимосвязанных организаций (по признаку участия в уставном капитале), действующее на законодательной основе и договорных отношениях, создаваемое в целях объединения *базы налоговой* по *налогу на прибыль* и перехода на консолидированную уплату этого налога с учетом доли прибыли каждого участника группы.

Основными принципами (условиями) создания **к.г.н.** являются: (а) добровольная основа объединения, (б) взаимозависимость (ограниченный контроль при наличии блокировочного пакета акций и совместное влияние) на основе участия в капитале. **К.г.н.** не является юридическим лицом.

Экономические принципы консолидации в теории рассматриваются как основа объединения капиталов, осуществляемого в целях роста стоимости бизнеса. За рубежом понятие «консолидированные группы» рассматривается с позиции хозяйственного права как экономическое единство самостоятельных субъектов права. Консолидация бизнеса существует во всех странах мира, на межнациональном уровне она привела к созданию транснациональных компаний (корпораций) (ТНК). Участники консолидации бизнеса во многих странах рассматриваются в качестве **к.г.н.**.

Существует несколько типов налоговой консолидации в зависимости от условий национального *законодательства налогового:*

(1) входящие в **к.г.н.** участники самостоятельно исполняют свои *обязательства налоговые*, однако результаты сделок между участниками учитываются при налогообложении в полном объеме, так же как если бы эти участники были независимыми от **к.г.н.** юридическими лицами;

(2) между участниками **к.г.н.** законодательно признается наличие юридической, экономической и организационной взаимосвязи, что позволяет полностью или частично освобождать от налогообложения хозяйственные операции между взаимозависимыми лицами в группе;

(3) группа входящих в **к.г.н.** участников рассматривается как единый налогоплательщик, налоговые обязательства от имени всей группы осуществляет один участник (головная организация), который составляет единую налоговую декларацию по всем налоговым обязательствам группы.

В третьем случае, когда доходы и убытки участников **к.г.н.** объединяются для ведения консолидированной отчетности и от налогообложения освобождаются внутригрупповые операции, за рубежом, например в Австралии, Германии, Испании, США и других странах, применяется понятие системы консолидированного налогообложения.

Кроме того, в законодательстве зарубежных стран вместо понятия налоговой консолидации часто используются понятия «групповая налоговая льгота» (Великобритания), «договорное партнерство» (Бельгия), «консолидированный налогоплательщик» (Австрия) и другие. В некоторых странах, например во Франции и Новой Зеландии, налоговая консолидация реализуется с условиями: (1) убытки организаций — участников **к.г.н.** должны уменьшать прибыли других организаций-участников, входящих в группу; (2) перемещение имущества между организациями, входящими в группу, должно осуществляться без учета *налогообложения* полученных от этого выгод.

За рубежом и в России существуют ограничения включения участников в **к.г.н**. Например, в Австралии в **к.г.н.,** кроме головной компании, являющейся резидентом этой страны, должна быть хотя бы одна резидентская дочерняя компания, полностью подчиненная головной. К субъектам, которые не могут быть участниками **к.г.н.,** относятся компании, освобожденные от уплаты налогов: фонды совместного развития, инвестиционные компании, отдельные виды кредитных союзов и др. Для дочерних компаний **к.г.н.** в Австралии действует дополнительное ограничение — они не должны быть коммерческими организациями.

В России каждый участник **к.г.н.** должен отвечать критериям и условиям, предусмотренным налоговым законодательством:

(1) на момент вступления в **к.г.н.** участник не должен находиться в процессе реорганизации или ликвидации и в отношении него не должно быть не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве);

(2) размер чистых активов каждого участника должен превышать размер его уставного (складочного) капитала;

(3) совокупная сумма налогов (*налога на добавленную стоимость*, акцизов, налога на прибыль организаций и *налога на добычу полезных ископаемых*), уплаченных в течение календарного года (без учета налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза), предшествующего году представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании **к.г.н.**, составляет не менее 10 млрд руб.;

(4) суммарный объем выручки за календарный год, предшествующий году представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании **к.г.н.**, составляет не менее 100 млрд руб.;

(5) совокупная стоимость активов на 31 декабря календарного года, предшествующего году представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании **к.г.н.,** составляет не менее 300 млрд руб.

Участники **к.г.н.** должны непосредственно и (или) косвенно участвовать в уставном (складочном) капитале других участников; доля такого участия в каждой организации определена налоговым законодательством и составляет не менее 90%. Среди участников **к.г.н.** выделяется ответственный участник, на которого возложены обязанности по исчислению и уплате *налога на прибыль* и который наделен правами и обязанностями плательщика этого налога.

Требования к договору о создании **к.г.н.** предъявляются *законодательством налоговым* и гражданским. Договор регистрируется в налоговом органе по месту нахождения ответственного участника консолидированной группы независимо от того, что остальные участники **к.г.н.** могут быть зарегистрированы и поставлены на учет в других налоговых органах, по месту их нахождения и осуществления деятельности. В России **к.г.н.** считается созданной с начала *периода налогового* по *налогу на прибыль*, следующего за годом регистрации договора о создании **к.г.н.**. Процедура регистрации договора показана на рисунке.

Преимущества создания **к.г.н.** заключаются:

(1) в повышении эффективности планирования налоговых платежей по группе и снижении рисков *администрирования налогового*;

(2) более эффективном использовании ресурсов за счет консолидации *базы налоговой* для исчисления *налога на прибыль*;

(3) возможности применения участниками **к.г.н.** трансфертных цен и, как следствие, снижении налоговых доначислений и оптимизации *нагрузки налоговой*;

(4) упрощении процедуры осуществления налоговых платежей и повышении эффективности налогового контроля за счет применения дополнительных инструментов контроля *нагрузки налоговой* группы.

Основным недостатком создания **к.г.н.** является монополия недобросовестных материнских компаний на формирование *базы налоговой* по *налогу на прибыль*, возможность ее «размывания», в том числе за счет применения трансфертных цен и перевода в низконалоговые юрисдикции.

В российской практике налогообложения **к.г.н.** также присутствуют отдельные недостатки, связанные:

(1) с несовершенством налогового законодательства в части: вопроса распределения ответственности между участниками **к.г.н.**; применения региональных налоговых льгот внутри **к.г.н.**; составления индивидуальной финансовой отчетности, отражающей налоговые обязательства каждого участника **к.г.н.** в соответствии с требованиями международных стандартов;

(2) объединением прибылей (убытков), формируемых с учетом трансфертных цен, в единую налоговую базу, что приводит к дестабилизации основного источника региональных доходов и перераспределению доходов между бюджетами регионов;

(3) уменьшением собираемости налогов в ряде самодостаточных регионов России (Москва, Санкт-Петербург, Тюменская область, Ханты-Мансийский АО и др.) за счет объединения в **к.г.н.** крупнейших плательщиков налогов и сборов.

Процедура регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков

В России для *администрирования налогового* **к.г.н.** на федеральном уровне предусмотрено использование информационного ресурса — ИР «Учет консолидированной группы налогоплательщиков», обеспечивающий процесс сбора, накопления и анализа информации об участниках **к.г.н.**. Налоговые органы по месту учета ответственного участника **к.г.н.** получают возможность вносить сведения в информационный ресурс в режиме удаленного доступа на основании документов ответственного участника **к.г.н.** и других сведений.

Литература

Михайлушкин А.И., Шимко П.Д. Экономика транснациональной компании: Учеб. пособие. М.: Высшая школа, 2005.

Налоговое администрирование: Учебник / Под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. Йошкар-Ола: Стринг, 2013.

Плотников В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах. М.: ФБК-Пресс, 2004.

Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

Bird R. M., de Jantscher M. C. (ed.). Improving tax administration in developing countries. Washington, DC: International Monetary Fund, 1992. T. 19.

О.А. Миронова,
доктор экономических наук, профессор

КОЭФФИЦИЕНТ НАЛОГОВЫЙ
(TAX RATIO)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); политика налоговая; система налоговая; ставка налоговая имплицитная*

Коэффициент налоговый **(кф.н)** — показатель, количественно характеризующий величину *нагрузки налоговой* на макроэкономическом уровне и определяемый как отношение суммы фактически собранных налогов и сборов к величине валового внутреннего продукта (ВВП).

Кф.н. характеризует степень централизации и обобществления ВВП и его составляющих, что, с одной стороны, отражает монополию действий правительства, а с другой — показывает объективные рыночные и налоговые закономерности, особенности модели *политики налоговой* и достигнутый уровень социально-экономического развития страны. Экономический смысл **кф.н.** в том, что он показывает процент (долю) ВВП, централизуемый в бюджетной системе и государственных целевых (внебюджетных) фондах через систему налоговую.

Кф.н. определяется как отношение общей суммы налоговых поступлений в бюджеты всех уровней к величине ВВП. При этом обязательные отчисления в социальные фонды учитываются при расчете **кф.н.** на том основании, что в международной статистике они рассматриваются (с учетом их обязательного характера) как налоги, а не как обычные страховые взносы.

Кф.н. исчисляется по следующей формуле:

$$\text{Кф.н.} = \frac{\text{НП} + \text{ССП}}{\text{ВВП}} \cdot 100\%, \qquad (1)$$

где НП — общие налоговые поступления в бюджетную систему страны; ССП — сумма обязательных взносов (сборов) на социальное и пенсионное страхование.

Кф.н., исчисленный по описанной методике, позволяет оценить величину и динамику *нагрузки налоговой* на макроуровне. Вместе с тем использование его для целей межстрановых сопоставлений и базы для принятия решений в сфере национальной *политики налоговой* ограниченны в связи со следующими обстоятельствами.

1. Использование в числителе фактических поступлений вместо номинальных (подлежащих уплате) сумм налогов вводит определенную погрешность, причем расхождение будет тем выше, чем ниже дисциплина уплаты налогов. Поэтому использование реальных показателей **кф.н.** для целей определения приоритетов эффективной налоговой политики имеет определенные ограничения.

2. Использование при расчетах **кф.н.** в качестве базового показателя ВВП также не в полной мере обоснованно, так как он завышает фактическую величину доходов для *налогообложения*. Показатель ВВП в СНС исчисляется как сумма валовых добавленных стоимостей (ВДС) по отраслям экономики и чистых (без субсидий) *налогов косвенных* на продукты и импорт. Как известно, ВВП и ВДС синтезируют в себе всю совокупность доходов в экономике, включая амортизацию. Амортизация же не должна выступать постоянным источником уплаты налогов, в нее заложено другое экономическое назначение — быть источником реновации, т.е. обеспечивать финансирование расходов на воспроизводство изношенного амортизируемого имущества. Учет амортизации (завышение знаменателя) сознательно занижает действительную *нагрузку налоговую* в отношении доходных источников их уплаты, а в итоге занижает величину показателя **кф.н.**

Высокий уровень **кф.н.** в общем случае характеризует высокую налоговую нагрузку, что сдерживает экономический рост и инвестиции, не дает нормально функционировать хозяйствующим субъектам и снижает жизненный уровень домохозяйств. Чрезмерно низкий уровень **кф.н.** не позволяет государству в полной мере выполнять свои функции по обеспечению населения необходимыми общественными благами. Для решения данной дилеммы необходимо выйти на определенный оптимальный уровень **кф.н.,** при котором учитываются общественные, государственные и частные (личные) интересы.

Оптимальный уровень налогообложения, по мнению нобелевских лауреатов У. Викри (William Spencer Vickrey) и Дж. Мирлиса (Sir James Alexander Mirrlees), — это тот уровень, на котором достигается максимальная производительность в экономике и обеспечивается максимум общественного благосостояния в условиях минимальной налоговой нагрузки и минимизации дестимулирующих *эффектов налогообложения*.

Уровень **кф.н.** не может быть универсальной величиной для разных государств и для одной страны в разные периоды времени. Так, в 2014 г. в странах ЕС **кф.н.** варьировал в пределах от 27,8% в Болгарии до 51,1% в Дании, причем в некоторых странах он характеризовался высокой изменчивостью: с 2008 по 2013 он увеличился в Греции — на 3,5%, во Франции — на 3,0%, а на Кипре и в Литве уменьшился на 3,4%.

Уровень **кф.н.** существенно отличается в разных странах, однако негативное воздействие повышенной налоговой нагрузки на социально-экономические процессы и экономический рост проявляется по-разному. При этом наличие высокого уровня **кф.н.** в странах Северной Европы свидетельствует скорее не об «угнетенном» состоянии экономики, а о высокой эффективности бюджетной системы государства.

Решая вопрос целесообразности увеличения или снижения налоговой нагрузки, государство всегда стоит перед сложным выбором. Нобелевский лауреат Т. Хаавельмо (T. Haavelmo) обосновал теорему выбора между двумя разными способами стимулирования краткосрочного подъема экономики на основе увеличения или снижения налоговой нагрузки на экономику и соответственно роста или уменьшения показателя **кф.н.**

Первый способ состоит в усилении налоговой нагрузки (что увеличивает **кф.н.**) и перераспределении налоговых поступлений через бюджеты всех уровней (с дальнейшим увеличением государственных расходов и государственных инвестиций). Данный способ базируется на усилении государственного регулирования, основой чего является повышение уровня централизации финансовых ресурсов в бюджете. Этот способ целесообразен в том случае, когда мультипликативный эффект от прироста государственных инвестиций и государственных расходов превышает потери от повышения налогов.

Второй способ состоит в стимулировании частной инициативы путем снижения налоговой нагрузки (что влечет за собой снижение **кф.н.**) и соответствующего уменьшения государственных расходов. Он целесообразен в случае, когда негативный мультипликативный эффект от роста налогов превышает эффект от увеличения государственных расходов. Данный способ более либеральный и предполагает снижение налоговой нагрузки для развития частного бизнеса и инвестиций с дальнейшим расширением *базы налоговой* и увеличением в дальнейшем налоговых поступлений.

В связи с затруднительностью однозначных выводов о величине налоговой нагрузки на макроуровне по **кф.н.** в качестве дополнительных показателей с середины 90-х гг. XX столетия широкое распространение получило использование *ставок налоговых имплицитных*, которые позволяют дифференцированно оценить уровень налоговой нагрузки на труд, капитал и потребление (авторами методики расчета являются Е. Мендоза (E. Mendoza), А. Разин (A. Razin) и Л. Тезарь (L. Tezar)). Такие оценки проводятся во всех странах — членах ЕС и используются ими в процессе анализа своих налоговых систем.

Существуют разные точки зрения относительно факторов, которые влияют на показатель **кф.н.**

Согласно первому подходу, на **кф.н.** влияют: уровень развития государства и характер государственных расходов; особенности первоначального накопления капитала и финансовых ресурсов субъектов хозяйствования с учетом форм собственности и организационно-правовой формы; уровень участия в государственных инвестиционных программах по распределению продукции; получение бюджетных займов, рассрочки и отсрочки налоговых платежей.

Второй подход предполагает влияние на **кф.н.** элементов договорной и учетной политики для целей налогообложения (способы начисления амортизации, методы оценки товаров, учет расходов на ремонт и др.); *льгот налоговых* направлений развития бюджетной, инвестиционной и налоговой политики государства.

Наиболее удачен третий подход, который предполагает выделение следующих групп факторов, влияющих на **кф.н.**:

(1) экономических факторов (макроэкономических показателей развития государства, ценовой конъюнктуры рынка, показателей деятельности субъектов хозяйствования, инвестиционной привлекательности страны и др.);

(2) социальных факторов (демографической ситуации, уровня безработицы, миграции и др.). Социальные процессы в стране непосредственно влияют на **кф.н.**, так как за счет налогов и обеспечивается финансирование социальных расходов государства;

(3) политико-правовых факторов (влияния внешних и внутренних политических сил на процессы налогообложения в стране). Уровень *нагрузки налоговой* зависит от тех политических сил, которые находятся у власти, так как у каждой политической партии свой взгляд на построение *системы налоговой*;

(4) научно-технических факторов (инновации, энергосбережение, экологически безопасное производство). За счет *льгот налоговых инвестиционно-инновационных* может снижаться *нагрузка налоговая* на тех хозяйствующих субъектов, которые осуществляют инвестиции и инновации, что отражается и на общей величине **кф.н**.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій. Навчальний посібник / Під ред. Іванова Ю.Б., Майбурова І.А. Харків: ІНЖЕК, 2010.

Diamond P.A., Helms L.J. & Mirrlees J.A. Optimal taxation in a stochastic economy: A Cobb-Douglas example // Journal of Public Economics, Elsevier, 1980. vol. 14(1). P. 1—29.

Haavelmo T. On the Dynamics of Global Economic Inequality. Memorandum Institute of Economics University of Oslo, May 7, 1980, Oslo.

Mendoza E.., Razin A., Tezar L.L. Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates on factor incomes and consumption // Journal of Monetary Economics. 1994. Vol. 34. Issue 3. P. 297—323.

А.Е. Найденко,
кандидат экономических наук, доцент

КРЕДИТ НАЛОГОВЫЙ
(TAX CREDIT)

См. также: *льгота налоговая; льгота налоговая инвестиционно-инновационная; налог на добавленную стоимость; обязательство налоговое; порядок уплаты налогов и сборов; скидка налоговая; стимулирование налоговое*

Кредит налоговый **(кр.н.)** — вид *льготы налоговой*, предусматривающий уменьшение суммы налога, подлежащего уплате, на полную или частичную величину расходов, понесенных плательщиком налога на определенные цели.

Экономический смысл льготы в виде **кр.н.** заключается в том, что государство выступает в качестве партнера субъекта предпринимательской деятельности, разделяя с ним, с одной стороны, единовременные затраты, а с другой — риски, связанные с осуществлением проекта. Основная задача **кр.н.** заключается в стимулировании плательщика налогов к осуществлению расходов на определенные государством и приоритетные для него цели.

Сфера применения льготы в виде **кр.н.** — *налоги прямые*, прежде всего *налог на прибыль*, *налог подоходный индивидуальный*, *налоги и сборы экологические* и некоторые другие *налоги*.

Кр.н. — наиболее эффективный для плательщика вариант предоставления *льготы налоговой*, поскольку: (1) понесенные им расходы уменьшают не *базу налоговую* (как это предусмотрено в случае применения *скидки налоговой*), а подлежащую уплате в бюджет сумму *обязательства налогового*; (2) снижение налоговой нагрузки на конкретного плательщика налогов происходит по итогам того *периода налогового,* в котором осуществлялись соответствующие расходы. Это позволяет облегчить условия реализации инвестиционных и инновационных проектов, особенно на первых, наиболее затратных этапах их жизненного цикла.

В мировой практике налогообложения **кр.н.** получил широкое распространение наряду со *скидкой налоговой* в начале второй половины XX в., прежде всего, для стимулирования инвестиций, что было обусловлено специфическим характером этой льготы, позволяющей обеспечить сравнительно быструю компенсацию понесенных плательщиком налогов затрат капитального характера. Позднее, в конце XX в., акценты в использовании **кр.н.** были перенесены с инвестиций вообще на инвестиции в инновации, энергосбережение и энергоэффективность, природоохранные мероприятия, решение некоторых социальных задач (поддержка молодых семей и семей с детьми, создание новых рабочих мест, в том числе для инвалидов) и т.п.

Механизм применения кр.н. на примере стимулирования инвестиций производственного характера (в частности, инвестиций в инновационную деятельность) приведен на рис. 1.

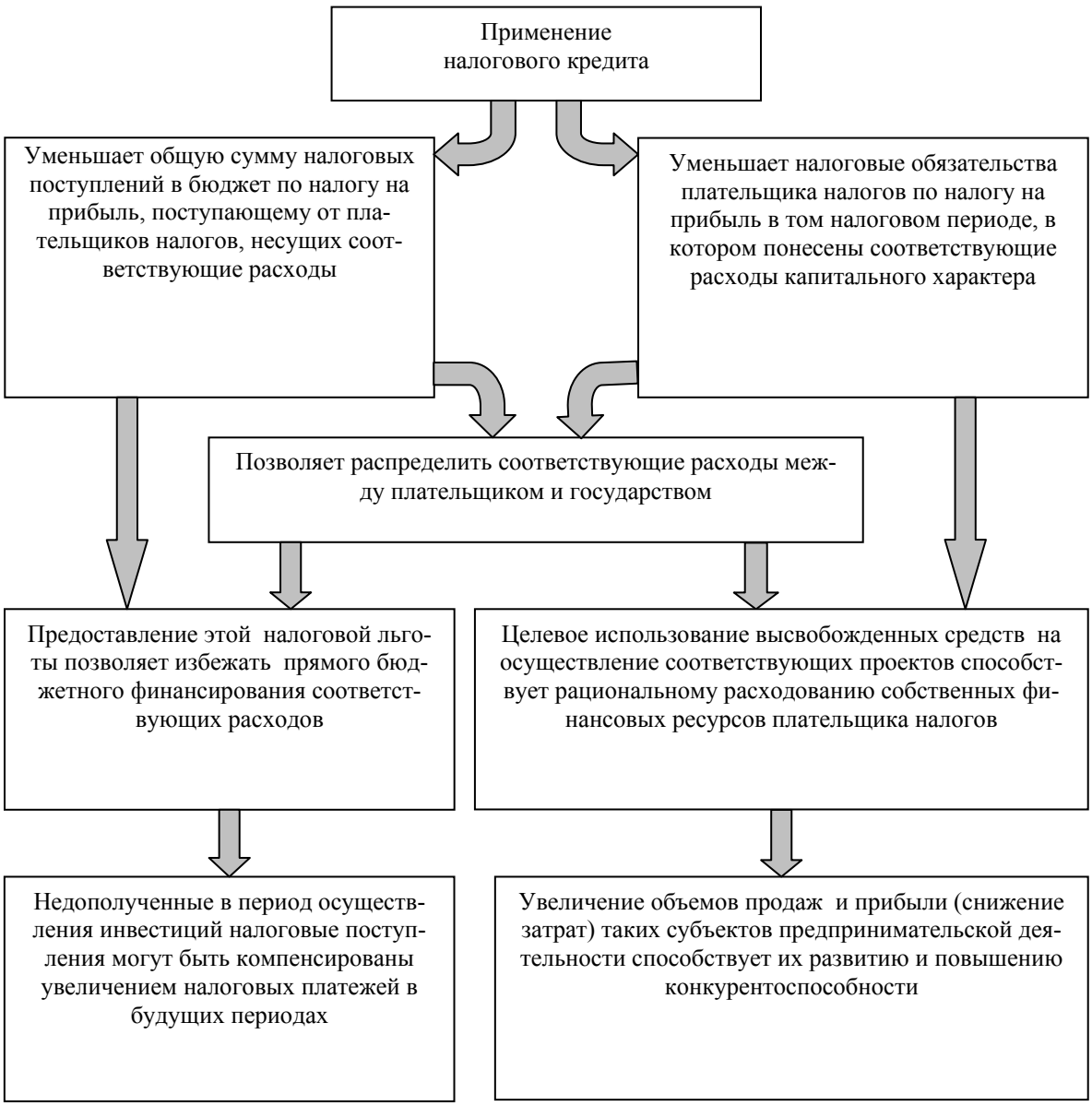


Рис. 1. **Механизм применения налогового кредита**

Различают объемный (простой) и приростной **кр.н.**

При использовании объемного (простого) **кр.н.** подлежащая уплате по итогам *периода налогового* сумма *налога* уменьшается на полную сумму затрат определенного вида, понесенную в этом периоде (или ее часть), т.е. при 100%-ной ставке **кр.н.** сумма затрат плательщика на соответствующие цели полностью (при нулевой инфляции) или частично возмещается ему государством путем уменьшения налоговых платежей, а сумма налоговой льготы увеличивается прямо пропорционально увеличению объемов расходов определенного вида.

Приростной **кр.н.** представляет собой налоговую льготу в виде уменьшения начисленной за соответствующий период суммы налога на полную или частичную сумму прироста соответствующих затрат в этом периоде по отношению к установленной базе. В случае применения приростного **кр.н.** уменьшение *обязательств налоговых* связано не с абсолютной суммой расходов определенного вида, а с величиной их прироста, т.е. целью стимулирования является не просто осуществление таких затрат (как при объемном **кр.н.**), а интенсификация и ускорение этих процессов. Этим обстоятельством обусловлена теоретическая возможность и практическая целесообразность одновременного применения обоих видов **кр.н.** (на практике она реализована в таких государствах, как Люксембург, Испания, США, Франция и др.).

Как свидетельствует мировой опыт, сфера применения объемного **кр.н.** достаточно широка. Он используется для стимулирования инвестиционной активности, инновационной деятельности, поддержки депрессивных регионов, создания новых рабочих мест, энергосбережения, защиты окружающей природной следы, подготовки кадров и т.п.

Приростной **кр.н.** в большинстве случаев связан со стимулированием инвестиций в исследования и разработки (R&D), т.е. рассматривается, прежде всего, как средство налоговой поддержки инновационной деятельности. Кроме того, перспективным является его применение для стимулирования развития специализированных инновационных и научно-технических организаций.

Элементы кредита. Эффективность применения **кр.н.** в качестве льготы налоговой, а также его регулятивный потенциал определяются комбинацией его элементов и условий применения (рис. 2).

1. Целевая направленность расходов, т.е. соответствие понесенных затрат заявленным приоритетам налоговой поддержки.

2. Квалификационные признаки расходов, применительно к которым может быть использован **кр.н**. В качестве таких признаков, кроме целевой направленности расходов, обычно применяются: характер расходов (чаще расходы капитального характера) соответствие расходов профилю основной деятельности *плательщика налогов*; наличие (в случае необходимости) разрешения или подтверждения органа государственной власти (например, в некоторых странах применяется независимое официальное подтверждение «инновационности» проекта); предельный объем расходов. Ограничение по последнему признаку в теории может быть установлено как в виде минимальной суммы (для стимулирования наиболее значимых и «отметания» небольших проектов), так и в виде максимальной предельно-допустимой суммы расходов (в целях предотвращения возможных злоупотреблений).

3. Возможность перенесения недоиспользованной суммы налоговой льготы на будущие периоды (вследствие превышения суммы **кр.н.** над суммой *обязательств налоговых* конкретного *периода налогового*). Распространена практика ограничение периода использования льготы (на срок от 1 до 15 лет), однако некоторые страны (например, Ирландия) такое ограничение не устанавливают.

4. Использование разной базы исчисления для объемного и приростного **кр.н.** При применении объемного (простого) **кр.н.** наиболее распространенным подходом является использование в качестве базы абсолютной суммы квалифицированных затрат капитального характера, понесенных плательщиком налогов в соответствующем налоговом периоде. При этом в целях обеспечения гарантированной суммы налоговых поступлений может быть введено ограничение максимального объема расходов в процентах от суммы *налога на прибыль* (доходы) корпораций. В случае приростного **кр.н.** наиболее распространены три варианта установления базы, которая определяется расчетным путем как прирост фактически понесенных квалифицированных затрат по отношению: к (1) сумме аналогичных затрат, понесенных этим же *плательщиком налогов* в предыдущем *периоде налоговом*; (2) средней по группе однотипных предприятий сумме соответствующих затрат за предыдущий налоговый период; (3) среднегодовой сумме аналогичных расходов *плательщика налогов*, рассчитываемой как средняя геометрическая величина расходов за несколько (чаще всего — три) предыдущих налоговых периодов. Именно последний вариант получил наибольшее распространение в мировой практике налогообложения

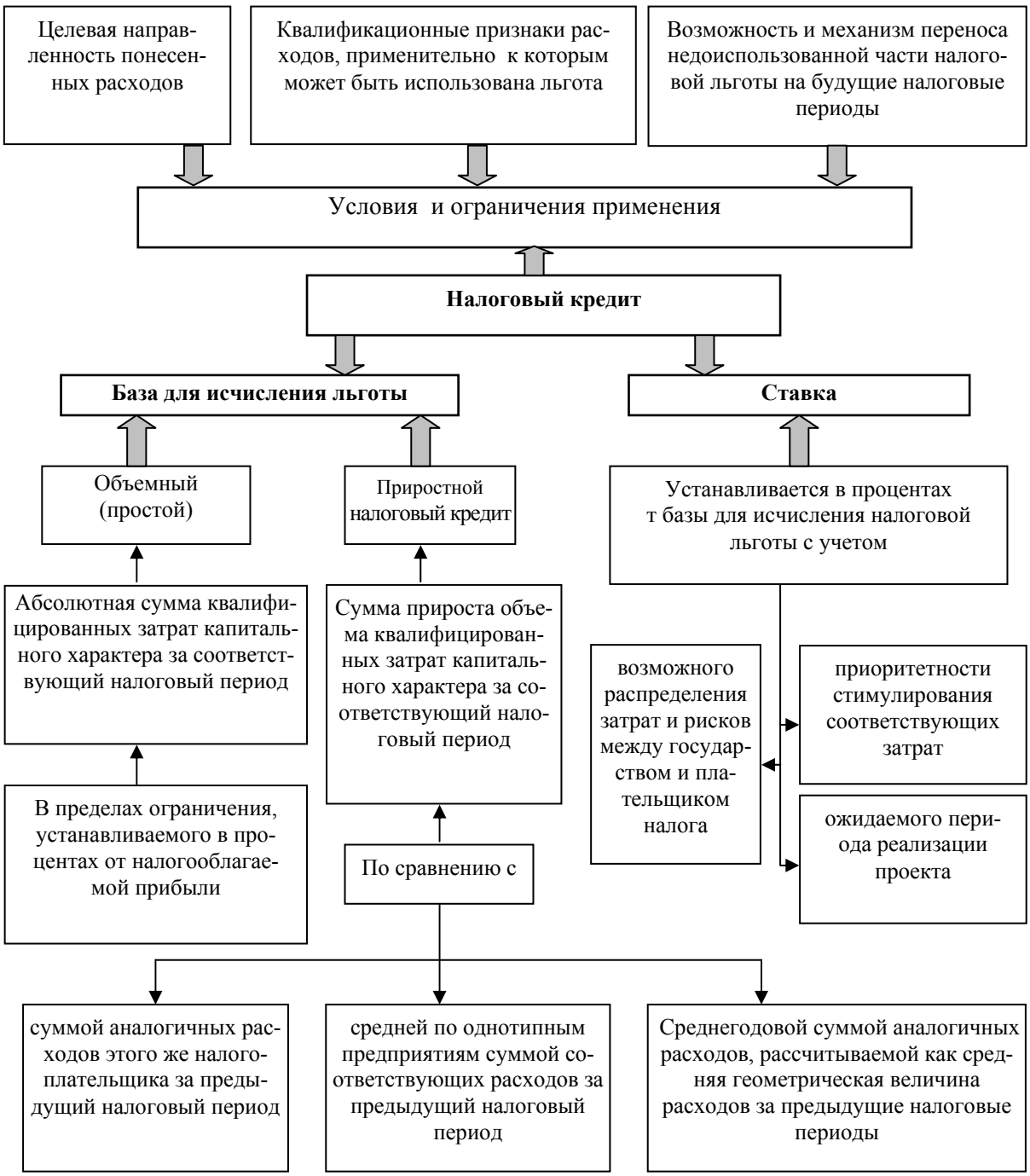


Рис. 2. **Элементы налогового кредита**

5. Возможность использования ставки **кр.н.** как удельного веса расходов, подлежащих возмещению плательщику при применении льготы, в общей сумме таких расходов. Этот показатель характеризует долю участия государства в финансировании соответствующих расходов. Для объемного **кр.н.** обычный диапазон ставок 15—50%. Но в мировой практике известны случаи установления ставок на уровне до 100% (по сути, государство полностью компенсирует плательщику соответствующие затраты) и даже выше (в этом случае к полной компенсации затрат добавляется еще и своеобразная «премия»).

Под **кр.н.** иногда также понимается устанавливаемый на договорных началах механизм перенесения срока уплаты налога на последующие *периоды налоговые* с установлением пониженной ставки за пользование своеобразным кредитом от государства. Такой подход получил распространение в странах постсоветского пространства, но по сути он базируется на подмене понятий: **кр.н.** в этом случае отождествляется с другим видом *льготы налоговой* — платной отсрочкой погашения *обязательств налоговых* (deferment of tax).

Литература

Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: ИЭПП, 2010.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Bosworth B. Tax incentives and economic growth. Washington The Brookings Institution, 1984.

Danon R.J. et al. Tax incentives on research and development (R&D) The Hague Sdu, 2015.

Micheau C. State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law. Series on international taxation. Alphen an den Rijn Kluwer Law International 2014.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

КРИВАЯ АРМИ–РАНА
(ARMEY–RAHN CURVE)

См. также: *закон Вагнера*; *кривая Лаффера*; *политика налоговая*

Кривая Армии—Рана **(к.А.Р.)** — гипотетическая кривая параболической формы с характерной для нее точкой максимума, которая связывает экономический рост страны с долей государственных расходов в валовом внутреннем продукте (ВВП).

В работах Р. Барро (R. Barro) 1993 г., Р. Арми (R. Armey) 1995 г., Р. Рана (R. Rahn) 1996 г. и Дж. Скалли (G. Scully) 1998 г. были заложены теоретические и эмпирические основы теории оптимального размера правительства. Именно работы этих авторов 1993—1998 гг. способствовали популяризации данной концепции. Иногда горбообразную функцию, связывающую темпы экономического роста с долей государственных расходов в ВВП, называют обобщенно BARS-кривой — по начальным буквам ее популяризаторов (Barro, Armey, Rahn, Scully). Иногда данную зависимость называют просто кривой Рана, кривой Арми или **к.А.Р.** Учитывая, что именно Р. Арми (Richard Armey) и Р. Ран (Richard Rahn) внесли наибольший вклад в популяризацию указанной кривой и в ее превращение в рабочий инструмент современного экономического анализа, она чаще всего называется **к.А.Р.**, а ее возникновение датируется 1995—1996 гг.

В соответствии с принятой традицией размер государства измеряется долей государственных расходов в ВВП: $g = G/X$, где X — объем ВВП, G — величина государственных расходов. Тогда зависимость темпов экономического роста страны ($\lambda = \Delta X/X$) от размера государства (g) описывается параболической функцией с характерной для нее точкой максимума. Такая зависимость называется **к.А.Р.** и графически представлена на рис. 1. Иногда параболическую зависимость между абсолютным размером ВВП и долей государственных расходов также называют **к.А.Р.**

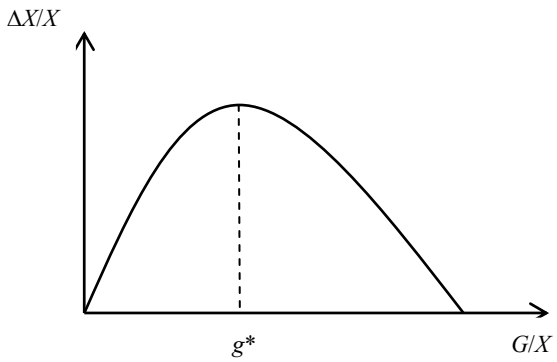


Рис. 1. **Кривая Армии—Рана и точка**

Неотъемлемый элемент **к.А.Р.** — ее точка максимума, которая получила название **точки Скалли** — по имени Дж. Скалли (Gerald Scully), много лет изучавшего влияние бюджетной политики на экономический рост и оценившего точку максимума на кривой **к.А.Р.** в 23% для экономики США. Впоследствии данная величина много раз пересматривалась, но за точкой максимума **к.А.Р.** закрепилось название точки Скалли (g^*), для которой выполняются условия $\lambda/\ g = 0$ и $^2\lambda/g^2 < 0$.

В 2011 г. такая точка получила название динамической точки Скалли, подчеркивая тот факт, что она максимизирует темпы роста ВВП, а не саму величину ВВП; превышение данной величины означает падение темпов роста ВВП, но не самого ВВП. Для оценки уровня доли государственных расходов, превышение которой грозит падением абсолютной величины ВВП, служит статическая точки Скалли (g^{**}), которая находится при условии $\lambda = 0$. При этом имеет место условие $g^* < g^{**}$. Превышение величины g^{**} вводит национальную экономику в режим рецессии. Тем самым динамическая точка Скалли показывает желательное значение регулятора g, а статическая точка Скалли — тот предел увеличения размера государства, за который заходить категорически не рекомендуется.

Эконометрические расчеты позволили определить значения точек g^* и g^{**} для разных стран. При этом оказалось, что величина статических точек Скалли в среднем на 5—6 п.п. больше значений динамических точек Скалли. Этот интервал показывает диапазон государственного регулирования, который отделяет политику достижения максимальных темпов экономического роста от режима рецессии.

В развернувшейся дискуссии относительно оптимальных размеров государства Д. Митчелл (Daniel Mitchell) обратил внимание на интересный факт, показывающий значение кривой Арми—Рана и точек Скалли. В 2003 г. в США параметр g составлял 35,7% против 47,6% в ЕС-15. Почти 12%-ный разрыв сопровождался следующей картиной: душевой ВВП США в этом же году был на 40% выше, чем в ЕС-15 (37,6 против 26,6 тыс. долл.), а средний темп роста ВВП за период 1993—2003 гг. был на 50% выше (3,2 против 2,1%). Данный пример дает основания полагать, что избыточные государственные расходы в странах Европы делают их менее динамичными и менее богатыми по сравнению с США. Дискуссии по данному вопросу продолжаются.

В экономической теории **к.А.Р.** тесно связана с **законом Вагнера** и выступает в качестве его естественного ограничителя. Если *закон Вагнера* постулирует повышательное влияние ВВП на долю государственных расходов в ВВП и устанавливает тем самым прямую связь в подсистемах «экономика—государство», то **к.А.Р.** фиксирует обратную связь между ними. Причем эта обратная связь оказывается неоднозначной: на определенных этапах развития рост доли государственных расходов в ВВП ведет к ускорению роста ВВП, а иногда и к его торможению. Логика взаимодействия двух подсистем может быть схематично представлена в виде кибернетического контура на рис. 2. Тем самым наличие **к.А.Р.** превращает подсистемы «экономика» и «государство» в саморегулирующуюся рыночную систему, в которой однонаправленное развитие событий периодически корректируется отрицательной обратной связью в виде нисходящей ветви **к.А.Р.**

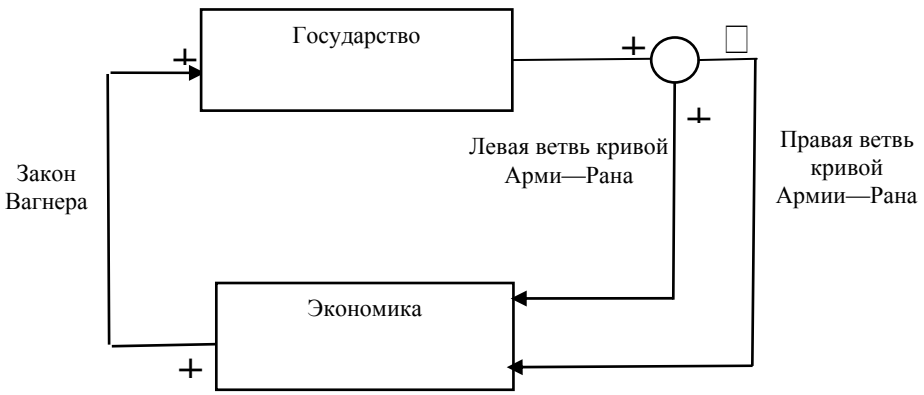


Рис. 2. **Логическая схема совместного действия закона Вагнера и кривой Арми—Рана**

Объединение *закона Вагнера* и **к.А.Р.** в рамках единой аналитической конструкции дает интересный результат, известный как парадокс богатства, в соответствии с которым рост ВВП ограничивает свой собственный рост. Данный парадокс вытекает из формулы кривой, описывающей закон Вагнера: $G = mX^{\theta}$, где m и θ — параметры, причем $m > 0$, а $\theta > 1$. Тогда доля государственных расходов в ВВП ($g = G/X$) описывается выражением: $g = mX^{\theta-1}$. В силу закона Вагнера данная функция является возрастающей, однако в соответствии с **к.А.Р.** это возрастание будет плодотворным, пока доля государственных расходов в ВВП не превысит динамической точки Скалли (g^*); при $g > g^*$ темпы роста ВВП уменьшаются. Этой точке соответствует величина ВВП X^*:

$$X^* = \sqrt[\theta-1]{g^*/m}\,. \qquad (1)$$

Если рост доли государственных расходов в ВВП превысит и статическую точку Скалли ($g > g^{**}$), то экономический рост сменится рецессией. Этой точке соответствует величина ВВП X^{**}:

$$X^{**} = \sqrt[\theta-1]{g^{**}/m}\,. \qquad (2)$$

Парадокс богатства имеет смысл только при выполнении закона Вагнера, т.е. когда $\theta > 1$. Таким образом, закон Вагнера выступает ограничителем долгосрочного роста экономики. Преодолевается парадокс богатства путем нарушения или инверсии закона Вагнера и переходом к политике более умеренных государственных расходов. Именно этот эффект фиксируют эконометрические тесты закона Вагнера, показывающие перестройку режима экономического развития в богатых странах, когда эластичность государственных расходов уменьшается с $\theta > 1$ на $\theta < 1$. Тем самым парадокс богатства объясняет ступенчатый характер вытеснения закона Вагнера из мировой экономики: сначала он нарушается в самых богатых странах с большим ВВП, еще через какое-то время — в странах, выходящих на необходимый уровень богатства, и т.д. Иногда в модельных построениях вместо величины ВВП (X) используется показатель душевого ВВП, что делает все выводы еще более выпуклыми и лучше интерпретируемыми: закон Вагнера нарушается в странах с высоким уровнем благосостояния, т.е. с большим душевым ВВП.

Теоретически **к.А.Р.** имеет свой аналог применительно к государственным доходам — производственную кривую Лаффера. Обе кривые имеют различные модификации, но для всех характерна параболическая форма с точками максимума. Эти две кривые описывают две стороны бюджетной политики: политику доходов (налогов) — кривую Лаффера, политику расходов — **к.А.Р.** При этом политика налоговая выступает в качестве первичного элемента бюджетной политики, а политика расходов — вторичного. Следовательно, кривая Лаффера выступает в качестве первичного звена макроэкономического анализа по сравнению с **к.А.Р.** Это связано с тем, что процесс изымания доходов предшествует процессу государственных расходов.

Учитывая органическую связь между **к.А.Р.** и *кривой Лаффера*, легко проследить и аналогию между точкой Скалли и точкой Лаффера, которые фиксируют перегибы на соответствующих нелинейных кривых. Сопряжение двух кривых и характерных для них критических точек позволяет объединить важные нюансы *политики налоговой* и политики государственных расходов в рамках единой макроэкономической политики.

Концепция **к.А.Р.** до сих пор не получила всеобщего признания. В ее адрес высказывается множество критических аргументов, которые во многом сходны с замечаниями в адрес *кривой Лаффера*. Наиболее важно из них:

(1) показатель доли государственных расходов в ВВП не является простым и однозначным; иногда оценивается только масса расходов федерального правительства, иногда — суммарные расходы государства, включая расходы региональных и муниципальных властей. Такие разночтения приводят к смещению всех количественных оценок и содержательных выводов;

(2) рост государственных расходов часто сопряжен с ростом бюджетного дефицита, который, в свою очередь, ведет к росту ставки рефинансирования и охлаждению деловой активности; это так называемый контраргумент «ястребов дефицита», требующий строгого ограничения роста государственных расходов;

(3) показатель доли государственных расходов в ВВП не учитывает структуру производимых бюджетных затрат. Между тем различные статьи бюджетных выплат имеют совершенно разную эффективность как в смысле отдачи государственных вложений, так и в смысле стимулирующего (мультипликативного) эффекта на экономику.

Обозначенные проблемы ведут к тому, что применение на практике концепции **к.А.Р.** довольно ограниченно, а все количественные оценки подвергаются очень осторожной экономической интерпретации.

Литература

Балацкий Е.В. Закон Вагнера, кривая Армии—Рана и парадокс богатства // Общество и экономика. 2010. № 9. С. 80—97.

Балацкий Е.В., Екимова Н.А. Налогово-бюджетная политика и экономический рост // Общество и экономика. 2011. № 4/5. С. 197—214.

Armey D. The Freedom Revolution. Washington: Regnery Publishing Co, 1995.

Barro R. A Cross-Country Study of Growth, Saving and Government // NBER Working Paper. 1989. № 855.

Mitchell D. The Impact of Government Spending on Economic Growth // Backgrounder. No.1831. March 31. 2005. Heritage Foundation.

Rahn R., Fox H. What Is the Optimum Size of Government. Denver: Vernon K. Krieble Foundation. 1996.

Scully G. Measuring the Burden of High Taxes // Policy Report. No.215. Dallas: National Center for Policy Analysis. 1998.

Е.В. Балацкий,
доктор экономических наук, профессор

КРИВАЯ ЛАФФЕРА
(TAX LAFFER CURVE)

См. также: *доходы бюджета налоговые; кривая Арми—Рана*; *закон Вагнера*; *зона фискальных противоречий*; *нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *ставка налоговая; реформа налоговая; функция налогов фискальная*

Кривая Лаффера налоговая **(к.Л.н.)** — гипотетическая кривая параболической формы с характерной для нее точкой максимума, которая связывает объем *доходов бюджета налоговых* с величиной *налогового бремени*.

Названа в честь американского экономиста А. Лаффера (Arthur Laffer), который опубликовал в 1981 г. ряд работ по этой теме. Однако еще раньше этот термин ввел в оборот Дж. Ванниски (Jude Wanniski), написавший в 1978 г. статью с одноименным названием. В данной статье Ванниски утверждал, что в 1974 г. во время ужина с коллегами в ресторане А. Лаффер нарисовал эту кривую на салфетке, желая продемонстрировать компромисс между *ставками налоговыми* и *доходами бюджета налоговыми*. Впоследствии, в 2004 г., сам А. Лаффер подтвердил этот исторический факт.

Идея **к.Л.н.** имеет богатую предысторию. Лаффер прослеживал исторические корни **к.Л.н.** еще с XIV в. в работах мусульманских философов, однако наиболее близко к данной идее подошел французский экономист Ж. Дюпуи (Jules Dupuit), который в 1844 г. обнаружил нелинейное изменение величины налоговых доходов по мере роста *ставок налоговых*.

Для иллюстрации благотворного воздействия снижения налогового бремени Лаффер рассматривал результаты трех «великих программ» сокращения налогов в истории США: урезание налогов Хардинга–Кулиджа в 1920-х; снижение налогов администрацией Дж. Кеннеди в 1964 г.; налоговые послабления администрации Р. Рейгана в 1981 г. Однако эти примеры впоследствии были подвергнуты сомнению и жесткой критике со стороны многих экономистов. Тем не менее **к.Л.н.** стала важным элементом экономики предложения и использовалась в качестве идеологической основы *реформ налоговых* администрации Рейгана. По мнению большинства авторитетных экономистов, налоговая политика Рейгана потерпела крах и это подорвало доверие к лежащей в ее основе **к.Л.н.** Несмотря на это, концепция **к.Л.н.** сохранилась в качестве удобной модели взаимосвязи налогового бремени и экономического роста, порождая многочисленные плодотворные исследования.

Традиционно **к.Л.н.** отображается графически в координатах «налоговое бремя — объем налоговых поступлений». В качестве налогового бремени, как правило, используется величина $q = T/X$, где X — объем валового внутреннего продукта (ВВП), T — величина собираемых доходов бюджета налоговых. В этом случае **к.Л.н.** может быть схематично представлена на рис. 1.

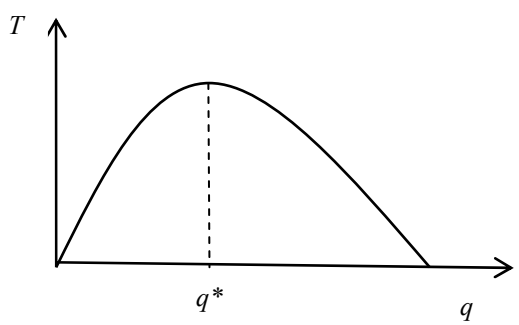


Рис. 1. **Налоговая кривая Лаффера и точка Лаффера**

Точка максимума на **к.Л.н.** называется точкой Лаффера, и для нее характерны условия $T/q = 0$ и $T^2/\ q^2 < 0$. Точка Лаффера демонстрирует фискальный парадокс, когда чрезмерное усиление налогового бремени (при $q > q^*$) приводит к обратному результату — не к увеличению, а к уменьшению собираемых *доходов бюджета налоговых*. Иногда используется модификация **к.Л.н.**, когда вместо объема налогов (T) используются темпы экономического роста страны ($\lambda = \Delta X/X$). В теоретических исследованиях рассматриваются разновидности **к.Л.н.**, когда вместо агрегированной величины налогового бремени выступают ставки налоговые по конкретным налогам — на прибыль, на добавленную стоимость, с оборота и т.п.

Объяснение парадокса, описываемого **к.Л.н.**, имеет простую логику. Чрезмерный рост налогового бремени сильно снижает стимулы к производству у экономических агентов, их активность резко падает, следовательно, сокращается база налоговая, с которой начисляются налоги. При слишком большом налоговом бремени эффект от сокращения налоговой базы, который иногда называют экономическим эффектом, может перекрыть эффект от роста налоговых ставок, который называют арифметическим эффектом. В иных терминах можно говорить, что стимулирующая подфункция налогов, под которой понимается ее влияние на активность производителя, перевешивает *функцию налогов фискальную*, под которой подразумевается пополнение бюджета.

В последние десятилетия концепция **к.Л.н.** получила дополнительное теоретическое и инструментальное развитие в работах экономистов из России, Украины и Грузии. В частности, в 2003 г. была предложена модифицированная концепция **к.Л.н.**, которая рассматривает две кривые Лаффера и соответственно две точки Лаффера, позволяющие определить *зону фискальных противоречий*. Практика идентификации **к.Л.н.** привела к осознанию проблемы инвариантности точек Лаффера, которая выводит на первое место две вычислительные проблемы: (1) **к.Л.н.** может с равным успехом аппроксимироваться разными функциональными зависимостями; (2) большая часть налоговой статистики концентрируется в зоне левой дуги **к.Л.н.**, тогда как данных о поведении экономики в окрестности правой дуги чрезвычайно мало и их, как правило, не хватает для построения достоверных эконометрических моделей. Указанные обстоятельства приводят к «плаванию» точек Лаффера, когда разные модели дают неодинаковые оценки значений этих точек.

В 2010 г. грузинские экономисты В. Папава (Vladimer Papava) и Ю. Ананиашвили (Iuri Ananiashvili) выдвинули концепцию лафферо-кейнсианского синтеза, который направлен на совместное рассмотрение кейнсианской теории спроса и лафферовской теории предложения. При такой трактовке рыночных процессов достижение равновесия на рынке товаров достигается при равновесном уровне налогового бремени, когда кейнсианская функция товарного спроса совпадает с величиной товарного предложения, описываемого модифицированной **к.Л.н.** Эта концепция пока не нашла широкого признания в научных кругах, однако ее простота и логичность знаменуют важную веху в теоретическом осмыслении феномена **к.Л.н.**

В 1989–2005 гг. рядом западных экономистов была выдвинута концепция долговой кривой Лаффера (Debt Laffer curve), которая считается логическим продолжением концепции **к.Л.н.**

Кривая Лаффера долговая (к.Л.д.) — это гипотетическая кривая параболической формы с характерной для нее точкой максимума, которая связывает ожидаемый доход кредиторов от долговых инструментов с величиной суверенного долга.

В 2000 г. экономист П.-Р. Аженор (Pierre-Richard Agenor) предложил свою версию **к.Л.д.**, которая сегодня считается общепринятой (рис. 2).

К.Л.д. иллюстрирует взаимосвязь между номинальной (договорной) стоимостью долга страны (D) с ожидаемыми выплатами по долговым обязательствам (V). Переменная V представляет собой ожидаемые трансферты капитала из страны-должника в пользу кредиторов. Иногда в качестве зависимой переменной V используется рыночная стоимость долговых требований в обращении на открытом рынке. В соответствии с логикой **к.Л.д.** имеет место следующий процесс: при небольшом объеме долга ожидаемые выплаты по нему растут пропорционально его объему, так как при малой величине D никаких проблем в его обслуживании не предвидится. Начиная с некоторого уровня долга, вероятность возникновения дефолта начинает возрастать, что снижает котировки долговых инструментов страны-должника. При превышении критической величины D^* риск невозврата кредита становится столь велик, что грозит убытками кредиторам.

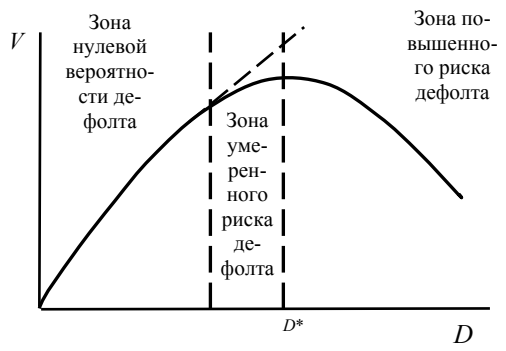


Рис. 2. **Кривая Лаффера долговая**

Таким образом, **к.Л.д.** моделирует возникновение так называемого долгового навеса, который может быть выражен в виде разницы между номинальной стоимостью долговых обязательств страны и ожидаемых платежей по его обслуживанию. На рис. 2 величина долгового навеса задается разницей между пунктирным продолжением **к.Л.д.** и ее фактической величиной. Чем больше долговой навес, тем меньше надежность страны-заемщика и тем меньше возможный доход от его кредитования.

В основе феномена **к.Л.д.** лежит самоподдерживающийся механизм ожиданий: доход от произведенных инвестиций принимает форму оттока капитала за границу, в связи с чем возникает нехватка инвестиций в следующем периоде, которую надо компенсировать за счет будущих заимствований. Тем самым долговые обязательства накапливаются и подрывают кредитоспособность страны-заемщика.

Концепция **к.Л.д.** — частный случай концепции **к.Л.н.** в силу тезиса об эквивалентности долговых и налоговых инструментов. Считается, что взятый кредит (долг) впоследствии будет выплачен страной за счет более высокого налогового бремени на последующие поколения населения. В этом смысле рост долговой нагрузки означает отложенный рост налогового бремени, который подрывает деловую активность и уменьшает налоговые поступления в бюджет, а вместе с ними и возможности по обслуживанию долга.

Проводившаяся эмпирическая проверка **к.Л.д.** свидетельствует, что данный эффект наблюдается в основном в бедных развивающихся странах. Для передовых государств эта аналитическая конструкция, как правило, не действует.

До настоящего времени **к.Л.н.** относится к разряду дискуссионных аналитических конструкций. Сегодня имеется большое число критических аргументов против **к.Л.н.**, среди которых наиболее важны следующие.

1. К.Л.н. органически связана с *кривой Арми—Рана* и *законом Вагнера*, которые имеют эволюционное звучание, т.е. в разные периоды времени величины экономических параметров, лежащие в их основе, могут различаться принципиально; тем самым точка Лаффера со временем «дрейфует» в сторону повышения. В ряде случаев прикладные расчеты дают нереалистичные значения точки Лаффера, а иногда данная точка вообще отсутствует, а сама **к.Л.н.** становится возрастающей на всей области определения.

2. Величина среднего налогового бремени, лежащая в основе **к.Л.н.**, никак не учитывает структуру налогов и их фискальные особенности; не учитывает **к.Л.н.** и особенности национальной модели налогообложения, особенно наличие прогрессивных и регрессивных налоговых шкал (например, подоходного налога и начислений на заработную плату). Данное обстоятельство позволило Д. Феллертону (Don Fullerton) утверждать, что понятия усредненной ставки налоговой вообще не существует.

3. Применительно к конкретным налогам (на прибыль, на добавленную стоимость, с оборота и т.п.) **к.Л.н.** превращается в чисто теоретическую конструкцию, которую проблематично верифицировать на реальных данных. При этом в моделях общего экономического равновесия, в которые встраивается **к.Л.н.**, принципиальным для значений точек Лаффера становятся показатели эластичности спроса и предложения на труд, которые априори определить нельзя.

4. При определении величины налогового бремени его колебания во времени часто связаны не столько с действиями фискальных органов власти, сколько с колебаниями объема производства; тем самым налоговое бремя выступает одновременно в качестве объясняющей и результирующей переменной. Кроме того, терпимость экономических агентов к налоговому бремени во многом зависит от эффективности государственных расходов, т.е. от того, насколько разумно тратятся собранные налоги.

Наличие таких методических проблем ведет к тому, что применение на практике концепции **к.Л.н.** довольно ограниченно и требует предельной инструментальной корректности.

Литература

Ананиашвили Ю., Папава В. Налоги и макроэкономическое равновесие: лафферо-кейнсианский синтез. Стокгольм: CA&CC Press, 2010.

Балацкий Е.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. 2003. № 2. С. 88—107.

Балацкий Е.В. Инвариантность фискальных точек Лаффера // Мировая экономика и международные отношения. 2003. № 6. С. 62—71.

Agënor P.-R. The economics of adjustment and growth. San Diego: Academic Press, 2000.

Fullerton D. Laffer curve //The New Palgrave Dictionary of Economics. Second Edition. Eds. S.N.Durlauf and L.E.Blume. Palgrave Macmillan, 2008.

Laffer A.B. Government Exactions and Revenue Deficiencies // The Cato Journal. 1981. Vol.1. P.1—21.

Laffer A.B. The Laffer Curve — Past, Present, and Future // Backgrounder. No.1765. June 1. 2004. Heritage Foundation.

Puljic M. The application of the Laffer curve approach in the problem of indebtedness. Seminar Paper. Vienna, 2006.

Wanniski J. Taxes, Revenues, and the «Laffer Curve» // Public Interest. № 50. 1978. P. 3—16.

Е.В. Балацкий,
доктор экономических наук, профессор

КРИВАЯ ЛОРЕНЦА
(LORENZ CURVE)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налогообложение; политика налоговая; система налоговая*

Кривая Лоренца (**к.Л.**) — графическое представление распределения доходов между группами населения, а также степени неравенства в распределении этих доходов до и после налогообложения.

Названа по имени американского экономиста и статистика М. Лоренца (Max O. Lorenz, 1876—1959), который предложил ее в 1905 г. для отображения неравенства распределения доходов населения. Описывает, какую часть совокупного дохода общества получает каждая из групп населения, начиная с самой бедной и заканчивая группой с самыми большими доходами.

На рис. 1 прямая линия показывает распределение доходов в условиях абсолютного равенства (каждая группа населения имеет доход, пропорциональный своей численности, например 20% населения имеют 20% совокупных доходов, 40% населения — 40% совокупных доходов и т.д.). Каждая точка на горизонтальной оси обозначает суммарную долю населения, обладающую данным доходом (например, из рисунка видно, что 80% населения получают примерно 40% доходов, оставшиеся 60% доходов приходятся на 20% богатого населения).

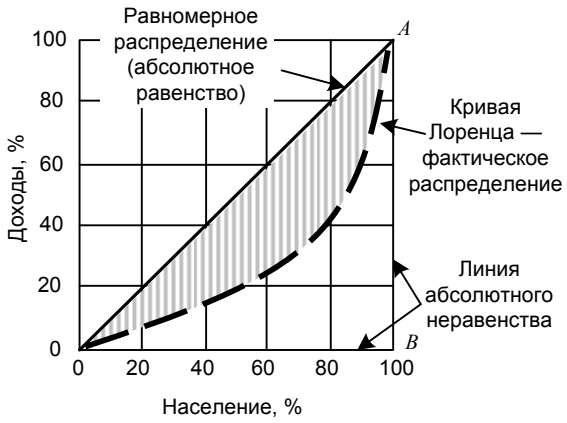


Рис. 1. **Кривая Лоренца**

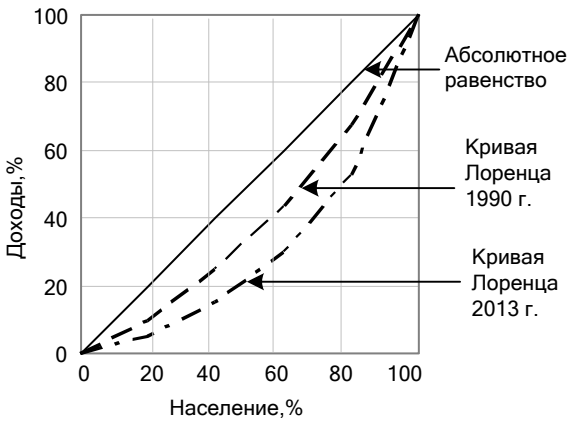


Рис. 2. **Изменение распределения денежных доходов населения Российской Федерации за период 1990—2013 гг.**

Заштрихованная область отражает отклонение от равномерного распределения. Чем ближе **к.Л.** к линии абсолютного равенства, тем равномернее распределены доходы населения в стране. Чем дальше кривая фактического распределения доходов отстоит от линии абсолютного равенства, тем больше неравенство.

Построение **к.Л.** по данным о распределении общего объема денежных доходов населения по 20%-ным группам на примере Российской Федерации демонстрирует усиление неравномерности распределения (неравенства) по итогам 2013 г. по сравнению с 1990 г. (см. рис. 2).

Количественно степень неравномерности можно оценить при помощи таких показателей, как коэффициент Джини (предложен итальянским экономистом К. Джини (Corrado Gini, 1884—1965) и коэффициент фондов.

Коэффициент Джини (индекс концентрации доходов) — характеризует степень отклонения линии фактического распределения общего объема доходов от линии их равномерного распределения. На рис. 1 это отношение площади заштрихованной области к площади треугольника *OAB*. Чем более выпуклой будет кривая Лоренца, чем более неравномерно распределение доходов, тем большим будет коэффициент Джини. Величина коэффициента может варьироваться от 0 до 1. При абсолютном неравенстве заштрихованная площадь совпадает с треугольником *OAB* и коэффициент будет равен 1. И наоборот, при абсолютном равенстве заштрихованная площадь будет равна нулю, соответственно и коэффициент Джини будет равен нулю.

Коэффициент фондов (коэффициент дифференциации доходов) — характеризует степень расслоения и определяется как соотношение между средними уровнями денежных доходов 10% населения с самыми высокими доходами и 10% населения с самыми низкими доходами.

В налогообложении применение **к.Л.** дает графическую интерпретацию неравенства доходов до и после налогообложения в различных налоговых системах (рис. 3).

При прогрессивном налогообложении с более высоких доходов взимается более высокий налог, в результате чего неравенство доходов после налогообложения уменьшается (**к.Л.** для доходов после уплаты налогов показывает более равномерное распределение, чем для доходов до уплаты налогов, т.е. расположена ближе к линии абсолютного равенства.

В нейтральной *системе налоговой* **к.Л.** до и после вычета налогов практически совпадают, соответственно неравенство остается неизменным.

Регрессивная *система налоговая*, напротив, увеличивают неравенство в распределении доходов (**к.Л.** для доходов после уплаты расположена дальше от линии абсолютного равенства, чем до уплаты налогов).

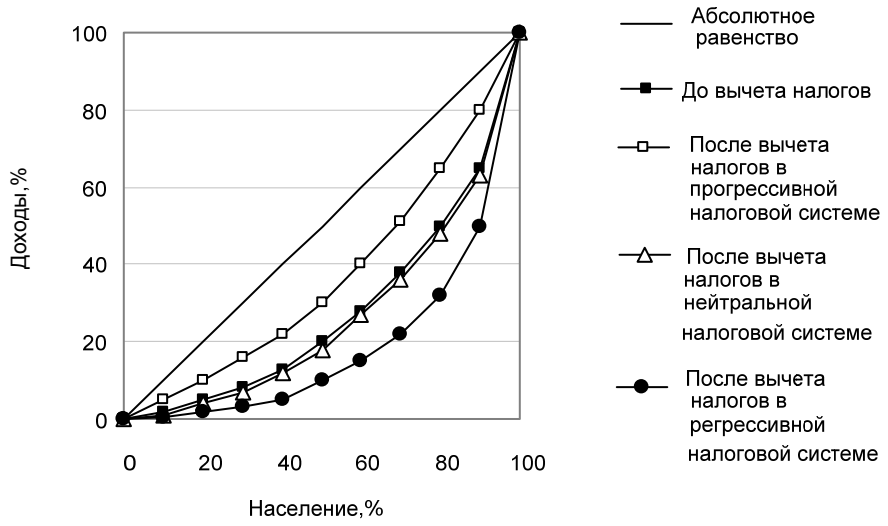


Рис. 3. **Распределение населения по доходам для различных налоговых систем**

При наличии соответствующих данных можно построить **к.Л.**, отражающие удельный вес доходов каждой группы населения в совокупном доходе до уплаты налогов и после вычета налогов, и, сравнив соответствующие коэффициенты концентрации, сделать выводы о влиянии проводимой государством *политики налоговой* на выравнивание доходов населения. Таким образом, построение **к.Л.** позволяет наглядно продемонстрировать процесс выравнивания доходов населения через проведение мер налоговой политики.

Аналогичные выводы можно сделать также с применением коэффициентов фондов и Джини, которые позволяют количественно измерить степень расслоения общества по доходам до и после налогообложения. Если данные коэффициенты за один и тот же период времени рассчитать сначала по доходам до налогообложения, а потом сравнить с коэффициентом по доходам этих же групп населения после налогообложения, изменчивость его будет свидетельствовать об уровне увеличения (уменьшения) неравенства. Если коэффициент уменьшается, значит, *система налоговая* осуществляет выравнивание доходов. Если он увеличивается, следовательно, система решает прямо противоположную задачу. Если же он остается неизменным, тогда система является нейтральной.

В налогообложении **к.Л.** применяется также для оценки степени неравномерности межрегионального распределения налогов и налоговой нагрузки.

Литература

Камалян А.К., Слепокуров А.В. Оценка уровня дифференциации налогового бремени между субъектами Российской Федерации // Финансы и кредит. 2010. № 9. С. 10—14.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. М.: ДелоЛТД, 1993.

Lorenz M.O. Methods of Measuring the Concentration of Wealth // American Statistical Association Publication. Vol. IX (1904—1905). № 70. June. P. 209—219.

Е.Н. Орлова,
кандидат экономических наук, доцент

КУЛЬТУРА НАЛОГОВАЯ
(TAX CULTURE)

См. также: *законодательство налоговое; нагрузка налоговая (налоговое бремя); уклонение от уплаты налогов; оппортунизм налоговый; отношения налоговые; обязательства налоговые; поведение налоговое; уклонение от уплаты налогов*

Культура налоговая **(к.н.)** — сформировавшийся уровень социального развития общества и государства, обуславливающий осознание их взаимозависимости, а также понимание субъектами *отношений налоговых* своих прав и необходимости добросовестного исполнения законодательно возложенных на них обязанностей в сфере налогообложения.

Невысокий уровень **к.н.** и искаженные нормы налоговой морали являются причинами толерантного отношения общества к *уклонению от уплаты налогов*, которое, в свою очередь, обуславливает распространение такого явления, как налоговый оппортунизм. С развитием рыночных отношений налоговый оппортунизм становится все более значимой проблемой, поскольку он деструктивно влияет не только на сферу налогообложения, но и на другие сферы деятельности общества, экономики и государства, являясь существенной угрозой для экономической и национальной безопасности страны.

Борьба с налоговым оппортунизмом предполагает повышение **к.н.** Процесс повышения **к.н**. должен строиться с учетом ряда **социально-экономических факторов** (рис. 1).

1. Социальная направленность и эффективность расходования бюджетных средств. Если бюджетные средства расходуются неэффективно, если качество общественных благ, предоставляемых плательщикам налогов и сборов в качестве компенсации за налоговые платежи, невысокое, если нарушается принцип справедливости, финансовые решения принимаются недемократическим путем, вопреки воле большинства, стимулы к сокрытию плательщиками налогов и сборов своих доходов увеличиваются. Таким образом, когда финансовая политика государства оценивается плательщиками налогов и сборов негативно с позиций справедливости и эффективности, то у них возникает больше стимулов к уклонению от уплаты налогов. Подобная практика усиливается также, если финансовая политика приводит к высокой инфляции, тем самым автоматически повышая *обязательства налоговые.*

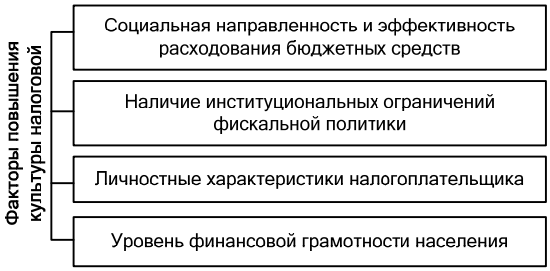


Рис. 1. **Социально-экономические факторы повышения культуры налоговой**

2. Наличие институциональных ограничений фискальной политики. Отсутствие институциональных ограничений фискальной политики побуждает плательщиков налогов и сборов к сокрытию доходов, которое в этом случае становится формой защиты от неограниченной власти государства. Если налогоплательщики лишены возможности влиять на политические решения, то те, кто не обладает достаточным уровнем финансовой грамотности, начинают позиционировать налоги исключительно как доходы государства и, следовательно, как безвозвратные потери для плательщиков налогов и сборов. При таких условиях легальный выход индивидов из состава плательщиков налогов и сборов является одним из методов ограничения власти государства и его стремления к постоянному увеличению государственных расходов и налогов.

3. Уровень финансовой грамотности населения является основой принятия рациональных финансовых решений. Осознание необходимости уплаты налогов невозможно без определенной финансовой подготовки, поскольку уплаченные налоги сокращают реальный доход домашнего хозяйства. Чем больший объем денежных средств расходуется домашними хозяйствами на уплату налогов, тем меньше денежных средств оно может направить на текущее потребление и сбережение. На первый взгляд уплата налогов и сборов не соответствует экономическим интересам домашнего хозяйства. Однако финансово грамотный гражданин осознает, что налоги и сборы являются одним из источников поступлений государственного бюджета и централизованных денежных фондов, средства которых направляются в форме общественных благ и социальных трансфертов отдельным домашним хозяйствам, повышая уровень их дохода, а также расходуются на удовлетворение общественных потребностей, в том числе на обеспечение нормальных условий их жизни и деятельности.

4. Личностные характеристики плательщика налогов и сборов. Фискальное поведение гражданина в значительной мере зависит и от особенностей его личности — склонности к риску, законопослушности, чувства ответственности, гражданского долга. В качестве примера влияния личностных особенностей плательщиков налогов и сборов на его *поведение налоговое* можно привести типологию личности в соответствии с целевой ориентацией индивида: тип homo economicus — стремится к максимизации личной выгоды, тип homo institutius — к повышению своего положения в обществе. Экономические агенты первого типа для достижения своей цели активно используют неопределенность *законодательства налогового*, а также возможности установления индивидуальных контактов и договоренностей с работниками налоговых органов. Они склонны к использованию «серых» схем уклонения от уплаты налогов и достижению неформального компромисса с работниками налоговых органов в целях уменьшения *налогового бремени*. Для экономических агентов второго типа первоочередную роль играют институциональные ограничения, что делает их более ориентированными на упорядоченные *отношения налоговые* с четко определенными налоговыми правилами, однако, желательно, с предоставлением льготного режима налогообложения непосредственно для себя. Соответственно преобладание у налогоплательщиков особенностей того или иного типа личности определяет характер налоговых отношений, масштабы и формы преднамеренного уменьшения *обязательств налоговых*.

Под влиянием главным образом указанных факторов формируется общий уровень **к.н.** в государстве, на который дополнительно могут оказывать влияние:

(1) поведение других плательщиков налогов и сборов. Дисциплинированные плательщики имеют существенно более высокие издержки, которые не могут быть компенсированы за счет эффективного ведения бизнеса. При значительных масштабах *уклонения от уплаты налогов* в какой-либо отрасли индивидуальные расходы после налогообложения у эффективных производителей, не уклонявшихся от налогов, становятся выше предельных издержек в отрасли. В этом случае эффективные производители вынуждены прекратить свою деятельность либо снизить издержки посредством уклонения от уплаты налогов. В отношении физических лиц аналогичная ситуация может наблюдаться в уклонении от уплаты *налога подоходного индивидуального* при получении заработной платы «в конвертах». Если это становится общей нормой поведения не только на малых предприятиях, но и на средних, то такая практика начинает восприниматься как не противоречащая нормам **к.н.** и морали;

(2) отношение общества к такому поведению. В тех странах, где общество нетерпимо относится к фактам уклонения от уплаты налогов, уровень **к.н.** значительно выше, и, наоборот, если общество толерантно относится к такой практике, то уклонение от уплаты налогов воспринимается как нормальное явление, не заслуживающее общественного порицания.

Накопленный в странах с развитой экономикой опыт свидетельствует, что основными мерами, направленными на повышение уровня **к.н.**, являются следующие.

1. Совершенствование *законодательства налогового* и системы налогового контроля. Нарушение налогового законодательства имеет своим следствием значительное сокращение налоговых поступлений в бюджеты различных уровней. Поэтому налоговые органы призваны обеспечить соблюдение плательщиками *законодательства налогового*. Решение этой задачи возможно посредством четкого функционирования системы налогового контроля. Поведение плательщика налогов и сборов достаточно часто определяется не размышлениями о пополнении доходной части бюджета, а сравнением разницы между суммой уплачиваемого налога и величиной санкций за уклонение от него. Если эта разница невелика, а вероятность обнаружения факта уклонения от налога минимальна, то плательщики предпочтут уйти от уплаты налогов или минимизировать их.

2. Взаимодействие налоговых органов с плательщиками налогов и сборов. Причина возникновения многих налоговых споров — различная трактовка субъектами налоговых отношений положений налогового законодательства. Предоставление налоговыми органами полной и объективной информации о налоговом законодательстве, его разъяснение являются одним из основных направлений решения данной проблемы.

3. Повышение уровня финансовой грамотности, повышение прозрачности расходования

бюджетных средств. В связи с этим важными задачами налоговых органов для достижения этой цели являются разъяснение плательщикам налогов и сборов необходимости уплачивать налоги, предоставление информации об их правах и обязанностях, включение налоговых дисциплин в учебные планы школ и вузов. Результаты проведенных в развитых странах исследований дают возможность утверждать, что налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы плательщики налогов и сборов были знакомы с дальнейшим распределением средств, знали о том, на какие цели расходуются уплаченные ими налоги, были осведомлены о порядке уплаты налогов и мерах ответственности за нарушение *обязательств налоговых*.

Литература

Майбуров И.А. Массовый оппортунизм налогоплательщиков как следствие отсутствия в нашем обществе налоговой морали // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 179—193.

Майбуров И.А., *Соколовская А.М.* Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Luttmer E.F., Singnal M. Tax moral // Journal of economic perspectives. 2014. Vol. 28. № 4. P. 149—168.

Nerré B. The concept of tax culture // Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association. Vol. 94 (2001). P. 288—295.

Alm J., Torgler B. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality // Journal of Business Ethics. Vol. 101. № 4 (July 2011). P. 635—665.

Kahneman D., Tversky A. Prospect theory: An analysis of decision under risk // Econometrica, 1979. 47(2). P. 263—291.

С.А. Белозеров,
доктор экономических наук, профессор

ЛАГ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ
(LAG OF TAX POLICY)

См. также: *законодательство налоговое; инструменты налоговой политики; политика налоговая; плательщик налогов и сборов; регулирование налоговое; система налоговая*

Лаг налоговой политики **(л.н.п.)** — промежуток времени между моментом возникновения определенной проблемы в социально-экономической жизни общества и моментом ее разрешения при помощи средств дискреционной *политики налоговой*.

В теории налогообложения выделяют внутренний и внешний **л.н.п**.

Виды лагов политики налоговой

Внутренний л.н.п. продолжается от момента возникновения конкретной проблемы в сфере социально-экономического развития общества и до момента реализации *инструмента налоговой политики*, направленного на ее решение. Внутренний лаг состоит из следующих лагов:

(1) лаг распознавания — период времени от возникновения в экономике процессов или явлений, обусловливающих необходимость вмешательства государства, до того момента, когда правительством была осознана необходимость такого вмешательства;

(2) административный лаг — от момента принятия решения о необходимости применения соответствующих инструментов налоговой политики до начала их практического использования, определяемого моментом введения в действие соответствующего нормативного правового акта.

Продолжительность внутреннего лага в значительной мере определяется действием факторов, связанных с особенностями законотворческого процесса и эффективностью работы административного аппарата. К основным из них относятся: (1) сложность и уникальность проблемы социально-экономического развития общества; (2) своевременность идентификации ее уполномоченными субъектами и оперативность обоснованного выбора инструментов налоговой политики для ее решения и внесения законодательной инициативы; (3) регламент и эффективность работы высшего органа законодательной власти страны, определяющие продолжительность времени прохождения законопроекта по всем этапам его рассмотрения и принятия; (4) оперативность экспертизы принятого закона и подписания его текста президентом или главой высшего органа законодательной власти; (5) порядок обнародования подписанного закона и вступления его в силу.

В зависимости от политических условий внутренний **л.н.п.** может быть достаточно длительным, он состоит из затяжного законотворческого процесса, а также продолжительного периода до вступления в силу изменений *законодательства налогового*. Все это может привести к снижению эффективности воздействия мер антикризисной налоговой политики, направленных на сглаживание циклических колебаний. В определенных случаях от момента возникновения проблемы, вызвавшей необходимость принятия мер *регулирования налогового*, до вступления такого мероприятия в силу может пройти около полутора-двух лет, а за этот период экономика, вполне возможно, уже будет находиться в другой стадии экономического цикла и потребность в подобном регулировании отпадет.

Внешний л.н.п. (носит также название лага реализации) имеет место с момента введения мер *политики налоговой* (вступления в силу соответствующего нормативного правового акта) и до момента проявления первых результатов действия таких мер. Название «внешний» **л.н.п.** связано с тем, что решение в сфере *политики налоговой* выходит «на поверхность» в виде действия конкретных инструментов. Его продолжительность определяется:

(1) действенностью мер налогового регулирования, т.е. возможными изменениями в объемах обязательств налоговых, которые обусловлены действием соответствующих инструментов. Чем существеннее изменяются (уменьшаются или, наоборот, увеличиваются) налоговые платежи субъекта налогообложения, тем раньше и существеннее проявятся результаты такого воздействия;

(2) продолжительностью налогового периода по налогу или сбору, по которому введены соответствующие меры *регулирования налогового*. Чем более короткий налоговый период, тем скорее плательщики налогов почувствуют изменения в налогообложении и тем более быстрой будет реакция на такие меры;

(3) текущей фазой экономического цикла. Так, в фазах кризиса и рецессии плательщики налогов испытывают острую нехватку собственных оборотных средств, поэтому любое изменение *нагрузки налоговой* в этих фазах воспринимается особенно остро, что обусловливает быстроту реакции;

(4) структурой *системы налоговой*. Скорость реализации *инструментов налоговой политики* по конкретному налогу или сбору в определенной мере зависит от соотношения различных видов налогов внутри системы (прямых и косвенных, с физических и юридических лиц, федеральных, региональных и местных), а также

от соотношения *ставок налоговых имплицитных*;

(5) внутренними свойствами экономической системы — общим уровнем экономического развития государства, соотношением отдельных секторов экономики, эффективностью государственного управления, *культурой налоговой*, масштабами теневой экономики и *уклонения от уплаты налогов*.

Все элементы экономической системы государства находятся в тесной взаимосвязи, поэтому изменения в конструкции одного налога может через определенный промежуток времени привести, кроме воздействия на *объект налогообложения* данного налога, также и к увеличению или уменьшению *баз налоговых* по другим налогам. Так, вследствие снижения *ставки налоговой* с доходов физических лиц увеличивается объем средств, затрачиваемых на приобретение товаров и услуг, это ведет к росту доходов предприятий и увеличению базы по *налогу на прибыль*. Уменьшение ставки налога на прибыль способствует увеличению средств предприятий, которые могут расходоваться для повышения заработной платы работников.

Важное средство сокращения продолжительности **л.н.п.** — реализация недискреционной *политики налоговой* и широкое применение *стабилизаторов налоговых встроенных*.

Литература

Фискальное регулирование циклических колебаний в экономике: теория и практика: Монография / Под ред. А.Д. Данилова. К.: ДКС-центр, 2013.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Податкова політика: теорія, методологія, инструментарій. Навчальний посібник / Під ред. Іванова Ю.Б., Майбурова І.А. Харків: ІНЖЕК, 2010.

Податкова політика України. Навчальний посібник / За ред. П.В. Мельника. К.: Знання України, 2010.

Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. ред. Ю.Б. Іванова. Х.: ІНЖЕК, 2007.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ЛИЦО ФИЗИЧЕСКОЕ КАК ПЛАТЕЛЬЩИК НАЛОГОВ

(INDIVIDUAL TAXPAYER)

См. также*: доход как объект налогообложения; налог подоходный индивидуальный; налогообложение двойное; объект налогообложения; обязанность налоговая; отношения налоговые; поведение налоговое; резидентство налоговое*

Лицо физическое как плательщик налогов **(л.ф.п.н.)** — индивид, получающий доход, обладающий имуществом, осуществляющий хозяйственную или иную деятельность, вследствие чего у него возникают обязанности, связанные с уплатой налогов.

Обязанность **л.ф.п.н.** по уплате налогов вытекает из присущих ему как гражданину прав, связанных с получением общественных благ, финансируемых за счет налоговых доходов бюджета.

Для целей налогообложения **л.ф.п.н.** разделяются на две категории (рис. 1).

Рис. 1. **Классификация лиц физических как плательщиков налогов по характеру осуществления ими трудовой деятельности, влияющему на порядок их налогообложения**

Граждане, занимающиеся предпринимательской и иной профессиональной деятельностью и получающие от этой деятельности доход или гонорар, уплачивают с этого дохода (гонорара) *налог подоходный индивидуальный*. К иным видам профессиональной деятельности относится индивидуальная трудовая деятельность лиц свободных профессий, частных адвокатов, врачей, охранников, нотариусов, творческих деятелей (писателей, артистов, художников) и т.п. Индивидуальные предприниматели могут применять *режимы налоговые специальные*.

Граждане, не занимающиеся предпринимательской и иной индивидуальной приносящей доход деятельностью, уплачивают налоги, установленные в государстве для **л.ф.п.н.** по основаниям, не связанным с ведением хозяйственной деятельности. Самым крупным в России из таких налогов по сумме поступления является налог на доходы физических лиц.

Л.ф.п.н. — исторически первая категория плательщиков налогов и сборов. Первоначально налогами облагались только **л.ф.п.н.**, налогообложение юридических лиц было введено гораздо позднее.

В отдельных случаях *обязанность налоговая* может возлагаться не только на отдельных **л.ф.п.н.**, но и на различного рода их объединения, не являющиеся юридическими лицами. Например, во Франции *налог подоходный индивидуальный* взимается с совокупного (объединенного для целей налогообложения) дохода всех членов семьи (домохозяйства).

Л.ф.п.н. характеризуется своим *поведением налоговым*, отношением к возлагаемой на него *обязанности налоговой*. Согласно налоговой теории обмена, основанной на возмездном характере налогообложения, **л.ф.п.н.** заинтересованы в уплате налогов, так как на них граждане как бы покупают у государства услуги по охране, поддержанию порядка, развитию экономической инфраструктуры и др. *Отношения налоговые* такого рода соответствовали условиям средневекового строя с господством договорных отношений. Сформулированная швейцарским экономистом Ж. Сисмонди (Jean de Sismondi) налоговая теория наслаждения рассматривает налог для плательщика налогов не только как жертву, но и как наслаждение. **Л.ф.п.н.** получает удовольствие от пользования общественными благами, оплаченными за счет его налогов. Теория налога как страховой премии рассматривает налоги как платеж, уплачиваемый на случай наступления какого-либо риска. В данном случае **л.ф.п.н.** заинтересовано застраховать свою собственность от войны, стихийного бедствия, пожара и т.д. Согласно классической теории налогов, налоги являются основным источником государственных доходов, поэтому все плательщики налогов обязаны их уплачивать.

Пять оснований налогообложения л.ф.п.н. — рис. 2.

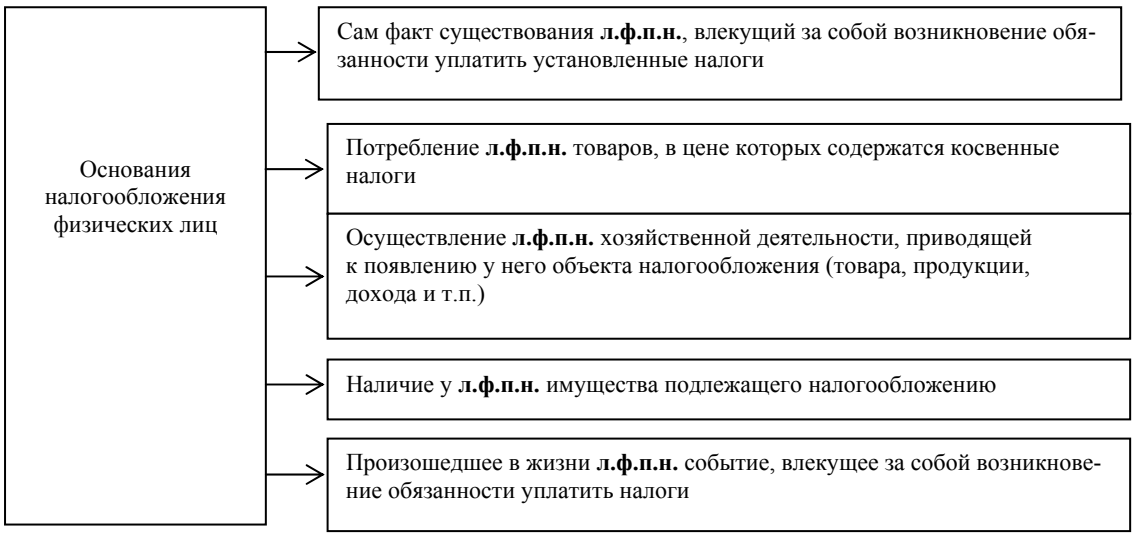


Рис. 2. **Основания налогообложения лиц физических**

1. К налогам, использующим первое основание налогообложения **л.ф.п.н.**, относится подушная подать, которая взималась с античных времен вплоть до начала XX в. в большинстве стран мира. В Древнем Риме подушная подать носила название capitatio. Данный налог уплачивало каждое **л.ф.п.н.** (за исключением отдельных категорий лиц), находящееся в определенном возрасте, обычно мужского пола. Предполагалось, что каждое **л.ф.п.н.**, проживающее в государстве, обладает трудоспособностью и получает доход, с которого оно в состоянии уплачивать налог. При этом важным условием взимания с **л.ф.п.н.** такого рода налогов являлось определение возрастных границ, в пределах которых **л.ф.п.н.** несло обязанности по уплате налога. В частности, в Китае во II в. до н.э. в целях увеличения государственных доходов возрастные границы взимания подушевого налога были расширены с 15—56-летнего периода до 3—80-летнего, что повлекло за собой многочисленные случаи отцеубийства и детоубийства.

2. *Налоги косвенные*, появившиеся с античных времен и применяющиеся до настоящего времени в большинстве стран мира, увеличивают цену потребляемых **л.ф.п.н.** товаров и услуг. В связи с этим, несмотря на то что формально плательщиком такого рода налогов (акцизов, НДС, таможенных пошлин и т.п.) являются хозяйствующие субъекты, участвующие в производстве и реализации товаров (услуг), фактическим носителем бремени по уплате этих налогов является потребитель, т.е. **л.ф.п.н.**

3. *Обязанность налоговая* возникает у **л.ф.п.н.**, осуществляющего предпринимательскую деятельность. До возникновения коллективной формы хозяйственной деятельности в виде корпораций и организаций каждая производственная единица принадлежала конкретному **л.ф.п.н.** Поэтому налоговая обязанность возлагалась на их владельцев — на купца, владельца рудника и т.д. В настоящее время налогообложению подлежат **л.ф.п.н.**, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

4. Имущество, принадлежащее **л.ф.п.н.**, является *объектом налогообложения* различными налогами. Обычно облагается *налогами имущественными* только дорогостоящее имущество, такое как квартира, дом и т.п. Это вызвано необходимостью возложения налоговой нагрузки на наиболее платежеспособную часть населения страны, способную приобрести такое имущество. С античных времен взимаются налоги с **л.ф.п.н.**, владеющих зданиями, домами. В настоящее время в России **л.ф.п.н.** уплачивают следующие имущественные налоги — транспортный, земельный, на имущество.

5. Отдельные события, происходящие в жизни **л.ф.п.н.**, влекут за собой возникновение *обязанности налоговой*. Самое распространенное — получение **л.ф.п.н.** дохода. В связи с регулярной трудовой деятельностью **л.ф.п.н.** получает доход, с которого оно уплачивает *налог подоходный индивидуальный*. К иным событиям в жизни **л.ф.п.н.**, которые могут вызвать *обязанность налоговую*, относится получение наследства или дорогостоящего подарка.

Налогообложение доходов **л.ф.п.н.**, проживающих в нескольких странах, осуществляется в той стране, где он признан резидентом. Это правило установлено для предотвращения *налогообложения двойного* **л.ф.п.н.**, пребывающего в течение налогового периода в нескольких странах. Критерии, позволяющие определить статус **л.ф.п.н.** в отношении обязанности уплачивать установленные законодательством налоги и сборы с позиции *резидентства налогового*, приведены в таблице.

Критерии определения налогового статуса л.ф.п.н. с позиции резидентства

Наименование критерия	*Содержание условий*
Физическое присутствие	Подразумевается фактическое пребывание на территории государства не менее определенного срока в течение установленного периода (в российском *законодательстве налоговом* — не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев)
Место расположения жилого помещения	Предполагает наличие постоянного места проживания на территории данного государства
Центр интересов (личных и профессиональных)	Предполагает присутствие тесных личных и экономических связей на территории данного государства
Фактическое проживание	Предполагает наличие на территории данного государства фактического проживания **л.ф.п.н.**
Гражданство	**Л.ф.п.н.** считается налоговым резидентом той страны, гражданином которой оно является
Соглашения, заключенные между компетентными органами государств	Применяется в тех случаях, когда определить налоговый статус **л.ф.п.н.** по другим критериям невозможно

Выбор страны пребывания **л.ф.п.н.** в зависимости от уровня налогообложения доходов позволяет экономить на налоговых платежах. Страны с низкими *ставками налоговыми* на доходы **л.ф.п.н.** привлекают для проживания на своей территории иностранных граждан с высокими доходами. В частности, в Монако проживает значительное количество профессиональных спортсменов и актеров ввиду того, что в этой стране отсутствует *налогообложение* доходов **л.ф.п.н.**

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

Литература

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Alm J., Cherry T., Jones M., McKee M. Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior // Journal of Economic Psychology. 2010. Vol. 31. Issue 4. P. 577—586.

Д.Ю. Федотов,
доктор экономических наук, доцент

ЛИЦО ЮРИДИЧЕСКОЕ КАК ПЛАТЕЛЬЩИК НАЛОГОВ

(LEGAL ENTITY AS TAXPAYER)

См. также*: нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог на прибыль; обязанность налоговая; обязательство налоговое; плательщик налогов и сборов; субъект налогообложения*

Лицо юридическое как плательщик налогов **(л.ю.п.н.)** — организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, несет обязанности.

Л.ю.п.н. обладает широким спектром прав и обязанностей. Одна из важнейших его обязанностей — уплата налогов и иных обязательных платежей в государственный бюджет. Поэтому в большинстве стран государственная регистрация **л.ю.п.н.** в едином государственном реестре **л.ю.п.н.**, после которой у него возникает правоспособность, осуществляется налоговыми органами. Правоспособность **л.ю.п.н.** прекращается после исключения его налоговыми органами из указанного реестра.

Первой организационной формой **л.ю.п.н.**, созданного за счет объединения имущества нескольких граждан, была корпорация. Впервые корпорации возникли в Древнем Риме. Активно создавались и развивались корпорации в эпоху Великих географических открытий, в том числе для ведения колониальной торговли (например, европейские Ост-Индские компании).

Появившиеся новые хозяйствующие субъекты стали плательщиками налогов. При этом *обязательства налоговые* **л.ю.п.н.** зависели от сложившейся в стране *системы налоговой*. В частности, в Древнем Риме корпорации уплачивали те же налоги, что и римские граждане — поземельный и иные *налоги имущественные*. Независимо от того, создавалось ли специальное **л.ю.п.н.** для ведения предпринимательской деятельности или нет, хозяйствующие субъекты, которыми могла быть как корпорация, например специально созданная для добычи полезных ископаемых, так и владелец аналогичного рудника, являющийся физическим лицом, уплачивали одинаковые налоги. Первые налоги, которыми облагались только **л.ю.п.н.**, были введены только в XIX в. В России специально для налогообложения деятельности предприятий в 1898 г. был установлен промысловый налог.

Первой исторической попыткой теоретического обобщения понятия **л.ю.п.н.** явилась выдвинутая в Средние века **теория фикции**, которая в течение многих столетий не сходила со страниц юридической литературы, получив особенно широкое распространение в XIX в. Конкретной исторической моделью для конструирования этой теории послужила средневековая корпорация. Юридическое понятие корпорации опиралось на положение о том, что все принадлежащее корпорации не принадлежит ее отдельным членам. Поэтому, по мнению авторов этой теории, необходимо исключить из понятия корпорации всякое представление об индивидах, владеющих ее имуществом, поскольку корпорация сама по себе есть нечто целое, самостоятельное и индивидуальное. Согласно теории фикции, корпорации являются отвлеченными понятиями (nomen

intellectuale), правовыми наименованиями (nomina sunt juris), фиктивными лицами (persona ficta).

В соответствии с теорией фикции *обязательства налоговые* **л.ю.п.н.** ограничиваются только сферой деятельности самой корпорации, а также принадлежащим ей имуществом и не распространяются на учредителей и владельцев корпорации. Тем самым происходит разделение *субъектов налогообложения*: самой корпорации, выступающей **л.ю.п.н.**, и физических лиц, являющихся ее владельцами. Владельцы корпорации несут ограниченную налоговую ответственность за **л.ю.п.н.**, они не обязаны отвечать всем своим имуществом по налоговым обязательствам принадлежащей им корпорации.

В американском и западноевропейском *праве налоговом* корпорация представляет собой юридически установленную организационную форму предпринимательского объединения. Американская правовая доктрина и практика выделяют пять критериев, которым должна соответствовать корпорация: наличие статуса юридического лица; ограниченная ответственность; бессрочное существование; свободная передача акций; централизованное управление через органы управления корпорацией. Принципу ограниченной ответственности придается особое значение как фактору, способствующему развитию крупного бизнеса, в особенности в направлениях, связанных с риском, в том числе с освоением новых технологий, ранее неизвестных видов продукции, с продвижением в неосвоенные районы и т.д. Наличие ограниченной ответственности по *обязанностям налоговым* у **л.ю.п.н.** открывает перед корпорациями возможности реализации рискованных предпринимательских проектов, не опасаясь в случае неудачи обращения взыскания на имущество собственников корпорации. Убытки, полученные корпорацией, приводящие к невозможности дальнейшего ведения хозяйственной деятельности, могут быть ликвидированы через банкротство корпорации, а ее налоговая задолженность не будет перекладываться на владельцев этой корпорации.

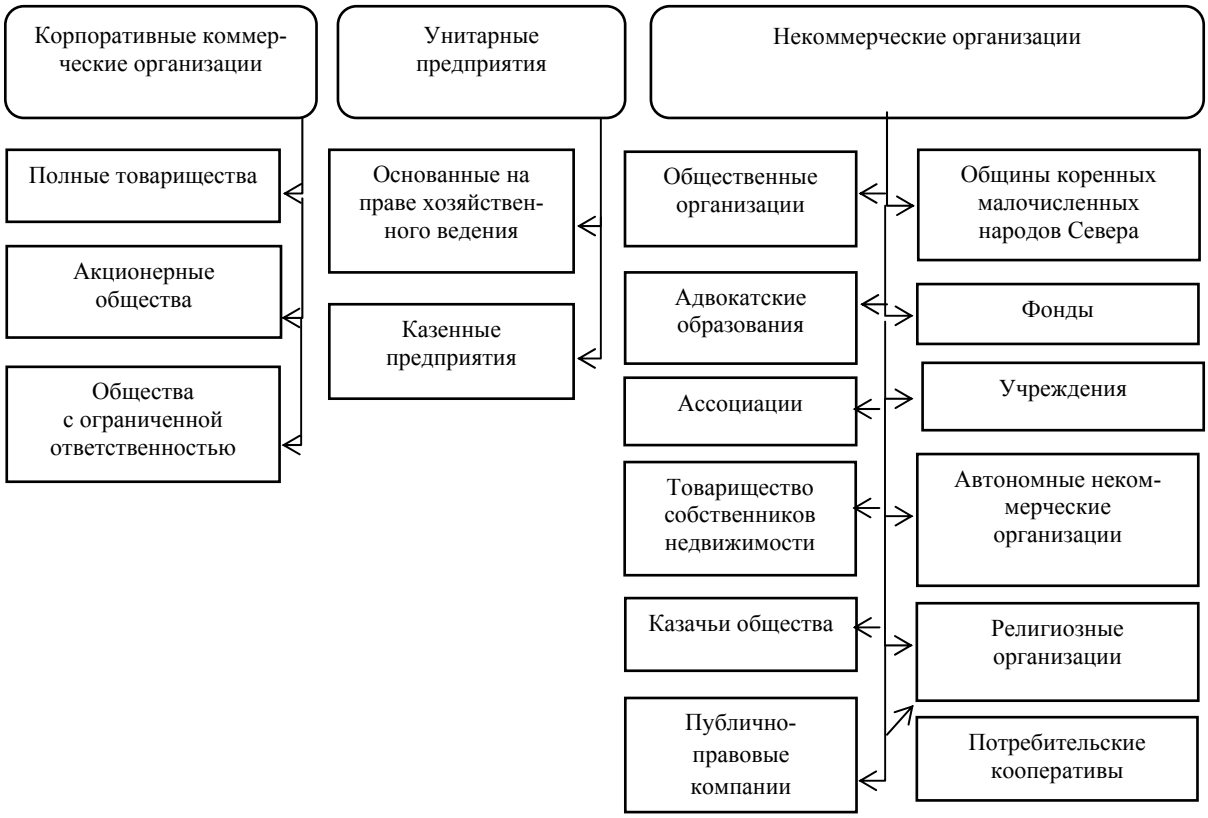
Статус юридического лица является преимуществом осуществления хозяйственной деятельности в корпоративной форме, наличие которого в отдельных случаях — это необходимое условие для доступа к государственной инфраструктуре, например для подключения к теплосетям и электросетям, получения лицензии и права осуществления определенных видов деятельности. Вместе с тем получение указанных преимуществ **л.ю.п.н.** влечет за собой увеличение *нагрузки налоговой*, она обычно выше у данной категории *плательщиков налогов*, чем у *лиц физических как плательщиков налогов*.

Объекты налогообложения, принадлежащие **л.ю.п.н.**, в то же время являются собственностью лиц, владеющих корпорацией. Это создает условия для возникновения ситуации *налогообложения двойного*, когда один объект, например прибыль, полученная **л.ю.п.н.**, сначала облагается *налогом на прибыль*, а затем, на этапе распределения прибыли, облагается налогом на дивиденды.

В зависимости от формы собственности, целей деятельности и объема имеющихся прав выделяется большое количество видов **л.ю.п.н.** **Классификацию видов л.ю.п.н.** в зависимости от организационно-правовой формы, которая оказывает влияние на объем *обязательств налоговых* **л.ю.п.н.** и перечень уплачиваемых налогов, см. на рисунке.

Корпоративные коммерческие организации — это хозяйственные товарищества и общества с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе деятельности, принадлежит на праве собственности хозяйственному товариществу или обществу.

1. Корпоративные коммерческие организации — основные плательщики налогов и сборов. Поскольку они осуществляют хозяйственную деятельность, то уплачивают большинство видов налогов, установленных в России: *налог на прибыль* организаций, *налог на добавленную стоимость*, акцизы, *налог на добычу полезных ископаемых*, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственную пошлину, налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, *налог транспортный*, *налог земельный*. Они являются налоговыми агентами в отношении *налога подоходного индивидуального*, исчисляя и удерживая его из заработной платы своих наемных работников и перечисляя его в бюджет. Корпоративные коммерческие организации — самая массовая категория **л.ю.п.н.**



Классификация видов л.ю.п.н.

2. Унитарные предприятия — коммерческие организации, не наделенные правом собственности на закрепленное за ними собственниками имущество. Имущество унитарных предприятий является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятий.

Как и корпоративные коммерческие организации, они осуществляют предпринимательскую деятельность, одна из целей которой — получение прибыли. Поэтому унитарные предприятия несут схожие с корпоративными коммерческими организациями *обязательства налоговые*. Однако они создаются органами государственного и муниципального управления прежде всего для реализации отдельных государственных и муниципальных функций, которые невозможно осуществить в иной форме. В связи с этим унитарные предприятия осуществляют свою деятельность только в некоторых отраслях экономики и поэтому подлежат обложению не всеми видами налогов, предусмотренных для **л.ю.п.н.**

3. Некоммерческие организации — это **л.ю.п.н.**, которые не преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяют полученную прибыль между участниками, учредители (участники) которых приобретают право участия (членства) в них и формируют их высший орган.

Так как некоммерческие организации не осуществляют предпринимательской деятельности, то у них отсутствует большинство *объектов налогообложения*, установленных в налогах, взимаемых с иных **л.ю.п.н.** Некоммерческие организации уплачивают налоги в связи с владением и распоряжением имуществом, используемым для осуществления уставной деятельности: налог на имущество организаций, *налог транспортный*, *налог земельный*, государственную пошлину.

В условиях глобализации мировой экономики *налог на прибыль* (корпоративный подоходный

налог), являющийся одним из основных, которым облагаются **л.ю.п.н.**, играет важнейшую роль в формировании доходов государственного бюджета и регулировании экономических процессов. Этот налог оказывает дестимулирующее влияние на инвестиционные решения корпораций, может препятствовать распределению дивидендов.

Отдельные научные исследования в области налогообложения корпораций связаны с поиском путей оптимального распределения *нагрузки налоговой* между **л.ю.п.н.** и *лицами физическими как плательщиками налогов*. Международная *конкуренция налоговая* между правительствами создает и стимулирует перевод транснациональными корпорациями результатов своей хозяйственной деятельности между странами в целях снижения налоговой нагрузки. Национальные корпорации и многонациональные компании получают выгоду от государственных расходов в странах, где они осуществляют свою производственную деятельность, но при этом стремятся снизить свою налоговую нагрузку за счет выбора более выгодной налоговой юрисдикции.

Рассматриваются альтернативные концепции налогообложения **л.ю.п.н.**:

(1) налогообложение ренты, превышающей нормальную отдачу от инвестиций, в целях поддерживания нормальной прибыли корпорации;

(2) налогообложение прироста капитала независимо от того, что источником финансирования является долг или собственные ресурсы корпорации.

Литература

Иоффе О.С. Избранные труды по гражданскому праву. М.: Статут, 2000.

Торопыгин Г.Д. Теория и история налогообложения. Самара: Самар. гуманит. акад., 2009.

Eisenhauer J.G. Ethical preferences, risk aversion, and taxpayer behavior. The Journal of Socio-Economics. 2008. Vol. 37, Issue 1. P. 45—63.

Д.Ю. Федотов,
доктор экономических наук, доцент

ЛЬГОТА НАЛОГОВАЯ
(TAX BENEFIT, TAX INCENTIVE)

См. также: *инструменты налоговой политики; освобождение от уплаты налогов; расходы налоговые; структура налога базовая (нормативная); функция налогов регулирующая; элементы налога*

Льгота налоговая (**л.н.**) — предусмотренное *законодательством налоговым* отклонение от *структуры налога базовой (нормативной)*, обусловленное необходимостью достижения целей социально-экономической политики государства, позволяющее отдельным категориям плательщиков налогов и сборов получать те или иные преимущества, состоящие в облегчении *налогового бремени*.

Л.н. — одна из наиболее сложных и дискуссионных финансовых проблем. Хотя в западной финансовой науке исследования **л.н.** (в том числе в контексте обсуждения концепции *расходов налоговых*) ведутся с 1960—1970-х, до сих пор отсутствуют единые подходы к определению концептуальной модели *структуры налога базовой (нормативной)* и вследствие этого общепризнанных критериев квалификации того или иного положения налогового законодательства или как элемента такой структуры, или как **л.н.** В целом идентификация того, что представляет собой базовая (нормативная) структура налога, служит отправной точкой для определения сущности **л.н.**

Наиболее существенные моменты определения **л.н.** — следующие их характеристики:

(1) отклонение от *структуры налога базовой (нормативной)*;

(2) предоставление преимуществ отдельным плательщикам налогов. Этот признак, например, исключает квалификацию в качестве **л.н.** освобождений от уплаты налога, не дающих преимуществ плательщику налога;

(3) использование в качестве инструмента *регулирования налогового*.

В экономической литературе для обозначения инструментов налогового регулирования, кроме **л.н.**, используются также термины: «налоговые преференции», «налоговые субсидии» и «налоговые стимулы». Обычно они рассматриваются как синонимы.

Попытки разграничения **л.н.** и **преференций** осуществляются в двух направлениях: (1) через трактовку преференций как особых льгот, являющихся инструментами реализации преимущественно таможенной политики государства; (2) посредством определения **л.н.** как одной из составляющих налоговых преференций, которые являются более широким, чем льготы, понятием. Среди иных составляющих налоговых преференций: отсрочка и рассрочка налоговых платежей; *кредит налоговый*; реструктуризация налогового долга; упрощенный порядок уплаты налогов (например, освобождение от авансовых платежей); упрощенный налоговый учет и отчетность.

Понятие «**налоговые субсидии**» (от лат. subsidium — помощь, поддержка) употребляется для обозначения непрямой государственной поддержки субъектов хозяйствования посредством предоставления **л.н.** Несмотря на близость понятий **л.н.** и «налоговые субсидии», существуют основания для их разграничения и квалификации не всех **л.н.** как субсидий. Во-первых, в СНС — 1993 подчеркивается, что получателями субсидий являются производители или импортеры-резиденты, тогда как конечным потребителям субсидии не предоставляются, а текущие трансферты органов государственного управления, перечисляемые непосредственно домашним хозяйствам в качестве потребителей, классифицируются как социальные пособия. Исходя из этого целесообразно к налоговым субсидиям относить лишь **л.н.**, предоставляемые субъектам хозяйствования. Во-вторых, поскольку инвестиционные субсидии в СНС — 1993 классифицируются не как субсидии, а как капитальные трансферты, в разряд налоговых субсидий не должны включаться *льготы налоговые инвестиционно-инновационные*. С другой стороны, среди скрытых субсидий государственным предприятиям в исследованиях Мирового банка выделяют задолженность по уплате налогов, списание налоговой задолженности, которые не являются **л.н.**

Налоговые стимулы можно определить как *инструменты налоговой политики*, побуждающие экономических агентов к определенной модели поведения, отвечающей интересам государства. В роли налоговых стимулов могут выступать не только **л.н.**, но и снижение стандартной *ставки налоговой*, переход от дифференциации ставок к «плоской» шкале, изменение процедур *администрирования налогового* и тому подобное, т.е. не только исключения из общих правил определения базовой структуры налога (нормативной) для отдельных плательщиков или их групп, но и такие изменения общих правил, следствием которых является облегчение *налогового бремени* для всех плательщиков налогов. Поэтому понятие «налоговые стимулы» по содержанию шире, чем **л.н.** С другой стороны, среди **л.н.** есть не только стимулирующие, но и поддерживающие, например льготы, которые предоставляются физическим лицам — плательщикам *налога подоходного индивидуального* в целях их социальной защиты (*льгота налоговая социальная*).

Разнообразие целей государственной налоговой политики и путей их достижения является предпосылкой многообразия **л.н.,** что предопределяет необходимость их классификации. Прикладное значение классификации заключается в том, что она позволяет проводить анализ **л.н.** на предмет определения роли отдельных их видов в системе в целях выяснения целесообразности дальнейшего использования тех или иных видов **л.н.** (см. табл.).

Наибольшее распространение получила **классификация льгот по видам налогов**. В финансовой литературе при анализе **л.н.** широко используется также их классификация по основным элементам налога, тесно взаимосвязанная с классификацией по форме предоставления.

Дискуссионность категориального аппарата, с помощью которого описываются формы **л.н.**, требует их специального рассмотрения. Прежде всего, мнения ученых расходятся относительно целесообразности выделения отдельных форм **л.н.**, в частности налоговых изъятий, а также содержания определений некоторых форм **л.н.** Нередко на особенности их определений накладывает отпечаток специфика употребляемых терминов и формулировок **л.н.** в национальном налоговом законодательстве.

Основные классификации льгот налоговых

Классификационный признак	*Виды льгот налоговых*
Вид налогов	Льготы по налогу на прибыль Льготы по налогу на доходы физических лиц Льготы по налогу на добавленную стоимость и др.
Элементы налога	Освобождение от налогообложения отдельных категорий плательщиков налогов и сборов Уменьшение объекта налогообложения Уменьшение базы налоговой Использование пониженной налоговой ставки Применение специальных методов налогового учета Увеличение налогового периода (отчетного) Уменьшение суммы налога, который подлежит уплате в бюджет Изменение срока уплаты налога
Форма предоставления льготы	Освобождение от уплаты налогов Налоговые вычеты Налоговые скидки Налоговые кредиты Рассрочки, отсрочки
Характер целей государственной налоговой олитики	Экономические Социальные Общие (призванные комплексно решать как экономические, так и социальные задачи)
Назначение льготы (характер воздействия льготы на экономического агента)	Стимулирующие Поддерживающие
Срок применения	Льготы, период применения которых не определен (постоянные) Временные льготы
Компетенция установления и масштаб применения	Общегосударственные Региональные Местные
Характер (механизм) предоставления	Льготы условные Льготы безусловные

Ряд ученых не разграничивают налоговые изъятия и вычеты, употребляя один из этих терминов. Другие ученые делают попытку их разграничения. По мнению И.А. Майбурова, налоговые изъятия — это льготы, выводящие из-под налогообложения определенные части *объекта налогообложения*, тогда как *вычеты налоговые* им трактуются как льготы, направленные на уменьшение величины налоговой базы или налогового оклада. Под *скидками налоговыми* И.А. Майбуров понимает льготы, которые дают возможность в определенных законом случаях использовать для определенных категорий налогоплательщиков или для отдельных элементов (видов) объектов налогообложения сниженные или нулевые ставки, а под *кредитами налоговыми* — льготы, которые предусматривают изменение срока уплаты налога конкретному налогоплательщику при наличии соответствующих оснований.

Другие ученые, однако, рассматривают *вычет налоговый* как вид льготы, направленной на изменение объекта налогообложения путем выделения из него отдельных составляющих (объектов) в целях его уменьшения при исчислении и уплате налога. Тогда налоговая скидка представляет собой льготу, направленную на уменьшение базы налогообложения, как правило, на сумму фактически понесенных плательщиком расходов определенного вида, а *кредит налоговый* — вид **л.н.**, направленный на уменьшение *налогового оклада* (суммы начисленного налога). Отдельные ученые рассматривают и *вычеты налоговые*, и *скидки налоговые* как льготы, направленные на уменьшение базы налоговой.

Примерами льгот, направленных на снижение *объекта налогообложения*, служит перечень операций, освобожденных от *налога на добавленную стоимость*; доходы, освобожденные от обложения *налогом подоходным индивидуальным*. Примерами **л.н.**, направленных на уменьшение *базы налоговой*, являются инвестиционная налоговая скидка, налоговая скидка на НИОКР, увеличение суммы амортизационных отчислений путем применения ускоренной амортизации, уменьшение налогооблагаемого дохода по налогу на доходы физических лиц на величину фактически осуществленных расходов на оплату услуг учреждений образования, здравоохранения и т.д. Наиболее распространенные виды налоговых кредитов — инвестиционный налоговый кредит и налоговый кредит на НИОКР.

Литература
Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: ИЭПП, 2010.
Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / За ред. А.М. Соколовської. К.: НДФІ, 2006.
OECD Best Practices for Budget Transparency // OECD Journal on Budgeting. 2002. Vol. 1. № 3. P. 7—14.
Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон (округ Колумбия): Международный валютный фонд, 2007.

А.М. Соколовская,
доктор экономических наук, професор

ЛЬГОТА НАЛОГОВАЯ ИНВЕСТИЦИОННО-ИННОВАЦИОННАЯ

(FISCAL INCENTIVES FOR INVESTMENT AND INNOVATION)

См. также*: амортизация ускоренная; вычет налоговый; инструменты налоговой политики; каникулы налоговые; кредит налоговый; льгота налоговая; льгота налоговая отраслевая; политика налоговая; освобождение от уплаты налогов; расходы налоговые; режим налоговый специальный*

Льгота налоговая инвестиционно-инновационная **(л.н.и.и.)** — разновидность *льгот налоговых*, целевое предназначение которых — стимулирование посредством *расходов налоговых* частных инвестиций, приоритетных инновационных проектов, отдельных видов деятельности, развития отдельных территорий для получения положительных социально-экономических эффектов.

Л.н.и.и. включает в себя две составляющие — инвестиционную налоговую льготу и инновационную налоговую льготу. В теории и практике налогообложения сложился двоякий подход к **л.н.и.и.** В первом случае льготирование рассматривается целостно в симбиозе стимулирования инвестиций в инновации, во втором случае — отдельно в контексте развития инвестиционной и (или) инновационной деятельности *субъекта налогообложения*.

Первый случай — комплексный характер **л.н.и.и.** — обусловлен следующим. Разработка, внедрение и коммерциализация любой инновации требуют существенных финансовых вложений, и соответственно возникает вполне объективная взаимосвязанная цепочка «инвестиции — инновации». Иными словами, именно благодаря льготированию инвестиционной деятельности, направленной на развитие инноваций, достигается положительный общественный результат. Речь идет о процессном целевом подходе.

Второй случай (субъектный подход) отражает преимущества льготного вида деятельности (инвестиционной или инновационной) по сравнению с другими обязанными лицами. В этой ситуации инвестор и инноватор рассматриваются обособленно друг от друга, без привязки к какому-либо конкретному инновационному процессу. Объясняется это, например, следующими обстоятельствами. Инвестирование может затрагивать не только инновации, но и поддержку социально незащищенных слоев населения, развитие культуры, спорта и других областей общественной жизни. А субъект налогообложения, осуществляющий инновационную деятельность, может быть связан не только с частными инвестициями, но и с бюджетным финансированием, грантами, иметь собственный капитал для развития.

Предоставление субъектам налогообложения **л.н.и.и.** есть косвенная форма государственного стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности, распространенная в мировой практике. Прежде всего, это демонстрирует льготирование частных инвестиционных проектов краткосрочного, среднесрочного характера, не требующих существенных капиталовложений. Наиболее эффективное применение **л.н.и.и.** демонстрирует японская модель государственного финансового стимулирования инвестиционной деятельности. Особенно модель проявила себя в действии во второй половине XX в., когда перед Японией стояла задача завоевания лидерства в уже существовавших сферах производства на основе использования научных, технологических и технических достижений конкурентов. В современных условиях, когда важными являются нововведения, внедряемые во все области обще-

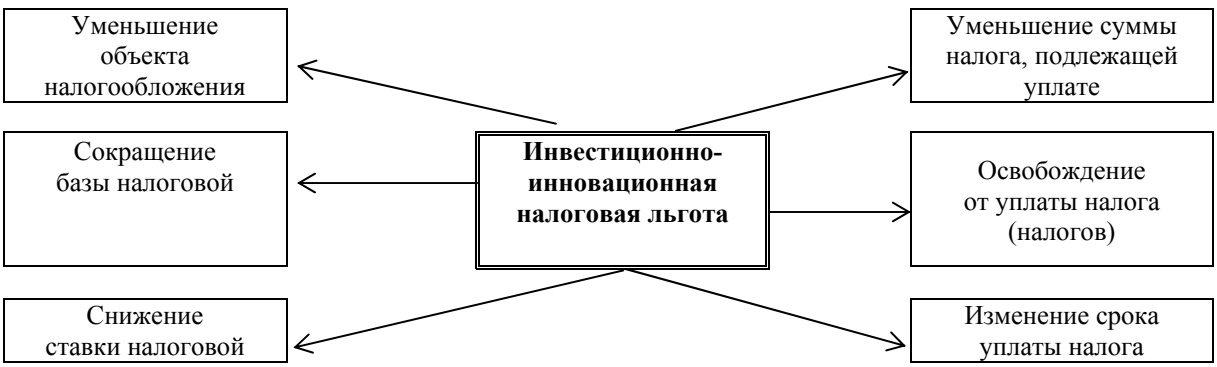
ственной жизни и требующие разных объемов и сроков финансирования (например, разработки в сфере высоких технологий), применяются обе формы государственной поддержки инновационных проектов — прямая и косвенная.

По характеру предоставления следует различать два вида **л.н.и.и.**:

(1) налоговые льготы, направленные на инвестирование субъектом налогообложения собственного капитала в модернизацию, реконструкцию, обновление основных средств, а также на развитие своей инновационной деятельности (льготы, направленные на внутреннее инвестирование и развитие);

(2) налоговые льготы для внешнего инвестора (зарубежного или национального) в целях привлечения необходимых финансовых ресурсов для реализации приоритетных государственных программ, проектов, развития инновационной деятельности другого субъекта налогообложения.

В зависимости от воздействия на тот или иной элемент налога, различают следующие виды л.н.и.и. (см. рис.).



Виды налоговой инвестиционно-инновационной льготы

1. Уменьшение *объекта налогообложения.* Примеры такой **л.н.и.и.**: выведение из-под налогообложения прибыли, полученной от инвестиционной деятельности или в результате использования нематериальных активов, которые входят в состав интеллектуальной собственности; освобождение от *налога на добавленную стоимость* выполнения НИОКР, операций по реализации результатов интеллектуальной деятельности.

2. Сокращение *базы налоговой* предусматривает применение налоговых вычетов, специальных налоговых правил и методов налогового учета. Например, согласно *законодательству налоговому* некоторых стран, налоговая база по *налогу на прибыль* может уменьшаться на расходы по научным исследованиям и научно-проектным разработкам, на формирование резервов предстоящих расходов, связанных с обновлением производственных фондов. Другой вид **л.н.и.и.**, широко распространенный в мировой практике налогового регулирования, — *амортизация ускоренная* основных средств. Ее использование позволяет не облагать часть прибыли, переведенной в амортизационный фонд, и сократить процесс возврата ранее авансированного капитала для замены старого оборудования новым.

3. Снижение *ставки налоговой.* Льготные ставки могут быть установлены в отношении одного или нескольких налогов *субъектам налогообложения*, соответствующим определенным критериям (например, частным лицам, инвестирующим денежные средства в инновационные проекты, резидентам технопарка). Действие данной **л.н.и.и.**, как правило, ограничено во времени. Размер налоговой ставки может не меняться в течение всего срока реализации *льготы налоговой*, а может постепенно увеличиваться, приближая такого субъекта налогообложения к общему порядку исчисления и уплаты налога. Сниженные налоговые ставки активно применяются в странах, где приток инвестиций ниже ожидаемой величины.

4. Уменьшение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, связано с такими **л.н.и.и.**, как

инвестиционный и исследовательский *кредит налоговый*. Это скидка, которая вычитается из суммы начисленного налога (на прибыль, доход). В качестве скидки могут выступать суммы фактически произведенных расходов инвестиционного характера или, например, определенная часть от суммы прироста собственных расходов на НИОКР по сравнению с аналогичными расходами в базисном периоде.

5. Освобождение от уплаты налога (налогов). Так, например, в отдельных странах введены *каникулы налоговые* как временное освобождение от уплаты *налога на прибыль* или частичное его снижение в отношении открывающегося инновационного бизнеса до момента наступления его прибыльности (Малайзия, Китай). *Режимы налоговые специальные* применительно к научным паркам, технопаркам являются примерами освобождения от уплаты нескольких налогов. Под эту льготу, как правило, попадает малый и средний бизнес.

6. Изменение срока уплаты налога может иметь характер отсрочки или рассрочки налогового платежа и затрагивать обязательства *субъекта налогообложения* в рамках как инвестиционной, так и инновационной деятельности. В отличие от других стран в России инвестиционный *кредит налоговый* также является формой изменения срока уплаты налога и связан с осуществлением НИОКР, технического перевооружения собственного производства, инновационной деятельностью налогоплательщика.

Наиболее распространенные виды **л.н.и.и.** в отношении внешнего инвестирования: снижение *ставки налоговой* по отдельным налоговым платежам; специальные механизмы налогообложения дивидендов; отсрочка уплаты налога в связи с реализацией инвестиционных проектов; освобождение от налогообложения прибыли, полученной от инвестиционной деятельности. Наиболее распространенные виды **л.н.и.и.** в отношении внутреннего инвестирования: инвестиционный *кредит налоговый*; *амортизация ускоренная* основных средств; освобождение от *налогообложения* доходов от реализации основных фондов, если они направлены на приобретение других основных фондов, формирование резервов предстоящих расходов.

Развитие инновационной деятельности в привязке к жизненному циклу инноваций (исследование, разработка, внедрение, потребление) стимулируется такими **л.н.и.и.**, как: *каникулы налоговые*; исследовательский *кредит налоговый*; льготное налогообложение прибыли, полученной в результате использования нематериальных активов, которые входят в состав интеллектуальной собственности; применение сниженных ставок налогообложения прибыли, полученной от реализации инновационного проекта, и др.

Для оценки уровня созданных в стране налоговых стимулов для НИОКР в мировой практике используется **индекс конкурентоспособности** условий для инновационной деятельности (B-index).

$$\text{B-index} = \frac{1 - НС_{\text{п}} \cdot \text{ПС}_{\text{п}}}{1 - Нс_{\text{п}}}, \qquad (1)$$

где $\text{ПС}_{\text{п}}$ — приведенная стоимость амортизации и налоговых преференций для инновационной деятельности; $Нс_{\text{п}}$ — ставка налога на прибыль организаций.

Индекс показывает, какой удельный вес собственных финансовых ресурсов необходим организации для осуществления единицы расходов на инновации.

В России налоговое стимулирование инновационной деятельности носит относительно узкий характер, поскольку затрагивает участников проекта «Сколково» и резидентов особых экономических зон. Отдельные преференции имеют хозяйствующие субъекты в сфере информационных технологий. Льготирование иных субъектов налогообложения ориентировано на возможности и приоритеты регионального и местного уровней. С учетом дотационного характера большинства субъектов РФ применение **л.н.и.и.** в этом случае весьма ограниченно. Также **л.н.и.и.** носят локальный характер и не затрагивают всех стадий инновационного цикла производимой продукции. На инновационных процессах негативно сказывается неоптимальное сочетание прямых и косвенных методов государственного регулирования, ориентир экономики на отраслевую, а не территориальную форму организации, низкий уровень социализации инновационной деятельности хозяйствующих субъектов. Поэтому решение проблем налогового стимулирования инновационной деятельности связано с системным подходом на государственном уровне.

Таким образом, **л.н.и.и.** носит исключительно целевой характер; может устанавливаться на разных уровнях государственного управления, как правило, предоставляется субъекту налого-

обложения, который не является конечным потребителем, на ограниченный или неопределенный период времени; воздействует на один налог или на комплекс налогов.

Литература
Манахов С.В. Налоговая составляющая инновационной политики государства: Монография. М.: Русайнс, 2014.
Налоговая политика. Теория и практика: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
Налоговые льготы: теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
Налоговые и таможенные инструменты регулирования инновационной деятельности: Монография / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской. М.: Дашков и К°, 2014.
Nelson R. (ed.) National Innovation Systems. A Comparative Analysis. Oxford. Oxford University Press, 1993.

Н.Г. Викторова,
кандидат экономических наук, доцент

ЛЬГОТА НАЛОГОВАЯ ОТРАСЛЕВАЯ

(SECTORAL TAX INCENTIVE, INDUSTRY TAX INCENTIVE)

См. также: *амортизация ускоренная; законодательство налоговое; каникулы налоговые; льгота налоговая; льгота налоговая инвестиционно-инновационная; нагрузка налоговая (налоговое бремя); скидка налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Льгота налоговая отраслевая **(л.н.о.)** — разновидность *льготы налоговой,* доминирующим следствием действия которой является предоставление отдельным отраслям экономики (видам экономической деятельности) привилегий, увеличивающих сравнительное преимущество этих отраслей (видов деятельности) и приводящих к смягчению *налогового бремени* для действующих в них *субъектов налогообложения*.

В системе инструментов государственного финансового стимулирования (рис. 1) налоговые льготы, к которым относится и **л.н.о.**, позиционируются как дифференцированные льготы (variable incentives).

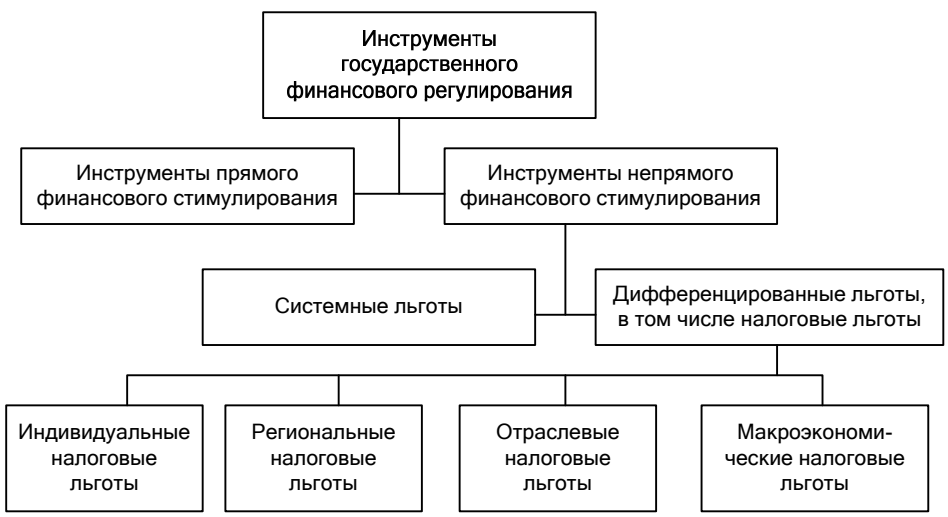


Рис. 1. **Место льгот налоговых отраслевых в системе инструментов финансового стимулирования**

Дифференцированные льготы представляют собой экономические инструменты, которые непосредственно влияют на чистый доход субъектов налогообложения, тогда как системные льготы (enabling incentives) влияют на принятие решения потенциальным инвестором. К таким льготам относятся кредитные программы, дивидендная политика и т.д.

Теория утверждает, что предоставление **л.н.о.** экономически оправдано только в случае, когда для общеотраслевых (S_B) и частных (P_B) выгод получателей льгот, а также для общеотраслевых (S_C) и частных (P_C) затрат выполняются следующие условия:

$$[(S]_B > P_B) \vee ((S_C < P_C) \wedge (S_B \geq P_B)) = [(S]_B > P_B) \vee ((S_C < P_C) \wedge (S_B = P_B)).$$

Следовательно, **л.н.о.** экономически выгодна, если общеотраслевая выгода превышает частные выгоды. Если данное условие не выполняется, а также если частные затраты превышают общеотраслевые, то предоставление **л.н.о**. ведет к неэффективному распределению ресурсов общественного сектора, стимулируя инвесторов к получению сверхприбылей.

В странах мира **л.н.о.** обычно используются в следующих секторах экономики:

(1) реальном, что обусловлено тем, что производство в отличие от сферы услуг в большей степени способствует росту занятости, а также тем, что услуги (за некоторым исключением) более ориентированы на рынок и, следовательно, менее подвержены влиянию налогов;

(2) технологически развитых отраслях с высоким потенциалом НИОКР;

(3) отраслях, связанных с развитием инфраструктуры, туризма и офшорных финансовых центров. Однако в последнем случае предоставление **л.н.о.** может привести к тому, что страна станет «налоговой гаванью»;

(4) «молодых» отраслях промышленности (infant industries). В этом случае причина введения **л.н.о.** заключается в корректировке провалов рынка (market failures), в частности неполного рынка (incomplete market), в целях использования преимущества эффекта масштаба за счет сокращения себестоимости и соответственно цены при увеличении выпуска (рис. 2).

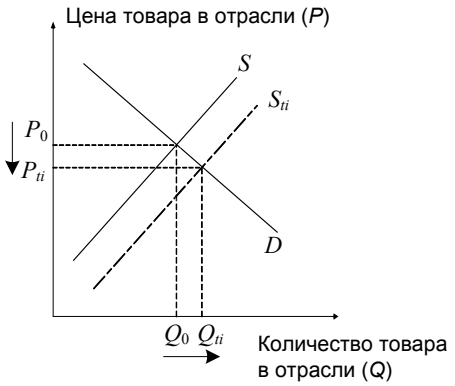


Рис. 2. **Последствия введения л.н.о. (t_i) на конкурентном рынке**

Введение **л.н.о.** в условиях конкурентного рынка ведет к росту объемов производства для тех, кто пользуется льготой, к росту предложения и к уменьшению равновесной цены товара. В результате страна может получить сравнительное преимущество в отдельной взятой отрасли, где используется **л.н.о.** Это классический аргумент защиты «молодых» отраслей промышленности. Соответственно мерой измерения эффективности **л.н.о.** может выступать уровень эффективной защиты (rate of effective protection) отрасли.

На сегодняшний день в странах мира обычно используются такие виды **л.н.о.**: освобождение от уплаты таможенных пошлин при импорте средств производства либо сырья и полуфабрикатов, используемых в процессе производства; *амортизация ускоренная* производственного оборудования; сокращение ставки налога на доход; *каникулы налоговые*; инвестиционные *скидки налоговые*; льготы при реинвестировании прибыли; льготы на профессиональное обучение персонала; перенос убытков на будущие

(предыдущие) периоды в целях налогообложения; льготный режим налогообложения дохода от прироста капитала.

Основные преимущества л.н.о.:

(1) обеспечение принципа гибкости налоговой системы, позволяющем быстро адаптировать отдельные отрасли к динамике технологического развития и развития торговли;

(2) эффективное применение **л.н.о.** в одной отрасли, приводит к повышению экономической активности в смежных отраслях (spillover effect);

(3) эффективность с позиции критериев оценки при выборе экономических агентов — получателей льгот в сравнении с другими видами льгот, поскольку сравниваются компании одной отрасли;

(4) преимущество над региональными налоговыми льготами, которые часто приводят к «гонке уступок» (race to the bottom).

При этом **л.н.о.** имеет ряд недостатков, которые в той или иной мере ухудшают эффективное функционирование принципов налогообложения в экономике (см. табл.).

Недостатки л.н.о. в системе налогообложения

Принцип налогообложения	*Недостатки налоговой отраслевой льготы*
Фискальная эффективность	1. Как и любая льгота, приводит к потерям настоящего и будущего дохода 2. Предоставление льготы одной отрасли ведет к риску лоббирования этой льготы субъектами налогообложения других отраслей
Нейтральность	Использование ведет к различному фактическому налогообложению отраслей, что может привести к искажениям при распределении трудовых ресурсов (занятого населения) либо финансовых ресурсов (инвестиций) в различных отраслях, нарушая тем самым принцип эффективности налогообложения
Справедливость	1. Применение льготы в одной отрасли может вынудить государство для сохранения своего дохода увеличить налоги для других отраслей, что, в свою очередь, может отрицательно сказаться на уровне соблюдения налогового законодательства и привести к неравенству 2. Использование льготы в одной отрасли означает более высокое налоговое бремя для субъектов других отраслей, что приводит к появлению несправедливого конкурентного преимущества между отраслями
Простота	Применение льготы ведет к усложнению администрирования налогового и соблюдения налогового законодательства; особенно это характерно для развивающихся и транзитивных экономик, которым присуща слабость налоговых администраций

В целях минимизации вышеуказанных недостатков **л.н.о.** их предоставление должно соответствовать следующим **основным принципам**.

1. Обоснованный выбор отраслей для предоставления **л.н.о.** Речь идет, прежде всего, о балансе между сравнительным преимуществом, которое предоставляет **л.н.о.**, и целесообразностью ее предоставления с экономической и/или социальной точки зрения.

2. Прозрачность. Этот принцип заключается в избегании усложнения *законодательства налогового*, поскольку это увеличивает риск «двойного финансирования». Сюда же относится четкое описание в налоговом законодательстве условий и критериев предоставления **л.н.о.**

3. Четкое определение степени полномочий налоговых органов при принятии решений о предоставлении **л.н.о.** Речь идет о соблюдении баланса между риском возникновения коррупции и гибкостью при определении критериев предоставления **л.н.о.** для конкретной отрасли.

4. Ограничение возможностей для злоупотреблений. Необходимо стремиться к предотвращению использования **л.н.о.** в качестве налоговой лазейки, приводящей к росту законного (tax avoidance) и/или незаконного (tax evasion) *уклонения от уплаты налогов*.

5. Соответствие международным налоговым правилам. Существуют международные соглашения, ограничивающие предоставление некоторых типов **л.н.о.** Например, соглашение о свободной торговле между США и Канадой налага-

ет ограничение на использование некоторых видов отраслевых промышленных льгот.

На тенденции применения **л.н.о.** в странах мира влияет уровень их экономического развития. В развитых странах используются преимущественно *амортизация ускоренная*, *льгота налоговая инвестиционно-инновационная*, инвестиционные *кредиты налоговые*, тогда как развивающиеся страны применяют **л.н.о.** в виде сокращения *ставки налоговой*, *каникул налоговых* и т.д., что обусловлено относительной простотой использования этих видов льгот.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Easson A., Zolt E. Tax incentives. The World Bank Institute, 2002.

Klemm A. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. IMF WP/09/21. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2009.

Principles to Enhance the Transparency and Governance of Tax Incentives for Investment in Developing Countries // Mobilizing Resources for Sustainable Development. OECD, 2014.

Tax Incentives and Foreign Direct Investment. A Global Survey. ASIT Advisory Studies No. 16. UNCTAD. New York and Geneva, 2000.

*Е.В. Соколовс*кая,
кандидат экономических наук,
старший научный сотрудник

ЛЬГОТА НАЛОГОВАЯ СОЦИАЛЬНАЯ

(TAX RELIEF FOR SOCIAL INVESTMENT OR SUPPORT)

См. также: *льгота налоговая; минимум необлагаемый; нагрузка налоговая (налоговое бремя); принцип справедливости; расходы налоговые; регулирование налоговое; ставка налоговая*

Льгота налоговая социальная **(л.н.с.)** — разновидность *льготы налоговой*, доминирующим следствием действия которой предполагаются изменения в социальном положении отдельных категорий *плательщиков налогов*, поддержка которых соответствует приоритетам социальной политики.

Как термин **л.н.с.** используется применительно к налоговым льготам, бенефициарами по которым выступают:

(1) физические лица — пенсионеры, родители, лица, нуждающиеся в дорогостоящем лечении, и др.;

(2) институционально обособленные группы населения — общественные организации инвалидов, религиозные организации, лечебно-производственные (трудовые) мастерские, оказывающие наркологическую помощь и др.;

(3) общество в целом.

К **л.н.с.** также зачастую ошибочно относят так называемые стандартные освобождения (например, освобождение от обложения налогом на доходы государственных пособий), тем самым размывая грань между собственно мерами *регулирования налогового* и техническими нормами *законодательства налогового*, призванными устранить встречные финансовые потоки.

Наличие в налоговом законодательстве **л.н.с.** обусловлено, прежде всего, представлениями о социальной справедливости в обществе. Исторически первыми формами **л.н.с.** были *минимумы необлагаемые*, позволявшие освободить от налогообложения самые бедные слои населения («лиц, живущих милостынею») и иных членов общества, обложение которых могло считаться как несправедливым, так и неэффективным. Развитие представлений о социальной справедливости стало отражаться на налоговом законодательстве разных стран, приводя к возникновению на рубеже XIX—XX вв. различных форм прогрессивного налогообложения, элементом которого уже тогда являлась льготная (пониженная) *ставка налоговая* в отношении доходов наименее обеспеченной части *плательщиков налогов и сборов*. Дальнейшая дифференциация условий налогообложения в виде достаточно разветвленной системы **л.н.с.** по *налогам прямым* и *налогам косвенным* была создана и стала широко применяться уже с 1950—1970-х.

Практика показывает, что в современных условиях система **л.н.с.** той или иной страны стремится достичь три основные цели:

(1) обеспечить реализацию *принципа справедливости* и равенства налогообложения за счет вертикального выравнивания (сни-

жения степени дифференциации доходов граждан после налогообложения);

(2) стимулировать инвестиции в человеческий капитал;

(3) поощрять прочую деятельность, сопряженную с производством общественно полезных товаров (merit goods), потребление которых обладает положительными внешними эффектами для общества в целом и обеспечивает необходимые изменения в социальном положении членов общества.

С учетом того, что цель или назначение являются в данном случае квалифицирующим признаком, для отнесения льготы к **л.н.с.** она должна преследовать по меньшей мере одну из обозначенных целей. Вместе с тем некоторые **л.н.с.** конструируются таким образом, чтобы реализовывать сразу несколько целей в различных сочетаниях (см. табл.).

Примеры налоговых социальных льгот по целям их предоставления

Налог	*Цель*		
	Обеспечение вертикального выравнивания	*Стимулирование инвестиций в человеческий капитал*	*Стимулирование производства прочих общественно полезных благ*
Налог на добавленную стоимость	Пониженная ставка налоговая в отношении социально значимых продуктов питания Освобождение от налогообложения услуг транспорта общего пользования	Освобождение от налогообложения услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций, организаций отдыха и оздоровления детей	Освобождение от налогообложения передачи товаров в рамках благотворительной деятельности Освобождение от налогообложения работ по сохранению объектов культурного наследия
	Освобождение от налогообложения образовательных услуг		
Налог подоходный индивидуальный	Необлагаемый минимум на налогоплательщика и членов его семьи	Социальные вычеты на образование и здравоохранение	Освобождение от налогообложения вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь
Налог на прибыль	Применение налоговой ставки 0% организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан	Применение налоговой ставки 0% образовательными или медицинскими учреждениями	Исключение из состава доходов имущества, полученного религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний
Налог транспортный	Дифференциация налоговых ставок с учетом мощности и стоимости транспортного средства	Исключение медицинского транспорта из состава объектов налогообложения	Исключение из объектов налогообложения судов, осуществляющих пассажирские и грузовые перевозки
Налог на имущество организаций	Освобождение от налогообложения общественных организаций инвалидов	Освобождение от налогообложения организаций, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции	
Налог на имущество физических лиц	Дифференциация налоговых ставок в зависимости от стоимости имущества	Освобождение от налогообложения специально оборудованных помещений, сооружений, используемых лицами научных или творческих профессий, а также помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек	
Налог земельный	Освобождение от налогообложения общественных организаций инвалидов	Освобождение от налогообложения образовательных организаций	Освобождение от налогообложения религиозных организаций в отношении земельных участков, на которых расположены сооружения религиозного и благотворительного назначения

Отдельные исследования показывают, что, например, в российских условиях **л.н.с.** являются наиболее существенной статьей *расходов налоговых* бюджетов всех уровней. Так, в 2011—2014 гг. **л.н.с.** были обусловлены практически 90% налоговых расходов по *налогу на добавленную стоимость*, что превышает поступления в консолидированный бюджет РФ по *налогу транспортному* и *налогу земельному*, вместе взятым. Их фискальная значимость растет с каждым годом, что вызывает острые дискуссии в научной среде относительно эффективности таких льгот и перспектив их возможной замены на адресные субсидии с переводом расходов из разряда налоговых в разряд бюджетных.

Литература

Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект) // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 17—22.

Налоговые льготы: теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Ричард А. Масгрейв, Пегги Б. Масгрейв. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Виды налоговых льгот в современной практике налогообложения: проблемы налогово-правового и бюджетно-правового регулирования // Закон. 2014. № 12. С. 90—103.

С.С. Быков,
кандидат экономических наук, доцент

МАСШТАБ И ЕДИНИЦА НАЛОГА
(SCALE AND UNIT OF TAX)

См. также: *база налоговая; налог; налогообложение; объект налогообложения; элементы налога*

Масштаб налога **(м.н.)** — *элемент налога*, представляющий собой меру (параметр) измерения *объекта налогообложения*.

Единица налога **(е.н.)** — единица масштаба налога, которая используется для количественного выражения *базы налоговой*.

М.н. определяется через стоимостную, количественную или физическую характеристику. При использовании в качестве меры измерения стоимостной характеристики **м.н.** являются денежные единицы, при использовании количественной характеристики — различные количественные показатели, например мощность двигателя, количество литров, тонн, объем воды и т.д., при использовании физической характеристики — качественные показатели, например крепость напитков и т.д.

Так, при измерении прибыли, дохода, стоимости имущества или товара используются денежные единицы. При исчислении *налога транспортного* в разных странах используют различные параметры: в Японии — массу автомобиля и объем двигателя, в Германии — объем двигателя и объем выброса CO_2, в России — мощность двигателя. *Налог акцизный* в России зависит от крепости алкогольной продукции (содержание спирта до 9% и более 9%), класса бензина.

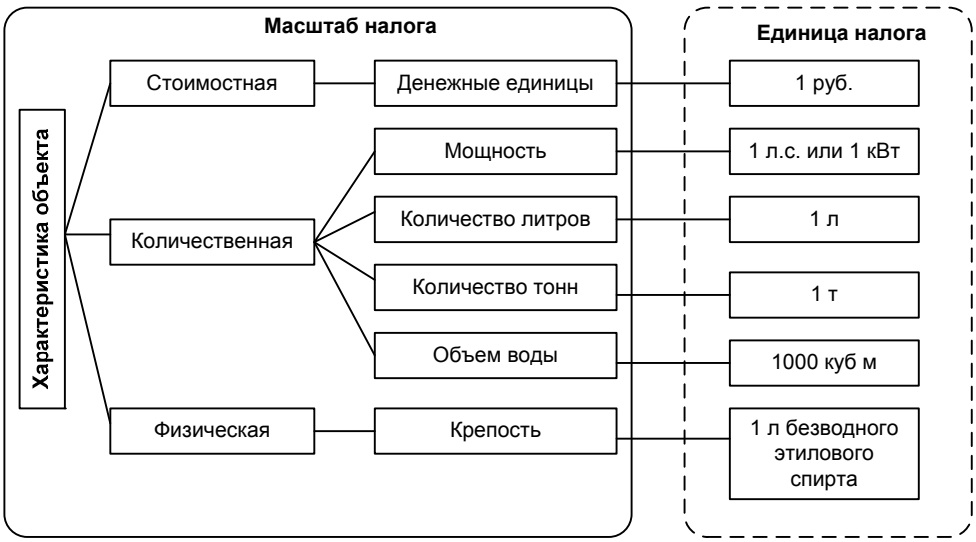
Выбор **е.н.** определяется традициями и практическим удобством ее использования. Например, при обложении доходов и прибыли используется национальная денежная единица — 1 руб./евро/долл., при обложении транспортных средств **е.н.** является 1 л.с. или 1 кВт, при обложении алкогольной продукции — 1 л, табачных изделий — 1000 шт., использования водных ресурсов — 1000 куб. м.

Выбор соответствующей **е.н.** обусловливается также определенным **м.н.** Так, если для *налога земельного* в качестве масштаба ранее в России была выбрана площадь земельного участка, тогда единицей этого налога был 1 кв. м, но поскольку в настоящее время масштабом является кадастровая стоимость земельного участка, то **е.н.** совсем иная — это 1 руб.

Знание масштаба и единицы налога позволяет определить *базу налоговую*:

$$МН \cdot Ен = НБ.$$

Масштаб и единица налога относятся к *элементам налога*, которые можно условно назвать вспомогательными, т.е. применяемыми в дополнение к основным (обязательным для установления) и факультативным элементам налога. Однако эти элементы в той или иной форме применяются при разработке конструкции налога. Как правило, они присутствуют в законодательном акте, но без приведения соответствующей терминологии, характеризующей данные элементы.



Примеры масштаба и единицы налога

Кроме понятия **е.н.**, в зарубежных странах используется также термин «**единица налогообложения**» (unit of taxation), что подразумевает выбор индивидуального плательщика или их совокупности в качестве «единицы».

В частности, система *налога подоходного индивидуального* может быть построена в зависимости от типа единицы налогообложения — индивидуальный получатель дохода, семья с детьми или не имеющая детей, домохозяйство, а также в зависимости от количества лиц, учитываемых в совместной единице налогообложения (т.е. от количества членов семьи или домохозяйства). При этом установление необлагаемого минимума, шкала *ставок налоговых* основываются на типе единицы налогообложения, что отвечает *принципу справедливости.*

При обложении прибыли организации в качестве единицы корпоративного налогообложения может выступать автономное предприятие или корпоративная группа. В налоговых системах более чем 2/3 стран — членов ОЭСР присутствует налогообложение корпоративной группы (например, в Канаде, США, Великобритании, Японии, Франции, Италии и др.). С 2012 г. в Российской Федерации также предусмотрена возможность исчисления *налога на прибыль* организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности *консолидированной группы налогоплательщиков.*

Выбор единицы налогообложения в пользу автономного предприятия объясняется простотой определения плательщика налога, его соответствием юридическому понятию организации, а также невозможностью использования убытков от деятельности одного предприятия в целях уменьшения прибыли другого предприятия, входящего в группу. Целесообразность подхода к установлению в качестве единицы налогообложения корпоративной группы с точки зрения государства обусловлена снижением расходов на *администрирование налоговое* (в связи с наличием вместо нескольких самостоятельных плательщиков одного лица — ответственного участника группы, на которого возложены обязанности по исчислению налога, а также в связи с сокращением расходов на контроль за трансфертным ценообразованием).

Литература
Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001.
Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография. М.: ЮрИнфоР, 2009.
*Майбуров И.*А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2008.

Е.Н. Орлова,
кандидат экономических наук, доцент

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
(INTERNATIONAL TAXATION)

См. также: *законодательство налоговое; конкуренция налоговая; налогообложение двойное; нейтральность налогообложения; обход налогов; обязательство налоговое; оптимизация налоговая; планирование налоговое; резидентство налоговое; уклонение от уплаты налогов*

Международное налогообложение **(м.н.)** — *налогообложение* внешнеэкономической деятельности физических и/или юридических лиц (соответствующих доходов и имущества), а также совокупность норм национального *законодательства налогового* и международного права, регулирующих налогообложение субъектов международного бизнеса.

Задачи **м.н.**: устранение международного *налогообложения двойного*; предотвращение *уклонения от уплаты налогов* на межгосударственном уровне; решение проблемы налоговой дискриминации субъектов международного бизнеса. **М.н.** предполагает сравнительную характеристику условий налогообложения в разных странах мира (сравнительное налогообложение), а также анализ процессов международной *конкуренции налоговой* и международной *гармонизации налоговой* (налоговой координации).

Несмотря на существующие различные подходы к определению категории **м.н.** в зарубежной литературе (преимущественно юридической), основной акцент при характеристике **м.н.** делается на внешнеэкономических аспектах национальных *законодательств налоговых*. Так, Р. Марта (Rutsel Martha) интерпретирует термин **м.н.** как «национальную налоговую практику, включающую международный элемент». Такую же позицию занимает и Р. Дернберг (Richard Doernberg), который понимает под **м.н.** раздел национального налогового законодательства, регулирующий внешнеэкономические операции резидентов данной страны. В свою очередь, К. Раад (Kees van Raad) определяет **м.н.** как «ситуации, в которых своим правом на налогообложение пользуются несколько суверенных властей».

Вышеприведенные определения **м.н.** большей степени характерны для юристов и оставляют в стороне целый круг экономических проблем, которые так или иначе связаны с ним. Действительно, **м.н.** в более широком смысле, характерном для экономистов, рассматривает следующее:

(1) возможность установления международных налогов, уплачиваемых субъектами внешнеэкономической деятельности в межгосударственные централизованные фонды для использования мобилизованных налоговых поступлений на общие цели всего мирового сообщества или соответствующей группы стран (см. *Налог Тобина*);
(2) национальные налоговые системы всех стран мира в их совокупности, каждой из которых присущи специфические национальные налоги;
(3) унифицированные и ставшие едиными для всех стран мира правила и принципы налогообложения, которые базируются на международном налоговом праве, а также международные аспекты национальных правовых систем, регулирующих область налогообложения внешнеэкономической деятельности;
(4) международную координацию налогообложения доходов от деловых операций, имущества и сделок в самых разных сферах деятельности;
(5) национальный и межгосударственный контроль за налоговыми преступлениями и правонарушениями, осуществляемыми *плательщиками налогов и сборов* — субъектами международного бизнеса.

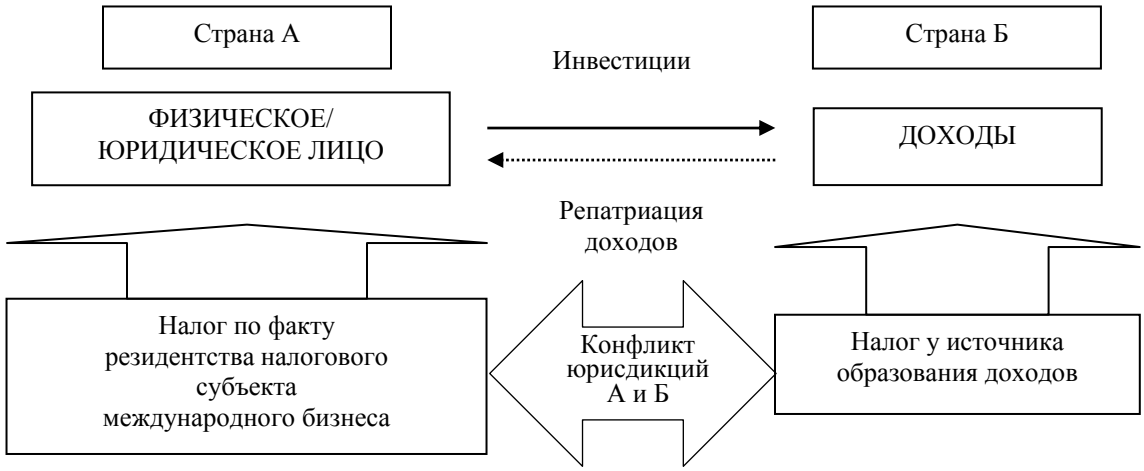
Основная проблема определения категории **м.н.** связана с тем, что здесь в одном словосочетании встречаются два изначально противоречащих друг другу понятия — «международный» и «налог». Это противоречие возникает из-за того, что категория «налог» в большей степени свойственна национальной экономике, а не системе мирохозяйственных связей как совокупности национальных экономических систем, что затрудняет введение международных налогов как таковых.

В современной системе мирохозяйственных связей, для которой характерен достаточно высокий уровень международного экономического сотрудничества между странами и хозяйствующими субъектами, представляющими данные национальные государства, налог остается категорией не международного, а национального характера. Национальный налоговый суверенитет дает право правительству любой страны мира проводить свою *политику налоговую*, руководствуясь исключительно собственными интересами, устанавливать в пределах территориальных границ данного государства любые виды налогов и сборов, взимаемых по ставкам, определенным в соответствии с внутренними потребностями экономического развития. Даже в условиях глобализации экономики *системы налоговые* остаются прерогативой национальных правительств, а потому и налогообложение носит отнюдь не международный, а явно выраженный национальный характер. Для современной системы мирохозяйственных связей характерно многообразие национальных налоговых суверенитетов и нежелание национальных правительств отказываться от них.

Именно концепция национального суверенитета, продолжающая действовать в рамках сложившейся глобальной системы мирохозяйственных связей, не дает оснований понимать под **м.н.** наличие международных, т.е. особого рода налогов, поступления от которых покрывают издержки наднационального регулирования международных экономических отношений, используются для поддержания мирового экономического порядка, а также служат механизмом перераспределения доходов между странами. Напротив, каждая страна обладает суверенной национальной налоговой системой и своей собственной налоговой администрацией, контролирующей поступление налоговых платежей в бюджет данного правительства.

Вместе с тем национальный налоговый суверенитет в современных условиях развития, ориентированных на растущую интеграцию национальных экономик в систему мирохозяйственных связей, испытывает все большую эрозию. Налоговая политика любой страны мира постоянно испытывает воздействие внешних факторов, поскольку с ростом объема внешнеэкономических операций страны возрастает и ее зависимость от характера и уровня налогообложения в других государствах, в которых образуются доходы хозяйствующих субъектов, занимающихся внешнеэкономической деятельностью.

Многообразие существующих национальных налоговых суверенитетов с отличными друг от друга принципами построения налоговых систем, условиями взимания налогов и их разнообразной величиной ведут к конфликту между налоговыми юрисдикциями и представляющими их национальными налоговыми администрациями. Этот конфликт возникает на почве правомерности и характера налогообложения физических и юридических лиц, занимающихся международными операциями. Ведь каждая из стран, на территории которой ведется какая-либо коммерческая деятельность, приводящая к образованию дохода, а также находится какая-либо собственность, вправе рассчитывать на уплату соответствующего налога в свою пользу. По факту *резидентства налогового* физических и/или юридических лиц тоже возникают их соответствующие *обязательства налоговые*. Таким образом, национальный налоговый суверенитет вправе улавливать как обложение всех доходов, образующихся на данной фискальной территории, так и зарубежных доходов граждан и компаний — своих налоговых резидентов, что неизбежно влечет за собой столкновение интересов и конфликт национальных налоговых юрисдикций (см. рис.).



Конфликт национальных налоговых юрисдикций в части правомерности и характера налогов, взимаемых с одних и тех же доходов

Последствием применения национальных *законодательств налоговых* в части налогообложения внешнеэкономических операций хозяйствующих субъектов является юридическое *налогообложение двойное* (или двойное **м.н.**), т.е. уплата налогов с одного и того же дохода в двух или нескольких странах. Оно возникает, когда одна из стран облагает налогами субъектов внешнеэкономической деятельности в таких же обстоятельствах, когда другое государство точно так же облагает этих же плательщиков налогов и сборов своими собственными налогами.

Следствие распространения национального налогового законодательства на сферу внешнеэкономической деятельности — конфликт фискальных юрисдикций, требующий урегулирования на межгосударственном уровне. Тем самым необходимо обращение к нормам международного права, занимающегося устранением конфликтов национальных налоговых законодательств. Таким образом, **м.н.** следует понимать как международное правовое регулирование в налоговой области.

Среди главных вопросов **м.н.**, являющихся последствиями конфликтов между суверенными налоговыми юрисдикциями, Л. Карту (Louis Cartou) выделяет следующие:

(1) юридическое *налогообложение двойное*, возникающее в результате автономии и суверенности существования национальных налоговых систем и соответствующих им законодательств налоговых;
(2) возможности избежания налогов субъектами международного бизнеса вследствие возросшей мобильности плательщиков налогов и сборов и отсутствия должной координации (в частности, информационного обмена) между национальными налоговыми администрациями, что провоцирует *уклонение от уплаты налогов* и *обход налогов*;
(3) налоговую дискриминацию субъектов внешнеэкономической деятельности из-за приверженности принципу фискального суверенитета, что ведет к нарушению налоговой справедливости и *нейтральности налогообложения* (неотъемлемых характеристик национальных *налоговых систем*).

Для решения этих вопросов необходимы выход за пределы национальной налоговой юрисдикции, частичный отказ от национального налогового суверенитета, поиск компромиссов между странами — налоговыми суверенами. Этому способствует международное правовое урегулирование споров между суверенными налоговыми юрисдикциями, поскольку взаимные требования национальных налоговых администраций, пользующихся своим фискальным суверенитетом по отношению к одному и тому же налогоплательщику и одной и той же *базе налоговой*, лежат в

основе всех конфликтов и проблем **м.н.** В конечном итоге это приводит и к двойному юридическому налогообложению, и к возможности его избежания, а также к налоговой дискриминации субъектов международного бизнеса.

М.н. должно обладать также особыми признаками беспристрастности, что предполагает установление таких правил и норм, которые не смогли бы действовать ни в пользу, ни против определенных видов деятельности. Подобная *нейтральность налогообложения* призвана способствовать тому, чтобы решения в области международного бизнеса принимались по экономическим соображениям, а налоговые факторы при этом отступали на задний план.

Автономия и суверенность национальных *систем налоговых* в конечном итоге ведет к конкуренции налоговых законодательств на межгосударственном уровне, когда субъекты внешнеэкономических операций могут самостоятельно выбирать наиболее соответствующий их ожиданиям налоговый режим, меняя дислокацию своей коммерческой деятельности и свое местопребывание по налоговым соображениям.

Поскольку для решения всех вышеперечисленных проблем необходим выход за пределы национальной налоговой юрисдикции, а также частичный отказ от национального налогового суверенитета для поиска компромисса с подобным себе налоговым сувереном, это сфера компетенции соответствующего наднационального правового режима, а именно международного *права налогового*.

В сущности, **м.н.** — эта та сфера, в которой классическая наука о государственных доходах и налогах (пусть даже и распространенная на сферу межгосударственных взаимоотношений), являющаяся одним из разделов экономики, уступает часть своих полномочий юридической науке, призванной урегулировать споры суверенных национальных налоговых юрисдикций. Моделирование национальных налоговых систем в данной области сменяется поиском компромиссов на основе правовых отношений между налоговыми суверенами.

Особенности **м.н.** с правовых позиций:

(1) в данной области национальное публичное право (включающее *право налоговое* как подотрасль финансового права) вступает в противоречие с международным частным правом, регламентирующим хозяйственную деятельность плательщиков налогов и сборов как негосударственных субъектов внешнеэкономических операций;

(2) национальное публичное право оказывается в ситуации конфликта с международным публичным правом, определяющим правовые взаимоотношения между государствами.

Характеризуя **м.н.**, нужно отметить и конкуренцию особого рода — международную *конкуренцию налоговую*, которая ведется между национальными налоговыми юрисдикциями за право облагать доходы хозяйствующих субъектов, а также за право привлекать на данную территорию внешнеэкономических агентов. Следовательно, **м.н.** включает в себя сравнительный анализ налоговых систем разных стран, характеристику налогового климата соответствующих юрисдикций в целях выбора наиболее приемлемых условий ведения внешнеэкономических операций.

Международная *конкуренция налоговая*, в свою очередь, порождает необходимость координации национальных *политик налоговых* для того, чтобы ее последствия не отражались губительным образом на состоянии государственных финансов, на доходной части бюджетов правительств различных уровней. Поэтому, рассматривая различные аспекты **м.н.**, нужно принимать во внимание процессы конвергенции национальных налоговых систем, которые уже свойственны современной системе мирохозяйственных связей. Здесь следует учитывать ту налоговую координацию (*гармонизацию налоговую*), которая ведется в рамках созданных региональных экономических группировок, а также необходимость координации национальных налоговых политик вследствие развития новой формы международного обмена — электронной коммерции.

Бесспорно, что **м.н.** искажает принципы, изначально заложенные в основу национальных налоговых систем, способствуя появлению возможностей для международного *планирования налогового*. Действительно, операции по *оптимизации налоговой* достаточно популярны среди субъектов международного бизнеса. Их причиной является разный уровень налогообложения в разных странах мира и не всегда высокий уровень взаимодействия между национальными налоговыми администрациями. Поэтому в **м.н.** приходится сталкиваться еще и с вопросами международной налоговой оптимизации. Подобная оптимизация на основании использования механизмов международного плани-

рования налогового ведется как физическими, так и юридическими лицами и является ответной реакцией плательщиков налогов на деятельность национальных налоговых администраций.

Вопросам **м.н.** на постсоветском пространстве, включая Российскую Федерацию, в настоящее время уделяется повышенное внимание. Это связано как с активными внешнеэкономическими операциями стран — бывших республик СССР (необходимость устранения международного *налогообложения двойного*, недопущение налоговой дискриминации и предотвращение *уклонений от уплаты налогов*), так и со становлением и развитием глобальной системы *регулирования налогового*, взаимоотношения государств в которой основаны на международном *праве налоговом*.

Литература

Дернберг Р. Международное налогообложение: Пер. с англ. М.: ЮНИТИ, 1997.

Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006.

Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: СПбГУ, 2005.

Cartou L. Droit fiscal international et européen. Paris: Dalloz, 1986.

Martha R.S.J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer; Boston: Kluwer Law and Taxation, 1989.

Raad van K. Nondiscrimination in International Tax Law. Deventer: Kluwer Law International, 1986.

А.И. Погорлецкий,
доктор экономических наук, доцент

МЕНЕДЖМЕНТ НАЛОГОВЫЙ
(TAX MANAGEMENT)

См. также: *законодательство налоговое; контроль налоговый; налог; планирование налоговое; политика налоговая; регулирование налоговое; система налоговая; функции налога*

Менеджмент налоговый **(м.н.)** — это система принципов, методов, средств и форм управления *политикой налоговой* государства, предприятия, домохозяйства путем реализации присущих ему функций: планирования, организации, контроля и регулирования в целях обеспечения необходимых поступлений в бюджет и достижения эффективного социально-экономического развития государства, предприятия, домохозяйства.

М.н. — это часть системы управления рыночной экономикой, часть общего менеджмента в целом. В основе **м.н.** лежат общие принципы и фундаментальные положения экономической теории, управления экономикой, системного подхода и анализа. Управление в теории менеджмента, с одной стороны, связывается с реализацией основных функций управления (планированием, регулированием, контролем), а с другой — трактуется как особый вид деятельности, направленный на осуществление руководства людьми.

Объективной основой использования **м.н.** является согласование намерений налогоплательщиков, государственных органов и лиц, отвечающих за налоговое администрирование, с реальными обстоятельствами и организационной эффективностью налоговой системы государства, сочетание идеально желаемого с реально возможным в сложившихся условиях. В отличие от управления налогообложением **м.н.** направлен не только на организацию налогообложения, но и на совершенствование всей *системы налоговой*.

Финансовая теория на протяжении длительного времени, до начала XX в., развивалась в основном как наука о налогах. Поэтому с полным основанием можно считать науку о финансах в качестве теоретического фундамента **м.н.** В США особенно ярко важность и значимость **м.н.** проявилось в 1930-е. Уже тогда это направление превратилось не только в профессию, но и выделилось в отдельную область знаний.

Большинство представителей финансовой науки придерживается мнения, что **м.н.** — это процесс управления, однако относительно характеристики объектов управления взгляды ученых отличаются. **М.н.** определяют как

> процесс воздействия налогами и налогообложением на поведение субъектов хозяйствования и населения посредством налогового администрирования и осуществление налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля в целях оптимального и эффективного экономического, социального развития общества; целенаправленный процесс воздействия на налоги и налогообложение для достижения определенных экономических, финансовых и социальных результатов.

М.н. — это процесс управления с использованием методов, форм и иных инструментов воздействия субъекта управления на *политику налоговую* в целях реализации задач социально-экономического развития государства, предприятия, домохозяйства. **М.н.** выступает встроенным в *систему налоговую* механизмом, функционирующим по объективным законам саморазвития рыночной экономики, с ограничением государственного регулирования. При этом **м.н.** выступает не только инструментом изъятия доходов в государственный бюджет, но и инструментом, регулирующим социально-экономические процессы в реальной экономике.

М.н. необходимо рассматривать с трех сторон: как систему управления налогами; как определенную категорию людей, социальный слой тех, кто осуществляет работу по управлению налогами; как форму предпринимательства (касается только корпоративного **м.н.**).

Субъектами **м.н.** выступают государство в лице законодательных и исполнительных органов власти, а также плательщики налогов — юридические лица (предприятия, организации, корпорации) и их специальные подразделения (отделы, группы лиц), обеспечивающие управление налогами на макро- и микроуровне, физические лица относительно индивидуального (семейного) **м.н.** Объектом **м.н.** являются входящие и исходящие налоговые потоки, выступающие в форме налоговых доходов и расходов субъектов управления, а также совокупность условий функционирования налогового процесса на уровне экономики, региона, отдельных предприятий или физических лиц.

Налоговый менеджмент структурно разделен на три взаимосвязанные составляющие (рис.1).

Рис. 1. **Структура налогового менеджмента**

Под **государственным м.н.** следует понимать систему государственного управления налогообложением, занимающуюся координацией и совершенствованием всех сторон налогообложения. В эту систему входят органы государственной власти и управления. Кроме того, эта система включает в себя совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия, а также ответственность за нарушение *налогового законодательства*. Цель государственного **м.н.** — создание и обеспечение функционирования эффективной *политики налоговой* государства.

Основная задача государственного **м.н.** относительно регламентации налоговых норм и правил состоит в установлении и изменении элементов *налоговой системы* для обеспечения поступлений в бюджет, достаточных для выполнения государством возложенных на него функций и стимулирования экономического роста. Речь идет об оптимальном сочетании фискальной и регулирующей *функции налогов*. Эффективность **м.н.** зависит от степени его соответствия возможностям экономики, потребностям социально-экономического развития страны и интересам широкой общественности.

Корпоративный м.н. — процесс управления налогообложением предприятия в целях оптимизации его налоговых платежей. Корпоративный **м.н.** определяют как процесс управления налогами юридических лиц, регулирующий их финансовые отношения с государством в процессе перераспределения доходов субъектов хозяйствования и формирования доходов бюджета. Известно также определение корпоративного **м.н.** как процесса управления системой налогового учета на предприятии.

Как составляющая финансового менеджмента корпоративный **м.н.** предусматривает разработку управленческих решений, направленных на формирование и повышение эффективности финансового потенциала предприятия, регулирование его взаимоотношений с государством в процессе перераспределения доходов и наполнения госбюджета. Корпоративный **м.н.** не сводится к абсолютной минимизации налоговых платежей, а предполагает выбор наиболее эффективного варианта их уплаты при альтернативных направлениях хозяйственной деятельности.

Индивидуальный (семейный) м.н. — составная управления личными доходами граждан (домохозяйств) с учетом действующей налоговой системы, предусматривающей оптимальную уплату налогов.

Корпоративный **м.н.** наряду с индивидуальным включается в систему **м.н.** на микроуровне. Основное различие между этими видами **м.н.** в субъективном составе: субъектами корпоративного **м.н.** являются юридические лица, индивидуального **м.н.** — физические лица.

Современное понимание **м.н.** обычно исключает из нее такое важное звено, как государственный **м.н.**, не признает необходимость управления государством налоговыми отношениями на макроуровне рыночными формами и методами. Заложить основы такого государственного **м.н.** — важнейшая задача современной налоговой теории и практики. Государственный **м.н.** занимает ведущее место в системе управления экономикой. Сфера деятельности государственного **м.н.** охватывает такие элементы, как *планирование налоговое*, *регулирование налоговое* и *контроль налоговый*, которые в совокупности обеспечивают своевременное выполнение *налогового законодательства*. Составляющие государственного **м.н.** и их характеристики — см. рис. 2.

Основная задача налогового планирования — экономически и обоснованно обеспечить качественные и количественные параметры бюджетных задач, перспективных программ социально-экономического развития страны, исходя из разработанной и принятой в законодательном порядке налоговой концепции. При налоговом планировании не только реализовываются фискальные задачи, но и закладываются основы оптимизации тактики и стратегии налогового регулирования.

Налоговое регулирование — наиболее сложная конструкция налоговых правоотношений, поскольку здесь пересекаются экономические интересы в той точке, которую спрогнозировать очень трудно. Содержание и цели налогового регулирования определяются регулирующей функцией системы налогообложения. Поэтому этот процесс объективно необходим, его результат зависит от адекватности примененных методов, состояния реальной экономики.

Налоговый контроль — важное условие адекватности **м.н.** Налоговые контрольные действия охватывают всю *систему налоговую*, а также отражаются в разрезе отдельных налогов, групп *плательщиков налогов*, территорий. Налоговый контроль обеспечивает соблюдение правил бухгалтерского, налогового учета и отчетности, законодательных основ налогообложения.

Рис. 2. **Составляющие государственного налогового менеджмента**

Таким образом, **м.н.** представляет собой комплекс трех взаимодействующих финансово-бюджетных сфер деятельности, регламентированный особыми правовыми нормами всего арсенала законодательных актов государства: (1) определяет установление и оценку плановых, фактически выполненных и прогнозных налоговых обязательств субъектов налоговых правоотношений (*планирование налоговое*); (2) принятие научно обоснованных рычагов текущего вмешательства в ход исполнения бюджетов государства стимулирующего характера (*регулирование налоговое*); (3) санкционные меры воздействия при нарушении норм *налогового законодательства* (*контроль налоговый*). **М.н.** — это система требующих всестороннего и постоянного совершенствования методов реализации на практике потенциала, заложенного в экономической категории «*налог*».

Литература

Иванов Ю.Б., Крисоватий А. ., Кізима А.Я., Карпова В.В. Податковий менеджмент. К.: Знання, 2008.

Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

Налоговый менеджмент: Учебник / Под ред. А.Г. Поршнева. М.: Инфра-М, 2003.

Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: В 10 кн. Кн. 1: От стагнации к стабилизации / Под ред. В.П. Давыдовой. К.: Вища школа, 2002.

Bozeman B., Straussman J. Public Management Strategies. San Francisco: Jossey Bass, 1990.

А.И. Крисоватый,
доктор экономических наук, профессор

МЕТОД НАЛОГОВОГО УЧЕТА
(TAX ACCOUNTING METHOD)

См. также: *база налоговая; доход как объект налогообложения; налог на добавленную стоимость; налог на прибыль, обязательство налоговое, период налоговый; плательщик налогов и сборов; учет налоговый*

Метод налогового учета **(м.н.у.)** — совокупность способов и приемов, при помощи которых осуществляется учетная политика в сфере *налогооб-*

ложения, определяется *база налоговая* и *обязательство налоговое*.

В *учете налоговом* возможно применять некоторые методы, характерные для бухгалтерского учета, так как оба вида учета используют одну и ту же информацию, которая отражается поразному: (1) хронологическое и систематическое наблюдение; (2) сбор, регистрацию и классификацию данных; (3) обработку, обобщение, оценку и передачу информации; (4) хранение информации.

М.н.у. можно подразделить:

(1) в зависимости от характера применения — прямые и косвенные;

(2) в зависимости от объекта учета — методы учета доходов и расходов, *методы начисления амортизации*, методы оценки запасов, методы калькулирования себестоимости и др.

М.н.у. в зависимости от характера применения

1. Прямые **м.н.у.** предполагают исчисление объекта учета в порядке, прямо предусмотренном *законодательством налоговым* для конкретного налога или сбора. Они включают в себя аппаратурные и расчетные методы. Аппаратурные методы применяются в тех случаях, когда объект налогового учета может быть зафиксирован или измерен непосредственно — посредством применения измерительных средств и устройств. Это *налог на добычу полезных ископаемых, налоги и сборы экологические* и др. Расчетные методы применяются, если объект учета исчисляется по законодательно утвержденной методике на основании первичных данных. Так, учет *базы налоговой* по *налогу на прибыль* предполагает исчисление налогооблагаемой прибыли исходя из размера полученного дохода (определяется на основании первичных документов: банковских выписок, фискальной отчетности регистраторов расчетных операций, приходно-расходных документов, сумм начисленной амортизации и др.).

2. Косвенные **м.н.у.** применяются, когда по тем или иным причинам прямые **м.н.у.** применить невозможно. Так, косвенный **м.н.у.**, применяемый для оценки количества добытых полезных ископаемых, заключается в определении объекта учета расчетным путем исходя из доли его содержания в добытом минеральном сырье. Саму величину добытого сырья определяют измерительными приборами.

Косвенные **м.н.у.** применяются для исчисления *базы налоговой* и ее отдельных составляющих также в тех случаях, когда плательщик налогов не ведет налогового учета, предусмотренного налоговым законодательством, в случаях уклонения от налогообложения, а также при порче или утрате первичной документации. В таких ситуациях применяются: метод экономического анализа; метод расчета денежных поступлений; метод контроля расходов и доходов субъектов предпринимательской деятельности — физических лиц; метод анализа информации о доходах и расходах *плательщика налога* и некоторые другие.

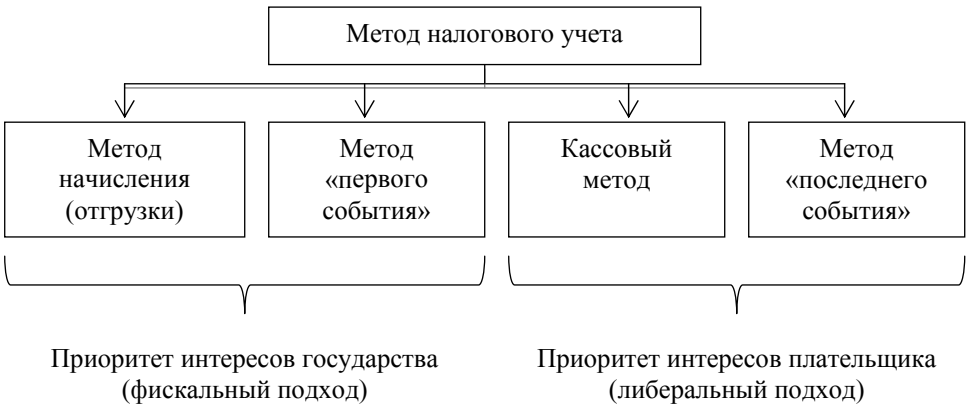
К косвенным **м.н.у.** может быть также отнесено исчисление налоговой базы на основании дополнения плательщиком налога реквизитов регистров налогового учета (если в регистрах учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры).

М.н.у. в зависимости от объекта учета

Для соотнесения доходов, расходов и иных элементов налоговых баз с *периодом налоговым* применяются четыре вида **м.н.у.** (см. рис.).

1. Метод начисления или отгрузки (charge method) — **м.н.у.,** согласно которому исчисление *обязательств налоговых* отражается по правилам, применяемым в бухгалтерском учете и при заполнении финансовой отчетности — в момент их возникновения независимо от момента фактического поступления или списания со счета (уплаты) денежных средств. Возникновение (признание) дохода осуществляется в момент перехода права собственности на реальные активы. Расходы возникают (признаются) одновременно с доходами, для получения которых эти расходы были осуществлены. Чаще всего данный **м.н.у.** применяется при учете *налога на прибыль*.

2. Метод налогового учета «по первому событию» («first event» tax accounting method) — один из базовых **м.н.у.,** в случае применения которого доходы и расходы плательщика налога учитываются в момент начала осуществления операции, т.е. в том *периоде налоговом*, на который приходится первое из событий: для доходов — отгрузка товаров (предоставление услуги) или получение средств в их оплату на текущий банковский счет или в кассу предприятия; для расходов — оприходование товара (фактическое получение услуги) или списания средств в оплату товаров или выдача средств из кассы предприятия. Чаще всего этот метод применяется в *налоге на добавленную стоимость*.



Классификация методов налогового учета в контексте интересов субъектов налогообложения

3. Кассовый метод налогового учета (cash method of tax accounting) — **м.н.у.,** в соответствии с которым дата возникновения *обязательств налоговых* определяется по дате зачисления (получения) средств на банковский счет (в кассу) плательщика налога или дате получения иных видов компенсации стоимости поставленных (или подлежащих поставке) им товаров (услуг), а дата возникновения права на *вычет налоговый* определяется как дата списания средств с банковского счета (выдачи из кассы) плательщика налога или дата предоставления других видов компенсации стоимости поставленных (подлежащих поставке) товаров или услуг. Иными словами, при этом методе все определяется исключительно движением денежных средств, а движение товарно-материальных ценностей или процесс фактического предоставления услуги при формировании налоговой базы никакого значения не имеют. Традиционная сфера применения кассового **м.н.у.** — *налог подоходный индивидуальный*. Применяется кассовый **м.н.у.** и в учете *налога на добавленную стоимость*.

4. Метод налогового учета «по последнему событию» («last event» tax accounting method) — при его применении *обязательства налоговые* формируются в том *периоде налоговом*, на который приходится момент фактического окончания операции.

Для оценки стоимости запасов в странах ЕС применяются следующие методы.

1. Метод учета по нормативным затратам. Заключается в применении норм расходов на единицу продукции (работ, услуг), которые установлены предприятием с учетом нормальных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен. Это дает возможность тщательно контролировать расходы при производстве продукции.

2. Метод розничных цен. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной продажной цены.

3. Метод FIFO (first in — first out). Исходит из допущения, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и соответственно те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними.

4. Метод средневзвешенной стоимости. По этому методу себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Метод применяется для списания взаимозаменяемых запасов.

5. Метод LIFO (last in — first out). Метод предполагает первоочередное списание последних по дате поступления запасов (в настоящее

время в международных стандартах финансовой отчетности не используется).

6. Метод специфической идентификации затрат. Предназначен для оценки себестоимости неоднородных запасов, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов. Целесообразно применять к запасам, которые имеют высокую стоимость; когда есть возможность по каждой единице запасов установить свою цену (историческую себестоимость).

7. Метод чистой цены продажи. Предполагает списание стоимости запасов до возможной чистой цены продаж при следующих обстоятельствах: если эти запасы повреждены; если они полностью или частично устарели; если их продажная цена снизилась; если увеличились возможные затраты на завершение или на осуществление продажи.

Большинство стран применяет среднеарифметическую взвешенную оценку или метод FIFO (США, Германия, Польша). Однако в большинстве стран ЕС его не признают.

При калькулировании себестоимости могут применяться следующие **м.н.у.**

1. Позаказный. Объект калькуляции — отдельный заказ, отдельная работа, которая выполняется в соответствии с особыми требованиями заказчика, и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой. Метод применяется там, где каждая единица затрат отличается от любой другой единицы затрат, и хотя определенные заказы время от времени повторяются, желательно всякий раз, когда эти затраты возникают, определять их заново.

2. Попроцессный (попередельный). Используется для установления средней себестоимости партии одинаковых единиц затрат за период времени. Применяется в тех случаях, когда практически невозможно установить расходы, связанные с отдельными единицами затрат (как это происходит при использовании метода позаказной калькуляции), из-за непрерывного характера процесса производства.

3. Нормативный. В основе метода — технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Нормативный метод обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат. Соответствует мировой системе «стандарт-кост» (standart-cost), которая состоит из стандартов (норм) на затраты материалов, труда, накладных расходов и разработанных на их основе стандартных калькуляций.

4. Калькулирование по прямым затратам (direct-costing). Заключается в калькулировании неполной себестоимости. На себестоимость продукции относятся только переменные расходы, т.е. те затраты, которые зависят от загрузки мощностей и объема продукции. Другие затраты (накладные), которые также составляют часть текущих издержек, в себестоимость продукции не включаются, а размещаются общей суммой из выручки в том периоде, когда они возникли.

5. Метод калькулирования полной себестоимости (метод АВС). Сущность систем учета затрат по функциям проистекает из предположения: затраты вызваны деятельностью и продукты создают спрос на виды деятельности. Данный метод широко используется для обоснования следующих решений: установления долгосрочного порога цен, изменения портфеля заказов.

Литература

Голов С.Ф. Управленческий учет. Х.: Фактор, 2009.

Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Найденко О.Є. Податковий облік та звітність: Підручник. К.: Знання, 2011.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.

А.Е. Найденко,
кандидат экономических наук, доцент

МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ

(DEPRECIATION BASIS)

См. также: *амортизация ускоренная, база налоговая; минимизация налоговая; налог имущественный; налог на прибыль; оптимизация налоговая; политика налоговая; эффективность налогового регулирования*

Метод начисления амортизации **(м.н.а.)** — способ систематического начисления и списания определенных сумм амортизационных отчислений в течение *срока полезного использования объекта основных средств.*

Амортизация — это процесс постепенного переноса стоимости основных средств на производимую продукцию (работы, услуги) на протяжении срока полезного использования объекта основных средств, а также исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Срок полезного использования объекта основных средств — период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, либо количество изделий, которое организация предполагает произвести с использованием актива.

Амортизационные отчисления — величина отчислений части стоимости основных фондов для возмещения их износа.

Износ основных средств — обесценивание долгосрочных материальных производственных основных средств, таких как здания, оборудование, транспорт, сопровождающееся потерей их технико-экономических характеристик.

Амортизационные отчисления производятся по определенным нормам относительно балансовой стоимости объекта основных фондов.

Амортизационная норма — установленный годовой процент возмещения стоимости изношенной части основных средств.

В практике начисления амортизации чаще применяются методы пропорциональные и методы *амортизации ускоренной*. Первые характеризуются тем, что ежегодно в течение всего срока функционирования амортизационные отчисления рассчитываются по одной и той же норме от первоначальной стоимости основных фондов. При ускоренной амортизации основная часть начислений концентрируется в первые годы эксплуатации основных средств, сокращается амортизационный период, создаются финансовые условия для ускоренной замены оборудования.

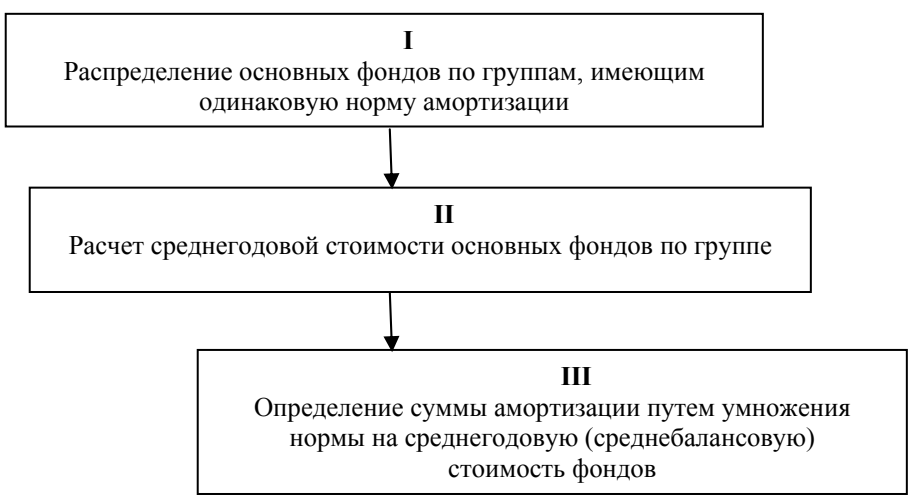
К пропорциональным **м.н.а.** относятся:

(1) равномерно-прямолинейный (прямолинейный, метод равномерного списания, линейный);

(2) начисление износа в зависимости от установленного срока службы средств труда;

(3) начисление амортизации в зависимости от произведенной работы.

В мировой практике основным **м.н.а.** является **равномерно-прямолинейный**. При этом методе расчет сумм амортизационных отчислений осуществляется в три этапа (см. рис.).



Этапы расчета сумм амортизационных отчислений

Этот метод обеспечивает равномерность отчислений, стабильность и пропорциональность в отнесении амортизации на себестоимость выпускаемой продукции, простоту и высокую точность расчетов.

Два других пропорциональных **м.н.а.** представляют собой разновидности равномерного способа и учитывают специфические условия функционирования отдельных видов средств труда. Начисление износа в зависимости от выполненной работы производится в основном по подвижному составу автомобильного и городского транспорта. В отраслях горнодобывающей промышленности начисление амортизации производится исходя из норм и фактически добытых полезных ископаемых (погонные ставки амортизации).

Однако пропорциональные методы не всегда обеспечивают полный перенос стоимости основных фондов на производимый продукт. Образуется «недоамортизация» средств труда (прямая потеря стоимости, убыток). Равномерное начисление амортизации не обеспечивает концентрацию ресурсов, необходимую для быстрой замены оборудования, подверженного активному влиянию морального износа.

Применение ускоренных **м.н.а.** реализует стимулирующую роль амортизации. В мировой практике, как правило, используются три **м.н.а.**: (1) метод твердо фиксированного срока службы средств труда; (2) метод уменьшающегося остатка при удвоенной норме, или метод постоянного процента; (3) кумулятивный метод, или метод «суммы чисел».

М.н.а., применяемый к основным средствам в соответствии с МСФО, должен периодически пересматриваться. Так, в случае значительных изменений схемы получения экономических выгод от объекта **м.н.а.** должен быть изменен таким образом, чтобы соответствовать этим изменениям. Пересмотр **м.н.а.** и сроков полезного использования (согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибки») рассматривается как изменение бухгалтерских оценок и требует корректировки суммы амортизационных отчислений текущего и будущих отчетных периодов.

Применяемый в организации **м.н.а.** должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. По МСФО (IAS) 16 к **м.н.а.** относятся: (1) линейный метод; (2) метод уменьшающегося остатка амортизируемой стоимости; (3) функциональный метод.

Согласно российским стандартам бухгалтерского учета, существует **четыре основных м.н.а. для бухгалтерского учета по объектам основных средств**.

1. Линейный **м.н.а.** — производится равномерное начисление амортизации с первоначальной до остаточной стоимости (в конце срока службы) в течение всего срока использования. Текущая остаточная стоимость определяется вычитанием суммарной накопленной амортизации основного средства из первоначальной стоимости. Ежегодная сумма амортизационных отчислений рассчитывается следующим образом:

$$A = \frac{C_{перв} \cdot H_a}{100}, \qquad (1)$$

где A — ежегодная сумма амортизационных отчислений; $C_{перв}$ — первоначальная стоимость объекта; H_a — норма амортизационных отчислений.

Это наиболее простой и распространенный **м.н.а.** по основным средствам. Его целесообразно применять для тех видов основных средств, где время, а не устаревание (моральный износ) — основной фактор, ограничивающий срок службы.

2. Способ уменьшаемого остатка — сумма амортизации за каждый период равняется остаточной стоимости, умноженной на определенный процент. Каждый год амортизация начисляется на остаточную стоимость в начале года. Если организация применяет способ уменьшаемого остатка при расчете амортизации основных средств, то она может использовать повышающий коэффициент к норме амортизации, но не более 3,0.

Сумма амортизационных отчислений определяется следующим образом:

$$A = C_{ост} \cdot \frac{\kappa \cdot H_a}{100}, , \qquad (2)$$

где $C_{ост}$ — остаточная стоимость объекта; κ — коэффициент ускорения; H_a — норма амортизации для данного объекта.

Этот метод используется, чтобы как можно скорее перенести стоимость основных средств в состав расходов. Его применяют организации, активно использующие основные средства, полученные по договору лизинга, сами лизинговые компании, а также организации, осуществляющие крупные капиталовложения в основные средства (в целях *минимизации налоговой* в отношении *налога имущественного* в первые годы эксплуатации). Однако при таком методе первоначальная стоимость никогда не будет списана.

3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — амортизация начисляется на основе какого-либо натурального показателя (например, машино-час использования оборудования). Способ наиболее отражает интенсивность износа основных средств и их участие в производстве продукции. Начисление амортизации производится исходя из натурального показателя объеема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств. При расчете амортизации нужно применять планируемые показатели объема произведенной продукции (выполненных работ), поэтому используется чаще крупными организациями с налаженной системой долгосрочного планирования и сложными ежемесячными расчетами. Как правило, метод используется для расчета амортизации при добыче природного сырья.

4. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения:

$$A = \mathrm{C}_{\text{перв}} \cdot \frac{\mathrm{T}_{\text{ост}}}{\mathrm{T}(\mathrm{T}+1)/2}, \qquad (3)$$

где $\mathrm{C}_{\text{перв}}$ — первоначальная стоимость объекта; $\mathrm{T}_{\text{ост}}$ — количество лет, оставшихся до окончания срока полезного использования; T — срок полезного использования.

Этот **м.н.а.** эквивалентен методу уменьшаемого остатка, но дает возможность списать всю стоимость объекта без остатка.

В отличие от международной практики в российском бухгалтерском учете амортизация характеризует не столько реальный износ, сколько законодательно установленные лимиты амортизационных отчислений, позволяющие сократить налогооблагаемую базу налога на прибыль организаций.

Для целей российского налогового учета по налогу на прибыль могут применяться два **м.н.а.** — линейный и нелинейный. Организация может самостоятельно выбрать **м.н.а.**, если иное не установлено законодательством в отношении определенных объектов. Обязательное условие — применение выбранного метода к группе однородных объектов в течение всего срока полезного использования. При этом плательщик налога вправе перейти с нелинейного на линейный метод не чаще одного раза в пять лет.

Линейный м.н.а. — применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8—10-е амортизационные группы независимо от срока ввода в эксплуатацию этих объектов. При применении линейного метода сумма начисленной амортизации за один месяц определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле

$$K = \frac{1}{n \cdot 100\%}, \qquad (4)$$

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости, n — срок полезного использования, выраженный в месяцах.

Нелинейный м.н.а. — сумма ежемесячной амортизации в отношении амортизируемого имущества определяется как произведение суммарного баланса амортизационной группы и нормы амортизации, определенной для данной группы. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе по формуле

$$A = \frac{B \cdot K}{100}, \qquad (5)$$

где A — сумма амортизации за месяц по соответствующей амортизационной группе; B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы; K — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

В *политике налоговой* организации **м.н.а.** применяется в отношении *налога на прибыль* и *налога имущественного*. Причем в отношении каждого из налогов используются разные методы: при формировании *базы налоговой* по *налогу на прибыль* — методы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ (линейный и нелинейный), а *налог имущественный* рассчитывается по данным бухгалтерского учета (линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания пропорционально объему продукции, работ, услуг). Порядок оценки и метод начисления амортизации по основным средствам, принимаемый в бухгалтерском учете организаций, влияет на величину *имущественного налога* и, следовательно, оказывает влияние на величину *налога на прибыль*.

Литература

Касьянова Г.Ю. Классификация основных средств и начисление амортизации. М.: АБАК, 2015.

Касьянова Г.Ю. Амортизация основных средств: бухгалтерская и налоговая. М.: АБАК, 2013.

Сигидов Ю.И., Мороз Н.Ю. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета: Монография. М.: Инфра-М, 2015.

Auerbach A.J., Hines J.R. Investment Tax Incentives and Frequent Tax Reforms // American Economic Review Papers and Proceedings. Vol. 78. 1988. P. 211—216.

Е.А. Ермакова,
доктор экономических наук, профессор

МЕХАНИЗМ НАЛОГОВЫЙ
(TAX MECHANISM)

См. также: *законодательство налоговое; налогообложение; отношения налоговые; плательщик налогов и сборов; политика налоговая; регулирование налоговое; система налоговая*

Механизм налоговый **(м.н)** — совокупность способов организации взаимодействия *системы налоговой* с предпринимательской средой, предполагающее взаимное согласование действий в процессе налогообложения и взаимообусловленное изменение характеристик.

Сложность описания термина **н.м.** связана с тем, что, несмотря на широкое употребление в научной литературе, однозначного толкования его нет.

Сам термин «механизм» активно используется экономической наукой. Актуальность его использования подтверждена вручением в 2007 г. Нобелевской премии по экономике Л. Гурвицу (Leo Hurwicz), Р. Майерсону (Roger Myerson), Э. Маскину (Eric Maskin) за «выдающийся вклад в теорию экономических механизмов». Теория экономических механизмов возникла в связи с изучением устройства и функционирования плановых экономик и началась с изучения вопроса: как должна быть организована плановая экономика, чтобы информация, необходимая для ее эффективного функционирования, использовалась наиболее оптимальным образом. Разработка теории экономических механизмов имела прикладное значение как в экономике (например, в создании теории аукционов), так и в корпоративном управлении и логистике, т.е. в тех сферах, где необходимо решать вопрос о трансформации индивидуальных предпочтений в общие. В этом контексте механизм определяется как совокупность процедур взаимодействия различных частей для достижения общей цели.

Для анализа проблемы выбора оптимальных для общества решений (максимизирующих общественное благосостояние) разработана группа механизмов: механизм переговоров (negotiation mechanism), механизм голосования (voting mechanism) и **м.н.** (Clarke tax mechanism).

М.н. Кларка (E.H. Clarke, 1971) был представлен в экономической литературе как один из вариантов решения так называемой «проблемы безбилетника», состоящей в том, что люди склонны высказывать ложные предпочтения, если они более дешевы в реализации. Такой выбор может привести к неэффективным общим решениям. Кларк предложил для исключения из голосования ложных предпочтений или манипулирования голосованием использовать **м.н.** В его модели «безбилетник» вынужден уплачивать налог, если в результате его ложного голосования или отсутствия голосования будет выбрана неэффективное решение.

В зарубежной научной литературе **м.н.** также используется и для обозначения использования отдельного налога или группы налогов для достижения определенных целей *регулирования налогового*. Например, **м.н.** снижения загрязнений, **м.н.** стимулирования расходов на исследования и разработки.

В российской экономической литературе термин «механизм» активно применяется в различных словосочетаниях, например, «хозяйственный механизм», «финансовый механизм», «налоговый механизм», однако употребление данных терминов в отличие от западной литературы не связано с механизмом сбора и использования экономической информации.

Большинство определений **м.н.** можно разделить на «предметные», «функциональные» и «комбинированные».

В основе «предметных» определений — предметная область финансов как «отношений по поводу формирования и распределения фондов». «Функциональные» определения основываются на рассмотрении финансового механизма как процесса управления. «Комбинированные» связывают отношения и управление.

Разнообразие связано в том числе и с тем, что термин «механизм» даже в техническом смысле имеет несколько различных определений. Соответственно и авторы отталкиваются от его различных исходных определений (см. табл.).

Традиционные определения финансового механизма сформировались в 1960—1970-е гг. и отражают специфику общественных отношений при социализме. В настоящее время *отношения налоговые* предполагают наличие двух сторон: *плательщиков налогов* и государства — и связаны с отчуждением денежных средств в пользу государства. Поэтому при определении **м.н** следует говорить не об отношениях внутри налоговой системы, а об отношениях налоговой системы с внешней средой.

«Механизм» в прямом и переносном значениях в большинстве случаев определяется как способ организации взаимодействия отдельных сторон конкретного явления или способа организации взаимодействия явления с внешней средой. Таким образом, мы приходим к определению **м.н.** как совокупности способов организации взаимодействия *системы налоговой* с внешней средой.

Можно выделить следующие типы сред налоговой системы:

(1) интернациональная среда — национальные налоговые системы других стран, международные налоговые нормы;
(2) общественная и социальная среда — идеология, образование, культура, обычаи, нравы, ценности;
(3) предпринимательская среда — хозяйствующие субъекты (плательщики налогов и сборов).

Использование различных трактовок термина «механизм» в построении определения хозяйственного, финансового и налогового механизма

Механизм (техн.)	*Хозяйственный механизм*	*Финансовый механизм*	*Налоговый механизм*
Совокупность процессов, на которых основывается явление Внутреннее устройство чего-либо	Механизм действия экономических законов	«Предметные» определения финансового механизма как совокупности форм и методов реализации финансовых отношений	Налоговые методы воздействия на экономику Совокупность способов и правил организации налоговых отношений
Последовательность состояний, процессов, определяющих какое-либо действие Определенный порядок действий Устройство, определяющее порядок какого-либо действия	Совокупность организационных структур и форм хозяйствования, методов управления и правовых норм, с помощью которых общество использует экономические законы	«Функциональные» определения финансового механизма как процесса воздействия субъекта управления на объект	Субъективная форма государственного управления единым налоговым процессом Методы управления налогами Совокупность организационно-правовых форм и методов управления налоговой деятельностью

В целом все типы сред налоговой системы оказывают сложное и многостороннее воздействие на ее состояние и развитие, проследить которое от начала до конца очень сложно. Однако наибольшее и самое непосредственное влияние на налоговую систему оказывает предпринимательская среда.

Изменяющаяся предпринимательская среда оказывает серьезное влияние на состояние и развитие налоговой системы. В каждой стране эта среда имеет свои специфические характеристики. Поэтому серьезное значение для формирования *политики налоговой* имеет вывод институциональной теории о неправомерности механического переноса моделей экономической

организации одной страны на почву другой — с иными традициями, правовыми и хозяйственными аспектами институциональной структуры: стремление к стандартизации процесса налогообложения должно иметь свою меру. Если налоговая система будет стандартизирована под определенную модель (даже образцовую), в будущем не будет возможности трансформации ее в условиях меняющейся внешней среды.

Кроме того, предпринимательская среда неоднородна и сложна, следовательно, подход к ней как единому целому не может быть плодотворным, в том числе и с позиций налогообложения. Различия в предпринимательской среде в значительной мере определяют, как работает налоговая система. Налоговая система будет функционировать эффективно, если она учитывает эти различия и все способы ведения экономической деятельности одинаково попадают под налогообложение.

Налоговая система и предпринимательская среда находятся в сложном и многостороннем взаимодействии, проследить которое от начала до конца достаточно сложно.

Можно выделить, по крайней мере, два уровня такого взаимодействия (см. рис.).

Первый уровень — это взаимодействие, которое возникает в процессе налогообложения, т.е. в процессе движения денежных средств от плательщиков налогов и сборов к государству. Это движение предполагает согласованные действия двух сторон:

(1) государственных органов, которые обеспечивают соблюдение установленных правил и процедур исчисления и уплаты налогов, в том числе путем принуждения (*администрирование налоговое*);

(2) субъектов налогообложения по исполнению налогового законодательства (налоговое согласование).

Второй уровень взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды представляет собой взаимообусловленное изменение их характеристик, т.е. такое изменение или сохранение характеристик одного из элементов взаимодействия, которое вызывает закономерное изменение или сохранение состояния другого.

Взаимодействие налоговой системы и предпринимательской среды

В представленной трактовке **м.н.** актуальным направлением изучения системы налоговой становится не только анализ ее внутренних проблем и противоречий, но и выявление различных аспектов взаимодействия налоговой системы с предпринимательской средой. Изучение проблем взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды на обоих уровнях позволит более обоснованно сформулировать направления ее трансформации.

Литература

Иваницкий В.П. Привалов Н.Г. Привалова С.Г. Содержание и структура налогового механизма // Известия ИГЭА. 2012. № 2 (82). С. 19—26.

Измалков С., Сонин К., Юдкевич М. Теория экономических механизмов (Нобелевская премия по экономике 2007 г.) // Вопросы экономики. 2008. № 1. С. 4—26.

Киреенко А.П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика: Дис. ... докт. экон. наук. Иркутск, 2005.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: Инфра-М, 1998.

Clarke E.H. Multipart pricing of public goods // Public choice. 1971. Т. 11. №. 1. С. 17—33.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

МИНИМУМ НЕОБЛАГАЕМЫЙ

(PERSONAL ALLOWANCE, PERSONAL EXEMPTION, TAX THRESHOLD, TAX-FREE ALLOWANCE)

См. также: *база налоговая; вычет налоговый; льгота налоговая; льгота налоговая социальная; налог; налог на добавленную стоимость; налог на наследование и дарение; налог на прибыль; налог подоходный индивидуальный; налогообложение*

Минимум необлагаемый **(м.н.)** — вид *льготы налоговой*, предусматривающей установление минимальной величины *базы налоговой,* не подлежащей налогообложению.

Налогом облагается лишь та часть налоговой базы, которая превышает этот минимум. **М.н.** относится к лимитированным *вычетам налоговым*, т.е. его величина имеет фиксированный размер. При этом *законодательством налоговым* может быть определен равный для всех размер вычета, или он может различаться в зависимости от вида объекта, категории и вида деятельности плательщиков, состава семьи (увеличение **м.н.** кратно количеству детей), возраста и состояния здоровья плательщика и т.п.

Применение **м.н.** характерно для обложения доходов и имущества. Цель установления **м.н.** при взимании *налога на прибыль* корпораций — поддержка малого бизнеса или определенной отрасли. Например, в Мексике для компаний, которые относятся исключительно к первичному сектору (добыча полезных ископаемых, сельское хозяйство, лесное хозяйство), предусмотрено освобождение дохода в пределах 200 минимальных размеров оплаты труда; для дохода свыше 200 и до 423 минимальных размеров оплаты труда — налог на прибыль снижается на 30% (т.е. ставка составляет 21%); при получении дохода более 423 минимальных размеров оплаты труда применяется 30%-ная ставка налога. В Нидерландах ставка корпоративного налога в размере 25% предусмотрена для налогооблагаемого дохода, превышающего сумму 200 тыс. евро.

Однако наибольшее распространение получило установление **м.н.** при взимании *налога подоходного индивидуального.* Исторически **м.н.** является первой формой *льгот налоговых социальных.* Использование **м.н.** при обложении доходов физических лиц обосновывается необходимостью освобождения от налогообложения суммы, обеспечивающей удовлетворение минимальных необходимых потребностей (прожиточный минимум). Установление **м.н.** наряду с другими методами (например, введением прогрессивной шкалы налогообложения) призвано обеспечить справедливое выравнивание уровня доходов населения и снижение уровня бедности. **М.н.** в разных странах представлены чаще в виде «персональной скидки», т.е. вычета из налоговой базы, облагаемой по общей ставке, или установления порогового значения, до достижения которого применяется ставка 0% (табл. 1).

Таблица 1. **Размеры м.н. по налогу подоходному индивидуальному в разных странах**

Страна	*Персональная скидка в национальной валюте*	*Сумма дохода, в отношении которой установлена ставка 0%*
Польша	1 335	—
Эстония	1 728	—
Мексика	2 951,1	—
Словакия	3 803,33	—
Испания	5 151	—
США	6 200	—
Словения	6 519,82	—
Бельгия	7 070	—
Великобритания	10 000	—
Норвегия	132 950	—
Япония	380 000	—
Корея	1 500 000	—
Чили	6 998 076	—
Люксембург	1 020	11 265
Швеция	13 100	420 800
Австралия	—	18 200
Финляндия	—	16 300
Швейцария	—	14 500
Австрия	—	11 000
Франция	—	9 690
Германия	—	8 354

Установление не облагаемого налогом минимального размера имущества также представляет собой форму государственной поддержки плательщиков налогов, не владеющих дорогостоящей собственностью или имеющих право на получение социальной поддержки. Так, в Российской Федерации при взимании земельного налога налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. для отдельных категорий налогоплательщиков (например, инвалиды, ветераны боевых действий). В отношении налога на имущество физических лиц предусмотрено обложение объектов жилой недвижимости исходя из кадастровой стоимости за вычетом стоимости определенного количества квадратных метров в зависимости от вида объекта (квартиры — 20 кв. м; комнаты — 10 кв. м; жилые дома — 50 кв. м.). По единым недвижимым комплексам, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение, **м.н.** составляет 1 млн руб. В зарубежных странах **м.н.** часто встречается при взимании *налога на наследование и дарение*.

Во многих странах **м.н.** применяется не только при обложении доходов или имущества, но и при взимании косвенных налогов, в частности *налога на добавленную стоимость*. Существует два вида так называемых «порогов»:

(1) сумма, до достижения которой компании вообще освобождаются от регистрации в качестве плательщиков этого налога (registration thresholds — регистрационный порог);

(2) сумма, до достижения которой плательщики освобождены от налога, даже если они обязаны зарегистрироваться (collection thresholds — порог взимания).

Освобождение от регистрации и/или взимания налога может также быть предусмотрено для определенных отраслей промышленности или типов организаций. В странах ОЭСР пороговые значения значительно варьируются. В результате можно выделить государства с относительно высоким порогом (больше чем 30 тыс. долл. США), относительно низким порогом (от 1,5 и до 30 тыс. долл. США) и страны, в которых отсутствует общий порог освобождения (Чили, Мексика, Испания, Швеция и Турция) (табл. 2).

Причины введения **м.н.** для небольших компаний в данном случае состоят в том, что затраты налогового ведомства на администрирование несоразмерны поступлениям *налога на добавленную стоимость*, равно как и издержки многих предприятий малого бизнеса по исполнению налогового обязательства (издержки налогового согласования). Также предполагается, что небольшие компании могут быть менее законопослушными. С другой стороны, высокий размер **м.н.** может дать конкурентное преимущество малому бизнесу по сравнению с крупными компаниями. Кроме того, установление порога, при превышении которого будет взиматься **м.н.**, может оказать различное влияние на поведение плательщиков: они могут рассматривать его как сдерживающий рост фактор или, напротив, как стимул для искусственного дробления бизнеса в целях избежания данного налога. Определение величины **м.н.** часто является результатом компромисса между снижением издержек налоговых органов и плательщиков налогов и угрозой сокращения доходов бюджета или искажающего влияния на конкуренцию.

Таким образом, установление **м.н.** продиктовано как необходимостью обеспечения справедливости и равенства налогообложения (снижения степени дифференциации доходов граждан после налогообложения), так и эффективности (сокращения издержек на *администрирование налоговое* и налоговое согласование).

Таблица 2. **Пороговые значения для освобождения от регистрации или взимания налога на добавленную стоимость**

Страна	*Общий порог, в долл. США*	*Пониженный порог для поставщиков услуг, в долл. США*	*Специальный порог для некоммерческого и благотворительного сектора, в долл. США*
Великобритания	102 851	—	—
Франция	93 551	37 443	—
Япония	88 240	—	—
Словакия	86 991	—	—
Ирландия	78 844	39 422	—
Польша	77 747	—	—
Словения	74 142	—	—
Чехия	67 708	—	—
Швейцария	63 827	—	95 740
Австралия	48 731	—	97 461
Венгрия	42 328	—	—
Новая Зеландия	38 134	—	—
Италия	35 991	—	—
Австрия	34 988	—	—
Корея	26 239	—	—
Эстония	25 582	—	—
Люксембург	25 183	—	—
Канада	23 454	—	39 090
Германия	21 298	—	—
Израиль	18 612	—	—
Финляндия	8 589	—	—
Исландия	7 006	—	—
Греция	6 678	6 678	—
Бельгия	6 319	—	—
Дания	5 879	—	—
Норвегия	5 182	—	14 509

Литература

Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001.

Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект) // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 17—22.

Налоговые льготы: теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Consumption Tax Trends 2014. VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD Publishing.

Е.Н. Орлова,
кандидат экономических наук, доцент

МОНОПОЛИЯ ГОСУДАРСТВА ФИСКАЛЬНАЯ

(FISCAL MONOPOLY OF THE STATE)

См. также: *доходы бюджета налоговые; доходы бюджета неналоговые; налог акцизный; налог косвенный; налогообложение; система налоговая; элементы налога*

Монополия государства фискальная **(м.г.ф.)** — одна из форм *налога косвенного*, отражающая монополию государства на производство и реализацию товаров, как правило, массового потребления (табак, спички, соль и т.п.).

Возникла **м.г.ф.** из регалий — исключительного права главы государства (как правило, монархического) на определенный вид деятельности, что предполагало обязательное наличие го-

сударственной собственности на средства производства и/или сбытовую инфраструктуру монополизированного товара. Регалии реализовывались либо посредством продажи товаров — объектов регалий через специальные казенные магазины, либо через введение системы откупов. Подобные методы формирования государственных доходов применялись в Древнем Египте (монополия на растительное масло, пиво, соль, мед, вино, сукно, папирус, пряности, парфюмерию, изделия из золота и др.), Древней Греции (монопольная продажа хлеба). Поскольку все доходы от регалий поступали в государственную казну — «фиск», а производство было монополизировано монархом, с течением времени данный вид государственных доходов получил название **м.г.ф.**

При использовании откупной формы получения доходов от отдельных специфических производств содержание **м.г.ф.** приближается к природе лицензионных платежей — фиксированная сумма платежей, дающая на определенный период право лицу (группе лиц) осуществлять соответствующую деятельность. Но в условиях развития рыночных отношений **м.г.ф.** все более приобретает налоговый характер в результате принудительности взимания через включение в цену реализации «монопольной» надбавки, т.е. своего рода *налог акцизный* по товарам, выпускаемым казенными предприятиями.

М.г.ф. может быть полная, когда государство монополизирует и производство и реализацию какого-то товара, или частичная, при которой исключительное право казны ограничивается каким-либо одним из этих элементов (только производство или только реализация). В любом случае обязательно присутствие государственной собственности на средства производства или оказание услуг. Наибольшее распространение, как наиболее эффективная, получила **м.г.ф.** в отношении реализации.

С развитием института государства и рыночных отношений (XVII—XIX вв.) **м.г.ф.** стала проявляться в виде реализации товаров, производство которых являлось исключительным правом государства, по более высоким ценам, чем их себестоимость и нормальная норма прибыли, т.е. по монопольно высоким ценам. У. Петти (William Petty) так характеризовал **м.г.ф.:**

> Монополия — исключительное право. Лицо, обладающее этим правом, может продавать тот товар, на который это право распространяется, оценивая его, как ему заблагорассудится...

При этом государство получает не только предпринимательский, но и монопольный доход.

В результате, имея неналоговую природу, с течением времени **м.г.ф.** стала признаваться налогом, не соответствуя классическому пониманию налога как определенной денежной суммы, регулярно вносимой в государственную казну при наличии определенных законом оснований.

Тем не менее содержательно **м.г.ф.** следует рассматривать как:

(1) разницу между монопольной ценой и «нормальной» ценой, которая сложилась бы при отсутствии государственной монополии на производство и (или) реализацию того или иного товара, что дает основание относить **м.г.ф.** к форме *налога косвенного*, направленной на потребительские расходы физических лиц (т.е. принудительный характер взыскания), но без законодательного установления *элементов налога*;

(2) систему государственной собственности и административного вмешательства в функционирование производства и (или) оборота, которая оказывает воздействие на налогообложение, но при этом не имеет отношения к сущности налога;

(3) фиксированный платеж, дающий право хозяйствующему субъекту в течение определенного периода осуществлять ту или иную деятельность.

Характеристика элементов **м.г.ф.** по происхождению (классической **м.г.ф.)** и в современных условиях представлена на рисунке.

В царской России крупной **м.г.ф.,** приносящей до 1/3 доходов государственного бюджета, была монополия на спирт (винная монополия). Как разновидность **м.г.ф.** винная монополия — исключительное право государства на производство, переработку, продажу, а также ввоз спирта (полная) или на его продажу (частичная). Винная монополия была одной из наиболее важных **м.г.ф.** наряду с соляной, табачной. В Швейцарии винная монополия была полной, а в России — частичной (торговля спиртом, частично его переработка; производство же было в частной собственности). Продажа алкогольных напитков (водки) осуществлялась в казенных винных лавках по казенной цене, рестораны и буфеты высших разрядов имели право продажи по свободной цене.

Элементы классической фискальной монополии государства в современных условиях

Доходы от поступления **м.г.ф.** в бюджеты были существенны и в странах Западной Европы и США. Так, в сер. XX в. доходы бюджета Италии от **м.г.ф.** составляли 15% всех доходов бюджетных. **М.г.ф.** применялась и для покрытия дефицита государственного бюджета. Например, во Франции доходы бюджета от **м.г.ф.** на табак и спички до 1959 г. поступали в особую Автономную кассу погашения государственного долга. **М.г.ф.** вводилась и как чрезвычайная мера для быстрой мобилизации средств в бюджет. Вместе с тем в ФРГ (1976) отмена государственной монополии на импорт спирта из пищевого сырья **м.г.ф.** привела к необходимости субсидирования всей отрасли производства алкогольной продукции, особенно мелких фермерских хозяйств (1997 г. — 300 млрд немецких марок).

В настоящее время классическая **м.г.ф.** если и применяется, то чаще всего как дань традиции (Испания, Дания, Япония). В основном **м.г.ф.** фактически встроена в систему акцизного налогообложения (обязательное приобретение марок акцизного сбора) и все более рассматривается как система мер государственного административного регулирования производства и реализации товаров, на которые ранее распространялась **м.г.ф.**, а сейчас взимается *налог акцизный*. В научной литературе **м.г.ф.** еще называют «скрытым» акцизным налогом. Наряду с законодательной базой, регулирующей порядок исчисления и взимания акцизного налога, особенно по алкоголю и табаку, действуют и нормативные положения, устанавливающие обязательные условия, выполнение которых необходимо для осуществления деятельности в «подакцизных» отраслях, что направлено на борьбу с нелегальным производством и оборотом их продукции. В этом смысле **м.г.ф.** продолжает иметь место практически во всех современных государствах.

Литература

Иловайский С.И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. Одесса, 1896.

Пансков В.Г. Акцизы и проблемы государственного регулирования рынка алкогольной продукции // Финансы. 2002. № 2. С. 34—38.

Петти У. Трактат о налогах и сборах. М.: Ось-89, 1997.
Яковлева Н.В. Акциз и фискальная монополия: история возникновения и перспективы применения: Монография / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: СПУТНИК, 2004.
Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.
Atkinson, Anthony B. The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation // Journal of Public Economics. 1976. Vol. 6. P. 55—75.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

МУЛЬТИПЛИКАТОР НАЛОГОВЫЙ
(TAX MULTIPLIER)

См. также*: наследие научное Дж. Кейнса; налог; политика налоговая; ставка налоговая*

Мультипликатор налоговый **(м.н.)** — показатель, характеризирующий зависимость между совокупным объемом валового внутреннего продукта (ВВП) и изменением налогов.

Понятие «мультипликатор» впервые ввел английский экономист Р. Кан (R. Kahn) в 1931 г. Мультипликатор, который надо учесть при определении общей, вновь созданной занятости, зависит от размеров израсходованных на каждом новом этапе сумм денег. Такая зависимость называется мультипликатором занятости или мультипликатором Кана. Развил идею мультипликатора английский экономист Дж. Кейнс (J. Keynes) в «Общей теории занятости, процента и денег» (1936).

М.н. показывает, на сколько единиц изменится доход в ответ на изменение налогов на одну денежную единицу.

Рассмотрим влияние налогов на равновесный доход. Уменьшение налогов на ΔT сразу увеличивает используемый доход $Y - T$ на ΔT и, следовательно, увеличивает потребление на $MPC \cdot \Delta T$. Уменьшение *налогов* на ΔT увеличивает запланированные расходы на $MPC \cdot \Delta T$ при любом данном уровне дохода. Равновесие перемещается из точки *A* в точку *B*, а доход растет от Y_1 до Y_2. *Политика налоговая* обусловливает мультипликативное увеличение дохода.

При любом уровне дохода Y запланированные расходы теперь больше. Как видно из рис. 1, линия запланированных расходов перемещается вверх на $MPC \cdot \Delta T$. Состояние равновесия экономики перемещается из точки *A* в точку *B*.

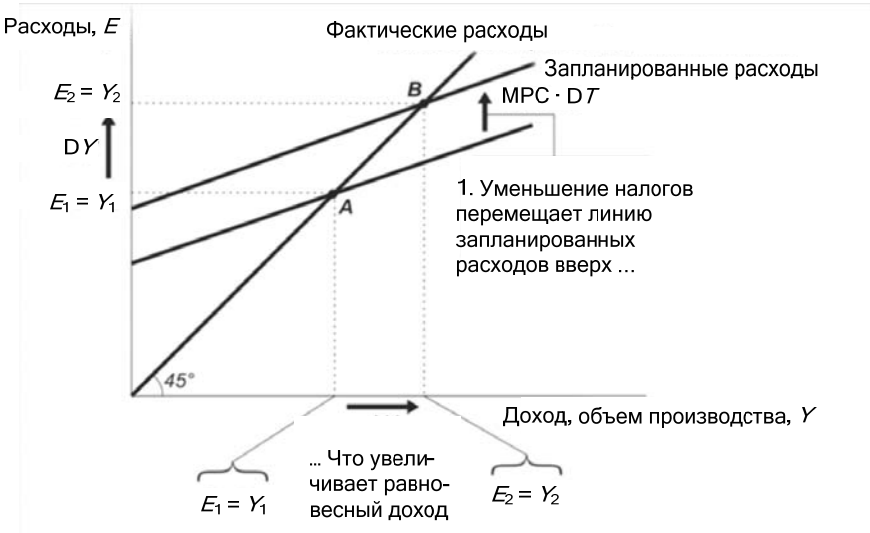


Рис. 1. **Влияние налогового мультипликатора на динамику ВВП**

Как увеличение государственных расходов обусловливает мультипликативный рост дохода, так и уменьшение налогов дает тот же результат. Следовательно, **м.н.** показывает степень влияния налогов на доход. При этом эффект мультипликатора от увеличения государственных расходов сильнее, чем при уменьшении налогов.

Механизм **м.н.** связан с многократной реакцией потребления на однократное изменение налогов (рис. 2).

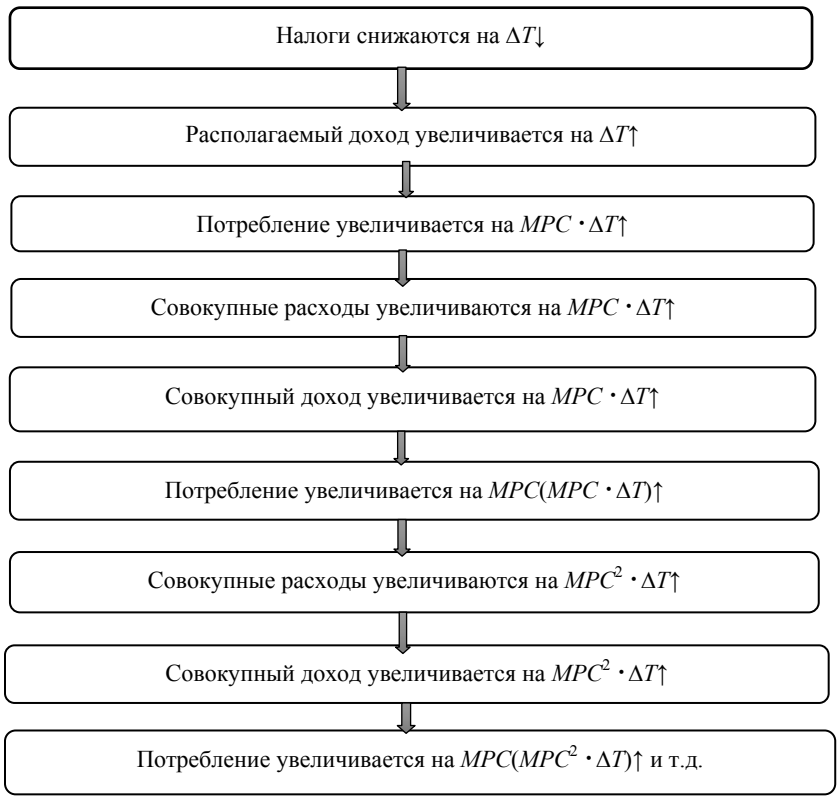


Рис. 2. **Механизм действия мультипликатора налогового**

Значения **м.н.** рассчитываются по следующим формулам:

$$m_{t1} = -\frac{\Delta Y}{\Delta T} = -\frac{MPC}{1-MPC} = -\frac{MPC}{MPS}, \quad (1)$$

$$m_{t2} = -\frac{MPC}{1-MPC\cdot(1-t)}, \quad (2)$$

$$m_{t3} = -\frac{MPC}{1-MPC+MPI}, \quad (3)$$

$$m_{t4} = -\frac{MPC}{1-MPC\cdot(1-t)+MPI}, \quad (4)$$

где m_{t1} — простой **м.н.** закрытой экономики; m_{t2} — сложный **м.н.** закрытой экономики; m_{t3} − простой **м.н.** открытой экономики; m_{t4} _ сложный **м.н.** открытой экономики; MPC — предельная склонность к потреблению; MPS — предельная склонность к сбережению; MPI — предельная склонность к импорту; Y − прирост ВВП; T — прирост налоговых поступлений; t — предельная ставка налогообложения.

Таким образом, важный фактор эффективности реализации *налоговой политики* го-

сударства — учет мультипликационных эффектов влияния ее инструментов на динамику ВВП.

Литература
Агапова Т.А., Серегина С.Ф. Макроэкономика: Учебник. М.: Дело и Сервис, 2004.
Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, 2011.
Манків Н. Макроекономіка. К.: Основи, 2000.
Nelson Ch.R. Macroeconomics: an Introduction. McGraw-Hill's Custom Publishing, 2003.
Kahn R.F. The Relation of Home Investment to Unemployment // The Economic Journal. 1931. 41 (162), pp. 173—198.

А.И. Крисоватый,
доктор экономических наук, профессор

НАГРУЗКА НАЛОГОВАЯ (НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ)

(TAX BURDEN, INCIDENCE OF TAXATION)

См. также: *бремя налоговое избыточное, коэффициент налоговый; кривая Лаффера; нейтральность налогообложения; политика налоговая; предел налоговый; ставка налоговая; эффекты налогообложения*

Нагрузка налоговая (налоговое бремя) (**н.н.**) — важнейший фискальный показатель *системы налоговой* страны, характеризующий совокупность эффектов влияния налогов на экономику в целом и (или) на отдельных *плательщиков налогов*, которые связаны с экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения денежных средств от других возможных направлений их использования.

Для характеристики анализируемого фискального показателя чаще всего используют два основных понятия — «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». Причем соотношение данных понятий до конца не определено. Известны подходы к дифференциации понятий «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». В частности, в специальной литературе можно встретить попытки различного их восприятия либо нюансы их дифференциации. В официальных документах, как правило, употребляется термин «налоговая нагрузка». Это происходит потому, что термин «налоговое бремя» (бремя — тяжелая ноша, нечто тяжкое, трудное) рассматривается как такой, который имеет исключительно отрицательный подтекст, наводя на мысль о значительных потерях для налогоплательщика безо всякого индивидуального эквивалента в виде общественных благ и государственных услуг. Поэтому субъекты, разрабатывающие *политику налоговую*, пытаются избегать этого термина. Между тем в западной финансовой науке и в официальных изданиях международных организаций термин «налоговое бремя» (tax burden) получил более широкое употребление.

Предпочтение одного из этих терминов и избежание второго безосновательны, поскольку они синонимы. Об этом свидетельствуют как словари синонимов (в частности, в ряду синонимов к слову «груз» традиционно приводятся: «вес, нагрузка, бремя, ноша»), так и толковый словарь («груз» — это то, что обременяет своим наличием). Следовательно, с точки зрения семантики отрицательный подтекст имеет не только слово «бремя», но и слова «груз», «нагрузка».

Понятие **н.н.** имеет два разных ракурса восприятия — количественный и качественный (рис. 1).

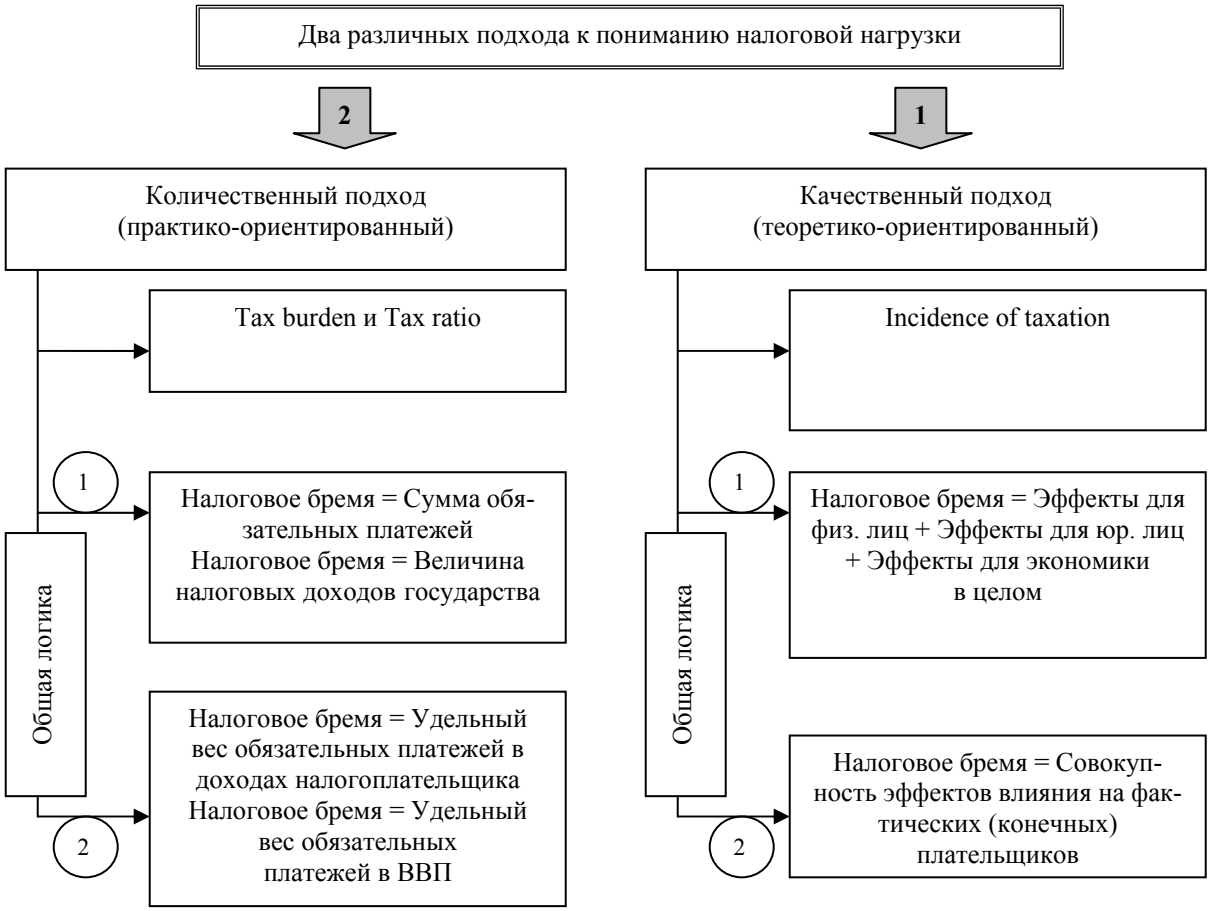


Рис. 1. **Два подхода к пониманию термина «налоговая нагрузка (бремя)»**

Выделенные подходы заметно различаются, поскольку имеют разные уровни восприятия и разный масштаб применения.

Качественный подход к пониманию **н.н.** основывается на анализе и учете различных эффектов влияния (воздействия) налогов на разные категории экономических агентов. Эти эффекты связаны с экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения денежных средств от других возможных направлений их использования. Количественно оценить эти эффекты довольно сложно, поэтому чаще всего посредством изучения данных эффектов анализируются некие новые качественные аспекты влияния различных эффектов на **н.н.**

При качественном анализе **н.н.** выделяют **три вида различных эффектов влияния (воздействия)**.

1. Эффекты налогообложения для экономики в целом. В числе основных выделяют:

(1) эффект уменьшения производства и потребления частных благ, которое не компенсируется ростом производства и потребления общественных благ вследствие нерационального использования государством налоговых поступлений;

(2) неявный эффект снижения экономической эффективности вследствие падения

производства и потребления налогооблагаемых товаров ниже оптимального уровня;

(3) эффект уменьшения (увеличения) справедливости в распределении общественного богатства вследствие налогообложения;

(4) эффект снижения экономической эффективности налогообложения, обусловленный трансакционными издержками налогоплательщиков на исчисление, уплату *налогов*, сдачу отчетности и оспаривание решений налоговых органов.

2. Эффекты налогообложения для физических лиц. Следствием уплаты налогов для физического лица является ухудшение его благосостояния в результате действия двух эффектов — дохода и замещения. **Н.н.** на физическое лицо при таком подходе представляет собой сумму **н.н.**, порожденного эффектом дохода, и **н.н.**, порожденного эффектом замещения.

Эффект дохода является непосредственным результатом уплаты налога и состоит в уменьшении посленалогового дохода, а соответственно в увеличении вследствие этого предложения труда физическим лицом, пытающимся за счет этого компенсировать сокращение дохода и потребления.

Эффект замещения — опосредованный результат налогообложения и состоит в замещении видов деятельности, продуктов и ресурсов, подлежащих обложению, необлагаемыми или облагаемыми в меньшей степени: труда — досугом, сбережений — текущим потреблением, налогооблагаемых товаров — неналогооблагаемыми или облагаемыми по более низким *ставкам налоговым*.

3. Эффекты налогообложения для юридических лиц. Основной эффект переложения налогов, в результате которого формальный (определенный законом) и реальный налогоплательщики, как правило, не совпадают. Через механизм ценообразования налоги, формально внесенные в бюджет юридическим лицом, могут частично или полностью перекладываться на покупателей товаров и услуг (переложение вперед) или на продавцов факторов производства (переложение назад). Через изменение заработной платы и дивидендов налоги могут также перелагаться на работников и собственников данного юридического лица. Соответственно реальная **н.н**. на юридическое лицо должна оцениваться с учетом эффекта *переложения налогов*. Западные экономисты настаивают, что юридические лица, находящиеся во владении индивидов, налогами облагаются, но уплачивают их фактически владельцы бизнеса, клиенты и работники, т.е. реальную **н.н.** несут физические лица, а не юридические лица.

Количественный подход к пониманию **н.н.** основывается на анализе ряда квалиметрируемых характеристик. В целом это доминирующий практико-ориентированный подход, которому соответствует шаблон восприятия **н.н.** как некого показателя, количественно отражающего ту величину давления, которое государство оказывает на физических и юридических лиц посредством налагаемых на них обязательств по перечислению обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Количественный подход предельно прост, а потому понятен практически каждому налогоплательщику. Он выражается совершенно конкретной цифрой, которую к тому же можно сравнивать с аналогичным показателем другой страны (региона, субъекта и т.п.). Кроме того, массовому восприятию данного подхода способствует рассмотрение исключительно фискальной сущности налогов и абстрагирование от каких-либо последствий для налогоплательщика, в частности абстрагирование от учета встречного потока общественных благ, которые он получает в том или ином объеме. Именно поэтому количественный подход был, есть и будет доминирующим и наиболее востребованным в понимании **н.н.** простым налогоплательщиком.

Количественный показатель н.н. исчисляется на нескольких уровнях — макро- , мезо-, мини- и микроуровне (рис. 2).

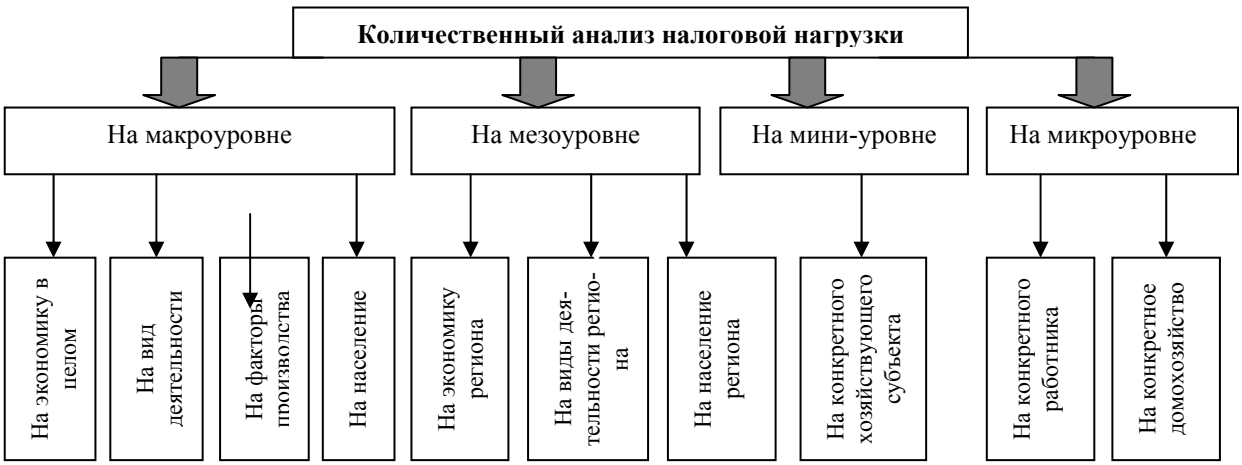


Рис. 2. **Классификация исчислений налоговой нагрузки по различным объектам**

1. Макроуровень подразумевает исчисление **н.н.** на факторы производства и потребление, население страны, экономику в целом и по различным видам экономической деятельности.

Наиболее распространенным является показатель **н.н.** на экономику страны в целом. Он отражает ту часть произведенного экономикой страны валового продукта, которая перераспределяется в пользу государства посредством налогообложения. Этот показатель представляет собой отношение общей суммы *доходов налоговых* консолидированного бюджета страны (сумма поступлений всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих налоговых платежей) к величине валового внутреннего продукта (ВВП) страны.

Важным для структурного анализа является показатель **н.н.** на вид экономической деятельности или сектор. Он отражает ту часть произведенной анализируемым видом экономической деятельности (сектором) валовой добавленной стоимости, которая перераспределяется в пользу государства посредством налогообложения. Наиболее востребован показатель **н.н.** на нефтегазовый сектор, который рассчитывается как отношение всех налоговых, таможенных и социальных платежей, уплаченных хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность в области добычи сырой нефти и природного газа, а также предоставляющими услуги в этих областях, к валовой добавленной стоимости, созданной в нефтегазовом секторе. **Н.н.** на вид экономической деятельности рассчитывается как отношение всех налоговых, таможенных и социальных платежей, уплаченных хозяйствующими субъектами, осуществляющими данный вид экономической деятельности, к валовой добавленной стоимости, созданной этим видом деятельности.

В последнее время начинают активно использоваться показатели **н.н.** на основные факторы производства и потребление. Оценка уровня **н.н.** на труд, капитал и потребление осуществляется с помощью показателя *ставок налоговых имплицитных*. Такие оценки проводятся во всех странах — членах ЕС и используются в процессе анализа их налоговых систем. Налоговые имплицитные ставки — ставки по группам налогов с единой налоговой базой, рассчитываемые как отношение налоговых поступлений (по данным статистики государственных финансов) к налоговым базам, определяемым по информации системы национальных счетов (СНС). С помощью таких ставок можно оценить средний уровень **н.н.** на трудовые доходы, доходы от капитала, а также конечные потребительские расходы без учета эффекта переложения налогов с одних плательщиков на других.

Важное социально-экономическое значение имеет показатель **н.н.** на население страны. Этот показатель отражает ту часть произведенного валового продукта, которая распределяется в

виде дохода населению и затем перераспределяется в пользу государства посредством налогообложения. Данный показатель представляет собой отношение суммы всех уплачиваемых населением *налогов прямых* и *косвенных* к доходам населения страны, включая денежную оценку полученных им субсидий и пособий.

2. Мезоуровень предусматривает исчисление **н.н.** на экономику региона (муниципального образования) и ее распределение между различными видами экономической деятельности данной территории. Это необходимо прежде всего для целей сравнительного межрегионального анализа.

Показатель **н.н.** на экономику региона отражает ту часть произведенного экономикой региона валового регионального продукта, которая перераспределяется посредством налогообложения в пользу федерального центра и соответствующего региона. Этот показатель представляет собой отношение общей суммы собранных на территории данного региона всех налогов, сборов и иных обязательных платежей к величине валового регионального продукта (ВРП).

Показатель **н.н.** на вид экономической деятельности региона отражает ту часть произведенной анализируемым видом экономической деятельности (сектором) данного региона валовой добавленной стоимости, которая перераспределяется посредством налогообложения в пользу федерального центра и соответствующего региона.

Показатель **н.н.** на население региона отражает ту часть доходов экономически активного населения региона, которая перераспределяется посредством налогообложения в пользу федерального центра и соответствующего региона.

3. Миниуровень включает определение **н.н.** на конкретного хозяйствующего субъекта. Этот показатель отражает ту часть произведенного данным субъектом ВП, которая перераспределяется посредством налогообложения в пользу государства. Этот показатель — важнейшая количественная характеристика воздействия налогообложения на результат деятельности хозяйствующего субъекта. Он представляет собой отношение совокупности всех налоговых и иных обязательных платежей, уплачиваемых хозяйствующим субъектом, к величине валового показателя деятельности этого субъекта (выручке от реализации и внереализационных доходов, расчетной, чистой или балансовой прибыли, добавленной или вновь созданной стоимости).

4. Микроуровень включает определение **н.н.** на конкретного работника или домохозяйство. Этот показатель отражает ту часть произведенного валового продукта, которая распределяется в виде дохода этому работнику (домохозяйству) и затем перераспределяется в пользу государства посредством налогообложения. Эти показатели рассчитываются как отношение суммы уплачиваемых работником (домохозяйством) налоговых платежей к величине совокупного дохода этого работника (домохозяйства).

Что касается используемых для расчета величин (начисленных, уплаченных), то в этом случае можно получать показатели реальной или номинальной **н.н.** Реальная **н.н.** будет характеризовать отношение суммы фактически уплаченных обязательных платежей к величине соответствующего результата деятельности, номинальная **н.н.** — отношение суммы начисленных обязательных платежей к величине соответствующего результата деятельности.

Литература

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Соколовская А. Теоретические начала определения налоговой нагрузки и уровня налогообложения экономики // Экономика Украины. 2006. № 7. С. 4—12.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ
(TAX)

См. также: *законодательство налоговое; налогообложение; объект налогообложения; порядок уплаты налогов и сборов; система налоговая; теория налоговая обмена; формы и способы уплаты налога; элементы налога*

Налог **(н.)** — обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый лицами, признаваемыми плательщиками налога, в бюджетную систему стра-

ны в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Н. — один из древнейших финансовых институтов. Возникновение и развитие **н.** неразрывно связано со становлением государственности. Вследствие перехода человечества от кочевой к оседлой жизни, разделения труда и возникновения института частной собственности появилась необходимость в защите прав собственности одних членов общества от посягательства других. В результате начали образовываться специальные органы, в том числе управления, возникла потребность в регулярном войске, в общественной инфраструктуре и т.д., на содержание которых общество вынуждено было изыскивать денежные средства. Возникновению **н.** предшествовали такие платежи государству, как дань (с побежденных народов), домены (доходы от государственного имущества), регалии (доходы от фискальной монополии государства на промыслы).

На первых этапах развития государственности **н.** носил временный или случайный характер, и его введение обусловливалось появлением дополнительных государственных расходов, связанных, например, с началом войны. Роль **н.** изменялась по мере исторического развития общества и расширения функций государства и связанного с этим роста потребности в доходах. Менялись *формы и способы уплаты налога*. Взимаемый первоначально исключительно как натуральный платеж в ходе развития товарно-денежных отношений **н.** стал взиматься в смешанной натурально-денежной, а затем исключительно в денежной форме. Постепенно из разового доходного источника **н.** превратился в регулярно взимаемый платеж, став наконец постоянным источником государственных доходов. К сер. XIX в. налоги превратились в *систему налоговую*. Начиная с XX в. в странах с развитой рыночной экономикой **н.** стал основообразующим источником государственных доходов.

Выделяются две основные предпосылки возникновения **н.**: расслоение общества на имущих (собственников) и неимущих в результате процесса разделения труда, а также создание первых государственных образований (общин, объединений племен, княжеств и т.д.) в целях защиты интересов собственников, в том числе для усиления власти над неимущими слоями населения. Из этого некоторые российские исследователи, например И.А. Майбуров, делают вывод о первичности **н.** по сравнению с государством. Появившиеся до возникновения государства платежи все же имели характер разовых *сборов* с фискальным аспектом, сближающими их с **н.**, но таковыми не являющимися, поскольку не обладали большинством признаков **н.** Вернее, прообраз **н.** возник одновременно с появлением образований, предшествующих формированию государства. В классическом понимании налоги возникли все же только с образованием государства и выполнением им присущих ему функций. Не случайно Ж. Прудон (J. Proudhon) отмечал, что вопрос о налоге есть в сущности вопрос о государстве.

С развитием общества претерпевали изменения взгляды ученых на природу и содержание налога. Они формировалось на протяжении столетий на основе развития теории налогообложения.

В XV—XVI вв. (период меркантилизма) экономическое содержание **н.** трактовалось как изъятие части дохода хозяйствующего субъекта. В XVII в. научные взгляды на природу **н.** в связи с расширением функций государства претерпели существенное изменение. Господствующее положение в XVII—XVIII вв. заняла *теория налоговая обмена*. Согласно ей, **н.** представляет собой своеобразную плату граждан за оказанные им государством услуги. Однако признавалось, что обмен **н.** на услуги носит особый характер, поскольку отказаться от участия в платежах невозможно, но при этом данный обмен носит эквивалентный характер.

Представление о **н.** как о юридической обязанности граждан перед государством окончательно сформировалось только к началу XIX в. с признанием производительного характера государственных расходов. В этот период сформировались новые подходы к трактовке природы и содержания **н.** В частности, широкое распространение получила теория коллективных потребностей, согласно которой государство выступает тем субъектом, который способствует реализации общих (коллективных) потребностей граждан. В XX в. взгляды теории коллективных потребностей разделяли такие экономисты, как Ф. Нитти (F. Nitti), Р. Струм (R. Strum), А. Вагнер (A. Wagner), Л. Штейн (L. Stein), Э. Селигман (E. Seligman). Налог стал трактоваться как принудительный и безэквивалентный платеж, обеспечивающий государству возможность производить публичные блага, обеспечивающие удовлетворение общественных потребно-

стей. Подобное понимание экономической сущности **н.** сохранилась до настоящего времени.

Отличительная черта **н.** как экономической категории — наличие определенных признаков, отличающих его от других обязательных платежей. Важнейшие отличительные признаки налога — см. рис.

Отличительные признаки налога

Признаки налога представляют собой неотъемлемые его существенные черты, наличие полной совокупности которых позволяет идентифицировать его от других платежей в пользу государства.

1. Признак императивности предполагает правовую обязанность безусловной, полной и своевременной уплаты **н.** плательщиком. Императивность означает безусловность его внесения на нужды государства, исключающую свободу выбора *плательщика налога*, или, иными словами, **н.** представляет собой обязательный платеж. Это означает, что плательщик налога не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности — платить **н.** в бюджет государства. Этим **н.** отличается от благотворительных пожертвований, страховых платежей добровольного страхования и других финансовых платежей. Нередко этот признак обозначается как признак обязательности и принудительности.

2. Индивидуальная безвозмездность **н.** означает отсутствие права плательщика налога рассчитывать на эквивалентную выгоду от государства. При уплате **н.** происходит однонаправленное движение части стоимости от плательщика налога к государству без предоставления индивидуального эквивалентного возмещения отдельному плательщику за конкретное налоговое изъятие. Плательщик налога не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Выполнение же государством своих функциональных обязанностей не может трактоваться как предоставление конкретному плательщику эквивалентной выгоды. В связи с этим к **н.** не относятся различного рода взносы, вклады, штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными с государством договорами, а также штрафы за нарушение *законодательства налогового.*

3. Согласно принципу законности, установление, начисление и взимание **н.** регламентируются исключительно законом. Этим **н.** отличается от таких видов принудительных платежей, как, например, погашение кредита и выплата по нему процентов, контрибуция. Право государство на изъятие части средств своих граждан, а также граждан других стран, получающих в данном государстве доходы и имеющих другие *объекты налогообложения*, закрепляется в законодательных актах. В частности, в ст. 57 Конститу-

ции РФ установлено, что каждый обязан платить законно установленные **н.** и *сборы*. При этом **н.** взимается только с законных операций, т.е. характеризуются легитимностью.

4. Уплата **н.** осуществляется в целях финансового обеспечения деятельности государства. Данный признак нередко обозначается как признак цели. **Н.** были всегда были и остаются базовой составляющей доходов государства, за счет них в преобладающей степени формируется централизованный фонд денежных средств. **Н.** необходимы государству для выполнения им публичных функций, для удовлетворения общественных потребностей: содержания государственного аппарата, армии и решения всего комплекса социально-политических, экономических, экологических и целого ряда других задач общенационального значения. Нельзя признать, например, дань **н.**, хотя она является принудительным платежом и взимается государственной властью. Отличие от **н.** в данном случае состоит в том, что дань не используется государством для удовлетворения общественных потребностей населения покоренной страны. К **н.** нельзя отнести и такие принудительные платежи, как взносы (платежи) по обязательному страхованию (например, страхование автогражданской ответственности, обязательное страхование от несчастных случаев и т.д.). Обязательность (принудительность) этих платежей устанавливается законом, но они используются на строго определенные цели, а именно на покрытие убытков застрахованного лица в случае наступления страхового случая.

5. Признак абстрактности **н.** предполагает их поступление на нужды всего государства, а затем распределение по видам расходов. При этом только само государство определяет направления и масштабы использования поступивших от уплаченных **н.** средств. В зависимости от состояния и перспектив развития общества государство отдает предпочтение тому или иному направлению в использовании образованного за счет **н.** централизованного денежного фонда.

6. Относительная регулярность выражается в периодической уплате **н.** в установленные *законодательством налоговым* сроки.

Полному раскрытию сущности **н.** способствуют *элементы налога*. Законодательное установление элементов **н.** является непременным условием его легитимности, т.е. законности. Формально **н.** может быть введен в действие только в случае, если установлены все его элементы. Вступление **н.** в силу происходит после официальной публикации.

Налог — комплексная категория. (1) Это экономическая категория, поскольку денежные отношения, складывающиеся между государством, с одной стороны, и юридическими и физическими лицами — с другой, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию финансовых ресурсов в распоряжение государства. **Н.** представляет собой одну из важнейших форм реализации государством своего экономического права на получение части созданного в результате хозяйственной деятельности чистого дохода. (2) **Н.** — это финансовая категория. Мобилизация с помощью **н.** части стоимости совокупного общественного продукта (национального дохода) и использование ее посредством системы государственных расходов представляют собой часть системы финансовых отношений. **Н.** характеризуется общими свойствами, присущими всем финансовым отношениям, одновременно он имеет свои отличительные признаки и черты. (3) **Н.** — правовая категория, поскольку выражает объективные юридически формализованные отношения государства и *плательщиков налогов* в форме *законодательства налогового*, базовой составляющей государственного финансового права. **Н.** потому и является нормой права, что иначе как по закону он уплачен быть не может. **Н.**, уплаченный не на основе закона, не является налогом по своей сути.

Российское налоговое законодательство дважды давало определение **н.** Впервые оно было дано в 1991 г. в ст. 2 Закона «Об основах налоговой системы в РФ» и имело серьезные изъяны. В их числе отсутствие: различия между **н.**, *сбором* и пошлиной, четкого разграничения понятий **н.** и неналогового платежа, а также основополагающих признаков **н.** (регулярность, цель, индивидуальная безвозмездность). В результате в *систему налоговую* были включены платежи, не имеющие ничего общего с **н.** или сбором. К их числу можно отнести, например, сбор за парковку автотранспорта, представляющий собой плату за оказание местными властями услуги. Действующее определение **н.** дается в Налоговом кодексе РФ. **Н.** — это 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. Это определение также не позволяет установить четкого разграничения понятий **н.** и неналогового платежа, поскольку они имеют много общих черт: обязательность, индивидуальная безвозмездность, форму изъятия, связь платежа с бюджетом.

В российской экономической науке также не сложилось однозначного трактования понятия **н.** Отдельные определения **н.** как и в конце XIX — начале XX в., не содержат всех элементов налога, которые отличают данную экономическую категорию от других обязательных платежей. Так, А.В. Брызгалин определяет **н.** как обязательный взнос в бюджет, который либо непосредственно входит в *систему налоговую* государства, либо установлен актом *законодательства налогового*. По мнению М.В. Романовского и О.В. Врублевской, **н.** представляет собой индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемое на основании принуждения со стороны власти, имеющее целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций.

Литература

Ж. Симонд де Сисмонди. Новые начала политэкономии. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008.

Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1978.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.

Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2006.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник: В 2 т. М.: Юрайт, 2016.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ АКЦИЗНЫЙ

(EXCISE TAX)

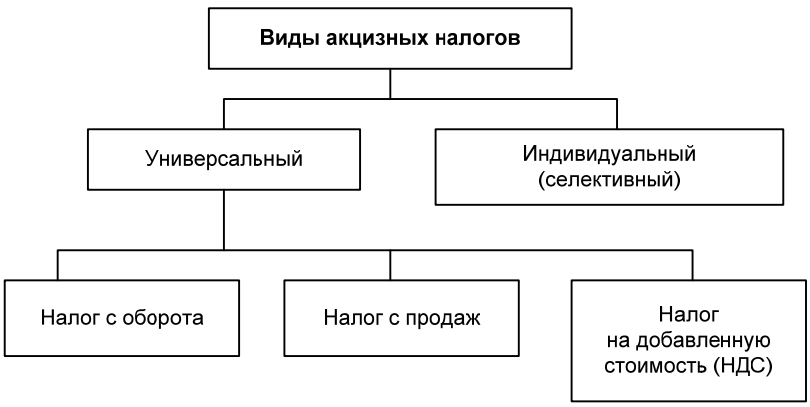
См. также: *монополия государства фискальная; налог косвенный; налог на добавленную стоимость; налог с оборота; налог с продаж; переложение налогов; функция налогов регулирующая*

Налог акцизный (*акцизы)* **(н.а.)** — вид *налога косвенного*, который устанавливается на отдельные группы товаров массового потребления и включается в цену товара.

Слово «акциз» происходит от франц. accise, от лат. accido — обрезаю, отсекаю, так как благодаря налогу часть товара как бы отсекается. Такое отсечение было характерно для тех времен, когда **н.а.** взимался в натуральной форме как часть собранного урожая, часть произведенного продукта. **Н.а.** — один из самых первых видов налогов, который взимался в Древнем мире. В Египте в начале 2-го тыс. до н.э. взимался налог на пиво, который был аналогом современного **н.а.** В древнегреческих городах **н.а.** взимался в виде сборов у ворот города. В Древнем Китае во времена правления династии Хань (207 до н.э — 220 н.э.) применялся **н.а.** на чай, напитки, рыбу, тростник, который использовался в качестве топлива и для покрытия крыш. В XIII в. во Франции был введен **н.а.** на соль. Из Франции **н.а.** перешел в Голландию, а затем в Англию и другие страны Европы.

В России в XIX в. большие доходы казне приносил **н.а.** на табак, сахар, керосин, соль, спички, прессованные дрожжи, осветительные нефтяные масла и др. Наряду с **н.а.** в стране существовала казенная винная монополия, которая представляет собой такой вид *налога косвенного*, как *монополия государства фискальная*. В начале XX в. **н.а.** и винная монополия составляли (в 1904 г.) 47,5% общей суммы бюджетных доходов. В период проведения новой экономической политики в Советской России **н.а.** взимался с широкого круга товаров — спирта, вина, меда, кваса, фруктовых и минеральных вод, спичек, табачных изделий, курительной бумаги, соли, сахара, свечей, чая, кофе, дрожжей, нефтепродуктов, текстильных изделий, резиновых галош и др. В СССР **н.а.** был полностью отменен *реформой налоговой* 1930 г.; в других социалистических странах — налоговыми реформами 1948—1949 гг.

Н.а. входит в состав *налогов косвенных* наряду с таможенной пошлиной и *монополией государства фискальной*. **Н.а**. включается в цену товара или в тариф услуги, является законодательно утвержденной надбавкой к цене товара (тарифу услуги). Тем самым фактически происходит *переложение налогов акцизных* на потребителя. **Н.а.,** будучи косвенным налогом, относится к налогам на потребление. В современной налоговой практике разных стран **н.а.** является налогом на потребление с ограниченным *объектом налогообложения*. В связи с этим в теории выделяют два основных вида **н.а.** — индивидуальный (селективный) акциз и универсальный акциз. В практике налогообложения XX—XXI вв. под **н.а.** понимается именно индивидуальный (селективный) акциз, которым облагается ограниченный круг товаров (реже — услуг). К универсальным акцизам относят *налог с оборота, налог с продаж* и *налог на добавленную стоимость* (НДС), т.е. *налоги*, которыми облагаются все товары и услуги. Классификация **н.а.** представлена на рисунке.



Классификация налогов акцизных

В мировой практике налогообложения на протяжении многих веков **н.а.** облагались самые разнообразные товары массового потребления (соль, сахар, хлеб, мясо, рыба, вино, спички и др.). Состав товаров, облагаемых **н.а.**, предопределял высокую роль **н.а.** в формировании доходов бюджета государства. **Н.а.** как *налогу косвенному* присуща скрытая регрессия. Поэтому **н.а.** тяжелее для людей с низкими доходами. Несправедливость **н.а.** приводила к народным бунтам (Соляной, Хлебный и др.). Соляной бунт в России в 1648 г. был прямым следствием введения в 1646 г. акциза на соль, которая является необходимым компонентом консервации и соления продуктов питания на зиму.

Государства, руководствуясь *принципом справедливости*, начиная с XX в. перестают облагать **н.а.** исключительно товары широкого потребления. Современная практика налогообложения выработала основные критерии отбора товаров для **н.а.** Итак, подакцизные товары:

(1) имеют широкий круг потребителей, чтобы обеспечивать фискальную значимость налоговой базы;
(2) не относятся к предметам первой необходимости, чтобы не создавать социальной напряженности в обществе;
(3) имеют концентрацию производства у относительно небольшого числа лиц, чтобы упрощать контроль за производством и реализацией подакцизных товаров;
(4) обладают сортовым разнообразием, чтобы была возможность ввести прогрессивность налогообложения и перенести *налоговое бремя* на имущих потребителей высших сортов товаров.
(5) имеют невысокую себестоимость производства, чтобы акцизная надбавка не слишком ограничивала спрос на товар;

В соответствии с этими критериями в современном мире выделяют четыре основные группы подакцизных товаров: (1) товары нежелательного потребления; (2) предметы роскоши;

(3) товары с высокой рентабельностью производства; (4) товары, производство и потребление которых приводят к появлению некомпенсируемых отрицательных экстерналий (см. *налоги Пигу*).

Как правило, **н.а.** относится к *налогам федеральным* (в государствах с федеративным устройством) или к налогам центрального правительства (в унитарных государствах). В отдельных странах наблюдается введение **н.а.** на региональном и местном уровнях. При соблюдении общих критериев отбора подакцизных товаров конкретная практика акцизного налогообложения по странам достаточно разнообразна.

В США на федеральном уровне **н.а.** облагаются алкогольная продукция, табак, топливо, бензин, газ, керосин, личные самолеты, связь, авиаперевозки и др. В Канаде **н.а**. облагаются на федеральном уровне сигары, вино, алкогольные продукты, пиво, топливо авиационное, дизельное топливо, неэффективные по потреблению топлива автомобили, кондиционеры. Кроме того, провинции устанавливают **н.а**. на табак и минеральное топливо. В Германии **н.а.** облагаются сахар, кофе, табак, спирто-водочные изделия, минеральное топливо. В Великобритании к подакцизным товарам относятся алкоголь и алкогольная продукция, пиво, табак и табачные изделия, топливо. Во Франции обложению **н.а.** подлежат алкоголь и спиртные напитки, кондитерские изделия, сахар, внутреннее потребление энергоносителей (нефть, газ, уголь), нефтепродукты, табак, входные билеты на спортивные мероприятия, ставки в букмекерских конторах, пошлины на драгоценные металлы, зажигалки и др. В Италии на государственном уровне **н.а.** облагаются сахар, алкогольная продукция, спички и др. Кроме того, существует дополнительный акцизный сбор на электроэнергию. В Японии префектуры устанавливают **н.а.** на алкоголь и табак. Кроме того, в Японии **н.а.** облагаются такие услуги, как проживание в гостиницах, питание в ресторане, купание в горячих источниках.

В Российской Федерации в настоящее время к подакцизным товарам относятся: этиловый спирт; спиртосодержащая продукция; алкогольная продукция; табачная продукция; автомобили легковые; мощные мотоциклы (мощность двигателя более 150 л.с.); автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей; прямогонный бензин; топливо печное, бытовое.

Приоритетная функция **н.а**. — фискальная функция (см. *функции налогов*). Исторически **н.а.** появился в результате возрастания потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Фискальная функция **н.а.** остается приоритетной и в настоящее время. Обеспечивая доходную часть бюджетной системы, **н.а.** несет в себе инфляционный эффект. История *налогообложения* убедительно свидетельствует, что однажды введенный **н.а.** раз и навсегда поднимает цену товара.

Наряду с приоритетной фискальной функцией **н.а.** присуща и *функция налогов регулирующая*. Она проявляется через ограничение потребления нежелательных товаров (алкогольная и табачная продукция, потребление которых наносит вред здоровью). С помощью **н.а.** регулируется также перераспределение доходов между отдельными группами населения. В ранних теоретических исследованиях по вопросам налогообложения подакцизные товары часто характеризовались как предметы роскоши. Однако понятие роскоши меняется от одной эпохи к другой. В истории налогообложения есть примеры, когда выбор подакцизного товара приводил к тому, что этот товар из категории обычного потребления переходил в категорию роскоши. В XVIII—XIX вв. в Англии взимался **н.а.** на стекло. Налог рассчитывался от веса стекла. В результате остекленные большие окна стали характеризовать хозяина дома как человека в высшей степени состоятельного. Широкие витрины могли позволить себе только роскошные магазины. Торговые галереи (аркады) со стеклянными потолками появились в Англии только с середины XIX в., когда отменили **н.а.** на стекло.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: Юрайт, 2014.

Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учеб. пособие. М.: Статут, 2015.

Экономика налоговой политики / Под ред. Майкла П. Девере. М.: Филин, 2002.

Яковлева Н.В. Акциз и фискальная монополия: история возникновения и перспективы применения: Монография / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Спутник, 2004.

Burman L. Surplus Tax policy? // National Tax Journal. 1999. № 3. Vol. 52. P. 405—411.

Н.П. Мельникова,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГ ЗЕМЕЛЬНЫЙ
(LAND TAX)

См. также: *доход рентный; льгота налоговая; налог имущественный; налог прямой; налоги и сборы местные*; *налогообложение; принцип эффективности; ставка налоговая; теория налоговая классическая; теория налоговая неоклассическая*

Налог земельный **(н.з.)** — вид *налога местного*, уплачиваемого физическими и юридическими лицами, владеющими земельными участками на праве собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения, величина которого зависит от условного (расчетного) объема полученной в процессе использования земли природной ренты (*дохода рентного*).

Н.з. по различным классификационным признакам относится к разным группам налогов (см. рис.).

Отнесение земельного налога к различным группам в зависимости от классификационных признаков

Н.з. в большинстве стран мира относится к *налогам местным* и полностью зачисляется в доходную часть местных бюджетов.

Н.з. относится к разряду имущественных налогов. Исторически имущественные налоги были одними из первых обязательных платежей в пользу государства. Хотя в доходах центрального правительства они составляют незначительную часть, их вклад в финансирование общественных благ, которые предоставляются органами местного самоуправления, весомый. В частности, доля имущественных налогов в общих доходах местных бюджетов Канады в среднем составляет около 40%, в США — около 60%, а в таких странах, как Австралия, Ирландия и Великобритания, они формируют 100% *доходов местных бюджетов налоговы*х. Наименьшую значимость эти налоги имеют в Норвегии (до 5%), а также Швейцарии и Чехии (до 3% *доходов местных бюджетов налоговых*).

В теории имущественные налоги (в том числе **н.з.**) рассматриваются в непосредственной связи с местными общественными услугами. Целесообразность введения имущественных налогов обосновывается с позиций выгоды, которую собственники имущества получают от услуг, предоставляемых органами местного самоуправления. В частности, утверждается, что сохранение и эффективное использование имущества требуют защиты прав собственности путем обеспечения не только общей законности (функция центрального правительства), но и общественного порядка (функция органов местного самоуправления), строительства местных коммуникаций (дорог, мостов и т.д.), предоставления широкого спектра других муниципальных услуг.

Доступность и качество муниципальных услуг повышают потребительскую ценность и стоимостную оценку недвижимого имущества. Поэтому справедливо, что финансирование услуг, непосредственно связанных с владением и пользованием имуществом, должно осуществляться за счет тех, кто получает выгоды от их предоставления — собственников и пользователей недвижимого имущества. Следовательно, местные налоги, в том числе **н.з.,** являются инструментом обеспечения выгод от пользования муниципальными услугами, платой за их предоставление.

Н.з. относится к группе ресурсно-рентных налогов. Проблема идентификации и обложения природной ренты (*дохода рентного*) в наибольшей степени важна для стран, имеющих значительный природный капитал. Для России проблема налогового изъятия природной ренты является одной из центральных.

В экономической теории основы земельной ренты были разработаны еще физиократами и классиками политэкономии. А. Смит (A. Smith) рассматривал ее как некое произведение природы, которое остается за вычетом всего, что является результатом труда человека, определяя земельную ренту как излишек созданной на земле стоимости над заработной платой рабочих и средней прибылью фермера. Д. Рикардо (D. Ricardo) определил ренту как часть продукта земли, которая уплачивается землевладельцем «за пользование первоначальными и неразрушимыми силами почвы». Рента уплачивается за пользование землей только потому, что количество земли не безгранично, а качество ее неодинаково. Земельная рента в теории традиционно рассматривалась в связи с монополией на землю как исключительное право экономического субъекта распоряжаться этим ресурсом и получать соответствующий рентный доход. К. Маркс (K. Marx) выделил два вида дифференциальной ренты (I и II), а также разработал теорию абсолютной ренты.

Рентные доходы издавна считались одним из наилучших объектов налогообложения. (1) Их получают собственники ресурсов, не занимаясь предпринимательской деятельностью, т.е., как отмечал А. Смит, во многих случаях без всяких хлопот и усилий с их стороны. Поэтому изъятие части этих доходов в государственную казну абсолютно оправданно с точки зрения соображений социальной справедливости. (2) Они соответствует *принципу эффективности* экономической, поскольку не влияют на решение экономических агентов о распределении ресурсов.

Физиократы считали, что земельная рента должна быть единственным источником обложения налогами, основываясь на своем учении о чистом доходе (денежном выражении чистого продукта, извлекаемого из земельных владений после изъятия всех издержек). Предложение физиократов о введении единого налога было направлено на минимизацию издержек сбора налогов путем обложения напрямую тех доходов, которые в конечном итоге и несли *налоговое бремя*.

Теория единого налога на земельную ренту получила развитие в трудах американского эко-

номиста Г. Джорджа (H. George). Он исходил из того, что земля является бесплатным даром природы и на ее производство не требуется никаких затрат. Поскольку население непрерывно увеличивается, а количество земли остается неизменным, ее собственники получают все возрастающий рентный доход. Прирост ренты происходит в результате возрастания спроса на ресурс, предложение которого абсолютно неэластично. Таким образом, земельная рента — это незаработанный доход. По мнению Джорджа, налог на рентный доход должен стать единственным *налогом*, взимаемым государством.

В отличие от других *налогов имущественных* **н.з.,** по мнению многих экономистов — авторов *теории налоговой классической и неоклассической*, не влияет на принятие экономических решений, следовательно, является нейтральным.

Преимущества налогообложения рентных доходов отстаивают и современные ученые. Так, Дж. Стиглиц (J. Stiglitz) и Д. Эллерман (D. Ellerman) подчеркивают целесообразность перераспределения *нагрузки налоговой* на неэластичные источники доходов, такие как природные ресурсы (в том числе на землю).

Современные исследователи сходятся во мнении о целесообразности изъятия в государственный бюджет части рентного дохода. Необходимость такого изъятия обусловливает потребность выбора фискальных инструментов, с помощью которых оно будет осуществляться. При этом необходимо учитывать следующие моменты. Во-первых, подбор и определенная комбинация фискальных инструментов должны быть направлены на решение комплекса задач: содействие рациональному использованию природных ресурсов (в том числе земли) и улучшению состояния окружающей среды; обеспечение стабильных поступлений в государственный бюджет; аккумуляции средств, необходимых для восстановления природно-ресурсного потенциала. Во-вторых, при выборе фискальных инструментов необходимо учитывать разделение природных ресурсов на воспроизводимые и невоспроизводимые. К воспроизводимым природным ресурсам относятся леса, воды и т.д., они возобновляются путем природного прироста. И только если интенсивность их использования превышает природные темпы прироста, они исчерпываются. Земля относится к частично воспроизводимым ресурсам. Следовательно, изъятие платежей на воспроизводимые ресурсы в первую очередь должно быть направлено на обеспечение условий для их воспроизводства, а невоспроизводимых — на компенсацию их истощения.

Общая характеристика основных элементов российской модели н.з.

Субъектами налогообложения **н.з.** признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Указанные лица не признаются плательщиками налога в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения **н.з.** являются только земельные участки без учета вложений, повышающих их ценность, таких как здания, сооружения, сельскохозяйственные культуры.

Базой налоговой может быть рыночная стоимость земли, ее оценочная (кадастровая) стоимость, площадь земельного участка. В РФ до 2005 г. налоговой базой признавалась площадь земельного участка. Начиная с 2005 г. налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Период налоговый — календарный год.

Ставки налоговые устанавливаются в зависимости от типа налоговой базы. До 2005 г. в РФ действовали ставки, установленные в зависимости от категории земель в рублях за единицу площади земельного участка. В настоящее время налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в процентах от кадастровой стоимости земельных участков, зависят от категории земель и не могут превышать размер ставок, предусмотренных НК РФ.

Льготы налоговые по **н.з.** устанавливаются как на федеральном, так и на местном уровне и преимущественно распространяются на общественные и религиозные организации, предприятия инвалидов, на некоторые категории физических лиц.

Литература
Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М.: Инфотропик Медиа, 2011.
Джордж Г. Прогресс и бедность: исследование причины промышленных депрессий и возрастания потребностей с увеличением богатства. СПб.: Издание Л.Ф. Пантелеева. 1896.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И.В. Горский, О.В. Медведева, Т.Г. Лебединская, Е.А. Юдин. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010.
Dye R., England R. Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation. Lincoln Land Institute: Washington DC. 2010.
Maxwell D., Vigor A. Time for Land Value Tax? Oxford: Institute for Public Policy Research, 2005.
Andelson R.V. Land-Value Taxation Around the World. MA: Blackwell, 2000.

Е.В. Ядренникова,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГ ИМУЩЕСТВЕННЫЙ
(PROPERTY TAX)

См. также*: налог прямой; налог на недвижимость; налог на богатство (роскошь); налог транспортный; налог на наследование и дарение; налог паушальный; налог земельный*

Налог имущественный **(н.и.)** — один из первых видов налогов, *объектом налогообложения* по которому выступает имущество в широком его понимании и предусматривающий изъятие в пользу государства части дохода собственника (реже — пользователя) за факт владения этим имуществом или проведение с ним определенных операций (включая наследование, дарение, а иногда и операции купли-продажи).

Имущество, в первую очередь земля и объекты недвижимого имущества, во все времена являлось ключевым элементом *отношений налоговых*. На протяжении многих столетий оно было не только важнейшим (согласно многим экономических теориям, единственным) фактором производства и источником формирования валового дохода, основой для удовлетворения первичных потребностей индивидуумов, но и формировало представление об экономическом потенциале субъекта хозяйствования, что позволяло стать значимым объектом налогообложения.

Теоретические предпосылки в пользу использования имущества в *отношениях налоговых* основываются на сочетании двух базовых *принципов налогообложения* — (1) принципе эквивалентности (выгоды) и (2) принципе платежеспособности. Аргументы в пользу **н.и.** на основе эквивалентности состоят в том, что государство, взимания налог с имущества, обеспечивает защиту прав собственности (в широком понимании теории государства и права), а также финансирует специфические услуги в пользу владельца этого имущества (обеспечивая общественными услугами ограниченную территорию), косвенно увеличивая тем самым стоимость этого имущества. Например, строительство в муниципальном районе новой парковочной зоны или благоустройство парка увеличивает стоимость прилегающих земельных участков и домов. Исходя из этого считается справедливым, что финансирование услуг, связанных с владением или пользованием имуществом, должно осуществляться за счет собственников этих объектов, т.е. фактических (иногда потенциальных) получателей выгод от государственных услуг. При этом справедливость сохраняется лишь при обеспечении соответствия размеров налоговых изъятий и объема общественных услуг.

Доводы в пользу действия принципа платежеспособности в **н.и.** базируются, прежде всего, на том, что имущество — показатель потенциального дохода, не всегда фактически подпадающего под подоходное налогообложение. Более того, именно имущество, особенно на ранних этапах развития экономики, являлось основой формирования валового дохода. И именно сочетание *налога подоходного индивидуального (налога на прибыль)* и **н.и.** обеспечивает больший учет экономического потенциала субъекта хозяйствования. Представители *теории налоговой классической*, а затем марксистской, маржиналистской и неоклассической экономических теорий утверждали, что недвижимое имущество как совокупность двух факторов производства (земли и капитала) является капитальным благом (концепция кругооборота Л. Вальраса, L. Walras). А составляющая недвижимого имущества в виде зданий, строений и сооружений является постоянным капиталом (по К. Марксу, K. Marx). Основоположник австрийской школы маржинализма К. Менгер (C. Menger) относит недвижи-

мое имущество (земельные участки, здания и т.п.) к «благу высшего порядка», с помощью которого производится определенное количество какого-нибудь блага низшего порядка. Сочетание этого обстоятельства с ограниченностью земли и недвижимого имущества, расположенного на ней, поднимают вопрос об эффективности использования имущества. К числу важнейших инструментов повышения этой эффективности относят и **н.и.**

Принцип платежеспособности в **н.и.** при хорошей организации *системы налоговой* обеспечивается с позиции горизонтальной и вертикальной справедливости. Установление на достаточно широкой территории единых *ставок налоговых* в отношении схожих объектов налогообложения одного типа при наличии прогрессивного налогообложения в зависимости от их количества или стоимости позволяет обеспечить дифференциацию *обязательств налоговых*.

Вопрос о влиянии **н.и.** на принятие экономических решений (*поведение налоговое*) сформировал **три основных подхода**.

«**Традиционное представление**», которое базируется на том, что **н.и.** полностью переносится на покупателя в форме увеличения цен на недвижимость (работы Г. Саймона (H. Simon) и Д. Нетцера (D. Netzer), а также дальнейшее их развитие в работах М. Эдела (M. Edel), Э. Склара (E. Sclar), Д. Эппла (D. Epple), А. Зеленитца (A. Zelenitz), М. Висшера (M. Visscher)). Следовательно, **н.и.** неэффективно уменьшает объем объектов имущества и *налоговое бремя* пропорционально падает на потребление таких объектов.

«**Теория выгоды**», которая развивает принцип эквивалентности в **н.и.** и обосновывает идею о том, что **н.и.** не искажает экономического поведения *субъектов налогообложения* (В. Фишел (W.Fischel), Б. Гамильтон (B. Hamilton)) при условии точного обязательного районирования (binding zoning) при оказании общественных услуг и относительной однородности собственников и объектов имущества.

«**Новое представление**», которое отрицает нейтральность и отмечает искажающее (деформирующее) действие **н.и.** на использование капитала внутри юрисдикции (работы Дж. Зодроу (G. Zodrow) и П. Мишковского (P. Mieszkowski)). **Н.и.** имеет перераспределительный характер, так как основное налоговое бремя несут собственники капитала.

Фискальная роль и регулирующее значение **н.и.** не оспариваются в настоящее время, однако до сих пор имеются различные мнения относительно сути имущества как объекта налогообложения, перечня объектов, относимых к имуществу, понимания того, что должно включаться в объект налогообложения **н.и.**

Если брать за основу понятия «имущество» общетеоретическое понимание, то грань между имуществом и вещью (благом) практически отсутствует. Первоначально исходили исключительно из материального (вещественного) характера этого понятия, постепенно разделяя имущество по различным видам: происхождению (природные объекты и созданные человеческим трудом), видам использования (производственное, непроизводственное), мобильности (движимое и недвижимое). Позднее экономическая наука стала выделять из всей совокупности благ (вещей) те, которые обладают полезностью для человека и могут быть реально им использованы однократно и теряют (меняют) свои свойства в процессе использования, а также объекты имущества, не теряющие свои качества в течение длительного периода и многократного использования. В производственных отношениях это послужило основой классификации имущества на средства труда (основные фонды) и предметы труда.

Первая составная часть становится объектом **н.и.** в значительном числе стран, при этом основную роль в *отношениях налоговых* отводят недвижимому имуществу и земле, хотя распространена и практика налогообложения активной части имущества (машины, станки, оборудование и т.п.). Экономическим основанием этих отношений служит возможность использовать имущество для получения дохода и необходимость стимулирования эффективного их применения.

Другой составной частью **н.и.** являются отдельные виды имущества, не участвующие в процессе производства, а используемые в качестве необходимой составной части жизни человека, — жилое и нежилое недвижимое имущество, транспортные средства и отдельные предметы роскоши. Обложение этого имущества является одним из наиболее ранних видов *налогообложения*, поскольку было не только удобным объектом для изъятия средств в пользу государства, но и показателем благосостояния гражда-

нина, его экономического потенциала, тем самым позволяя осуществить сглаживание дифференциации доходов в обществе. Ко всем указанным выше аргументам, включая принцип выгоды, зачастую относят и тезис о том, что любое жилое имущество, по сути, прямо или косвенно участвует в производственном процессе, обеспечивая необходимые условия (осуществляя поддержание) для важнейшего фактора производства — человеческого ресурса.

Рассматривая термин «имущество» применительно к *отношениям налоговым*, следует разделять понятия «имущество» и «собственность», которые зачастую рассматриваются в качестве синонимов. Под собственностью понимается принадлежность (отношения присвоения) вещей, материальных и духовных ценностей определенным лицам, юридическое право на такую принадлежность и экономические отношения между людьми по поводу принадлежности, раздела, передела объектов собственности. Таким образом, если понятие «имущество» раскрывает свойства (физический и экономический аспекты) вещи или блага, т.е. характеризуют возможности существования налоговых отношений, то «собственность» определяет общественно-правовые отношения, характеризующие лиц, участвующих в имущественных отношениях, лишь частью которых являются налоговые отношения. При этом собственность — это не только отношение человека к вещи (что отражает суть понятия имущества), но и включает отношение человека к человеку в процессе отношения к вещи. Именно синергия понятий «собственность» и «имущество» формирует налоговые отношения.

В результате объектом **н.и.** является материальная и нематериальная ценность, которая

(1) имеет стоимостную оценку;
(2) создана и используется для дальнейшего длительного (многократного) потребления;
(3) принадлежит на праве собственности (или определенного иного вещного права) одному или нескольким субъектам (в том числе государству), причем данные права зарегистрированы в установленной форме;
(4) приносит или потенциально может приносить доход в течение периода времени более одного производственного цикла (если данное имущество связано с производством), либо ее долговременное использование не приводит к изменению ее характеристик (если данное имущество используется в непроизводственной сфере).

Многие страны отдельные операции с этим имуществом относят к **н.и.**, прежде всего операции наследования, дарения, приобретения имущества и некоторые другие.

Огромное разнообразие объектов имущества, различность их значения в жизни человека и влияния на результаты хозяйственной деятельности приводят к необходимости классификации имущества для целей налогообложения, что позволяет не только определить состав отдельных видов **н.и.** или дифференциацию *элементов налогов*, но и определить степень влияния (воздействия) **н.и.** на экономические процессы.

Большинство классификационных признаков в **н.и.** можно разделить на три группы, каждая из которых включает ряд критериев: (1) по плательщикам; (2) по объектам налога; (3) по порядку дифференциации ставки (влиянию на налоговую нагрузку) (см. табл.).

В большинстве стран мира применяются следующие варианты имущественных налогов:

(1) *налог на недвижимость* (налог на имущество), который применяется практически во всех странах ОЭСР, а также Южной Америке, странах бывшего СССР и некоторых других странах;
(2) *налог земельный* (налог на незастроенные земельные участки и земли сельскохозяйственного назначения);
(3) налог на накопленное имущество (личное состояние);
(4) налоги на отдельные виды имущества (*налог транспортный*, *налог на богатство* и др.);
(5) специфические налоги (сборы) на сделки с имуществом;
(6) *налоги с наследства и/или дарения*.

Классификация налогов имущественных

По объекту	Совокупное налогообложение имущества Частичное налогообложение имущества	Налог имущественный, налог на наследование и дарение, налог на прирост капитала Налог земельный, налог транспортный, налоги на отдельные объекты имущества
	Брутто-налоги на имущество Нетто-налоги на имущество	Налоги на совокупное имущество Налоги на чистое (без учета обязательств) имущество
	Налоги на собственность (владение) Налоги на прирост и движение имущества	Налог на недвижимость, налог земельный Налог на прирост капитала, налог на наследование и дарение, сборы при покупке имущества
По субъекту	Раздельное налогообложение Смешанное налогообложение	Налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, налог на наследование и дарение Налог на недвижимость, налог земельный, транспортный налог
	Налогообложение собственника Налогообложение пользователя	Налоги только при наличии прав собственности Налоги с имущества, находящегося также и в долгосрочном пользовании
По порядку дифференциации ставки (влиянию на налоговую нагрузку	Пропорциональные ставки Прогрессивные ставки	Налог земельный, налог на имущество организаций Налог на наследование и дарение, налог на имущество физических лиц
	Номинальные налоги Реальные налоги	Источником уплаты всегда выступает текущий доход (имущественный налог) Источником может выступить доход от продажи части имущества (налог на наследование и дарение)

Роль **н.и.** в разных странах различна, однако в большинстве стран **н.и.** — значимый источник *доходов бюджета налоговых*, обеспечивающий от 10 до 40% местных бюджетов и приносящий около 3—8% всех налоговых доходов ведущих промышленно развитых стран.

В России **н.и.** представлены четырьмя видами платежей: (1) *налогом земельным*, (2) налогом на имущество организаций, (3) *налогом транспортным* и (4) налогом на имущество физических лиц. Совокупность этих платежей приносит около 4—6% налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Налоговая политика: методология, теория и практика: Монография / Под общ. ред. В.П. Вишневского. Донецк: Ин-т экономики промышленности, 2011.

Смирнов Д.А. Терминология в имущественном налогообложении и практическая значимость ее уточнения // Экономические и гуманитарные науки. 2009. № 7 (213). С. 60—66.

Д.А. Смирнов,
доктор экономических наук, доцент

НАЛОГ КОСВЕННЫЙ
(INDIRECT TAX)

См. также: *налог прямой; налог на добавленную стоимость; налог акцизный; пошлина; налог с продаж; налоги Рамсеевские; оптимальность налогообложения*

Налог косвенный **(н.к.)** — налог, взимаемый с физического или юридического лица опосредованно через *налогообложение* транзакций с товарами и услугами, включая их экспорт и импорт, вне зависимости от платежеспособности продавца и покупателя.

Известное определение **н.к.** привел Дж.С. Милль (John Stuart Mill) в «Основах политической экономии» (1848):

> Косвенные налоги взимаются с какого-либо лица, исходя из предположения, что оно сумеет возместить себе соответствующие затраты за счет другого лица. К таким налогам относятся, например, акцизные сборы и таможенные пошлины. Изготовитель или импортер товара обязан уплатить за него налог, но таким образом, чтобы выплачиваемая сумма не изымалась из его собственных средств, а распределялась между потребителями товара, которые должны возместить ему целиком эту сумму путем уплаты соответствующей наценки.

В определенном смысле слово «косвенный» можно трактовать так, что налог в данном случае относится к объекту налога — товару (услуге), а не к субъекту налога — лицу (физическому или юридическому). И действительно, **н.к.** часто определяют как налог на производство и потребление товаров (услуг). Но поскольку предметы или действия не могут сами платить налоги, постольку такое понимание **н.к.** нельзя признать правильным. Более корректная точка зрения состоит в том, что этот налог обременяет косвенно одних лиц посредством иных лиц, которые непосредственно получают налог и перечисляют его правительству.

В свою очередь, это означает, что в рассмотрение должны быть приняты сложные проблемы оценки экономических последствий *переложения налогов* и связанной с ними теории распределения *налогового бремени* (tax incidence), исходящей из того, что существует некий реальный носитель налога, отличный от того, который фактически имеет дело с налоговой администрацией. При этом **н.к.,** в большей степени связанный с объектом налога, обычно считается относительно легко перелагаемым, а *налог прямой,* в большей степени связанный с субъектом налога и его индивидуальными характеристиками, — относительно трудно перелагаемым.

К числу **н.к.** обычно относят *налог на добавленную стоимость, налог акцизный, пошлину* (в том числе таможенную)*, налог с продаж.* Хорошей иллюстрацией **н.к.** считается *налог на добавленную стоимость*, когда налог уплачивается налогоплательщиками-продавцами товара, но в итоге он может быть полностью или частично переложен на конечного потребителя, который товар покупает.

Исторически сложилось так, что **н.к.** часто оценивают как социально несправедливые. Это связано с тем что для надежного пополнения казны их устанавливали в виде надбавки к цене на широко распространенные в потреблении предметы первой необходимости, а поэтому такие налоги больше обременяли бедные слои населения — со всеми вытекающими отсюда отрицательными последствиями. Характерным примером из истории XX в. является налог на соль в Индии, взимание которого стало поводом для знаменитого массового акта гражданского неповиновения — «соляного похода» под предводительством М. Ганди (Mahatma Gandhi) в 1930 г. Сам Ганди так охарактеризовал этот налог: «... кроме соли, да еще воды, нет ничего такого, за что можно обложить налогами всякого, даже миллионы голодающих, больных, увечных и беспомощных. Значит, этот налог — самый бесчеловечный, каким можно обложить население».

В настоящее время этот социальный аспект **н.к.** потерял свою остроту. Это связано с тем, что на первый план в мире вышли проблемы экономического роста и устойчивого развития, благодаря которому появляются возможности решения в том числе проблем бедности. Согласно оценкам специалистов ОЭСР, с позиций экономического роста *налоги прямые* (*налог на прибыль* и *налог подоходный индивидуальный*) создают больше препятствий, чем **н.к.** на потребление и периодические налоги на недвижимое имущество.

Например, в Индии после обретения государственной независимости высокопрогрессивное прямое налогообложение долгое время считалось надежным средством достижения большего равенства в доходах и благосостоянии (в отдельные годы максимальная ставка *налога подоходного индивидуального* составляла 85%). Од-

нако на практике оно привело к широкому распространению практики уклонения от уплаты налогов и, как следствие, огромным масштабам теневой экономики и замедленным темпам экономического роста. После экономической реформы 1991 г. количество и предельные размеры ставок *налога подоходного индивидуального* в стране были резко сокращены. Наряду с другими мерами это позволило значительно повысить темпы экономического роста и добиться исторических успехов в сокращении бедности — по данным Всемирного банка в 2008—2011 гг., Индия сделала самой большой вклад в мире в решение проблемы бедности: из состояния абсолютной нищеты было выведено около 140 млн чел. В настоящее время главным направлением дальнейшего совершенствования *системы налоговой* Индии считается введение современной формы *налога на добавленную стоимость* — единого налога на товары и услуги (goods and services tax), с которым связывают ожидания формирования интегрированного национального рынка товаров и расширения налоговой базы.

Актуальные тенденции изменения роли **н.к.**, связанные с распространением современных форм налогообложения потребления, можно проследить по данным, представленным в таблице.

Структура налогов в странах — членах ОЭСР

Показатель	*Годы*						
	1965	*1975*	*1985*	*1995*	*2005*	*2010*	*2013*
Универсальные налоги на потребление (general consumption taxes)	12	13	16	19	20	20	20
Специфические налоги на потребление (specific consumption taxes)	24	18	16	13	11	11	10
Налоги, всего	100	100	100	100	100	100	100

Составлено по: *OECD*. Revenue Statistics. 1965—2014. OECD Publishing, 2015. P. 29.

Приведенные данные свидетельствуют, что при некотором сокращении удельного веса группы **н.к.** в целом соотношение универсальных и специфических налогов на потребление в странах ОЭСР за последние 60 лет изменилось с точностью до наоборот: если в 1965 г. удельный вес универсальных налогов был в два раза меньше, чем специфических, то теперь он в два раза выше.

Это, в частности, связано с тем, что универсальный налог на потребление в форме НДС хорошо отвечает требованиям теории оптимального налогообложения о нулевых налогах на промежуточные товары. Кроме того, в условиях глобализации, основанной на международных цепочках создания стоимости, НДС удобен тем, что не препятствует развитию международной торговли. Согласно нормам ВТО, которая регулирует международные торговые практики, экспорт полностью освобождается от этого налога, уплаченного на внутреннем рынке экспортера, а для импорта применяются ставки, действующие на национальном рынке импортера. Это позволяет обеспечивать идентичные условия налогообложения товаров и услуг, как произведенных внутри страны, так и импортированных. В то же время для прямых подоходных налогов (индивидуального и на прибыль корпораций) такой механизм не предусмотрен.

Хотя в иных отношениях **н.к.** при определенных допущениях эквивалентны прямым. Так, универсальный косвенный налог на потребление эквивалентен прямому пропорциональному налогу на заработную плату. При этом индивиды с одинаковой приведенной к данному моменту стоимостью денежных поступлений подвергаются идентичному налоговому воздействию независимо от времени получения заработной платы. Как показали Э. Аткинсон (Anthony Atkinson) и Дж. Стиглиц (Joseph Stiglitz), если ожидается, что индивид проживет T лет, то его бюджетное ограничение можно записать как

$$\sum_{i=1}^{T} \frac{W_i}{(1+r)^{i-1}} + I = \sum_{i=1}^{T} \frac{C_i}{(1+r)^{i-1}} + \frac{B}{(1+r)^{T}}, \quad (1)$$

где W_i — заработная плата в году i; C_i — потребление в году i; I — нынешняя стоимость полученного индивидом наследства; B — стоимость оставленного индивидом наследства.

Допустим, что правительство в одном случае взимает налог t на заработанный доход и полу-

ченное наследство, а во втором — налог t' на потребление и оставленное наследство.

В первом случае бюджетное ограничение индивида составит

$$\left[\sum_{i=1}^{T}\frac{W_i}{(1+r)^{i-1}}+I\right]\cdot(1-t)=\sum_{i=1}^{T}\frac{C_i}{(1+r)^{i-1}}+\frac{B}{(1+r)^{T}}, \quad (2)$$

а во втором

$$\sum_{i=1}^{T}\frac{W_i}{(1+r)^{i-1}}+I=\left[\sum_{i=1}^{T}\frac{C_i}{(1+r)^{i-1}}+\frac{B}{(1+r)^{T}}\right]\cdot(1+t'). \quad (3)$$

Равенство выражений (2) и (3) достигается при условии $t=t'/(1+t')$.

Что касается дифференциации ставок **н.к.**, то налоговая теория не рекомендует ее применять — оптимальное налогообложение конечных товаров является единообразным, если одновременно в налоговой системе используется прогрессивный *налог подоходный индивидуальный* (с оговоркой, что в работах по оптимальному налогообложению не делается однозначных выводов в отношении конкретной политики, а результаты анализа существенно зависят от параметров, эмпирические знания о которых малы). Однако, учитывая, что во многих странах уклонение от подоходных налогов широко распространено, повышенное налогообложение товаров и услуг, потребляемых богатыми слоями населения, допускается теорией и остается на практике одним из способов достижения целей социальной справедливости.

В связи с отсутствием явных преимуществ *налогов прямых* или **н.к.** во всех ситуациях и учитывая, что результаты анализа во многом зависят от исходных предпосылок, в современной финансовой теории и практике часто внимание концентрируют не на этих группах налогов в целом, а на особенностях конкретных видов налогов и наилучших способах их построения в национальных *законодательствах налоговых*, в том числе для достижения актуальных целей экономической политики. Например, специалисты ОЭСР считают, что для преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса, стимулирования занятости и инноваций, ориентированные на экономический рост *реформы налоговые* в странах-членах требуют сдвига *налогового бремени* с доходов на потребление и/или жилую недвижимость, а также развития налогов, которые корректируют экологические и другие экстерналии.

Литература

Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник. М.: Аспект-Пресс, 1995.

Кей Д. История Индии. М.: Астрель, 2011.

Милль Дж.С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии. М.: Эксмо, 2007.

Atkinson A.B., Stiglitz J.E. The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation // Journal of Public Economics. 1976. Vol. 6. P. 55—75.

Hicks U.K. The Terminology of Tax Analysis // The Economic Journal. 1946. Vol. 56, № 221. P. 38—50.

Mankiw N.G., Weinzierl M., Yagan D. Optimal Taxation in Theory and Practice // Journal of Economic Perspectives. 2009. Vol. 23. № 4. P. 147—174.

В.П. Вишневский,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ МИНИМАЛЬНЫЙ
(MINIMUM TAX)

См также: *вычет налоговый; доход вмененный; единый налог; льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *обязательство налоговое; режим налоговый специальный; система налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Налог минимальный **(н.м.)** — альтернативный вид налога, который применяется и уплачивается, если сумма исчисленного в общем порядке *обязательства налогового* меньше рассчитанного установленным способом минимального уровня.

Разнообразные модификации **н.м.** формируются в зависимости от *базы налоговой*. Пропорциональный **н.м.** на базе оборота или активов, как правило, применяется к *плательщикам налогов и сборов* независимо от объемов операционной деятельности или размеров капитала, как вещественного, так и невещественного. Степень эквивалентности *нагрузки налоговой (налогового бремени)* при *режимах налоговых специальном* и

обычном должна быть на одном уровне для малых, средних и крупных *субъектов налогообложения*. При этом установленные критериальные показатели для применения **н.м.,** связанные с внешними и внутренними факторами, при оценке дохода, прибыли или активов должны быть доступны и транспарентны, а также просты для расчетов.

Кроме того, при разработке и внедрении механизмов и критериев применения **н.м.** соответствующие оценочные индикаторы должны быть ориентированы на максимальную эффективность использования материальных, трудовых, финансовых, природных и других ресурсов. Это возможно, например, при формировании *базы налоговой* и последующего процесса налогообложения, исходя из чистого потока реальных транзакций (cash-flow tax). Фиксированные минимальные налоги могут употребляться в рентных и экологических платежах.

В практике налогообложения малого и среднего бизнеса использование **н.м.** включено как в конфигурацию *единого налога* на базе оборота, так и в модели налогообложения, связанные с *доходом вмененным* в зависимости от особенностей отдельных отраслей. **Н.м.** в форме фиксированных платежей может применяться для групп *плательщиков налогов и сборов,* установленных в *законодательстве налоговом,* к которым *субъекты налогообложения* относятся либо на основании показателей совокупного дохода или валовой выручки, либо на основании типа и количества капитального оборудования, используемого в бизнесе.

Прототипы **н.м.** существовали в период раннего феодализма (IX—XII вв.) в Киевской Руси, когда источником доходов казны была дань с населения. На рубеже XV—XVI вв. европейские государства начали переходить к более простому, понятному, удобному и стабильному налогообложению. В XVI—XIX вв. преобладали *налоги косвенные*, приоритеты смещались в направлении формирования *базы налоговой* от реализации продукции, что сопровождалось использованием определенных форм **н.м.** В странах Южной Америки в конце прошлого века **н.м.** были введены из-за высоких темпов инфляции. Во второй половине XX в. в рамках изменений государственных *систем налоговых*, связанных с гармонизацией, введением наднациональных норм на базе международных соглашений, усилением регулирующей функции налогов, способы применения **н.м.** совершенствовались для *режимов налоговых специальных* и режима обычного, в моделях *налогов условно-расчетных* и т.п.

Теоретические подходы к **н.м.** сформулированы известным исследователем В. Туроньи (V. Thuronyi). По его мнению, для предпринимателей чрезвычайно важно наличие в *законодательстве налоговом* прав по принятию окончательного решения: применять упрощенные налоговые нормы в соответствии со стандартами, если фактические обороты ниже установленного уровня, или использовать обычные правила учета и отчетности. **Н.м.** можно определять исходя из профессии или вида деятельности плательщика налога. Однако такое налогообложение может стать причиной несправедливости в отношении некоторых плательщиков налогов. Следовательно, совершенно неприемлемо, что относительно низкие **н.м.** будут уплачены при достаточно высоких доходах отдельных плательщиков налога. В. Туроньи аргументирует, что целесообразны также иные способы налогообложения — с использованием фиксированных **н.м**.

И. Майбуров, Ю. Иванов и другие считают, что основной целью использования **н.м.** является предотвращение *уклонения уплаты налогов субъектов налогообложения* для обеспечения *доходов бюджета налоговых*. Использование **н.м.** во многих случаях способствует отказу от применения фискальных преференций, так как сумма обычного налога на доход частного предпринимателя или малого (среднего) предприятия может оказаться меньше суммы **н.м**.

Дж. Стиглиц (J. Stiglitz) и П. Шом (P. Shome) считают, что использование налогов на потоки денежных средств (cash-flow) не искажает инвестиционных решений, поскольку чистая приведенная стоимость потока доходов после уплаты *налогов* зависит только от налоговой ставки. В итоге механизм взимания налога по типу cash-flow соответствует логике налогообложения экономической прибыли предприятия. Однако отсутствие возможности переноса убытков снижает приемлемый риск инвестирования, который компенсируется возможностями принятия решения субъектом налогообложения о применении упрощенных схем налогообложения.

Н.м. вводится государством как инструмент стимулирования участия физических и юридических лиц в официальной системе налогообложения и расширения налогооблагаемой базы хозяйственной деятельности в стране. При ис-

пользовании **н.м.** *нагрузка налоговая* корректируется. Обоснованно предполагается, что нормальный доход субъекта налогообложения должен быть близок к сумме, определенной с помощью косвенного метода, или быть не меньше, если обязательства законодательно определены как **н.м.**

Использование **н.м.** обеспечивает для государства и субъектов налогообложения дополнительные преимущества. С одной стороны, государство поддерживает равные условия налогообложения для граждан и предпринимателей, с другой — создает мотивацию для устойчивого роста и повышения продуктивности бизнеса. Применение **н.м.** ведет к позитивной динамике доходов от всех групп плательщиков налогов и сборов. Уплата **н.м.** — обязательна для субъектов предпринимательства, осуществляющих полностью или частично деятельность в теневом секторе, а также декларирующих финансовые и налоговые убытки. При этом систематическая отчетность отличается прозрачностью и легкостью администрирования и, как следствие, уверенностью относительно достоверности размеров задекларированной налоговой базы. Кроме того, применение **н.м.** практически ни при каких обстоятельствах не влечет за собой санкций или других форм наказания.

К основным типам **н.м.** относятся: (1) определенные формы *налога с оборота* или валовой выручки; (2) налог на активы; (3) налог, пересчитанный по определенным правилам дохода; (4) фиксированные суммы к уплате. **Н.м.** не могут быть ниже определенного расчетным путем в соответствии с установленным порядком значения, поэтому безоговорочные презумпции (предположения) **н.м.** требуют расчета и сравнения двух налоговых баз. **Н.м.** вводятся в дополнение к обычным налогам, они отличаются от *вмененных* тем, что могут применяться ко всем категориям плательщиков налогов и сборов.

Применение **н.м.** предполагает использование такого налогооблагаемого дохода предприятия, объем которого не меньше определенного процента от его валовой выручки. Однако при относительной легкости администрирования **н.м.** налоговые поступления могут уменьшаться в связи с рисками сокрытия выручки. Кроме того, при относительно низких ставках **н.м.** предприятие может максимизировать прибыль после налогообложения путем одновременного занижения объема выпуска и завышения расходов в *учете налоговом*. Другая проблема, связанная с этим типом **н.м.**, заключается в том, что доход как доля от валовой выручки может существенно колебаться.

Проблема возникает в связи с обязательной уплатой **н.м.**, если бизнес терпит реальный ущерб. Честные плательщики налогов и сборов, имеющие убытки, рискуют быть вытесненными из бизнеса. При использовании **н.м.** для малого бизнеса можно применять фиксированный процент от стоимости активов предприятия, однако при этом существуют угрозы снижения привлекательности для рискованных инвестиций. Выход из таких ситуаций — предоставление плательщикам права включать в расходы последующих налоговых периодов при исчислении *базы налоговой* разницу между уплаченным **н.м.** и исчисленным в общем порядке налогом, увеличивая суммы убытков, в том числе возникших в результате инвестирования, которые можно переносить на будущее.

Н.м. в форме фиксированных сумм мало корреспондируется с показателями, характеризующими предприятия и их деятельность. Однако использование во многих странах фиксированного сельскохозяйственного налога позволило значительно снизить *нагрузку налоговую* в агропромышленной сфере. В то же время при неизменном уровне такого налога его фискальная эффективность существенно снижается. В частности, при определении единого сельскохозяйственного налога в процентах от денежной оценки сельхозугодий, зафиксированной на определенную дату, объем налоговых обязательств, как правило, значительно ниже, чем при уплате обычного *налога земельного*, что чревато угрозами занижения доходов местных бюджетов. Такие и другие риски требуют корректной оценки целесообразности применения **н.м.** с применением таких критериев, как динамика вложенных инвестиций, рост объемов производства, устойчивость на внутренних и внешних рынках.

Н.м. применяются также для налогообложения импорта в целях получения *доходов бюджета налоговых* как от зарегистрированных, так и незарегистрированных импортеров. Другие **н.м.**, удерживаемые у источника выплаты, могут применяться в *налогах на добавленную стоимость* и в *налоге акцизном* по отношению к определенным товарным группам, а также при расчете единого *налога социального* и обязательных платежей с доходов физических лиц. Следует отметить, что применение минимальной величины *налога со-*

циального в процентах от минимальной заработной платы в связи с тенденциями роста социальных стандартов несет риски увеличения *нагрузки налоговой* на плательщиков *единого налога*.

В Российской Федерации **н.м.** широко применяется в рамках *упрощенной системы налогообложения*. В США специальный альтернативный **н.м.** введен в целях упрощения контроля, сокращения возможности злоупотреблений *льготами налоговыми*. **Н.м.** установлен пропорционально: для граждан — по отношению к суммарным доходам, не превышающим определенного объема, а для корпораций — без какого-либо лимита оборота. В то же время дифференцированные прогрессивные налоговые ставки предусмотрены только для физических лиц. Применение такого **н.м.** предполагает сравнение двух налоговых расчетов — по основному подоходному налогу с применением полагающихся *льгот налоговых* и *вычетов налоговых*, а также по альтернативному **н.м.** Соответственно к уплате — налог с максимальной суммой.

Литература

Кашин В.А., Пономарева Н.В. Россия в кризисе и современное налогообложение: проблемы, тенденции, перспективы. М.: Инфра-М, 2016.

Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

Stiglitz J. The Corporation Tax // Journal of Public Economics. 1976. P. 303—311.

Tax Policy Handbook / Ed. by Parthasrathi Shome. Washington D. C.: Tax Policy Division, Fiscal Afairs Department, IMF, 1995. P. 169-176.

Victor Thuronyi. Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund. Vol. 1, 1996. Ch. 12. P. 401—430.

Т.И. Ефименко,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ НА БОГАТСТВО (РОСКОШЬ)

(LUXURY TAX)

См. также: *налог акцизный; налог имущественный; налог на недвижимость; налог на прирост капитала; налог транспортный; нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *налогообложение двойное*

Налог на богатство (роскошь) **(н.б.р.)** — вид *налога имущественного*, объектом которого выступает определенная категория имущества, признаваемая государством в качестве предмета роскоши (объектом престижного потребления), либо совокупность объектов имущества и иных активов (богатство, личное состояние), стоимость которых превышает установленные государством пределы.

Вопрос социально-экономической справедливости и роли налога в снижении экономического неравенства и выравнивании имущественной и доходной дифференциации является в теории налогообложения важнейшей темой для исследования и имеет множество вариантов реализации в *системах налоговых*.

Еще представители *теории налоговой классической* (A. Smith, D. Ricardo) разделяли все предметы потребления на предметы необходимости и предметы роскоши и ставили вопрос о том, что налогообложение последних должно производиться в больших размерах, не только позволяя государству получить дополнительные финансовые средства, но и ограничивая их потребление.

В большинстве последующих исследований рассмотрение предметов роскоши в налоговых отношениях фактически проходило в рамках обоснования и рассмотрения *налога акцизного*. В ранних исследованиях именно подакцизные товары характеризуются как предметы роскоши. Однократное (чаще всего при первой его реализации) налогообложение предметов потребления, а не имущества в налоговом контексте относится к *налогу акцизному*, даже если в названии платежа фигурирует термин «роскошь», «богатство» (например, в Чили, Тунисе, Алжире, Китае).

В отличие от *налога акцизного* объект **н.б.р.** — чаще всего недвижимое имущество, владение которым определяет возникновение *обязательства налогового*. Таким образом, **н.б.р.** базируется не на размере доходов *плательщика налога* или факте приобретения товара, а на наличии у него значительного объема различной собственности. Обязательными условиями для налогообложения при этом является законодательно установленная обязанность регистрации *объектов налогообложения* и возможность относительно точной денежной (реже физической) их оценки.

Базируясь на понимании роскоши или богатства как специфического имущества, обоснованием существования **н.б.р.** также выступают аргументы, определяющие целесообразность *налога имущественного*. Прежде всего, это реализация в этом налоге одновременно двух базовых принципов налогообложения — эквивалентности (выгоды) и платежеспособности. Уточняющим же элементом в **н.р.б.** будет состав *объектов налогообложения* и их размер (стоимость).

Различие терминов «богатство» и «роскошь» при формировании налоговых платежей в национальном налоговом законодательстве зачастую объясняется тем составом объектов налогообложения, который включается в *отношения налоговые*. Универсального состава объектов **н.б.р.** нет, а понятие «роскошь» во многом зависит от уровня экономического и социально-политического развития страны, установившей налог.

При налогообложении отдельного (конкретного) объекта имущества правомернее использовать термин «налог на роскошь», в то время как при включении в объект налогообложения широкого круга активов, совокупность которых приводит к возникновению *обязательств налоговых*, более применим термин «налог на богатство». Исходя из этого постулата выделяются **три модели (варианта) построения н.б.р.**

1. «Классический» вариант. **Н.б.р.** — самостоятельный платеж, к объектам налогообложения которого относятся отдельные виды имущества. Перечень таких объектов налогообложения законодательно закрепляется и включает чаще всего недвижимость (дома, дачи, земельные участки и т.п.) и отдельные объекты транспортных средств (яхты, самолеты, вертолеты, автомобили и др.).

Например, в Венгрии долгое время **н.б.р.** взимался на всей территории страны с собственников объектов наземной жилой недвижимости, включая летние дома (дачи), стоимостью более 100 млн венгерских форинтов (примерно 14,7 млн руб.). В США налог на дорогие автомобили существовал до 2005 г., а в 2009 г. предлагалось ввести также **н.б.р.** на дорогие самолеты (от 500 тыс. долл.), яхты (от 200 тыс. долл.), автомобили (от 60 тыс. долл.) и драгоценности (от 20 тыс. долл.). В Мексике **н.б.р.** установлен на уровне 5% и распространяется на автомобили стоимостью свыше 250 тыс. долл.

В России в начале XXI в. предлагалось ввести **н.б.р.** в качестве «эффективного средства корректирования общей системы налогов, особенно в условиях отсутствия прогрессивной шкалы подоходного налога». Проект **н.б.р.** предполагал в качестве объекта налогообложения жилые дома, квартиры, дачи и иные строения, а также земельные участки (от 15 млн руб. и выше), транспортные средства (от 2 млн руб.); драгоценные металлы, драгоценные камни и изделия из них, произведения живописи и скульптуры (от 300 тыс. руб.). *Ставки налоговые* должны были применяться к рыночной стоимости указанных объектов, а размер — варьироваться в зависимости как от группы объектов (жилое имущество, транспортные средства, драгоценности), так и от их стоимости и составлять от 1 до 5%.

2. Н.б.р. как вариант налога на богатство (личное состояние) (wealth tax, net wealth tax). Налог на богатство был до последнего времени достаточно распространен в Европе (взимался в таких странах, как Австрия, Дания, Германия, Голландия, Испания, Финляндия, Швеция и др.), а также в других странах, например Аргентине и Индии. До настоящего времени этот платеж применяется в Норвегии, Франции и Швейцарии. Отличительные свойства этого платежа — широкий перечень объектов налогообложения (движимое и недвижимое имущество, а также финансовые активы, банковские депозиты, прочие финансово-денежные вложения), а в отдельных случаях облагается и потенциальный доход от имущества через обложение вмененного дохода.

Например, в Испании в состав объектов налогообложения включались объекты недвижимости, денежные средства на банковских счетах, ценные бумаги, в том числе акции, доли в уставных капиталах компаний, золото, автомобили, яхты, самолеты, предметы искусства и ювелирные украшения. Налог на богатство в Нидерландах взимается с чистых индивидуальных накоплений. При этом для резидентов налогообложению подлежит вся собственность, вне зависимости от места ее фактического расположения, т.е. даже за пределами государства. Определенные виды собственности нерезидентов в Нидерландах также облагаются налогом на капитал. Налоговая ставка — 0,8%. Специфическим вариантом применения такой модели является налог на инвестиции в основной капитал (fixed assets investment orientation regulation tax) в Китае. Взимается он с юридических и физических лиц, инвестирующих средства в недвижимость на

территории Китая, налоговой базой является общая сумма инвестиций в основные фонды, а налоговые ставки варьируются в зависимости от типа объекта от 0 до 30%.

Однако наиболее показательным примером второго варианта **н.б.р.** является действующий во Франции солидарный налог на богатство. Налог взимается в том случае, если чистая стоимость имущества равна или превышает 1,3 млн евро. Субъектами налогообложения являются физические лица (выделяется отдельный вид субъектов — семья). Объектом налогообложения выступает недвижимое имущество (завершенные объекты и незавершенное строительство), а также автомобили, судна для личного пользования, самолеты, скаковые лошади; ювелирные изделия, золото, драгоценные металлы. Ставки налога варьируются от 0,5 до 1,5% в зависимости от стоимости объектов налога.

3. Н.б.р. как составной элемент налога на имущество (недвижимость) или пошлины (сбора) при приобретении «люксовых» товаров. Введение прогрессивных ставок налога на недвижимость (имущество) — широко распространенная практика, которая реализует все позитивные стороны **н.б.р.** без усложнения *системы налоговой* и дополнительных затрат на *администрирование налоговое*. Например, в Австралии установлены прогрессивные налоговые ставки при приобретении транспортного средства и для самых дорогих моделей может достигать 33%. Включение **н.б.р.** в состав пошлин при приобретении отдельных видов товаров, как уже указывалось, сближает этот платеж с *налогом акцизным*.

В настоящее время именно по третьему варианту реализуется **н.б.р.** в России. В действующий *налог транспортный* введены коэффициенты, которые применяются к легковым автомобилям и зависят как от стоимости транспортного средства, так и от года выпуска. Например, коэффициент 1,1 применяется в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от двух до трех лет, а коэффициент 3 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 млн до 15 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет.

Несмотря на широкий исторический опыт применения **н.б.р.**, его преимущества не так очевидны и существует множество аргументов против существования этого налога (см. табл.).

Достоинства и недостатки налога на богатство (роскошь)

Недостатки	*Достоинства*
Возникновение двойного налогообложения. Аналогичные объекты и плательщики присутствуют и в действующих налогах на имущество (недвижимость) или подоходных налогах. Прогрессивный налог на имущество более справедлив, чем введение самостоятельного **н.б.р.**	**Возможная мера в борьбе с социальным и экономическим неравенством.** Установление дополнительного налога позволяет снизить экономическое неравенство между богатыми и бедными
Широкие возможности для уклонения от уплаты налога. Установление **н.б.р.** в отношении физических лиц приведет к регистрации объектов имущества или капитала на организацию или в специализированных юрисдикциях (хэдж-фонды)	**Альтернатива прогрессивным ставкам** в налогообложении имущества и хорошее дополнение к подоходному налогообложению, не имеющему качественной системы дифференциации налоговых обязательств в зависимости от дохода
Стимулирование регистрации объектов налогообложения вне юрисдикции. Опыт многих стран показывает, что введение **н.б.р.** фактически всегда приводит к перемещению капитала (движимого имущества) в страны, где этот налог отсутствует, при одновременном расширении теневого рынка и сокращении инвестиций в строительство. Именно этот аргумент привел к отмене налога в США, Австрии и других странах	**Источник пополнения доходов государства.** Сложность уклонения от уплаты налога в отношении недвижимого имущества, а также применение варианта налога на состояние позволяет государству получать от **н.б.р.** достаточно весомые суммы дохода, которые превышают затраты на администрирование налоговое
Затратность налога. Введение любого дополнительного налога увеличивает издержки налогообложения как для субъекта налогообложения (при исчислении), так и для государства (в администрировании налоговом)	**Сокращение потребления «люксовых» товаров** и инструмент стимулирования перераспределения ресурсов в пользу производства «обычных» объектов

Анализ представленных аргументов позволяет понять причину отмены **н.б.р.** во многих европейских странах и малораспространенность этого вида налога в мировой налоговой практике

и может стать дополнительным аргументом в установлении прогрессивных *ставок налоговых* в *налогах имущественных*.

Литература
Васянина Е.Л. Фискальное право России: Монография / Под ред. С.В. Запольского. М.: Контракт, 2013.
Смирнов Д.А. Направления развития налогообложения объектов имущества в России. М.: ВивидАрт, 2009.
Тютюнник И.Г. Роскошь как объект российского налогового законодательства // Налоги. 2014. № 4. С. 11—16.
Worldwide Corporate Tax Guide 2013. Ernst&Young, EYGM Limited, 2013.

Д.А. Смирнов,
доктор экономических наук, доцент

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
(VALUE ADDED TAX)

См. также*: возмещение бюджетное; вычет налоговый; добавленная стоимость как объект налогообложения; налог косвенный; налог с оборота; налог с продаж*

Налог на добавленную стоимость (**НДС**) — многоуровневый налог на потребление, взимаемый на всех стадиях движения товара (работы, услуги) от производителя к конечному потребителю, где каждый участник процесса его производства и реализации уплачивает налог в соответствии с тем, насколько он увеличил стоимость потребленных материальных ресурсов.

НДС — наиболее новая и совершенная форма универсальных акцизов. Его быстрое распространение специалисты оценивают как самое важное и впечатляющее достижение XX в. в сфере налогообложения.

Идея **НДС** родилась у немецкого предпринимателя фон Сименса (William von Siemens) в 1919 г. Первые предложения по организации его взимания, в частности метод счетов-фактур, были сформулированы в 1921 г. Адамсом (Thomas Adams). Современная форма этого налога была разработана и описана в 1954 г. французским экономистом М. Лоре (Maurice Lauré), который и считается «отцом НДС».

Первые попытки ввести налог сделаны в 1920-х гг. во Франции и в 1949 г. в Японии. Однако в данном случае речь идет, скорее всего, о прообразе современного **НДС**. Что касается настоящего налога на потребление, которым является современный **НДС**, то информация о стране, в которой он был впервые введен, противоречива. Называется ряд стран: французская колония Кот-д'Ивуа́р (1958), Бразилия (1967), Дания (1967).

До конца 1970-х **НДС** вводят большинство стран Западной Европы. Решающую роль в его распространении сыграла Первая Директива Совета европейского экономического сообщества (ЕЭС) от 11 апреля 1967 г. В этой Директиве **НДС** провозглашался основным непрямым налогом для стран — членов ЕЭС. В соответствии со ст. 1 этой Директивы государства-члены были обязаны заменить существующие налоги с оборота общей системой **НДС**. В 1977 г. была принята широко известная Шестая Директива Совета, предусматривающая гармонизацию основных элементов **НДС**. В связи с внесением в Директиву многочисленных дополнений 28 ноября 2006 г. была принята ее новая редакция — Директива Совета 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость.

На сегодняшний день **НДС** — наиболее гармонизированный налог, взимаемым на территориях стран — членов ЕС. Его гармонизация является необходимым условием функционирования внутреннего рынка ЕС, обеспечения свободного движения товаров и услуг. Наименее гармонизированны ставки налога и освобождения, поскольку, кроме стандартных освобождений, отдельным странам-членам предоставляются многочисленные исключения и отступления от общих правил, которые приводят к значительному усложнению системы **НДС**.

На протяжении 1980—1990-х распространение **НДС** в мире связано с расширением ЕС, переходом на рыночные методы хозяйствования новых независимых государств — бывших республик СССР. В частности, Украина и Россия ввели НДС в 1992 г. Он вводится также в ряде стран Юго-Восточной Азии, Америки и Африки. Из числа стран ОЭСР только Австралия, Новая Зеландия, Япония, США и Канада не применяют этот налог.

Достоинства НДС: (1) высокая фискальная эффективность, обусловленная широкой налоговой базой, которая к тому же менее чувстви-

тельна к экономической конъюнктуре, чем база налогов на доходы, ведь объемы потребления зависят не только от величины доходов, но и от физиологических и социальных потребностей индивидов; (2) нейтральность к сбережениям и инвестициям, благодаря которой налог считается более приемлемым для экономического роста, чем налоги на доходы; (3) создание благоприятных условий для развития международной торговли и кооперации, поскольку гармонизированные принципы и правила этого налога обеспечивают во всех странах логику однократного обложения **НДС** импортируемых и экспортируемых товаров, работ и услуг.

Недостатки НДС: (1) риск вымывания оборотных средств предприятий вследствие существования временного лага между уплатой **НДС** в цене приобретенных материальных ресурсов и возмещением всей суммы после реализации произведенной продукции; (2) риск появления кумулятивного эффекта в условиях обремененности системы **НДС**, обязательства по которому определяются с использованием кредитного (зачетного) метода, многочисленными освобождениями; (3) риск сужения налоговой базы и снижения фискальной эффективности налога, удерживаемого по принципу страны назначения, в условиях положительного сальдо платежного баланса страны; (4) риск использования схем, связанных с незаконным возмещением **НДС**, следствием которых является расхищение бюджетных средств; (5) риск несвоевременного возмещения **НДС** правительством хозяйствующим субъектам, прежде всего экспортерам, негативно влияющего на их деятельность.

При определенных условиях эти риски могут усилиться и стать помехой эффективному функционированию **НДС**. Среди таких условий: (1) экономический кризис, низкая конкурентоспособность товаров и услуг, платежный кризис, осложняющие реализацию произведенной продукции и возмещение уплаченного в цене материальных ресурсов **НДС**; (2) усложненный доступ предприятий к кредитным ресурсам (вследствие высоких процентных ставок), необходимым для пополнения оборотных средств; (3) высокий уровень открытости национальной экономики внешнему миру, что проявляется в более высокой, чем среднестатистическая, доле экспорта в ВВП и становится причиной высоких требований к возмещению экспортерам НДС и его низкой фискальной эффективности; (4) высокий уровень коррупции и тенизации экономики, отсутствие эффективного правового поля, низкий уровень *культуры налоговой* в стране, увеличивающие риски получения незаконного возмещения **НДС**, уменьшения *обязательств налоговых* и уклонения от налога.

Все это может поставить под сомнение целесообразность взимания НДС в стране и усилить аргументы в пользу использования других форм *налогов косвенных*.

Определение добавленной стоимости. Понятием «добавленная стоимость» следует обозначать стоимость, добавленную к стоимости потребленных в процессе производства средств производства. Различают чистую и валовую добавленную стоимость. Концептуально добавленная стоимость тождественна вновь созданной стоимости и не включает в себя стоимость потребленных сырья и материалов (промежуточное потребление), а также стоимость потребленного основного капитала. Следовательно, теоретически понятие добавленной стоимости определяется на чистой основе как «сумма факторных доходов фирмы: заработной платы и прибылей» (ДС = $v + m$).

Валовая добавленная стоимость рассчитывается как разница между стоимостью произведенной и реализованной продукции и стоимостью сырья и материалов, использованных в процессе ее производства, или между выпуском продукции и промежуточным потреблением. Таким образом, валовая добавленная стоимость отличается от чистой добавленной стоимости на величину потребления основного капитала. Валовая добавленная стоимость может быть рассчитана также путем суммирования составных элементов, характеризующих ее структуру, — заработной платы, прибыли, процентных доходов, ренты и амортизации.

Необходимость оценки добавленной стоимости не только на чистой, но и на валовой основе обусловлена широким практическим использованием показателя «валовая добавленная стоимость», особенно в международных сопоставлениях. Объясняется это простотой ее расчета, тогда как для расчета чистой добавленной стоимости необходимо оценить величину потребления основного капитала. Для такого расчета необходима статистическая оценка текущей стоимости запаса основного капитала, срока службы разных видов активов, применяемых методов амортизации и т.д. Подобные расчеты проводят-

ся не во всех странах, а если и проводятся, то при этом могут иметь место отличия в методологии и методике. Вследствие этого величина потребленного основного капитала и соответственно величина добавленной стоимости (рассчитанной на чистой основе) не всегда могут быть удовлетворительно оценены, что и обусловливает более широкое применение показателя «валовая добавленная стоимость».

Поскольку показателем совокупной валовой добавленной стоимости, выработанной всеми институциональными единицами-резидентами, является ВВП, то ее структуру можно представить через структуру ВВП по доходам и расходам, что делает более наглядным и понятным изучение отличий между разными формами НДС.

ВВП по расходам состоит из расходов на конечное личное потребление (C), валовых расходов на инвестиции (I), конечных государственных расходов на товары и услуги (G_e), за исключением заработной платы, государственных расходов на заработную плату (G_w) и сальдо экспортно-импортных операций ($X - M$):

$$\text{ВВП} = C + I + G_e + G_w + (X\text{-}M). \quad (1)$$

ВВП по доходам (валовой внутренний доход — ВВД) представляет собой сумму факторных доходов (V) и амортизации (D):

$$\text{ВВД} = V + D. \quad (2)$$

При этом ВВП по расходам равняется валовому внутреннему доходу:

$$\text{ВВП} = \text{ВВД}. \quad (3)$$

Объект обложения **НДС** может отличаться от самой добавленной стоимости вследствие применения разных форм и разных методик вычисления указанного налога, в т.ч. таких, которые не предусматривают предварительного определения добавленной стоимости.

Существует **три формы** (разновидности) НДС.

1. Продуктовая форма НДС. Здесь объектом налогообложения является валовая добавленная стоимость, а в категориях СНС — весь ВВП по расходам, за исключением государственных расходов на заработную плату, которую считается нецелесообразным подвергать обложению налогом при любой форме **НДС**:

$$\text{НДС}_{\text{прод}} = \text{ВВП} - G_w = C + \text{I} + G_e + (X - M). \quad (4)$$

Особенностью продуктовой формы является включение в налоговую базу стоимости приобретенных инвестиционных товаров, что приводит к подорожанию инвестиций и стимулированию замены капитала трудом. Кроме того, эта форма НДС порождает кумулятивный (каскадный) эффект, поскольку амортизация как часть стоимости основного капитала не вычитается из налоговой базы и подлежит повторному налогообложению.

2. Доходная форма НДС. В этой форме объект налогообложения меньше суммы валовой добавленной стоимости на величину потребленного основного капитала или амортизированных инвестиционных товаров, т.е. таковым объектом является чистая добавленная стоимость, а в категориях СНС — ВВП по расходам, за исключением государственных расходов на заработную плату и амортизации:

$$\text{НДС}_{\text{дох}} = \text{ВВП} - G_w - D = \\ = C + (I - D) + G_e + (X - M). \quad (5)$$

Таким образом, доходная форма НДС предусматривает налогообложение чистых, а не валовых инвестиций, что делает ее более привлекательной для плательщиков налога.

3. Потребительская форма НДС. Более привлекательная форма, поскольку она предусматривает изъятие из объекта налогообложения полной стоимости приобретенных инвестиционных товаров (предназначенных для компенсации потребленных инвестиционных товаров и представляющих собой чистый прирост основного капитала), следовательно, изъятие валовых затрат на инвестиции:

$$\text{НДС}_{\text{потр}} = \text{ВВП} - G_w - I = \\ = C + G_e + (X - M). \quad (6)$$

Потребительская форма НДС не вызывает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера и является экономически нейтральной. Она также максимально сужает налоговую базу. Все изложенное обусловило ее широкое использование в странах, применяющих этот налог.

На практике можно говорить о применении потребительской формы НДС лишь в том случае, если законодательством страны предусматривается вычитание сумм налога, уплаченных поставщикам основных средств и нематериаль-

ных активов, из сумм налога, полученных от покупателей готовой продукции, независимо от срока введения в эксплуатацию и производительного использования таких основных средств и нематериальных активов. В целом потребительская форма НДС считается наилучшей из трех его форм. Она создает наиболее благоприятные условия для инвестиций в основной капитал и введена именно в целях их стимулирования.

Основной метод расчета кредитной добавленной стоимости. Как правило, применяется непрямой метод вычитания или кредитный (зачетный) метод. Он предусматривает определение суммы платежей по налогу в бюджет как разницы между суммой *обязательств налоговых*, возникших в связи с продажей товаров, и суммой налога, уплаченного поставщикам материальных ресурсов и основных средств (суммой вычетов или налоговых кредитов).

Преимущества использования кредитного (зачетного) метода:

(1) отсутствие необходимости вычислять величину добавленной стоимости, что позволяет рассчитывать **НДС** еще на этапе заключения договоров на поставку продукции, когда составляющие стоимости, которая будет добавлена в процессе производства, не известны;

(2) обязательное документальное сопровождение операций купли-продажи, подтверждающее факт их осуществления (такое подтверждение необходимо для правильного расчета сумм **НДС**, подлежащих уплате в бюджет), что облегчает контроль налоговых органов за движением товаров и суммой уплаченных налогов;

(3) заинтересованность покупателей в правильном расчете суммы **НДС**, которую они уплачивают поставщикам, с ее отображением в сопроводительных документах, что создает условия для усиления налогового контроля дополнительным контролем со стороны покупателей;

(4) возможность применения разных налоговых ставок, тогда как первые три метода требуют обложения всех видов товаров и услуг по одной ставке;

(5) возможность использования любого налогового периода (год, квартал, месяц, неделя), тогда как бухгалтерский метод позволяет рассчитывать налоговые обязательства только за период сдачи бухгалтерской отчетности.

Основные недостатки использования кредитного (зачетного) метода.

1. Наличие временного лага между уплатой **НДС** в цене приобретенных материальных ресурсов (основных средств) и возмещением этой суммы после реализации произведенной предприятием продукции благодаря перечислению в бюджет разницы между полученным от покупателей и уплаченным поставщикам налогом. Величина этого лага зависит от длительности производственного цикла и в некоторых отраслях может быть достаточно большой. На нее влияет также и скорость реализации продукции. Если же произведенная продукция по тем или иным причинам вообще не реализуется, тогда предприятие не может возместить **НДС**, уплаченный в цене приобретенных материальных ресурсов, что становится причиной «вымывания» его оборотных средств.

2. Наличие освобождений от уплаты **НДС** какого-либо экономического субъекта, находящегося в любой точке цепочки «производство — конечное потребление», кроме конечного пункта — розничной торговли, реализующей товары конечным потребителям, разрушает всю цепочку вычетов и порождает кумулятивный (каскадный) эффект.

Понять причину возникновения этого эффекта поможет следующий пример. Вследствие освобождения предприятия оптовой торговли от уплаты **НДС** оно теряет право на *вычет налоговый*. **НДС**, уплаченный этим предприятием в цене приобретенной продукции, относится на затраты производства и повышает ее (продукции) цену. Вследствие того что предприятие оптовой торговли не взимает **НДС** со своих продаж предприятию розничной торговли, последнее также не имеет права на налоговый вычет, перекладывая всю сумму налога на потребителя. Таким образом, освобождение от **НДС**, прерывая цепочку вычетов, позволяет облагать на более поздней стадии добавленную стоимость освобожденного от уплаты налога экономического субъекта (стоимость, добавленная оптовым покупателем, облагается на стадии розничной торговли). Также освобождение от **НДС** приводит к тому, что стоимость, добавленная экономическими субъектами на более ранней стадии (в данном случае на стадии производства), облагается налогом на более поздней стадии. Следст-

вием этого становится *налогообложение двойное* добавленной стоимости всех экономических субъектов, находящихся в начале цепочки «производство — конечное потребление». Таким образом, в модели **НДС**, отягощенной многочисленными льготами, кредитный (зачетный) метод расчета налоговых обязательств теряет некоторые из своих преимуществ.

Возмещение налога из бюджета. При использовании кредитного (зачетного) метода возможна ситуация, когда за определенный *период налоговый* сумма *вычета налогового* (кредита) может превышать сумму *обязательства налогового*, т.е. будет иметь место переплата налога или отрицательное сальдо платежей **НДС** в бюджет. Такая ситуация может возникать в случае: (1) экспорта товаров или услуг, который освобождается от налогообложения с возмещением суммы **НДС**, уплаченного в цене материальных ресурсов и основных средств, использованных в производстве экспортируемых товаров (налогообложение экспорта товаров и услуг по нулевой ставке); (2) приобретения инвестиционных товаров в больших объемах; (3) использования различных налоговых ставок, в частности, приобретения материальных ресурсов по стандартной ставке, а продажи произведенных из них товаров — по пониженной ставке; (4) осуществления сезонных закупок товаров.

Для нормального функционирования хозяйствующих субъектов необходимо возмещение из бюджета суммы переплаченного налога сразу после окончания *периода налогового*, в котором такая переплата возникла, и предоставления плательщиком налоговой отчетности за этот период. В то же время возмещение отрицательного сальдо **НДС** — серьезный стимул, побуждающий хозяйствующих субъектов к махинациям в целях получения незаконного возмещения. Чтобы его предупредить, необходима обязательная проверка со стороны налоговых органов законности требований на возмещение **НДС**. Однако контрольные процедуры требуют времени и осложняют возврат суммы переплаченного налога сразу после появления такой переплаты. Кроме того, правительства стран, имеющих ограниченные финансовые возможности, могут целенаправленно задерживать возмещение налога в целях получения в свое распоряжение дополнительных финансовых ресурсов.

Неэффективная система возмещения **НДС** становится причиной искажения производственных решений плательщиков и неэффективного использования их ресурсов. В частности, она не стимулирует приобретения инвестиционных товаров, облагающихся налогом, следовательно, негативно влияет на принятие инвестиционных решений; может отразиться на конкурентоспособности экспортных отраслей и вновь созданных компаний, усложняя их участие в конкурентной борьбе.

Принципы удержания НДС.

1. Принцип страны (места) происхождения предусматривает налогообложение всей добавленной стоимости, созданной в стране, в том числе налогообложение экспортируемых в другие страны товаров и освобождение от налога импортируемых из других стран товаров. Применение данного принципа формирует стимулы к завышению стоимости импортируемой и занижению стоимости экспортируемой продукции. Практическое применение данного принцип требует существенной гармонизации косвенного налогообложения.

2. Принцип страны (места) назначения означает налогообложение добавленной стоимости всей продукции, потребленной внутри страны, следовательно, освобождение от НДС экспортируемых товаров (применение 0% ставки при вывозе из страны) и обложение налогом импортируемых товаров при ввозе в страну по тем же ставкам, что и аналогичные товары, производимые в стране. При применении этого принципа отсутствуют стимулы к занижению стоимости экспорта и импорта, так как НДС, удержанный во время пересечения таможенной границы страны с ввозимой продукции, возвращается импортеру при ее продаже.

При применении принципа страны происхождения добавленная стоимость экспортируемой продукции составляет часть налоговой базы стран-экспортеров. Тогда как при применении принципа страны назначения эта стоимость является составляющей налоговой базы стран-импортеров. Следовательно, в случае использования принципа страны происхождения активное сальдо торгового баланса страны способствует расширению ее налоговой базы и увеличению поступлений от налога в бюджет. При применении принципа страны назначения активное сальдо торгового баланса обусловливает сужение налоговой базы и уменьшение фискальной эффективности НДС.

При применении принципа страны происхождения в процессе конкурентной борьбы на внешних рынках происходит выравнивание потребительских цен (поскольку цена продукции, ввозимой в страну, уже содержит **НДС** страны-экспортера). Однако в случае применения странами разных ставок **НДС** цены производителей продукции, являющейся объектом внешнеторговых операций, а также относительные цены производителей этой продукции и продукции, предназначенной для внутреннего потребления, будут отличаться, что обусловливает, по мнению ученых, снижение эффективности глобального производства. При применении принципа страны назначения вследствие конкуренции на мировых рынках происходит выравнивание цен производителей продукции, являющейся объектом внешней торговли (указанные цены не содержат **НДС** страны-экспортера). Однако при условии применения странами разных ставок **НДС** потребительские цены на импортную продукцию и продукцию, предназначенную для внутреннего потребления в стране, будут отличаться, следствием чего станет снижение эффективности глобального потребления.

Налоговые ставки. С позиций теории оптимального налогообложения наименьшее избыточное бремя создает взимание **НДС** со всех товаров и услуг по единой ставке. Однако в большинстве стран, где применяется **НДС**, кроме стандартной существуют и другие налоговые ставки. В частности, в ЕС разрешается применять одну или две пониженные ставки **НДС** величиной не ниже 5%.

Дифференциация налоговых ставок, в частности применение ставок ниже стандартной, на практике имеет место потому, что **НДС** — универсальный акциз, которым должны облагаться все товары и услуги. Вместе с тем некоторые из них имеют особо важное социальное значение, они призваны удовлетворять приоритетные с точки зрения интересов государства потребности. Именно это обстоятельство становится причиной их обложения по пониженным ставкам. Возможные преимущества дифференциации ставок **НДС** связаны также с ее использованием в качестве инструмента перераспределения доходов и увеличения социальной справедливости в обществе. Ряд экономистов, однако, выражают сомнение по поводу возможности существенного роста доходов вследствие перераспределения, осуществляемого с помощью косвенного налогообложения. Их вывод сводится к тому, что даже наилучшим образом информированное правительство не может достичь больших успехов в перераспределении доходов с помощью дифференциации ставок **НДС**. Объясняется это тем, что эффект перераспределения зависит от многих факторов. Один из них — отличия в структуре расходов богатых и бедных, прежде всего разная доля в них расходов на товары, облагаемые по пониженным ставкам, а также разная абсолютная сумма этих расходов. В частности, даже при том, что богатые тратят относительно небольшую часть своего дохода на товары, облагаемые по пониженным ставкам, сумма их расходов на эти товары может поглощать большую часть субсидий, финансируемых за счет налога, который они платят.

Кроме того, считается, что дифференциация налоговых ставок негативно отражается на эффективности налогообложения. Теоретические и эмпирические исследования свидетельствуют, что применение одной ставки **НДС** ко всем товарам и услугам, кроме тех, которые вывозятся из страны, способствует уменьшению расходов на уплату налога, а также масштабов уклонения от его уплаты, что положительно сказывается на фискальной эффективности НДС.

Литература

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

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Пособие по налоговой политике / Под ред. Партасарати Шома. Вашингтон: МВФ, 1995.

Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004.

Эрбилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Современный НДС. М.: Весь Мир, 2003.

А.М. Соколовская,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

(SEVERANCE TAX, MINING TAX)

См. также*: база налоговая*; *доход рентный; платежи за использование природных ресурсов; система налоговая; ставка налоговая; функции налога; элементы налога*

Налог на добычу полезных ископаемых (**н.д.п.и.**) — вид налога, вводимого на добычу (извлечение) невозобновляемых ресурсов или полезных ископаемых в пределах установленной юрисдикции, нацеленный на изъятие *дохода рентного*, получаемого в добывающих отраслях.

Вводится на объем добытого (извлеченного) вещества или породы (вес, объем) и не связан с наличием или отсутствием прибыли от добычи полезного ископаемого. Наиболее часто вводится в отношении добываемой нефти, природного газа, угля, руд различных металлов, радиоактивного сырья и некоторых других видов полезных ископаемых. В некоторых странах **н.д.п.и.** вводится и при добыче древесины (исключение из общего правила). Вопрос о юрисдикции имеет значение в случае установления **н.д.п.и.** как налога субфедерального образования, а также в случае, когда разработка ведется на шельфе или в пределах акватории морей.

Н.д.п.и. — один из видов *платежей за использование природных ресурсов*. В зависимости от особенностей национальных *систем налоговых* и особенностей правового регулирования добычи полезных ископаемых аналогичные фискальные функции могут выполнять такие неналоговые платежи, как роялти и дивиденды добывающих компаний, а подпадать под налогообложение этим налогом могут либо только компании, ведущие разработку на землях, находящихся в частной собственности, либо любые добывающие компании.

Н.д.п.и. может вводиться как общегосударственный (национальный, федеральный) или как налог субъекта федерации (штата — в США, провинции — в Канаде).

Плательщиками **н.д.п.и.** являются лица и организации, осуществляющие добычу полезных ископаемых на территории конкретной юрисдикции. В некоторых случаях плательщиком **н.д.п.и.** признаются собственники земельных участков, на которых ведутся разработки и которые получают роялти от добывающих компаний. В этом случае предполагается, налог распределяется пропорционально между добывающей компаний и получателем роялти.

Объектом налогообложения признается объем добытого полезного ископаемого (вещества), который может измеряться как в натуральных единицах, так в стоимостном виде. В зависимости от подхода к определению объекта и порядка расчета налоговой базы *ставки налоговые* устанавливаются как адвалорные (если налоговая база оценивается в стоимостном виде) или как специфические (если база оценивается в натуральных показателях).

В налоговых системах стран, использующих **н.д.п.и.,** он выполняет следующие основные функции:

(1) формирование доходов национальных или субнациональных бюджетов;

(2) регулирование (перераспределение) доходов рентных (дифференциальной ренты, конъюнктурной ренты и др.) между собственником земли, добывающей компанией и государством или между государством и добывающей компанией (в зависимости от национальных правовых моделей);

(3) регулирование экологических процессов, связанных с деятельностью добывающих предприятий (выбросы, сбросы, отвалы, рекультивация и др.).

Доминирование той или иной *функции налога* при использовании **н.д.п.и** в налоговой системе в современных условиях в значительной мере связано с наличием или отсутствием на территории государства (субнационального образования) добычи углеводородов. Наличие последних в условиях высоких мировых цен на эти ресурсы смещает акценты в пользу первых двух функций — фискальной и перераспределительной.

Изъятие в бюджет (и перераспределение) части доходов рентных добывающих компаний обеспечивается:

(1) через механизмы дифференцирования различных *элементов налога* (*ставок налоговых*; порядка расчета *базы налоговой*; механизма осуществления вычетов или применения скидок) в зависимости от горно-геологических, географических или транспортных условий (условий, обеспечивающих формирование дифференциальной ренты);

(2) через механизмы дифференциации *ставок налоговых* в зависимости от состояния конъюнктуры рынков (для изъятия части ценовой или конъюнктурной ренты).

В российской модели **н.д.п.и.** прослеживаются оба компонента дифференциальной составляющей. Использование поправочного *коэффициента налогового* обеспечивает повышение или понижение *ставки налоговой* в соответствии с динамикой соотношения цены на нефть марки Юралс и курса рубля к доллару США. Дифференциальная составляющая первого типа учитывается через применение к налоговым ставкам и процедурам расчета налога при добыче разных видов полезных ископаемых, поправочных коэффициентов (табл.).

Поправочные коэффициенты к налоговой ставке н.д.п.и.

Объект характеристики	*Показатель*
Степень сложности добычи нефти	$K_д$
Степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья	$K_{дв}$
Регион добычи	$K_{кан}$
Степень выработанности запасов конкретного участка недр	$K_в$
Величина запасов конкретного участка недр	$K_з$
Способ добычи кондиционных руд черных металлов	$K_{подз}$
Степень сложности добычи газа природного горючего или газового конденсата из залежи углеводородного сырья	$K_с$
Характеристика расходов на транспортировку природного газа	$T_г$
Характеристика территории добычи полезного ископаемого	$K_{тд}$

Н.д.п.и. применяется в Российской Федерации, Казахстане, Азербайджане (промысловый налог), некоторых штатах США и ряде других стран.

В некоторых странах со значительными объемами добычи углеводородов применяются иные (налоговые и неналоговые) механизмы изъятия в бюджетную систему доходов добывающих компаний. К числу таких механизмов, в частности, относятся роялти в Канаде и дивиденды добывающих компаний в Норвегии.

В РФ был введен с 1 января 2002 г. и заменил отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, плату за пользование недрами и акцизы на нефть. Первоначально перечень видов полезных ископаемых, подлежащих налогообложению, не включал природный газ (до 2004 г. по нему по-прежнему уплачивался *налог акцизный*). Налоговые ставки были установлены как адвалорные по всем видам полезных ископаемых, за исключением нефти. При добыче нефти ставки были установлены как специфические, которые подлежали корректировке в зависимости от динамики мировых цен на нефть и курса рубля. На протяжении всего периода существования **н.д.п.и.** модель налога уточнялась и усложнялась: расширялась сфера применения специфических ставок (на природный газ, на уголь) и нулевых ставок при добыче нефти; вводились налоговые коэффициенты, нацеленные на усиление дифференциальной составляющей налога.

В соответствии с *классификацией налоговой международной* доходов сектора государственного управления **н.д.п.и.** не относится ни к общим, ни к специальным налогам на товары и услуги, а учитывается в составе «других налогов на товары и услуги». Поступления **н.д.п.и.** включаются в эту группу в том случае, если налог вводится на добычу ресурсов, находящихся в частной собственности или в собственности другого органа государственного управления. Если налог вводится на добычу полезных ископаемых, которые расположены на землях, находящихся в собственности той же государственной единицы, то поступления такого налога рассматриваются как разновидность доходов от государственной собственности, а именно как рента. Например, в РФ **н.д.п.и.** вводится при добыче полезных ископаемых на землях, которых находятся в совместном ведении и Федерации, и субъектов Федерации в соответствии со ст. 72 Конституции РФ, поступления от этого налога по международным правилам должны учитываться (и учитываются) как доходы рентные (доходы государственной собственности). В соответствии с российской бюджетной классификацией **н.д.п.и.** учитывается по разделу «Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами».

Литература

Джонстон Д. Международный нефтяной бизнес. Налоговые системы и соглашения о разделе продукции. М.: Олимп-Бизнес, 2003.

Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное. М.: Наука, 2005.
Налоговая политика. Теория и практика / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
Government finance statistics manual 2014: International Monetary Fund. Wash. 2014.

Л.Н. Лыкова,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ НА НАСЛЕДОВАНИЕ И ДАРЕНИЕ

(INHERITANCE AND GIFT TAX)

См. также: *налог имущественный; минимум необлагаемый; эффективность налога фискальная; эффективность налогового регулирования*

Налог на наследование и дарение (налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения; налог на наследство; налог на дарение) (**н.н.д.**) — вид *налога имущественного*, отличительной особенностью которого является налогообложение имущества, полученного новым собственником в результате дарения и (или) наследования.

Кроме владения имуществом (что является правовым основанием для применения имущественного налога), существует возможность (право) собственников на совершение с имуществом различных операций, таких как продажа, передача, обмен, дарение, наследование, когда происходит переход прав собственности на объекты имущества, возникновение доходов и расходов у участников этих операций (сделок). Большинство стран, используя налоговые инструменты, подвергают обложению и эти составляющие имущественных отношений.

Налогообложение наследства существовало еще в Древнем Египте. Греки и римляне переняли опыт египтян, одновременно упростив механизм исчисления и уплаты. Так, римский vicesima haereditarium представлял собой налог на наследство и подарки, который взимался со всех наследников, за исключением близких родственников усопшего. В Средние века в Европе было много видов «посмертных» налогов, средства от которых поступали в пользу как феодалов, так и церкви. Вассалы платили феодалам деньги или дарили подарки в случае передачи земли своим наследникам. С XVII в., когда стала укрепляться королевская власть, сначала Голландия, а затем Англия, Франция, Испания и Португалия стали применять налог на наследство в виде гербового сбора.

В настоящее время более 40 стран Европы, Америки и Азии применяют **н.н.д.** Теоретические исследования обоснованности и целесообразности существования **н.н.д.** продолжаются и имеют как сторонников, так и противников. Дж.Ст. Милль (J.S. Mill) в своих работах критично относится к призыву облагать налогом доходы, а не капитал и обращает особое внимание на так называемые естественные факторы роста богатства, которые не связаны непосредственно с трудом и получением предпринимательской прибыли. Именно наследство, по его мнению, может и должно стать не просто объектом налогообложения, а ярким примером прогрессивного налогообложения. Развернутое обоснование необходимости существования **н.н.д.** приводится и в работах К.Т. ф. Эеберга (K.T. von Eheberg). Аргументы за и против существования **н.н.д.** представлены в таблице.

Длительная и широкая практика использования **н.н.д** сформировала общие принципы его использования:

(1) плательщиком **н.н.д.** выступает получатель наследства или дара (в некоторых странах это исполнитель завещания, который уплачивает налог за счет наследства);
(2) существенное влияние на *обязательства налоговые* оказывает критерий резиденства наследника (как правило, состав налогообложения объектов, размер налоговых ставок и налоговых льгот варьируются в зависимости от признания плательщика резидентом страны нахождения имущества);
(3) устанавливается достаточно высокий *минимум необлагаемым*;
(4) освобождаются от налогообложения дарение и пожертвование по завещанию на благотворительные цели;
(5) широко применяется дифференцированность ставок (льгот) в зависимости от степени родства;
(6) устанавливается прогрессивность налогообложения в зависимости от величины стоимости получаемого имущества;
(7) *порядок и сроки уплаты* ориентированы на то, чтобы **н.н.д.** выплачивался с дохода (ликвидного наследства), а не с капитала (недвижимого имущества).

Достоинства и недостатки налога на наследование и дарение

Возражения «против»	*Доводы «за»*
Существование налога приводит к налогообложению двойному — наследодатель приобрел свое имущество после уплаты подоходного налога, и облагать его имущество еще раз после передачи по наследству несправедливо и экономически необоснованно	Налогообложение безвозмездно полученной собственности более справедливо, чем налогообложение заработанного собственным трудом: обогащение путем наследования является увеличением платежеспособности, и получающий наследство при прочих равных условиях имеет преимущество перед тем, кто ничего не получил. Налогообложение полученного наследства (имеющее характер чего-то незаслуженного и случайного) имеет большие основания, чем обложение налоговой способности, возникающей из труда или экономической деятельности плательщика
Ограничение и дестимулирование сбережения — получается экономически более оправданно поведение человека, который тратил все, что зарабатывал, не делая никаких сбережений и не вкладывая все в развитие бизнеса, чем вариант, когда другой все заработанное откладывал на будущее. В результате первый после смерти ничего не оставил наследникам, а родственники второго заплатят налог	Большие регулирующие возможности: отсутствие налога может привести к концентрации богатства в одних руках, что отрицательным образом влияет на справедливость в обществе и устраняет конкуренцию. Недопустимо, чтобы общественные ресурсы передавались безвозмездно по династиям богатства, подобно тому как политическая власть, полученная по наследству, несовместима с доктриной политического равенства
Усложнение налоговой системы и малоэффективность платежа — невысокий уровень поступлений от рассматриваемого налога, сопоставим по размерам с теми расходами, которые государство несет по налоговому администрированию	Фискальная эффективность налога и собираемость не ниже большинства других видов *налогов* — практика **н.н.д.** в странах, его применяющих, показывает, что суммы налога значительно превосходят расходы на налоговое администрирование. А основные затраты связаны с учетом объектов налогообложения и их оценкой, а указанные расходы государство несет в любом случае, взимая имущественные налоги
Широкие возможности для уклонения — налогообложению подвергаются не очень состоятельные граждане, а богатые люди находят пути для ухода от налогообложения	Большой социальный аспект в механизме **н.н.д.**, который реализуется через высокий необлагаемый минимум, а также освобождением (низкими ставками) для ближайших родственников, не приводит к росту налоговой нагрузки для небогатых наследников
Аморальность и безнравственность — многие небогатые люди за неимением возможности уплатить **н.н.д.** вынуждены продавать наследуемое имущество. **Н.н.д.** — «налог на смерть».	**Н.н.д.** не более аморален, чем само получение наследства: этот платеж ничем не лучше и не хуже других налогов, которые направляются на финансирование безопасности государства, образование, здравоохранение, обеспечивают средствами социальные программы, поощряют благотворительность, помогают перераспределить доходы и т. п.

Выделяются разные подходы к применению н.н.д.

1. Большинство государств устанавливают именно налог на операции наследования или дарения. Однако некоторые страны применяют вместо (иногда и вместе с **н.н.д.**) различного рода пошлины, взимающиеся при операциях с имуществом, в том числе и при вступлении в наследство (оформлении дара в собственность). Например, на Кипре и в Панаме вместо **н.н.д**. взимается налог на приобретение недвижимого имущества, широка практика включения в государственную пошлину операций по вступлению в право наследования.

2. Многие государства устанавливают не единый **н.н.д.** (как, например, в Германии, Ис-

пании, Италии, Голландия, США и др.), а применяют два различных налоговых платежа — налог на наследование и налог на дарение. Такая практика сложилась, например, в Бельгии, Венгрии, Дании. В то же время, например, Великобритания (за исключением отдельных операций) применяет только один налог — налог на наследование. Аналогичный налог до 2008 г. был установлен и в Сингапуре.

3. Страны используют разные подходы к определению плательщиков: (1) налог на совокупное имущество, перешедшее по наследству (на факт наследования), и (2) налог на долю каждого наследополучателя (одариваемого). В первом случае налог взимается со всего имущества (объекты налогообложения зачастую различны, но в большинстве своем это недвижимое имущество и земля) умершего, независимо от количества наследников и степени их родства (США, Великобритания). Во втором — по доле каждого наследника, а при его исчислении применяются различные схемы, учитывающие доходы наследников, степень родства и т.п. Большинство европейских стран, а также стран бывшего СССР (в том числе и Россия до отмены налога) взимают **н.н.д.** по второй схеме. При этом в ряде стран (в Испании, Германии и др.) предусмотрено налогообложение лишь чистой стоимости переданного имущества, т.е. за вычетом подтвержденных долгов умершего, затрат плательщика **н.н.д.** на лечение наследодателя, сумм кредитов, обеспеченных данным имуществом, и т.п.

В России налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, существовал с 1991 по 2006 г. Элементы **н.н.д.** соответствовали всем указанным выше принципам и мировой практике его использования. *Минимум необлагаемый* находился на уровне 85 тыс. руб. (эта сумма была сопоставима с инвентаризационной стоимостью однокомнатной квартиры в крупном областном центре); ближайшие родственники (супруги и лица, проживавшие с наследодателем) не платили **н.н.д.**, а налоговые ставки за небольшие наследства были одними из самых низких в мире и зависели как от степени родства (чем более близким родственником являлся наследник, тем ниже налоговые ставки), так и от стоимости наследства. Кроме того, порядок исчисления и уплаты налога основывался на том, что все значимые операции осуществляются специалистами, а *плательщик налога* лишь уплачивал рассчитанную сумму *налога* в установленные сроки, имея возможность получить отсрочку или рассрочку по уплате *налога*.

Литература

Гемикина А.А. Налог с имущества переходящего в порядке наследования и дарения. М.: Право, 1997.

Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М.: Инфотропик Медиа, 2011..

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Милль Дж.Ст. Основы политической экономии. Т.3. М.: Прогресс, 1980.

Смирнов Д.А. Направления развития налогообложения объектов имущества в России. М.: ВивидАрт, 2009.

Эеберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. СПб.: Тип. А. Розена, 1913.

Д.А. Смирнов,
доктор экономических наук, доцент

НАЛОГ НА НЕДВИЖИМОСТЬ
(PROPERTY TAX, REAL ESTATE TAX)

См. также: *льгота налоговая; налог земельный; налог имущественный; налоги и сборы местные; плательщик налогов и сборов; принцип справедливости; ставка налоговая*

Налог на недвижимость (налог на собственность, налог на недвижимое имущество) (**н.н.н.**) — вид *налога имущественного*, специфика которого состоит в *объекте налогообложения,* который включает исключительно земельные участки и недвижимое имущество, непосредственно связанное с землей и неотделимое от нее без потери свойств.

Налогообложение отдельных объектов имущества исторически является неотъемлемым элементом большинства *систем налоговых.* Теоретические аргументы в целесообразности имущественного налога в полной мере подходят и к **н.н.н.** В частности, при **н.н.н.** выполняется и принцип эквивалентности (выгоды), и принцип платежеспособности. При этом вертикальная справедливость обеспечивается в **н.н.н.** в бóльшей степени, чем в отдельных имущественных налогах за счет однократного учета схожих факторов (например, местоположения), а также универсального подхода при установлении *ста-*

вок налоговых в зависимости от стоимости. Принцип выгоды в **н.н.н.** существенно усиливается за счет низкой мобильности объектов налогообложения, а также обоснованной многими экономистами (W. Oates, J. Yinger, J. Youngman) зависимости стоимости объекта налогообложения от качества предоставляемых местных общественных благ и ставок **н.н.н.**

Именно недвижимость как совокупность земельных участков и расположенных на них объектов, невозможных к перемещению без потери свойств, является тем капиталом (L. Walras, P. Davidson) или материальным богатством (A. Marshal), которое позволяет создавать валовой продукт и обеспечивать получение выгоды.

Выделяются **два основных подхода к н.н.н.,** каждый из которых нашел применение в налоговой практике и обладает важными преимуществами.

1. Подход «глобальная система н.н.н.» базируется на необходимости унифицированного подхода как к *плательщикам налога*: физическим и юридическим лицам, так и к двум основным компонентам недвижимости: недвижимого имущества и земли. Доводы к применению такого подхода:

(1) фактическая вторичность имущества по отношению к земле и неразделимость двух компонентов недвижимости, приводящая к единству в системе учета, преимуществам в системе оценки и, следовательно, к универсальному **н.н.н.**;

(2) большая реализация *принципа справедливости* в условиях единых *обязательств налоговых* к одинаковым объектам налогообложения вне зависимости от собственника;

(3) упрощение налоговой системы и снижение расходов на *администрирование налоговое* за счет сокращения налогов;

(4) снижение стимулов к *минимизации налоговой*, поскольку единый **н.н.н.** не позволяет уклониться от уплаты через регистрацию объекта имущества на более льготную категорию.

Универсальный **н.н.н.** достаточно распространен в мировой практике, имея различные версии реализации, что позволяет дифференцировать *обязательства налоговые* различных категорий плательщиков. Например, в Германии базовые ставки **н.н.н.** для жилых домов на одну и две семьи установлены на более низком уровне по сравнению с иными видами объектов. В Испании *ставки налоговые* **н.н.н.** различаются по категориям земельных участков (недвижимость на городских и сельских землях), а также дифференцируются на местном уровне в зависимости от стоимости объектов.

Универсальный **н.н.н.** не означает единства в системе оценки двух компонентов недвижимости. Большинство стран, за исключением США и Великобритании, применяют различные подходы и методики для расчета *базы налоговой* по земельным участкам и объектам недвижимого имущества. Это обусловлено преимуществами разных подходов при оценке разных объектов, невозможностью применения единого оценочного подхода в условиях недостатка информации. В результате *база налоговая* **н.н.н.** складывается из стоимости земельного участка и стоимости недвижимого имущества.

2. Подход «шедулярная система н.н.н.» основан на раздельном налогообложении земли и недвижимого имущества, а также различных *механизмах налоговых* или различных налогов в зависимости от плательщика налога. Аргументами в пользу разделения **н.н.н.** по видам налогов являются:

(1) различие в применении одних и тех же объектов у организаций и физических лиц (первые используют для получения дохода, вторые в подавляющем большинстве — для личного пользования);

(2) разный *источник уплаты налогов и сборов* (у организаций налог включается в расходы, т.е. перекладывается на потребителя);

(3) бóльшие возможности для регулирования посредством *ставки налоговой* и *льготы налоговой*;

(4) усложнение *законодательства налогового* в универсальном **н.н.н.** для физических лиц — собственников, поскольку содержит разные системы построения *ставок налоговых, широкий перечень льгот налоговых* для разных плательщиков, разные схемы порядка исчисления и уплаты налога и сбора;

(5) возможность учесть в самостоятельном *налоге земельном* обе составляющие земли как объекта налогообложения. Двойственность земли как экономической категории позволяет рассматривать ее и как объект налогообложения ресурсными платежами (земля как фактор производства и первичный ресурс, необходимый

для производства сельскохозяйственной продукции, развития лесного хозяйства, добычи полезных ископаемых) и как неотъемлемую часть имущественного комплекса (земля как объект имущества). При **н.н.н.** главенствующими факторами являются местоположение земельного участка, характер имущества, находящегося на нем, возможные правовые ограничения в его владении или использовании и другие.

Например, во Франции существует четыре различных налога с объектов имущества: промысловый (профессиональный) налог, два земельных налога (на застроенные и незастроенные участки), налог на жилье. В Венгрии действует отдельный земельный налог (land tax) и налог на здания (buildings tax). В Дании существует не только налог на наземные объекты недвижимости, обособленный от земельного налога (municipal real estate tax, county real estate tax), но и различается механизм исчисления и уплаты этого налога для организаций и физических лиц. В Бразилии также установлены два *налога*: на сельские земли (tax on rural properties, rural land tax) и **н.н.н.** в городах (municipal urban real estate tax).

Российская налоговая система с 1992 г. применила шедулярную систему **н.н.н.,** установив различные платежи как в отношении земли и имущества, находящегося на ней, так и в зависимости от плательщиков налога. Разделение налогов по объектам было обусловлено отсутствием земельного законодательства, стремлением включить в расчет налога не только недвижимое, но и отдельные виды движимого имущества для увеличения доходов бюджета, недостаточной разработанностью систем регистрации и оценки отдельных объектов. Главным препятствием для введения в России универсального **н.н.н.** стала правовая система, которая позволяет разделить права на землю и объекты, на ней находящиеся. Разделение **н.н.н.** по плательщику было обусловлено различиями в подходах к учету и формированию налоговой базы, низким уровнем реальных доходов граждан, а также существенными различиями в порядке исчисления и уплаты налога.

В настоящее время имеет место сближение подходов к налогообложению имущества разных видов объектов и категорий плательщиков налога при сохранении шедулярной системы **н.н.н.** и не исключен в будущем вариант перехода России к глобальной системе **н.н.н.**

Н.н.н. — наиболее распространенный вариант *налога имущественного* в Европе и Америке, и длительная практика его применения позволила выделить **основные черты, которые присущи этому платежу**.

1. Н.н.н. в основном является источником доходов местных бюджетов. Это обусловлено большей эффективностью *администрирования налогового* на местном уровне и необходимостью согласования центров доходности и затрат при обслуживании недвижимого имущества (благоустройство, освещение, и т.п.).

2. Плательщиком налога в **н.н.н.** выступает собственник объекта налогообложения, однако может быть и арендатор, пользователь (лизингополучатель, концессионер). В Чехии и Словакии **н.н.н.** уплачивается владельцем объекта недвижимости (здания и земли), однако, например, если владелец неизвестен или им является государство, налог уплачивается арендатором или пользователем недвижимости.

3. Основа **н.н.н.** — сформированная система кадастра, которая предназначена для учета информации как о собственниках, так и об объектах. При этом кадастр может быть представлен как в виде отдельных независимых информационных ресурсов, формирующих отдельно объект налогообложения, плательщиков налога и налоговую базу, так и в виде единого реестра на государственном уровне.

4. При определении налоговой базы по **н.н.н.** обычно используются рыночные механизмы формирования стоимости облагаемых объектов. Однако существуют варианты применения арендной, страховой и капитальной стоимости, а в Словении и Чехии налог взимается из расчета площади строения (земельного участка). Применение физических единиц существенно упрощает налогообложение объектов имущества и земли, а также значительно сокращает затраты государства на формирование налоговой базы и расчет налога. Но применение единиц площади к объектам недвижимости не позволит учитывать его особенности и качественные характеристики (тип объекта, материал, соотношение жилой и нежилой площади, наличие или отсутствие отдельных помещений, общий износ объекта или его состояние и др.); затруднит использование отдельных параметров однотипных объектов (местоположение, этажность, развитость

инфраструктуры и др.); усложнит возможности оперативного изменения *ставок налоговых* и *льгот налоговых*, поскольку их изменение — сложный и длительный процесс по сравнению с корректировкой ценообразующих параметров при формировании налоговой базы.

5. Существует возможность обжалования результатов расчета налоговой базы. Возможность апелляции позволяет сделать систему оценки более прозрачной и объективной, дает плательщикам налога возможность быть информированными о средней стоимости имущества с учетом его вида и расположения.

6. Льготирование и дифференциация ставок **н.н.н.** устанавливаются в зависимости от плательщика налога, вида или цели использования имущества, его стоимости или срока владения. Установление широкого перечня *льгот налоговых* и дифференциации *ставок налоговых* характерно практически для всех стран, применяющих данный вид налогообложения. Наиболее распространенный критерий дифференциации налоговых ставок — вид (тип) объекта имущества. При этом многие страны (США, Германия, Канада, Голландия и др.) применяют более сложную дифференциацию, устанавливая в рамках недвижимого имущества подвиды и предусматривая для каждого свою дополнительную дифференциацию, например в зависимости от стоимости или категории плательщика налога. Широко применяется дифференциация ставок **н.н.н.** по критерию назначения (для личного проживания, сдачи в аренду, коммерческого и торгового использования, промышленного использования, сельскохозяйственного назначения и др.). В Великобритании муниципальный налог (council tax) устанавливается по прогрессивным ставкам в зависимости от стоимости облагаемой недвижимости, разделенной на восемь разрядов. Наиболее типичной налоговой льготой является освобождение от уплаты **н.н.н.** новостроек в период их строительства и определенный срок после регистрации нового объекта (Германия, Швеция, Франция и др.). Также широко распространено освобождение от уплаты **н.н.н.** государственного имущества, имущества благотворительных организаций, недвижимости, используемой в культурных (музеи, библиотеки, архивы и т.д.), массовых спортивных или культовых целях, а также принадлежащей иностранным государствам и международным организациям (Германия, США, Италия, Испания, Франция, Голландия, Дания и др.). Некоторые страны (Финляндия, Канада и др.) вместо освобождения предусматривают для таких *плательщиков налога* возврат уплаченных сумм *налогов* из казны муниципалитета.

7. Уплата **н.н.н.** позволяет получить *вычеты налоговые* и уменьшения по другим налогам (в первую очередь *налогу подоходному индивидуальному* или *налогу на прибыль*), а налоговая база и факт изменения собственника, учитываемый в **н.н.н.,** широко применяются при *администрировании налоговом* в других налогах.

Литература

Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первом десятилетии XXI в. / Л.И. Гончаренко, Л.М. Архипцева, О.И Борисов, Д.А. Смирнов и др. М.: Финуниверситет, 2011.

Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества. М.: Инфотропик Медиа, 2011.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Смирнов Д.А. Налог на недвижимость в России: каким ему быть // Финансы. 2014. № 10. С. 113—119.

Д.А. Смирнов,
доктор экономических наук, доцент

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ
(PROFIT TAX, CORPORATE INCOME TAX)

См. также: *кредит налоговый; консолидированная группа налогоплательщиков; льгота налоговая; льгота налоговая инновационно-инвестиционная; налоговая нагрузка (налоговое бремя); прибыль как объект налогообложения; учет налоговый*

Налог на прибыль **(н.п.)** — разновидность подоходного налога, плательщиком которого признается юридическое лицо, а *база налоговая* определяется как разность между его доходами и расходами, учитываемыми для целей *налогообложения*.

Большинство существующих в различных странах **н.п.** называются корпорационными налогами (corporate tax) или налогами на доходы корпораций (corporate income tax).

К доходам, которые в той или иной форме подпадают под действие **н.п.,** относятся собственно прибыль (разность между доходами или выручкой и расходами), дивиденды, проценты, роялти и иные группы и виды доходов (в зависимости от национального законодательства).

В соответствии с классификаций доходов сектора государственного управления **н.п.** относится к группе налогов на доходы, прибыль и прирост капитала, уплачиваемых юридическими лицами. В экономической теории **н.п.** рассматривается как налог на один из факторов производства — на капитал или на доходы от капитала.

Плательщиками **н.п.**, как правило, признаются корпорации, юридические лица, организации (в зависимости от особенностей национального законодательства это также могут быть кооперативы, частные предприятия, партнерства и др.). В некоторых национальных моделях допускается уплата **н.п.** по консолидированной отчетности аффилированных компаний (при соблюдении целого ряда условий). Так, в Российской Федерации допускается уплата *налога консолидированной группой налогоплательщиков*.

Н.п. относятся к резидентским налогам, т.е. тем налогам, для которых первичным является определение категорий плательщика налога (резидентов и нерезидентов), а вторичным — *объекта налогообложения*. Порядок налогообложения различается для указанных двух категорий плательщиков налога. Для налоговых резидентов объектом налогообложения признается глобальный доход (доход от источников как в стране-резидентуре, так и за рубежом), для нерезидентов — только доход от источников в стране пребывания. Иногда в рамках **н.п.** группа активных доходов облагается по территориальному принципу, а группа пассивных — по резидентскому (например, во Франции). В рамках национальных *законодательств налоговых* определение *прибыли как объекта налогообложения* имеет существенную специфику.

База налоговая по **н.п.** определяется как разность между общей суммой доходов плательщика налога и его расходами, связанными с полученными доходами. Принципиально важную роль при построении **н.п.** играет: (1) порядок учета амортизации; (2) порядок включения или не включения в налоговую базу полученных и уплаченных процентов; (3) учет прироста стоимости капитальных активов; (4) учет инфляции; (5) степень интегрированности с подоходным *налогом подоходным индивидуальным*; (6) порядок *налогообложения* дивидендов; (7) использование данных бухгалтерского или *учета налогового*.

В рамках некоторых национальных моделей **н.п.** налогообложение прироста стоимости капитальных активов и полученных процентов могут выделяться в относительно самостоятельный блок (или составную часть) общей модели.

Налогообложение дивидендов, как правило, также представляет собой самостоятельный блок в рамках **н.п.** В современных *системах налоговых* используются две принципиально различающиеся модели налогообложения дивидендов — классическая и импутационная. При **классической модели** корпорация при выплате дивиденда удерживает налог у источника, а получатель дивидендов — инвестор, как правило, не учитывает в составе своих облагаемых доходов полученные дивиденды (полностью или частично). Эта модель не предполагает увязки **н.п.** и *налога подоходного индивидуального*. При **импутационной модели** налогообложение дивиденда происходит у инвестора (в рамках подоходного индивидуального налога). При этом инвестор уплачивает этот налог исходя из установленной *ставки налоговой* и всеми допускаемыми при его расчете вычетами. При прогрессивном обложении это означает, что плательщик налогов фактически уплачивает налог по той налоговой ставке, которая соответствует его суммарному уровню доходов.

Н.п. может взиматься как с применением прогрессивной шкалы налогообложения, так и по пропорциональным налоговым ставкам. Налоговые ставки **н.п.** также могут дифференцироваться в зависимости:

(1) от вида деятельности или отраслевой принадлежности экономических агентов;
(2) размеров предприятий (хозяйствующих субъектов);
(3) региона локализации или региона осуществления деятельности.

Примером установления прогрессивной шкалы налогообложения прибыли корпораций являются США (см. табл.).

Ставки федерального налога на прибыль корпораций в США

Сумма прибыли (*налоговая база*)	*Порядок расчета налога*
Менее 50 тыс. долл.	15% от суммы базы налоговой
50 тыс. – 75 тыс. долл.	7,5 тыс. + 25% от суммы свыше 50 тыс. долл.
75 тыс. – 100 тыс. долл.	13,75 тыс. + 34% от суммы свыше 75 тыс. долл.
100 тыс. – 335 тыс. долл.	22,25 тыс. + 39% от суммы свыше 100 тыс. долл.
335 тыс. – 10 млн долл.	113,9 тыс. + 34% от суммы свыше 335 тыс. долл.
10 млн – 15 млн долл.	3,4 млн + 35% от суммы свыше 10 млн долл.
15 млн – 18,33 млн долл.	5,15 млн + 38% от суммы свыше 15 млн долл.
Свыше 18,33 млн долл.	35% от суммы *базы налоговой*

Примером пропорциональной налоговой ставки **н.п.** могут быть, в частности, Франция (33,33%), РФ (20%), Финляндия (20%), Италия (27,5% — национальная), Греция (29%), Норвегия (27%).

Н.п. практически всегда предполагает наличие системы *льгот налоговых*. В рамках **н.п.** применяются:

(1) налоговые изъятия (освобождение от налогообложения отдельных видов доходов, например исключение из числа облагаемых доходов, связанных с переоценкой отдельных категорий активов, доходов от деятельности на специально определенных территориях);

(2) налоговые освобождения (полное или частичное освобождение отдельных категорий плательщиков от уплаты налога, например налоговые каникулы для вновь созданных организаций);

(3) *скидки налоговые* (вычет при расчете *базы налоговой* отдельных категорий текущих или капитальных расходов, например вычет части стоимости оборудования в виде амортизационной премии);

(4) *вычеты налоговые* (вычет из суммы начисленного платежа, например *налога*, уплаченного налоговым резидентом по доходам от деятельности за пределами национальной юрисдикции). К этой же разновидности *льгот налоговых* примыкает и инвестиционный *кредит налоговый*.

Н.п. играет существенную роль в рамках проводимой в государстве *политики налоговой*. Все основные элементы **н.п.** представляют собой инструменты налоговой политики (элементы определения *базы налоговой*, *ставки налоговые*, *льготы налоговые* и др.).

С функциональной точки зрения наиболее значимыми в рамках **н.п.** являются такие налоговые льготы, как:

(1) *льготы налоговые инвестиционно-инновационные*;

(2) налоговые льготы, направленные на повышение качества рабочих мест и (или) увеличение числа рабочих мест;

(3) налоговые льготы, используемые для поддержки определенных видов экономической деятельности (например, в добывающей промышленности США применяется скидка «на истощение недр») или экономической активности на определенной территории.

В рамках национальных моделей **н.п.** может уплачиваться как на основе показателей специально установленного для этих целей *учета налогового*, так и исходя из данных бухгалтерского учета.

В экономической теории вопросы **н.п.** рассматриваются в рамках кейнсианства, неоклассического направления (экономики предложения), экономики общественного сектора и некоторых иных научных направлений.

Использование **н.п.** (наряду *с налогом подоходным индивидуальным* и взносами в фонды социального страхования и выплатами из них) в качестве элемента системы *стабилизаторов налоговых встроенных* рассматривается в рамках кейнсианства (см. *Наследие научное Дж. Кейнса)*.

Неоклассическое направление экономической теории, в частности экономика предложения, рассматривает **н.п**. как инструмент стимулирования предложения товаров и капитала. Обосновывается, что эффект дохода, возникающий в результате снижения ставки **н.п.,** имеет место при снижении *ставки налоговой эффективной*. В результате хозяйствующий субъект получает большую по размерам сумму располагаемого дохода и увеличивает предъявляемый им

спрос (увеличивается совокупный спрос), что приводит к росту инфляции. Снижение предельных ставок **н.п.** при сохранении на прежнем уровне средних ставок формирует эффект замещения. Хозяйствующий субъект меняет структуру своего предложения (предложения товаров и услуг, которые он производит, предложения на рынке капитала и т.д.). За счет изменения структуры предложения увеличивается объем производства, тем самым стимулируется экономический рост. Снижение ставок **н.п.** при сокращении налоговых льгот, нацеленное на расширение налоговой базы в духе экономики предложения, было положено в основу налоговой политики администрации Р. Рейгана (R. Reagan) в США и администрации М. Тэтчер (M. Thatcher) в Великобритании в 1980-х.

В рамках теории экономики общественного сектора **н.п** рассматривается как самостоятельный налог и противопоставляется *налогу подоходному индивидуальному*. Анализ ведется для моделей **н.п.** (классической, модифицированной) и исследуется влияние налогообложения на ряд финансовых параметров корпораций (стоимость капитала и его структуру, дивидендную политику, политику заимствований, облигационные займы, инвестиционную активность и некоторые другие). Эти работы, в частности, показали, что существует ряд условий, при выполнении которых **н.п.** будет нейтральным в отношении затрат на капитал (эти условия касаются амортизации, выпуска облигаций и некоторых др. параметров). Несоблюдение этих условий приводит к увеличению или уменьшению затрат на капитал при введении **н.п.**

Существенное внимание в работах данного направления уделялось также последствиям действия **н.п.** в различных отраслях. Так, двухсекторная модель Харбергера (A. Harberger) изначально была разработана для анализа **н.п.** и описывала ситуацию в корпоративном и некорпоративном секторах экономики под влиянием введения **н.п.** Модель, в частности, показывает, что введение корпоративного налога приводит к снижению чистой отдачи капитала в обоих секторах экономики (имеет место *переложение налога*). При этом в краткосрочном аспекте *налоговая нагрузка (налоговое бремя)* корпоративного **н.п.** полностью ложится на корпоративный сектор, а в долгосрочном — на оба сектора.

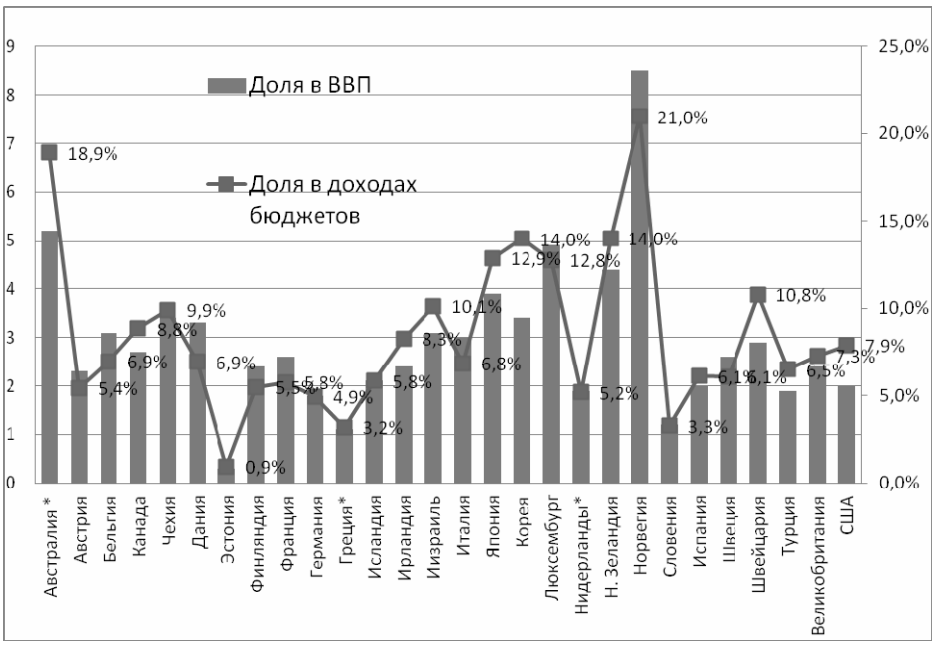
Н.п. на прибыль стал формироваться как относительно самостоятельный платеж только в начале XX в. и имел различных «прародителей» в разных странах. Процесс становления этого налога в экономически развитых странах продолжался вплоть до конца 1960-х.

В некоторых странах (США, Канада, Великобритания) **н.п.** формировался на базе или параллельно с *налогом подоходным индивидуальным*. В других — имело место формирование **н.п**. на базе поимущественного налогообложения (Германия, Франция, Россия начала XX в.).

Исторически **н.п.** впервые был введен в США в 1909 г. как *налог акцизный* на доходы корпораций. Его введению предшествовало несколько попыток ввести подоходное налогообложение корпораций. Так, введенный в 1894 г. налог был уже через год признан неконституционным. И только в 1913 г. с принятием конституционной поправки были сформированы основные положения **н.п.** корпораций. Фактически в США оформление **н.п.** происходило параллельно с подоходным индивидуальным налогом. В Великобритании **н.п.** как самостоятельный был введен в действие только в 1965 г., а до этого прибыль корпораций подлежала налогообложению в соответствии с положениями о подоходном индивидуальном налоге.

В России первые элементы **н.п.** стали формироваться в начале XX в. на базе промыслового налога, который стал включать элемент обложения прибыли. Во время Первой мировой войны действовал налог на военную прибыль и налог на прирост прибылей (1916), а позднее, в период НЭПа, — налог на доходы для кооперативных предприятий. Непосредственным предшественником **н.п.** в советский период был нормативно-долевой метод распределения прибыли предприятий, действовавший с 1979 г. В современном виде **н.п.** стал формироваться с 1991 г., когда были введены **н.п**. СССР и **н.п.** РСФСР, просуществовавшие только год. В 1992 г. уже в РФ вводится **н.п**. предприятий, положивший начало становлению действующей в настоящее время модели **н.п.** организаций.

В современной экономике поступления **н.п.** играют относительно незначительную роль в формировании доходов бюджетов экономически развитых стран. Данные о поступлениях **н.п.** в доходы бюджетов стран ОЭСР в 2012 (*) и 2013 гг. — см. рис. Для большинства стран (кроме Норвегии) поступления **н.п.** находятся: в интервале от 0,2% ВВП в Эстонии до 5,2% в Австралии. В РФ по итогам 2014 г. поступления **н.п.** организаций составляли 3,35% ВВП.



Налог на прибыль корпораций в доходах бюджетов в некоторых странах ОЭСР

Н.п. может вводиться как национальный (федеральный) налог и как налог субъекта федерации (штата — в США и Австралии, провинции — в Канаде), а также как налог муниципального образования (например, в США). В унитарных государствах **н.п.** иногда вводится муниципалитетами (административно-территориальными образованиями), но чаще ими устанавливаются надбавки к национальной *ставке налоговой*.

Взаимодействие федерации и субъектов федерации в процессе налогообложения прибыли может носить характер:

(1) параллельного использования *базы налоговой* (федерация и субъекты федерации устанавливают свои **н.п.** независимо друг от друга, или субъекты федерации используют федеральную налоговую базу для исчисления регионального налога);

(2) разделения налоговых доходов (вводится федеральный **н.п.,** поступления от которого распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов федерации).

Литература

Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник. М.: Аспект-Пресс, 1995.

Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налогообложение прибыли в России: формирование современной модели. М.:Эксмо, 2010.

Messere K.C. Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. Amsterdam, 1993.

Chen D., Mintz J. Annual global tax competitiveness ranking: corporate tax policy at a crossroads / University of Calgary. The School of Public Policy. V.6. Issue 35, November 2013.

Л.Н. Лыкова,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ НА ПРИРОСТ КАПИТАЛА
(CAPITAL GAINS TAX)

См. также: *льгота налоговая; налог; налог на прибыль; налог подоходный индивидуальный; обязательство налоговое; освобождение от уплаты налогов; ставка налоговая*

Налог на прирост капитала **(н.п.к.)** – *налог*, взимаемый с *доходов*, источником происхождения которых является продажа *плательщиком налога* его активов (ценных бумаг, недвижимости и т.д.).

Плательщиками **н.п.к.** могут быть как юридические, так и физические лица. *Объектом налогообложения* **н.п.к.** — разница между ценой продажи капитала и затратами на его приобретение с учетом понесенных расходов в период пользования (владения).

Различают два подхода к *налогообложению* прироста капитала. **1.** *Обязательства налоговые* (accrual based capital gains tax) – возникают, несмотря на то, был ли реализован актив. Преимущества этого подхода — нейтральность касательно принятия инвестиционных решений при условии, что налог применяется ко всем активам по той же *ставке налоговой*, что и к другим доходам; отсутствие стимулов для переноса убытков; существенный фискальный потенциал этого налога. К недостаткам, в свою очередь, относятся: регулярная оценка активов; ограничение оборотных средств; восприятие данного налога как несправедливой формы *налогообложения*.

2. Прирост капитала облагается при условии реализации (продажи) актива (realization-based capital gains tax). Преимущество подхода: способность плательщиков налогов уплатить сумму налогового обязательства; наличие цены продажи для определения прибыли или убытка; относительная простота для восприятия плательщиками налога. Главный недостатк при этом — стимул отложить продажу актива.

Международная практика показывает, что налогообложению **н.п.к.** могут подлежать недвижимое имущество, земля, ценные бумаги (акции и облигации), деривативы, нематериальные активы, в том числе гудвил.

В мировой практике встречаются различные механизмы *налогообложения дохода* от прироста капитала (см. табл.). Так, доход юридических лиц от прироста капитала может облагаться по базовой ставке корпоративного налога (*налога на прибыль*). В свою очередь, доход физических лиц от прироста капитала может облагаться по базовой *ставке налога подоходного индивидуального*. Для такого дохода может быть предусмотрена особая ставка **н.п.к.** При этом в отдельных странах, таких как Великобритания и Ирландия, **н.п.к.** функционирует как самостоятельная форма налогообложения, а, например, в Сингапуре **н.п.к.** вообще не взимается.

Ставки налога на прирост капитала для юридических и физических лиц в 2015 г., %

Страна	*Корпоративный налог (налог на прибыль)*	*Налог на прирост капитала*	*Налог подоходный индивидуальный*	*Налог на прирост капитала*
Австрия	25	25	50*	25
Чехия	19	19	15	15
Венгрия	10 / 19	10 /19	15	15
Италия	27,5	27,5	43*	26
Люксембург	20 / 21	20 / 21	40*	40*
Нидерланды	20 / 25	20 / 25	52*	52*/25
Польша	19	19	32*	19
Китай	25	25	45*	20
Ирландия	12,5 / 25	н/д	40*	33
Великобритания	20	н/д	45*	18 /28
Сингапур	17	–	20*	–

Примечание. Прогрессивная шкала налогообложения (максимальная ставка).

В фискальной практике применяются такие понятия как **краткосрочный** (short-term capital gains) и **долгосрочный прирост капитала** (long-term capital gains). Краткосрочный прирост капитала обычно присущ, когда актив находился во владении в течение года или меньше. Если же больше года — это долгосрочный прирост капитала. Для первого варианта предусмотрена более высокая налоговая

ставка, для второго — более благоприятный налоговый режим, в том числе *освобождение от налогообложения*. Однако для каждой страны налогообложение краткосрочного и долгосрочного прироста капитала может отличаться по видам активов. Например, в Люксембурге краткосрочный прирост капитала облагается как текущий доход физических лиц по прогрессивной шкале налогообложения, максимальная ставка которой достигает 40%. Для долгосрочного прироста капитала предусмотрено освобождение от налогообложения прироста капитала в размере 50 тыс. евро, реализованного в течение десяти лет, и снижение ставки налога, по которой будет облагаться остаток суммы. При этом в Люксембурге прирост капитала, полученный физическим лицом от продажи недвижимости, является долгосрочным, если имущество находилось во владении более двух лет, и от продажи акций, находящихся во владении более шести месяцев.

Функционирование **н.п.к.** предусматривает наличие ряда *льгот налоговых*, среди которых *освобождение от налогообложения* недвижимости, являющейся основным местом жительства *плательщика налога*; недвижимости, находящейся в собственности более пяти (десяти) лет; облигаций, эмитентами которых выступают резиденты, и тому подобное.

Литература

Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001.

The Taxation of Capital Gains / Policy Advice Division of the Inland Revenue Department and by the New Zeeland Treasury. September 2009.

Valjek S. The Tax Treatment of Capital Income: European Union and Countries in Transition // Croatian Economic Survey. 2005. P. 107—129.

А.И. Крисоватый,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ ПАУШАЛЬНЫЙ
(LUMP-SUM TAX)

См. также: *оптимальность налогообложения; нагрузка налоговая (налоговое бремя); объект налогообложения; налог прямой; налог косвенный*

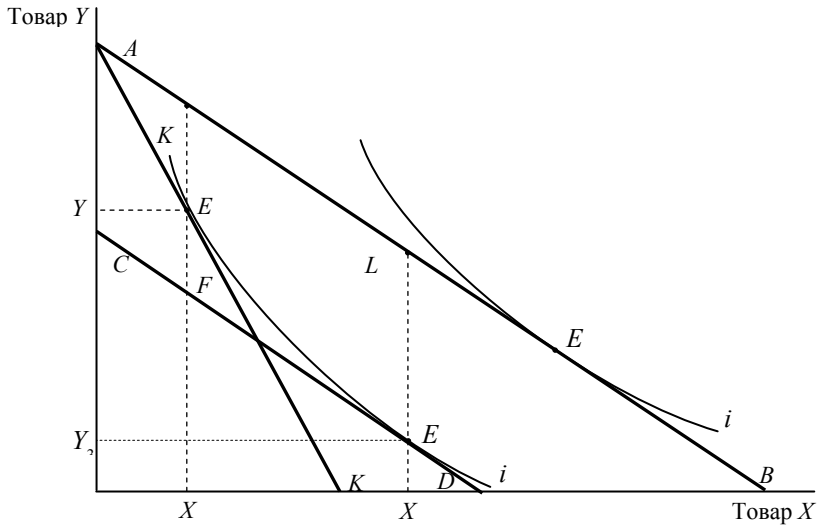
Налог паушальный **(н.п.)** — фиксированный по сумме налог, который не зависит от экономического поведения его носителя и характеризуется тем, что при его взимании потери носителя налога в денежном выражении в точности равны доходам, поступающим в распоряжение правительства.

Понятие **н.п.** используется в теории оптимального налогообложения, в том числе для демонстрации эффекта искажающих налогов, взимание которых в отличие от **н.п.** связано с избыточной *нагрузкой налоговой* (см. рис.).

Рассмотрим ситуацию, когда индивид может выбирать между приобретением двух товаров — Y и X. Действуя рационально, он распределяет свой доход, выбирая точку E_1, где линия его бюджетного ограничения AB касается кривой безразличия i. В случае введения **н.п.** новая линия бюджетного ограничения займет положение CD и будет параллельна прежней линии AB, так что потери доходов индивида равны приросту доходов правительства (LE_3).

Если же вводится, например, специфический налог (unit tax) на товар X, сумма которого зависит от количества приобретенного товара, то это приведет к изменению угла наклона линии бюджетного ограничения, которая представлена теперь отрезком AF. В новой точке равновесия E_2 доходы правительства составляют уже KE_2, а потери доходов индивида по сравнению с **н.п.** — E_2F (для определения *бремени налогового избыточного* данного налога в денежном выражении количество E_2F следует умножить на цену товара X до налогообложения).

В терминах теории оптимального налогообложения параллельный сдвиг линии бюджетного ограничения индивида — движение от E_1 к E_3 – характеризует эффект дохода, а движение от E_3 к E_2 — следствие введения специфического налога на товар X, притом что индивид остается на одной и той же кривой безразличия ii — эффект замещения (возросший в цене товар X замещается товаром Y).



Экономические последствия введения паушального и специфического налогов на товар

В каждой экономике одновременно действуют разные индивиды, которые характеризуются разными способностями, возможностями и предпочтениями, а поэтому, исходя из соображений справедливости, должны платить и разные суммы налогов. Если бы можно было без существенных издержек получить исчерпывающую информацию о каждом из них, то рационально действующему правительству следовало было бы отказаться от взимания искажающих налогов и перейти на взимание **н.п.**, учитывающих релевантные характеристики индивидов, добиваясь тем самым целей равенства без потерь эффективности. При этом задача оптимального налогообложения состояла бы в том, чтобы установить функциональные зависимости между этими характеристиками и должными суммами налогов.

Однако на практике правительство может основывать налоги только на доступной информации, получение которой к тому же связано со значительными издержками, такой как численность населения, доходы и расходы экономических субъектов, наличие и стоимость принадлежащего им имущества и др. Это обстоятельство является пока еще непреодолимым препятствием для применения сложных паушальных схем с неравномерными налогами. Более того, практика налогообложения в мире развивается таким образом, что предписания теории оптимального налогообложения в части учета персональных характеристик выполняются редко (хотя иные предписания — о пониженном налогообложении доходов от капитала, переходе на более плоские ставки подоходных налогов и унифицированные ставки налогов на товары — в целом соответствуют наблюдаемым тенденциям).

Следует также отметить, что на практике в чистом виде **н.п.** (неискажающие) не встречаются. Экономические субъекты всегда могут выбирать такие типы поведения, которые повлияют на их *обязательства налоговые*: налогооблагаемые доходы можно скрыть, расходы изменить, имущество подарить или продать и т.д.

Наиболее близок к **н.п.** налог подушный, величина которого не зависит от доходов, расходов или имущества плательщика, а определяется только наличием самого *объекта налогообложения*, а именно физического лица определенного пола или возраста. Хотя и от этого налога также можно уйти, например, посредством эмиграции за пределы налоговой юрисдикции или смерти.

Примером такого налога может служить подушная подать, введенная при Петре I, основанная на результатах поголовной переписи населения в 1718—1724 гг. Этим налогом облагались все мужчины податных сословий независимо от

возраста — от новорожденных до стариков. Ставки варьировались в зависимости от категории податного сословия (государственные крестьяне платили больше, чем крепостные). Но при этом с самого момента своего возникновения подушная подать была сословным, а не общим налогом, например, к неподатным сословиям были отнесены дворяне и духовенство. Впоследствии от него постепенно освобождались и другие сословия. С 1887 г. подушная подать была полностью отменена.

В новейшей истории разновидностью **н.п.** можно считать подушный налог (poll tax), введенный в Великобритании правительством М. Тэтчер (Margaret Thatcher) взамен прежде действовавшего налога на имущество (domestic rates). Новый налог стал взиматься в одинаковой сумме с каждого совершеннолетнего резидента. Однако он был отрицательно воспринят гражданами, негодование которых в 1990 г. вылилось в массовые протесты и привело к отставке правительства. В 1993 г. этот непопулярный налог был отменен.

В настоящее время известен **н.п.** на домохозяйства состоятельных иностранцев в ряде кантонов Швейцарии — в обмен на вид на жительство без права работы богатые нерезиденты уплачивают налог, базой которого является не сумма дохода или размер состояния, а уровень расходов за определенный период. Разновидности **н.п.** были введены в Словакии, Румынии, Грузии. В мире распространены также паушальные субсидии (т.е. налоги со знаком минус, или государственные выплаты).

Литература

Зак Ф.Л. Налогообложение в вальрасовской экономике // Журнал Новой экономической ассоциации. 2010. № 6. С. 30—59.

Atkinson A.B., Stiglitz J.E. The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation // Journal of Public Economics. 1976. Vol. 6. P. 55—75.

Mankiw N.G., Weinzierl M., Yagan D. Optimal Taxation in Theory and Practice // Journal of Economic Perspectives. 2009. Vol. 23. № 4. P. 147—174.

Mirrlees J., Arrow K. The Theory of Optimum Taxation / M. Intriligator (eds) // Handbook of Mathematical Economics. 2005. Vol. 3. Ch. 24. P. 1197—1249.

В.П. Вишневский,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ ПОДОХОДНЫЙ ИНДИВИДУАЛЬНЫЙ

(PERSONAL INCOME TAX)

См. также: *доход как объект налогообложения; вычет налоговый; лицо физическое как плательщик налогов; льгота налоговая; налог прямой; принцип справедливости; система налоговая; скидка налоговая; ставка налоговая*

Налог подоходный индивидуальный (**н.п.и.**) — разновидность налога, отличительной особенностью которого является взимание его с доходов физических лиц в бюджет государства.

Впервые **н.п.и.** был введен в Великобритании в 1799 г. как временная мера для целей подготовки к войне с Наполеоном и в 1816 г. был отменен. В связи с растущим дефицитом бюджета и необходимостью поиска новых источников средств с 1842 г. окончательно он утвердился в английской *системе налоговой*. В 1891 г. подоходный налог вводится в Германии, в 1914 г. — во Франции, в 1915 г.– в США. В России **н.п.и.** был введен законом от 6 апреля 1916 г. и должен был применяться с 1917 г., однако в связи с революцией так и не начал действовать. Вновь был введен в СССР в 1922 г.

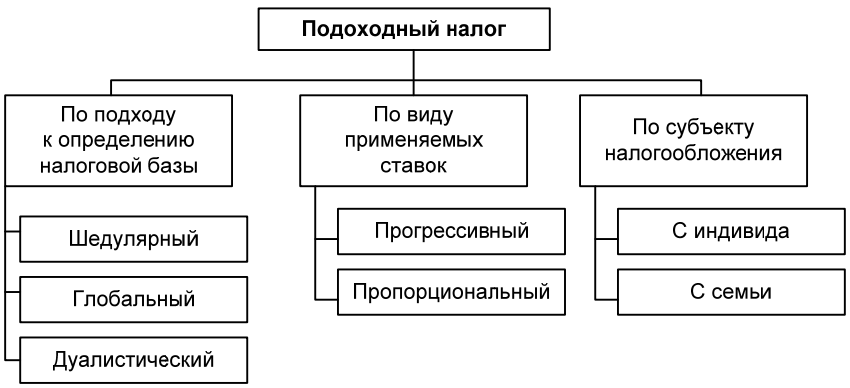
Важнейшим из факторов, обусловивших широкое распространение **н.п.и.** в мире и определяющих его особую роль в налоговой системе, выступает то, что *объектом налогообложения* является доход, реально полученный *лицом физическим как плательщиком налогов*, т.е. **н.п.и.** — это *налог прямой* личный. При этом по большей части обязанности по исчислению и своевременности уплаты возложены на налоговых агентов, являющихся источниками выплаты дохода. Поэтому при прочих равных условиях этот налог легче других контролируется налоговыми органами.

Можно выделить **три модели построения налога в зависимости от подхода к определению налоговой базы** (см. рис.) — шедулярную (английскую), глобальную (прусскую/немецкую) и дуалистическую (французскую).

1. Шедулярная модель н.п.и. возникла в Великобритании и сохранилась в Италии и некоторых других странах. При этой системе доходы в зависимости от источников делятся на части — шедулы (от англ. schedule — опись, разряды,

части), каждая из которых облагается отдельно. В частности, в Великобритании доходы делились на пять шедул, обозначенных начальными буквами латинского алфавита: доходы от недвижимости (шедула A), доходы от коммерческого использования лесов (шедула B), доходы от государственных ценных бумаг (шедула C), торговая и промышленная прибыль, доходы лиц свободных профессий, доходы, полученные за рубежом (шедула D), заработная плата, жалованье, пенсии (шедула E). При вступлении в общий рынок в рамках унификации налогов в 1973 г. *система налогообложения* доходов физических лиц начала меняться. Шедулы начали применяться при предоставлении *скидок налоговых* и *вычетов налоговых*. Несколько изменилась и сами шедулы: в 1976 г. введена новая шедула F, по которой облагаются дивиденды; постепенно были аннулированы шедулы B (в 1988 г.), C (в 1996 г.) и E (2003 г.). Оставшиеся шедулы были отменены законом о подоходном налоге 2005 г., в соответствии с которым система налогообложения доходов физических лиц в Великобритании фактически приобрела черты глобальной, и в настоящее время отдельно в доходах физического лица выделяются только дивиденды и доходы от сбережений.

К преимуществам шедулярной модели **н.п.и.** относится возможность применения для различных видов доходов дифференцированного подхода к налогообложению. Это позволяет облагать отдельные доходы по более высокой ставке (например, доходы в виде выигрышей) или, напротив, по более низкой ставке (например, заработной платы). Положительный момент — возможность удержания налога по некоторым видам дохода у источника их выплаты, что сокращает расходы на *администрирование налоговое*.



Виды подоходного индивидуального налога

2. Глобальная модель н.п.и. впервые появилась в Пруссии и применяется в большинстве стран (в том числе в Германии, Японии, США). При этой системе осуществляется налогообложение совокупных доходов плательщиков независимо от источника их получения по единой *ставке налоговой* или шкале ставок.

К числу положительных моментов глобальной модели **н.п.и.** относится достижение большей справедливости, так как налог исчисляется с совокупного дохода физического лица и позволяет учесть его платежеспособность. Также данная модель более адаптирована к применению *вычетов налоговых* из дохода плательщика. Необходимо отметить, что применение данного подхода связано с обязательным декларированием доходов, что требует увеличения расходов на *администрирование налоговое*.

Мировая практика показывает, что в чистом виде указанные модели построения **н.п.и.** практически не встречаются и подоходное налогообложение строится на сочетании шедулярного и глобального вариантов: при обложении совокупного дохода могут выделять отдельные виды доходов, облагаемые по иным *ставкам налоговым*. Кроме того, удержание большей части налога у источника выплаты параллельно сопровождается декларированием доходов. Например,

в Российской Федерации в настоящее время доходы налоговых резидентов и нерезидентов для целей налогообложения подразделяются на три группы (см. табл. 1).

Таблица 1. **Ставки налога на доходы физических лиц в Российской Федерации в 2015 г.**

	Вид дохода	*Ставка*
Резиденты	По облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г. По ипотечным сертификатам, выданным до 01.01.2007 г.	9%
	В части превышения установленных законодательством размеров: (1) выигрыши и призы на рекламных мероприятиях, (2) процентные доходы по вкладам в банках, (3) экономия на процентах при получении заемных (кредитных) средств, (4) плата за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков)	35%
	Все остальные доходы	13%
Нерезиденты	Доходы от трудовой деятельности отдельных категорий нерезидентов	13%
	Дивиденды	15%
	Все остальные доходы	30%

Таким образом, можно констатировать наличие в России шедулярной модели **н.п.и.** Однако при этом у нерезидентов дифференциация (13 или 30%) определяется не источником выплаты доходов, а их статусом (резиденты государств — членов Евразийского экономического союза; высококвалифицированные специалисты; добровольные переселенцы; беженцы; временно пребывающие иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность на основе патента). При обложении доходов резидентов, по данным 2013—2014 гг., более 96% доходов физических лиц в России облагалось по ставке 13%. Кроме того, обложение доходов преимущественно у источника выплаты не исключает подачу налогоплательщиками налоговой декларации, что говорит о сочетании глобального и шедулярного подходов.

3. Дуалистическая (двойная) модель **н.п.и.** предусматривает разделение налоговой базы на две группы доходов:

(1) доходы от труда: заработная плата, дополнительные блага, пенсии и различные выплаты из фондов социального страхования;

(2) доходы от капитала: проценты, дивиденды, рента, роялтии все виды доходов от прироста капитала.

Обложение доходов от капитала в особом порядке обосновывается необходимостью устранения следующих негативных факторов:

(1) двойного налогообложения дохода, поскольку получение физическим лицом некоторых доходов от капитала имеет тесную взаимосвязь с обложением прибыли юридических лиц (например, дивиденды выплачиваются из прибыли, оставшейся после уплаты *налога на прибыль*);

(2) дестимулирования инвестиций — при обложении доходов от капитала при прочих равных условиях предпочтения населения смещаются в сторону текущего потребления вместо накопления;

(3) оттока капитала — в условиях открытости экономики и международной *конкуренции налоговой* чрезмерное налогообложение капитала оказывает влияние на поведение плательщиков налогов и сборов в плане выбора места размещения своего дохода в других странах.

В зависимости от вида применяемых ставок налоговых в мировой практике выделяются две модели н.п.и.:

(1) пропорциональная — налог взимается в одинаковой доле независимо от размера дохода;

(2) прогрессивная — с увеличением размера получаемого дохода средняя налоговая ставка также возрастает, в итоге население с более высокими доходами уплачивает **н.п.и.** по более высокой ставке, что позволяет не только пополнять доходы бюджетов, но и снизить степень дифференциации населения по уровню доходов, которая неизбежно присутствует в каждой стране. В большинстве стран **н.п.и.** взимается по прогрессивной шкале. В последние годы имеет место ус-

тойчивая тенденция снижения максимальных ставок наряду с увеличением порога налогообложения доходов (табл. 2). По доле поступлений подоходного налога в ВВП лидирующие места также занимают Дания, Финляндия, Бельгия.

Таблица 2. **Уровень ставок подоходного индивидуального налога в различных странах**

Страна	*Максимальная ставка 2014 г.*	*Изменение ставки по сравнению с 2000 г., п.п.*	*Отношение подоходного индивидуального налога к ВВП за 2014 г.,%*
Австралия	50	0	10,14
Бельгия	50	-5	12,85
Израиль	50	0	5,83
Португалия	48	8	7,74
Франция	45	-8,2	8,43
Германия	45	-6	9,51
Великобритания	45	5	8,96
Италия	43	-2,5	11,63
Япония	40	3	5,78
США	39,6	0	9,94
Корея	38	-2	4
Турция	35	-5	4,22
Финляндия	31,75	-5,75	13,41
Испания	30,5	-9,1	7,42
Канада	29	0	11,27
Словакия	25	-17	3,03
Швеция	25	0	12,22
Норвегия	24,95	-4,9	9,8
Дания	21,83	-6,17	27,67
Эстония	21	-5	5,81
Венгрия	16	-24	4,99
Чехия	15	-17	3,51
Швейцария	13,2	0	8,41
Россия	13	-17	3,8

В ряде стран установлена пропорциональная налоговая ставка (в том числе в Эстонии, Венгрии, Чехии, России). Необходимо отметить, что прогрессия может обеспечиваться и при пропорциональной налоговой ставке путем предоставления *льгот* и *вычетов налоговых*.

Период налоговый по **н.п.и.** составляет 12 месяцев и, как правило, совпадает с календарным годом. Однако существуют примеры установления периода, отличающегося от календарного года. В частности, в Великобритании налоговый период начинается 6 апреля текущего года и продолжается до 5 апреля следующего года, в Новой Зеландии — с 1 апреля по 31 марта следующего года, в Австралии — с 1 июля по 30 июня следующего года. Кроме того, *законодательством налоговым* может предусмотрено право выбора налогового периода. Так, в США физические лица могут изменять налоговый период в связи вступлением в брак и желанием подать совместную налоговую декларацию (однако делают это редко).

Традиционно *плательщиком налога* по **н.п.и.** выступает индивид. Однако существуют примеры построения **н.п.и.**, в которых предусмотрено взимание налога с семьи. В частности, во Франции так называемой «фискальной единицей» выступает семья, состоящая из супругов и детей, находящихся на их иждивении; для одиноких фискальной единицей является один человек.

В США также предусмотрен дифференцированный подход в зависимости того, декларируется доход супругами совместно или каждым индивидуально. Совместное налогообложение доходов семьи призвано обеспечить учет фактической способности к уплате налогов при наличии в семье находящихся на иждивении лиц, что отвечает *принципу справедливости*.

Литература
Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2008.

Е.Н. Орлова,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГ ПРЯМОЙ
(DIRECT TAX)

См. также: *налог подоходный индивидуальный; налог на прибыль предприятий; налог на прирост капитала; налог на наследование и дарение; налог имущественный; переложение налогов; уклонение от уплаты налогов*

Налог прямой **(н.п.)** — налог, взимаемый непосредственно с *плательщика налога* (физического или юридического лица) в зависимости от его платежеспособности, обычно измеряемой доходами, расходами или имуществом.

Известное определение **н.п.** привел Дж.С. Милль (John Stuart Mill) в «Основах политической экономии» (1848):

> Прямой налог — это налог, взимаемый непосредственно с лиц, в отношении которых изъятие средств является обязательным или желательным. ... Прямыми налогами облагаются либо доходы, либо расходы. Большинство налогов на расходы являются косвенными, но существуют и прямые, налагаемые не на изготовителя или продавца предметов торговли, а непосредственно на потребителя. Например, налог на дом, если он взимается с лица, снимающего этот дом, а обычно дело обстоит именно так, является прямым налогом на расходы. Если же обложению подвергается тот, кто построил этот дом, или его владелец, налог становится косвенным.

Н.п. часто отличают от *налога косвенного* не только по отношению к *субъекту* и *объекту налогообложения*, но также и по легкости *переложения налогов*. Таким образом, **н.п.,** в большей степени связанный с плательщиком (субъектом) налога и его индивидуальными характеристиками, обычно считается относительно трудно перелагаемым, а *налог косвенный*, в большей степени связанный с объектом налога (товаром, услугой), обычно считается относительно легко перелагаемым.

К числу прямых налогов относят *налог подоходный индивидуальный, налог на прибыль предприятий*, *налог на прирост капитала*, *налог на наследование и дарение*, *налог имущественный,* прямой налог на расходы. Хорошей иллюстрацией **н.п.** считается *налог подоходный индивидуальный*, когда лицо, получающее доход, платит налог, в результате чего его доход уменьшается.

В настоящее время во многих странах мира наиболее важными и крупными видами **н.п.** являются *налог подоходный индивидуальный* и *налог на прибыль* предприятий (см. табл.).

Хотя еще в конце XIX — начале XX в. наибольшими из числа **н.п.** были *налоги имущественные*. Например, в США в 1902 г. налоги имущественные (property taxes) составляли 45% доходов штатов и 18% общей суммы государственных доходов (местных, штатов и центрального правительств). А уже через 100 лет (в 2002 г.) эти удельные веса составили 17 и 9% соответственно.

В настоящее время в странах — членах ОЭСР подоходный индивидуальный налог и *налог на прибыль* обеспечивают более 1/3 всех *доходов бюджета налоговых*. Эти **н.п.** — наиболее крупные источники финансирования государственных бюджетов в 15 странах — членах ОЭСР, а в девяти из них — Австралии, Канаде, Дании, Исландии, Ирландии, Новой Зеландии, Норвегии и США — доля **н.п.** составляет более 40%.

Структура налогов в странах — членах ОЭСР

Показатель	*Годы*						
	1965	*1975*	*1985*	*1995*	*2005*	*2010*	*2013*
Подоходный индивидуальный налог (personal income tax)	26	30	30	26	24	24	25
Налог на прибыль предприятий (corporate income tax)	9	8	8	8	10	9	8
Имущественные налоги (property taxes)	8	6	5	5	6	5	6
Налоги, всего	100	100	100	100	100	100	100

Составлено по: *OECD.* Revenue Statistics. 1965-2014. OECD Publishing, 2015. P. 29.

Такие исторические изменения в структуре **н.п.** объясняются ускоренным развитием в XX в. акционерных обществ (корпораций), основанных на принципе ограниченной ответственности — наиболее распространенной организационно-правовой формы для организаций крупного и среднего бизнеса в современном мире. Обязательное условие успешного функционирования корпораций: бухгалтерский учет и публичная финансовая отчетность, подтверждаемые независимыми аудиторами. Благодаря этому расходы на заработную плату трудящихся и полученная предприятиями прибыль стали неотъемлемой частью учета и отчетности бизнеса, основанных на первичных документах, которые всегда можно проверить. Поэтому они составили *удобные объекты налогообложения* для государства, оценка которых связана с относительно небольшими *издержками налогообложения*.

Деление налогов на прямые и косвенные с учетом фактора переложения не является бесспорным. Это связано с трудностями определения реального (экономического) бремени (economic incidence), указывающего, на кого оно в действительности приходится, в отличие от номинального *налогового бремени* (statutory incidence), указывающего, на кого по закону возложены налоговые обязательства.

Например, прямой налог на прибыль предприятий в определенных условиях может быть легко переложен на потребителей продукции путем установления более высоких цен и/или на работников предприятия путем занижения заработной платы. Известны ряд экономико-математических моделей, которые в зависимости от исходных предпосылок (модели частичного равновесия, модели полного равновесия) поразному оценивают возможности и направления такого *переложения налога*. Например, в известной модели А. Харбергера (Arnold Harberger) предложен оригинальный метод оценки последствий взимания налога на прибыль корпораций, основанный на анализе производственных функций, а также сделаны выводы о том, кто несет бремя этого налога в США. Одна из главных проблем получения верифицируемых результатов в подобного рода моделях состоит в том, что влияние этого конкретного налога очень сложно отделить от действия множества иных факторов.

Следует также учитывать, что налоги можно обходить сознательно, в том числе посредством *уклонения от уплаты налогов*, обычно сопряженного с коррупцией, широко распространенной на постсоветском пространстве. При этом решение об уклонении или уплате налога плательщик принимает под влиянием таких факторов, как *ставка налоговая*, вероятность обнаружения факта уклонения, размер штрафных санкций и др. В результате бремя финансирования государственных расходов более изощренные и (или) недобросовестные *плательщики налогов* перекладывают на других лиц.

Несмотря на трудности точного определения реального бремени **н.п.** и *налогов косвенных* для их плательщиков, выявление сравнительных преимуществ и недостатков этих налогов имеет определенное теоретическое и практическое значение. В рамках современных налоговых теорий эти группы налогов обычно сопоставляют по критериям экономической эффективности, социальной справедливости и административных издержек.

Анализ с позиций экономической эффективности свидетельствует, что все применяемые на практике современные виды налогов — как прямых, так и косвенных — приводят к искажениям поведения экономических агентов и дополнительным издержкам (чистым потерям бла-

госостояния) сверх сумм собранных правительством налогов. Например, **н.п.** на доходы физических и юридических лиц являются искажающими, поскольку налогоплательщики могут изменять свои налоговые обязательства за счет уменьшения хозяйственной активности или сокрытия доходов (предоставления недостоверных данных или несообщения данных в налоговых декларациях). Аналогично в случае налогов *косвенных* на товары налоговые обязательства могут быть изменены путем простого сокращения покупок соответствующих товаров или, например, мошенничества с налоговыми накладными при взимании *налога на добавленную стоимость*. Что касается размеров привносимых искажений и чистых потерь благосостояния, то они разные у отдельных налогов и зависят от особенностей их построения (например, чем выше степень прогрессии *налога подоходного индивидуального*, тем большие искажения поведения он вызывает). В теории оптимального налогообложения обосновано, что предпочтение следует отдавать плоским ставкам подоходного налога в сочетании с универсальными паушальными трансфертами всем индивидам, а налогов на доходы от капитала следует избегать.

С позиций социальной справедливости обычно считается, что в отличие от косвенных **н.п.,** обладают тем преимуществом, что позволяют лучше учитывать индивидуальную платежеспособность плательщиков. Перечисляя правительству налог, каждое лицо теряет часть своего благосостояния или, иными словами, приносит своеобразную жертву. Для справедливого распределения бремени этих жертв между плательщиками налогов были предложены специальные правила, основанные на измерении абсолютной и относительной платежеспособности. Однако проблема состоит в том, что все они не дают надежных верифицируемых результатов, поскольку требуют введения нереалистичных исходных предпосылок (о допустимости межличностных сравнений полезности, о том, что предельная полезность доходов индивидов является убывающей, что она может быть точно измерена и явно выражена в виде функции с известными параметрами и др.).

С позиций административных издержек *налоги косвенные* как технически более простые (обычно в виде надбавки к цене) имеют преимущество перед **н.п.** (связанными со сложным учетом затрат и результатов деятельности хозяйствующих субъектов, наличием особых условий налогообложения, учитывающих характеристики тех или иных групп плательщиков). Но многое зависит от того, какие конкретно налоги сравнивать. Современная форма универсального косвенного налога на потребление — *налог на добавленную стоимость* — требует серьезных затрат на администрирование и налоговый контроль (что хорошо известно в том числе из российского опыта), которые во многих случаях явно выше чем, например, у **н.п.** на заработную плату, автоматически удерживаемого налоговым агентом у источника ее выплаты.

В связи с указанными неопределенностями в современной финансовой теории и практике часто внимание концентрируют не на группах прямых и косвенных налогов в целом, а на преимуществах и недостатках, особенностях применения и путях совершенствования конкретных видов налогов: на добавленную стоимость, на прибыль предприятий, прямого налога на доходы (индивидуального подоходного) и прямого налога на расходы и др. Подразделение налогов на группы прямых и косвенных также обычно не применяется, а известные современные *классификации налогов международные* разграничивают их по другим признакам. Например, в классификации ОЭСР налоги подразделяются в зависимости от базы на: (1) налоги на доходы, прибыль и прирост капитала (income, profits and capital gains); (2) налоги на заработки, заработную плату и численность занятых (earnings, payroll or number of employees); (3) налоги на имущество (property); (4) налоги на товары и услуги (goods and services); (5) налоги, основанные на множественных, иных или неидентифицированных базах (multiple bases, other bases or unidentifiable bases).

Литература

Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник. М.: Аспект Пресс, 1995.

Милль Дж.С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии. М.: Эксмо, 2007.

Harberger A.C. The Incidence of the Corporation Income Tax // Journal of Political Economy. 1962. Vol. 70. № 3. P. 215—240.
Hicks U.K. The Terminology of Tax Analysis // The Economic Journal. 1946. Vol. 56, № 221. P. 38—50.
Mankiw N.G., Weinzierl M., Yagan D. Optimal Taxation in Theory and Practice // Journal of Economic Perspectives. 2009. Vol. 23. № 4. P. 147—174.
Musgrave R.A. The ability-to-pay approach // The Theory of Public Finance. A Study in Public Economy. New York-Toronto-London: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1959. P. 90—115.

В.П. Вишневский,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ С ОБОРОТА
(TURNOVER TAX)

См. также: *налог; классификация налогов и сборов; налог косвенный; переложение налогов; налог акцизный; налог на добавленную стоимость; налог с продаж; функции налога*

Налог с оборота **(н.с.о.)** — вид *налога косвенного*, который взимается в виде доли от объема продаж внутри страны товаров (отдельных услуг), включается в цену реализуемых товаров (услуг) и перелагается на физических лиц-покупателей.

Взимается, как правило, в процентной доле от стоимости объема продаж, т.е. со всего оборота. Отсюда и название налога. В практике взимания **н.с.о.** встречались и иные способы его исчисления. Например, в СССР **н.с.о.** взимался не только как процент от оборота, но и в виде разницы между розничными и оптовыми ценами предприятия.

Н.с.о. облагаются преимущественно товары массового потребления и услуги предприятий сферы обслуживания. **Н.с.о**. включается в цену товаров, тариф услуг. Таким образом, **н.с.о**. относится к группе косвенных налогов, для которых характерно успешное переложение с первичного плательщика налога на другое лицо, а именно покупателя товаров, услуг. Первоначальный плательщик **н.с.о.** — лицо, которое реализует товары. Благодаря включению **н.с.о.** в цену реализуемых товаров его *налоговое бремя* перелагается на покупателя товара, который и выступает носителем *нагрузки налоговой* по **н.с.о.**

Н.с.о. имеет схожие и отличительные черты по сравнению с другими видами косвенных налогов, такими как *налог акцизный*, *налог с продаж*, *налог с оборота*. **Н.с.о.** входит в группу общих налогов на потребление, что объединяет его с *налогом с продаж* и *налогом на добавленную стоимость* (НДС) и в то же время отличает от *налога акцизного*. Как налог с продаж и НДС **н.с.о**. уплачивается при реализации широкого круга товаров, услуг. *Акцизным налогом* облагаются только отдельные группы товаров.

В отличие от налога с продаж и акцизного налога **н.с.о.** — это многоступенчатый налог. Это означает, что **н.с.о.** взимается на каждой стадии движения товара — от начала его производства до поступления к конечному потребителю. Кроме того, **н.с.о.** взимается на всех этапах реализации товара, в каждом звене оптовой и розничной торговли.

Взимание **н.с.о.** с широкого круга товаров массового потребления и услуг в сфере обслуживания, а также его уплата во всех звеньях длинной цепочки движения товара от производителя до конечного потребителя делает этот налог весьма привлекательным инструментом формирования доходов бюджетной системы государства. Не случайно **н.с.о.** возник в период Первой мировой войны, когда правительства воюющих стран ощущали острейшую потребность в увеличении бюджетных доходов. Первыми начали взимать **н.с.о.** Германия и Франция. Позднее **н.с.о.** получил широкое распространение в других европейских государствах. **Н.с.о**. стал применяться в Великобритании в 1940 г., в Швейцарии — в 1941 г., в Португалии — в 1966 г.

Положительная черта **н.с.о.** — высокий потенциал фискальной функции. Рост поступлений **н.с.о**. в бюджет обеспечивается автоматически за счет повышающихся в условиях инфляции цен, расширения ассортимента производимых товаров и оказываемых услуг.

Однако **н.с.о.** имеет существенный недостаток, который получил название «каскадный эффект». Он порожден многоступенчатостью взимания **н.с.о.**, а также тем, что он уплачивается в определенном проценте от стоимости всего оборота реализуемых товаров, услуг. Каскадный эффект приводит к росту *ставки налоговой эффективной*. Чем больше стадий движения товара от первоначального производителя до конечного потребителя, тем выше *ставка налоговая эффективная* **н.с.о.** Проиллюстрируем каскадный эффект **н.с.о.** на условном примере (см. табл.).

Каскадный эффект налога с оборота

Стадия движения товара	*Стоимость исходного сырья*	*Добавленная новая стоимость*	*Стоимость готового продукта (столбец 2 + столбец 3)*	*Сумма налога с оборота (столбец 4 · ставку налога с оборота 5%*	*Стоимость продукта с включенной в него суммой налога с оборота (столбец 4 + + столбец 5)*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1	40	100	140	7	147
2	147	100	247	12, 3	259,3
3	259,3	100	359,3	17,9	377,2
			Расчет эффективной ставки налога с оборота при трех стадиях движения товара от производителя к конечному потребителю	37,2	37,2 : 377,2 = 9,7%
4	377,2	100	477,2	23,9	501,1
5	501,1	100	601,1	30,1	631,2
			Расчет эффективной ставки налога с оборота при прохождении товаром пяти стадий движения от производителя к конечному потребителю	91,2	91,2 : 631,2 = 14,4 %

Допустим, что в стране установлен **н.с.о.** *Ставка налоговая* составляет 5% стоимости реализации товаров, услуг. Также допустим, что на каждой стадии движения товара к перенесенной стоимости (стоимость сырья, полуфабрикатов, которые вошли в стоимость изготовленного товара) добавляется 100 единиц новой стоимости (зарплата, прибыль, уплаченный банковский процент по полученным кредитам и т.д.). Новая добавленная стоимость отражена в столбце 3 таблицы. Стоимость готового продукта (столбец 4) включает в себя стоимость исходного сырья (столбец 2) и новую добавленную стоимость (столбец 3). Величина стоимости готового продукта облагается **н.с.о.** по ставке 5%. Сумма исчисленного **н.с.о.** на каждой стадии движения товара отражена в столбце 5. Стоимость реализованного готового продукта с учетом включенной в нее величины **н.с.о.** отражена в столбце 6. Продукт, отраженный в столбце 6 таблицы, является исходным сырьем для производства товара на следующей стадии движения товара. Он отражается в столбце 2 при переходе товара к следующей стадии его изготовления.

Итак, при прохождении товаром трех стадий движения от производителя к потребителю стоимость товара на третьей стадии с учетом включенной в нее величины **н.с.о.** составила 377,2 ед. В этой стоимости сумма **н.с.о.** составила 37,2 ед. Для расчета *налоговой эффективной ставки* сравним накопленную сумму **н.с.о**. (37,2 ед.) со стоимостью готового продукта на третьей стадии движения товара (377,2 ед.). Она составит 9,7% при законодательной ставке 5%. Если продолжится движение товара и он пройдет еще две стадии переработки, то налоговая эффективная ставка составит уже 14,4 %.

Каскадный эффект **н.с.о.** дает стимул к вертикальной интеграции. **Н.с.о.** может сделать более выгодным изготовление промежуточных продуктов в рамках фирмы по сравнению с приобретением таких же продуктов, произведенных с возможно большей эффективностью, у внешнего поставщика. Искусственная интеграция промышленности и торговли препятствует развитию конкуренции. Поиск способов устранения каскадного эффекта привел к изобретению в 1954 г. французским экономистом Мишелем

Лоре нового *налога на добавленную стоимость* (НДС).

В последней четверти XX в. **н.с.о.** практически перестал применяться в мировой практике налогообложения. Он был трансформирован в два новых налога — *НДС* и *налог с продаж*. Вместе с тем **н.с.о.** продолжал взиматься в СССР. Он трактовался не как вид *налога косвенного*, а как часть денежных накоплений социалистических предприятий, непосредственно обращаемая в доход государства. **Н.с.о.** играл важную роль в обеспечении государственного бюджета устойчивыми, равномерно поступающими платежами.

В СССР **н.с.о.** использовался как важный экономический инструмент регулирования рентабельности производства и основной источник сбалансирования республиканских и местных бюджетов. Этот налог уплачивали хозрасчетные государственные и кооперативные (кроме колхозов) предприятия и организации, а также предприятия общественных организаций. Основная часть **н.с.о.** взималась в отраслях легкой и пищевой промышленности. Не облагались **н.с.о.** хлеб и хлебобулочные изделия, мясо, колбасные изделия, сыры, молоко, молочные продукты, сливочное масло, консервы, овощи, фрукты, медикаменты, книжная продукция, и др. В тяжелой промышленности **н.с.о** уплачивался в нефтяной и газовой отраслях, в электроэнергетике, по отдельным видам продукции машиностроения. **Н.с.о.** взимался в виде разницы между розничными и оптовыми ценами предприятия за вычетом торговых скидок; по твердым ставкам (в руб.) с единицы объема продукции (с 1 т нефтепродуктов, хлебопродуктов; с 1 тыс. куб. м. природного и попутного газа); в процентах к обороту (по всем товарам, на которые не были установлены оптовые цены предприятия). Основную долю поступлений **н.с.о.** давали поступления в виде разницы в ценах. **Н.с.о.** просуществовал до 1992 г. Затем вместо него был введен НДС.

В настоящее время **н.с.о.** не используется ни в одной стране мира. Он стал частью мировой истории налогообложения.

Литература

Анисимов С.А., Данелькевич М.А., Малис Н.И. История налогообложения: Учеб. пособие. М.: МАГИСТР: Инфра-М, 2012.

Марьяхин Г.Л. Очерки истории налогов в СССР. М.: Финансы, 1964.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрайт, 2001.

Н.П. Мельникова,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГ С ПРОДАЖ

(SALES TAX)

См. также: *налог косвенный; переложение налогов; налог акцизный; налог на добавленную стоимость; налог с оборота; налоги и сборы местные*

Налог с продаж **(н.с.п.)** — *налог косвенный*, взимаемый в сфере розничной торговли в виде процента от стоимости реализуемых товаров и услуг, включается в цену товаров (услуг), за счет чего перелагается на физических лиц — покупателей, при этом поступает в местный бюджет.

Н.с.п. представляет собой косвенный налог (налог на потребление) наряду с *налогом акцизным*, *налогом с оборота* и *налогом на добавленную стоимость*. Как и все иные косвенные налоги, **н.с.п.** включается в цену товара, услуги и тем самым перелагается с первичного плательщика налога на потребителя. Экономический агент, который реализует товар, услугу в розничной торговле, признается плательщиком **н.с.п.** При этом фактическое бремя уплаты **н.с.п** несет покупатель товара (услуги), так как он вернул продавцу сумму **н.с.п.**, которая была включена в цену товара, услуги.

Н.с.п. имеет общие и отличительные черты по сравнению с другими косвенными налогами на потребление. Как и *налог с оборота* и *налог на добавленную стоимость,* **н.с.п.** относится к общим налогам на потребление, что отличает его от акцизного налога, которым облагаются отдельные группы товаров. **Н.с.п.** облагается широкий круг товаров и услуг, реализуемых в рознице. При этом в каждой стране, в которой взимается **н.с.п.,** предусматривается свой перечень товаров и услуг, освобождаемых от уплаты **н.с.п.** Широкая *база налогообложения* усиливает фискальную функцию **н.с.п.,** повышает его роль в формировании *доходов бюджета налоговых*.

Н.с.п. — одноступенчатый косвенный налог на потребление, что роднит его с *налогом акцизным*, но отличает от *налога на добавленную стоимость* и *налога с оборота*. Как и *налог акцизный*, он уплачивается лишь на одной стадии движения товара от его начального производителя до реализации в розничном звене.

Н.с.п. представляет собой налог исключительно на конечное потребление товаров, услуг. Он всегда взимается в конечном звене движения товара — в розничной торговле. Этим **н.с.п.** отличается от *налога на добавленную стоимость* и налога с оборота, которые уплачиваются на каждой стадии движения товара — от производства исходного сырья, его переработки, изготовления готового продукта и до его реализации конечному потребителю в рознице. Взимание **н.с.п.** исключительно в розничной торговле снижает его фискальное значение для формирования *доходов бюджета налоговых* по сравнению с *налогом на добавленную стоимость* и *налогом с оборота*.

Как и налог с оборота, **н.с.п.** уплачивается со стоимости всей выручки от реализации. Этим **н.с.п.** и *налог с оборота* отличаются от *налога на добавленную стоимость*, который уплачивается только с величины добавленной стоимости на каждой стадии движения товара.

Н.с.п., будучи косвенным налогом, несет на себе присущие данной группе налогов отрицательные черты. **Н.с.п**. может выступать инфляционным фактором, так как увеличивает цену товара, услуги. **Н.с.п.** менее справедлив по сравнению с *налогом прямым* в силу наличия у него скрытой регрессии. Проиллюстрировать скрытую регрессию в **н.с.п.** можно на следующем условном примере. Допустим, физическое лицо А имеет годовой доход 1000 ед., а физическое лицо Б — 3000 ед. В течение года они купили 50 кг мяса. Допустим, что *ставка налоговая* **н.с.п.** составляет 5% стоимости 1 кг мяса в розничной торговле. Примем, что цена мяса в течение года не изменялась и составляла 30 ед. за 1 кг. Эти два физических лица, купив по 50 кг мяса, заплатили в его цене 3750 ед. **н.с.п.** (50 кг · 30 ед. · 5% = 3750 ед.). Рассчитаем *налоговую эффективную ставку* **н.с.п.** для физического лица А и физического лица Б. Для физического лица А *ставка налоговая эффективная* **н.с.п.** составит 3750 : 1000 = 3,75%. Для физического лица Б *ставка налоговая эффективная* **н.с.п.** составит 3750 : 3000 = 1,25%. Таким образом, при одинаковой налоговой ставке законодательной **н.с.п.** для физического лица Б, имеющего больший доход, чем физическое лицо А, налоговая эффективная ставка **н.с.п.** оказалась в три раза ниже.

Преимуществами **н.с.п.** являются его достаточная фискальная роль в пополнении доходной части бюджета, а также простота исчисления и уплаты.

В XXI в. **н.с.п.** имеет ограниченное применение в страновом аспекте. Из развитых стран **н.с.п**. применяется в США и Канаде. В США право устанавливать **н.с.п**. дано штатам и местной власти. **Н.с.п**. взимается во всех штатах, за исключением Аляски, Орегоны, Монтаны, Нью-Хэмпшира, Делавэра и Гавайев. В тех штатах, где не установлен **н.с.п**., может взиматься налог на использование (use tax). Он применяется как ответная мера на возможность получения налоговой выгоды для тех, кто приобретает товары на территории не своего штата, а других, в которых **н.с.п.** не установлен. Налоговые ставки **н.с.п.**, состав облагаемых *налогом* товаров и услуг различаются по штатам. Налоговая ставка **н.с.п**. по отдельным штатам может варьироваться от нескольких сотых процента до 9% стоимости реализации в рознице. Местные власти также широко пользуются своим правом на установление **н.с.п. Н.с.п.** в штатах устанавливается на уровне муниципалитетов и городов. Отсутствие **н.с.п.** в каком-либо штате не означает, что на его территории не применяется налогообложение потребления. Отсутствие **н.с.п.** на уровне штата может компенсироваться взиманием акцизного налога и гербовых сборов.

В Канаде **н.с.п.** взимается наряду с *налогом на добавленную стоимость*. **Н.с.п.** уплачивается исключительно в сфере розничной торговли. Право на введение **н.с.п.** дано провинциям. Из 11 канадских провинций в двух провинциях (Альберта и Нунавут) взимается только федеральный налог на добавленную стоимость; в четырех провинциях взимается **н.с.п.** наряду с налогом на добавленную стоимость. По провинциям **н.с.п.** различается не только по величине *ставки налоговой*, но и по составу облагаемых товаров и услуг, по порядку расчета *базы налоговой*. Налоговая ставка **н.с.п.** в Канаде варьируется от 5% в провинции Саскечеван до 10% в провинции Остров Принца Эдуарда. Особенностью налогообложения потребления в Канаде является наличие гармонизированного *налога с продаж*, который уплачивается в пяти провинциях.

Гармонизированный *налог с продаж* является единым налогом, чья налоговая база полностью идентична налоговой базе налога на добавленную стоимость. Однако налоговая ставка единого гармонизированного *налога с продаж* варьируется по провинциям от 12 до 15% и имеет федеральную и региональную (провинциальную) составляющие.

В Японии взимается потребительский налог или налог на потребление. Налоговая ставка налога на потребление составляет 5%, из них по ставке 4% налог поступает в бюджет центрального правительства и по ставке 1% — в бюджеты местных властей. Название налога вводит в заблуждение, из-за чего его часто отождествляют с **н.с.п.** Однако по существу японский налог на потребление (потребительский налог) представляет собой налог на добавленную стоимость, поскольку механизм его исчисления предполагает зачет налога, уплаченного при приобретении товарно-материальных ценностей, работ, услуг, используемых в деятельности плательщика.

Непродолжительное время **н.с.п.** взимался в СССР. Указом Президента СССР в декабре 1990 г. был введен **н.с.п.**, который взимался в розничной торговле по налоговой ставке в размере 5% от стоимости товаров. С 1 января 1992 г. **н.с.п.** был отменен. В Российской Федерации **н.с.п**. был введен в качестве регионального налога в 1998 г. Субъекты РФ самостоятельно принимали решение о введении **н.с.п.** на своей территории. Налоговая ставка **н.с.п.** устанавливалась законом субъекта РФ и не могла превышать 5%. Суммы платежей от **н.с.п.** зачислялись в бюджеты субъектов РФ и в местные бюджеты в пропорции 40 и 60% и направлялись на социальные нужды малообеспеченных групп населения. Основной причиной введения **н.с.п.** было стремление государства расширить доходные источники региональных и местных бюджетов.

С 1 января 2002 г. вступила в действие глава 27 НК РФ «Налог с продаж». Плательщиками **н.с.п.** признавались организации и индивидуальные предприниматели. **Н.с.п.** взимался при реализации физическим лицам товаров, работ, услуг за наличный расчет, а также с использованием расчетных и кредитных карт. **Н.с.п.** облагалась реализация подакцизных товаров, дорогостоящей мебели, радиотехники, одежды, деликатесных продуктов питания, автомобилей, мехов, ювелирных изделий, услуг туристических фирм, связанных с поездками за пределы РФ, услуг по рекламе, услуг трех-, четырех- и пятизвездочных гостиниц и др. От обложения **н.с.п.** освобождались товары широкого потребления: хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молочные продукты, крупы, сахар, масло сливочное, масло растительное, детская одежда и обувь, лекарства, жилищно-коммунальные услуги, услуги в сфере культуры и искусства и др. При определении *базы налоговой* в стоимость товаров (работ, услуг) включался *налог на добавленную стоимость* и *налог акцизный*. Налоговая ставка по **н.с.п.** устанавливалась законом субъекта РФ не выше 5% стоимости. В Российской Федерации **н.с.п.** был отменен в 2005 г.

В Российской Федерации **н.с.п.** взимался наряду с *налогом на добавленную стоимость*, что можно рассматривать как специфику переходного периода развития *системы налоговой*. В мировой практике налогообложения взимают либо налог на добавленную стоимость, либо **н.с.п.**

Литература

Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник. М.: Юрайт, 2015.

Стрик Дж. Государственные финансы Канады. М.: Экономика, 2001.

Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрайт, 2001.

Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Дашков и К°, 2009.

Н.П. Мельникова,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГ СОЦИАЛЬНЫЙ
(SOCIAL TAX, SOCIAL SECURITY TAX)

См. также: *доходы бюджета налоговые; закон А. Вагнера; налог; налог целевой; сборы на обязательное социальное страхование*

Налог социальный **(н.с.)** — разновидность *налогов прямых* (взносов), имеющих целевое назначение и являющихся основным источником обеспечения расходов государства на социальное (пенсионное) обеспечение и страхование граждан, медицинское обслуживание и по безработице.

Н.с. обусловлены развитием системы государственной социальной защиты граждан в результате экономических потрясений. В зависи-

мости от институционального построения социальной системы **н.с.** поступают либо в государственный бюджет, либо во внебюджетные государственный фонды социального назначения (пенсионный, социального страхования, медицинского страхования, занятости). Как производные разного уровня патерналистской роли государства в социально-экономическим процессах в обществе различают бисмарковскую (О. фон Бисмарк, Otto von Bismark) и бевериджскую (У. Бевериджс, W. Beveridge) модели социальной политики.

1. В основе **бисмарковской модели** лежит *закон А. Вагнера* (A. Wagner) о постоянно возрастающих государственных потребностях, одной из составляющих которого являются социально-политические причины, в результате которых острота решения социальных задач государства усиливается, особенно в кризисных условиях. Соответственно социальная политика должна опираться на жесткую связь социальных выплат с длительностью и результативностью профессиональной деятельности, что реализуется через страховые взносы во внебюджетные фонды и дифференцированные выплаты из них. Впервые социальные фонды появились в Германии в конце XIX в., затем во многих других странах.

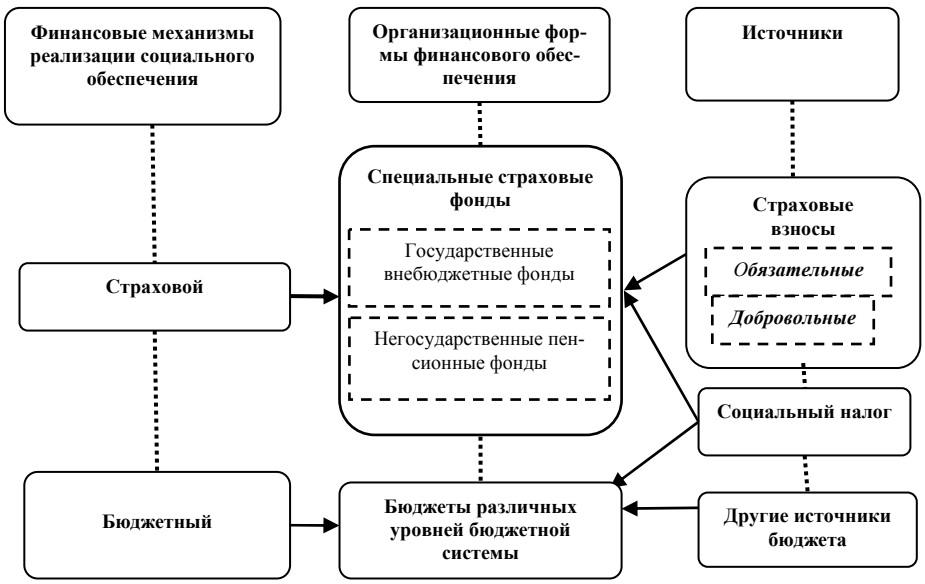
2. Бевериджская модель основывается на принципе национальной солидарности, в соответствии с которым любой человек независимо от его принадлежности к активному населению и трудовых заслуг имеет право на минимальную защищенность по отношению к заболеваниям, старости или иной причине сокращения своих доходов. Такие системы социальной защиты, главным образом «социальные пенсии», финансируются через налоги из государственного бюджета. Финансирование медицинской помощи осуществляется путем обязательного страхования. До настоящего времени бевериджская модель применяется в Великобритании, Швейцарии, Новой Зеландии и др.

Бисмарковская и бевериджская модели имеют различные варианты. Наиболее популярные из — них социал-демократическая, консервативная, католическая и либеральная.

В современных условиях базовые подходы к организации национальных систем социального страхования сформулированы в декларациях, конвенциях и рекомендациях Международной организации труда. В частности, предусмотрено обязательное участие застрахованных лиц и работодателей в уплате страховых взносов, а также привлечение в необходимых случаях в качестве источников финансирования социальных выплат государственных субсидий.

Во всех странах ОЭСР расходы на социальные цели растут достаточно ощутимыми темпами. В настоящее время они составляют более 22% ВВП, во Франции — 32%, по странам Европейского Союза (21 страна) — 25%. Источником финансовой базы выполнения социальных функций государства служат в том числе и **н.с.** (взносы). Доля социальных платежей, уплачиваемых работодателями, в общих *доходах бюджета налоговых* по странам также существенно различается. Так, если в Австралии и Новой Зеландии это 0%, в Дании — 0,7, США — 13,3, то в Германии — 19,9, Финляндии — 21,1, Швеции — 24,6, Бельгии — 20,1, Испании — 26,8%.

При этом состав социальных расходов и формы источников их обеспечения (**н.с.**, страховые взносы работодателей и физических лиц, отчисления, бюджетные субсидии) изменялись в ходе эволюционного развития рыночных условий и по национальным особенностям стран. Так, в Японии действуют четыре крупных социальных фонда: фонд страхования здоровья, фонд национальных пенсий, фонд страхования от производственного травматизма, фонд страхования безработицы. В национальных *системах налоговых* **н.с.** в настоящее время нередко представлены *сборами на обязательное социальное страхование* (социальными страховыми взносами или отчислениями), что предопределено развитием пенсионного, социального и медицинского обеспечения граждан страхового характера. При этом за государственным бюджетом, как правило, остается социальное обеспечение отдельных категорий граждан (прежде всего, инвалидов, в том числе с детства) (см. рис.).



Источники, организационные формы и финансовые механизмы реализации социального обеспечения

Переход на страховой принцип социального обеспечения трудоспособных членов общества позволил решить по крайней мере три задачи: оптимизацию социальных расходов государства; достижение целевого характера **н.с.**, в том числе с позиции временной пролонгации (накопительная пенсионная система); повышение заинтересованности граждан в эффективном, квалифицированном труде.

Плательщиками **н.с. (**социальных страховых взносов) могут быть работодатели (юридические и физические лица), работники, а также иные хозяйствующие субъекты. Основной объект обложения **н.с.** — различные выплаты за выполнение трудовых обязанностей, работы либо оказание услуги. Начисленные и уплаченные **н.с.** включаются в затраты хозяйствующих субъектов, учитываемые в подоходном налогообложении, а также в виде социальных вычетов при личном подоходном налогообложении физических лиц (не во всех странах).

Соотношение ставок по **н.с.**, уплачиваемым работодателями и работниками, зависит от сложившихся экономических, социальных и политических условий в стране. Так, в Германии, США работодатели и наемные работники платят в пенсионный фонд поровну (соответственно по 9,45 и 9,0%). В некоторых странах доля в *доходах бюджета налоговых* **н.с.,** поступающих от работников, выше поступлений от работодателей. Так, в Нидерландах от работодателей поступления составляют 6,5%, а от работников — 27,3%, в Швейцарии — соответственно 10,9 и 11,4%, в Греции — 15,7 и 14,2%.

В Российской Федерации принято считать плательщиками работодателей. Лишь небольшой период времени физические лица уплачивали 1% в Пенсионный фонд, затем она увеличила налоговую ставку по НДФЛ с 12 до 13% при переходе на пропорциональную шкалу налогообложения.

В России **н.с.** в виде обязательных отчислений в Пенсионный фонд России, Фонд социального страхования, в Фонды обязательного медицинского страхования и Фонд занятости были введены в период проведения экономической, в том числе налоговой, реформы в 1991—1992 гг. и действовали до 1 января 2001 г. Затем отчисления были объединены в форму единого социального налога. Такой подход рассматривался как позитивный, ибо четко определился правовой статус платежей в социальные государственные внебюджетные фонды, был реализован принцип единого подхода ко всем *плательщикам*

налога (при наличии *льгот налоговых* и освобождений), наконец, был разработан единый порядок исчисления *базы налоговой*. Однако в 2010 г. с обоснованием перехода на страховой характер выплат по социальным направлениям от единого социального налога отказались. Были введены страховые взносы в перечисленные государственные внебюджетные фонды с ведомственным администрированием (администрацией соответствующих фондов), кроме отчислений по безработице (отменены, финансирование осуществляется за счет бюджета).

Опыт зарубежных стран показывает, что, несмотря на сохранение элементов страховой природы в той или иной мере в **н.с.** (взносах), тем не менее они остаются элементами налоговой системы государства, хотя и с приданием им особого статуса (целевые налоги, социальные страховые взносы и отчисления). Это позволяет, с одной стороны, применять к **н.с. (**социальным страховым взносам) соответствующие *принципы налогообложения*, в том числе отражающие направления налогового регулирования-стимулирования (например, снижение тарифов в отношении отдельных видов деятельности, в частности, инновационной). Отклонение от строго страхового подхода состоит в отказе зависимости тарифа только от степени вероятности и оценки страхового случая. С другой стороны, предполагается единство принципов и процедур контроля за правильностью исчисления и своевременностью их уплаты, учитывая единство облагаемой базы с подоходным налогообложением физических лиц. При этом в зарубежной практике администрирование может осуществляться как налоговыми органами, так и другими государственными структурами (в частности, во Франции — Министерством по социальным делам). Однако плательщику **н.с.** (взносов) понятны контрольные требования, формы, методы и процедуры контроля, ибо они едины.

В российской практике при переходе от единого социального налога к страховым социальным взносам первоначально возникали вопросы, связанные с некорректным заимствованием процедурных положений из Налогового кодекса, а затем были введены специфические положения по предложениям другого ведомства, что привело к определенному разрыву между одним законодательством и другим. С 2017 г. для обеспечения более высокого уровня поступлений во внебюджетные государственные социальные фонды принято решение о передаче функции администрирования сбора социальных взносов в налоговые органы. Правомерность такого решения главным образом следует из общей *базы налоговой* по НДФЛ и **н.с.** (взносам).

Для бизнеса все вопросы, связанные с **н.с.,** имеют существенное фискальное значение. Платежи по **н.с.** (*сборы на обязательное социальное страхование*) в развитых странах близки по объемам к таким крупным налогам, как корпоративный *налог на прибыль*, *налог на добавленную стоимость*. Так, в Швеции социальные взносы на обязательное социальное страхование составляют около 31%. Кроме того, специальный налог на заработную плату для дополнительных пенсионных выплат составляет примерно 24% и также включается в расходы для налогообложения. В Португалии взносы на пенсионное обеспечение, содержание инвалидов, медицинские программы обязательны, но не должны превышать 15% ежегодных производственных затрат. Во Франции по относительно крупным компаниям **н.с.** (взнос) составляет 3,3% суммы корпоративного подоходного налога, но не более 763 тыс. евро. В Канаде (Квебек) максимально по пенсионному плану должно быть уплачено 2 341, 65 канад. долл., по беременности и родам — 516,12 канад. долл. В государствах, не берущих на себя социальные расходы по социальному обеспечению, **н.с.**, как и *сборы на обязательное социальное страхование*, отсутствуют.

Литература

Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первом десятилетии XXI века: Монография / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Финансовый университет, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Налогообложение организаций. Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2014.

W*orldwide* Tax Summaries. Corporate Taxes 2015/16. PWC: 2015.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ ТОБИНА
(TOBIN TAX)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налог на добавленную стоимость; налог акцизный; налогообложение; система налоговая*

Налог Тобина **(н.Т.)** — концептуальная модель налога на покупку и продажу иностранной валюты, предполагающая его введение одновременно всеми (или большинством) странами и фактически представляющая собой налог акцизный, исчисляемый исходя из оборота валюты.

Первоначально идею такого налога выдвинул Д. Тобин (James Tobin, 1918—2002), профессор Йельского университета в США, лауреат Нобелевской премии по экономике (1981). Идея налога была озвучена им в 1972 г. на выступлении в Принстоне (США) и впервые опубликована в 1974 г. Эта идея, по выражению Д. Тобина, «упала как камень в глубокий колодец» и довольно долго была невостребована экономической наукой. Тобин предложил ввести единообразный для всех стран налог на все спот-операции на национальных валютных рынках.

Тобин сформулировал возникшую после краха Бреттон-Вудской системы проблему: чрезмерно высокую мобильность частного финансового капитала, который легко перетекает из одной валюты в другую. При этом проводимая странами политика валютного курса независимо от того, имеет ли место фиксированный курс или плавающий, никак не влияет на эту мобильность. Фактически в мире сформировалась модель полной «всеобмениваемости» основных валют, которая обеспечивает распространение возмущений на финансовых рынках на различные страны. Национальные экономики и национальные правительства не имеют инструментов, которые позволили бы им противостоять крупномасштабному перетоку финансового капитала через инструменты обмена валюты, что приводит к дестабилизации национальных финансовых рынков и экономик. Потоки спекулятивного капитала существенно ограничивают возможности государств по проведению независимой кредитно-денежной и бюджетной политики.

Из этой ситуации Д. Тобин видел два возможных выхода. Первый, нереалистичный, представляет собой переход к единой общей валюте, общей денежной и бюджетной политике и экономической интеграции. Второй, более реалистичный, предполагает более выраженную сегментацию мировой экономики, в первую очередь в части валютных сегментов национальных финансовых рынков за счет введения налога на куплю-продажу любой валюты на национальных рынках по относительно невысокой ставке налоговой. Этот налог должен сдерживать краткосрочные переводы финансового капитала из одной валюты в другую. Сам автор определял задачу **н.Т**. как «подсыпать песка» в механизм перетока краткосрочного капитала.

Первоначально предлагалось введение **н.Т.** по ставке налоговой 1% (позднее предлагаемый уровень ставки налоговой был снижен до 0,1—0,25%). Этот налог делает привлекательными только такие инвестиции в иностранной валюте, которые обеспечат предельную доходность на 2% (или 0,2—0,5%) выше национальных (необходимо приобрести иностранную валюту, уплатив налог, а затем, получив прибыль, необходимо опять уплатить налог при переводе дохода в национальную валюту). Воздействие такого налога будут испытывать преимущественно краткосрочные инвестиции и краткосрочные спекулятивные потоки капитала. Влияние **н.Т**. на долгосрочные структурные сдвиги в размещении капитала будет незначительным.

Введение **н.Т.** преследует следующие цели:

(1) снижение волатильности финансовых рынков;
(2) создание дополнительного инструмента государственного регулирования финансовых рынков, влияние на процессы перераспределения капитала;
(3) формирование дополнительного источника доходов бюджета;
(4) увеличение нагрузки налоговой на финансовый сектор экономики (субъекты которого не являются плательщиками налога на добавленную стоимость);
(5) повышение степени справедливости налогообложения.

В том виде, каким был предложен Тобином **н.Т.**, никогда не был введен, прежде всего, потому, что задумывался как налог большого числа (основных экономически значимых) стран.

Однако в некоторых странах делались попытки вводить налог на покупки и продажи иностранной валюты. Так, в Швеции в 1984—

1991 гг. действовал налог на финансовые операции, который первоначально взимался по ставке налоговой 0,5% при купле и продаже практически всех ценных бумаг (включая производные), в том числе и валюты. В результате в первый год действия вместо прогнозировавшихся доходов от данного налога в размере 1,5 млрд крон (только от операций с ценными бумагами с фиксированной доходностью) было получено всего 50 млн крон. В 1986 г. ставка налоговая была удвоена, в результате чего 60% оборота по 11 наиболее торгуемым шведским ценным бумагам переместилось на торговые площадки Лондона. Позже ставки налоговые на отдельные категории активов были снижены. Введение этого налога спровоцировало целую серию падений шведского рынка ценных бумаг. Этот опыт продемонстрировал неэффективность введения налога в одной стране или ограниченной группе стран.

В современной экономике **н.Т**. имеет форму либо налога на валютные операции (CTT — currency transaction tax), либо налога на финансовые транзакции (FTT — financial transaction tax). В свою очередь, FTT может иметь форму налога на операции с ценными бумагами (STT-securities transaction tax), форму регистрационного сбора (RL— registration levy) или форму налога на банковские транзакции (BTT — bank transaction tax). В зависимости от типа налога объект налогообложения составляют долевые ценные бумаги, акции, облигации, фьючерсы, опционы, некоторые категории страховых операций и др. Порядок формирования базы налоговой и исчисления этих налогов практически сближает эти модели — налогообложению подлежат преимущественно выводимые из страны вследствие продажи ценных бумаг и иных финансовых активов капиталы в форме иностранной валюты.

На протяжении достаточно продолжительного периода времени многие страны (более 40) в той или иной форме использовали (и используют в настоящее время) различные модификации этих налогов. К этим странам, в частности, относятся Бельгия, Колумбия, Финляндия, Франция, Греция, Индия, Япония, Перу, Польша, Сингапур, Швеция, Швейцария, Тайвань, Великобритания, США.

Глобальный финансовый кризис 2008—2009 гг. возродил интерес к **н.Т**. Вопрос о введении налога на трансграничные финансовые операции (**н.Т**.) обсуждается и в рамках Евросоюза, и в рамках G20. Целью введения данного налога декларируется сокращение волатильности финансовых рынков и ограничение масштабов спекулятивных финансовых потоков, особенно в условиях финансовых кризисов.

Введение **н.Т**. может иметь целый ряд негативных последствий. Снижение ликвидности финансовых рынков в рамках группы стран, где такой налог вводится, может негативно отразиться на доступе организаций реального сектора к финансовым ресурсам. Наиболее серьезно пострадают малые предприятия, для которых удорожание финансовых ресурсов будет более ощутимыми (за счет относительно малых объемов привлекаемых ресурсов). Весьма велика вероятность возникновения неэффективной налоговой миграции, при которой существенная часть торговли облагаемыми финансовыми активами может переместиться в другие регионы и страны.

Имеющиеся в экономической литературе теоретические и эмпирические исследования не дают однозначного ответа на ключевой вопрос о снижении волатильности финансовых рынков и возможности использования этого налога в качестве эффективного инструмента регулирования трансграничных спекулятивных финансовых потоков в кризисных ситуациях.

Тем не менее Евросоюз активно рассматривает вопрос о введении налога на финансовые операции в рамках EU27 по базовой ставке налоговой 0,1% для акций и облигаций и 0,01% для деривативов. В том виде, в котором этот налог обсуждается в настоящее время, он будет адресован финансовым институтам, причем находящимся не только на территории объединенной Европы, но и за ее пределами.

В настоящее время российская система налоговая не предполагает налогообложения финансовых операций (налогообложению подвергаются доходы от реализации ценных бумаг, срочных контрактов и целого ряда иных финансовых операций). Налог на операции с ценными бумагами действовал в РФ в 1992—2003 гг. и касался большей части операций по купле-продаже ценных бумаг на российском рынке и их эмиссии и не был связан с выводом высвобождающегося капитала за рубеж. Этот налог не играл значимой роли в формировании доходов бюджета налоговых, а его влияние на процессы становления рынка ценных бумаг в стране оценивалось скорее как негативное.

Литература
Гуляева Л.П. Регулирование финансовых рынков и налог Тобина: социально-экономические последствия // Труд и социальные отношения. 2014. № 6. С. 75—85.
Schulmeister S., Schratzenstaller M., Picek O. A General Financial Transaction Tax. Motives, Revenues, Feasibility and Effects. 2008. WIFO. 2008/074/S/5007.
Tobin J. A proposal for International Monetary Reform // Eastern Economic Journal. July/ October 1978. Vol. IY. № 34. P. 153—159.

Л.Н. Лыкова,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ ТРАНСПОРТНЫЙ
(TRANSPORT TAX)

См. также*: налог имущественный; налог целевой; налоги Пигу; парафискалитет; пошлина; принцип справедливости; функции налога*

Налог транспортный **(н.т.)** — группа *налогов*, *сборов* и иных обязательных платежей, взимаемых с владельцев и пользователей транспортных средств за их регистрацию, владение и использование.

Возник **н.т.** еще в глубокой древности. Одной из первых его разновидностей была дорожная пошлина, взимаемая в форме платы за проезд в Римской империи, впоследствии подобные платежи взимались во многих странах, в том числе и в России (мостовая пошлина, дорожный сбор). Таким образом, появление **н.т.** на начальной стадии связано с использованием транспортного средства. Развитие транспортной инфраструктуры и видов транспорта привело к дальнейшему развитию **н.т.** и появлению разнообразных форм и видов обязательных платежей (*налогов, сборов, пошлин, парафискалитетов*), которые относятся к группе **н.т.** Разновидности **н.т.** отличаются *элементами налога*, периодичностью взимания, целевой направленностью, мотивацией установления и выполняемыми функциями.

Теоретическое построение **н.т.** основывается на использовании принципа выгод. Использование автотранспорта сопровождается потреблением двух основных видов общественных благ — дорожной сети и окружающей природной среды. Эти два момента наиболее важны для установления индивидуальной эквивалентности в группе транспортных налогов.

Реализация **н.т.** с позиций принципа выгод требует восприятия их как налоговой цены за пользование дорожной сетью. При этом величина **н.т.** должна отражать налоговую цену строительства и содержания дорог.

Кроме того, следует рассматривать **н.т.** как *налоги Пигу* (A. Pigou), т.е. как способ интернализации отрицательных внешних эффектов, возникающих в процессе использования автотранспорта. В этом случае величина **н.т.** должна также отражать налоговую цену отрицательных внешних эффектов, чтобы эти эффекты не компенсировались всей территориальной общиной, а компенсировались самим автовладельцем. Отрицательный внешний эффект — это эффект внешнего негативного воздействия деятельности одной стороны, приводящей к возникновению некомпенсируемых издержек у другой стороны. Большинство этих эффектов оплачиваются территориальной общиной в виде повышенных издержек на содержание соответствующих служб здравоохранения, спасения, дорожных и др. Члены территориальной общины, в том числе и те, которые не владеют автотранспортными средствами, оплачивают налогами эти издержки. Речь идет о реализации в **н.т.** принципа «пользователь платит».

Для каждого автовладельца уплата **н.т.** должна быть эквивалентна сумме двух слагаемых: (1) налоговой цены за пользование им дорожной сетью и (2) налоговой цены отрицательных внешних эффектов, возникающих от использования им автотранспорта.

Первое слагаемое налоговой цены реализовать на практике значительно проще, чем второе. Это слагаемое должно отражать налоговую цену строительства и содержания дорожной сети для данного автовладельца. Такую цену наиболее точно отражают *акцизные налоги* на бензин (газ) в виде специальной надбавки к цене топлива, уплачиваемой при его покупке и поступающей в дистанцированный от бюджета дорожный фонд. В этом случае уплата налога напрямую завязана на количество покупаемого топлива, расход которого отображает меру пользования дорожной

сетью. Следовательно, налоги на топливо являются приблизительной оценкой выгод и разные водители посредством такого налога дифференцируют меру своего финансового участия в затратах на содержание и развитие дорожной сети.

Приблизительность оценки обусловлена некоторыми допущениями, которые неизбежны в практическом использовании налогов на топливо. Наиболее значительное из них — неполная индивидуализированность и персонифицированность такого **н.т.**, поскольку налог с одного водителя, использующего трассу А, государство может направить на ремонт трассы В, по которой ездит другой водитель. В результате такого допущения возникает проблема адекватного разделения (расщепления) налоговых поступлений по дорожным фондам (федеральному, региональным и местным), за счет средств которых должны финансироваться соответственно федеральные, региональные и местные дороги. Кроме того, акциз на топливо не выявляет индивидуальных предпочтений в отношении строительства новых дорог. Индивидуальные предпочтения лучше выявляет плата за проезд по данной дороге.

Второе слагаемое налоговой цены реализовать на практике сложнее, поскольку самих отрицательных эффектов довольно много. В частности, к негативным эффектам увеличения уровня автомобилизации населения следует отнести возникновение регулярных пробок на дорогах, увеличение аварийности на дорогах, снижение дисциплинированности водителей в соблюдении правил парковки, сужение пешеходных и рекреационных зон за счет расширения дорожного полотна и парковочного пространства, ухудшение качества атмосферного воздуха, повышение заболеваемости населения, увеличение психологических расстройств водителей. Эти эффекты дифференцированы как по величине, так и по территориям.

При этом довольно сложно все виды отрицательных эффектов привязать к тем или иным **н.т.** Наиболее простым способом может стать выделение основных негативных эффектов и привязка соответствующего вида **н.т.** к каждому эффекту. При такой привязке видов **н.т.** к видам эффектов желательно также обеспечить индивидуальную эквивалентность, чтобы величина этих платежей отражала индивидуальный вклад каждого автовладельца в формирование отрицательных эффектов на соответствующей территории.

Все многообразие видов **н.т.** иллюстрирует рисунок.

1. Н.т. включает *налоги* и иные обязательные платежи, взымаемые за регистрацию транспортных средств однократно при покупке нового транспортного средства либо несколько раз — при смене владельца транспортного средства. Подобные регистрационные налоги (сборы) действуют в большинстве европейских государств, в том числе в Бельгии, Дании, Испании, Франции и др. В мировой практике размер этого вида **н.т.** зависит от вида транспортного средства, объема или (и) мощности его двигателя, объема выбросов или от комбинации факторов либо может устанавливаться в фиксированной сумме.

В Российской Федерации взимается *сбор* (государственная пошлина) за регистрацию транспортного средства, ее размер зависит от вида транспортного средства, а также от комплекса совершаемых регистрационных действий. Плательщиком пошлины выступает лицо, на которое регистрируется транспортное средство, т.е. его владелец.

Концептуальная основа установления этого вида **н.т.** — необходимость компенсации затрат органов государства, возникающих при регистрации транспортного средства и оказании услуг, предоставляемых его владельцу. Ключевая функция этого вида **н.т.** — фискальная — участие владельца транспортного средства в финансировании услуг государства по фиксации титульного собственника транспортного средства.

2. Н.т. представляет собой периодические платежи и относится к *налогам имущественным*. Логика взимания такого вида **н.т.** заключается в том, что использование любого имущества (в том числе транспортных средств) требует защиты права собственности, дает возможность владельцам транспортных средств получать дополнительные выгоды по сравнению с другими членами общества, а также требует предоставления широкого спектра иных общественных услуг, финансирование которых осуществляется за счет средств государства.

Классификация видов транспортных налогов

К этому виду **н.т.** относятся действующие в разных государствах регулярные **н.т.** Практика их использования имеется во всех европейских государствах, в России, Китае, Японии и др. Возникновение этого вида **н.т.** связано с этапом бурного развития транспортных средств в начале XX в. В этот период налогом облагались такие транспортные средства, как велосипеды, конные экипажи, лодки, ялики и др. В результате генезиса основных элементов **н.т.** существенно изменились *объекты обложения*, *ставки налога* и их дифференциация. В настоящее время размер данного вида **н.т.** определяется в зависимости от объема двигателя, мощности двигателя, экологического класса автомобиля, объемов выбросов вредных веществ, стоимости транспортного средства или от совокупности факторов. Таким образом, дифференциация ставок и размер **н.т.** может стимулировать/дестимулировать владение теми видами транспортных средств, которые характеризуются определенными техническими или экологическими параметрами. В связи с этим данный вид **н.т.** может выполнять уже не только фискальную, но также и регулирующую функцию.

В России в эту группу налогов можно отнести транспортный налог, взимаемый периодически, а также (с определенной долей условности) акциз на продажу автомобиля, взимаемый однократно при покупке автомобиля. Они представляют собой налоги на владение транспортным средством, а размер этих налогов определяется видом транспортного средства и мощностью его двигателя.

3. Н.т. включает налоги, связанные с использованием транспортного средства. Это обязательные платежи, размер и периодичность которых зависят от масштабов эксплуатации транспортного средства. Эта разновидность **н.т.** включает топливные налоги и (или) виды дорожной платы, имеющей в разных странах форму налога, сбора или парафискалитета.

Топливные налоги устанавливаются как надбавка к цене топлива и характеризуют взаимосвязь потребляемого транспортным средством топлива со степенью его использования, воздействия на окружающую среду и инфраструктуру. Подобные налоги применяются в большинстве европейских стран, в том числе в Германии, Франции, Испании, Австрии, в США. В основе

логики функционирования этого вида **н.т.** лежит соизмерение количества потребляемого топлива (а значит, интенсивности эксплуатации транспортного средства) и размера уплаченного налога. В России к подобной разновидности **н.т.** может быть отнесен акциз на топливо, размер которого определяется видом топлива. Это позволяет учесть не только интенсивность эксплуатации транспортной инфраструктуры пользователями транспортных средств, но и разную степень воздействия видов топлива на факторы окружающей среды.

Аналогичный принцип заложен в основу функционирования дорожной платы, которая призвана установить индивидуальную взаимосвязь между инфраструктурными затратами государства и степенью участия пользователя транспортного средства в их финансировании. Как правило, дорожная плата взимается как фиксированная сумма, зависящая от расстояния, пройденного транспортным средством. Дорожная плата широко распространена в Дании, Испании, Греции, Франции, Австрии, Италии и др. В России использование этого вида **н.т.** пока остается ограниченным.

Обязательства налоговые в этом виде **н.т.** ложатся не на владельца, а на пользователя транспортного средства. Этот **н.т.** реализует *функции налогов фискальную и регулирующую.*

4. Н.т. представляет собой обязательные платежи (*сборы, парафискалитеты*), взимаемые с владельцев транспортных средств, которые призваны компенсировать расходы государства по дезактивации и утилизации транспорта. Примером подобного вида **н.т.** является утилизационный сбор с колесных транспортных средств, взимаемый однократно при покупке нового автомобиля и представляющий собой компенсацию затрат государства, связанных с уничтожением транспортных средств, выбывших из эксплуатации. Плательщиком утилизационного сбора является первый владелец колесного транспортного средства.

Перечисленные виды **н.т.** могут действовать в странах совместно или по отдельности. Сложившиеся в мировой практике виды **н.т.** предполагают широкий перечень налогоплательщиков, разветвленную систему *объектов обложения*, большое разнообразие *ставок налога* и их дифференциацию, наличие *льгот налоговых.* Что позволяет построить разветвленную систему транспортного налогообложения в целях обеспечения широкого охвата плательщиков, реализации нескольких различных функций **н.т.** и стимулирования приоритетных направлений транспортного развития.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Vehicle taxation in the European Union. Background paper: European Comission. Brussels. 1997.

Reforming transport taxes. European conference of Ministers of transport. OECD Publications Service. 2003.

Borger B., Mayeres I. Optimal taxation of car ownership, car use and public transport: Insights derived from a discrete choice numerical optimization model // European Economic Review 51 (2007). P. 1177—1204.

Ю.В. Леонтьева,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГ УСЛОВНО-РАСЧЕТНЫЙ
(IMPUTED TAX)

См. также: *база налоговая; доход вмененный; налоги минимальные; налоги Пигу; патент налоговый; режим налоговый специальный; ставка налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Налог условно-расчетный **(н.у.р.)** — альтернативная модель налога, в которой *база налоговая* определяется исходя из приблизительных (расчетных) оценок результатов экономической деятельности. Шкала *ставок налоговых* в процентном или денежном выражении устанавливается в зависимости от уровня экономических показателей *субъектов налогообложения*, а уплата регламентируется *режимом налоговым специальным* или общим.

В странах с развивающейся экономикой налоговые системы включают в себя *режимы налоговые специальные*, предусматривающие снижение *нагрузки налоговой,* и более конкурентные условия для гибкого использования субъектами налогообложения всех видов ресурсов в зависимости от колебаний спроса и конъюнктуры рынка. Применение упрощенных по сравнению с общими условно-расчетных режимов налогообложения целесообразно при относительно высоком уровне коррупции, тенизации эконо-

мики и существенной ограниченности государственных административных ресурсов. При этом соблюдение *законодательства налогового* не требует исчерпывающей финансовой прозрачности. Кроме того, снижаются затраты на *администрирование налоговое*. Одновременно сокращаются возможности *уклонения от уплаты налогов*, достигается компромисс интересов между субъектами налогообложения и налоговыми органами.

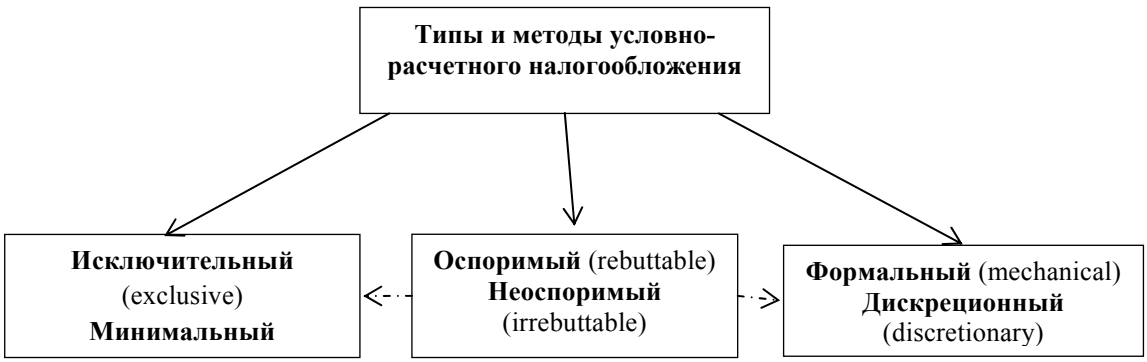
В странах с развивающейся экономикой значительная часть субъектов налогообложения (особенно в сфере малого бизнеса) находится в теневом секторе, причем не всегда в связи с умышленным применением схем *уклонения от уплаты налогов*. Часто такие субъекты налогообложения не располагают квалифицированными управленческими и бухгалтерскими кадрами, достаточной административной инфраструктурой, необходимыми ресурсами для соблюдения налогового законодательства. В результате заработная плата выплачивается «в конвертах», в хозяйственном обороте используется большой объем наличных средств. Опыт *реформ налоговых* свидетельствует, что большинство структур малого и среднего бизнеса, работающих в теневом или полутеневом секторе экономики, готовы платить налоги при дебюрократизации *администрирования налогового*. Применение **н.у.р.** стимулирует переход субъектов налогообложения из теневого в легальный сектор экономики.

Базы налоговые для вычисления **н.у.р.** часто формируются без данных бухгалтерской информации. Используются такие показатели, как валовой оборот, стоимость собственной земли, установленные признаки личных активов физических лиц, различные физические характеристики *объектов налогообложения* и т.п. Таким образом, устраняется целый ряд административных барьеров обеспечения финансовой прозрачности, обязательных при соблюдении обычных норм и правил. К **н.у.р.** относятся также *налоги минимальные*, налоги, удерживаемые у источника выплаты, в том числе авансовые платежи в счет *налога на прибыль*.

Модель **н.у.р.** предполагают достижение баланса между намерениями субъектов налогообложения по уплате обязательных платежей и требованиями государства по соблюдению *законодательства налогового*. Анализируя вероятные варианты *поведения налогового* субъектов налогообложения, важно иметь в виду постулаты общепризнанной теории перспектив, которая изучает способ мышления людей и принятия ими решений на основании ситуаций, складывающихся в реальной жизни. В отличие от традиционных подходов в этой теории утверждается, что люди в своем поведении отклоняются от оптимальных решений в определенных предсказуемых диапазонах. Их реакция на фактические события не соответствует образу гипотетического рационального субъекта, который сталкивается с необходимостью принимать оптимальные решения в условиях неопределенности, исходя из вероятности выигрышных результатов или потерь.

Проблема соблюдения налогового законодательства во взаимосвязи с соотношением интересов бизнеса и власти также рассматривается К.Д. Логом (K.D. Logue) и Г.Г. Веттори (G.G. Vettori). По их мнению, вероятность соблюдения субъектами налогообложения норм и правил в условиях упрощенной системы налогообложения выше в том случае, если в момент подачи обычной годовой декларации по прибыли они смогут оприходовать разницу между суммой налога на обычной основе и условно-расчетными авансами, уплаченными помесячно или поквартально в соответствии с установленным нормативом рентабельности реализации товаров и услуг. В. Туроньи (V. Thuronyi) также отмечал, что наилучшим решением может быть упрощенное налогообложение в соответствии со стандартами для субъектов налогообложения с оборотом ниже установленного уровня, но с возможностью принимать окончательные решения, использовать ли обычные правила учета и отчетности или упрощенные.

Выделяют различные типы н.у.р. (см. рис.). В частности, различают подходы — оспоримый (rebuttable) или неоспоримый (irrebuttable), т.е. в **н.у.р.** предусматривается либо наличие, либо отсутствие возможности обосновывать *обязательства налоговые* на стандартных условиях определения фактического дохода.



Типы и методы условно-расчетного налогообложения

В соответствии со смешанными подходами, существующими, например, в Российской Федерации и Франции, налогоплательщик имеет право выбора *режима налогового специального* или общего. Если субъектом налогообложения избран режим налоговый специальный, то сумма **н.у.р.** к уплате не подлежит пересчету в соответствии с обычными правилами.

Неоспоримые н.у.р., в свою очередь, могут быть классифицированы как минимальные (minimum) и исключительные (exclusive). В первом случае необходим расчета сумм к уплате в зависимости от результатов деятельности. Исключительные **н.у.р.** предполагают обязательства, например, в форме фиксированного сельскохозяйственного налога, база которого определяется на основе стоимостной оценки земельного участка без учета фактического урожая.

В зависимости от наличия заранее установленных налоговыми органами норм методы **н.у.р.** можно квалифицировать как формальные, или механические (mechanical), а также дискреционные (discretionary). При этом в условиях формальных подходов суммы налогов к уплате могут быть как безоговорочными, так и требующими обязательного предоставления доказательной базы. В свою очередь, дискреционные правила предполагают только оспоримый подход.

В рамках упрощенных моделей **н.у.р.** возможно частичное условное объединение налогов, уплачиваемых в общем порядке, с одновременным введением *режимов налоговых специальных*. В этих случаях простота правил ведения финансового учета обеспечивает их доступность и малозатратность для процессов администрирования у субъектов налогообложения. Этот вид налогов широко распространен в Африке, а также в странах с переходной экономикой.

В англоязычных странах налоговые платежи с условной *базой налоговой* часто называются presumptive taxes (дословно с англ. — предполагаемые налоги). В это понятие включаются также косвенные методы контроля или корректировки *обязательств налоговых* по уплате обычных налогов. Предполагается, что доход субъекта налогообложения должен быть не меньше или равен определенной косвенными методами сумме, что по сути содержит элементы соглашения между субъектами налогообложения и налоговыми органами.

В этом контексте можно выделить группу **вмененных налогов**. Термин «вменение» означает обоснованные предположения относительно фактического дохода субъекта налогообложения на уровне выше, чем сумма, рассчитанная с применением косвенных методов. Концепция вмененного налогообложения основывается на альтернативных показателях, используемых для определения *базы налоговой* (регион, отрасль, количество занятых, размер фирмы, величина активов плательщика налогов и т.д.). Одним из видов вмененного налогообложения можно считать налоги, определенные по стандартной оценке внешних обстоятельств (Standard Assessment Guides), например tachshiv, который применялся в Израиле в 1950-х.

Доход вмененный устанавливают в зависимости от вида деятельности малого предприятия и наличия у него необходимых для проведения деятельности факторов, которые трудно скрыть

при проверке (географическое положение, количество мест в ресторане, парикмахерской и т.д.). В настоящее время подобные подходы применяются в Гане, Южной Корее, Греции, Российской Федерации. Плата за *патент налоговый* — это форма вмененного налога, применяется преимущественно для физических лиц или микробизнеса. Стоимость патента может зависеть от отраслевой направленности или вида деятельности и, как правило, не связана с размером, местом размещения предприятия или его выручкой.

При использовании вмененного налогообложения, как и других *режимов налоговых специальных*, возникает проблема *уклонения от уплаты налогов*, поскольку налог применяют к плательщикам, которые не ведут адекватного учета. А те из них, у кого доход превышает средний для этого вида деятельности, могут намеренно не вести необходимых записей для налогообложения на основании деклараций, подпадая, таким образом, под вмененное налогообложение. Для решения этой проблемы круг субъектами налогообложения, к которым применяется налогообложение по стандарту, должен определяться с учетом определенного критерия. Им может быть валовой оборот. При этих условиях удобно применять максимальную величину оборота, что дает предприятию возможность выбирать — платить *налоги* по упрощенному режиму или, например, *налог на добавленную стоимость* — на общих условиях. При введении *налогообложения* по стандарту важно определить: вводят его в качестве обязательного или по выбору *субъекта налогообложения*.

К **н.у.р.** также можно отнести применение упрощенных, **удерживаемых** у источника выплаты, налогов. **Удержанные налоги** аналогичны авансовым платежам, их особенность состоит в том, что сумма к уплате вычитается из дохода предприятия-поставщика в счет *обязательств налоговых* покупателей продукции или услуг. Удержанные налоги могут применяться и к другим базам, например к сумме импортированных товаров. Их основное отличие от других **н.у.р.** заключается в том, что субъекты налогообложения обычно имеют право подавать декларацию и получать возмещение удержанных свыше положенного сумм. Если субъекту налогообложения не предоставлено право требовать возмещения, тогда удержанный налог фактически является налогом минимальным.

Когда годовой оборот субъектов малого предпринимательства меньше определенной величины, налогообложение можно осуществлять по французскому методу forfait (контракт), который предполагает предварительное согласование субъектом налогообложения с налоговыми органами, что за основу будет браться не фактический доход, а оцененный на основе административных инструкций. Субъект налогообложения предоставляет налоговым органам информацию о закупках, продажах, стоимости запасов, численности работающих и выплаченной заработной плате по итогам предыдущего года. На ее основании и рассчитывают forfait, т.е. оценку нормального дохода с учетом специфики отрасли. Эта оценка становится предметом соглашения с субъектом налогообложения, ее применяют в течение двух лет. И уплата *налогов* происходит автоматически, независимо от фактической прибыли за этот период. Однако субъект налогообложения имеет право принять решение использовать вместо forfait обычные бухгалтерские правила. Поэтому договорная система forfait представляет собой гибрид оспоримых и неоспоримых методов. Контрактные методы имеют ограниченную сферу использования, они требуют значительного объема сложной работы, высокой квалификации налоговых инспекторов и действенного контроля высших органов за их деятельностью.

Н.у.р. применяются в экологической сфере, в этом случае их правила корреспондируют с адекватностью налогового бремени и стоимостной оценки внешнего ущерба (*налоги Пигу*). Предельные выбросы вредных веществ в окружающую среду для различных субъектов хозяйствования могут меняться в зависимости от видов загрязнителей атмосферы. Однако при несущественных различиях для упрощения администрирования уровень **н.у.р** для них может быть установлен на едином расчетном уровне.

Литература

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Gunnar S. Eskeland, Shantayanan Devarajan Taxing Bas by Taxing Goods. Pollution Control with Presumptive Charge. The World Bank, 1996.

Logue, Kyle D. and Vettori, Gustavo G. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation. Law & Economic Working Papers. 2010. Paper 8.

Thuronyi V. Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund. Vol.1., 1996. Ch. 12. P. 401—430.

Т.И. Ефименко,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГ ЦЕЛЕВОЙ
(EARMARKED TAX, HYPOTHECATED TAX)

См. также: *налог транспортный; налоги и сборы экологические; налогообложение; сбор; сборы на обязательное социальное страхование; система налоговая; ставка налоговая; функция налогов фискальная; функция налогов регулирующая*

Налог целевой **(н.ц.)** — налог, доход от взимания которого предназначается для регламентируемого финансирования общественных расходов (программ), связанных с предоставлением определенных общественных благ.

В теории придание налогу строго целевого назначения носит название «маркировка налога» и представляет собой процесс увязки содержания налога и налогового платежа с регламентируемым направлением расходования этих средств, с регламентацией финансирования за счет подобных платежей конкретных видов государственных расходов. Как правило, подобная увязка налога с направлением расходования средств осуществляется посредством создания государственных внебюджетных фондов, обеспечивающих разнесение и учет каждого вида **н.ц.** в рамках самостоятельного бюджета фонда. Обычно фонды, формируемые за счет средств от взимания **н.ц.**, ограничены этими доходами.

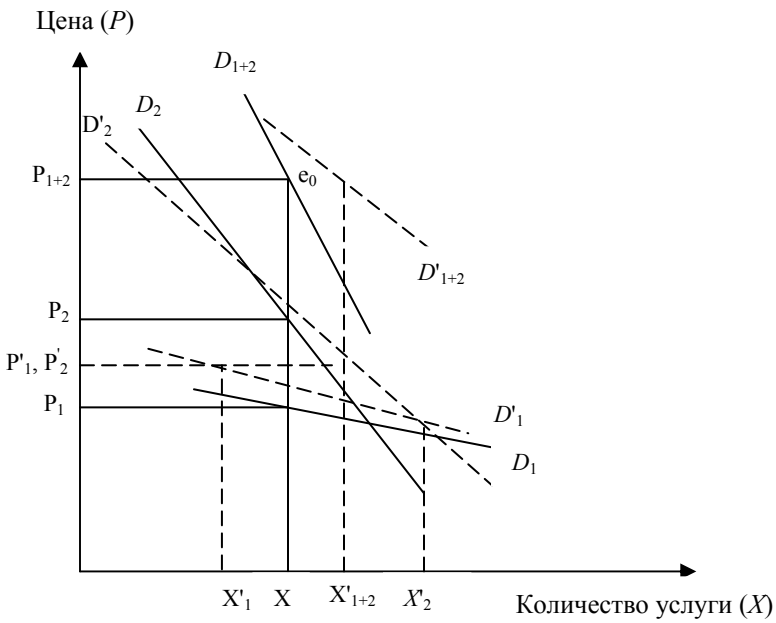
Традиционные исследования по публичным финансам не поддерживают использование **н.ц.**, поскольку маркировка налога негативно влияет на эффективное управление бюджетным процессом, уменьшая возможности для гибкости бюджета (budgetary flexibility) при принятии решения по государственным расходам и, таким образом, сокращая эффективность распределения ресурсов (allocative efficiency).

Поворотной точкой в изменении такого подхода к **н.ц.** стали работы Дж. Бьюкенена (J. Buchanan), который с точки зрения теории общественного выбора и теории потребительских предпочтений обосновал целесообразность финансирования государством общественных благ средствами целевых фондов, пополняемых за счет **н.ц.**, в противовес фискальной политике, связанной с финансированием из фондов общего назначения (general fund financing).

Он рассматривал экономику с двумя общественными услугами, финансируемыми за счет фонда общего назначения, в которой цена услуги равна налогу, уплачиваемому потребителем данного блага. Анализ показал, что при отклонении от изначального равновесия (точка e_0 на рис.), которое возникает при изменении соотношения цен на услуги, *плательщики налогов и сборов* могут влиять на расходы (и соответственно на *ставку налоговую*), связанные с предоставлением только одной услуги. Это ведет к искажению выбора плательщика налога — потребителя услуг. При наличии **н.ц.** плательщики могут оказывать влияние на выбор налоговой ставки по каждой из двух услуг. Исходя из этого, Бьюкенен делает вывод, что наличие **н.ц.** в большей степени удовлетворяет потребности плательщиков налогов, связанные с возможностью влиять на уровень налогообложения.

Удовлетворение потребительских предпочтений определяет большинство **преимуществ н.ц.**, к числу которых относятся следующие.

1. Подотчетность (accountability) и доверие. Поскольку **н.ц.** ограничивает свободу действий правительства в принятии решений о расходах, это может быть дополнительным аргументом для плательщиков налогов и сборов о подотчетности и финансовой ответственности правительства. В частности, **н.ц.** может быть наиболее выгодным для ситуации, когда подходы правительства к распределению ресурсов не пользуются доверием граждан либо когда приоритеты правительственной политики не совпадают с приоритетами общества. Граждане также могут выбирать **н.ц.**, поскольку его использование идентифицируется с предоставлением более ценных (качественных) услуг, т.е. *система налоговая* воспринимается как соответствующая потребительским предпочтениям плательщиков налогов.



Изменение спроса при различных комбинациях цены общественных услуг

2. Прозрачность. Использование поступлений от **н.ц.** на определенные цели помогает установить для плательщика более прозрачную взаимосвязь между налогообложением и государственными расходами, предоставляя дополнительную информацию о взаимосвязи между *налоговым бременем* и расходами на оказание общественных услуг, что, в свою очередь, способствует росту *культуры налоговой* граждан.

3. Выгода. С точки зрения теории потребительского поведения корректно установленный и функционирующий **н.ц.** может рассматриваться потребителями как налог на выгоду (benefit tax), действующий как плата за пользование общественным благом. В таком случае **н.ц.** воспринимается потребителем как наилучший из тех налогов, которые он обязан уплачивать. Подобное стремление к установлению индивидуальной эквивалентности между **н.ц.** и получаемым благом стимулирует добровольность его уплаты населением.

4. Гарантия минимального размера финансирования для определенных социально значимых программ. Как следует из модели Бьюкенена—Бреннона, **н.ц.** может гарантировать, что определенные программы будут профинансированы хотя бы в минимальном размере. Это имеет особое значение для сфер здравоохранения, образования и социального обеспечения.

5. Смягчение негативных эффектов потребления. Речь идет о налогообложении потребления алкогольных, табачных изделий либо вредных пищевых продуктов или добавок (fat taxes), доход от которого направляется на реализацию определенных программ в сфере здравоохранения.

6. Общественная поддержка. В некоторых случаях (в частности, для сфер здравоохранения и образования) использование **н.ц.** может обеспечить нейтральное отношение плательщиков к росту налогов либо даже его поддержку.

Вместе с тем, **н.ц.** имеет и свои **недостатки**.

Основное негативное последствие его использования — ограничение правительства в вопросе принятия решений по расходам, что особенно важно при необходимости стабилизировать экономику в течение экономического цикла. По этой причине органы исполнительной власти часто не поддерживают решения о введении **н.ц.**, поскольку он ограничивает их возможности для распределения ресурсов.

Еще один недостаток **н.ц.** — он устанавливает зависимость расходов на общественные услуги от макроэкономической ситуации и экономи-

ческого цикла в большей степени, чем от реальных потребностей общественного сектора.

Использование **н.ц.** приводит к неэффективному распределению ресурсов на практике. В идеале **н.ц.** должны уплачивать только те, кто получают выгоду от данного блага, но на практике возникают ситуации, когда **н.ц.** не уплачивают те, кто должен (проблема безбилетника), либо он ложится дополнительным бременем на тех, кто не пользуется данным благом.

Применение **н.ц.** также требует дополнительных ресурсов (в частности, отдельной системы учета и аудита), что может привести к росту затрат на администрирование программ, финансируемых за счет **н.ц.**

Н.ц. может принимать различные формы, включая специфические *налоги* (specific taxes) на товары, отчисления на социальное страхование, фиксированные отчисления из дохода на цели здравоохранения и т.д. В целом все **н.ц.** можно разделить на следующие группы.

1. Налоги, связанные с защитой окружающей среды. Такие налоги в большей степени выполняют *функцию налогов регулирующую*, нежели *функцию налогов фискальную*. В свою очередь, они используются в налогообложении таких отраслей, как энергетика, транспорт, добыча природных ископаемых, а также деятельности, которая несет угрозу повышенного загрязнения окружающей среды. Средства соответствующих целевых фондов, как правило, направляются на финансирование мероприятий, связанных с охраной и рациональным использованием природных ресурсов. На Украине такими **н.ц.** являются *налог экологический,* плата за пользование недрами. В РФ к ним относятся *налог на добычу полезных ископаемых*, *сборы* за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, водный налог.

2. Налоги, связанные с развитием инфраструктуры. К ним относятся *налоги транспортные* и дорожные, *налог земельный* и т.д., направляемые в соответствующие целевые фонды, средства которых расходуются на развитие и поддержку транспортной инфраструктуры, инфраструктуры населенных пунктов и т.д. В РФ **н.ц.** этой группы включают *налог земельный, налог транспортный*. На Украине это плата за землю, *налог транспортный*.

3. Налоги, связанные с предоставлением финансовых услуг. В развитых странах основной причиной введения такого **н.ц.** является корректировка искажений, вызванных освобождением финансовых услуг от уплаты *налога на добавленную стоимость*. В ряде стран к ним относятся налоги на валютные операции, налог на списание средств с банковского депозита (bank debit taxes), налог на проценты по вкладам (levy on interest on savings) и т.д., распределение поступлений от которых носит целевой характер.

4. Налоги, связанные с социальными целями. Этот тип **н.ц.** связан с социальным страхованием (различные *сборы на обязательное социальное страхование*: на случай временной нетрудоспособности, безработицы, пенсионное страхование и т.д.), образованием и здравоохранением. В частности, к последним относятся *налоги акцизные* на алкогольные, табачные изделия и т.д. В некоторых странах в специальные фонды сферы здравоохранения в обязательном порядке также направляется часть дохода от НДС.

Поскольку **н.ц.** является регрессивным по своему характеру, сочетание с соответствующими программами расходов позволяет ему приобретать свойство прогрессивного налога при условии, что большая часть средств от этих социальных программ направляется менее обеспеченным слоям населения в виде индивидуальных выплат накопительного или страхового характера.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Bird R.M., Das-Gupta A. Public finance in developing countries. Ch. 15 // International Development: Ideas, Experience, and Prospects (ed. by B. Currie-Alder, R. Kanbur, D. Malone, R. Medhora). Oxford University Press, 2014.

Buchanan J.M. Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice. Vol. 4 // Collected Works of James M. Buchanan. Indianapolis, IN: Liberty Fund, Inc. 1999.

Buchanan J.M., Brennan G. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Vol. 9 // Collected Works of James M. Buchanan. Indianapolis, IN: Liberty Fund, Inc. 2000.

McGee R.W. The Philosophy of Taxation and Public Finance. Springer Science & Business Media, 2011.

Tax policy in the EU. Issues and challenges. European Parliamentary Research Service. European Union, 2015.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук,
старший научный сотрудник

НАЛОГИ И СБОРЫ МЕСТНЫЕ
(LOCAL TAXES AND DUTIES/FEES)

См. также: *льгота налоговая; налог; налог земельный; налог имущественный; налог на недвижимость; налог с оборота; налоги и сборы экологические; налогообложение; политика налоговая; пошлина; сбор; система налоговая*

Налоги и сборы местные **(н.с.м.)** — налоги и сборы, установленные в соответствии с *законодательством налоговым* страны, нормативными правовыми актами представительных органов местного управления, обязательные к уплате на территории соответствующего муниципального образования и поступающие в его бюджет.

Р. Масгрейв (R. Musgrave) полагал, что на местном уровне преимущественно должны взиматься *налоги имущественные*, в том числе *налог земельный*, а также сборы за полученные выгоды от общественных услуг, а местные органы власти должны обладать полномочиями по обложению *базы налоговой*, которая (1) наименее мобильна, (2) равномерно распределена и (3) устойчива к конъюнктуре экономических циклов. *Налоги целевые*, связанные с финансированием ряда общественных благ, также применимы на местном уровне.

Практика формирования *доходов бюджета налоговых* местных органов самоуправления не всегда соответствует научным рекомендациям. В частности, в унитарных государствах ОЭСР в среднем порядка 60% доходов местных бюджетов формируются за счет подоходных налогов и *налогов косвенных*. Так, например, в Швеции, Японии, Исландии, Дании, Финляндии местные надбавки к подоходным налогам обеспечивают от 20 до 35% *доходов бюджета налоговых*. Для федеративных государств характерна бóльшая доля собственно **н.с.м.** по сравнению с унитарными государствами, которые и обеспечивают приоритет поступлений *налогов имущественных* в местные бюджеты.

В странах ЕС вопросам создания финансовых условий для обеспечения реального местного самоуправления уделяется большое внимание. Комитет местной и региональной демократии ЕС (CDLR — Steering Committee on Local and Regional Democracy) разделяет источники финансирования местных самоуправлений на следующие группы: эксклюзивные налоги; *пошлины* и плата за услуги; финансовые трансферты (перечисления); займы; другие средства.

Состав эксклюзивных налогов чаще всего определяется высшими законодательными (представительными) органами власти страны. При этом в ряде стран муниципалитетам предоставлено право установления *ставок налоговых* этих налогов (чаще в рамках законодательно определенных границ) и их администрирования (см. *администрирование налоговое*). В отдельных государствах муниципальным образованиям предоставлены права самим устанавливать новые **н.с.м.** (например, в Люксембурге, Бельгии).

Анализ практики свидетельствует, что тремя главными источниками *доходов бюджета налоговых* органов местных самоуправлений в странах ЕС являются: *налог на недвижимость*, налоги на местный бизнес, местные надбавки к *налогам подоходным индивидуальным*.

Самый распространенный **н.с.м.** (но не самый значимый по объему поступлений денежных средств в бюджеты) — *налог на недвижимость*. Как правило, муниципальным образованиям предоставлено право самим определять *ставку налоговую* в рамках границ, установленных законом. В таких странах, как Германия, Ирландия, Великобритания, границы *ставки налоговой* по *налогу на недвижимость* законодательно не установлены. В Словении и Чехии налоговая ставка по налогу на недвижимость устанавливается в централизованном порядке только для неиспользуемых земель.

База налоговая для **н.с.м.** на бизнес в странах ЕС весьма разнообразна. Так, в Дании, Ирландии, Франции — это стоимость основных средств, в Германии, Италии, Люксембурге, Португалии, Венгрии — прибыль компаний, а в Испании — мощность используемой электроэнергии и площади помещений.

Местные надбавки к индивидуальным налогам подоходным применяются в Бельгии, Дании, Финляндии, Италии, Испании, Швеции и Шотландии, а также в Швейцарии. В Дании и Швеции местные самоуправления могут самостоятельно устанавливать налоговую ставку на подоходный индивидуальный налог в пределах

верхней границы, установленной государственной властью.

В странах ЕС встречаются и такие **н.с.м.**, как: налог на сделки с недвижимостью, налог *на наследование и дарение*, налог на туризм, налог на собак, налог на рекламу, налог *транспортный*, налог на торговлю табаком и алкоголем, налог на азартные игры, налог на торговлю автотранспортом, а также налоги, связанные с деятельностью гостиниц, рынков или туризмом.

Перераспределение доходов от государственных налогов либо отчисления от государственных налогов местным самоуправлениям применяется в большинстве государств ЕС. Чаще всего встречаются отчисления от следующих налогов: *налога подоходного индивидуального*; *налога на прибыль* (на доходы предприятий), *налога на добавленную стоимость*, *налога транспортного*, налога со сделок с недвижимостью. В меньшей степени механизм отчислений от государственных налогов относится к налогу на страхование, *налогу с оборота*, налогам на горючее, алкоголь и табак. Размеры государственных налоговых отчислений местным самоуправлениям весьма дифференцированы. Так, например, отчисления от индивидуального налога подоходного варьируются от 11,8% в Эстонии до 79% в Латвии; отчисления от *налога на прибыль* (*налога* на доходы предприятий) — от 5,5% в Польше до 33% в Португалии; отчисления местным самоуправлениям от *налога на добавленную стоимость* составляют от 2,1% в Германии до 38,6% в Италии.

Налоговые системы местных органов власти в США значительно различаются между собой. Это связано с тем, что исторически развитие налоговых систем штатов и местных органов власти предшествовало развитию налоговой федеральной системы. *Политика налоговая* местных администраций может осуществляться только в рамках *законодательства налогового* штата. Как правило, местные администрации имеют право самостоятельно вводить отдельные виды налогов, а также устанавливать собственные надбавки к существующим налогам. В США выделяют четыре группы **н.с.м.**: (1) собственные налоги, которые собираются исключительно на данной территории. Это прежде всего *налоги имущественные*, *налоги земельные,* промысловые налоги, местные *налоги на наследование и дарение*; (2) надбавки к государственным налогам (*налогам и сборам федеральным, налогам и сборам региональным* (штатов)); (3) *налоги транспортные*, налоги на проживание в гостиницах, коммунальные *сборы* и прочие налоги, сборы; (4) *налоги и сборы экологические*, направленные на защиту природной среды.

В развитых странах в отличие от государственных налогов и сборов **н.с.м.** характеризуются множественностью, регрессивностью и прогрессивностью, что позволяет учесть платежеспособность плательщиков налогов, разнообразие их форм доходов и оказывать воздействие на потребление и накопление.

Становление местного финансового хозяйства в современной России происходило на фоне приоритета формирования доходов муниципалитетов за счет **н.с.м.** В период 1992—1998 гг. существовал перечень из 23 **н.с.м.**, относительно которых местные органы власти обладали различной широтой налоговых полномочий. Так, например, *налог имущественный* (налог на имущество физических лиц), *налог земельный* и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, были обязательны на всей территории России. По ним власти муниципалитетов могли изменять *ставку налога*, расширять льготы, определенные федеральным законодательством. По ряду налогов и сборов налоговые полномочия местных властей формально не ограничивались. В частности, это относилось к налогу на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне, сбору за право торговли.

Налоговые полномочия местных органов власти были максимально расширены в 1994—997 гг., когда местные органы власти получили право вводить любые налоги на своей территории. Такая налоговая автономия местных властей слабо отражалась на доходах местных бюджетов того периода. **Н.с.м.** обеспечивали лишь 10—15% доходов местных бюджетов, до 6% общих налоговых поступлений государства и лишь около четверти всех *доходов бюджетов* (местных) *налоговых*. На местном уровне превалировали поступления по *налогам с оборота*.

Реформа налоговая конца 1990-х значительно уменьшила налоговые полномочия местных органов власти. В настоящее время к **н.с.м.** отнесены: *налог земельный*, *налог имущественный* (налог на имущество физических лиц), торговый сбор. По ним представительные органы местно-

го самоуправления могут определять лишь *ставки налоговые* в определенных пределах, порядок и сроки уплаты налога, сбора, формы отчетности, а также могут предусматривать *льготы налоговые* и основания для их использования.

Литература

Иванов В. Межбюджетные отношения в унитарных и федеративных государствах. Saarbrucken, Deutschland: Palmarium Academic Publicing, 2015.

История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / Отв. ред. И.В. Караваева. М.: Наука, 2008.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

В.В. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГИ И СБОРЫ РЕГИОНАЛЬНЫЕ

(REGIONAL TAXES AND DUTIES/FEES)

См. также: *законодательство налоговое; льгота налоговая; налог; налог имущественный; налог на недвижимость; налог транспортный; налогообложение; сбор; система налоговая*

Налоги и сборы региональные **(н.с.р.)** — налоги и сборы, установленные *законодательством налоговым* страны и/или законами субъектов федерации, обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов (регионов) и поступающие в их бюджет.

В разных странах субъекты федерации имеют собственные наименования, определяемые историческими или правовыми факторами (кантоны, края, области, провинции, земли, штаты, республики и др.). **Н.с.р.** — это атрибут, прежде всего, *систем налоговых* государств с федеративным устройством, которые формировались под воздействием и во взаимодействии с различными компонентами бюджетных систем, связанными с разграничением полномочий, взаимным согласованием финансовых интересов между федерацией и ее субъектами, с выработкой механизмов перераспределения финансовых ресурсов в общенациональном масштабе и т.п. Степень самостоятельности субъектов федерации предопределяет и соответствующие модели *систем налоговых*, которые принято сводить к централизованным, децентрализованным и смешанным (кооперативным).

Для централизованных моделей характерно формальное функционирование нижестоящих звеньев налоговой системы ввиду отсутствия у них возможности самостоятельного осуществления *политики налоговой*.

Децентрализованные модели строятся на приоритете федерального налогового законодательства перед региональным, что гарантирует соблюдение общегосударственных интересов страны. Финансовая независимость и налоговая самостоятельность региональных властей подкрепляются здесь минимизацией перераспределительных процессов в бюджетно-налоговой системе. Представительные органы региональных властей имеют возможность самостоятельно определять состав *налогов*, *объекты налогообложения*, *ставки налоговые*, *льготы налоговые* и другие *элементы налога*, а также использовать параллельное налогообложение, когда один и тот же *налог* одновременно входит в состав налогов и на федеральном, и на региональном, и даже на местном уровне.

Понятие **н.с.р.** наполняется разным содержанием в зависимости от характера зависимости налогового законодательства регионального от федерального. Если в централизованной модели налоговых систем **н.с.р. —** это налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в централизованном порядке федеральным налоговым законодательством, то в децентрализованных моделях налоговых систем — это налоги и сборы, устанавливаемые законодательством субъекта федерации; в смешанных же (кооперативных) моделях — это налоги и сборы, устанавливаемые в централизованном порядке федеральным налоговым законодательством и вводимые в действие законодательством субъекта федерации.

Централизованные модели налоговых систем имеют Аргентина, Мексика, Нигерия. Децентрализованные модели характерны для США, Канады, Австралии.

Законодательные органы штатов в США могут вводить в действие лишь те налоги, которые не противоречат федеральному налоговому законодательству. Однако, учитывая, что в налоговом законодательстве США не существует закрытого перечня *налогов и сборов федеральных, региональных и местных*, на практике это означает возможность введения на региональном уровне любого налога и сбора в рамках соблюдения конституционных *принципов налогообложения*. В каждом штате фактически существует собственная налоговая система, которая функционирует параллельно с федеральной. При этом часть налогов штата может корреспондироваться с налогами, установленными на федеральном уровне. Другая часть представляет самостоятельный набор налогов, устанавливаемых налоговым законодательством штата. Поскольку местные органы власти также могут самостоятельно вводить отдельные налоги в рамках налогового законодательства штата, то в США существует ряд налогов, которые взимаются на всех уровнях власти. В частности, это *налог на прибыль* корпораций, *налог на наследование и дарение* и др. На уровне большинства штатов взимаются такие налоги, как *налог с продаж*, *налог имущественный*, корпорационный налог, *налог подоходный индивидуальный* со своими механизмами установления *льгот налоговых*, *налог акцизный*, налог на добычу и переработку нефти и иных полезных ископаемых (*налог на добычу полезных ископаемых).*

Смешанные (кооперативные) модели представляют собой определенный симбиоз элементов централизованных и децентрализованных моделей. Они предполагают повышенную ответственность федерального центра за состояние региональных финансов, ограничение самостоятельности региональных властей, в том числе и в налоговой сфере. Состав **н.с.р.** в этих моделях определяется федеральным центром. Региональным представительным органам власти, как правило, предоставляется право установления отдельных элементов **н.с.р.** Например, введение конкретного размера налоговой ставки в пределах, установленных федеральным (общенациональным) законодательством, установление *льгот налоговых* и *освобождений от уплаты налога* для отдельных категорий *плательщиков налогов* и т.п. Роль **н.с.р.** в формировании региональных бюджетов, как правило, незначительна. Основная часть региональных бюджетов формируется либо из общих (совместных) *налогов*, как в ФРГ, либо за счет *налогов и сборов федеральных,* межбюджетных трансфертов, как например, в РФ.

В налоговой системе ФРГ законодательно установлены четыре группы налогов: совместные (общие) налоги, федеральные налоги, налоги земель (**н.с.р.**), налоги общин. Отдельно выделен церковный налог. С фискальной точки зрения наиболее значимыми являются совместные налоги, поступления от которых перераспределяются по утвержденным нормативам между бюджетами разных уровней. Это налог на добавленную стоимость, налог подоходный индивидуальный и налог на прибыль корпораций. К налогам земель относятся: налог имущественный, налог на наследование и дарение, налог на пиво, налог с владельцев транспортных средств, налог на приобретение земельных участков и др. Объемы поступлений по этим налогам незначительны, и в среднем они не превышают 30% общих налоговых поступлений в бюджеты земель.

В РФ при введении **н.с.р.** законодательными органами субъектов Федерации определяются налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов в пределах, предусмотренных НК РФ, а также налоговые льготы. До 2005 г. состав **н.с.р.** включал следующие налоги и сборы: налог на имущество предприятий (налог имущественный); лесной налог; плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем; сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц; *налог с продаж*; единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности; транспортный налог.

С введением в действие II части НК РФ состав **н.с.р.** существенно изменился. Из прежнего состава осталось только три налога: налог на имущество организаций, *налог транспортный* и *налог с продаж.* Одновременно были введены новые налоги и сборы: *налог на недвижимость*, дорожный налог, налог на игорный бизнес, региональные лицензионные сборы. В дальнейшем и этот состав **н.с.р.** изменялся. На 01.12.2015 г. в него входили три налога — налог на имущество организаций, *налог транспортный*, налог на игорный бизнес.

Н.с.р. существуют и в ряде унитарных государств с широкими полномочиями автономий. Так, в Испании на долю **н.с.р.** приходится свыше 25% общего объема налоговых поступлений в консолидированный бюджет страны.

Статус автономных территорий различен в Испании. Наварра и Страна Басков имеют право самостоятельно вводить различные виды региональных и местных налогов. Они самостоятельно собирают федеральные налоги и отчисляют законодательно установленный процент от них в федеральный бюджет. Второй группе автономий, включая Каталонию, предоставлено право регулирования налоговых ставок, в том числе и для федеральных налогов. Третья группа регионов Испании не имеет прав на проведение самостоятельной *политики налоговой*. Они действуют в соответствии с федеральным законом в области налогообложения. Таким образом, в Испании одновременно используются и централизованная, и децентрализованная, и смешанная модели построения налоговой системы.

Литература

Иванов В.В. Теория и практика межбюджетных отношений. СПб.: БАН: Нестор-История, 2010.

История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / Отв. ред. И.В. Караваева. М.: Наука, 2008.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пегги Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

В.В. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГИ И СБОРЫ ФЕДЕРАЛЬНЫЕ (ОБЩЕГОСУДАРСТВЕННЫЕ)

(FEDERAL (CENTRAL GOVERNMENT) TAXES AND CHARGES)

См. также: *налог акцизный; налог на добавленную стоимость; налог на добычу полезных ископаемых; налог на наследование и дарение; налог на прибыль; налог на прирост капитала; налог подоходный индивидуальный; сборы на обязательное социальное страхование; федерализм фискальный*

Налоги и сборы федеральные (общегосударственные) **(н.с.о.)** — налоги и сборы, устанавливаемые *законодательством налоговым* и обязательные к уплате на всей территории страны. При этом форма государственного устройства определяет распределение их на общегосударственные налоги и сборы, взимаемые в унитарных странах, и федеральные налоги и сборы, взимаемые в федеративных государствах.

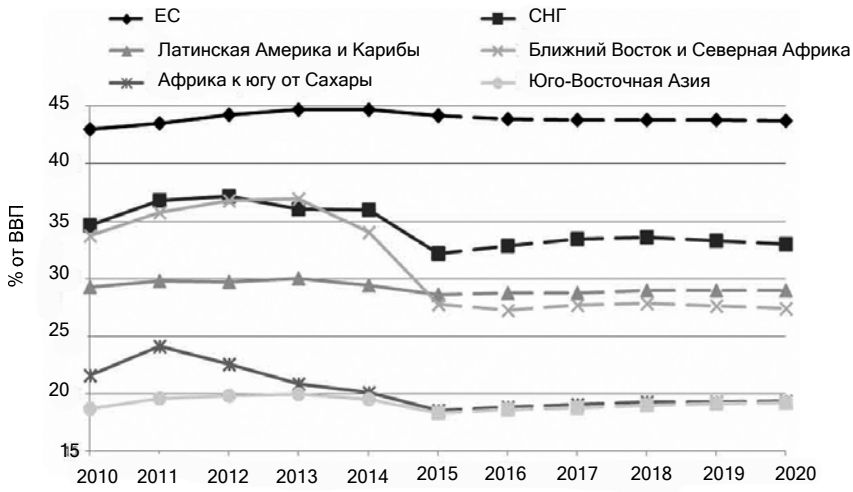
Элементы **н.с.о.** определяются национальным *законодательством налоговым* и являются едиными на всей ее территории, однако это не исключает возможности зачисления **н.с.о.** в бюджеты других уровней.

Разделение налогов на общегосударственные и *местные налоги и сборы* возникло еще в IV—III вв. до н.э. на территории Древнего Рима. Однако единой системы налогообложения на тот момент не существовало, и налогообложение отдельных местностей определялось лояльностью местного населения к метрополии, а также успехами в военных действиях государства. Окончательное разделение налогов на **н.с.о.** и местные на постоянной основе происходило вплоть до XIV—XV вв.

На сегодняшний день **н.с.о.** составляют значительную часть налоговых поступлений в странах мира, причем наибольшие их объемы характерны для развитых экономик стран ЕС, а наименьшие — для стран Азии (рис. 1, 2).

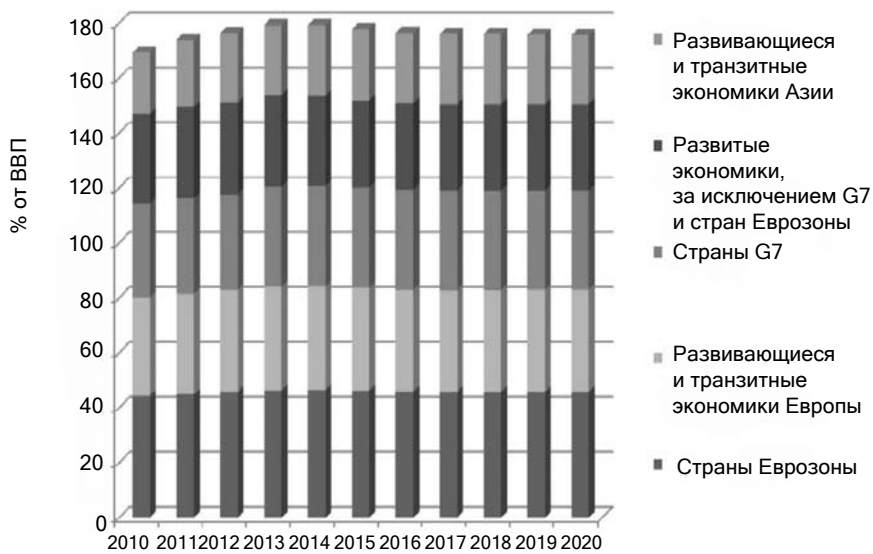
Традиционный подход к налогообложению предполагает установление отдельной *базы налоговой* для **н.с.о.** и местных налогов, основанной на сравнительной эффективности налоговых органов различного уровня.

К наиболее распространенным **н.с.о.** в странах мира вне зависимости от типа государственного устройства относятся: *налог на прибыль* (доход) корпораций, *налог подоходный индивидуальный* (налог на доходы физических лиц в РФ), *налог на добавленную стоимость*, *налог акцизный*, *сборы на обязательное социальное страхование,* таможенная пошлина.



Примечание. Пунктир — прогнозные значения поступлений до 2020 г.
И с т о ч н и к: *IMF* World Economic Outlook Database, Oct. 2015.

Рис. 1. **Динамика поступлений от федеральных (общегосударственных) налогов и сборов в странах мира в региональном разрезе, % от ВВП**



И с т о ч н и к: *IMF* World Economic Outlook Database, Oct. 2015.

Рис. 2. **Объемы поступлений от федеральных (общегосударственных) налогов и сборов по группам стран с различным уровнем экономического развития, % от ВВП**

Отличительной особенностью стран с федеративным устройством является то, что *доходы бюджета налоговые* от федеральных налогов зачастую распределяются между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов федерации (штатов) и бюджетами местных органов власти согласно определенной квоте.

Так, в Германии 95% всех *налогов* взимаются на федеральном уровне, однако в федеральный бюджет поступают в полном объеме только доходы от таможенных пошлин, *налогов акцизных* на алкогольные и табачные изделия, автомобили, кофе, нефтепродукты и т.д., а также от «налога солидарности» (Solidaritdtszuschlag), который взимается по ставке 5,5% со всех доходов физических и юридических лиц. Поступления от остальных федеральных налогов (*налога на добавленную стоимость*, *налога подоходного индивидуального*, *налога на прибыль* (доход) корпораций, *сборов на обязательное социальное страхование*, налогов на фонд заработной платы) распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами земель.

В США практически все налоги устанавливаются как на федеральном уровне, так и на уровне штатов, за исключением таможенных пошлин, которые устанавливаются только на уровне федерации, и *налога с продаж*, взимаемого исключительно на уровне штатов и местных органов власти. Также на федеральном уровне взимается *налог имущественный* (wealth tax), доход от которого распределяется между штатами в соответствии с численностью их населения, тогда как на других уровнях он взимается в форме *налога на недвижимость* (real estate tax). В США к федеральным налогам относятся также *налог на прибыль* (доход) корпораций, налоги на фонд заработной платы, *налог на дарение*, *сборы на социальное и медицинское страхование* (social security & medicare).

В Австралии доход от взимания федерального налога на товары и услуги (goods and services tax, GST — аналога *налога на добавленную стоимость*) — подлежит распределению между штатами, тогда как доходы от взимания таких федеральных налогов, как *налог подоходный индивидуальный*, таможенные пошлины, налог на фонд заработной платы, *налог на прибыль* (доход) корпораций, *налог на прирост капитала*, *налоги акцизные* на алкогольные и табачные изделия, нефть и нефтепродукты, люксовые автомобили, направляются в федеральный бюджет.

В федеральный бюджет РФ полностью зачисляются доходы от таких федеральных налогов, как *налог на добавленную стоимость*, *налог на добычу полезных ископаемых*, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина (по видам), водный налог, таможенные пошлины, таможенные сборы. Поступления от других федеральных налогов, в том числе *налогов акцизных*, налога на доходы физических лиц, *налога на прибыль* организаций, некоторых видов государственной пошлины, распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами других уровней.

В исследованиях Р. Масгрейва (R. Musgrave), Дж. Бьюкенена (J. Buchanan), П. Миецковски (P. Mieczkowski) рассматриваются следующие основные моменты, которые следует учитывать при выборе между установлением *налогов и сборов местных* и **н.с.о.**

1. Издержки взимания налогов (tax collection costs) и издержки контроля за соблюдением налоговой дисциплины (tax enforcement).

При выборе между установлением **н.с.о.** и местных налогов приоритет целесообразно отдавать тому уровню управления, на котором эти издержки будут ниже. Так, для *налога подоходного индивидуального* и *налога на прибыль* (доходы) корпораций данные издержки будут ниже на общегосударственном уровне, поскольку взимание их на местах искажает решения экономических агентов о выборе места размещения. Издержки взимания и контроля за соблюдением налоговой дисциплины применительно к налогам на потребление, *налогам на добычу полезных ископаемых* и *сборам на обязательное социальное страхование* также могут быть минимизированы, если последние взимаются на общегосударственном уровне.

В подавляющем большинстве стран *налог на добавленную стоимость* является основным налогом на потребление, который (особенно если взимается по принципу места назначения) по причине высоких издержек администрирования и соблюдения *законодательства налогового* (tax compliance costs) целесообразно оставить как **н.с.о.**

Налогообложение международных транзакций также является основанием отнесения *налога на добавленную стоимость*, таможенных пошлин, *налога подоходного индивидуального* и

налога на прибыль (доход) корпораций к **н.с.о.** Речь идет о том, что *плательщики налогов и сборов*, действующие в различных юрисдикциях, несут дополнительные издержки, связанные с соблюдением различных норм *законодательства налогового*. Эти издержки особенно высоки для компаний, которые имеют филиалы в нескольких юрисдикциях. Взимание этих налогов на общегосударственном уровне частично способствует соблюдению *принципа справедливости* в *международном налогообложении*, а также уменьшению масштабов недобросовестной (губительной, вредоносной) *конкуренции налоговой* (harmful tax competition) между юрисдикциями, которая приводит к искажению решений компаний о месте размещения органов ее управления и контроля и может иметь последствием значительные потери дохода для конкурирующих юрисдикций.

Налогообложение природных ресурсов, согласно налоговой теории, также должно относиться к **н.с.о.,** исходя из следующих причин:

(1) доходы от использования природных ресурсов, а соответственно и налоговые поступления определяются ценами на мировых рынках и, следовательно, не являются стабильными во времени, что делает их малопригодными к финансированию основных социально значимых услуг, предоставляемых местными органами власти. Эти доходы также могут быть достаточно важным инструментом поддержания макроэкономической стабильности (особенно для развивающихся и переходных экономик), чтобы их оставлять на местном и/или региональном уровне;

(2) природные ресурсы обычно распределены на территории стран неравномерно, и налогообложение дохода от них только в определенных регионах может привести к нарушению *принципа справедливости* в *налогообложении*;

(3) «ресурсное проклятие» (resource curse) — ситуация, которая возникает, когда избыток достаточно дешево получаемых природных ресурсов ведет к улучшению качества жизни граждан, но при этом не способствует долгосрочному экономическому развитию, поскольку большая часть доходов направляется в непроизводительные сектора экономики и зачастую на коррупционную активность. В таком случае системный общегосударственный подход позволяет повысить эффективность *налогообложения* природных ресурсов.

2. Характер базы налогообложения. Налоги с относительно непостоянной *базой налогообложения*, склонной к частным изменениям, следует взимать на общегосударственном уровне, поскольку на местном уровне это увеличивает сложность их *администрирования налогового.*

3. Степень информированности налоговых органов. Местные налоги и **н.с.о.** целесообразно распределять между уровнями управления согласно их информированности о социально-экономических факторах, которые влияют на уровень поступлений от определенного налога. Например, местные налоговые органы, как правило, лучше информированы о структуре собственности экономических агентов конкретного региона, особенностях предоставления туристических услуг в регионе и т.д., тогда как центральные располагают информацией об основных макроэкономических показателях, структуре добавленной стоимости в экономике и т.д.

В целом основные преимущества и недостатки системы налогообложения, ориентированной в большей степени на **н.с.о.**, представлены в таблице

Основной причиной роста **н.с.о.**, связанной с *политикой налоговой* на местах, являются вертикальные дисбалансы (vertical imbalances), которые возникают при неэффективном взимании местных налогов, в результате чего общественные услуги могут оказываться не в полном объеме. Такая ситуация характерна, прежде всего, для развивающихся и переходных экономик. Поэтому административная простота, а также прозрачность налоговых правил и принципов являются для таких стран основными критериями выбора между **н.с.о.** и местными налогами.

Оценка системы налогообложения, основанной преимущественно на общегосударственных (федеральных) налогах

Преимущества	*Недостатки*
Возможности для более корректной имплементации национальной фискальной политики (в том числе стабилизационной)	Нарушение принципа гибкости (flexibilty) налоговой системы, который может поддерживаться за счет дополнительных источников налоговых поступлений
Обеспечение субординации и координации, что способствует соблюдению принципа эффективности налогообложения. Исключение дублирования усилий, которое возникает, когда один и тот же налог администрируется на различных уровнях	Меньший уровень свободы действий на местах, особенно когда правительство контролирует структуру ставок налоговых и их предельные значения, что усложняет реализацию принципа федерализма фискального
Установление единых правил и принципов, процессов и процедур, в частности единой трактовки правил налогообложения, аудита, начисления штрафов и процедур апелляции, что способствует экономии на масштабе и реализации принципа справедливости	Сокращение эластичности дохода (revenue elasticity) местной базы налогообложения, что не позволяет быстро адаптировать ее к изменениям спроса и увеличению издержек
Простота налогового администрирования вследствие отсутствия необходимости обмена информацией, упрощения процедур аудита, что облегчает выявление недобросовестных плательщиков	Усложнение администрирования вследствие предоставления налоговых льгот преимущественно по общегосударственным (федеральным налогам и сборам)
Низкий уровень издержек соблюдения налогового законодательства для плательщика	

Литература

Иванов Ю.Б. Основы налогообложения. Х.: ИНЖЭК, 2008.

Buchanan J., Brennan G. Normative tax theory for a federal policy: public choice preliminaries // Tax assignment in federal countries (ed. by C. McLure Jr.). Centre for Research on Federal Financial Relations. The Australian National University, 1983. P. 52—69.

Hood H., Dixon R. A Government That Worked Better and Cost Less?: Evaluating Three Decades of Reform and Change in UK Central Government. Oxford University Press, 2015.

Mieszkowski P. Energy policy, taxation of natural resources and fiscal federalism // Tax assignment in federal countries (ed. by C. McLure Jr.). Centre for Research on Federal Financial Relations. The Australian National University, 1983. P. 129—151.

Musgrave R.A. Who Should Tax, Where, and What // Tax assignment in federal countries (ed. by C. McLure Jr.). Centre for Research on Federal Financial Relations. The Australian National University, 1983. P. 2—24.

Rubinfeld D.L. Tax assignment and revenue sharing in the United States // Tax assignment in federal countries (ed. by C. McLure Jr.). Centre for Research on Federal Financial Relations. The Australian National University, 1983. P. 205-233.

Vehorn C.L., Ahmad E. Tax administration // Fiscal Federalism in Theory and Practice (ed. by Teresa Ter-Minassian). International Monetary Fund, 1997. P. 108—134.

Wellisch D. Theory of Public Finance in a Federal State. Cambridge University Press, 2000.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник

НАЛОГИ И СБОРЫ ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ

(ENVIRONMENTAL TAXES)

См. также: *классификация налогов и сборов; налоги Пигу; функции налога; принципы налогообложения*

Налоги и сборы экологические **(н.с.э.)** — обязательные платежи, устанавливаемые государством в целях решения проблем, связанных с охраной окружающей природной среды.

Достижение указанной цели обеспечивается путем налогового стимулирования желаемого в экологическом контексте поведения *плательщиков налогов и сборов* и/или аккумулирования необходимых денежных средств для финансирования государственных программ по охране окружающей среды.

Глобальная индустриализация, начало которой связывают с первой промышленной революцией в Англии в XVIII в., обеспечила резкое ускорение экономического развития и рост благосостояния населения. Вместе с тем многие технологии индустриального производства с самого начала, равно как и сейчас, оказывают вредное воздействие на окружающую природную среду (ОПС), связанное с выбросами вредных веществ в атмосферу, сбросами загрязняющих веществ в водные бассейны и образованием отходов, которые вредят человеку и природе. В экономическом аспекте ситуация осложняется тем, что издержки на преодоление последствий, связанных с загрязнением ОПС, обычно непосредственно не учитываются производителем в составе его затрат, а перекладываются на все общество. Вследствие этого формируется избыточное по сравнению с общественно оптимальным предложение товаров, производство или потребление которых связаны с негативным воздействием на ОПС, а значит, и увеличиваются масштабы взаимосвязанных экологических проблем. Таким образом, имеет место внешний отрицательный эффект — экстерналия, интернализация которой (как одного из «провалов рынка») невозможна с помощью рыночного механизма и требует государственного вмешательства.

Первоначально вмешательство правительств основывалось на командно-контрольном подходе, который состоял в принятии законов и/или других административных предписаний, ограничивающих деятельность экономических агентов — загрязнителей. Например, в Великобритании между 1820 и 1926 гг. были приняты парламентские акты, обязывающие заводы сократить выбросы дыма, а несколько позднее сжигание угля было запрещено на определенных городских территориях. Со времени, когда транспорт стал одним из основных источников загрязнения ОПС, были приняты решения об обязательном использовании в автомобилях устройств, снижающих выбросы в атмосферу, запрете использования наиболее вредных видов топлива. С 2000 г. в Евросоюзе запрещено использование этилированного бензина в качестве автомобильного топлива, которое содержит ядовитое вещество тетраэтилсвинец, что приводит к накоплению свинца в организме человека.

Вместе с практическим использованием административных рычагов влияния на загрязнителей ОПС осуществлялся научный поиск экономических методов регулирования последствий негативных внешних эффектов. Теоретическое обоснование целесообразности использования экологических налогов как экономического инструмента регулирования было предложено А. Пигу (Arthur Pigou). Основная идея Пигу заключается в том, что необходимо интернализовать негативные внешние эффекты, связанные с загрязнением ОПС, т.е., используя специально введенный налог (см. *Налоги Пигу*), увеличить предельные частные издержки до уровня предельных общественных.

Р. Коуз (Ronald Coase) выступил против государственного вмешательства, связанного с введением *налогов Пигу*, для решение проблемы устранения последствий негативных внешних эффектов загрязнения ОПС. Он обосновал, что при четком определении прав собственности путем переговоров, например, между производителем-загрязнителем и его «жертвами» можно достичь оптимального для всех результата без государственного вмешательства. Однако использование «теоремы Коуза» как теоретической основы для решения экологических проблем в настоящее время весьма затруднительно, поскольку, во-первых, невозможно игнорировать возникающие трансакционные издержки между конфликтующими сторонами, а во-вторых, загрязнение ОПС зачастую связано с такими ресурсами, как воздух, вода, которые относятся к категории редких, и установление прав собственности на них само по себе весьма непростая задача.

Н.с.э., построенные по модели *налога Пигу*, т.е. когда налог устанавливается на единицу загрязнения, можно эквивалентно заменить косвенными экологическими налогами на потребляемые товары, если существует фиксированное соотношение между потреблением единицы товара и возникающими масштабами загрязнения ОПС. Например, в силу наличия такого соотношения косвенный налог на потребление углеводородного топлива является эквивалентным *налогу Пигу* на единицу возникающего загрязнения в виде двуокиси углерода (углекислого газа, CO_2), которая выбрасывается в атмосферу при сгорании топлива и служит одной из причин возникновения парникового эффекта. Косвенным экологическим налогам на потребляемые товары в ряде случаев может быть отдано пред-

почтение по причине того, что их более просто администрировать.

В числе основных принципов экологического налогообложения выделяют:

(1) принцип «загрязнитель платит»;

(2) периодическая актуализация ставок **н.с.э.**;

(3) целевое использование аккумулируемых средств.

1. Важнейший принцип использования **н.с.э.** — **«загрязнитель платит»**. Как отмечается в «Руководящих принципах, касающихся вопросов международных экономических аспектов экологической политики» ОЭСР (1972),

> этот принцип означает, что загрязнителю следует принять на себя издержки по осуществлению... мер, которые органы власти решили предпринять для того, чтобы гарантировать надлежащее состояние ОПС. Другими словами, издержки таких мер должны отражаться в стоимости товаров и услуг, вызывающих загрязнение при их производстве и/или потреблении.

Исходя из очевидной социальной справедливости этого принципа, многие государства приняли его как базовый для развития экологического налогообложения. Однако практика его применения обнаружила ряд проблем. Так, этот принцип определяет, кому следует платить, но не раскрывает того, сколько следует платить. Кроме того, следование этому вызывает опасения того, что обусловленное **н.с.э.** увеличение *нагрузки налоговой* существенно ослабит конкурентные позиции плательщиков-загрязнителей на мировых рынках и/или спровоцирует их «утечку» в юрисдикции с более либеральным законодательством в отношении экологического налогообложения.

2. Логическое обоснование целесообразности следования **принципу периодической актуализации ставок н.с.э.** состоит в том, что *функция регулирующая* **н.с.э.** является приоритетной, но не единственной и им присуща *функция налогов фискальная*. При эффективной организации экологического налогообложения, при стимулирующем воздействии **н.с.э.** плательщики-загрязнители стремятся сократить масштабы негативного воздействия на ОПС, внедряют более чистые в экологическом отношении технологии и т.д., что приводит к сокращению поступлений от **н.с.э.** В то же время не всегда наблюдается пропорциональное уменьшение потребностей бюджета в финансовых ресурсах. Следовательно, периодически возникает необходимость актуализации ставок **н.с.э.** в сторону их повышения. При этом ставки **н.с.э.** целесообразно устанавливать на уровне, при котором возникающие обязательства *плательщика налогов и сборов* превышают его затраты на природоохранные мероприятия. В противном случае плательщику выгоднее уплачивать налоги, чем финансировать мероприятия по уменьшению загрязнения ОПС в результате его производственной деятельности.

3. Принцип целевого использования аккумулируемых средств заключается в том, что поступления от **н.с.э.** следует использовать для финансирования государственных экологических программ. Однако целевое использование налогов противоречит их природе, поэтому во многих странах данные обязательные платежи обозначены как сборы. Некоторые ученые занимают компромиссную позицию, рассматривая желательный целевой характер экологических налогов как исключение, обусловленное особой важностью расходов государства на природоохранную деятельность.

Весомым аргументом в пользу проведения так называемых «зеленых налоговых реформ», которые усилили роль и расширили сферу применения **н.с.э.,** стал эффект «двойного дивиденда» (двойной выгоды).

Эффект «двойного дивиденда» заключается в том, что экологическое налогообложение позволяет, с одной стороны, стимулировать *плательщиков налогов и сборов* к снижению масштабов загрязнения ОПС, а с другой стороны, на основе реализации **н.с.э.** *функции фискальной* появляется возможность ослабить искажающее влияние на экономику других налогов и сборов, например налогов на труд. При этом эффект «двойного дивиденда» рассматривается в сильной и слабой формах. Сильная его форма рассматривает ситуацию, когда **н.с.э.** дают возможность полностью отказаться от использования искажающего налога. При слабой форме предполагается, что **н.с.э.** позволяют лишь несколько снизить ставки и поступления от искажающего налога. В теоретических работах по проблеме обосновано наличие определенных позитивных результатов как при сильной, так и при слабой форме «двойного дивиденда».

Ранее были выделены прямые экологические налоги на загрязнение (*налоги Пигу*) и косвенные экологические налоги на товары, но на

практике, учитывая применение значительного количества различных **н.с.э.**, используются и другие их классификации. Например, для аналитических целей в странах ЕС в зависимости от налоговой базы **н.с.э.** разделяются на четыре основные группы:

(1) энергетические налоги;
(2) транспортные налоги;
(3) налоги за загрязнение;
(4) налоги за пользование природными ресурсами.

Энергетические налоги включают налоги на производство электроэнергии и энергетические продукты, которые используются как для транспортных средств, так и для стационарных устройств. К этой же категории относят налоги на выбросы CO_2, поскольку зачастую они настолько интегрированы с энергетическими налогами, что не представляется возможным их разделение в налоговой статистике. Налоги на биотопливо и энергию, получаемую из возобновляемых источников, не включаются в данную категорию. Следует отметить, что налогообложение топлива, как и налоги за пользование природными ресурсами, стали взимать задолго до появления концепции экологического налогообложения. Например, в Дании еще в 1917 г. применялся налог на бензин. Однако в то время использование таких налогов было обусловлено исключительно фискальными целями. Сегодня же их теоретическое обоснование и практическое применение строятся на приоритете *функции регулирующей*, исходя из специфических экологических целей, именно это позволяет их относить к **н.с.э**.

К *налогам транспортным,* как правило, относятся налоги, связанные с владением (например, акцизы на автомобили, регистрационный налог), а также эксплуатацией транспортных средств. Налоги на измеренные или оцененные выбросы в атмосферу и сбросы в воду загрязняющих веществ, уборку твердых отходов, шумовое загрязнение и тому подобное образуют группу налогов за загрязнение.

Налоги за пользование природными ресурсами включают в себя налоги, связанные с добычей или использованием природных ресурсов, таких как вода, леса, объекты дикой флоры и фауны и т.д., так как эти виды деятельности истощают природные ресурсы. В то же время налоги, предназначенные для перераспределения ренты от добычи природных ресурсов, должны быть исключены из сферы применения термина **н.с.э**.

По статистическим данным Европейской комиссии, в среднем по 28 странам ЕС доля **н.с.э.** в общей величине налогов и взносов на социальное страхование составляла 6,1% в 2013 г., что соответствует 2,44% ВВП. Наибольшее фискальное значение **н.с.э.** имеют в Дании (4,25% от ВВП) и Словении (3,9%), а наименьшее — в Литве и Швейцарии (1,64 и 1,69% ВВП соответственно). Человечеству не удается пока еще решить большинство экологических проблем, усилия, прилагаемые правительствами многих стран, зачастую оцениваются как недостаточные, что не в последнюю очередь связано с нехваткой денежных ресурсов. Все это позволяет предположить, что роль и масштабы использования **н.с.э.** будут увеличиваться в дальнейшем.

Литература

Налоговая политика: методология, теория и практика: Монография / Под ред. В.П. Вишневского. Донецк: НАН Украины: Ин-т экономики промсти, 2011.

Налоговые реформы. Теория и практика: Монография / Под ред. И.А. Майбурова., Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Пигу А.С. Экономическая теория благосостояния. М.: Прогресс, 1985. Т. 1.

Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies. Paris: OECD Publishing, 2001.

Environmental Taxes and Fiscal Reform / Edited by Laura Castellucci and Anil Markandya. Palgrave Macmillan, 2012.

Coase R.H. The Problem of Social Cost // Journal of Law and Economics. 1960. № 3. P. 1—44.

А.В. Гурнак,
кандидат экономических наук, доцент

НАЛОГИ ПИГУ

(PIGOVEAN TAXES)

См. также: *налоги и сборы экологические; налог условно-расчетный; регулирование налоговое; уклонение от уплаты налога; эффекты налогообложения*

Налоги Пигу (налоги пигуанские, налоги пигувианские) (**н.П**.) — разновидность налогов, предназначенных для компенсации отрицательных экстерналий, возникающих при загрязнении

окружающей природной среды и при этом приводящих к уменьшению объемов производства товаров с отрицательными внешними эффектами до оптимального уровня.

А. Пигу (Arthur Pigou) (1877—1959) — английский экономист, профессор Кембриджского университета, автор концепции природоохранных налогов. В своей работе «Экономика благосостояния» (1920) он предложил использовать экологические налоги для интернализации отрицательных внешних эффектов. Впоследствии они были названы **н.П.** Он первым обосновал, что при существовании отрицательных экстерналий распределение ресурсов в экономике не будет эффективным.

Отрицательные экстерналии — это эффект внешнего негативного воздействия деятельности одной стороны, приводящей к возникновению некомпенсируемых издержек у другой стороны. Отрицательные внешние эффекты, связанные с загрязнением окружающей среды, являются дополнительными (экологическими) издержками общества в связи с производством и потреблением товаров и факторов производства (природных ресурсов), которые не относятся на издержки производства экономического агента, а перекладываются на третьих лиц или общество в целом, вследствие чего общественные издержки превышают общественные выгоды от деятельности экономического агента. Поскольку такие эффекты не отображаются в ценах, влиять на них рыночными методами невозможно (имеют место «провалы рынка» — неспособность рынка уравновесить общественные издержки и общественные выгоды). Решение этой проблемы возлагается на государство.

Наиболее распространенными способами ее решения считаются *налоги и сборы экологические*, экологические субсидии, системы торговли разрешениями на выбросы и т.п. **Н.П.** относятся к числу инструментов, которым может быть отдано предпочтение, поскольку их использование не требует создания дорогого аппарата регулирования и способствует уменьшению экологических издержек наиболее дешевым способом.

Эффект введения н.П. на конкурентном рынке. Каждое предприятие всегда стремится достичь максимизации прибыли и объема производства при минимальных издержках, и без государственного вмешательства у предприятия не возникает частнохозяйственного стимула нести дополнительные издержки по предотвращению отрицательных экстерналий. В этом случае общество будет вынуждено нести эти дополнительные издержки по ликвидации образующегося ущерба. Следовательно, реальная цена продукции предприятия-загрязнителя для общества будет выше на величину экстернальных издержек. Таким образом, рынок товаров, при производстве которых возникают отрицательные экстернальные эффекты без соответствующей корректировки налогообложением, будет неэффективен (рис. 1).

D (*MR*) — это кривая спроса на товар, побочным эффектом производства которого является загрязнение окружающей природной среды. На конкурентном рынке она является и кривой предельной выгоды. *MPC* — кривая предложения данного товара, одновременно являющаяся линией частных предельных издержек производства. *MSC* — кривая общественных предельных издержек производства. Разрыв между линиями *MPC* и *MSC* есть следствие образования отрицательной экстерналии, а его величина соответствует дополнительным экологическим издержкам производства товара с отрицательной экстерналией.

До введения **н.П.** равновесие на рынке устанавливается в точке *A*, которой соответствует объем производства Q_1 и цена P_1. Пигу предложил вводить налог со ставкой, установленной на уровне дополнительных экологических издержек загрязнения. Это вызовет увеличение рыночной цены товара, создающего отрицательные экстерналии ($P_2 > P_1$), и, как следствие, повышение предельных частных издержек его производства до уровня предельных общественных издержек.

Таким образом, Пигу предложил производить интернализацию экстерналий. Интернализация экстерналий — это процесс вовлечения экстернальных эффектов в рыночный механизм производства товаров, предусматривающий перевод внешних, общественных экстернальных издержек во внутренние, частные издержки путем включения их в цену товара. Данный процесс получил также название «замыкание экстернальных издержек».

В свою очередь, процесс интернализации экстерналий приведет к уменьшению производства и предложения товара ($Q_2 < Q_1$), а следовательно, и уменьшению негативного влияния на окружающую природную среду, так как любое внешнее ограничение, которое накладывается на цену товара, производимого в условиях конкуренции (т.е. в условиях, отличных от условий монополии), должно уменьшить характерное для людей стремление к производству этого товара.

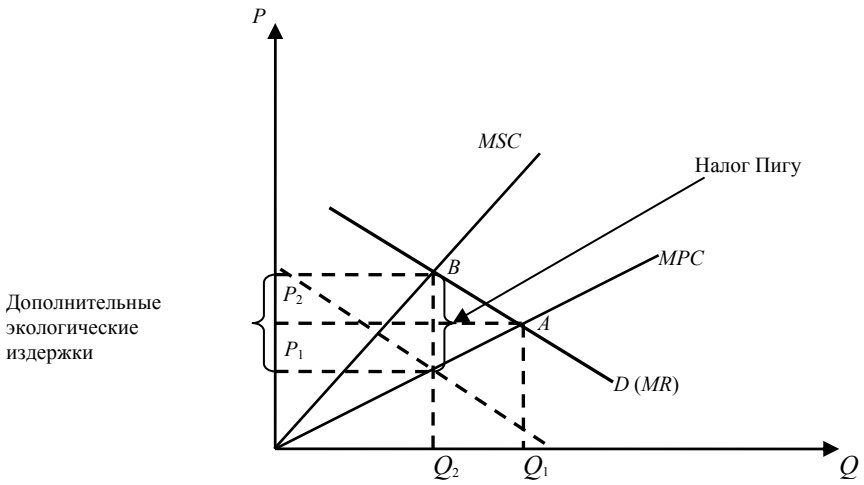


Рис. 1. **Последствия введения налога Пигу на конкурентном рынке**

В итоге следствием введения **н.П**., ставка которого установлена на уровне дополнительных экологических издержек загрязнения, будет являться уменьшение объемов производства товара с отрицательными внешними эффектами до оптимального уровня, что свидетельствует о росте общественного благосостояния.

Эффект введения н.П. на монопольном рынке. Описанные выше эффекты **н.П.** порождает в условиях конкурентного рынка. В условиях монопольного рынка его общественные последствия будут иными. В 1969 г. их выявил Дж. Бьюкенен (J. Buchanan). Проанализировать эти последствия можно с помощью рис. 2.

В отличие от конкурентного на монопольном рынке кривая предельной выгоды (*MR*) расположена ниже кривой спроса (*D*) на товар с отрицательными внешними эффектами. Объем производства монополиста до введения **н.П.** составляет Q_0 (координата точки *A*, удовлетворяющей требованию $MR = MPC$, на оси выпуска). Состояние равновесия на монопольном рынке до введения налога достигается в точке *N*. Результат введения налога — увеличение предельных частных издержек производства (кривая *MPC* смещается вверх в положение MPC_t) и некоторое снижение предельных общественных издержек (кривая *MSC* смещается вниз в положение MSC_t), являющееся результатом выбора наименее затратного (с учетом дополнительных экологических издержек) метода производства. Равенство предельных частных и общественных издержек производства свидетельствует о полной интернализации дополнительных экологических издержек.

Оптимальный объем производства монополиста после введения налога составляет Q_e (координата точки пересечения кривой спроса с кривой $MSC_t = MPC_t$). При этом объеме производство осуществляется с наименьшими издержками. Однако после введения налога монополист сокращает объем производства с Q_0 до Q_t (координата точки пересечения кривой *MR* с кривой $MSC_t = MPC_t$) в целях удержания высоких цен. В результате общество недополучит продукцию в объеме, соответствующем отрезку Q_tQ_e, и при этом вынуждено будет платить большую, чем до налогообложения, цену за единицу продукции.

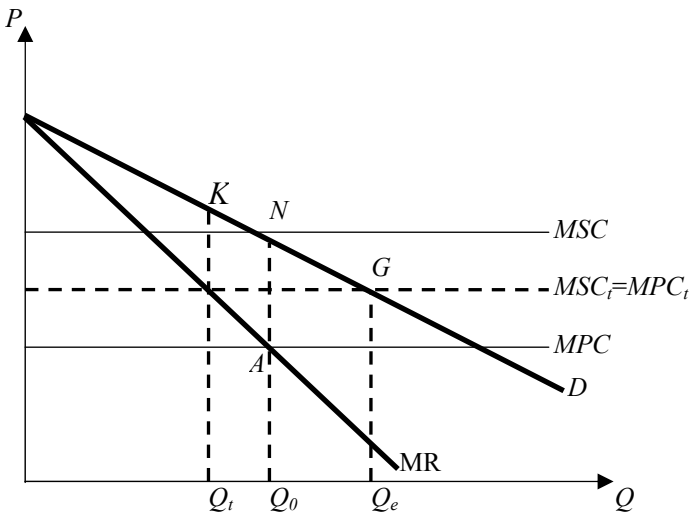


Рис. 2. **Последствия введения налога Пигу на монопольном рынке**

Тем самым монополист будет перекладывать **н.П**. на потребителей, заставляя их платить за тот вред, который он причиняет окружающей природной среде. Это позволило Дж. Бьюкенену сделать вывод, в соответствии с которым в условиях низкой эластичности спроса на тот или иной товар и (или) наличия монополии **н.П.** не будут являться эффективным инструментом интернализации отрицательных внешних эффектов.

Налоги Пигу бывают двух видов — прямые и аппроксимированные. Если прямые **н.П.** построены на непосредственной связи между налоговым платежом предприятия-загрязнителя и фактическим объемом производимого им загрязнения, то косвенные основываются на опосредованной связи между налоговым платежом предприятия-загрязнителя и расчетным объемом загрязнения, вменяемом предприятию при производстве единицы того или иного товара.

В последнем случае будет облагаться не эмиссия загрязняющего вещества в окружающую среду, а увеличиваться традиционная база по *налогам косвенным* на величину расчетного загрязнения. Таким образом, интернализация экстерналий достигается более незаметным для производителей и потребителей образом по сравнению с введением новых *налогов и сборов экологических*, а именно за счет внедрения (присоединения) **н.П**. к традиционно существующим *налогам косвенным*. Данный процесс получил в теории название аппроксимации **н.П**., а сами *косвенные налоги*, учитывающие в своей базе вмененный (условно-расчетный) уровень создаваемого загрязнения, — аппроксимированными **н.П**. Аппроксимация (от лат. approximare — приближаться) — это приближенное выражение каких-либо величин через другие, более простые величины, в данном случае через уже установленные налоги. В этом случае такие налоги также приобретают характер экологических и относятся к категории *налогов условно-расчетных*.

Пигуанский налог прямой — это фискальный инструмент, предусматривающий получение государством налоговых платежей от загрязнителей в прямой зависимости от фактического (измеренного) объема загрязнения окружающей среды.

Пигуанский налог аппроксимированный — это фискальный инструмент, предусматривающий получение государством налоговых платежей от загрязнителей в опосредованной зависимости от условно-расчетного объема загрязнения окружающей среды посредством увеличения существующих *налогов косвенных*.

Фундаментальное преимущество аппроксимации — осуществление интернализации через существующую систему *администрирования налогового*. Здесь существенным образом минимизируются административные издержки как госу-

дарства в целом, так и самих предприятий, поскольку отпадает необходимость в создании системы детализированного контроля за выбросами каждого предприятия. В результате чего высвобождаемые средства государство может переориентировать на финансирование природоохранных мероприятий. Также в этом случае значительно ниже вероятность *уклонения от уплаты налога*.

Но аппроксимация характеризуется и очень существенным недостатком. Косвенные **н.П.** в отличие от прямых **н.П.** не привязаны к эмиссии вредных веществ, производимых конкретным загрязнителем. Они не создают у загрязнителей целенаправленных стимулов к внедрению экологически щадящих технологий, проведению природоохранных мероприятий и т.п., т.е. не стимулируют их к снижению уровня антропогенного воздействия на окружающую природную среду.

Проблемы практического использования н.П.

1. В условиях низкой эластичности спроса на налогооблагаемый товар или наличия монополии принцип «загрязнитель платит» трансформируется в принцип «вместо загрязнителя платит потребитель». В этом случае **н.П.** оказывает не прямое, а косвенное (через принятие потребительских решений) влияние на загрязнителей.

2. Введение **н.П**., следствием которого является повышение частных издержек производства до уровня общественных и рост цен на продукцию предприятия-загрязнителя, оказывает отрицательное влияние на конкурентоспособность этой продукции на мировых рынках. Кроме того, если эта продукция принадлежит к числу универсальных товаров, как, например, электроэнергия, то повышение издержек ее производства под влиянием **н.П**. может привести к цепной реакции роста цен в экономике в целом. Это стало причиной предоставления в некоторых странах *льгот налоговых* энергоемким компаниям, что, безусловно, снижает эффективность *налогов и сборов экологических*.

3. Вследствие различий в экологических стандартах и величине **н.П**. в разных странах возможен перенос особо вредных производств из одних стран в другие. Решение данной проблемы возможно посредством унификации требований по охране окружающей природной среды на международном уровне, а также гармонизации *налогов и сборов экологических*.

Литература

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Pigou A.C. The Economics of Welfare. London, 1920.

Пигу А. Экономическая теория благосостояния: В 2 т. М.: Прогресс, 1985. Т. 1. Т. 2.

Buchanan J.M. External diseconomies, corrective taxes and market structure // American Economic Review. 1969. Vol. LIX. P. 174—177.

Майбуров И.А.,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГИ РАМСЕЯ
(RAMSEY TAXES)

См. также: *налог акцизный; налог косвенный; налог на добавленную стоимость; налог с продаж; налогообложение; оптимальность налогообложения; ставка налоговая*

Налоги Рамсея (налоги рамсеевские) (**н.Р**.) — теоретическая модель *налога косвенного*, которая позволяет минимизировать чистые потери эффективности в налогообложении посредством установления дифференцированных *ставок налоговых* для разных товаров, обратно пропорциональных величинам компенсированной эластичности спроса для этих товаров.

Английский математик, преподаватель Королевского колледжа Кембриджа Ф. Рамсей (Frank Ramsey, 1903—1930), в экономике исследовал проблематику математического моделирования, в частности разработал модели оптимального косвенного налогообложения. В своей работе «Вклад в теорию налогообложения» (1927) он обосновал бóльшую эффективность дифференцированного косвенного налогообложения выпуска продукции (услуг) по сравнению с прямым прогрессивным налогообложением доходов.

Рамсей обосновал, какие налоги на товары необходимо ввести правительству, чтобы оно смогло отказаться от налогообложения доходов. Таким образом, он пытался найти компромисс между справедливостью и эффективностью в

косвенном налогообложении, аргументируя целесообразность перехода к однократному налогообложению расходов, а не доходов и возможность минимизации чистых потерь эффективности при условии получения государством прежней суммы *доходов бюджета налоговых*.

С тех пор теоретическая модель *налогов косвенных*, которые минимизируют чистые потери эффективности, называется **н.Р.** Рамсей также первым теоретически обосновал целесообразность дифференцированного косвенного налогообложения, т.е. обложения потребления разных товаров по различным *ставкам налоговым*. Он настаивал на том, что дифференцированное (различное) налогообложение товаров, потребляемых богатыми и бедными, — гораздо более эффективный способ перераспределения между ними дохода, нежели прогрессивное налогообложение доходов. В связи с чем он считал важным математически обосновать величину ставок *налогов косвенных* на различные товары. По мнению Рамсея, размеры ставок косвенных налогов должны быть пропорциональны сумме обратных дробей эластичностей спроса и предложения:

$$\frac{t}{p} = \frac{k}{\frac{1}{l_k^d} - \frac{1}{l^s}}, \qquad (1)$$

где t — налоговая ставка на единицу товара; p — цена товара после уплаты налога; k — фактор пропорциональности, который зависит от общей суммы годового дохода государства, стремящегося к его повышению; l_k^d — компенсированная эластичность спроса для данного товара; l^s — эластичность предложения для данного товара.

Эластичность спроса характеризует изменение спроса на товар в процентах в результате изменения цены на 1%. Компенсированная эластичность также отражает изменение спроса, но при условии, что потребитель будет продолжать оставаться на той же кривой безразличия, т.е. она характеризует изменение спроса на товар в процентах в результате изменения его цены на 1% при условии неизменности материального положения потребителя до и после этого изменения цены.

Если компенсированная эластичность спроса бесконечна (кривая спроса горизонтальна), тогда налоговая ставка будет просто прямо пропорциональна эластичности предложения. В свою очередь, если эластичность предложения бесконечна (кривая предложения горизонтальна), налоговая ставка будет прямо пропорциональна компенсированной эластичности спроса.

Бесконечность предложения означает, что любое даже незначительное повышение цены приводит к падению предложения до нуля, а любое понижение цены — к повышению предложения до бесконечности. Предложение крайне чувствительно к изменению цены, поэтому оно и характеризуется в этом случае как абсолютно эластичное.

Как правило, для практических расчетов второе слагаемое знаменателя формулы (1) принимается равным единице, поскольку наибольшее влияние оказывает именно эластичность спроса (первое слагаемое). Эластичность предложения вносит крайне несущественную погрешность в итоговый результат, поэтому ее принимают равной единице, т.е. подразумевая, что при увеличении (уменьшении) цены товара на 1% предложение уменьшится (увеличится) также на 1%. В этом случае обосновано для отдельного налога применение формулы, связывающей чистые потери в эффективности ($\Delta Э_ф$) и поступления от данного налога ($Д$):

$$\frac{\Delta Э_ф}{Д} = \frac{t}{2p} \times l_k^d. \qquad (2)$$

Эта формула показывает, что отношение чистых потерь к поступлению от налога прямо пропорционально налоговой ставке и компенсированной эластичности спроса, но обратно пропорционально цене товара после уплаты налога.

Более проста зависимость, связывающая чистые потери с величиной налоговой ставки для отдельного налога:

$$\Delta Э_ф = f(t^2). \qquad (3)$$

Данная зависимость свидетельствует, что при увеличении налоговой ставки вдвое чистые потери (недополученные налоговые поступления и уменьшение спроса) возрастут в четыре раза (на рис. 1) площадь треугольника *АДЕ* равна четырем площадям треугольника *АВС*). Следует отметить достаточную универсальность этой зависимости. В последние десятилетия она широко использовалась и неоднократно подтверждалась для оценки последствий увеличения

(уменьшения) ставок не только косвенных налогов, но и *налогов прямых*.

Крайне важно то обстоятельство, что формулы Рамсея позволяют обосновать оптимальные ставки косвенного налога для различных товаров (групп товаров). Оптимальные налоговые ставки должны быть установлены таким образом, чтобы увеличение чистых потерь на каждый дополнительный доллар (рубль) налога было одинаковым для различных товаров, облагающихся разными налоговыми ставками (рис. 2). Регулирование дифференцированных *ставок налоговых* так, чтобы одним рублем налоговых поступлений приходилось меньше на товар для бедных и одним рублем больше — на товар для богатых, приведет к неизменности совокупных налоговых поступлений, но общее бремя такого налога будет уменьшено за счет его различий для бедных и богатых.

Уравнение (2) для дифференцированных налоговых ставок позволяет сформулировать следующее правило: оптимальные ставки *косвенного налога* для разных товаров обратно пропорциональны величинам компенсированной эластичности спроса для этих товаров.

$$\frac{t_{\text{бог}}}{t_{\text{бед}}} = \frac{l^d_{k\ \text{бед}}}{l^d_{k\ \text{бог}}},\ \text{или}\ t_{\text{бог}} \times l^d_{k\ \text{бог}} = t_{\text{бед}} \times l^d_{k\ \text{бед}}. \quad (4)$$

Подставляя в последнее равенство формулы для нахождения компенсированных эластичностей спроса, можно записать

$$t_{\text{бог}} \cdot \frac{dQ_{\text{бог}}}{Q_{\text{бог}} \cdot t_{\text{бог}}} = t_{\text{бед}} \cdot \frac{dQ_{\text{бед}}}{Q_{\text{бед}} \cdot t_{\text{бед}}},$$
$$\text{или}\ \frac{dQ_{\text{бог}}}{Q_{\text{бог}}} = \frac{dQ_{\text{бед}}}{Q_{\text{бед}}}, \quad (5)$$

где $Q_{\text{бог}}$ — количество дорогостоящего товара для богатых, а $Q_{\text{бед}}$ — количество дешевого товара для бедных.

Основной вывод (правило) оптимальности, по Рамсею, гласит: при использовании оптимальных *ставок налоговых* в косвенном обложении, дифференцированных для различных товаров, физический объем производства (продаж) каждого из этих товаров будет сокращаться в одинаковой пропорции.

Таким образом, использование данного правила будет приводить к минимизации совокупных потерь в эффективности и максимизации общественного благосостояния.

Предлагаемая Рамсеем модель дифференцированных ставок *налогов косвенных* должна приводить к повышению эффективности. И на практике это используется в дифференциации ставок *налогов акцизных* и *налога на добавленную стоимость*. Вместе с тем **н.Р.** не могут заменить *налоги подоходные индивидуальные*, поскольку в этом случае будет снижаться и справедливость, и эффективность налогообложения.

1. Крайне сложно разграничить товары, предназначенные для бедных и богатых.

2. При отсутствии *налогообложения* доходов прежний уровень *доходов бюджета налоговых* пришлось бы компенсировать очень высокими ставками *налогов косвенных*. В результате даже при дифференциации *ставок налоговых* нарушилась бы справедливость в распределении *налогового бремени* на разные слои населения: для бедных, тратящих все свои средства на потребление, это бремя было бы чрезмерным, в то время как для богатых — минимальным. Следовательно, **н.Р.** кардинальным образом искажают желаемую прогрессивность *налогообложения*, по сути обеспечивая его регрессивность: с ростом доходов и уменьшением доли потребления в структуре доходов плательщиков *налоговое бремя* уплаты **н.Р.** будет уменьшаться.

3. Косвенное *налогообложение* не в состоянии разграничить конечное использование товаров простым потребителем в процессе его жизнедеятельности и бизнесом в процессе предпринимательской деятельности. В связи с чем высокие *налоги косвенные* будут существенным образом искажать хозяйственную деятельность и снижать ее эффективность. Это искажение будет усугубляться деформацией распределения *налогового бремени* между потреблением и производством, поскольку большая часть *налогового бремени* при высокой эластичности спроса и (или) низкой эластичности предложения значительной части товаров будет перекладываться на производителей.

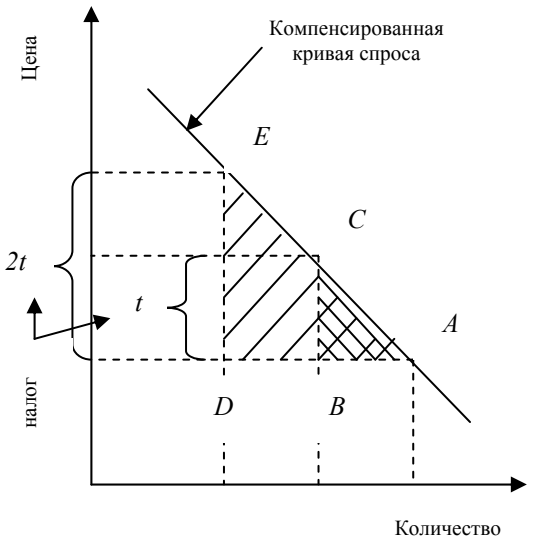


Рис. 1. **Последствия увеличения налоговой ставки для чистых потерь**
(потеря эффективности при ставке t – площадь треугольника ABC, при ставке $2t$ – площадь треугольника ADE)

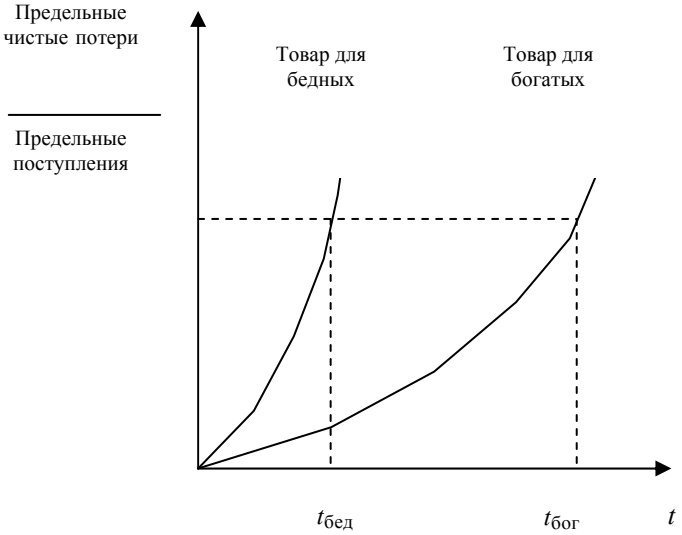


Рис. 2. **Последствия выбора дифференциальных ставок в оптимальном косвенном обложении**
(оптимальность приведет к тому, что предельное избыточное бремя на каждый предельный полученный рубль для всех товаров будет одинаково, но ставки будут разными $t_{бог} > t_{бед}$)

Последствия увеличения ставок косвенных налогов для эффективности (t — ставка налога)

Компромиссом между эффективностью и справедливостью в данном случае является сохранение последовательного налогообложения: сначала получаемых доходов, а затем осуществляемых расходов (потребления). Тогда можно более равномерно распределять *нагрузку налоговую* на обложение доходов и потребления, уменьшая соответствующие *налоговые ставки* по сравнению с налогообложением только дохода или только потребления. Кроме того, при паритетном их сочетании возникает возможность в определенной мере компенсировать прогрессию в налогообложении доходов и в значительной мере компенсировать регрессивностью налогообложения потребления.

Литература:
Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
Ramsey F.P. Contribution to the Theory of Taxation // Economic Journal. 1927. Vol. 37. № 145. P. 47—61.
Ramsey F.P. A Mathematical Theory of Saving // Economic Journal, 1928. Vol. 38, №152. P. 543—559.
Corlett W.J., Hague D.C. Complementary and the Excess Burden of Taxation // Review of Economic Studies. 1953. № 21. P. 21—30.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГОЕМКОСТЬ ПРОДУКЦИИ
(TAX CAPACITY, TAX (SALES) RATIO)

См. также: *база налоговая; источник уплаты налогов; налогообложение; политика налоговая; налог; система налогообложения; льгота налоговая; система налоговая*

Налогоемкость продукции **(н.п.)** — один из основных показателей (коэффициентов) оценки

эффективности корпоративной налоговой политики, характеризующий общую сумму налоговых платежей хозяйствующего субъекта на единицу произведенной или реализованной продукции.

История развития *систем налоговых* большинства стран демонстрирует многогранность структуры и приоритетов налоговой политики, которая призвана стимулировать или, ограничивая деятельность хозяйствующих субъектов, обеспечивать доходы бюджета, поддерживать интересы общества. Умелое и грамотное варьирование *льготами налоговыми*, их обоснованная дифференциация позволяют воздействовать на динамику и структуру производства продукции, формируя **н.п.**

В финансовой науке до сих пор актуальна проблема поиска таких индикаторов, которые давали бы возможность наиболее точно оценить макро- и микроэкономические величины налогового воздействия на различные аспекты экономической конъюнктуры в теоретическом и практическом измерениях. Вопрос определения оценочных показателей уровня развития национальной налоговой системы — методологическая основа повышения эффективности функционирования этих систем, особенно в отношении проблемы их гармонизации.

При изучении влияния налоговой политики на определенные социально-экономические процессы используют показатель налогоемкости, отражающий отношение фактически уплаченных налогов и налоговых платежей к *базе налоговой*. Такой базой может быть совокупная добавленная стоимость, созданная в стране, которую традиционно считают источником уплаты всех налогов на макроуровне, или объем произведенной или реализованной продукции на микроуровне. Производными понятиями налогоемкости являются показатели емкости отдельных налогов или налогоемкость в определенных отраслях экономики. Эти величины целесообразно определять как соотношение фактически уплаченного налога к его налоговой базе или добавленной стоимости к фактически уплаченным налогам и налоговым платежам в определенной области.

Термин «емкость» всегда означает объем чего-либо. Это понятие нужно трактовать, прежде всего, как количественный показатель, указывающий на долю чего-то в чем-то. Соответственно термин «налогоемкость» необходимо рассматривать как количественный показатель, отражающий долю (объем) налоговых платежей в налоговой базе? и эту долю можно выразить как источник уплаты налогов (валовую добавленную стоимость, объем продукции или налоговые базы отдельных налогов и налоговых платежей). Понятие «налогоемкость» в большинстве случаев используется как микроэкономический показатель, отражающий долю уплаченных *налогов* в финансовом результате предприятия или же произведенной (реализованной) продукции. **Н.п.** — это показатель эффективности налоговой политики, характеризующий долю всех налоговых платежей предприятия, приходящуюся на единицу реализованной продукции.

На практике применяют расчет показателя налогоемкости продаж, алгоритм вычисления которого базируется на соотношении совокупных налоговых платежей к объему реализации (см. рис.).

Механизмы расчета показателей налогоемкости в теоретическом и прикладном контекстах могут различаться, в частности выделяются следующие подходы:

$$НЕ = НПС / ВДС, \quad (1)$$

$$НЕ_{(он)} = НП_{(он)} / БН_{(он)}, \quad (2)$$

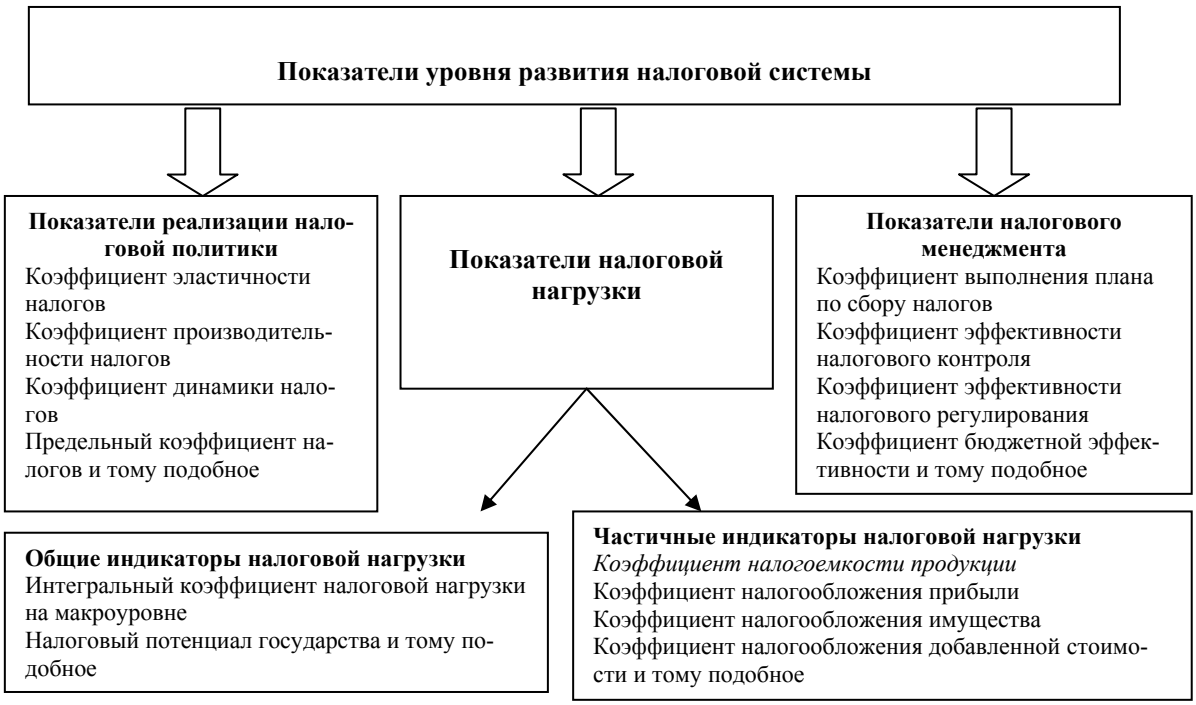
$$НЕ_{оо} = НП_{(оо)} / ДС_{(оо)}, \quad (3)$$

где НЕ — налогоемкость; $НЕ_{(он)}$ — налогоемкость отдельного налога; $НЕ_{(оо)}$ — налогоемкость отрасли экономики; НПС — налоговые поступления совокупные; ВДС — валовая добавленная стоимость; $НП_{(он)}$ — налоговые поступления отдельного налога; $БН_{(он)}$ — база налоговая отдельного налога; $НП_{(оо)}$ — налоговые платежи, уплаченные в определенной отрасли экономики; $ДС_{(оо)}$ — добавленная стоимость, созданная в определенной анализируемой отрасли экономики.

Общепринятым подходом к расчету коэффициента **н.п.** ($К_н$) на микроуровне является отношение общей суммы налоговых платежей, приходящейся на единицу объема произведенной (реализованной) продукции:

$$К_н = НП / ОП, \quad (4)$$

где НП — сумма налоговых платежей предприятия за определенный период; ОП — объем продукции за этот период.



Налогоемкость продукции среди показателей, характеризующих уровень развития системы налоговой

В налоговой теории и практике существуют другие методики расчета показателей (индикаторов) **н.п.** Так, коэффициент **н.п.** характеризует долю *налогов* в составе расходов:

$$К_{нп} = ПНВ/СВ \cdot 100, \qquad (5)$$

где $К_{нп}$ — коэффициент **н.п.**; *ПНВ* — сумма начисленных налогов и взносов в централизованные фонды, которые относятся к расходам; *СВ* — сумма операционных расходов.

При необходимости могут определяться показатели **н.п.** в зависимости от одного базового источника дохода или от нескольких базовых источников. Например, показатели **н.п.** рассчитываются в соответствии со следующими формулами:

а) для отечественного производства:

$$H_o = \left(\sum_{j=1}^{j=p} H_{бjo} \cdot t_{jo} \right) / Q_{po}; \qquad (6)$$

б) для импортного производства конкурента:

$$H_u = \left(\sum_{j=1}^{j=p} H_{бju} \cdot t_{ju} \right) / Q_{pu}, \qquad (7)$$

где H_o, H_u — показатели **н.п.** отечественного и импортного производства, $H_{бjo}$, $H_{бju}$ — объемы или размеры *j*-го базового налогового источника дохода у отечественного и импортного производства; *tjo*, *tju* — налоговые ставки на *j*-го базового налогового источника дохода для отечественного и импортного производства; Q_{po}, Q_{pu} — объем выпуска отечественной и импортной продукции в розничных ценах; *p* — число базовых налоговых источников дохода в отечественного и импортного производства.

Таким образом, оценка эффективности деятельности хозяйствующего субъекта осуществляется на основе системы показателей (индикаторов), важную роль среди которых занимает показатель **н.п.** Расчеты таких показателей позволяют спланировать в том числе суммы экономии налогов и полученных выгод с точки зрения

уменьшения возможного ущерба и расходов, которые были бы неизбежны при ведении хозяйственной деятельности без учета существующих особенностей налогообложения.

Литература

Иванов Ю.Б., Тищенко А.Н. Современные проблемы налоговой политики. Харьков: ИНЖЕК, 2006.

Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финанси. 1998. № 9. С. 27—35.

Корнус В. Оцінка регулюючого впливу системи оподаткування на економічні процеси // Актуальні проблеми економіки. 2007. № 7. С. 142—149.

Glenn A. Welsch, Daniel G. Short Fundamentals of financial accounting. Fifth edition. Illinois, 1987.

А.И. Крисоватый,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
(TAXATION)

См. также: *законодательство налоговое; налог; обязанность налоговая; отношения налоговые; плательщик налогов и сборов; сбор; система налоговая; теория налоговая классическая*

Налогообложение **(но.)** — основанный на властном подчинении процесс изъятия государством части дохода и стоимости имущества у граждан и организаций в виде *налогов* и *сборов* в обмен на исполнение государством своих функций, связанных с финансированием общественных потребностей, созданием необходимых условий для жизнедеятельности граждан и эффективного функционирования экономики.

Представитель классической теории налогообложения Ж.-Б. Сей (Jean-Baptiste Say) определял налогообложение как процесс перехода части национального продукта из рук частных лиц в руки правительства для оплаты общественных расходов или общественного потребления.

Процесс налогообложения осуществляется перманентно, причем начало его было положено введением первых налогов, а его окончание в рамках существующей концепции публичных финансов не представляется возможным. Процессу **но.** имманентна непрерывность, даже несмотря на детерминированную продолжительность жизненного цикла отдельных налогов и сборов, которые могут вводиться, трансформироваться, отменяться и заменяться иными налогами и сборами (например, в связи с исчерпанием либо исчезновением *объектов налогообложения* или с размыванием *базы налоговой*). Таким образом, непрерывность **но.** обусловлена тем, что его объектом выступает не только отдельно взятый налог или сбор, но вся *система налоговая*.

С позиций процессного подхода **но.** может рассматриваться как закрепленная действующим *законодательством налоговым* совокупность взаимосвязанных процедур установления, взимания и уплаты налогов и сборов, включающая в себя определение видов и величин *ставок налоговых*, порядок их уплаты различными *плательщиками налогов и сборов*.

Такие процедуры регламентированы налоговым законодательством, которое регулирует не только властные отношения по установлению, взиманию и уплате налогов и сборов, но применяется и к отношениям, возникающим в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Выражая динамичность налога как экономической категории, **но.** непосредственно влияет на экономический рост, поскольку это объективный экономический процесс обобществления части созданных в производстве и приращенных в обращении финансовых ресурсов в пользу общества. Таким образом, частная категория **но.** берет свое начало из производства стоимости и распределения ее денежной формы. Как процесс **но.** воплощается в понятии «*налоги*», обретая тем самым свое вещественно-предметное содержание.

Второе распространенное понимание термина **но.** базируется на постулатах институциональной теории. В соответствии с этим подходом **но.** как общественный институт представляет собой систему общественных отношений, ограниченных формальными и неформальными правилами, в рамках которых осуществляется процесс **но.** При этом принуждение является неотъемлемой характеристикой рассматриваемого общественного института, что объясняет склонность к сопротивлению *плательщиков на-*

логов и сборов по поводу выполнения ими *обязанностей налоговых*.

Несмотря на то что посредством института **но.** государство реализует свои властные полномочия, отношения государства, с одной стороны, граждан и организаций — с другой, нельзя назвать абсолютно принудительными и безвозмездными. Эти отношения возникают в результате определенного «соглашения» между государством и плательщиками налогов.

Три основных этапа развития института налогообложения.

Первый этап совпадает с периодом функционирования хозяйственных систем Древнего мира и Средних веков, отличается неразвитостью и случайным характером налогов. На этом этапе налоги и механизмы их взимания существуют в зачаточном состоянии. Возникновение налогов относят к периоду становления первых государственных образований, когда появляется товарное производство, формируется государственный аппарат — его чиновники, армия, суды. Именно необходимостью содержания государства и его институтов было обусловлено возникновение **но.** Первоначально налоги существовали в виде эпизодических сборов, носящих преимущественно натуральную форму. Подданные несли повинности личного характера (барщина, участие в походах), вносили налоги продовольствием, фуражом, снаряжением для армии. В Римской империи и в Афинах в мирное время налоги не взимались и устанавливались только во время войны. По мере развития и укрепления товарно-денежных отношений налоги почти повсеместно принимают денежную форму и становятся основным источником средств на содержание государственного аппарата. Одна из первых организованных *систем налоговых* — налоговая система Древнего Рима. Граждане Рима облагались *налогами* в соответствии с достатком на основании заявления о своем имущественном состоянии и семейном положении. Расчет суммы налога (ценз) проводился специально избранными чиновниками. Хотя единой налоговой системы в Риме еще не существовало, но уже в IV—III вв. до н.э. в Римской империи появились местные (коммунальные) налоги, уплата которых определялась лояльностью населения отдельных местностей к метрополии, военными успехами государства. Общее количество налоговых платежей в Древнем Риме превышало две тысячи. В Европе XVI—XVII вв. налоговые платежи носили характер разовых изъятий. Сбор налогов осуществляли так называемые откупщики, которые выкупали право сбора установленных налогов у государства. Разница между фактически собранной суммой налога и суммой выкупа составляла доход откупщика. Поэтому, осуществляя сбор налогов, откупщики нередко использовали и методы принуждения к *плательщикам налогов и сборов*.

Второй этап наступает в конце XVII в. — нач. XVIII в., когда развитие европейской государственности объективно потребовало замены «случайных» налогов и института откупщиков стройной, рациональной и обоснованной системой **но.** На данном этапе налоги становятся источником доходной части государственного бюджета. Происходит формирование национальных налоговых систем, в рамках которых устанавливались не только *налоги прямые*, но и *налоги косвенные*: акцизы взимались у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров, собирался подушный налог. С развитием практики установления и взимания налогов на данном этапе постепенно начинает формироваться научная теория налогообложения.

Третий этап развития налогообложения начинается с XIX в. и отличается уменьшением количества налогов, а также ростом значения права при их установлении и взимании. Постепенно с развитием финансовой науки происходит становление научно-теоретических воззрений на природу, проблемы и методики **но.** Ни одна экономическая школа, ни одна финансовая теория не обошла своим вниманием вопросы **но.** Во второй половине XIX в. многие государства предприняли попытки воплотить научные воззрения на практике. Особое место в развитии **но.** на этом этапе занимают *реформы налоговые* после Первой мировой войны, в основе которых лежали результаты научных исследований. В ходе этих реформ была заложена конструкция современной *системы налоговой*, в которой *прямые налоги*, и прежде всего *налог подоходный индивидуальный*, заняли ведущее место.

Несмотря на длительную историю развития **но.**, идеальной налоговой системы до настоящего времени не существует. Постоянные налоговые реформы, проводимые практически всеми странами, в том числе развитыми, свидетельствуют о непрекращающемся процессе определения основ и создания справедливого, соразмерного и обоснованного налогообложения.

Формирование научной теории налогообложения, его теоретическое обоснование не имеют глубоких исторических корней. Все ранние, известные представления о налогах, изложенные письменно, носили случайный и бессистемный характер. Теоретическое обоснование отношений, возникающих в процессе **но.**, началось лишь в XVII в. В это время появилась и теория **но.** — система научных знаний о сущности и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Основные направления этих теорий складывались в соответствии с направлением экономического развития общества. Теории **но.** подразделяются на две группы — общие и частные теории налогов. Теории первой группы представляют собой обобщенные разработки; к ним, в частности, относятся: *теория налога как жертвы; теория налоговая классическая; теория налоговая неоклассическая; теория налоговая обмена*; *теория уравнительной диффузии налогов.* Частные теории налогов посвящены отдельным вопросам **но.**, таким как соотношение различных налогов, количество налогов и т.д. К ним относится, например, теория единого налога.

Институт **но.**, сформировавшийся в рамках традиций и национальной культуры, обеспечивает достижение экономического результата в том случае, когда правила и нормы **но.** становятся адекватны действиям людей, осуществляющих хозяйственную деятельность. При формировании института **но.** институциональный подход предполагает интеграцию экономического, социального и юридического подходов, а также различных мотивов экономического поведения (неформальных норм, обычаев, традиций, стереотипов поведения).

С точки зрения поведенческой экономики **н.о.** является одним из инструментов влияния на выбор индивида, нарушающего в силу своих психологических особенностей принцип рациональности в различных сферах жизни. Поведенческий отклик *плательщиков налогов и сборов* как реакция на изменение *ставок налоговых* и правил **н.о.** влияет на три основных аспекта: налоговый доход, экономическую эффективность (или *бремя налоговое избыточное*), а также на макроэкономические последствия для совокупного спроса и предложения в краткосрочном периоде.

Суть подхода к **н.о.** как к балансу (компромиссу) интересов в следующем. Основными участниками отношений, которые возникают в процессе **н.о.**, являются государство и плательщики налогов и сборов. С позиции максимизации дохода государство заинтересовано в повышении *нагрузки налоговой*, тогда как плательщики налогов и сборов, напротив, заинтересованы в ее снижении. Налицо конфликт интересов. Защищая свои интересы, государство и плательщики налогов и сборов используют различные способы. При этом государство, обладая властными полномочиями, достаточно инертно, а плательщик, наоборот, мобилен. Преодоление конфликта интересов связано с необходимостью поиска компромисса (баланса) интересов субъектов **н.о.,** который представляет собой состояние взаимодействия субъектов **н.о.**, направленное на сотрудничество, при котором имеет место учет сторонами интересов других субъектов и поиск взаимоприемлемого компромисса в целях перехода взаимоисключающих интересов в непересекающиеся или в совпадающие.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Инфра-М, 1996.

Сэй Ж.-Б. Трактат по политической экономии. Экономические софизмы. Экономические гармонии. М.: Дело, 2000.

Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М.: Инфра-М, 2000.

Bastable C. Classification of taxation. In: Public Finance (First Pub. Date — 1892). Simon Publications LLC, 2003 г.

С.А. Белозеров,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДВОЙНОЕ
(DOUBLE TAXATION)

См. также: *доход как объект налогообложения; международное налогообложение; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог на прибыль; налог подоходный индивидуальный; освобождение от уплаты налогов; политика налоговая; резидентство налоговое*

Налогообложение двойное **(н.д.)** — уплата аналогичных или идентичных по способу взимания налогов с одного и того же дохода с одного и того же *субъекта налогообложения* дважды или большее количество раз. Различают двойное экономическое налогообложение и двойное юридическое налогообложение (в последнем случае — **н.д.** международное).

Экономическое н.д. предполагает налогообложение распределяемой прибыли: к ней применяется *налог на прибыль*, взимаемый на уровне ее первичного получателя, с последующим налогообложением дивидендов на уровне получателей — физических или юридических лиц (при этом с того же самого дохода второй раз взимается *налог подоходный индивидуальный* или же *налог на прибыль*). Такая ситуация ведет к избыточному уровню *нагрузки налоговой* для распределяемой прибыли в отличие от нераспределяемой, но вместе с тем стимулирует получателя прибыли направлять ее на инвестиционные цели, а не на выплату дивидендов акционерам предприятия, что может нейтрализовать **н.д.**

Юридическое н.д. (международное н.д.) — уплата аналогичных или похожих по своему способу взимания налогов с одного и того же дохода в двух или нескольких странах. Оно возникает, когда одна из стран облагает налогами субъектов внешнеэкономической деятельности в таких же обстоятельствах, когда другое государство точно так же облагает этих же самых *субъектов налогообложения* своими собственными налогами. Подобное возможно при двойном (многократном) *резидентстве налоговом* субъектов международного бизнеса либо если сразу несколько юрисдикций посчитают, что данный доход был образован именно на их территории. В последнем случае дважды (многократно) будут удержаны налоги у источника образования дохода (характерный пример — операции электронной коммерции).

Причинами возникновения международного **н.д.** могут быть следующие.

1. Неполные толкования норм и принципов международного права в налоговой области, вызывающие разночтения основных категорий, на которых основывается национальное налогообложение. К примеру, международное право не определяет понятие «резидентство» и место (страну), где данное физическое/ юридическое лицо в обязательном порядке является налоговым резидентом. Оно не дает определение *дохода как объекта налогообложения* и не классифицирует его источники. Международное право передает все полномочия в данной сфере национальному *законодательству налоговому*, что приводит к вольному толкованию основных правил *международного налогообложения* (*резидентства налогового* и налогообложения у источника образования доходов) со стороны налоговых органов различных государств.

2. Искажения и разные трактовки налоговых категорий и принципов налогообложения в национальном налоговом законодательстве со стороны национальных налоговых администраций. Из-за разных подходов к установлению *резидентства налогового* один и тот же человек, например, может быть признан налоговым резидентом Монако, постоянно проживая в собственном доме на территории данной страны (наличие постоянного жилища), одновременно являясь налоговым резидентом Франции или же Бельгии без какого-либо физического присутствия на территории последних при условии, что все доходы данного лица образуются во Франции или Бельгии (наличие центра жизненных интересов, приводящего к французскому либо бельгийскому *резидентству налоговому*).

3. Попытки распространения национальной налоговой юрисдикции за пределы соответствующей суверенной территории (excess of fiscal jurisdiction), когда налогообложение осуществляется путем игнорирования социально-экономических связей физических/ юридических лиц с данным государством. Пример подобной практики — налогообложение по принципу резидентства граждан США, проживающих долгое время за рубежом и утративших тесные связи со своей родиной (в этой стране налоговое ре-

зидентство основано на национальной принадлежности налогоплательщиков, хотя по рекомендации международных организаций от применения такой трактовки налогового резидентства было предложено отказаться еще в 1920-е гг.).

Схематически экономическое **н.д.** и юридическое **н.д.** представлено на рисунке.

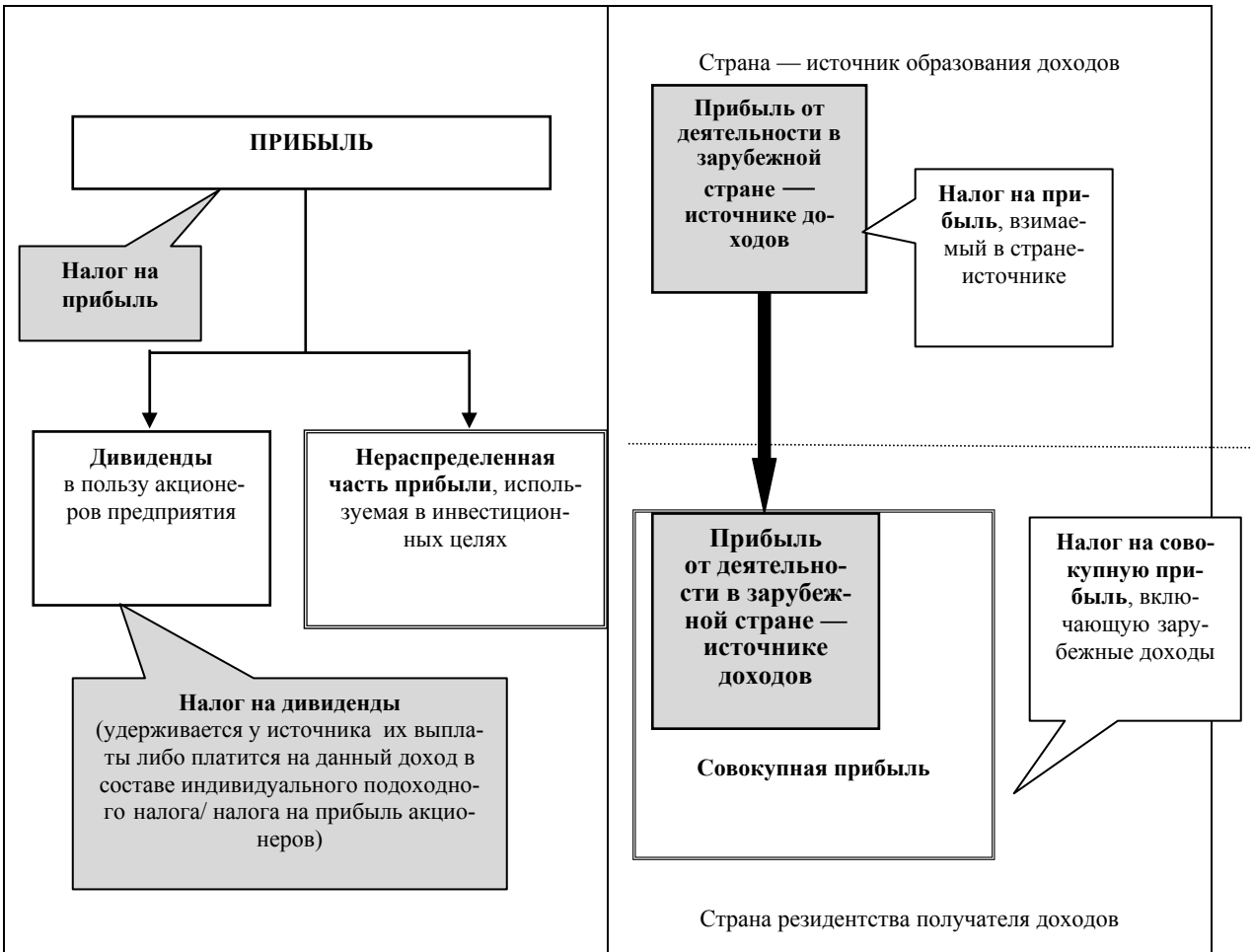


Схема налогообложения двойного

Поскольку **н.д.** увеличивает налоговые платежи за счет как минимум дважды платимых идентичных по своему способу взимания налогов с одного и того же источника доходов, то оно создает проблему для экономически активных субъектов, действующих в рамках своей национальной экономики (экономическое **н.д.**) и ведущих внешнеэкономическую деятельность (юридическое **н.д.**). Такая ситуация требует урегулирования, поскольку нарушается *нейтральность налогообложения* в пользу принятия решения о выплате дивидендов акционерам или о выходе компании на зарубежные рынки (полу-

чении физическим лицом доходов из зарубежных источников).

Для устранения экономического **н.д.** в мировой практике в национальных налоговых системах используются разные методы. Во-первых, могут быть установлены отличающиеся по величине *ставки налоговые* при налогообложении распределяемой (в виде дивидендов) и нераспределенной прибыли. В таком случае на уровне получателей дивидендов по отношению к уже обложенному в момент распределения прибыли дивидендному доходу может быть применено полное *освобождение от уплаты налогов* (так называемый импутационный метод, применяемый обычно в отношении юридических лиц — получателей дивидендов). Во-вторых, *обязательства налоговые* могут быть сняты с компании, распределяющей дивиденды, и переведены на уровень физического лица — получателя дивидендов с последующим включением данного дохода в *базу налоговую* при расчете *налога подоходного индивидуального*.

Юридическое **н.д.** устраняется (минимизируется) на основе механизмов облегчения *бремени налогового* налоговых резидентов данного государства, предусмотренных национальным *законодательством налоговым*, а также путем применения международных соглашений об устранении **н.д.** В первом случае используются методы *освобождений от уплаты налогов* (tax exemptions) и налоговых кредитов/зачетов (tax credits), при которых тем или иным способом (полностью либо частично) при определении *обязательств налоговых* в стране *резидентства налогового* получателя дохода засчитываются уже уплаченные им зарубежные *налоги* по зарубежным же доходам. Во втором случае соответствующие способы минимизации совокупных *обязательств налоговых плательщика налогов* во всех зарубежных странах извлечения доходов и в своей собственной юрисдикции *резидентства налогового* предусматриваются в международных налоговых соглашениях.

Оба способа минимизации совокупной (глобальной) *нагрузки налоговой субъекта налогообложения* при наличии международного **н.д.** обычно применяются в сочетании. Определенные виды доходов иностранных налоговых резидентов (как правило, *доходы пассивные*, образующиеся в данной юрисдикции) страна-источник облагает по пониженным *ставкам налоговым* или же полностью отказывается от права их налогообложения в соответствии с заключенным международным налоговым соглашением. В свою очередь, страна налогового резидентства гарантирует плательщику налогов полное или частичное *освобождение от уплаты налогов*, уже удержанных в зарубежной стране — источнике доходов, используя нормы регулирования внешнеэкономических операций, содержащихся в национальном налоговом законодательстве (применяются *освобождения от уплаты налогов* или налоговые кредиты/зачеты).

Известны и другие теоретические возможности урегулирования международного **н.д.** К примеру, еще в конце 1970-х на VIII Конференции, проводимой организацией «К миру на планете через закон» (World Peace Through Law Center) в Маниле, рассматривалась возможность создания Международного налогового суда. В свою очередь, шведские экономисты Г. Линденерона (Gustav Lindenerona) и Н. Маттссон (Nils Mattsson) обосновали концепцию организации Международного налогового арбитража для решения фискальных споров между плательщиками налогов и национальными налоговыми администрациями. Эти идеи хотя были поддержаны представителями свыше 150 стран мира, им не суждено было сбыться, поскольку слишком высокой оказалась инерция национальных налоговых администраций в деле гармонизации суверенных налоговых законодательств и координации налоговых политик различных стран мира. Поэтому вплоть до настоящего времени урегулирование споров национальных налоговых юрисдикций в сфере международного **н.д.** решается исключительно путем заключения международных налоговых соглашений и неуклонного соблюдения содержащихся в данных конвенциях принципов и норм международного налогового права.

В отдельных случаях для урегулирования международного **н.д.** могут быть использованы нормы международного обычного права. Международный правовой обычай служит преимущественно для предотвращения **н.д.** доходов ди-

пломатических миссий, расположенных на иностранной территории. В соответствии с нормами международного обычного права официальные работники дипломатических учреждений (посольств и консульств) освобождаются от уплаты налогов в стране местопребывания. Подобный метод *освобождений от уплаты налогов*, зафиксированный еще и в соответствующих статьях международных налоговых соглашений, если таковые имеются, передает все права на налогообложение стране гражданства дипломатов. Основными международными правовыми документами в данной области являются Венская конвенция о дипломатических сношениях 1961 г. и Венская конвенция о консульских сношениях 1963 г.

Определенным узаконенным следствием международного правового обычая можно считать и метод *освобождений от уплаты налогов*, используемый и национальным, и конвенционным правом. Юридический прецедент для его применения можно найти в истории: еще в V в. до н.э. жители колоний Западной Локриды, прибывшие сюда из Восточной Локриды, облагались налогами по месту жительства, получая освобождения от уплаты налогов у себя на родине.

Литература

Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006.

Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: СПбГУ, 2005.

Lindenerona G., Mattsson N. Arbitration in Taxation. Deventer; Boston: Kluwer Law and Taxation, 1981.

Pires M. International Juridical Double Taxation of Income. Deventer; Boston: Kluwer Law and Taxation, 1989.

Seligman E. Double Taxation and International Fiscal Cooperation: A series of lectures delivered at the Acadйmie de Droit International de la Haye. N.Y.: McMillan, 1928.

А.И. Погорлецкий,
доктор экономических наук, доцент

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ А. ВАГНЕРА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF A.H.G. WAGNER)

См. также: *закон Вагнера; льгота налоговая; минимум необлагаемый; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налогообложение; принципы налогообложения; принцип справедливости*

Наследие научное А. Вагнера **(н.н.В.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах А. Вагнера.

Адольф Генрих Готгильф Вагнер (Adolf Heinrich Gotthelf Wagner, 1835—1917) — немецкий экономист и политик, правовед, видный исследователь многих проблемных аспектов теории налогообложения, автор известных принципов налогообложения и закона о постоянном возрастании государственных потребностей.

А. Вагнер родился в 1835 г. в семье врача в Эрлангене (Германия). Высшее образование получил в университетах Гейдельберга и Гёттингена, где в 1857 г. защитил докторскую диссертацию по экономике. С 1858 по 1870 г. преподавал политическую экономию в различных учебных заведениях Германии, Австрии, Эстонии — в Высшей школе купечества в Вене, Высшей коммерческой школе Гамбурга, на кафедре статистики университета Дерпта (современный Тарту), а также в университете Фрайбурга, где читал лекции по различным отраслям государственных наук. С 1870 г. в течении 46 лет возглавлял кафедру политической экономии в Берлинском университете, где в этот период добился значительных успехов и общественного признания в области экономической науки. Вплоть до начала Первой мировой войны проекты и предложения Вагнера имели существенное влияние на формирование направлений денежно-кредитной политики Германии. Разработанные им положения доктрины социального страхования легли в основу законов об институтах обязательного социального страхования в Германии в 1882—1890 гг. Умер и похоронен Вагнер в 1917 г. в Берлине.

А. Вагнер — автор получивших широкое признание работ, в которых рассматривались вопросы банковского дела, денежного обраще-

ния, статистики, политической экономии. Его взгляды на налогообложение изложены в «Основах политической экономии» (Grundleg ung der politischen Okonomie, 1892).

На политические и экономические взгляды А. Вагнера оказали влияние воззрения О. фон Бисмарка (O. von Bismarck). Вагнер — один из известных представителей школы государственного социализма (Staats sozialismus), объединяющей постулаты экономической науки и социальной политики. В России это направление поддерживали и развивали И.И. Янжул и И.Х. Озеров.

Концепция фискальной экономики А. Вагнера. Фискальная экономика, по мнению Вагнера, включает в себя ту экономическую деятельность, которую государство должно вести для получения и использования ресурсов или фондов, необходимых для предоставления государственных услуг. Если рассматривать само государство как экономическую единицу, тогда фискальная экономика может рассматриваться как подразделение такой экономической единицы.

Для выполнения своих задач государству необходимо определенное количество экономических товаров (персональных услуг, труда, товаров и денег), которые составляют его фискальные потребности. В рыночной экономике они состоят преимущественно из денежных потребностей и отражаются в учете как государственные расходы. Для их покрытия фискальная экономика должна функционировать как доходная экономика, прибыль которой отражается в учете как государственные доходы. Эта двойная функция экономики потребления и доходной экономики, по мнению Вагнера, отражает суть фискальной экономики.

В идеале деятельность государства, по утверждению Вагнера, должна быть направлена на выполнение задач, которые признаны обществом правильными и служат его интересам. Государство может выполнять эти задачи благодаря своему фискальному властному превосходству. Необходимый доход оно получает принудительным путем, используя всеобщее налогообложение.

Однако из-за неизбежной связи между фискальными потребностями и деятельностью государства наука об общественных финансах должна обосновать три следующих условия их функционирования.

1. Организация эффективного и независимого фискального контроля, осуществляемого парламентом и необходимого для того, чтобы деятельность государства и, следовательно, его фискальные потребности были оправданны и экономически обоснованны.

2. Соблюдение экономических принципов, которое заключается в поиске компромисса между правительством (поставщиком государственных услуг) и парламентом (заказчиком государственных услуг), что, по мнению Вагнера, является наилучшим из известных способов соблюсти интересы государства и общества в определении того, чем должно заниматься государство и какие при этом требуются расходы.

3. Баланс между фискальными потребностями и национальным доходом. Вагнер утверждал, что существует такое соотношение между общественными расходами и национальным доходом, которое нельзя превышать постоянно. Закономерность увеличивающейся экспансии общественных и государственных видов деятельности становится для фискальной экономики законом растущих фискальных потребностей. При этом растут как государственные потребности, так и потребности местных властей, особенно в тех случаях, когда администрация децентрализована, а локальные органы управления хорошо организованы. Объяснение, подтверждение и причина роста фискальных потребностей заключаются, по мнению Вагнера, в социальном прогрессе общества и соответствующих изменениях в определенных сферах частной и общественной экономики. Впоследствии эти утверждения легли в основу *закона Вагнера*.

Концепция налогообложения А. Вагнера. Ключевой момент в подходе Вагнера к налогообложению заключается в том, что в отличие от предшественников он не только рассматривал налоги как техническое средство покрытия финансовых потребностей государства, но и учитывал цели *налогообложения*, относящиеся к сфере социальной политики.

Вагнер предложил ввести новый *принцип налогообложения*, помимо фискального, — принцип «социального обеспечения» (Sozialpolitisches Prinzip), согласно которому *налогообложение* является не только способом сбора доходов, но в то же время и регулирующим инструментом улучшения распределения доходов и богатства, проистекающих из свободной конкуренции. Выполнение *налогом* функции социального обеспечения позволяет, по мнению А. Вагнера, реализовать *принцип справедливости*.

Такая точка зрения привела к формированию новых взглядов на универсальность и равенство налогообложения.

Универсальность налогов у Вагнера уже не воспринимается буквально в отличие от предшественников — представителей классической теории и физиократов, которые не делали исключений для людей с минимальным прожиточным доходом. Так, по мнению Вагнера, для граждан с низким уровнем дохода, особенно для тех, кто получает доход только от собственного труда, государство может предусмотреть полное или частичное освобождение от налогообложения, обеспечивая *минимум необлагаемый*. В отличие от исключительно фискальной точки зрения освобождение от налогов здесь не способ компенсации других, более высоких налогов, а средство облегчения *налогового бремени* для бедных слоев населения.

Принцип равенства, согласно Вагнеру, реализуется в прогрессивном налогообложении в соответствии с экономическими способностями *плательщиков налогов и сборов* в противовес пропорциональному налогообложению, сторонниками которого были предшественники Вагнера. Равенство в этом смысле означает, что доходы от собственности должны облагаться более высоким налогом, чем доходы от труда, тогда как представители классической теории и физиократы не делали различий в налогообложении разных видов дохода. Для этого, по утверждению Вагнера, может использоваться прогрессивное налогообложение, дифференцированное для разных источников дохода и различных слоев населения: для более обеспеченных возможно введение дополнительных налогов: на роскошь, на собственность и капитал, на наследство, тогда как для более бедных слоев населения, наоборот, могут быть использованы *льготы налоговые*.

В свою очередь, примерами налогов, введенных для достижения социальной цели (в противовес фискальной), могут быть потребительские *налоги*, призванные ограничить потребление определенных товаров (табак, алкоголь и т.д.), а также налоги, введенные для обеспечения специальных услуг плательщикам (социальное страхование наемных рабочих).

Принципы налогообложения А. Вагнера. Он предложил девять *принципов налогообложения*, объединив их в четыре группы в зависимости от их предназначения.

(1) Финансовые принципы проистекают из потребностей фискальной экономики и соответствуют принципам, изложенным А. Смитом (A. Smith). (2) *Принципы справедливости* имеют дело со справедливым распределением *нагрузки налоговой*. (3) Это же предназначение имеют и экономические принципы, но они также затрагивают влияние налогообложения на национальную экономику. (4) Принципы *администрирования налогового* основаны на концепции и цели налогообложения и вносят свой вклад в определение стандартов системы налогообложения и их воплощения в жизнь

Закон Вагнера. Сформулирован им в книге «Основы политической экономии». В современной трактовке гласит, что общественное развитие в целом и индустриальный рост в частности должны сопровождаться неуклонным ростом доли государственных расходов в валовом национальном продукте. Это постоянное возрастание государственных расходов обусловлено тремя основными группами причин: социально-политическими, экономическими, историческими.

Исследования А. Вагнера оказали влияние на формирование экономических взглядов Дж.М. Кейнса (J.M. Keynes); отдельные аспекты этих исследований нашли свое развитие в работах Р. Масгрейва (R. Musgrave), А. Пикока (A. Peacock), Дж. Вайсмана (J. Wiseman), В. Зомбарта (W. Sombart).

Литература

Афанасьев М.П., Афанасьев Я.М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. 2009. № 3. С. 47—70.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Carver T. Notes on Adolph Wagner. // Karl Marx: later political writings Cambridge University Press, 1996. P. 227—257.

Musgrave R. A brief history of fiscal doctrine. Chapter Handbook of Public Economics (ed. by A. Auerbach &M.Feldstein) / Elsevier, 1985. P. 1—59.

Peacock A.T., Wiseman J. The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom. Princeton: Princeton University Press, 1961.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ А.А ИСАЕВА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF A.A. ISAEV)

См. также: *политика налоговая; принцип справедливости; нагрузка налоговая (налоговое бремя); источники уплаты налогов и сборов; система налоговая*

Наследие научное А.А. Исаева **(н.н.И.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах А.А. Исаева.

Андрей Алексеевич Исаев (1851—1924) — русский экономист, статистик и социолог, профессор, доктор политической экономии, один из основоположников русской финансовой науки.

Окончил юридический факультет Санкт-Петербургского университета в 1873 г. Стажировался в Лейпцигском университете по политической экономии под руководством В. Рошера (V. Rauscher) и в Гейдельбергском — под руководством К. Книса (K. Knies). В 1875 г. Исаев поступил на службу Московского губернского земства для исследования кустарных промыслов Московской губернии. Позднее изучал кустарную промышленность и артели в Германии, Франции и Швейцарии. Собранный и проработанный материал по кустарным промыслам Исаев использовал для защиты диссертации. В 1877 г. Исаев был вновь командирован за границу. В Лейпциге, Йене, Страсбурге, Берлине и Париже два года занимался политической экономией и финансовой наукой.

В 1879 г. Исаев был назначен на кафедру политической экономии и финансового права в ярославский Демидовский юридический лицей и в том же году защитил в Санкт-Петербургском университете диссертацию «Промышленные товарищества во Франции и Германии» на степень магистра политической экономии. Защита диссертации «Артели в России» на степень доктора состоялась в 1881 г. в Санкт-Петербургском университете.

После защиты докторской диссертации Исаев получил должность профессора и возглавил кафедру политической экономии в ярославском Демидовском юридическом лицее. Переехав в 1888 г. в Санкт-Петербург, Исаев в качестве приват-доцента Санкт-Петербургского университета начал чтение лекций по политической экономии и занял кафедру полицейского права в Александровском лицее. В 1889—1904 гг. читал лекции в Париже и Брюсселе. В последующие годы преподавал в Петербургском университете. После революции 1917 г. работал в Наркомфине. Умер в 1924 г. в Москве.

А.А. Исаев — автор нескольких книг и публикаций по проблемам политической экономии, теории налогов, политики налоговой, вопросам налогообложения, анализа российской финансовой статистики. Одна из лучших его работ — «Начала политической экономии» (1894) — выдержала семь изданий.

Главные достижения. Это ряд выводов, касающихся методологии финансовой науки. Исаев включает изменения в уже установленную финансовой наукой структуру учения о налогах: общую и особенную части.

> Помещая в особенную часть учения о налогах весь исторический и историко-литературный материал, касающийся подробностей устройства отдельных податей и управления ими, мы удерживаем для общего учения ту часть этого материала, которая в пределах, постановленных предлагаемой книжкой, знакомит с историей податной политики и учений о налогах.

Подход Исаева означал приближение к формированию практического направления в теории налогообложения, которое пытались решать еще со времен А. Смита (A. Smith). Этими причинами и продиктовано название работы А.А. Исаева «Очерк теории и политики налогов».

Традиции русской государственности, влияние новой исторической школы, необходимость перехода к капитализму — факторы, под влиянием которых российская экономика и финансовая наука в последней трети XIX в. преодолели общепринятые идеи экономического либерализма А. Смита и перешли к обоснованию особой роли государства в регулировании национального хозяйства., Определяя сферы государственного вмешательства, Исаев подчинял их решению проблем повышения благосостояния народа.

Финансовая наука на протяжении длительного периода времени, включая и начало XX в.,

изучала прежде всего один из главных источников государственных доходов — налоги, что нашло свое отражение в научной и учебной литературе того времени.

> Налоги суть обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления.

В этом определении налога А.А. Исаев дает его обстоятельное толкование. Далее он переходит к критике определения налога западноевропейскими финансистами (новая историческая школа) и русскими (В.А. Лебедев, И.Т. Тарасов).

В определении налога Исаев подчеркивал его правовое содержание, которое заключалось в обосновании права государства взимать налоги с граждан. Он уловил исторически различные обоснования права государства собирать налоги. Важнейшим является замечание Исаева с точки зрения методологии в определении научной категории «*налог*».

> Все налоги, какое общество бы ни взяли, имеют одинаковые признаки; этими признаками и только ими нужно воспользоваться для определения налога.

Современные ученые-финансисты четко сформулировали эти признаки и сгруппировали таким образом в развернутое определение налога, чтобы на этой основе дать классификацию налогов.

Исаев высоко оценивает А. Вагнера (A. Wagner) в изучении вопроса, что является источником налога — капитал или доход. Вагнер предложил, чтобы «все налоги были уплачиваемы из народного дохода». А.А. Исаев, убедительно аргументируя, считает, что единственным источником налога надо признать чистый доход.

Исаев дает высокую оценку крупным дополнениям, которые немецкие ученые внесли в принципы налогообложения А. Смита. Высоко оценивая принципы налогообложения Вагнера, Исаев критикует его за приоритет финансовой достаточности, который отводит на второй план *принцип справедливости*. Исаев рассматривает справедливость в обложении с точки зрения *политики налоговой*. Учение о справедливости в налоговой политике должно содержать ответы на два вопроса: (1) кто должен платить налоги? и (2) как достигнуть уравнительности при распределении налогов между плательщиками, с помощью какого принципа — пропорционального или прогрессивного? Такая постановка вопроса для современной России приобрела особую актуальность.

Равномерности обложения можно достигнуть, введя принцип прогрессивного налогообложения. Исаев считает, что немецкая школа добилась в этом вопросе наиболее продуктивных результатов.

> Установляя податные тягости, государство должно стремиться к тому, чтобы не ухудшить плательщику образа жизни, который стал для него привычным. Пропорциональные налоги не удовлетворяют этому требованию, ибо одна и та же сумма налога возлагает на разных плательщиков неодинаковые тягости... Поэтому справедливо только прогрессивное обложение... Исчисление прогрессии не может быть свободно от произвола. Как бы ни был велик произвол в числовых определениях прогрессивных налогов, он все-таки меньше, нежели тот произвол, который влечет за собой пропорциональное обложение...

Исаев обосновывает «принцип пощады» в обложении, руководствуясь теорией равенства жертвы Д.С. Милля (D.S. Mill).

> Отрешившись от выгод отдельных классов, государство имеет неодинаковые обязанности относительно различных общественных групп. Те, которые занимают высшие экономические ступени, могут, раз поднявшись на них, благодаря государственному быту, обойтись без непрестанного содействия государства... Не таковы классы, занимающие низшие ступени экономической лестницы: существующих государственных учреждений недостаточно для возвышения их до того уровня, который соответствует идее общего блага. Поэтому государство обязано посвящать большую часть своих мероприятий воздействию на судьбы этих классов. Отсюда мы получаем принцип пощады в обложении. Этот принцип определяет, сколько гражданин может уделять государству из своего хозяйства. Чем ниже имущественный уровень, чем менее прочны источники доходов подданных, тем в более широких размерах должен быть применен принцип пощады. А потому чем богаче гражданин, тем более обязан своим богатством существованию государства... Отсюда — принцип прогрессивности обложения, определяющий, сколько гражданин должен отдавать государству.

Вместе с тем проф. И.А. Майбуров считает, что применение на практике принципа «пощады в обложении» Исаева до сих пор остается проблемным вопросом. Можно предположить, что

доктор политэкономии Исаев использовал этот принцип как методологический прием в аргументации прогрессивного обложения.

А.А. Исаев критикует модели *систем налоговых* наиболее известных финансистов своего времени — А. Вагнера, А. Шеффле (A. Schaffle) и Л. Штейна (L. Stein) — за множественность налогов, сложность их конструкций. Исаев дает обоснование своей модели *системы налоговой*:

> Податная система только тогда удовлетворяет требования научной мысли, когда состоит из налогов, предмет которых позволяет судить о платежной силе частного хозяйства и о характере его доходов, так как только эти условия определяют, сколько гражданин может и должен отдавать государству. Все налоги на потребление... вовсе не отвечают этим требованиям.

Податная система должна состоять из налогов двух классов: (1) подоходных, падающих на производство, и (2) покапитальных, падающих на имущество. Исаев предвидит трудности введения двуклассной модели налогов, но считает, что он построил модель, которая удовлетворяла бы требованиям справедливости и общественного хозяйства.

В чем же состоит абстрактность модели налоговой системы А.А. Исаева?

Развитые страны мира, а тем более Россия (*налог подоходный индивидуальный* отсутствовал) к концу XIX в. не созрели к таким радикальным, революционным преобразованиям в силу социально-экономических, социально-политических причин. Важно отметить, что отсутствовало моральное чувство долга относительно уплаты налога в пользу государства. Прежде чем построить двуклассную модель по Исаеву, нужен был достаточно длительный исторический период для эволюционных преобразований и в самой финансовой (налоговой) системе государства. Но как ни критиковали А.А. Исаева современники, включая П.П. Гензеля, за его абстрактную модель, можно считать, что к XXI в. абстрактная модель Исаева, построенная на теоретической основе, содержащая прогнозные очертания будущей *системы налоговой*, становится реальностью. Можно констатировать, что развитые страны мира (ОЭСР) достигли кардинального упрощения своих систем.

Процесс переложения налогов во второй половине XIX в. принял такие масштабы, что правительством были востребованы рекомендации финансовой науки, которые состояли в ответе на вопрос, кто и в каких размерах фактически несет *налоговое бремя*. Исаев обстоятельно рассмотрел вопрос о *переложении налогов*, дал историю вопроса, детально проанализировал теории и выводы новой исторической школы. Историческая заслуга Исаева состоит в систематизации теорий переложения налогов. Используя абстрактный подход, он придавал исключительное значение практической стороне вопроса.

В вопросе о переложении налогов Исаев ценил Вагнера за то, что вопросы переложения он перевел в практическую плоскость, считал, что анализ переложения становится необходимостью, так как только выводы теорий переложения могут служить руководящим началом в налоговой политике. Но Вагнер считал, что каждый налог несут на себе слабейшие члены общества:

> Стремление переложить налог может быть одинаково сильно у всех плательщиков, но возможность переложить его не одна и та же у плательщиков разных общественных классов. Рассматривая вопрос переложения, мы видим борьбу двух сторон, из которых одна стремится переложить, другая — препятствует переложению... победа принадлежит сильнейшим.

Ошибочный методологический подход Вагнера, поддержанный Исаевым, «ведет в сущности к отказу от анализа, от детального изучения влияния каждого налога на образование цены». Исаев не ограничился историческим и критическим анализом теории переложения, он создал авторскую модель *переложения налогов*. П.П. Гензель в «Библиографии финансовой науки» (1908) дал оценку модели Исаева, отмечая, что она «неудовлетворительна с практической и теоретической точек зрения».

Тема исчисления *налогового бремени* никогда не теряла своей актуальности. Исаев подошел к решению данного вопроса, исходя из размеров потребностей массы народа, с одной стороны, и из целей, на которые затрачиваются налоги, — с другой. Он представил шесть условий (элементов), состоящих из трех рядов, «знакомство с которыми позволит решить вопрос о степени тяжести налогов» (см. табл.).

Условия для исчисления налогового бремени по Исаеву

1-й ряд	*2-й ряд*	*3-й ряд*
А. Уровень потребностей массы населения Б. Цели, на которые затрачиваются налоги	А. Отношение роста населения к увеличению общественного дохода Б. Перемены в распределении общественного дохода	А. Рост производительности труда Б. Характер внутренней политики

Исаев установил взаимосвязи и зависимости между условиями указанных рядов. От условий 2-го и 3-го рядов зависят повышение уровня потребностей народа, т.е. рост уровня его благосостояния. На рост потребностей народа оказывает влияние опережение роста народного дохода по сравнению с ростом народонаселения. При его равномерном росте требуется распределение народного дохода в пользу бедных, при сокращении в нем доли богатого населения. Конечные факторы, от которых зависит повышение потребностей, образуют третий ряд. Во-первых, степень возрастания производительности труда определяет темпы увеличения общественного дохода. Во-вторых, перемены в распределении национального дохода Исаев связывал с вмешательством государства в экономические отношения.

Таким образом, чтобы определить уровень налогового бремени, необходимо было провести фундаментальное экономико-статистическое, социально-политическое исследование, которое сам Исаев не предпринимал и не мог предпринять в силу отсутствия в то время необходимого экономического инструментария. В современных условиях такие расчеты реальны и необходимы, они привлекают многофакторностью анализа. Нельзя отвергать и статистические методы определения налогового бремени. Они необходимы при проведении текущей налоговой политики и бюджетной, а расчеты на основании идей, заложенных в методике Исаева, возможны для определения тенденций будущих финансовых реформ.

Н.н.И. заслуживает современного осмысления и развития поставленных проблем теории и практики *налогообложения*.

Литература

Исаев А.А. Начала политической экономии. 7-е изд. СПб., 1908.

Исаев А.А. Наши финансы и подоходный налог. СПб., 1887.

Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Юрайт, 2012.

В.М. Пушкарева,
доктор экономических наук, профессор

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ ДЖ. КЕЙНСА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF J.M. KEYNES)

См. также: *доходы бюджета налоговые; налог; налогообложение; политика налоговая; регулирование налоговое; реформа налоговая; стабилизатор налоговый встроенный*

Наследие научное Дж. Кейнса **(н.н.К.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах Дж. Кейнса.

Джон Мейнард Кейнс (John Maynard Keynes, 1883—1946) — английский экономист и государственный деятель, основатель новой теории государственного регулирования экономики, обосновывающей необходимость активного вмешательства государства в экономику и впоследствии названной его именем.

Дж. Кейнс родился в 1883 г. в Кембридже (Англия) в семье преподавателя экономики Кембриджского университета Дж. Н. Кейнса. Его мать Ф. Кейнс была дочерью министра и в 1932—1933 гг. занимала пост мэра Кембриджа. В 1897 г. Кейнс поступил в Итонский колледж; позднее, в 1902 г., он перевелся в Королевский колледж Кембриджского университета, где его преподавателем был А. Маршалл (A. Marshall), который сыграл важную роль в увлечении Кейнса экономической наукой.

Начиная с 1906 г. и до окончания университета в 1908 г. Дж. Кейнс работал клерком в Министерстве по делам Индии. В 1908 г. по предложению А. Маршалла он начинает преподавать экономику в Кембридже. В 1909 г. он публикует свою первую статью в Economic Journal, редак-

тором которого он был на протяжении 24 лет, начиная с 1913 г. Также в 1913 г. выходит его первая книга «Денежное обращение и финансы в Индии» («Indian Currency and Finance»). Во время работы в министерстве он подготовил диссертацию по математике, которая вышла в 1921 г. в виде монографии «Трактат о вероятности» («Treatise on Probability»).

Банковский кризис, разразившийся в августе 1914 г., вызвал необходимость борьбы за сохранение золотого стандарта, в чем Кейнсу удалось сыграть немаловажную роль. Результатом этого стало назначение Дж. Кейнса на работу в казначейство Великобритании, где он прослужил до 1919 г., до возвращения в Кембридж, где получил место казначея в Королевском колледже.

В декабре 1919 г. в ответ на заключение в Версале мирного соглашения Кейнс опубликовал исследование «Экономические последствия мира» («The Economic Consequences of the Peace»), которое принесло ему первый серьезный успех и авторитет как экономисту. Также Дж. Кейнс проявлял интерес и к событиям в России, в частности к проводимому в стране в то время экономическому эксперименту. Результатом этого стала публикация в 1925 г. статьи «Беглый взгляд на Россию» («Short View on Russia»).

Политическая деятельность Дж. Кейнса началась с назначением его в 1929 г. на пост члена комитета по финансам и промышленности, а затем, в 1930 г., членом экономического консультационного совета при правительстве Великобритании. На фоне этой деятельности формировались идеи Кейнса, послужившие основой для последующей кейнсианской революции. В 1930 г. выходит его работа «Трактат о деньгах» («A Treatise on Money»), в 1933 г. — «Средства процветания» («The Means to Prosperity»), которые считаются предварительным этапом к его знаменитой работе «Общая теория занятости процента и денег» («The General Theory of Employment, Interest and Money»), которая вышла в феврале 1936 г.

В 1939 г. после продолжительной болезни Дж. Кейнс возвращается к научной и преподавательской деятельности. В 1940 г. он становится членом консультативного комитета по военным проблемам при казначействе Великобритании. Во время войны Кейнс принимает активное участие в разработке Бреттон-Вудского соглашения и создании Международного валютного фонда. В марте 1946 г. он участвовал в открытии МВФ. Вскоре, в апреле 1946 г., Дж. Кейнс умер. Похоронен в Вестминстере.

Дж. Кейнс — автор работ, в которых рассматриваются различные аспекты экономики, в частности экономической теории, экономической политики государства, денежного обращения, а также математики и философии. Его взгляды на *политику налоговую* и *налогообложение* изложены в работах «Обесценение валюты как метод налогообложения» («The Inflation of Currency as a Method of Taxation»), 1922 г., «Средства процветания», 1933 г., и «Общая теория занятости процента и денег», 1936 г.

Экономические взгляды Дж. Кейнса сформировались под влиянием работ Т. Мальтуса (T. Malthus), К. Маркса (K. Marx), А. Маршалла (A. Marshall), А. Пигу (A. Pigou), Д. Рикардо (D. Ricardo) А. Смита (A. Smith).

Концепция фискальной политики Дж. Кейнса. Существует два основных направления, посредством которых государство может влиять на экономику, — фискальная политика и монетарная политика. Дж. Кейнс поддерживал оба этих направления, однако считал, что фискальная политика более эффективна.

В своей книге «Общая теория занятости процента и денег» он относил налоговую политику к числу объективных факторов, оказывающих влияние на склонность к потреблению. В частности, Кейнс отмечал, что, поскольку на стимулы к сбережению участников экономического процесса влияет предполагаемый доход, эти стимулы зависят не только от нормы процента, но и от налоговой политики правительства. В этой же работе он определял, что «подоходный налог, особенно в тех случаях, когда существуют резкие различия в ставках обложения «заработанных» и «незаработанных» доходов, налог на приносимую капиталом прибыль, налог с наследства и другие налоги, играет не менее важную роль, чем норма процента».

Все инструменты фискальной политики (государственные расходы, налоги и трансферты) в отличие от изменений нормы процента, по мнению Кейнса, имеют мультипликативный эффект воздействия на экономику. Поэтому правительству следует осуществлять экономическое регулирование при помощи инструментов именно фискальной политики, и прежде всего с помощью изменения величины государственных расходов, поскольку они имеют наибольший мультипликативный эффект.

Согласно Кейнсу, когда экономика находится в стадии рецессии, первоочередные действия правительства заключаются в увеличении государственных расходов. При этом он отмечал, что правительство в целях стимулирования экономики также может снижать *налоги*, однако рост государственных расходов предпочтительнее, поскольку правительство тратит все свои деньги, тогда как граждане могут сберегать часть средств, оставшихся в их распоряжении после сокращения *налогов*.

И наоборот, правительства, по мнению Кейнса, должны сокращать расходы и/или увеличивать налоги в ситуации, когда экономика находится на стадии инфляционного разрыва, представляющего собой превышение совокупного спроса над совокупным предложением.

В этом заключается основное отличие кейнсианской теории в сфере фискальной политики от исследований классической экономики, которые рассматривали регулирование государственных расходов как инструмент, эффективный лишь в краткосрочной перспективе (см. *Теория налоговая классическая*).

Ведущее значение Кейнс отводил недискреционной фискальной политике (в противовес дискреционной), а именно действию «встроенных стабилизаторов» — автоматически действующих норм, которые вступают в действие без необходимости принятия каких-либо специальных шагов со стороны правительства. Основные автоматические стабилизаторы, по мнению Кейнса, — трансфертные платежи и налоговая система, прежде всего прогрессивные налоги (см. *Стабилизатор налоговый встроенный*). В целом кейнсианская модель экономического равновесия предполагает, что стабилизирующая роль фискальной политики связана с ее воздействием посредством изменения совокупных расходов (совокупного спроса) на равновесный чистый национальный продукт.

Концепция прогрессивного налогообложения Дж. Кейнса. Согласно Дж. Кейнсу, один из основных источников финансирования увеличения правительственных расходов — прогрессивные налоги. Обоснования ученого базировались на потребности в росте расходов. Домашние хозяйства с низким уровнем доходов тратят практически весь их доход, а домохозяйства с более высоким уровнем доходов сберегают их большую часть, не создавая спроса. Экономике для выхода из состояния рецессии или депрессии важны, по мнению Дж. Кейнса, в первую очередь расходы, а не сбережения. Если расходы недостаточны, то значительные объемы сбережений препятствуют экономическому росту, поскольку не вкладываются в производство и представляют собой пассивный источник дохода. Поэтому их излишек необходимо изымать с помощью налогов, в частности посредством *налога подоходного индивидуального*, в целях финансирования за счет полученных средств инвестиций, а также текущих государственных расходов.

В целом Кейнс не выступал за полное уравнивание доходов, однако считал, что неравенства в доходах, которые существовали в его время, были чрезмерны. Перераспределение дохода в целях устранения этих неравенств, по его мнению, могло быть достигнуто посредством использования прогрессивного налога на доход и налогов на наследство, которые существовали в Англии до начала Второй мировой войны и были введены в США в 1940-х.

Прогрессивные налоги сокращают располагаемый доход для богатых в большей степени, чем для бедных, и, следовательно, сокращают неравенство доходов различных слоев населения. Это приведет к тому, что располагаемый доход менее зажиточных граждан, составляющих основную массу занятого населения, увеличится, что, в свою очередь, приведет к расширению внутреннего рынка и повышению уровня занятости. Последнее, согласно теории Кейнса, является важным условием достижения экономического роста. Для более зажиточных слоев населения налоги будут инструментом изымания части дохода, который впоследствии будет использоваться правительством для увеличения расходов.

По мнению Кейнса, снижение нагрузки налоговой уменьшает *доходы бюджета налоговые* и обостряет экономическую неустойчивость. А использование прогрессивного метода налогообложения, которое действует как встроенный стабилизатор, способствует сглаживанию этого процесса: во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые поступления, а при рецессии налог уменьшается быстрее, чем сокращаются доходы, и тем самым достигается относительно стабильное социальное положение в обществе.

По мнению Дж. Кейнса и значительного числа его последователей, именно *политика налоговая*, предусматривающая прогрессивное налогообложение доходов, способна обеспечить экономическую целесообразность и социальную справедливость при налогообложении.

В целом положения теории Дж. Кейнса успешно применялись на практике накануне Второй мировой войны; они определенным образом способствовали выводу из состояния депрессии экономик ведущих капиталистических стран.

Исследования Дж. Кейнса оказали влияние на формирование экономических взглядов многих экономистов, в числе которых Дж. Тобин (J. Tobin), Дж. Стиглиц (J. Stiglitz), Дж. Акерлоф (G. Akerlof), Х. Мински (H. Minsky), Дж. Хикс (J. Hicks).

Литература

Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, 2011.

Розмаинский И.В., Холодилин К.А. История экономического анализа на Западе. СПб.: ВШЭ, 2012.

Keynes J.M. The Means to Prosperity. London: Macmillan, 1933.

Moggridge D. Maynard Keynes: An Economist's Biography. Routledge, 2002. 992 p.

Murad A. What Keynes Means. Rowman & Littlefield, 1962.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ И.Х. ОЗЕРОВА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF I.H. OZEROV)

См. также: *доходы бюджета налоговые; доходы бюджета неналоговые; классификация налогов и сборов; культура налоговая; налог; налог прямой; налог подоходный индивидуальный; налогоспособность; принцип справедливости; система налоговая; эластичность налогообложения*

Наследие научное И.Х. Озерова (*н.н.О.*) — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах И.Х. Озерова.

Иван Христофорович Озеров (1869—1942) — русский финансист, экономист, статистик, профессор Московского и Петербургского университетов, член Государственного совета от университетов и Императорской академии наук (1909), один из основоположников русской финансовой школы.

По окончании юридического факультета Московского университета был оставлен на кафедре финансового права. Первым научным руководителем И.Х. Озерова был профессор Московского университета И.И. Янжул. После двух лет работы в университете И.Х. Озерова отправляют в научную командировку в Германию, Англию, Францию, Швейцарию, где он собирает материал об особенностях развития налоговых систем и основных принципах финансового права. В 1898 г. Озеров получает степень магистра за диссертацию «Подоходный налог в Англии и экономические и общественные условия его существования». В 1900 г. защищает докторскую диссертацию «Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии». В 1903 г. Озеров был назначен профессором в Московском университете по кафедре финансового права. В 1907 г. совет юридического факультета избирает его профессором Петербургского университета по той же кафедре.

В 1919 г. И.Х. Озеров возобновил чтение лекций в ведущих университетах страны, тесно сотрудничает с журналом «Экономист», работает в Наркомате финансов и участвует в организации и проведении реформ финансов, государственных займов.

В начале 1930-х Озеров был сослан на Соловки. В 1936 г. его поместили в дом престарелых ученых в Ленинграде. Умер И.Х. Озеров в блокадном Ленинграде 10 мая 1942 г. Похоронен в братской могиле на Пискаревском кладбище.

Научные труды И.Х. Озерова — работы по основным проблемам финансовой науки, государственным доходам и бюджету. Особое место занимают труды по вопросам прямого обложения, подоходного налогообложения. Главный труд — учебник «Основы финансовой науки» (университетский курс, шесть изданий в 1905—1923) Первое издание учебника был удостоено премии генерала-адъютанта С.А. Грейга (министр финансов России в 1878—1880) по поли-

тической экономии, учрежденной Императорской АН и присуждаемой один раз в пять лет.

Главные достижения. На рубеже XIX—XX вв. среди русских ученых-финансистов возникло новое социологическое направление, у истоков которого стояли А. Вагнер (A. Wagner), А. Лориа (A. Loria), Э. Селигман (E. Seligman) и Т. Веблен (T. Veblen). Возглавив социологическое направление в России, Озеров начал разрабатывать проблемы институционализации групповых интересов. Он считал, что необходимо изучать финансовую структуру хозяйства, «как она слагается на данном экономическом фоне под влиянием движений социальных групп».

В главе о приемах изучения финансовой науки («Основы финансовой науки») Озеров начинает с интереса (экономического) как исходной точки исследований, как методологического приема.

> В финансовой науке мы объединяем интересы в группы... Если мы возьмем за исходный пункт группу, то это нам облегчит работу прослеживания влияния интересов на строение финансовых институтов... Наша финансовая структура — результат борьбы разных общественных групп.

Озеров усиливает значимость общественных групп:

> Поскольку экономические отношения создают общественные группы, постольку они определяют и распределение налогового бремени в населении.

Обобщая роль и значение общественных групп, И.Х. Озеров пишет:

> Только опираясь на социальную группу, мы можем подметить некоторую закономерность в сфере финансовых явлений... Социальные группы покоятся на общности производственных отношений и связаны единством дохода, основной мотив их движения — самосохранение: каждая группа хочет как можно меньше участвовать в несении налогового бремени и, наоборот, сбросить как можно больше на другие: но это стремление умеряется другими мотивами, другими группами.

Основополагающая заслуга Озерова заключалась в последовательности применения социологического метода в трактовке эволюции *налога подоходного индивидуального* и формирования в нем начал прогрессии.

Учебник Озерова состоит из двух выпусков. В первом («Учение об обыкновенных доходах») автор анализирует государственные доходы и классифицирует их (домены, регалии, леса, железные дороги и т.д.). Дается анализ каждого вида государственного дохода с использованием историко-сравнительного материала по России, США, Пруссии, Австралии и т.д. Озеров прослеживает эволюцию доходных финансовых институтов, причины их смены, рассматривает вопросы повышения доходности государственных финансовых институтов. В учении о налогах и сборах дает обстоятельный анализ первой части учения — общую теорию налогов. Во второй части представлена особенная часть учения о налогах, которая предполагает рассмотрение каждого *налога* в отдельности: поземельное обложение, подомовой налог, налог на денежный капитал, подушный налог, квартирный налог, промысловое обложение, подоходный налог, налоги на роскошь, налоги на потребление (косвенные) с оценкой их роли с точки зрения социальной справедливости. Эволюция каждого вида налога на потребление прослеживается в соответствии с изменениями в законодательстве страны (Россия, США, Германия, Франция и т.д.).

Во втором выпуске работы «Основы финансовой науки» Озеров исследует вопросы бюджета, форм взимания, местных финансов, государственного кредита. Особенность работы состоит в том, что теория бюджета сопровождается развернутой историей становления бюджетного дела в западноевропейских странах. Внимание автора особо сосредоточено на финансовых преобразованиях в России (1862—1912).

> Цель бюджета и росписи — держать расходы в равновесии с доходами, так как только при таком условии возможно правильное ведение государственного хозяйства.

Вывод ученого сводится к тому, что расходы бюджета должны быть всегда в равновесии с доходами. Это золотое правило — залог для здорового сбалансированного бюджета. Исторический обзор бюджетного дела Российской империи показывает, что дефицит бюджета всегда был самым уязвимым финансовым вопросом для страны.

В общей теории налогов Озеров анализирует основные проблемы, делает анализ ее основ-

ных положений. В качестве введения определяет понятийный аппарат.

> Налоги есть принудительный сбор, взимаемый с лиц, находящихся на известной территории, для покрытия общих расходов государства... Источником налога служит или доход или имущество.

Озеров отвергает пропорциональное обложение, построенное на теории эквивалентности услуг. Теории прогрессивного обложения он группирует в пять типичных групп: (1) теория *налогоспособности*; (2) теория, обосновывающая прогрессивность обложения на социально-политической точке зрения; (3) теория общего возмездия; (4) специального возмездия и (5) теория австрийской школы, выводящая справедливость прогрессивного обложения из теории ценности.

Озеров, раскритиковав аргументацию представленных групп теорий прогрессивного обложения, дал свое обоснование:

> Прогрессивное обложение есть результат известных современных общественных отношений и под влиянием этих сил в обществе и литературе создается предрасположение к теории налогоспособности и к прогрессивным формам обложения.

В общей теории налогов Озеров анализирует и критикует существующие подходы к классификации налогов на прямые и косвенные. Он отказывается давать классификацию, но все же условную предлагает: (1) налоги на потребление — косвенные; (2) на владение — прямые и (3) на обращение.

Он считает, что эта классификация не имеет научного значения. Используя социологический подход, ученый прогнозирует тенденцию будущего развития:

> Развитие налоговых форм идет не в направлении от косвенных к прямым, а одновременно по всем трем отделам... от грубых форм к более усовершенствованным... Развитие идет по волнистой линии, так как оно зависит от коалиции групп: где новые общественные силы находят благоприятную почву, они выступают со своими требованиями и проводят их, оставаясь пока спокойными на других позициях, где они не рассчитывают на благоприятный исход.

Негативное отношение И.Х. Озерова к косвенному налогообложению связано с чрезмерным повышением акцизных налогов на спирт и табак, которое всегда отрицательно сказывалось на экономическом положении простого народа.

Эволюционное происхождение налоговой системы нашло свое отражение в ее определении И.Х. Озеровым:

> Взаимно связанная совокупность налогов, сложившаяся в данном государстве под влиянием всех социально-политических, экономических и финансовых влияний, носит название налоговой системы. Каждая страна, каждая эпоха имеет свою налоговую систему

Озеров сформулировал гипотезу дифференциации налоговой системы:

> В известный момент развивающаяся количественно и качественно дифференциация национального дохода, как следствие возрастающего разделения труда, ведет с необходимостью ко всеобщей и большей специализации обложения и к усложнению налоговой системы, и поэтому можно говорить о законе дифференциации налоговой системы...

Озеров был убежден, что при построении налоговой системы нужно «по возможности избегать вредного влияния обложения на производство». Но, с другой стороны, он писал, что

> вырастает воззрение на налог как орудие экономических и социальных реформ и особенно подчеркивается некоторыми роль налога как социального реформатора в целях перераспределения имущества, поддержания одних форм промышленности и развития других

Преимущества *налогов прямых* и недостатки *налогов косвенных* были убедительно обоснованы Озеровым:

> Прямые налоги, являясь оценочными, дают доход, по общему правилу, более верный и определенный, чем косвенные... Прямые налоги... в большей степени соразмеряются с действительной платежной способностью подданных, чем налоги косвенные. Прямые налоги не требуют таких расходов на взимание, как косвенные...

Предметом дискуссий в финансовой литературе был вопрос о значении *налога подоходного индивидуального* в бюджетной системе государства. В русской финансовой науке самым убежденным сторонником определяющей роли этого

налога был Озеров. В своих трудах «Подоходный налог в Англии» (1900) и «Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии» (1899) И.Х. Озеров, применяя социологический подход, дал подробный анализ тех экономических и общественных условий, под влиянием которых совершается переход от прямых объектных налогов к субъективному подоходному налогу.

Глубина и актуальность творческого наследия проф. Озерова подтверждаются переизданием его работ в XXI в. В 2008 г. переиздана работа «Основы финансовой науки», в 2005 г. — «Как расходуются в России народные деньги».

И.Х. Озеров был убежден, что многое зависит от правительства, что дальновидное правительство будет строить экономическое благополучие России «на естественном его фундаменте — благосостоянии русского мужика.

Литература

Озеров И.Х. Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии. СПб., 1899.

Озеров И.Х. Как расходуются в России народные деньги. М., 1907.

Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах. Вып. 1. М., 1911. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания, местные финансы, государственный кредит. М.: Юр-ИнфоРПресс, 2008.

Озеров И.Х. Очерки экономической и финансовой жизни. М., 1904.

Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии. М., 1900.

В.М. Пушкарева,
доктор экономических наук, профессор

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ Ж.-Ш. СИСМОНДИ

(SCIENTIFIC HERITAGE OF J.C.L. SIMONDE DE SISMONDI)

См. также: *налог; налог земельный; налогообложение; наследие научное А. Смита; принципы налогообложения; принцип справедливости; теория налога как жертвы; теория налоговая обмена*

Наследие научное Ж.-Ш. Сисмонди **(н.н.С.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах Ж.-Ш. Сисмонди.

Сисмонди Жан Шарль Леонар Симонд (de Sismondi Jean Charles Léonard Simonde, 1773—1842) — швейцарский экономист, историк, эссеист, сторонник глубокого вмешательства государства в экономику и внедрения системы участия рабочих в прибылях, автор теории налога как «наслаждения».

Ж.-Ш. Сисмонди родился в 1773 г. в семье протестантского пастора в Женеве (Швейцария). По окончании духовного кальвинистского коллегиума он поступил в университет на исторический факультет, однако из-за материальных затруднений в семье он, не окончив учебу, поступил на работу банковским клерком в г. Лион (Франция). Восстание лионского населения против национального конвента в 1793 г. вынудило его бежать обратно в Женеву, но здесь также разразилась революция. Отец и сын Сисмонди попали в тюрьму за свои аристократические симпатии. Немногим позже в этом же году вся семья эмигрировала в Англию, где они оставались до 1794 г. и где Ж.-Ш. Сисмонди познакомился с учением А. Смита (A. Smith), которое оказало значительное влияние на дальнейшее развитие его экономических взглядов.

После возвращения в Женеву в связи со сложным материальным положением семья Сисмонди приняла решение эмигрировать в Италию, где в Тоскане они стали заниматься фермерским хозяйством. Затем в 1798 г. Сисмонди возвращается в Женеву, где в 1801 г. выходит его первая книга «Картина сельского хозяйства Тосканы» («Tableau de l'agriculture Toscane»), а в 1803 г. — первая работа по политической экономии «О коммерческом богатстве, или Принципы политической экономии в свете торгового законодательства» («De la richesse Commerciale, ou Principes d'économie politique, appliqués a la législation du commerce»). Эти труды, где он выступил приверженцем воззрений А. Смита, принесли ему известность как экономисту.

Вскоре Сисмонди был приглашен императором Александром I возглавить кафедру политической экономии Главной школы Вильны (совр. Вильнюс), однако он отказался от этого, равно как и от предложения возглавить кафедру в Сорбонне. Позже Сисмонди совершил целый ряд путешествий по Италии и Германии, собирая материалы для своих экономических и исто-

рических работ. До конца своей жизни он продолжал жить и работать в пригороде Женевы Шен-Бужри. В 1842 г. Ж.-Ш. Сисмонди умер, похоронен на кладбище в Шен-Бужри.

Сисмонди — автор более 70 томов по истории, политической экономии, экономической теории. Основные работы, где изложены его взгляды на налогообложение: «Политическая экономия» (1815) и «Новые начала политической экономии, или О богатстве в его отношении к народонаселению» (1819).

На ранние работы Сисмонди оказали большое влияние взгляды А. Смита и Д. Рикардо, однако позднее, после посещения Англии в 1815 г., он стал свидетелем постигшего страну тяжелого экономического кризиса. По заявлению самого Сисмонди, это произвело коренную перемену в его экономических воззрениях, заставив усомниться в верности многих положений А. Смита, Д. Рикардо и Т. Мальтуса. Отражением этой перемены стали его сочинения «Новые начала политической экономии» и «Этюды по политической экономии» (1837).

Подходы Ж.-Ш. Сисмонди к налогообложению. С позиций современных теорий налогообложения Сисмонди определял налог с точки зрения *теории обмена* и *теории налога как жертвы*.

В рамках *теории обмена* он рассматривал налог как плату за услуги государства. По его мнению, налогообложение должно рассматриваться гражданами как плата за личную защиту и защиту имущества, предоставляемую государством. *Принцип справедливости*, таким образом, реализуется в том, чтобы богатые слои населения в большей степени способствовали поддержанию такого общественного порядка, уплачивая больше налогов, поскольку большая часть общественных издержек идет на защиту зажиточных граждан от бедных.

В рамках сформулированной им теории наслаждения Сисмонди утверждал, что налог есть жертва, но в то же время он есть и благо, если услуги государства приносят больше наслаждений в сравнении с той жертвой, ценой которой эти наслаждения получают. Под наслаждениями он понимал общественные услуги, предоставляемые государством. Поэтому следует отказываться от наслаждения, если оно дорого, а также если покупка его затрагивает необходимое. В результате Сисмонди приходит к выводу, что только народный доход, а не народный капитал может служить источником налога, а следовательно, с ним должны соизмеряться государственные расходы. Это утверждение нашло отображение в следующих принципах налогообложения, сформулированных Сисмонди:

(1) отказ от использования налогообложения капитала в пользу налогообложения дохода;
(2) обязательное наличие *минимума необлагаемого*;
(3) дифференцированное *налогообложение* в противовес *единому налогу*;
(4) баланс *налогов косвенных* и *налогов прямых*.

Необходимость налогообложения именно дохода в противовес налогообложению капитала Сисмонди обосновывал тем фактом, что издержки государства не воспроизводят эквивалента, не восстанавливают капитала, а следовательно, обложение налогом капитала приведет к обеднению нации. Тогда как средства на осуществление затрат государства — налоги — можно брать из дохода, поскольку он не имеет необходимости воспроизведения. По его словам, облагать налогом капитал — это «умерщвлять курицу, несущую золотые яйца».

Источником налогооблагаемого дохода, по мнению Сисмонди, является труд: владельцы земли и капиталов получают свои доли в виде ренты и процентов, но еще больше получают из такого «фонда» фермеры, фабриканты, купцы, производящие материальные и нематериальные блага. Все они могут себе позволить платить за получаемые наслаждения, предоставляемые государством. Однако более бедные слои населения не в состоянии уплачивать такие значительные суммы за общественные блага в виде порядка и правосудия. Этот факт натолкнул его на идею *минимума необлагаемого*.

По мнению Сисмонди, необлагаемый минимум необходим, поскольку налог никогда не должен отбирать у человека ту часть дохода, которая необходима ему для выживания, иначе государство будет убивать само себя, лишая себя ресурсов в будущем. Исходя из этих соображений, Сисмонди «дополняет» учение А. Смита своими правилами налогообложения дохода.

Первое и второе правила касаются различий капитала и дохода, которые в совокупности составляют валовой продукт производства, третье

правило объясняет различия необходимой части дохода и его излишка. Четвертое правило учитывает возможность *уклонения от уплаты налогов*, говоря об умеренности *налогообложения* богатства, способного к «ускользанию»: чем более оно способно «ускользнуть», тем умереннее следует его облагать. Исходя из последнего правила, Сисмонди делает вывод, что доходы от земельной собственности и недвижимого имущества в сравнении с доходами от капитала должны облагаться интенсивнее.

Дальнейшее развитие этих постулатов привело Сисмонди к критике *единого налога*. Существует два момента, когда доход может облагаться налогом: на стадии производства или на стадии потребления. Анализируя большое количество разнообразных видов дохода, получаемых подобным образом, Сисмонди делает вывод, что государство должно прибегнуть к различным видам налогов, чтобы по возможности обложить все доходы, несмотря на то что при этом нарушается *принцип справедливости* в виде пропорционального равенства.

Сисмонди детально рассматривал различные виды налогов. Особое внимание он уделил сравнению двух видов налога на землю: десятины (натурального налога) и поземельного налога (налога, уплачиваемого в денежном эквиваленте). По его мнению, денежный поземельный налог имеет больше преимуществ, поскольку он затрагивает только чистый доход землевладельца, в отличие от десятины, которая приходится на валовой продукт, тем самым приводя к нарушению принципа равенства и негативному влиянию на экономику. Последнее проявляется в уменьшении валового продукта и стремлении фермеров получить как можно больше чистой прибыли, не увеличивая общего объема производства, которое облагается налогом. Согласно Сисмонди, дополнительное преимущество поземельного налога — достижение большей степени равенства посредством предоставления землевладельцам «частных скидок», содержащих в себе элементы современной *льготы налоговой*.

Отдельной группой Сисмонди выделял налоги, связанные с обложением издержек: таможенная пошлина, *налог акцизный*, городская пошлина на ввозимые товары и габель (соляной налог). По его мнению, невозможность обложить *налогом прямым* большую часть доходов привела к тому, что фискальные органы обратились к налогообложению издержек посредством указанных налогов.

Сисмонди выступал против налогов на потребление, считая, что они нарушают принцип равенства, принося бедных в жертву богатым, и могут иметь место только тогда, когда уравновешиваются другими налогами, основанными на иных принципах и приходящимися исключительно на богатые слои населения. Основной недостаток *налогов косвенных*, по его мнению, заключается в том, что неизвестно в долгосрочной перспективе, кто будет нести бремя этих налогов: потребитель вследствие повышения цены либо производитель — вследствие падения спроса. В последнем случае речь идет о налоге на производителя, который, согласно Сисмонди, идентичен конфискации капитала. При этом он выступал за освобождение от налогообложения товаров, предназначенных на экспорт. Повышение цены товара в результате налогообложения приводит к социальным проблемам, поскольку такие налоги уменьшают для бедных слоев населения возможность получения наслаждений, приводя к противостоянию между рабочими и предпринимателями.

Научное наследие Сисмонди закрепило за ним репутацию одного из самых известных экономистов первой трети XIX в., чьи работы оказали влияние на формирование экономических взглядов К. Маркса и Дж.М. Кейнса.

Литература

Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М.: URSS, 2012.

Сисмонди Ж.-С. Новые начала политической экономии. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008.

Sismondi J.-C.-L. Simonde Nouveaux principes d'économie politique, Ou de la richesse dans ses rapports avec la population. Tome second. Paris: Delaunay, 1819.

Sismondi J.C.L. Simonde Political Economy. Rod Hay's Archive for the History of Economic Thought, McMaster University, Canada.

Sowell T. Sismondi: A neglected Pioneer. // On Classical Economics. Yale University Press, 2007. P. 104—128.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук,
старший научный сотрудник

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ А. СМИТА
(SCIENTIFIC HERITAGE OF A. SMITH)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; принципы налогообложения; принципы налогообложения классические; принцип справедливости; принцип эффективности; пошлина; теория налоговая классическая*

Наследие научное А. Смита **(н.н.С.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах А. Смита.

Адам Смит (Adam Smith, 1723—1790) — шотландский экономист и философ, работы которого легли в основу классической экономической теории, основоположник классической теории налогообложения, автор концепции экономического либерализма и идеи естественного порядка, автор известнейших принципов налогообложения.

А. Смит родился в 1723 г. в г. Керколди, близ Эдинбурга (Шотландия). Его отец, таможенный чиновник, умер за несколько месяцев до рождения сына, и ребенок остался на попечении матери. В 1737 г. А. Смит поступил в университет Глазго, успешно окончив который в 1740 г., получил стипендию на дальнейшее обучение в Оксфордском университете, где основное внимание уделял изучению философии. Впоследствии, отказавшись от своего первоначального плана — подготовки к духовному званию, он вернулся в Шотландию для преподавания философии. В 1748—1750 А. Смит читал лекции по риторике и эстетике в Эдинбурге.

В 1751 он был избран профессором логики в университете Глазго, где вскоре получил кафедру нравственной философии. В 1759 г. Смит выпустил свою первую значительную работу «Теория нравственных чувств» («Theory of moral sentiments»). В процессе написания этой книги научные интересы Смита заметно изменились в направлении более глубокого изучения политической экономии. В 1764 г. Смит оставил преподавание и отправился в качестве наставника молодого герцога Беккле во Францию, где пробыл более двух лет, сначала в Тулузе и на юге Франции, затем в Париже. Там он познакомился со многими выдающимися представителями французской науки и литературы, в том числе с физиократами, которые оказали значительное влияние на развитие его экономических взглядов. По возвращении на родину в Керколди Смит в течение семи лет работал над книгой «Исследование о природе и причинах богатства народов» («Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations»), опубликованной в 1776 г. в Лондоне. В 1778 г. он получил назначение на должность члена таможенного совета Шотландии. В 1787 г. его избрали ректором университета Глазго. А. Смит умер и был похоронен в Эдинбурге в 1790 г.

Адам Смит — автор ряда работ по философии, социологии, истории астрономии, политической экономии. Основная его работа по политической экономии, где изложены его взгляды на налогообложение, — «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776).

На формирование экономических взглядов А. Смита оказали влияние П. де Буагильбер (P. de Boisguilbert), У. Петти (W. Petty), физиократы Ф. Кенэ (F. Quesnay), В. Мирабо (V. Mirabeau), Ж. Тюрго (J. Turgot), а также меркантилисты (Т. Ман (T. Mun), А. Монкретьен (A. Monchrestien) и другие), несмотря на критику их взглядов с его стороны.

В своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» ученый сформулировал четыре *принципа налогообложения*, которые впоследствии легли в основу его теории налогообложения, а также подходов к исследованию различных видов налогов.

Теория налогообложения классическая. Смит исследовал налоги в рамках разработанной им теории трудовой стоимости и цены. В частности, он обосновал положение о том, что стоимость, а следовательно, и цена любого товара складываются не только из затрат труда, но также и прибыли, процента на капитал и земельной ренты, т.е. определяются совокупностью издержек производства. Иными словами, в образовании доходов в производстве наряду с фактором труда участвует также фактор капитала, создающий доход в форме прибыли, и фактор земли, который образует доход в виде ренты. Соответственно облагать налогом следует все вышеперечисленные факторы, создающие доход.

По мнению Смита, государство должно минимальным образом вмешиваться в экономику, исполняя лишь функции национальной оборо-

ны — внешней и внутренней защиты страны, осуществления правосудия и содержания общественных учреждений. Эти функции должны финансироваться за счет различных доходов, причем за счет налогов предполагалось финансировать лишь расходы на оборону. Подобный подход устанавливает разграничение налоговых и неналоговых платежей в зависимости от направления расходования поступающих от них средств.

В целом с позиций современных теорий налогообложения А. Смит рассматривал налог с точки зрения теорий обмена и эквивалентности. Он определял налог как способ, посредством которого народ частью собственных доходов участвует в обеспечении государственного дохода взамен на оказание государством услуг.

Смит также рассматривал налоги исключительно с точки зрения выполнения ими *функции налогов фискальной* — обеспечения доходной части бюджета и содержания правительства. Фискальными целями он оправдывал существование некоторых *налогов косвенных*, хотя склонялся к тому, что они нарушают *принцип справедливости*.

Смит в значительной мере усовершенствовал предложенное физиократами разделение налогов на прямые и косвенные, где разграничивающим критерием выступал *объект налогообложения* — доходы либо расходы. В отличие от предшественников к *налогам прямым*, помимо налога на доходы от земледелия, он также относил налоги на заработную плату рабочих и на предпринимательскую прибыль собственника капитала. В *налоги косвенные* он включал все налоги, которые связаны с расходами и перекладываются в конечном счете на потребителей товаров и услуг. Смит различал три группы косвенных налогов: налоги на предметы необходимости, налоги на предметы роскоши и *пошлины*. Он считал, что налоги на предметы необходимости приводят к уменьшению располагаемого дохода бедных слоев населения, а также, если их применение не сопровождается повышением заработной платы, к сокращению производства. Однако Смит оправдывал их сохранение тем, что «они приносят правительству значительный доход, который ему трудно было бы получить иными путями». Налоги на предметы роскоши уплачиваются окончательно потребителем и не требуют повышения заработной платы, что, в свою очередь, не сокращает располагаемого дохода.

В «Исследовании о природе и причинах богатства народов» рассматривал отдельные группы налогов: рентные налоги, а именно *налоги земельные* и налог на наемную плату домов; *налоги на прибыль*; налог на заработную плату и прочие налоги, в том числе *пошлины*.

Сравнивая налог на земельную ренту (разновидность налогообложения дохода) и десятину (натуральный налог), Смит приходит к выводу, что налог на земельную ренту является нейтральным, поскольку не влияет на экономические решения фермеров, тогда как десятина нарушает принцип равенства, а также ограничивает стимулы собственника земли повышать эффективность ее использования. В свою очередь, это негативно сказывается на народном хозяйстве в целом, поскольку для его развития важна не величина ренты, а общий объем производства. Также он предлагал использовать *налог земельный* как средство совершенствования земледелия путем увеличения *нагрузки налоговой* на вредные для сельского хозяйства способы обработки. В целом Смит рассматривал ренту как некоторое произведение природы, которое остается за вычетом всего, что является результатом труда человека. При этом земельную ренту он определял как излишек созданной на земле стоимости над заработной платой рабочих и средней прибылью фермера. По мнению А. Смита, *доходы рентные* могут рассматриваться как один из лучших и наиболее соответствующих *принципу справедливости объектов налогообложения*, поскольку их получают собственники ресурса, не прилагая при этом значительных усилий.

Еще одним видом *дохода рентного*, который Смит рассматривал при изучении налога на наемную плату домов (современного *налога на недвижимость*), была «домовая» рента. В наемной плате Смит различал две составляющие — плату за здание и плату за землю, «домовую» ренту. Первая составляет прибыль на капитал, затраченный в виде вложений в обустройство здания, которая должна облагаться аналогично другим видам прибыли. Оставшийся излишек поступает затем в пользу собственника земли, который фактически не участвует в обустройстве здания. Поэтому, подобно земельной ренте, этот излишек представляет собой подходящий *объект налогообложения*.

За рассмотрением рентных налогов у Смита следует *налог на прибыль*, или налог на доход от капитала. По его мнению, такой доход также содержит в себе две части — проценты, получаемые владельцем капитала, и предпринимательский доход, который является платой за управление предприятием и предпринимательский риск. Смит считал, что вторая часть не должна облагаться налогом, поскольку это может привести к сокращению стимулов к предпринимательской деятельности. Поэтому налогообложение прибыли ведет к одному из двух следствий: либо прибыль повышается на всю сумму налога и *налоговое бремя* путем повышения цены товаров перекладывается на потребителя, либо, если прибыль остается неизменной, предприниматель вознаграждает себя за изъятый в виде налога доход за счет процентов собственника капитала. При этом Смит признавал ограничения такого налогообложения, которые заключаются в высокой мобильности капитала, а также в трудности определения реального размера капитала экономического агента. Таким образом, слишком высокий *налог на прибыль* будет либо перекладываться на ренту, либо будет причиной оттока капиталов за пределы страны.

Отдельно от других видов налогов Смит рассматривал налоги на заработную плату. Заработная плата, выраженная в деньгах, устанавливается спросом на труд и средней ценой на продукты питания. Эти налоги в полной мере посредством повышения заработной платы перекладываются на предпринимателя, который, в свою очередь, закладывает это повышение в цену товара, перенося его на потребителя. Однако, как отмечал Смит, если этот налог приходится на оплату труда сельских рабочих, то фермер, не имея возможности компенсировать его повышением цены своей продукции, должен вознаградить себя за счет земельной ренты, т.е. налог перекладывается на землевладельца. Исходя из этого, Смит делает вывод, что налог на заработную плату невыгоден для собственника земли вдвойне, поскольку, с одной стороны, он отбирает часть ренты, а с другой — повышает цену промышленных товаров.

Последняя группа налогов, которую рассматривал Смит, включала различные пошлины. В зависимости от того, облагаются ли пошлинами товары внутреннего производства либо товары, привезенные из-за границы, Смит разграничивал соответственно акцизные и таможенные пошлины. Акцизные пошлины используются для налогообложения предметов потребления, и они достаточно хорошо «отражают» расходы потребителя. Несмотря на то что таможенные пошлины выполняют две основные функции — фискальную и протекционистскую, Смит как сторонник свободы торговли рассматривает их главным образом как средство обеспечения дохода государства за счет налогообложения потребительских расходов. Однако он допускает в определенных случаях использование ввозных пошлин, поскольку внутри страны налог приходится на производство товаров, аналогичных ввозимым, и здесь пошлина призвана восстановить нормальные условия конкуренции, нарушенные налогом. Также он допускает, что для приоритетных отраслей, в которых занято большое количество рабочих, свободу торговли можно вводить постепенно.

Эти положения нашли свое отражение на практике: вместо многочисленных пошлин, облагающих импорт и производство, Англия, по мнению Смита, должна была ограничиться установлением определенного числа исключительно фискальных пошлин на иностранные товары широкого потребления (вино, алкоголь, сахар, табак и т.д.). Такая система, совместимая со свободой торговли, была бы источником значительного дохода для казны и вполне компенсировала бы его потери от введения свободной торговли. Эти положения Смита были использованы при формировании таможенной системы Великобритании. В целом экономическая политика английского правительства на протяжении следующего столетия была в известном смысле осуществлением программы Адама Смита.

Экономическое учение Смита оказало значительное влияние на развитие политической экономии, его научные идеи легли в основу классической буржуазной политической экономии и способствовали формированию взглядов многих экономистов, в числе которых Д. Рикардо (D. Ricardo), Д.С Милль (J.S. Mill), Ж.-Б. Сей (J.-B. Say), Ж.-Ш. Сисмонди (J.-C. Sismondi).

Литература
Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М.: URSS, 2012.
Блауг М. 100 великих экономистов до Кейнса. СПб.: Экономическая школа, 2005.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: ЭКСМО, 2003.
Musgrave R. Fairness in taxation. The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy. Ed. by J. Cordes, R. Ebel, J. Gravelle. The Urban Institute, 2005.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ А.А. СОКОЛОВА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF A.A. SOKOLOV)

См. также: *налог; принцип справедливости; принципы налогообложения; переложение налогов; единый налог; классификация налогов и сборов; система налоговая*

Наследие научное А.А. Соколова **(н.н.С.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах А.А. Соколова.

Александр Александрович Соколов (1885—1937) — русский и советский экономист, финансист, профессор, один из основоположников русской школы финансовой науки.

Педагогическая и научная жизнь А.А. Соколова длительный период была связана с Московским коммерческим институтом. 1921 г. — начало сотрудничества А.А. Соколова с Наркофином. Научная деятельность осуществлялась в Институте экономических исследований при Наркомфине СССР.

В начале 1930-х А.А. Соколова зачислили в разряд «буржуазных финансистов-вредителей» (вместе с Л.Ю. Юровским, П.В. Микеладзе). Среди погребенных на печально известном Бутовском полигоне жертв массовых политических репрессий 1937—1938 гг. есть имя Александра Александровича Соколова, но тот ли это человек, достоверно неизвестно.

В монографиях и многочисленных статьях А.А. Соколова нашли отражение особенности эпохи катастрофических потрясений. Главная проблематика работ — бюджет и налоги. Накопленный материал позволил Соколову написать обстоятельный труд «Теория налогов» (1928).

Главные достижения. Научное мировоззрение А.А. Соколова сформировалось под влиянием западноевропейской, американской и русской финансовой литературы.

Работа А.А. Соколова «Теория налогов» (1928) — последняя и наиболее известная в российской финансовой литературе XX в. Автор объяснил причину, которая сподвигла его к написанию труда: «Со времени издания работы профессора А. Исаева «Очерк теории и политики налогов» (1887) в русской литературе не появлялось курса, специально посвященного теории налогов». В предисловии Соколов знакомит читателя с проблемами, которые он поставил в своей работе: «Настоящие лекции представляют собой построения систематического курса по теории налогов». Теорию налогов Соколов развивает и уточняет с учетом новейших достижений финансовой науки, ее категориального аппарата. Работа состоит из 17 лекций, сгруппированых в проблемы, которые и будут представлены читателю.

Обоснование права государства взимать налоги нашло свое отражение в эволюции налоговых теорий. Соколов рассматривал государство как орган, удовлетворяющий коллективные потребности населения. Он дает толкование индивидуальных и коллективных потребностей.

Из трактовки коллективных потребностей становится ясно, что публично-финансовое хозяйство государства — необходимая гарантия существования системы частных хозяйств и в то же время необходимое продолжение или завершение этой системы. Без деятельности государства, направленной на удовлетворение коллективных потребностей, система частных хозяйств не могла бы существовать. Ученый дает правовое обоснование государства на взимание налогов:

> Добровольность условных отношений (купля-продажа своих товаров и услуг в частном хозяйстве) заменяется принудительностью в публично-финансовом хозяйстве (государстве) налоговой

организации. Цена как основной источник средств для частного хозяйства заменяется здесь налогом

Таким образом, финансовая наука от взглядов А. Смита, который считал государственные расходы непроизводительными, ко 2-й половине XIX в. пришла к пониманию функциональной экономической роли государства. В понимание экономической роли государства внес свой научный вклад А.А. Соколов.

Анализ коллективных потребностей подводит Соколова к анализу категории «налог».

Под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия производимых ее расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики без предоставления плательщикам его специального эквивалента.

Дав определения налога, Соколов трактует признаки, которые формируют его содержание. Особое внимание он уделяет вопросу принудительного характера налога. Вывод состоит в том, что «принудительность налога выражается, прежде всего, в том, что налог никогда не вырастает сам собой из процесса ценообразования, но всегда декретируется извне». Соколов был одним их первых в русской финансовой науке, кто ввел в понятие «налог» безвозмездность платежа. «Налог как принудительный платеж, которому не противостоит специальный эквивалент». Говоря о том, что налоги взимаются по общему правилу, он в то же время отмечает, что «правильное использование налоговых поступлений является постулатом, но не признаком, входящим в само понятие налога». Давая определения налогу, Соколов учитывал классовый подход: «Задача определения налога должна заключаться в том, чтобы наметить такие признаки налога, которые отличают это орудие классовой политики от других ее орудий».

Соколов устанавливает точный смысл важнейших терминов, с помощью которых и строится учение о налоге. Это источник, объект и масштаб обложения (податная единица, ставка налога, оклад налога и т.д.). Определение *налога* ставит вопрос о *принципах налогообложения*. Соколов считает, что нельзя отождествлять платежеспособность и доход, как это делает А. Смит.

Соколов отвергает мнение А. Вагнера (A. Wagner) в вопросе о примате финансово-политических принципов, особенно над народнохозяйственными. А.А. Соколов считает, что понятие податной справедливости — это общая форма, в которую каждым классом вливается особое «содержание». Чтобы быть твердым критерием для *политики налоговой*, *принцип справедливости* должен быть основан на экономических предпосылках или подкрепляться технической целесообразностью. Принцип равномерности, связанный с идеей конкуренции, не допускает нарушения равных условий конкуренции. Требования освобождения прожиточного минимума обосновывать не мотивами справедливости, а экономической необходимостью и соображениями технической целесообразности. Последний вывод Соколова относительно конкретизации *принципов справедливости*, которые «получают большую определенность, когда они применяются к группам однородным в социально-экономическом отношении».

А.А. Соколов подвергает критике высший принцип *политики налоговой* — развитие производительных сил, выдвинутый в России В.Н. Твердохлебовым. Этот принцип не отличается достаточной определенностью. Он считал развитие производительных сил общим положением, непригодным для решения практических вопросов налоговой политики. Соколов поставил перед политикой налоговой три основных вопроса: «1) какую долю национального дохода можно извлекать с помощью бюджетных поступлений вообще и в частности с помощью налогов; 2) как эта сумма должна распределяться между отдельными классами населения, с одной стороны, и между отдельными отраслями народного хозяйства, с другой стороны, а также 3) как эта сумма должна распределяться между отдельными плательщиками». Эти три вопроса до известной степени переплетаются между собой.

В *принципах налогообложения* Соколов ставит вопрос о границах тяжести обложения. Соколов считает, что в каждой стране имеются известные объективные пределы «податной выносливости» и никакая власть не может перешагнуть через эти пределы.

Анализируя теории прогрессивного обложения, Соколов делает вывод, что во всех теориях отсутствует точный измеритель платежеспособности, в результате любая шкала прогрессии неизбежно произвольна и заключает в себе до-

вольно грубый подход к определению платежеспособности.

Соколов считает, что в качестве принципа или критерия *классификации налогов* могла быть избрана переложимость или непереложимость налогов. Он дает высокую теоретическую и практическую оценку классификации по признаку переложимости. Из-за нерешенности проблем *переложения налогов* Соколов предлагает в качестве промежуточного принципа классификации степень персональности или объективности налогов. С помощью этого принципа можно определить степень приближения к определению имущественного положения плательщика. На основе этого принципа Соколов разбивает все налоги на две основные группы: (1) группу налогов, связанную с личностью плательщика, и (2) группу налогов, не связанных с личностью плательщика. Первая группа — персонально-окладные налоги, вторая — налоги, которые падают на отдельные объекты, товары. Это объектные, или неокладные, налоги. Соколов обобщает:

> Деление налогов по степени персональности или объектности до известной степени охватывает собой и деление налогов по признаку их переложимости, так как налоги, которые являются внешней формой персонального обложения, т.е. прогрессивные налоги — подоходный, поимущественный, наследственный, являются менее переложимыми, а объектные налоги — наиболее переложимыми.

Автор признает, что предложенная классификация носит глубоко условный характер. Достоинство классификации он видит в том, что она позволяет вывести из себя все разнообразие организационных форм обложения.

Понятие дохода принадлежит к числу наиболее трудных и сложных понятий в политэкономии. Поэтому Соколов определяет понятие индивидуального дохода с точки зрения налогообложения: «...под доходом с податной точки зрения нужно разуметь все поступления, возникающие на основе процесса ценообразования, за исключением выручки от продажи имущества».

Далее автор дает характеристику рациональной *системы налоговой*.

> Налоговая система в современных условиях должна быть разветвленной, но надо стараться к ее максимальному упрощению. При построении рациональной налоговой системы нужно тщательно экономить как на числе методов обложения, так и на числе налогов, представляющих каждый из этих методов...

Обобщая вопрос о методах обложения, он приходит к выводу,

> что в основе современных налоговых систем лежат три основных метода обложения: 1) метод подоходно-поимущественного обложения, 2) метод обложения отдельных доходоприносящих объектов, 3) метод обложения товаров и услуг. Задача рационального построения налоговой системы заключается в том, чтобы использовать особенности каждого из этих методов в сочетании друг с другом.

Изложение проблем переложения Соколов начинает с краткого обзора теорий разных школ. дает определение переложения: «...такое изменение цен товаров и услуг, вызванное налогом, при котором плательщик получает возможность перенести бремя налога других лиц». Вопрос о переложении — вопрос о цене. Соколов выявляет три способа влияния налога на цены: (1) прямое, (2) косвенное, (3) отдаленное. В теории переложения, считает ученый, имеют место первые два случая ценообразующего влияния налогов. Вывод: налоги по общему правилу уплачиваются из цен. Подчеркивает разницу принципиального характера: перелагаемые налоги являются факторами, влияющими на цены, неперелагаемые налоги не влияют на цены.

Выясняя критерии переложимости, он делает вывод, что нет точных критериев, чтобы установить факт переложимости и непереложимости налога. За отсутствием критериев он обращается к методологии, которая должна применяться при изучении проблемы *переложения налогов*. Только абстрактно-дедуктивный метод может привести к точным выводам. Но выводы, полученные с помощью абстрактно-дедуктивного метода, всегда основаны на дедукции, которая может оказаться ошибочной. Поэтому все выводы нуждаются в проверке на конкретно-эмпирическом материале. Необходима постановка статистических исследований. Шаткость и условность критериев переложимости, о которых писал Соколов, приводят к выводу, «что разрешить проблему переложения налогов статистическим методом никогда не удастся. Статистический метод должен дать еще менее удовлетворительные результаты, чем абстрактно-дедуктивный. Поэтому его роль в изучении переложения налогов может носить только подсобный характер».

Вклад Соколова в теории переложения можно оценить как образец истинно научного под-

хода к исследованию сложной и пока неразрешимой проблемы переложения налогов.

Соколов обстоятельно анализирует влияние налогов на хозяйственную жизнь. Налоги по общему правилу могут тормозить процесс воспроизводства (уменьшают размеры потенциального накопления в частных хозяйствах). При других условиях они могут ему содействовать. Это может достигаться путем перераспределения национального дохода, осуществляемого через бюджет. Второй способ перераспределения национального дохода достигается с помощью дифференциации обложения. Соколов рассматривает разные варианты и случаи дифференциации. Он делает вывод, что дифференциация обложения только тогда приносит пользу народному хозяйству, когда полученная от нее выгода превышает причиняемый ей вред, а взвесить то и другое не всегда возможно.

С большой осторожностью Соколов подходит к концепциям, стремящимся превратить налог в активное орудие экономической политики. Путем аргументации приходит к выводу, что «налог не является очень совершенным орудием экономической политики, и роль его в этой области ограничена».

Если Н.И. Тургенев общепризнан как основоположник русской финансовой науки, то научный вклад А.А. Соколова достоин сегодня занять нишу завершителя русской школы финансовой науки.

Литература

Лушникова М.В., Лушников А.М. Наука финансового права на службе государству: российские государственные деятели и развитие науки финансового права. Ярославль, 2010.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики. М.: Финансы и статистика, 2003.

Соколов А.А. Германское имперское законодательство. М., 1916.

Соколов А.А. Теория налогов. М.: Юр-ИнфоР-Пресс, 2003.

В.М. Пушкарева,
доктор экономических наук, профессор

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ Н.И. ТУРГЕНЕВА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF N.I. TURGENEV)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налог прямой; налог косвенный; налог на богатство (роскошь); наследие научное А. Смита; принципы налогообложения*

***Наследие научное Н.И. Тургенева* (н.н.Т.)** — совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах Н.И. Тургенева.

Николай Иванович Тургенев (1789—1871) — русский экономист, публицист, государственный деятель, декабрист. Основоположник финансовой науки в России.

Н.И. Тургенев обучался: в Московском университетском благородном пансионе и Московском университете (до 1808 г.), в Гёттингенском университете в Германии.

Большую часть жизни Н.И. Тургенев провел за границей. В 1813 г. был назначен к знаменитому прусскому реформатору Г. Штейну (G. Stein) — уполномоченному от русского и австрийского императоров и прусского короля по организации Германии. Постоянные отношения с Г. Штейном способствовали развитию круга интересов Н.И. Тургенева.

По возвращении в Россию в 1816 г. Тургенев назначается исполняющим дела статс-секретаря Госсовета, а с 1819 г. — управляющим III Отделения канцелярии Министерства финансов. Один из учредителей «Союза благоденствия» и Северного общества декабристов, за что был привлечен к делу декабристов и приговорен к смертной казни. Об этом Н.И. Тургенев узнает, будучи в Англии. Впоследствии Николай I лишает его чинов и дворянства, приговорив к вечным каторжным работам. Александр II возвращает Тургеневу чин и дворянство. В его царствование Н.И. Тургенев принимает деятельное участие в обсуждении вопроса об уничтожении крепостного права, опубликовав несколько брошюр. Три раза Н.И. Тургенев посещает Россию — в 1857, 1859 и 1864 гг. 29 октября 1871 г. Н.И. Тургенев скончался в своей вилле Вербуа в окрест-

ностях Парижа. Похоронен на парижском кладбище Пер-Лашез.

Н.И. Тургенев — автор нескольких книг и ряда публикаций по отмене крепостного права. Основной труд — «Опыт теории налогов» (1818).

Главные достижения. Н.И. Тургенев по праву назван основателем российской финансовой науки. «Опыт теории налогов» Н.И. Тургенева — первая в России попытка системного изложения теории налогов, которая была основным объектом исследования европейской финансовой науки того времени. Второе издание книги в 1819 г. подтвердило ее востребованность, вызвало большой общественный интерес, тем более что книга была написана хорошим научным литературным языком.

Идея всей работы — как облегчить бремя налогообложения в России — обращена к правительству, хотя напрямую Тургеневу был недоступен фактический отечественный материал. Книга была написана в Париже, где автор мог воспользоваться финансовой литературой Франции, Англии, Пруссии. В России эта литература отсутствовала, статистика была не развита, а статистические данные Минфина России носили строго секретный характер. Прошло время, и в России была отменена подушная подать, против которой он резко выступал. Ликвидирована откупная система и заменена государственной системой взимания налогов, преимущества которой доказывал Тургенев. Отменены или снижены налоги на потребление, прежде всего на предметы первой необходимости, что Тургенев считал одной из первоочередных мер по снижению *налогового бремени* бедных слоев общества. Научное признание работы Тургенева произошло значительно позднее, после отмены крепостного права, когда отечественная финансовая наука востребовала труды, имеющие отношение к проблемам бюджета и налогов.

Книга Тургенева — классический пример исторического процесса вызревания финансовой науки в материальном ложе политической экономии. Он критически оценивал взгляды меркантилистов, физиократов Ф. Кенэ (F. Quesnay), А. Тюрго (A. Turgot), опирался на классиков — А. Смита (A. Smith), Д. Рикардо (D. Ricardo) и их последователей — Ж.Б. Сэя (J.B. Say) и др. Главный идеолог Н.И. Тургенева — Адам Смит, имя и взгляды которого не сходят со страниц книги. Теория налогов Тургенева — это блестящая популяризация учения А. Смита в России, которое легло как на родную землю. *Принципы налогообложения* А. Смита, названные «декларацией прав плательщика», для крепостной России были открытием и теоретическим основанием для борьбы за снижение тяжелого налогового гнета основной массы населения — крестьянства. Тургенев распорядился, чтобы все деньги от продажи книги были переданы в пользу крестьян, сидящих в тюрьмах за недоимки в платежах налогов.

В труде Тургенева представлена общая и особенная части учения о налогах. В главах I, II, IV, V исследованы вопросы общей части: происхождение налогов и их необходимость, определение налога, принципы налогообложения, проблемы *переложения налогов*, основные правила управление налогами и их взимания. Вопрос о системе налогов (общая часть) и главных их видах объединены с особенной частью, которая предполагает рассмотрение каждого налога в отдельности, и представлены в главе III «Источники и разные роды (виды) налогов», которая составляет почти половину содержания работы.

В содержательной части «Учения о налоге» — проблемы принципиального характера, поставленные автором. Вопрос об источниках налогообложения, впоследствии ставший дискуссионным, Тургенев решал, придерживаясь А. Смита: чтобы не истощать источники доходов казны, надо взимать *налоги* с чистого дохода, а не капитала.

Н.И. Тургенев пропагандировал принципы налогообложения А. Смита с учетом особенностей России. Он ставил вопрос о сбалансированности фискальных интересов государства и рядовых плательщиков:

> Дело не только в том, чтобы правительство получало сколько возможно более дохода, но в том, чтобы доход сей был сколь возможно менее обременительным для народа.

Давая обоснование первому принципу обложения, он продолжал мысль, что «правительство обязано стараться отклонять, сколько возможно, тяжесть налога от простого народа». Он считал крайне несправедливым, когда целые классы, такие как духовенство и дворянство, особенно во Франции, были освобождены от уплаты налога. Поэтому «налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой со-

размерности, пожертвования каждого на общую пользу должны соответствовать его доходу».

Говоря об определенности налогов, он конкретизировал второй принцип:

> Количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей.

Указывал, что неопределенность в платежах, «своевольно налагаемых вельможами, «доходила до высочайшей степени в средних веках». Тургенев полагал, что надо сократить «великое число чиновников, жалованье которых может заключать в себе важную часть дохода от налога». Он выступал за умеренные *ставки налоговые*.

> Когда чрезмерная величина податей возбуждает желание избежать платежа налога, то требуются дополнительные расходы на взимание налогов. Чтобы доходы от налогов могли как можно больше перекрывать расходы по взиманию, система налогообложения должна быть построена так, чтобы налог не вредил промышленности народной, не отвращал людей от ремесел, для них выгодных, принуждая их обращаться к невыгодным для них.

Система налогов, по Тургеневу, состоит из налогов прямых и налогов косвенных (налоги на потребление). Если их сгруппировать в соответствии с современной классификацией, то к прямым налогам следует отнести: поземельный налог, промысловый налог, подоходный налог (налог на доход с капитала и налог на заработную плату), включая подушный налог; к налогам на потребление — акцизы, которыми облагались соль, горячие напитки (спиртные), мясо, мука, хлеб. Тургенев критиковал косвенные налоги за регрессивность и большие издержки взимания, за несоответствие научным принципам налогообложения:

> Подать с потребления предметов, необходимых для жизни, совсем не соответствует первому правилу взимания налогов, ибо никак не сообразуется с доходом платящего: богатый платит, например, за соль ту же подать, что и бедный. Второму правилу эта подать соответствует, ибо каждому известно количество подати или цена того предмета, на который наложена оная. Третье правило — плата в удобное время. В самое удобное время для покупки. Но! Платящий не может отложить потребление соли или хлеба на несколько времени и потому всегда должен покупать сии предметы и, следовательно, платить подать (удобно или неудобно). С четвертым правилом подать сия не сообразна. Требует много издержек собирания.

Для снижения уровня регрессивности Тургенев считал необходимым исключить из косвенного обложения предметы первой необходимости. Заключают систему налогов у Тургенева таможенные пошлины, при взимании которых надо руководствоваться принципами свободы торговли, выдвинутыми Д. Рикардо.

Тургенев выделил обыкновенные налоги и чрезвычайные по аналогии с делением государственных доходов на обыкновенные и чрезвычайные. Чрезвычайные налоги отождествляются с займами, что было неизбежно ввиду отсутствия четкого понимания природы налога. Тем же объясняется отождествление налога и пошлины.

Анализируя различные формы взимания налогов, Тургенев отдает предпочтение непосредственному взиманию налогов государством.

> Если правительство собирает доход от налогов посредством своих чиновников, то оно для собственных своих выгод должно поступать с неправильными плательщиками гораздо человеколюбивее, нежели откупщики, зная, что если подданный разорится от налога сегодня, то завтра он ничего ему не заплатит.

Н.И. Тургенев критикует физиократов за их идею *единого налога*, выделяет поголовные (подушные) налоги, рекомендует правительствам отказаться от подушной подати: «главное неудобство подушных налогов в том, что они не сообразуются с доходами каждого».

Тургенев исследовал один из самых сложных теоретических вопросов — *переложение налогов*. Его «уравнение налогов» — это отказ от абсолютных теорий переложения XVIII в., которые развивали А. Смит и Д. Рикардо. Он отдает предпочтение новой позитивной теории равномерного распределения налогов, разработанной французским экономистом Н. Канаром (N. Canar). Тургенев вводит в анализ фактор финансового состояния государства и по сути повторяет вывод Н. Канара о том, что в состоянии финансового благосостояния государства все налоги распределяются равномерно между гражданами в соответствии с их платежеспособностью (см.: *Теория уравнительной диффузии налогов*).

Глава VI «Общее действие налогов» раскрывает вопрос о влиянии налогов на народное богатство, на промышленность, на нравственность народа. Все три вида влияния складываются у Тургенева в один знак минус: налоги уменьшают народное богатство, наносят вред промышленности, число преступни-

ков растет с увеличением налогов. Такая постановка вопроса основана на точке зрения английского философа Б. Бентама (B. Bentham), которую Тургенев адаптировал к налогам: «Каждый налог есть зло, ибо он лишает платящего части его собственности: надлежит только с искусством избирать сие зло, т.е. надлежит избирать легчайшее». Считая налоги злом, Тургенев выступает за принцип экономической свободы и невмешательства государства, за осуществление которого боролись декабристы, подчеркивая обязательность уплаты налогов.

Важный фактор социального характера — развитие морального чувства относительно уплаты налогов в пользу государства, Тургенев связывает с ростом правового сознания и с ростом образованности населения:

> Успехи образованности, по мере их благодетельного влияния на права и обычаи народов, действовали и на усовершенствование системы налогов. Граждане начали освобождаться от угнетавшего их рабства, пользоваться в смысле более пространном правом собственности; налоги начали быть распределяемы и собираемы с большей справедливостью и платили с большей готовностью.

Профессор И.И. Янжул в 1900 г. в Словаре Брокгауза и Ефрона с сожалением писал о судьбе сочинения Н.И. Тургенева:

> Если бы это сочинение было в свое время издано на языке, более распространенном в Западной Европе, оно заняло бы видное место между лучшими в начале XIX в. трудами по теории налогов и оставалось бы на них не без влияния... С обширными сведениями автор соединяет тонкий аналитический ум и дар прекрасного изложения... По условиям того времени и состоянию самой финансовой науки на Западе сочинение Тургенева долго оставалось у нас своего рода оазисом в пустыне.

Литература

Лушникова М.В., Лушников А.М. Наука финансового права на службе государству: российские государственные деятели и развитие науки финансового права. Ярославль, 2010.

Очерки по истории финансовой науки / Под ред. В.В. Ковалева. М.: Проспект, 2010.

Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики. М.: Финансы и статистика, 2003.

Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. СПб., 1818.

В.М. Пушкарева,
доктор экономических наук, профессор

НАСЛЕДИЕ НАУЧНОЕ И.И. ЯНЖУЛА

(SCIENTIFIC HERITAGE OF I.I. JANGUL)

См. также: *единый налог; классификация налогов и сборов; предел налоговых изъятий; принцип справедливости; принципы налогообложения; переложение налогов; теория налога как жертвы*

***Наследие научное И.И. Янжула* (н.н.Я.)** — это совокупность научных идей, положений и разработок, изложенных в трудах И.И. Янжула.

Иван Иванович Янжул (1846—1914) — русский экономист, финансист, статистик, один из основоположников русской финансовой школы.

В 1876—1898 гг. профессор Московского университета, академик Императорской академии наук (с 1895) По окончании Московского университета (1872) И.И. Янжул был командирован на стажировку за границу. Стажировался в Лейпцигском, Гейдельбергском и Цюрихском университетах (1872—1873), работал над диссертацией в библиотеке Британского музея в Лондоне. В 1874 г. защитил в Московском университете магистерскую диссертацию «Опыт исследования английских косвенных налогов: Акциз». Докторская диссертация Янжула была подготовлена на основании изучения английской литературы. В октябре 1876 г. по изданной книге он блестяще защитил докторскую диссертацию, получив от Московского университета степень доктора финансового права.

Весной 1914 г. Янжул отправился из Санкт-Петербурга на лечение в Германию и после объявления войны от пережитых волнений скончался 10 октября 1914 г. в Висбадене, где и был похоронен.

И.И. Янжул — автор работ в области финансов и налогообложения. Основной труд — «Основные начала финансовой науки» (1890).

Главные достижения. В истории русской финансовой мысли академик И.И. Янжул рассматривается как крупнейший представитель школы государственного социализма, новой (немецкой) школы политической экономии. Янжул как идеолог государственного вмешательства в экономику первым в русской финансовой литерату-

ре сформулировал предмет своего исследования — учение о государственных доходах. В соответствии с принятой методологией Янжул при создании своих работ использовал историко-сравнительный, статистический и прикладные методы, которые вкупе и позволили сделать автору объективные научные выводы.

Книга Янжула «Основные начала финансовой науки (Учение о государственных доходах)» была издана в 1890 г., в 1893 г. Императорской академией наук ей была присуждена премия имени С.А. Грейга (министр финансов России 1878—1880 гг.) Это была вторая в России после В.А. Лебедева фундаментальная работа по основополагающим вопросам теории налогов и налогообложения. Книга переиздавалась четыре раза. Последнее издание — 1904 г.

При определении налога Янжул исходил из *теории налога как жертвы*.

> Под именем налогов должно разуметь такие односторонние экономические пожертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы в силу того, что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек.

К развернутому определению налога Янжул дает пояснения, которые четко отражает юридический *принцип налогообложения*, его законность: «...налог есть та доля, определенная законом, которую государство требует из имущества подданных для достижения высших целей своего существования».

Янжул дал аргументированный ответ на дискуссионный для того времени вопрос: что облагать налогом — доход или капитал: «единственным удобным и дозволительным объектом обложения может являться чистый доход... лишь на основании чистого дохода можно вычислять долю тех пожертвований, которые подданные должны отдать государству».

Пределы обложения Янжул рассматривает с двух взаимосвязанных направлений: с одной стороны, предел обложения лежит в размерах потребностей государства, для покрытия которых налоги устанавливаются; с другой — он заключается в имущественной способности подданных удовлетворять этим потребностям своими пожертвованиями. Янжул делает правильный вывод: «Борьба — между стремлением государства брать больше и стремлением подданных давать меньше — проходит решительно через всю финансовую историю европейских народов».

Янжул дает достаточно критическую, но в целом положительную оценку *принципам налогообложения* А. Смита и А. Вагнера. Чтобы добиться реализации всех принципов налогообложения, государству надо использовать комбинацию налогов, т.е. систему налогов. Руководствуясь реальным положением дел, Янжул дает определение налоговой системы: «Такая комбинация налогов, построенная по возможности по указанию высших принципов податного обложения для покрытия государственных расходов, называется податной системой».

Переложение налогов, по мнению Янжула, «подтачивает стройное здание финансовой науки». Ввиду «неясности и необработанности» вопроса Янжул ограничивается кратким анализом эволюции теорий переложения, включая А. Вагнера.

Идея справедливости в налогообложении впервые отчетливо прозвучала в теории *единого налога*. Превращение налогов в главный источник доходов государственного бюджета и усложнение организации налогообложения поставили в XIX в. перед финансовой наукой и политикой задачу упрощения налоговой системы, отмены многих налогов, их унификации. Это вдохновило на разработку проектов единого налога. Янжул резко раскритиковал идею единого налога. В то же время он отмечал тенденцию к уменьшению количества налогов во всех цивилизованных странах и считал, что в будущем количество налогов будет доведено до возможного минимума.

Особенную часть учения о налогах составляет рассмотрение каждого в отдельности. Янжул характеризует *налоги*, подразделяя их на прямые (оценочные) и косвенные. Каждый налог рассматривает не только теоретически, но и в действии на примере стран Западной Европы и России. Из анализа налогов прямых (оценочных) и налогов косвенных Янжул заключает, что «прямые налоги заслуживают предпочтения перед косвенными». Оценивая решающее значение кадастра, он рассматривает его в качестве классификационного критерия.

> В одной группе налогов государство старается непосредственно исследовать и определить податную способность каждого из плательщиков и прибегает для этой цели к оценке податного объекта, к кадастру. Все такие налоги, в которых государство направляет требование к известному лицу и с целью соразмерить это требование с налогоспособностью лица оценивает с помощью кадастра его имущество и доходы, составляют первую категорию налогов; они могут быть названы оценочными и соответствуют прямым налогам. Вторую категорию налогов составят те, в которых государство не считает нужным прибегать к кадастру. Государство предполагает, что потребление плательщиком известного предмета есть признак существования в его доходе налогоспособных частей. Такие налоги могут быть названы налогами на предметы потребления; они вполне соответствуют налогам косвенным.

Сложный путь трансформации прошел принцип равномерности обложения как в финансовой науке, так и в практике: от принципа равного обложения к пропорциональному, а от него — к прогрессивному *принципу налогообложения*. Янжул считал, что равномерность обложения означает его соответствие имущественному положению плательщика: «это — единственная мерка, которая может быть признана справедливой и которая принята всеми европейскими законодательствами». Делает конкретное предложение относительно реализации принципа равномерности:

> ...для уравнения чувства лишения у различных категорий плательщиков надо увеличить налог для тех из них, которые получают крупные доходы, и уменьшить для тех, которые получают небольшие доходы, т.е. превратить пропорциональный налог в прогрессивный. Только прогрессия окладов может установить реальную, действительную равномерность налога.

Прогрессию оклада Янжул «справедливо и необходимо» рекомендует для общеподоходного налога».

Осторожность ученого в отношении прогрессии обложения находит свое отражение в современной дискуссии. Как отмечает проф. И.А. Майбуров, «нужно ли преодолевать все сложности, связанные с прогрессивным обложением, не проще ли применять во всех налогах метод пропорционального обложения?»

Достоинства и недостатки *налога подоходного индивидуального* не позволили Янжулу назвать этот налог идеальным, но он признал, что по относительным достоинствам подоходный налог может считаться совершеннейшей формой прямого обложения и необходимой, нераздельной частью всякой рациональной налоговой системы.

Интересны общие выводы относительно подоходного налога, к которым пришел И.И. Янжул:

> 1) он является наиболее точным выразителем принципа равномерности обложения; 2) главное значение подоходного налога состоит в том, что он служит коррективом, исправителем неравномерности обложения; 3) благодаря своей эластичности и равномерности он представляет могучее финансовое орудие для проведения финансовых реформ.

Очень актуально для России звучит вывод И.И. Янжула относительно экономических реформ:

> В экономической политике не должно быть скачков, реформы должны производиться постепенно и медленно, но в то же время твердо и неуклонно, имея в виду одну наиважнейшую и руководящую цель — общее благо народа и пренебрегая для нее притязаниями, коренящимися в корыстных чувствах и интересах отдельных лиц или отдельных классов населения.

Верный своим принципам, Янжул дает объективную оценку роли косвенных налогов в бюджетной системе государства:

> Несмотря на темные стороны косвенных налогов, несмотря на сильную ненависть к ним народа в прежние времена, несмотря на весьма тяжелые и справедливые осуждения, которым подвергаются они и поныне в трудах многих ученых, они приносят фиску такие крупные доходы, которые затруднительны при помощи прямых налогов.

Для своего времени Янжул дает советы относительно применения косвенных налогов. Из косвенных налогов в отдельный подраздел он выделяет акцизы: питейный акциз, табачный акциз, сахарный акциз, нефтяной акциз, спичечный и соляной акциз. Янжул рассматривает таможенные *пошлины* как разновидность косвенных налогов.

Янжул выразил полное одобрение введению винной монополии в России:

> Новый закон о казенной питейной продаже вступил в силу с 1 января 1895 г... Единовременно в высших сферах выработан проект устава особых попечительств, учрежденных в районе казенной продажи питей для надзора за производством питейной торговли в интересах народного здоровья и народной нравственности.

Ожидания Янжула не оправдались. Несмотря на то что российская казна получала четвертую часть доходов госбюджета за счет продажи крепких спиртных напитков, после начала Первой мировой войны в 1914 г. винная монополия была отменена.

Янжул — не только последователь и популяризатор теории немецкого государственного социализма в России, но и ученый, приложивший все свои творческие способности и профессионализм по адаптации исследованных форм налогообложения в Западной Европе к условиям своей страны — России.

Литература

Зубченко Л.А. Русские экономисты (XIX — начало XX века). М.: Институт экономики РАН, 1998.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики. М.: Финансы и статистика, 2003.

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.

В.М. Пушкарева,
доктор экономических наук, профессор

НЕЙТРАЛЬНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

(NEUTRALITY OF TAXATION)

См. также: *бремя налоговое избыточное; налоги Рамсеевские; налогообложение; оптимальность налогообложения; политика налоговая; принципы налогообложения; система налоговая*

Нейтральность налогообложения **(н.н.)** — ситуация, при которой изменение налогообложения не оказывает влияния на поведение экономических агентов в процессе выбора хозяйственных решений, а следовательно, минимизирует искажения в выборе и поведении этих агентов и в итоге минимизирует потери общественного благосостояния.

Нейтральная *система налоговая* трактует схожие виды деятельности экономических агентов схожим образом. Например, налоговая система, которая одинаково рассматривает весь доход с точки зрения налогообложения, нейтральна по отношению к способу получения этого дохода. Система налогообложения, где все потребление облагается одинаково, будет нейтральной к выбору потребительских предпочтений. Налоговая система, при которой текущая стоимость потребления и стоимость потребления в будущем облагаются одинаково, будет нейтральной к способу использования текущего дохода и т.д.

Согласно концепции ОЭСР, **н.н.** — один из ключевых принципов построения эффективной налоговой системы в современных условиях. Принцип нейтральности гласит, что увеличение налогового дохода не должно сопровождаться искажениями решений производителя или потребителя и должно обеспечивать эффективное распределение ресурсов. В этих условиях, несмотря на то что плательщики несут бремя налога, дополнительный негативный эффект, связанный с влиянием налога на решения потребителя или производителя, и *бремя налоговое избыточное* отсутствуют.

Формально **н.н.** на примере налога на доход от капитала может быть представлено следующим образом:

$$V = \pi^V - t\pi^t = [F(K) - rK] - t[F(K) - rK], \quad (1)$$

где π^V — доход до налогообложения; V — доход после налогообложения; π^t — налогооблагаемый доход; $F(K)$ — доход; r — цена капитала; K— сумма собственного и заемного капитала; t — ставка налоговая.

Максимизируя V по K, можно получить условие первого порядка:

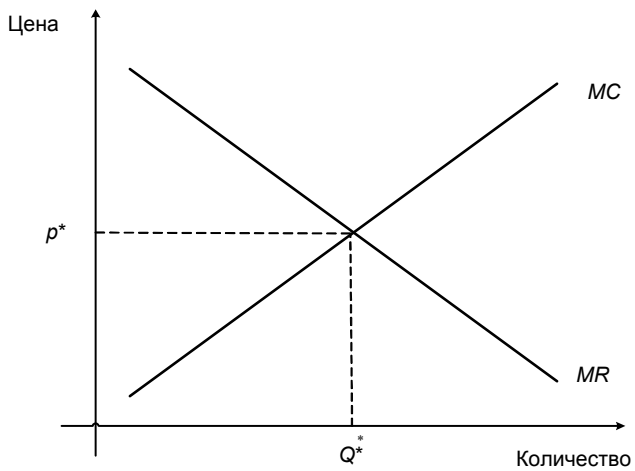
$$\frac{dV}{dK} = (1-t)[F(K) - r] = 0; \quad (2)$$

$$F(K) = r \Leftrightarrow MR = MC, \quad (3)$$

где MR — предельный доход, MC — предельные издержки.

Результат графически показан на рисунке.

Идеальный «мир без налогов» с помощью конкуренции позволяет максимизировать суммарную продуктивность деятельности экономических субъектов путем оптимизации их размещения. В то же время очевидно, что «мир без налогов» на сегодняшний день является утопией в силу необходимости централизованного финансирования разного рода общественных благ. Налоги же, изменяя доходность функционирования агентов, потенциально изменяют их приоритеты, искажая экономическое поведение, что может приводить к нарушению оптимального распределения размещения активов. Можно говорить, что **н.н.** является первым ухудшением ситуации по сравнению с «миром без налогов» (другими словами, аналогом second best — второго наилучшего решения относительно суммарной продуктивности экономических агентов).



Ситуация нейтрального налога, который не искажает производственных решений фирм, приводя к нулевому налоговому избыточному бремени: *MR = MC*

Н.н. потребления следует из правила Рамсея (F. Ramsey), которое гласит, что при условии постоянной эластичности предложения ставки налогов должны изменяться обратно пропорционально эластичности спроса на налогооблагаемые товары. Иными словами, для достижения нейтральности и оптимальности налоги на потребление должны быть дифференцированными: товары с относительно неэластичным спросом нужно облагать более высоким налогом, а с относительно эластичным спросом — более низким (см. *Налоги Рамсея*).

В отличие от дифференцированных налогов на товары конечного потребления дифференцированные налоги на капитал являются разновидностью налогов на выпуск. Такие налоги являются причиной производственных искажений, обусловленных тем, что предельная норма замещения между капиталом и другими факторами производства различается между секторами производства.

П. Самуэльсон (P. Samuelson) в середине 1960-х сформулировал критерий межвременной нейтральности экономической амортизации. Он показал, что пропорциональный налог на доход не искажает выбор между инвестиционными проектами или активами с различными сроками эксплуатации и различными особенностями, если реальная потеря экономической стоимости допускается в виде налоговых вычетов амортизационных расходов. Иными словами, текущая дисконтированная стоимость потока денежных поступлений не будет зависеть от ставки налога на доход.

Р. Масгрейв (R. Musgrave) рассматривает ситуацию с немедленным зачетом капиталовложений в счет текущих расходов. В 1959 г. он приходит к выводу, что при условии полной и не-

медленной компенсации потерь подоходный налог будет полностью нейтральным к выбору между активами либо инвестиционными проектами с различными терминами эксплуатации и определенными временными графиками получения прибыли. При этом сочетание немедленного зачета капиталовложений (как части инвестиций) и амортизации остатка (с использованием фактической экономической амортизации П. Самуэльсона) также является нейтральным по отношению к выбору компании между различными проектами или активами.

П. Даймонд (P. Diamond) и Дж. Миррлиз (J. Mirrlees) в 1971 г. показали, что квазиоптимальная (second-best tax system) налоговая система избегает производственных искажений по той причине, что правительство может облагать налогом чистую прибыль предприятий, а также все сделки домашних хозяйств с компаниями. Обоснование этой теоремы заключается в том, что, когда правительство изымает всю ренту и оно в состоянии облагать налогом все сделки домохозяйств, оно уже контролирует все доходы и цены, которые влияют на благосостояние потребителей. Теорема производственной эффективности Diamond-Mirrlees помогает объяснить, почему так много экономистов считают целесообразным **н.н.** доходов от капитала.

В условиях глобализации особое значение имеет нейтральность *международного налогообложения* доходов от капитала. Всеобъемлющая **н.н.**, обеспечивающая эффективное распределение капиталов, практически недостижима. Попыткой приближения к ней стала разработка частных принципов нейтральности *международного налогообложения* (см. табл.).

Принципы нейтральности в международном налогообложении

Принцип нейтральности	*Цель*	*Характеристика*	*Авторы*
Нейтральность капитала к экспорту (capital export neutrality)	Равенство всех инвесторов — резидентов данной страны	Одинаковые условия для резидентов любой страны независимо от страны получения дохода Выравнивание налогов резидентов некоторой страны путем доплаты разницы в ту или другую сторону	П. Ричман (P. Richman), Р. Масгрейв (R. Musgrave), (1963, 1969)
Нейтральность капитала к импорту (capital import neutrality)	Равенство всех инвесторов — получателей дохода в некоторой стране	Одинаковые условия для всех инвесторов, получающих доход в некоторой стране, независимо от страны их нахождения	
Национальная нейтральность (national neutrality)	Максимальная эффективность национальных инвесторов	Выравнивание налогов резидентов некоторой страны путем доплаты разницы в ту или другую сторону	
Нейтральность прав на национальную собственность (national ownership neutrality)	Максимальная эффективность национальных инвесторов	Избегание двойного налогообложения резидентов некоторой страны путем зачета налогов, уплаченных за рубежом	М. Десаи (M. Desai), Р. Хайнс (R. Hines) (2003)
Нейтральность прав собственности на капитал (capital ownership neutrality)	Равенство всех реальных и потенциальных собственников независимо от условий налогообложения всех стран	Одинаковые условия для всех реальных и потенциальных собственников активов некоторой страны путем исключения из налогообложения доходов, полученных за рубежом, или зачета налогов, уплаченных за рубежом	
Рыночная нейтральность (la neutralité au niveau du marché)	Конкурентное равенство всех инвесторов вне зависимости от *ставки налоговой* на собственность	Общая гармонизация корпоративных налогов, применяемых в стране-источнике и стране базирования путем налоговых вычетов	М. Деверо (M.Devereux) (2008)

Теории, которые привели к разработке первых трех принципов, впервые анализировали влияние на благосостояние международной налоговой политики, в их центре было местонахождение капитала. Впоследствии теория нейтральности *международного налогообложения* была дополнена положением о необходимости учета в таком анализе прав собственности на капитал и местонахождения инвестора — собственника капитала. Позже последние два принципа были дополнены рассмотрением более общей проблемы, чем просто собственность на определенный актив, что привело к появлению нового принципа рыночной нейтральности.

Налоговые системы всех современных стран не являются абсолютно нейтральными. Для них характерны искажения между основным и оборотным капиталом, которые возникают при выборе источников финансирования, между налогообложением прироста капитала и другими видами доходов от капитала, между налогообложением различных видов доходов физических лиц и т.д. Такие искажения усложняют налоговую систему, стимулируют *планирование налоговое* и рост издержек, соблюдение налогового законодательства как для плательщиков налогов, так и для государства.

Существуют ситуации, когда **н.н.** недостижима и лицам, ответственным за разработку налоговой политики, приходится принимать определенный уровень искажений поведения экономических агентов как неизбежный. В других случаях **н.н.** может быть нежелательна, когда речь идет о достижении специфических целей. В частности, отклонения от нейтральной налоговой системы призваны скорректировать провалы рынка. Например, более высокое налогообложение загрязняющих производств в целях сокращения вредного влияния на окружающую среду; льготное налогообложение капитала, задействованного в НИОКР, пенсионных сбережений и т.д.

Тем не менее, несмотря на наличие ситуаций, в которых нарушение **н.н.** является желательным, стремление к ней целесообразно при формировании налоговой политики и проведении налоговых реформ.

Литература

Налоговая политика: методология, теория и практика: Монография / Под общ. ред. В.П. Вишневского. Донецк: Ин-т экономики промышленности, 2011.

Соколовская Е.В., Соколовский Д.Б. Международное налогообложение доходов от капитала экономических агентов: концептуальные основы, модели, подходы к реализации: Монография. Донецк: Ин-т экономики промышленности, 2013.

Fundamental principles of taxation // Addressing the tax challenges of the digital economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2014.

Harberger A. Tax neutrality in investment incentives // The Economics of Taxation (ed. by H. Aaron, M. Boskin). Brookings Institution Press, 1980.

Mirrlees J., Adam S., Besley T., Blundell R. et al. Tax by design: The Mirrlees Review. Oxford University Press, 2012.

Musgrave R.A. The theory of public finance: A study in public economy. McGraw-Hill, 1959.

Pindyck R.S., Rubinfeld D. Microeconomics. Eight Edition. Pearson, 2012.

Е.В. Соколовская,
кандидат экономических наук,
старший научный сотрудник

ОБХОД НАЛОГОВ
(TAX AVOIDANCE)

См также: *законодательство налоговое; издержки налоговые; льгота налоговая; обязанность налоговая; отношения налоговые; поведение налоговое; ставка налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Обход налогов **(о.н.)** — законные действия *субъектов налогообложения* по изменению *обязанностей налоговых* в случаях, когда таковые имеются или должны иметься в соответствии с *законодательством налоговым*.

Для обозначения тех или иных целенаправленных действий субъекта, направленных на уменьшение его выплат в бюджет, используются различные термины: «минимизация налогов», «уклонение от уплаты налогов», «уклонение от налогообложения», «сокрытие налогов», «избегание налогов», «оптимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование», «обход налогов», «уход от налогов», «неуплата налогов».

Выделяют два варианта таких действий — законные и незаконные.

Незаконный способ *поведения налогового* и российскими, и зарубежными учеными обозна-

чается термином «*уклонение от уплаты налогов*» (tax evasion).

Законный способ поведения в зарубежной литературе обозначается «tax avoidance». Словарь налоговых терминов ОЭСР определяет его как механизм действий налогоплательщика в целях снижения его обязательств, соответствующий нормам закона. **О.н.** находится в правовом поле и состоит в использовании лазеек и неясностей налогового законодательства в целях снижения налогов. При **о.н.** *плательщик налогов* не скрывает свою деятельность, опасаясь налоговых санкций, а, наоборот, заявляет о своих действиях, желая получить пониженную *ставку налоговую* или *льготы налоговые*. Понятие **о.н.** включает различные варианты *поведения налогового*. Одним из примеров может быть поиск *льгот налоговых* или *вычетов налоговых*, подходящих для осуществляемого вида деятельности, или регистрация в качестве малого предприятия, учет расходов в более выгодном *периоде налоговом* и т.д.

В зарубежной литературе акцент делается на следующих моментах.

1. Разграничение **о.н.** и избегание действий, которые приведут к возникновению обязанностей по уплате налогов. Например, изменение структуры потребления индивида с целью избежать уплаты налогов, включенных в цену товара, не может рассматриваться как **о.н.** Дж. Слемрод (Joel Slemrod) и Ш. Ицхаки (Shlomo Yitzhaki) утверждают, что **о.н.** состоит в действиях, которые не изменяют потребительской корзины индивида (в том числе выбор между трудом и отдыхом), и что это отличает **о.н.** от налоговых реакций. Уклонение от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов, также не может рассматриваться в качестве **о.н.**

2. В определении **о.н.** подчеркивается сознательный и активный характер действий субъекта. Так, А. Сандмо (Agnar Sandmo) считает, что **о.н.** состоит в использовании недостатков налогового законодательства в целях снижения *обязанности налоговой*.

3. В разграничении законного и незаконного поведения с точки зрения формального соблюдения норм закона. Во многих случаях сложно отделить **о.н.** от *уклонения от уплаты налогов* с точки зрения морали. Понимание того, что соответствует моральным принципам, а что нет, не всегда совпадает с границей между законным и незаконным поведением. Сложно понять, почему незадекларированный приработок няни — это незаконно, а перевод состоятельным инвестором денег в офшор с помощью услуг налоговых консультантов — законно. Так как граница между уклонением от уплаты налогов и **о.н.** заключается в формальном соблюдении закона, то дополнительным признаком является то, что *субъектам налогообложения* не нужно скрывать **о.н.** от налоговых органов.

Хотя в теории **о.н** и уклонение от уплаты налогов различаются кардинально, на практике разграничить их не так просто. С юридической точки зрения использование не запрещенных законодательством методов снижения налоговых платежей не всегда законно. Такие действия для признания их законными, помимо снижения налогов, должны преследовать цели делового характера, например намерение получить экономический эффект в результате реальной экономической деятельности (так называемая доктрина деловой цели, широко используемая в судебной практике большинства развитых стран). Если будет установлено, что главной целью, преследуемой *субъектом налогообложения,* было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, такие действия могут быть признаны противоречащими налоговому законодательству.

Для определения правомерности действий субъекта налогообложения по снижению размера налоговых выплат используется целый ряд других доктрин, выработанных судебной практикой, например:

(1) «существо над формой» (equity above the form) — юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, а не формой;

(2) «сделка по шагам» (step transactions) — суд при рассмотрении конкретной сделки устраняет промежуточные операции, проведенные сторонами, и рассматривает только фактические результаты операций;

(3) иные доктрины, сущность которых тесно взаимосвязана с вышеназванными доктринами.

В **российской литературе** единства мнений по поводу определения **о.н.** нет. Можно выделить как минимум **три подхода к определению о.н.**

Сторонники первого подхода (например, И. Майбуров) считают, что **о.н.** — это общий термин, который включает в себя уклонение от уплаты налогов (незаконный **о.н.**) и избежание налогов (законный **о.н.**). Эта позиция основывается на том, что под «обходом» вообще понимается «намеренное уклонение от исполнения, соблюдения чего-либо». В данном подходе приходится использовать (и давать определения) несколько терминов — «обход налогов», «избежание налогов», «уход от налогов», которые можно использовать как синонимы.

С. Пепеляев под **о.н.** понимает только бездействие, не влекущее наступления *отношений налоговых* по уплате налогов. В этом определении игнорируется активный характер действий субъекта, применяющего **о.н.**, которое отождествляется с налоговыми реакциями (см.: *Поведение налоговое*).

А. Брызгалин под **о.н.** понимает: (1) *уклонение от уплаты налогов*, совершенное по неосторожности; (2) использование не запрещенных законом приемов, например налоговых льгот и льготных *режимов налоговых специальных*, неточностей, двусмысленности и неконкретности изложения отдельных положений налогового законодательства, их коллизий и т. п. В данном случае к **о.н.** приравнивается неосторожное нарушение закона, а граница между уклонением и **о.н.** проводится в зависимости от виновности или невиновности в поведении, что затрудняет использование данного определения в научном анализе.

Дж. Стиглиц (Joseph Stiglitz) в 1985 г. определил **три основных принципа использования о.н. физическими лицами**:

(1) отсрочка уплаты налога. Дисконтированная стоимость налогов, уплаченных позже, ниже, чем уплаченных вовремя;

(2) произвольность выбора ставок в том случае, если для различных видов доходов предусмотрены различные ставки, или в том случае, если разные ставки предусмотрены в различные периоды времени;

(3) произвольность в выборе формы и вида доходов при существовании различных режимов налогообложения. Например, получение дохода от прироста капитала вместо обычного дохода или перерегистрация деятельности в форме малого бизнеса существенно уменьшают *обязательства налоговые*.

Стиглиц утверждает, что в условиях совершенных рынков капитала эти три принципа могут быть использованы, чтобы устранить все налоговые обязательства, при этом риски по сравнению с исходной ситуацией не увеличатся. Но рынки капитала не совершенны, и поэтому все налоговые обязательства не устраняются путем **о.н**., а для их уменьшения субъекты прибегают к *уклонению от уплаты налогов* или их выбор искажается. Например, инвестиции перемещаются в сектора, где легче представить обычный доход как доход от прироста капитала.

К числу условий, в той или иной степени способствующих **о.н.,** можно отнести:

(1) наличие налоговых льгот, способствующих поиску путей для того, чтобы ими воспользоваться;

(2) наличие различных налоговых ставок, что подталкивает субъекта налогообложения к применению самых низких из них;

(3) наличие различных способов отнесения расходов и затрат на себестоимость или финансовый результат, что влияет на расчет налоговой базы и позволяет снижать налоги законными способами;

(4) наличие пробелов в налоговом законодательстве в связи с невозможностью учесть все возможные обстоятельства, возникающие при исчислении или уплате того или иного налога;

(5) нечеткость и «расплывчатость» формулировок налогового законодательства, позволяющих по-разному толковать одну и ту же правовую норму;

(6) техническая сложность налогообложения, которая позволяет субъекту налогообложения избежать платежа, не нарушая закона.

Практика показывает, что субъекты налогообложения в РФ, как и в других странах, используют различные способы **о.н.** Высокий уровень налоговой нагрузки и несовершенство налогового законодательства способствовали развитию данного явления в 1990-х. В настоящее время использование различных схем **о.н.** вызвано несколько другими причинами. Практи-

куют **о.н.** в основном крупные плательщики налогов, многие из которых являются монополиями и регулируют крупные, наиболее прибыльные сектора современной экономики. Они практически автономны и закрыты от общественного контроля. Их сложная организационная структура и масштабы дают прекрасные возможности для **о.н.** путем использования трансфертного ценообразования и офшорных схем, манипуляций с капиталом и имуществом. Превратить эту потенциальную возможность в реальность помогает симбиоз этих крупных плательщиков с государством на всех уровнях власти. Финансирование различных мероприятий, таких как выборы, благотворительность и социальные программы, предполагает отвлечение дополнительных средств за счет **о.н.** (а зачастую и за счет *уклонения от уплаты налогов* и прочей теневой деятельности).

Исследование **о.н.** имеет как прикладное значение для совершенствования налогового законодательства, так и для нескольких аспектов теоретического изучения налогообложения: справедливости налогообложения; *переложения налогов*; распределения *издержек налоговых*.

При изменении условий налогообложения плательщики налогов могут, например, уменьшить потребление, чтобы платить меньше налогов. Однако они также могут воспользоваться услугами налоговых консультантов в поисках применимых льгот и вычетов. Могут изменить время отражения своего дохода в декларации или внести в нее другие изменения. Эти варианты налогового поведения, особенно характерные для субъектов налогообложения с высокими доходами, не всегда учитываются в традиционных моделях, рассматривающих влияние налогообложения на предложение труда.

В современных исследованиях анализируются сложные технологии **о.н.,** в том числе затраты на их применение. Исследование **о.н.** также позволяет ответить на вопросы об оптимальном уровне затрат на *администрирование налоговое* и их наилучшем распределении между различными направлениями налогового контроля.

Литература

Методы налоговой оптимизации: Учебник / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 2001.

Пепеляев С.Г. Налоговое право. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.

Sandmo A. The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View // National Tax Journal. 2005. Vol. 58. No. 4. P. 643—663.

Slemrod J., Yitzhaki S. Tax avoidance, evasion and administration / A. J. Auerbach and M. Feldstein (eds.), Handbook of Public Economics, Vol. 3. Amsterdam: Elsevier Science. 2002.

Stiglitz J. The general theory of tax avoidance // National Tax Journal. 1985. № 38(3). P. 325—337.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(OBJECT OF TAXATION)

См. также: *база налоговая; обязанность налоговая; плательщик налогов и сборов; налогообложение двойное; элементы налога*

Объект налогообложения (**о.н**.) — обязательный *элемент налога*, представляющий собой юридические факты, явления, процессы, события, действия или результаты деятельности, с которыми связано возникновение *обязанности налоговой* у *плательщика налога*.

О.н. представляет собой исходную составляющую в конструкции налога, поэтому относится к обязательным (основным) элементам налога. Налоговая обязанность возникает у плательщика налога только с момента появления **о.н.** В связи с этим к **о.н.** в теории налогообложения предъявляются особые требования:

(1) простота идентификации — **о.н.** должен быть легко и однозначно распознаваем как плательщиком налогов, так и контролирующим органом, что выдвигает особые требования к четкости его законодательного определения;

(2) стабильность — сам факт возникновения **о.н.** характеризуется устойчивостью и постоянством, есть скорее правило, нежели исключение, он не должен носить разовый или эпизодический характер;

(3) непосредственное отношение к плательщику налога — **о.н.** должен отображать воздействие на процесс или явление именно этого субъекта налогообложения, а не сторонних юридических или физических лиц;

(4) массовость возникновения **о.н.** Так, если какое-либо событие, явление или действие носит уникальный характер, закрепление его в качестве **о.н.** не является целесообразным. Исчезновение массовости возникновения объекта **о.н.** является предпосылкой отмены соответствующего налога или сбора.

В теории налогообложения **о.н.** подразделяются на три группы.

1. Права (имущественные и неимущественные). К этой группе относятся **о.н.** по таким налогам, как: *налог на недвижимость, налог транспортный* и иные *налоги имущественные*. В определенном смысле к этой группе может быть отнесено и патентное налогообложение, где *патент налоговый* рассматривается как плата за право осуществления определенного вида хозяйственной деятельности.

2. Деятельность или действия плательщика налогов. Примером налогов, **о.н.** по которым относятся ко второй группе, являются: *налог акцизный* (операции по производству, импорту или продаже подакцизных товаров), *налог на наследование и дарение* и др.

3. Результаты деятельности. Классические примеры таких **о.н.:** *налог на прибыль*, *налог подоходный индивидуальный*, *налог на добавленную стоимость* и др. **О.н.** этой группы в большинстве случаев совпадают с *базой налоговой* (см. рис.).

Исходя из принципа недопущения *налогообложения двойного*, один и тот же **о.н.** не должен выступать в этой роли по разным налогам и сборам. Вместе с тем на практике это требование соблюсти чрезвычайно сложно, поэтому в устоявшихся *системах налоговых* развитых государств достаточно часто один и тот же **о.н.** облагается разными налогами. Так, например, операции по продаже подакцизных товаров одновременно являются **о.н.** по *налогу на добавленную стоимость* и по *налогу акцизному*. Хотя в данном случае более корректно с точки зрения налоговой теории использование дифференцированных (повышенных) ставок налога на добавленную стоимость.

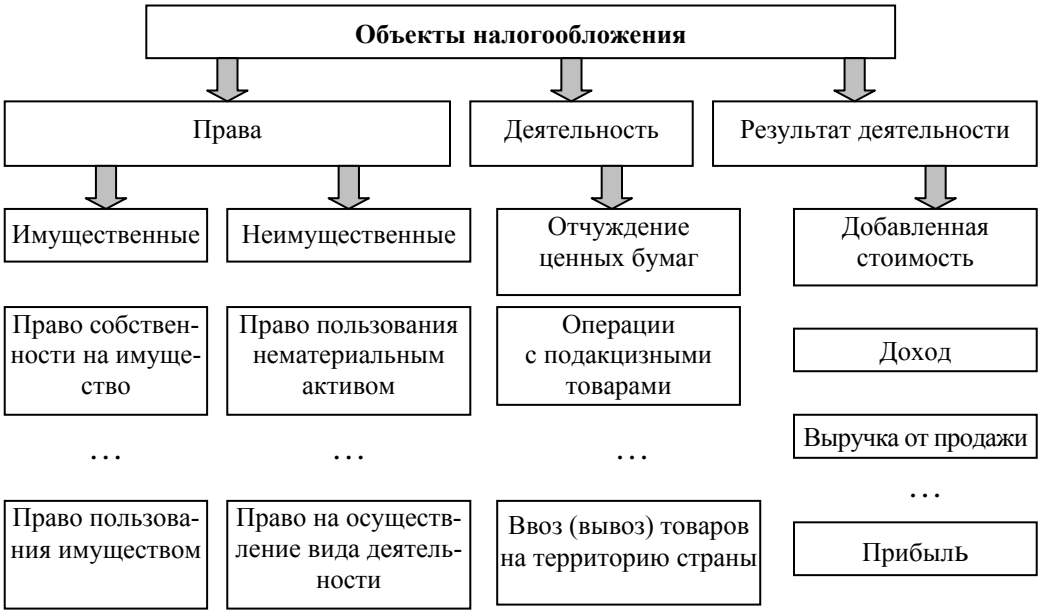
В то же время **о.н.** может быть общим для однотипных налогов, направляемых в разные бюджеты. Так, например, доходы юридических лиц могут облагаться общегосударственным (федеральным) *налогом на прибыль* (корпоративным налогом на доходы) и одновременно аналогичным региональным или местным налогом. В этом случае, по сути, речь идет не о *налогообложении двойном*, а о распределении совокупного налога на прибыль (доходы) между государственным и местными бюджетами.

О значимости **о.н.** для характеристики того или иного налога или сбора говорит тот факт, что в названии большинства из них содержится прямое указание на **о.н.** (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог с продаж и т.п.).

Близок по смыслу к **о.н.** другой *элемент налога* — предмет налогообложения, который обычно относится ко вспомогательным элементам. Степень близости между ними настолько велика, что иногда они отождествляются, что с позиции теории не является корректным.

Взаимосвязь между этими двумя понятиями может быть описана следующим образом: **о.н.** представляет собой элемент, характеризующий юридический факт (действие, событие, состояние) по отношению к предмету налогообложения, который обусловливает возникновение обязанности субъекта по уплате налога. Предмет налогообложения представляет собой неотъемлемую составляющую **о.н**., его вещественную или нематериальную основу.

В отличие от **о.н.** предмет налогообложения представляет собой совокупность физических (но не юридических) признаков реальных вещей и нематериальных благ, которые обусловливают и определяют **о.н.** Предмет налогообложения по сути отражает свойства физического характера, но сам по себе без **о.н.** предмет не порождает каких-либо налоговых последствий.



Группы объектов налогообложения

О.н. обязательно отражает предмет налогообложения, но он включает в себя еще и правовую связь плательщика налогов с предметом налогообложения, т.е. является более широким понятием. Так, например, предметом налогообложения в *налоге транспортном* являются транспортные средства, а **о.н**. — права собственности или пользования этими транспортными средствами. Предмет налогообложения, как и **о.н.**, приобретает свое количественное выражение через *базу налоговую.*

Литература:
Иванов Ю.Б., Крисоватий А. ., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. К.: Атіка, 2006.
Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. 3: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навч. посібн. К.: Кондор, 2010.
Nightingale K. Taxation: theory and practice. L.: Pitman Publishing, 1997.
Musgrave R. The theory of public finance. A study in public economy. McGrow-Hill Book Company, Inc. N.Y.; Toronto; L., 1959.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ОБЯЗАННОСТЬ НАЛОГОВАЯ
(TAX OBLIGATION)

См. также: *долг налоговый (недоимка); законодательство налоговое; обязательство налоговое; отношения налоговые; право налоговое; субъект налогообложения; элементы налога*

Обязанность налоговая **(о.н.)** — элемент *обязательства налогового*, представляющий собой субъективную обязанность *плательщика налогов и сборов* по своевременной и полной уплате суммы налога и (или) сбора в бюджетную систему.

О.н. наряду с налоговым обязательством выступает одним из ключевых понятий *права налогового*, от уяснения смысла которого зависит понимание основных тенденций развития налоговой системы, а также создание и реализация эффективных механизмов уплаты налогов и сборов.

В правоприменительной практике термин **о.н.** нередко используется высшими судебными инстанциями как синоним понятиям «налоговое обязательство» или «обязанность по уплате налога (сбора)». В первом случае **о.н.** — это сумма *налога*, подлежащая уплате плательщиком налогов и сборов (например, «уменьшение размера налоговой обязанности», «действительный размер налоговой обязанности» и др.). Во втором же случае **о.н.** понимается как субъективная обязанность плательщика налогов и сборов по перечислению суммы налога в бюджет.

Стоит отметить, что российское налоговое законодательство не оперирует этим термином, используя вместо **о.н.** то или иное дополнение к термину «обязанность», указывающее на *субъект налогообложения* («обязанности налогоплательщика», «обязанности налогового агента» и т.д.) либо характеризующее само содержание обязанности (обязанность по уплате налога, обязанность по представлению налоговой декларации и т.д.).

В теории налогового права термин **о.н.** используется весьма активно, выступая, по мнению некоторых ученых, в качестве одной из важнейших категорий, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений. Вместе с тем в специальной литературе не сложилось единого представления о содержании **о.н.**

Многие ученые не придают **о.н.** самостоятельного значения, рассматривая ее лишь как элемент *обязательства налогового* — субъективную обязанность, порождаемую налоговым обязательственным правоотношением. Несмотря на наиболее глубокую теоретическую проработку и обоснованность, эта точка зрения критикуется противниками концепции обязательственной природы налоговых правоотношений, поскольку, по их мнению, она в целом не учитывает их публично-правовой природы.

Позиция другой группы ученых состоит в том, что **о.н.** является самостоятельной категорией налогового права, заслуживающей быть самостоятельным предметом исследований. Однако мнения по поводу ее содержания расходятся и среди названной группы ученых.

В соответствии с наиболее узкой трактовкой **о.н.** рассматривается лишь как субъективная обязанность по уплате налога и выступает в роли своеобразной модели правомерного поведения обязанных лиц. При этом элементы обязанности по уплате налога являются отражением принципа правовой определенности, поскольку для ее возникновения законом должны быть определены все существенные элементы налога, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. *Механизм налоговый* должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных лиц.

С учетом этого непосредственным основанием возникновения **о.н.** является сложный юридический состав, предполагающий: (1) наличие всех предпосылок для исчисления суммы налога (элементов налога); (2) наличие обязанного субъекта; (3) наступление срока уплаты налога.

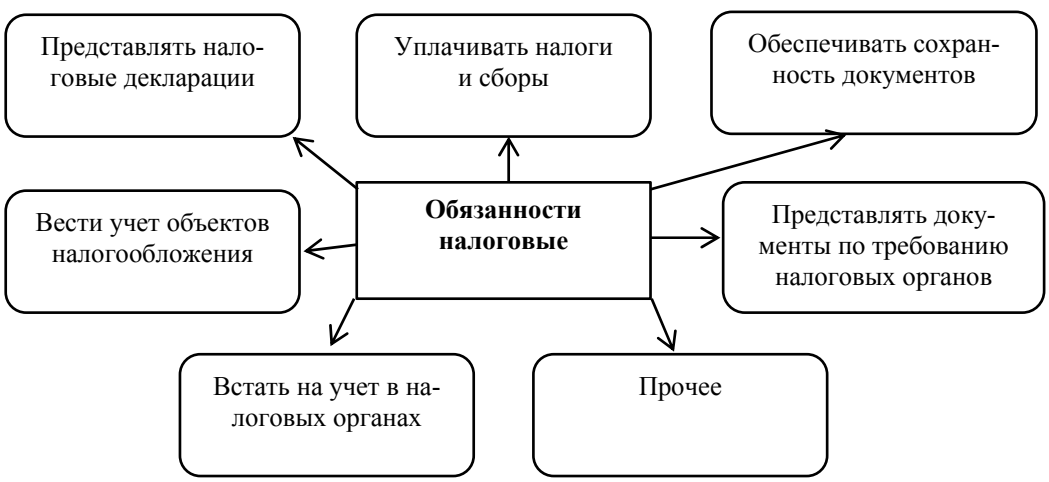
Дальнейшее изменение **о.н.** возможно в части как ее субъектного состава, так и в части содержания (величины, сроков исполнения и др.). В частности, субъектный состав может поменяться вследствие смерти плательщика — физического лица, реорганизации или ликвидации плательщика-организации, а также в иных случаях. Величина **о.н.** может измениться как вследствие действий участников *отношений налоговых* (например, ретроспективного заявления права на применение налоговой льготы), так и вследствие обстоятельств, не зависящих от воли участников (например, ретроспективного изменение налогового законодательства либо ретроспективной корректировки показателей, используемых для исчисления суммы налога налоговы-

ми органами). Сроки же исполнения **о.н.** могут быть изменены в результате применения широко распространенных в мировой практике норм об отсрочке или рассрочке уплаты налога, а также предоставлении *кредита налогового* в инвестиционных целях.

Прекращение **о.н.,** как правило, связывается с ее исполнением обязанным субъектом (в результате добровольной уплаты налога денежными средствами или зачета переплаты по другим налогам, взыскания налоговыми органами, удержания налоговым агентом и др.), прекращением статуса плательщика (при реорганизации или ликвидации налогоплательщика-организации, в случае смерти или признания умершим налогоплательщика — физического лица и др.) либо с иными обстоятельствами, такими как признание *налога* невозможным к взысканию.

Однако рассматривая достаточно подробно основания возникновения, изменения и прекращения **о.н.**, приверженцы «узкого» подхода вместе с тем не указывают, по каким причинам термин «обязанность по уплате налога и сбора» должен быть заменен термином **о.н.**, что делает неочевидным вклад в теорию *права налогового*, получаемый в результате такой замены.

Более широкий подход предполагает, что **о.н.** — это все обязанности плательщика налогов и сборов (см. рис.) или всех частных субъектов налогового права, предусмотренные налоговым законодательством.



Обязанности налоговые в широком понимании

Расширяя в целом содержание рассматриваемой категории до совокупности обязанностей, системным образом связанных с обязанностью по уплате налога, остается нераскрытым существо проблемы путем замены одного термина («обязанности налогоплательщика») другим.

Сторонники сверхширокого подхода включают в состав **о.н.** не только обязанности, содержащиеся в налоговом законодательстве, но также обязанности, возлагаемые иными нормативными правовыми актами на «частных субъектов, являющихся потенциальными налогоплательщиками». Обосновывается подход тем, что в противном случае **о.н.** будут сводиться к различным вариантам совокупности обязанностей частных субъектов, урегулированных налоговым законодательством, что на практике предполагает только замену одного термина другим без изменения его содержания.

В качестве примера такой обязанности, выходящей за рамки российского налогового законодательства, приводятся обязанность по применению контрольно-кассовой техники. Несмотря на гораздо большую теоретическую значимость, данная точка зрения также подвергается критике. В частности, в связи с желанием ее авторов подменить обязанности, следующие из статуса субъекта, ведущего предпринимательскую деятельность, обязанностями, возникающими в связи с присвоением статуса налогоплательщика. Экстремальный вариант такого подхода предполагает, что все обязанности субъек-

тов предпринимательской деятельности, следующие из намерений или факта ведения деятельности, имеющей налоговые последствия, можно назвать налоговыми.

В связи с этим в целях развития теории права налогового и возможного реформирования законодательства налогового наиболее перспективным представляется использование категории *обязательства налогового.*

Литература

Бордюг И.С. Налоговое обязательство в Российском праве: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Омск, 2009.

Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 22-32.

Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. М., 2014.

Сащихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2008.

Tipke K., Lang J. Steuerrecht. Auflage 22. Köln: Otto Schmidt, 2015.

С.С. Быков,
кандидат экономических наук, доцент

ОБЯЗАТЕЛЬСТВО НАЛОГОВОЕ

(TAX LIABILITY)

См. также: *долг налоговый (недоимка); законодательство налоговое; обязанность налоговая; отношения налоговые; право налоговое; субъект налогообложения; элементы налога*

Обязательство налоговое **(о.н.)** — правоотношение, в рамках которого при наличии обстоятельств, установленных *законодательством налоговым,* одно лицо (налоговый должник) обязано совершить в адрес другого лица (налогового кредитора) комплекс действий, обеспечивающих надлежащую уплату (возмещение) налога или сбора, а налоговый кредитор наделяется правом требования исполнения налоговым должником этой обязанности под угрозой применения мер государственного принуждения.

О.н. как термин возник в результате заимствования налоговым правом некоторых элементов разработанной в гражданском праве юридической конструкции обязательства — относительного гражданского правоотношения, в силу которого одна сторона (должник) обязана совершить в пользу другой стороны (кредитора) определенные действия или воздержаться от определенных действий, а вторая сторона имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Наличие у налоговых и гражданских отношений общих черт (их имущественный и относительный характер; целенаправленность; принадлежность к правоотношениям активного типа; обеспеченность имущественными санкциями и др.), а также фактическая рецепция налоговым правом ряда технико-юридических приемов из гражданского права позволяют говорить о формировании в системе российского налогового права особой подотрасли — налогового обязательственного права.

Концепция **о.н.** действует во многих зарубежных странах, однако в налоговом законодательстве России формально не закреплена — Налоговый кодекс не оперирует этим словосочетанием применительно к *отношениям налоговым*, вместо этого употребляя, как правило, термин «обязанность». Вместе с тем один из первоначальных проектов Кодекса содержал специальную главу «Налоговое обязательство и его исполнение». Кроме того, на практике **о.н.** как термин активно использует Конституционный Суд РФ, понимая под ним обязанность налогоплательщика уплатить налог, обеспеченную мерами принудительного исполнения и взысканием пени. Наконец, законодательство в области бухгалтерского учета также оперирует этим термином применительно к суммам *налога на прибыль*, подлежащим уплате в будущем в результате возникновения временных разниц (так называемые отложенные налоговые обязательства).

В теории налогового права **о.н.** также воспринимается неоднозначно, вызывая острую полемику среди сторонников и противников применения концепции обязательств к налоговым правоотношениям.

Сторонники этой концепции настаивают на допустимости и необходимости ее использования в целях развития теории налогового права, а также совершенствования налогового законодательства. В частности, по их мнению, разработка и внедрение на практике этой концепции позволят создать стройный механизм налогообложения, а также послужат своеобразным вектором для дальнейших исследований в сфере налогового права, обеспечив эволюцию правового регу-

лирования налоговых отношений путем использования имеющихся и разработки новых технико-юридических приемов и способов обязательственного характера.

В практической плоскости такой подход предполагает необходимость определения в рамках налогового законодательства по меньшей мере таких обязательных элементов **о.н.**, как:

(1) субъекты обязательства (налоговый должник (как лицо, обязанное совершить определенные действия или воздержаться от их совершения) и налоговый кредитор (как лицо, уполномоченное требовать от должника выполнения обязанности);
(2) объект обязательства (как правило, денежные средства);
(3) содержание обязательства (права требования налогового кредитора и обязанности налогового должника).

Высказываются также мнения, что должны быть урегулированы и иные аспекты возникновения, изменения и прекращения **о.н.**, в частности:

(1) порядок и сроки исполнения обязательства надлежащим должником надлежащему кредитору;
(2) множественность лиц на стороне каждого из субъектов, а также порядок исполнения обязанностей в случае множественности;
(3) случаи возникновения и содержание солидарных, субсидиарных и долевых **о.н.**;
(4) правила перемены лиц в **о.н.**;
(5) способы обеспечения исполнения **о.н.** и др.

Многие из названных аспектов с той или иной степенью точности в настоящий момент уже урегулированы в рамках налогового законодательства, однако их применение не является системным, что может влечь за собой технико-юридическое коллизии.

Следует отметить, что, не оспаривая в целом структуру **о.н.,** разные авторы по-разному определяют смысловое наполнение таких ее элементов, как субъекты и содержание. Так, рядом авторов в качестве налоговых должников рассматриваются не только частные субъекты налогообложения (плательщик налогов и сборов, налоговый агент, банк, взятые вместе или в различных сочетаниях), но и публично-правовые образования в лице компетентных органов, причем зависит это во многом от того, что рассматривается в качестве содержания **о.н.**

Спектр же точек зрения на содержание **о.н.** весьма широк. В частности, в литературе встречаются мнения, что **о.н.** включает в себя:

(1) обязанность лишь по уплате налога (сбора) с корреспондирующими ей правами требования;
(2) обязанность по уплате налога (сбора), обеспеченная обязанностью по уплате пени, с корреспондирующими им правами требования;
(3) все обязанности, прямым образом связанные с обязанностью по уплате налога (сбора) с корреспондирующими им правами требования;
(4) все права и обязанности всех сторон *отношений налоговых*, связанные с уплатой или возвратом (возмещением) налога (сбора), включая права частных субъектов на получение процентов;
(5) все права и обязанности всех сторон *отношений налоговых*, связанные не только с уплатой налога, но и с его исчислением, включая права на *льготы налоговые* и выбор применяемой системы налогообложения.

Иными словами, каждый из авторов по-своему определяет момент возникновения этого обязательственного правоотношения. Кто-то определяет его как момент присвоения статуса *субъекта налогообложения*, кто-то связывает с возникновением *объекта налогообложения*, а кто-то — с наступлением срока уплаты налога или авансовых платежей, а равно с уплатой налога без достаточных к тому оснований и т.д.

Разброс точек зрения и отсутствие единства в понимании **о.н.** дает весомые аргументы противникам этой концепции. По их мнению, использование термина **о.н** является неоправданным хотя бы потому, что налоговым отношениям свойственен односторонний характер, в связи с чем говорить о встречных правах и обязанностях некорректно. Концепция же обязательства базируется на модели двусторонних отношений, в связи с чем она должна применяться лишь к гражданским правоотношениям.

Кроме того, некоторые скептики полагают, что развивающаяся по поводу **о.н.** дискуссия представляет собой попытку решения несуществующей проблемы или проблемы, важность решения которой не только переоценивается, но и не соотносится со сложностями, которые могут возникнуть в результате очередной реформы и без того весьма часто меняющегося налогового законодательства.

Наконец, по мнению некоторых ученых, сторонники концепции **о.н.** зачастую определяют их настолько широко, что в результате этим понятием начинают охватываться все налоговые правоотношения, в том числе процедурные и деликтные. Если в цивилистике, помимо обязательственных, присутствуют вещные правоотношения, что во многом обеспечивает теоретическую и практическую значимость классификации, то применительно к налоговым правоотношениям такая дихотомия с необходимой очевидностью не наблюдается, что отчасти обесценивает значение для них концепции обязательств. Соответственно введение в оборот понятия **о.н.** как синонима понятию «налоговое правоотношение», усложнив и без того непростой терминологический аппарат, не привносит, по их мнению, существенного научного результата.

Вместе с тем названные замечания носят дискуссионный характер и не умаляют теоретической значимости зарождающейся концепции **о.н.** для дальнейшего развития налогового права, а также дальнейшего реформирования налогового законодательства в направлении создания единой, целостной и непротиворечивой системы норм, обеспечивающих функционирование *системы налоговой.*

Литература

Барташевич С.В. Налоговое обязательство: понятие, место в системе налогово-правовых явлений и отграничение от смежных категорий налогового права // Налоги и налогообложение. 2013. № 2. С. 121—127.

Бордюг И.С. Налоговое обязательство в Российском праве: Дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2009.

Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.

Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Воронеж. гос. ун-т, 1997.

Tipke K., Lang J. Steuerrecht. Auflage 22. Köln: Otto Schmidt, 2015.

С.С. Быков,
кандидат экономических наук, доцент

ОППОРТУНИЗМ НАЛОГОВЫЙ
(TAX OPPORTUNISM)

См. также: *культура налоговая; минимизация налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); обход налогов; оптимизация налоговая; поведение налоговое; уклонение от уплаты налогов*

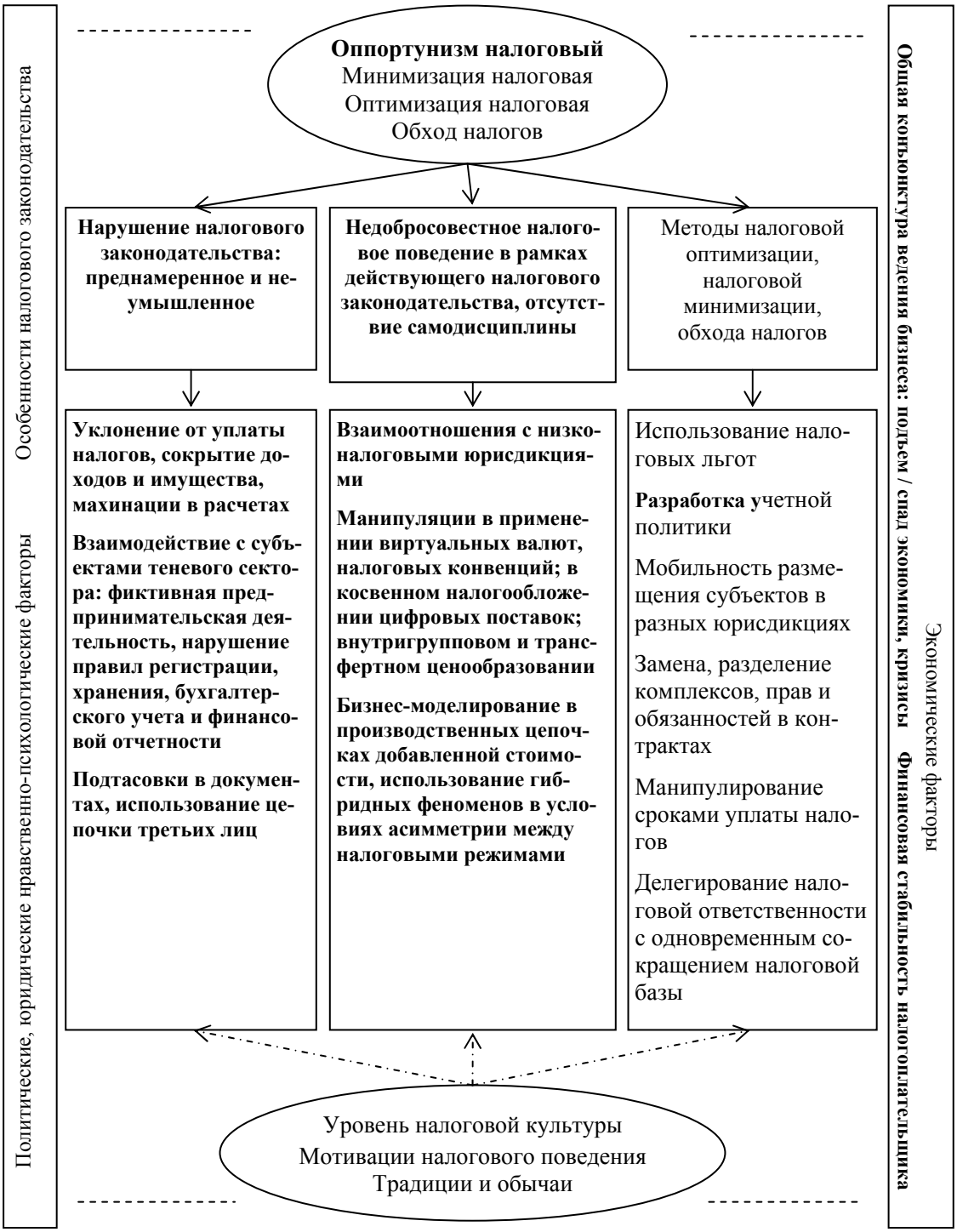
Оппортунизм налоговый **(о.н.)** — стремление к девиантному *поведению налоговому*, обусловленному уровнем *культуры налоговой* в рамках неформальных ценностных ориентаций и социальных установок *субъектов налогообложения*, в целях достижения конкурентных экономических или иных преимуществ путем снижения *нагрузки налоговой.*

На активность субъектов налогообложения воздействуют внешние и внутренние факторы хозяйственного развития. В системе *отношений налоговых* формирование *поведения налогового* и *культуры налоговой* у экономических агентов связано с обычаями и традициями, социально-экономическими интересами, мотивацией налогового поведения, степенью сбалансированности прав и обязанностей сторон. Предприятия и индивиды в процессе своей социализации сталкиваются с неформальными правилами, содержащими субъективные нормы пренебрежения соблюдением формальных регламентов *законодательства налогового.*

При значительном объеме теневого сектора экономики вероятность решений налогоплательщика о необходимости *обхода налогов* и *минимизации налоговой,* а также об *оптимизации налоговой* или об *уклонении от уплаты налогов* в большинстве случаев намного выше по сравнению с законопослушным поведением.

О.н. присущ не только малому бизнесу. В условиях глобализации компании оптимизируют *нагрузку налоговую (налоговое бремя)*: при перетоках капиталов в низконалоговые юрисдикции; применении налоговых конвенций; внутригрупповом и трансфертном ценообразовании. Кроме того, в условиях асимметрии между налоговыми режимами широко распространено бизнес-моделирование в производственных цепочках добавленной стоимости, использование гибридных феноменов (см. рис.).

О.н. граждан по отношению к власти сдерживает попытки правительств перекладывать финансовое бремя экономической нестабильности на широкие слои населения, например, с помощью роста *ставок налоговых.* Особенности регуляторного влияния отражаются в установленной законом налоговой базе, где отражены масштабы, единицы измерения, порядки определения налогов как юридически значимых параметров измерения налогового бремени. Механизмы предотвращения **о.н.** со стороны плательщиков при декларировании ими соответствующих параметров *баз налоговых* зависят от эффективности налоговых санкций, которые функционируют не только в рамках карательных или превентивных мер, но и в качестве потенциальных источников доходных частей бюджетов всех уровней.



Структура понятия «налоговый «оппортунизм»

Проявления **о.н.** в истории часто были связаны с революционными событиями. Символом успешного протеста стало «Бостонское чаепитие» (Boston Tea Party) в Бостонской гавани в конце XVIII в. В ответ на налоговую политику британского правительства был уничтожен груз чая, принадлежавший Английской Ост-Индской компании. В Южной Африке, Индии, в странах с переходной экономикой также проходили политические протесты в связи с непринятием обществом и бизнесом нововведений налоговой политики.

Среди новых институциональных направлений важную роль для реформирования налоговых систем играет **экономическая теория трансакционных издержек** (transaction cost economics, TCE). Если рассматривать взаимоотношения налогоплательщиков и государства как своеобразные контракты, где правила установлены действующим законодательством в рамках определенных институциональных матриц, то необходимо принимать во внимание соотношение проблем ограниченной рациональности и оппортунистического поведения. Как замечает О. Уильямсон (Oliver E. Williamson), при отсутствии ограниченной рациональности и оппортунистического поведения проблемы экономической организации существенно упростились бы или, скорее всего, вообще бы исчезли. Мера рациональности решений экономических агентов определяется их стремлением к действиям с минимальными затратами, а **о.н.** реализуется в уклонении от обязательств на основе «корыстных интересов». Уровень трансакционных издержек находится в зависимости от сочетания ограниченной рациональности и оппортунистического поведения. Степень сложности контрактов связана с неопределенностью и объективным признанием того, что чем сложнее контракты, тем в большей степени их участникам следует быть готовыми к неожиданным изменениям.

При перераспределении финансовых ресурсов в соответствии с собственными полномочиями власть генерирует специфический контракт – своеобразный механизм согласования экономических интересов государства и граждан. Взаимные несогласованности бюджетных элементов и налоговых систем в значительной степени являются результатом институциональних причин, а именно ее формальных и неформальных ограничений. Первые представляют собой набор политических, законодательных, юридических, экономических правил и контрактов. Политические правила определяют иерархическую структуру общества, технологии принятия решений и контроля. В свою очередь, экономические правила устанавливают права собственности, а контракты содержат условия конкретных соглашений. Неформальные нормы невозможно определить так же точно, как формальные, они более стойки во времени, величина трансакционных издержек их изменения во многом зависит от качества механизмов приспособления к изменившимся условиям. При этом характер адаптации к изменениям зависит от рыночного и административного порядка взаимодействия участников контракта. Переход от автономной к скоординированной адаптации сопровождается ростом затрат и одновременно риском так называемого постконтрактного **о.н.**, когда кто-либо из участников может отказаться от своих первоначальных намерений, убедившись, что в новых условиях это перестало быть для него выгодным.

Проявления **о.н.** в таких формах, как сокрытие выручки, предоставление недостоверной отчетности или непредоставление ее вообще, ведение бизнеса без регистрации в большей степени свойственно малому и среднему предпринимательству. Причиной этого являются не только большие шансы избежать наказания. Уклонение от налогообложения приобретает массовый характер в тех случаях, когда ожидаемая выгода с учетом вероятности обнаружения нарушений и наказания превышает расходы, связанные с уплатой налогов, включающие, кроме собственно сумм налогов, подлежащих уплате, еще и расходы на ведение и представление отчетности, а также транзакционные издержки, связанные с неформальными правилами, включая коррупционную составляющую. При относительно высоком уровне коррупции, тенизации экономики и существенной ограниченности государственных административных ресурсов применяются упрощенные модели *налогов условно-расчетных.* В результате сокращаются возможности проявлений **о.н.**, достигается компромисс интересов между предпринимательской средой и налоговыми органами.

Легальные пути *оптимизации налоговой* путем использования лазеек в *законодательстве налоговом* в большей степени доступны крупным субъектам налогообложения — как юридическим,

так и физическим лицам. В результате интенсификации процессов разделения и кооперации труда на международном уровне появляются относительно новые формы **о.н.** Предприятия оптимизируют *налоговое бремя* при помощи офшоров, широко используют приемы трансфертного и внутригруппового ценообразования, в том числе в отношении объектов интеллектуальной собственности. Известны также способы *уклонения от уплаты налогов* с помощью неправомерного использования конвенций об избежании двойного налогообложения.

Предприниматели склонны оправдывать свои действия, используя убедительный для себя мотив легитимизации субъективно установленных правил не платить налоги из-за высоких трансакционных издержек, включая коррупционную составляющую. Неформальные нормы связаны с *оптимизацией налоговой*, причем мотивация в таких условиях реализуется с учетом политических процессов, затрагивающих налогово-бюджетную сферу, при широком участии различных общественных кругов. В рамках *реформ налоговых* важно координировать институциональные изменения в глобальном и национальном масштабах, соблюдать равновесное соотношение формальных и неформальных правил в бизнесе.

Налоговая политика в области решения вопросов **о.н.** обычно заключается в балансе превентивных мер и санкций. В разных странах существенное уменьшение обязательных социальных взносов предполагается компенсировать увеличением налогов на потребление и на доходы. В результате ожидается рост налоговых поступлений, связанный с улучшением показателей занятости, что обусловлено снижением стимулов для занижения доходов на одного работника. Легализация экономики во многих странах мира сопровождается реформированием упрощенной системы налогообложения физических лиц — предпринимателей, сокращаются стимулы для сокрытия доходов. Имеются в виду сбалансированные подходы к распространению *режимов налоговых специальных* на виды деятельности и на разные группы *плательщиков налогов и сборов* с учетом значительных различий в *нагрузке налоговой*.

Совершенствование *международного налогообложения* сопровождается концентрацией усилий мирового сообщества против манипуляций в применении виртуальных валют, внутригруппового и трансфертном ценообразовании. В центре внимания стран — членов ОЭСР и стран G20 находится внедрение плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). В целях предотвращения перетоков капиталов в низконалоговые юрисдикции предполагается гармонизация налогового законодательства, введение модернизированных правил налогового аудита. Нововведения коснутся также крупных мультинациональных групп с дочерними компаниями в странах, внедряющих правила BEPS, которые начиная с 2017 г. будут публиковать финансовую и налоговую отчетность в соответствии с этими правилами. Вполне вероятно, что меры, аналогичные плану BEPS, в рамках заключения соответствующих международных договоров или внесения изменений в существующие межправительственные соглашения будут последовательно имплементироваться во всех странах мира.

Литература

Бреннан Дж., Бьюкенен Дж. Причина правил. Конституционная политическая экономия. СПб.: Экономическая школа, 2005.

Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров: Монография / Под ред. М.Р. Пинской. М.: Инфра-М, 2016.

Остром Э. Управляя общим: эволюция институтов коллективной деятельности: Пер. с англ. М.: ИРИСЭН: Мысль, 2010.

Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация. СПб.: Лениздат, 1996.

Cullis J., Jones Ph. Public Finance and Public Choce. N.Y.: Oxford Univercity Press, 1998.

Т.И. Ефименко,
доктор экономических наук, профессор

ОПТИМАЛЬНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(TAXATION OPTIMUM)

См. также: *бремя налоговое избыточное; кривая Лаффера; нагрузка налоговая (налоговое бремя); политика налоговая; предел налоговых изъятий; регулирование налоговое; теория налоговая неоклассическая*

Оптимальность налогообложения **(о.н.)** — состояние *системы налоговой* и (или) характеристика *политики налоговой,* при которых наилучшим образом согласованы интересы всех *субъектов налогообложения*, отрицательные *эффекты*

налогообложения сведены к минимуму, а положительные — направлены к максимуму.

Основные постулаты **о.н.** основываются на теории общественного благосостояния. Наибольший научный вклад в развитие данной теории внесли В. Парето (V. Pareto), Л. Роббинс (L. Robbins), А. Бергсон (A. Bergson), Н. Калдор (N. Kaldor), Дж. Хикс (J. Hicks), А. Пигу (A. Pigou), П. Самуэльсон (P. Samuelson).

Особенно важный импульс теоретическому обоснованию роли государственных финансов в системе экономики благосостояния дали идеи итальянского экономиста и социолога В. Парето. Он предложил широко известный теперь этический идеал общественного благосостояния — оптимум по Парето, согласно которому условием роста общественного благосостояния является улучшение благосостояния одних людей без одновременного ухудшения состояния других. Это состояние равновесия вошло в науку под названием **условия,** или **эффективности, по Парето** (Pareto condition, Pareto efficiency). Эффективное, по Парето, размещение ресурсов или распределение доходов осуществляется в момент, когда любое изменение экономической ситуации не может улучшить состояние одних людей или фирм, не ухудшая состояния других. И наоборот, ухудшение состояния одних приводит к равнозначному улучшению состояния других. Это означает, что, например, в ситуации, когда один человек живет в роскоши, а другие нуждаются, то Парето-оптимальным будет перераспределение доходов богатого меньшинства в пользу массы населения. В результате общая сумма финансовых ресурсов не изменится, но субъективно приемлемое общественное благосостояние возрастет.

В графической интерпретации улучшением по Парето будет являться движение от неэффективной точки *А* к любой эффективной точке *Б*. В случае движения к точке $Б^N$ повышается полезность богатого, к $Б^i$ — полезность бедного, а к *Б* — полезности богатого и бедного *плательщиков налогов* одновременно (рис. 1). Во всех этих движениях ухудшение других полезностей не наблюдается. Данный вариант является желанным в любых налоговых преобразованиях. Очевидно, что улучшение по Парето всегда более предпочтительно.

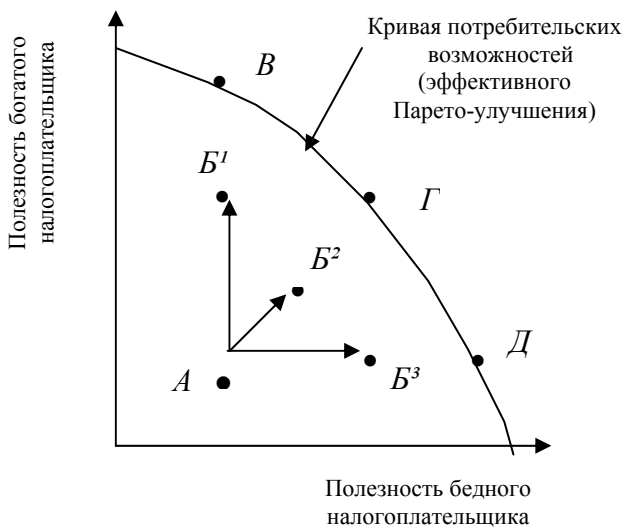


Рис. 1. **Улучшение и эффективность по Парето (движение от точки *А* к *Б* — улучшение по Парето, движение от *В* к *Г* и *Д* — перемещение, эффективное по Парето)**

На самом деле в большинстве случаев любые налоговые преобразования являются движением по кривой потребительских возможностей (от точки *В* к *Д* или наоборот), т.е. по множеству Парето-эффективных точек, отдавая предпочтение полезности одних плательщиков налогов в ущерб другим, двигаясь от точки *В* к *Г* и затем к *Д*, мы забираем у богатых в виде налогов все большее количество их доходов. Но с каждым последующим перераспределением доходов от богатых к бедным полезности их все более сравниваются, т.е. полезность бедных увеличивается, в то время как для богатых полезность уменьшается. Однако прирост полезности (предельная полезность) ведет себя по-иному.

Предельная полезность — это величина прироста полезности в результате потребления каждой дополнительной единицы чего-либо (дохода, товара). Для бедных предельная полезность каждого нового дохода (субсидии) неизбежно уменьшается, в то время как предельная полезность каждого последующего налогового изъятия у богатых возрастает.

Следует отметить, что модель (см. рис. 1) не позволяет на практике ранжировать неэффективные и эффективные точки текущего состояния налоговой системы, также невозможно определить, движение к какой из этих точек (*В*, *Г* или *Д*) предпочтительнее.

Английские экономисты Н. Калдор и Дж. Хикс предложили альтернативный подход к характеристике критерия эффективности (для определения условий максимизации общественного благосостояния) — критерий Калдора—Хикса (Kaldor—Hicks criterion). В соответствии с этим критерием необязательно добиваться реального Парето-улучшения, достаточно, если оно будет потенциальным, т.е. выгоды одних индивидов в принципе способны компенсировать потери других и повысить общественное благосостояние.

Этот критерий обозначается в теории еще и как **принцип компенсации**, сущность которого состоит в том, что переход от одного состояния экономики к другому представляет собой улучшение положения общества, если те его члены, чье благосостояние повысилось, могут компенсировать потери, понесенные другими индивидами, и при этом сохранить уровень благосостояния, по крайней мере равный исходному. Принцип компенсации позволяет разграничить вопросы экономической эффективности и перераспределения. При этом о перераспределении всегда ставится вопрос, когда какие-либо налоговые решения приводят к повышению благосостояния одного плательщика налогов и снижению благосостояния другого плательщика налогов.

В основе принципа компенсации лежит все та же идея Парето-оптимизации. Кривая $U_1^{/}U_2^{/}$ отражает возможные сочетания полезностей бедного и богатого плательщиков налогов при фиксированном наборе общественных благ, а кривая $U_1^{//}U_2^{//}$ — потенциальные возможные сочетания полезностей при большем наборе таких благ. Кривую $U_1^{//}U_2^{//}$ называют еще кривой достижимых полезностей (рис. 2).

Точка $U_1^{//}$ на оси абсцисс соответствует ситуации, когда все блага отдаются бедному плательщику налогов, а точка $U_2^{//}$ на оси ординат — когда все блага отдаются богатому. Остальные точки соответствуют всевозможным вариантам распределения благ между этими плательщиками налогов. По сравнению с исходной точкой *А* любое перемещение в заштрихованную область *АВД* устроит обоих плательщиков налогов, поскольку их состояние либо улучшается, либо остается неизменным (для богатого плательщика налогов движение от *А* к точке *Д* не улучшает, но и не ухудшает его полезности, а для бедного данное перемещение существенно улучшает полезность). Итак, *АВД* — область возможных Парето-улучшений по сравнению с точкой *А*.

Но улучшение по критерию Калдора—Хикса возможно и за областью *АВД*, например при движении от точки *А* к точке *Г*. При таком движении бедный плательщик налогов еще больше увеличит, а богатый ухудшит свою полезность. Для того чтобы такое перемещение было эффективным, необходимо предусмотреть варианты компенсации перемещения части полезности от бедного к богатому плательщику налогов. А само перемещение из точки *А* в *Г* следует рассматривать как два перемещения: *АГ* = *АД* + *ДГ*. Первому соответствует перемещение из *А* в точку *Д*, что является Парето-улучшением и не вызывает вопросов, а второе перемещение из точки *Д* в *Г* приводит уже к перераспределению, которое необходимо каким-то образом компенсировать, чтобы оно стало эффективным. Причем роль компенсации могут выполнять любые преимущества, как денежные, так и неденежные, главное — чтобы они повышали полезность тех плательщиков, которым адресована эта компенсация.

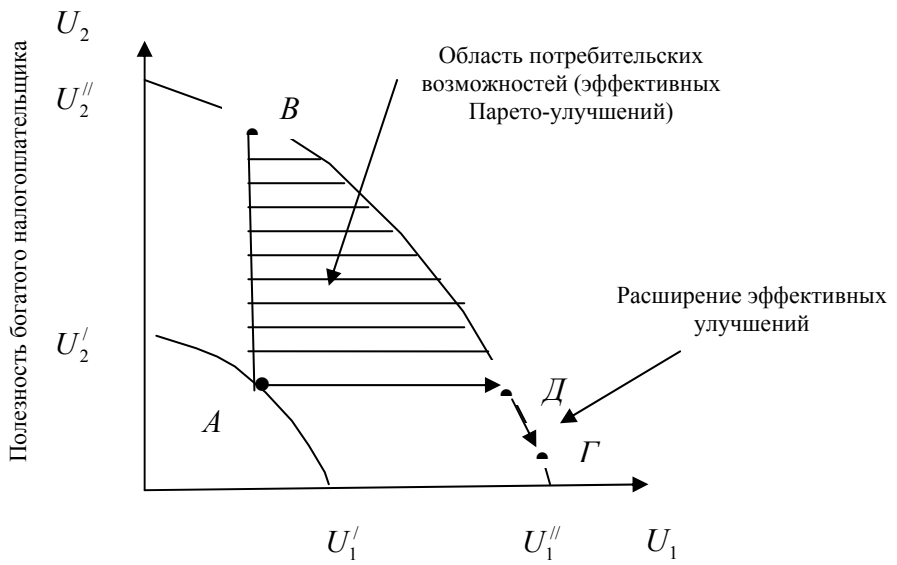


Рис. 2. **Улучшение и эффективность по критериям Парето и Калдора—Хикса (*АВД* — область возможных Парето-улучшений по сравнению с точкой *А*)**

Налоговые идеи теории общественного благосостояния и неоклассическая парадигма во 2-й пол. XX в. легли в основу формирования теории оптимального налогообложения, которую развили Е. Аткинсон (A. Atkinson) и Дж. Стиглиц (J. Stiglitz), П. Даймонд (P. Diamond) и Дж. Мирлис (J. Mirrlees), Дж. Слемрод (J. Slemrod). Характерной особенностью их исследований стали экономико-математическая формализация решаемых проблем, четкое математическое доказательство предложенных обобщений и выводов.

Понятийный аппарат теории оптимального налогообложения использует категории и понятия неоклассической экономики (например, труд, капитал, полезность, равновесие, эластичность и т.д.), теории экономического благосостояния (например, общественное благосостояние), а также специфические понятия, созданные именно теорией оптимального налогообложения (виды налогов, маржинальная *ставка налоговая*, *бремя налоговое избыточное* и т.д.). Так, используются основные для неоклассической экономической парадигмы постулаты методологического индивидуализма и рациональности выбора. Вместе с тем **теория оптимального налогообложения дополняется следующими предположениями**.

1. Существуют четкие представления о предпочтениях индивидов, технологии и структуре рынка. Предпочтения индивидов рассматриваются как тождественные, а в отдельных случаях даже предполагается, что индивиды являются полностью идентичными. Имеющаяся технология принимается как обеспечивающая постоянную отдачу от масштаба, а структура рынка, как правило, соответствует совершенной конкуренции.

2. Правительство должно привлечь фиксированную величину доходов, используя ограниченное количество *инструментов налоговой политики*. Сознательно из набора возможных инструментов устраняются аккордные налоги (lump-sumtaxes), поскольку они устанавливаются в виде фиксированных сумм и не зависят от получаемых плательщиком налогов доходов, соответственно они не будут влиять на его экономические решения.

3. Не учитываются расходы, связанные с *администрированием налогов*.

О.н. принято оценивать с точки зрения общего эффекта для благосостояния общества и с точки зрения выгод для определенного плательщика налогов (экономического агента). Этот эффект определяется известными *принципами справедливости* и определенности налогообложения.

Еще одним показателем оптимальности применяемой системы налогообложения является разница между общей массой частных благ, потерянных плательщиками налогов и сборов в результате применения этой системы налогообложения, и суммой общих (общественных) благ, приобретенных обществом в целом. Частично эта разница может быть оценена как общие расходы государства и плательщиков налогов на поддержание функционирования налоговой системы. Другие эффекты — в виде морального неудовлетворения от уплаты налогов, недовольства граждан тем, как расходуются средства, изъятые в виде налогов, воздержания от инвестиций в связи с неуверенностью в стабильности налоговой политики властей и т.д. — не поддаются количественной оценке и обычно исследуются как качественные показатели (по произвольно выбранным оценочным шкалам), что ставит их в зависимость от научной позиции и личностных предпочтений автора.

Литература

Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в XX столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: Монографія. Львів: Каменяр, 2000.

Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

*Hicks J.R.*The Foundations of Welfare Economics // The Economic Journal. Vol. 49. № 196. Dec., 1939. P. 696—712.

Kaldor N. Welfare Propositions of Economics and Interpersonal Comparisons of Utility // The Economic Journal. Vol. 49. № 195. Sep., 1939. P. 549—552.

А.И. Крисоватый,
доктор экономических наук, профессор

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

(TAX EXEMPT STATUS, TAX EXEMPTION)

См. также: *амнистия налоговая; законодательство налоговое; иммунитет налоговый; каникулы налоговые; льгота налоговая; регулирование налоговое; эффективность налога фискальная*

Освобождение от уплаты налогов **(о.у.н.)** — элемент конструкции *налога*, предполагающий исключение какой-либо категории лиц из числа плательщиков налога.

По общему правилу, исходя из принципа всеобщности налогообложения, налог должен касаться всех плательщиков налога, у которых может появиться соответствующий *объект налогообложения*, если нет весомых экономических причин для отступления от общего правила. **О.у.н.** представляет собой такое отступление от общего правила, вызванное одним из трех факторов:

(1) экономической природой или механизмом взимания самого налога;
(2) стремлением обеспечить *эффективность налога фискальную*;
(3) желанием поддержать отдельные группы плательщиков налогов, соответствующие целям социально-экономической политики.

В последнем случае **о.у.н.** есть разновидность *льготы налоговой* и выступает в качестве инструмента *регулирования налогового*. Будучи одним из наиболее часто употребляемых и научной литературе терминов, **о.у.н.** принципиально поразному понимается различными группами авторов. Так, применительно к налоговым льготам **о.у.н.** используется и как более общее, родовое понятие (например, само понятие льгот наряду со стандартными освобождениями обозначается некоторыми как вид **о.у.н.**), и как конкретизирующее, видовое понятие (например, в зависимости от формы предоставления встречается выделение такого вида льготы, как **о.у.н.**).

В специальной литературе встречаются по меньшей мере три подхода, относящих **о.у.н.** к родовому понятию.

1. О.у.н. включают в себя все правила, применение которых приводит к возникновению у плательщика налога выгоды в какой-либо форме, независимо от того, к какому элементу налога (ставка, субъект, объект и т.д.) они привязаны. Тем самым **о.у.н.** выступает в полном смысле слова как родовое понятие для всех видов *льгот налоговых* и стандартных освобождений. Однако эта точка зрения не находит широкой поддержки в связи с отсутствием этимологических или правовых предпосылок для такого вывода.

2. О.у.н. — это создающие выгоду правила, имеющие привязку лишь к характеристикам субъекта налогообложения или объекта налогообложения. Данная точка зрения основывается на содержании положений *законодательства налогового* некоторых стран, в рамках которого юридические факты, являющиеся основанием применения **о.у.н.**, базируются исключительно на статусе плательщика налога или характере исключаемого из налогообложения объекта или операции.

3. О.у.н. — это создающие выгоду правила, имеющие привязку исключительно к характеристикам плательщика налога, выводящие полностью или частично из-под налогообложения определенные категории юридических и физических лиц. Данная точка зрения основывается не только на содержании налогового законодательства отдельных стран, но также на этимологическом анализе рассматриваемого термина, предполагающем полную свободу индивида от всех видов *обязанностей налоговых* в рамках конкретного налога, что возможно лишь в случае исключения лица из состава плательщиков. Именно эта точка зрения находит наибольшую поддержку в русскоязычной литературе, что вместе с тем не исключает критики (в частности, в отношении *налогов имущественных*, значительное количество освобождений по которым имеет привязку исключительно или преимущественно к объекту налогообложения).

Классификация **о.у.н** может осуществляться в зависимости от различных оснований. Так, с **учетом целей предоставления выделяются три вида о.у.н.**

1. О.у.н., носящие исключительно технический характер (так называемые, технические или стандартные **о.у.н.**). Их назначением, как правило, является устранение *налогообложения двойного*, встречных финансовых потоков, повышение уровня *нейтральности налогообложения* и в целом исключение из состава плательщиков лиц, налогообложение которых является бессмысленным с позиций экономического содержания того или иного налога.

2. О.у.н., обусловленные действием *принципа эффективности*: стремлением к экономии на издержках налогообложения, практическим удобством или целесообразностью. От технических освобождений их отличает наличие некоторых экономических оснований к включению тех или иных лиц в состав плательщиков налога, однако подобный подход неэффективен с позиций сопоставления выгод и издержек всех участников налоговых отношений. В отношении этой группы существуют перспективы включения данных лиц в число плательщиков в будущем при достижении определенного уровня развития науки, техники, налоговой морали либо применяемых методов налогового контроля.

3. О.у.н. — *льготы налоговые*, существование которых можно объяснить целями социально-экономической политики государства (см. табл.).

Категории лиц, освобождаемых от налогообложения в разрезе видов о.у.н.

Налог	*Виды о.у.н.*		
	Технические	*Предоставляемые в целях экономии*	*Льготы налоговые*
Налог на добавленную стоимость	Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	Представители малого бизнеса	Футбольные ассоциации
Налог подоходный индивидуальный	Солдаты и матросы в отношении доходов по месту службы	Лица, применяющие специальные налоговые режимы на основе обложения вмененного дохода	Члены крестьянского (фермерского) хозяйства
Налог на прибыль	Отдельные виды контролируемых иностранных компаний	Лица, применяющие специальные налоговые режимы на основе обложения вмененного дохода	Участники проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов
Налог транспортный	Собственники транспортных средств, снятых с регистрационного учета	Собственники весельных лодок	Инвалиды всех категорий

Окончание табл.

Налог	*Виды о.у.н.*		
	Технические	*Предоставляемые в целях экономии*	*Льготы налоговые*
Налог на имущество организаций	Учреждения уголовно-исполнительной системы	Лица, применяющие специальные налоговые режимы на основе обложения вмененного дохода	Общественные организации инвалидов
Налог на имущество физических лиц	—	Лица, применяющие специальные налоговые режимы на основе обложения вмененного дохода	Инвалиды I и II групп инвалидности
Земельный налог	Организации — собственники земельных участков, занятых дорогами общего пользования	—	Религиозные организации

Дальнейшая классификация **о.у.н.** может осуществляться в зависимости от различных признаков: формы освобождения (*иммунитет налоговый*, *амнистия налоговая*, *каникулы налоговые*); вида налога, по которому предоставляется **о.у.н.**; уровня власти, принимающего решение о его введении; уровня власти, за счет которого будет профинансировано его предоставление, а также конечного бенефициара **о.у.н.**

Литература

Вылкова Е.С., Красавин В.И. Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федерации (на примере СЗФО). СПб.: ЦПП ФНС России, 2011.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика: Науч. тр. М.: ИЭПП, 2010.

Налоговые льготы: теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Dean M. Kelley The supreme court redefines tax exemption. Society. Vol. 21, Issue 4. P. 23—28.

С.С. Быков,
кандидат экономических наук, доцент

ОТНОШЕНИЯ НАЛОГОВЫЕ

(TAX DEBTOR-CREDITOR RELATIONSHIPS)

См. также: *закон Вагнера; законодательство налоговое; консолидированная группа налогоплательщиков; кривая Лаффера; льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налогообложение; обязанность налоговая; оппортунизм налоговый; отношения налоговые; парафискалитет; потенциал налоговый; право налоговое; расходы налоговые; регулирование налоговое; система налоговая; уклонение от уплаты налогов; функции налога.*

Отношения налоговые **(о.н.)** — общественные отношения, складывающиеся между *субъектами налогообложения* в процессе реализации *налогами* своих функций.

Вопрос о содержании и признаках **о.н.** — один из наиболее дискуссионных в теории *права налогового*, поскольку от ответа на него зависит, в свою очередь, ответ на вопрос о предмете *права налогового* и степени его автономии от прочих отраслей права.

В частности, в юридической литературе встречается мнение, что наличие у **о.н.** характерных только им признаков предопределяет необходимость их регулирования в рамках автономной системы правовых норм, базирующейся на специфических принципах, с запретом на расширение сферы применения данной системы норм на неналоговые отношения, но безоговорочным приоритетом этих норм в рамках регулирования **о.н** (практическим следствием такого подхода может быть, например, распространение положений *налогового законодательства* на *парафискалитеты*). Но есть и противоположное мнение, в соответствии с которым **о.н.** по своим признакам относятся к так называемым финансовым отношениям», являются их видом, не обладают достаточной спецификой, в связи с чем не нуждаются в придании регулирующим их нормам статуса самостоятельной отрасли и должны базироваться на общих для финансового права принципах правового регулирования. С учетом изложенного содержание термина **о.н.** во

многом зависит от позиции, занимаемой тем или иным правоведом.

Наиболее простой и непротиворечивой на сегодняшний день является позиция нормативистов, рассматривающих **о.н.** как общественные отношения, урегулированные в рамках законодательства налогового. В полной мере соответствуя правоприменительной практике, данная позиция вместе с тем не дает ориентиров для правотворческой деятельности и обесценивает научную значимость рассматриваемого термина. Более плодотворными выглядят подходы авторов, разрабатывающих доктринальное определение **о.н.**

Из доктринальных определений наиболее последовательным представляется подход, раскрывающий понятие **о.н.** через обращение к выполняемым налогом функциям (прежде всего, фискальной и регулирующей). В рамках реализации *функции налогов фискальной* **о.н.** отождествляются с отношениями по формированию централизованных денежных фондов в целях финансирования деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Традиционно в рамках **о.н.** осуществляется в том числе и косвенное расходование бюджетных средств (путем предоставления *льгот налоговых*), проводятся межбюджетные трансферты (посредством определения регионов, на территории которых могут реализовываться проекты с особыми условиями налогообложения, или определения специальных правил уплаты налогов в рамках *консолидированных групп налогоплательщиков*). Имеются также исследования, доказывающие перераспределение средств между субфедеральными бюджетами в виде скрытых межбюджетных трансфертов на выравнивание бюджетной обеспеченности путем *предоставления льгот налоговых*, неравномерно используемых по территории государства. Иными словами, в состав **о.н.** подлежат включению также отношения по распределению и (или) использованию денежных средств в соответствии с целями социально-экономической политики, реализуемые без предварительного аккумулирования их в рамках бюджета. При этом особо отмечается, что **о.н.** ввиду естественного конфликта интересов двух основных субъектов этих отношений — государства и *субъектов налогообложения*, — индуцируемого *оппортунизмом налоговым,* обладают качественной однородностью. Эта черта качественно отличает **о.н.** от прочих так называемых финансовых отношений и отражается на содержании регламентирующих их норм, основной функциональной нагрузкой которых становится противодействие *уклонению от уплаты налогов* и принуждение субъектов налогообложения к исполнению возложенных на них обязанностей.

Надо отметить, что подавляющее число современных авторов, разрабатывая доктринальное определение **о.н.,** следуют дореволюционной и советской традиции и считают **о.н.** разновидностью так называемых финансовых отношений, характеризуя их с различной степенью точности весьма узко — лишь как общественные отношения по формированию централизованных денежных фондов в целях финансового обеспечения деятельности органов государственной власти или органов местного самоуправления.

Принципиально иной позиции придерживается другая группа авторов, наиболее последовательное изложение которой представлено Д.В. Винницким. Согласно этой точке зрения, **о.н.** — это **«общественные отношения по распределению бремени публичных расходов среди членов общества, основанные на принципах равенства**, всеобщности, экономической обоснованности (соразмерности), имеющие организационно-имущественный характер, способные существовать только в правовой форме, складывающиеся между субъектами, обладающими властными полномочиями (публичными субъектами) и не обладающими таковыми (частными субъектами)».

Будучи гораздо более обоснованной, данная позиция также подвергается критике.

1. Распределение бремени публичных расходов как квалифицирующий признак **о.н.** уже, несомненно, учитывает *функцию налогов регулирующую*: концепция *расходов налоговых* в полной мере вписывается в данную конструкцию. Однако такой подход предполагает примат общественных потребностей над возможностями общества, что не подтверждается эмпирически. Не уровень потребностей государства предопределяет величину *нагрузки налоговой*, а, наоборот, — *потенциал налоговый* и возможность аккумулировать на определенной территории доходы, достаточные для обеспечения деятельности государственной власти, является предпосылкой возникновения и успешного функционирования государства. Какими бы ни были потребности государства, его возможности по сбору налогов ограниченны, что наглядно иллюстрирует *кривая*

Лаффера. С учетом названных ограничений можно прийти к выводу, что **о.н.** — это отношения, складывающиеся в процессе распределения такого бремени публичных расходов, которое удастся распределить, а это очевидная рекурсия. Более соответствует эмпирическим данным модель, в рамках которой отправной точкой и причиной осуществления расходов является наличие доходов, а не наоборот.

2. Субъектный состав **о.н.** требует уточнения, поскольку, помимо вертикальных отношений («государство — субъект налогообложения»), налоговым законодательством регулируются также отношения и ответственность в рамках горизонтальных отношений («плательщик налогов и сборов — субъект налогообложения»), примерами чего служат институты *консолидированных групп налогоплательщиков*, а также инвестиционных товариществ как субъектов налоговых правоотношений.

3. Состав принципов, на которых базируется правовое регулирование **о.н.**, также требует уточнения с учетом современных тенденций развития налогового права. В частности, их следовало бы дополнить принципом добросовестности и недопустимости злоупотребления правами субъекта налогообложения.

Наиболее полное представление о составе **о.н.** дает их классификация по различным основаниям. Так, в зависимости от роли в механизме исполнения *обязанности налоговой* выделяют **о.н.,** возникающие в процессе:

(1) установления налогов и сборов;
(2) введения налогов и сборов;
(3) взимания налогов и сборов;
(4) осуществления налогового контроля;
(5) обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
(6) привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В зависимости от их объекта **о.н.** разделяются на материальные и процессуальные (процедурные), а также на имущественные и неимущественные. Однако четкой грани между названными видами не просматривается.

В зависимости от субъектного состава выделяются горизонтальные **о.н.** (между субъектами одного уровня) и вертикальные (между субъектами разных уровней). Дальнейшая классификация может проводиться также в зависимости от структуры, юридического содержания, формы проявления, выполняемых функций, служебной роли и т.д.

При этом роль **о.н.** в современных условиях определяется долей ВВП, перераспределяемой в рамках налоговой системы (включая перераспределение, осуществляемое за счет *расходов налоговых*). Как следует из формулировки *закона Вагнера*, эта доля неуклонно растет — по оценкам отдельных авторов, эта величина составляет от 20 до 55% ВВП (в зависимости от анализируемого года и страны), что, безусловно, делает их весьма важным объектом анализа.

Литература

Быков С.С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью // Изв. Иркут. гос. экон. акад. 2014. № 1. С. 90—99.

Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.

Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.

Tipke K., Lang J. Steuerrecht. Auflage 22. Kuln: Otto Schmidt, 2015.

С.С. Быков,
кандидат экономических наук, доцент

ПАРАФИСКАЛИТЕТ

(PARA-FISCAL TAXES)

См. также: *доходы бюджета неналоговые; налог; нагрузка налоговая (налоговое бремя); политика налоговая; пошлины; принцип справедливости*

Парафискалитеты **(п.ф.)** — обязательные платежи, устанавливаемые актами органов законодательной и исполнительной власти, поступающие в различные внебюджетные целевые фонды, распорядителями которых являются уполномоченные лица.

Понятие **п.ф.** происходит от латинских para (помимо, кроме, около) и fisk (государственная казна). В финансовой практике западных стран **п.ф.** получили распространение с наступления кризиса 1929 г., а наиболее широкое применение — после Второй мировой войны. Использование **п.ф.** в условиях растущего финансового оборота на современном этапе экономического

развития обосновывается необходимостью формирования целевых публичных доходов, которыми не могут быть налоги по разным причинам.

П.ф. относятся к некодифицированным платежам, которые нередко объединяют под более общим термином «принудительные публично-правовые платежи» (более распространенный термин в западной литературе) или внебюджетные платежи, целью которых является обеспечение публичных расходов. К **п.ф.**, в частности, относят диспетчерские взносы, взносы, обеспечивающие сохранность накоплений (банковских вкладов), взносы на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, плату за воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений, взносы и отчисления организациям саморегулирования и иным профессиональным объединениям, имеющим исключительные полномочия в определенной сфере деятельности.

В научных публикациях встречается термин «бюджетные фискальные платежи» (квазиналоги). Как обязательные платежи они характеризуются отсутствием какого-либо признака налога (например, индивидуальной безвозмездности), но при этом поступают в государственный бюджет или государственные внебюджетные фонды. В состав бюджетных фискальных платежей включают: социальные отчисления и взносы, ввозные, защитные и вывозные таможенные пошлины, автодорожные взносы, природоохранные взносы (кроме *сборов экологических* в морских портах) и др.

Основными признаками парафискалитета являются:

(1) публичность (не вытекают из условий гражданско-правовых договоров);
(2) принудительность взыскания;
(3) безвозвратность;
(4) ординарность (не являются чем-то чрезвычайным);
(5) целевой характер;
(6) наличие индивидуальной эквивалентности.

Первые два из указанных признаков присущи как налогам, так и **п.ф.** Главное отличие состоит в целевом характере **п.ф.** и направлениях платежа: налоги — в бюджеты бюджетной системы страны, а **п.ф.** — в целевые фонды экономического или социального значения, распорядителями которых могут быть государственные организации (особенно отраслевые), а также отдельные хозяйствующие субъекты.

В Сербии из 384 неналоговых сборов 247 считаются **п.ф.** Во Франции существует свыше ста видов **п.ф.**, которые в совокупности дают около 2,2% объема поступлений в государственный бюджет (сборы в Фонд жертв автомобильных катастроф, в Центральную кассу сельскохозяйственной взаимопомощи; взносы за право пользования радио- и телеприемниками; взносы в многочисленные фонды социально-экономической ориентации — Национальный фонд по улучшению жилья, Фонд гарантий от чрезвычайных обстоятельств в сельском хозяйстве, Национальное бюро навигации).

По разным оценкам, в России насчитывается до 80 видов **п.ф.** (отчисления организаций и объектов с особо радиационно опасным производством, отчисления на цели энергосбережения; взносы, уплачиваемые в Фонд обязательного страхования вкладов; третейские сборы; отчисления госкомпаний в фонд «Сколково»; в специальные резервные фонды госкорпорации «Росатом» и др.). **П.ф.** не учитываются в *нагрузке налоговой*, но объективно требуют институционального обеспечения контроля за их использованием.

Использование средств через централизованные целевые фонды, минуя государственный бюджет, имеет более высокие показатели эффективности. Так, средства, цели использования которых связаны с обособленными интересами определенных профессиональных сообществ, могут эффективнее использоваться ими в силу знания специфики этой профессиональной деятельности (промышленной, технической, кинематографической, др.), а также меньших издержек на управление.

С правовой точки зрения вопрос о разделении дефиниции налога и **п.ф.** сводится прежде всего к процедурной проблеме: какой порядок предусмотрен для принятия той или иной фискальной нормы. В странах, где налоговое законодательство использует расширительное определение налога, по одинаковой процедуре устанавливаются как налоги, так и неналоговые фискальные платежи, в том числе **п.ф.**. Определение в законодательствах налогов с четко обозначенными признаками приводит к действию упрощенной процедуры введения неналоговых фискальных платежей, что нередко отражается в их многочисленности и неэффективности управления.

В практике других стран также ведутся дискуссии относительно включения в налоговое законодательство критериев, позволяющих отделить налоги от иных платежей. В США к таким критериям относят: (а) цель платежа: что именно предоставляется — услуга или доход (возможность его получения); (б) отношение начисленной суммы к расходам на предоставление услуги; (в) кому предоставляется услуга (выгода) — неограниченному кругу лиц или только тем, с кого взимается платеж. Во французском законодательстве о финансах 1959 г. было определено (ст. 4), что **п.ф.** устанавливаются декретом Государственного совета на основании доклада министра финансов и другого заинтересованного министра. Взимание **п.ф.** позже 31 декабря года их установления должно быть всякий раз подтверждено финансовым законом.

Отсутствие правового регулирования **п.ф.** имеет целый ряд негативных последствий:

(1) непрозрачность фискальной системы платежей (непредвиденное ранее бизнесом появление новых платежей вне установленных финансовым, в том числе налоговым, законодательством);

(2) фактическую необъективность расчета *нагрузки налоговой* (фискальной) на бизнес, соответственно повышение вероятности принятия необъективных решений при разработке *политики налоговой*;

(3) разбалансированность действий государственных органов, ответственных за администрирование соответствующих платежей (взносов), в том числе как следствие разнонаправленности положений соответствующих отраслей (подотраслей) права. В результате запутанность, «непрозрачность» системы контроля с точки зрения *плательщиков налогов и сборов* (инвесторов), а следовательно, повышение административной нагрузки.

П.ф. могут быть предназначены непосредственно лицам, исполняющим публичные задачи. Основанием является делегирование государством (органами местного самоуправления) определенному лицу (организации, физическому лицу) выполнения соответствующих публичных задач, решение которых требует, в частности, непрерывности финансирования на более длительный период времени, нежели бюджетный год (пенсионные накопления и фонды их гарантирования, фонд страхования банковских вкладов и др.).

Парафискалитеты различаются по ряду параметров:

(1) по порядку и уровню установления и взимания — законодательно установленный или актом исполнительной власти (федеральный, региональный, местный);

(2) по статусу администратора (орган государственной власти, местного самоуправления, общественное объединение, хозяйственное общество и др.);

(3) по обусловленности осуществления юридически значимых или фактических действий внесением платежа либо отсутствию такой обусловленности;

(4) по предназначенности (для покрытия каких-либо возникающих в связи с действиями или деятельностью плательщика затрат либо для изъятия части дохода плательщика в целях финансирования публичных задач);

(5) по времени осуществления платежей (единовременно или периодически, регулярно);

(6) по порядку зачисления (на казначейский счет или на банковский счет администратора платежа).

Внебюджетное зачисление и расходование **п.ф.** не должны снижать уровень их прозрачности для общества. Важность понимания необходимости поддержания благоприятного налогового климата для принятия инвестиционных решений предопределяет постановку вопроса о включении основных видов **п.ф.,** носящих общественно-публичный характер, либо в структуру налогового законодательства, либо отдельным законодательным актом, определяющим основные принципы их введения, учета и использования. Кодификация **п.ф.** позволит четко определить область их администрирования в части обязательности уплаты, что важно с точки зрения соблюдения *принципа справедливости* ко всем участникам хозяйственных и налоговых отношений.

Литература

Зарипов В.М., Попов П.А., Новиков В.В. Налоговая реформа: ревизия «параллельной налоговой системы»: Доклад по результатам научно-исследовательской работы. М.: Торгово-промышленная палата РФ, 2015.

Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993.
Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ, 2015.
Dafnomilis V. I. Parafiscal taxes: are they compatible with EU tax law and the fundamental freedoms? // European taxation. 2015. Т. 55. №. 9. P. 423—431.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

ПАТЕНТ НАЛОГОВЫЙ
(PATENT TAX)

См. также: *доход вмененный; единый налог; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог условно-расчетный; налоги и сборы местные; режим налоговый специальный; эффективность налогового регулирования*

Патент налоговый **(п.н.)** — модель *налога условно-расчетного*, уплата фиксированной суммы которого и получение особой формы налогового документа удостоверяют право *субъектов налогообложения* (как правило, малого предпринимательства) на осуществление регламентируемого вида деятельности в течение срока действия этого документа.

В англоязычных странах такого рода налоговые платежи называются presumptive taxes (прямой перевод — предполагаемые налоги). Совокупность этих налогов, способов и методов их начисления составляет *режим налоговый специальный* и объединяется понятием «presumptive taxation» (предполагаемое налогообложение). В это понятие включаются также методы контроля или корректировки обязательств по выплате «регулярных» налогов (т.е. относящихся к общему порядку налогообложения), альтернативные методы начисления на основании финансовой отчетности *плательщиков налогов и сборов*.

П.н. — одна из наиболее простых форм организации *отношений налоговых* между государством и плательщиком с использованием методов косвенного определения *обязательств налоговых* плательщиков налогов и сборов. Величина **п.н.** основывается на оценках доходности факторов производства. В **п.н.** используется усредненная оценка доходности вида предпринимательской деятельности, не связанная непосредственно с расчетными процедурами для конкретных экономических субъектов.

При налогообложении потенциального объекта используются косвенные методы расчета *обязательств налоговых* в противоположность стандартной *системе налогообложения*, основанной на данных учета. Налогообложение предполагаемого объекта включает в себя определенные процедуры, посредством которых *база налоговая* не измеряется, но рассчитывается на основе некоторых простых индикаторов, которые измерить проще, чем определить саму базу.

Основные цели использования **п.н.** в *системах налоговых* государств заключаются в облегчении условий вхождения в рынок и включения в легальную деятельность максимально возможного числа субъектов малого предпринимательства.

Объективные причины возникновения **п.н.:** (1) повышение предпринимательской активности; (2) создание более благоприятных налоговых условий для предпринимателей путем снижения *нагрузки налоговой*; (3) побуждение предпринимателей к выводу доходов от бизнеса из теневой сферы; (4) сложность контроля доходов малого бизнеса.

П.н. выполняет следующие основные функции: (1) разрешительную (право физических лиц — индивидуальных предпринимателей на занятие конкретными видами экономической деятельности); (2) фискальную (уплата стоимости патента означает исполнение обязанности по уплате налога, связанного с осуществлением предпринимательской деятельности); (3) регулирующую (стимулирование увеличения масштабов деятельности субъектов малого предпринимательства).

П.н. применяется в основном к физическим лицам, зарегистрированным субъектами предпринимательской деятельности, или микропредприятиям. Причем решение о применении этой или общей системы налогообложения принимается плательщиком налогов, т.е. существует альтернативность выбора.

Во многих странах **п.н.** предусматривает, как правило, два ограничения на возможность применения данного режима *субъектами налогообложения*: (1) ограничение максимальной величины выручки от реализации; (2) ограничение на количество привлекаемых наемных работников (от 5 до 15 человек).

П.н. не требует подачи декларации, поскольку в этом режиме реализован принцип предварительной оплаты налога.

П.н. реализуется в уплате расчетной суммы за патент на вид деятельности, которым предприниматель занимается. Стоимость **п.н.** определяется средней нормой выработки по данному виду деятельности и не зависит от фактического дохода плательщика. Таким образом, стоимость **п.н.** стимулирует наиболее производительных предпринимателей и дестимулирует наименее производительных. Когда стоимость **п.н.** раскладывается на большее количество произведенного товара по сравнению со средненормативными значениями, удельный вес налоговых платежей в стоимости продукции снижается. Предприниматель получает условную премию, выигрыш по отношению к другим участникам рынка, занимающимся такой же деятельностью. Когда стоимость **п.н.** раскладывается на меньшее количество произведенной продукции, удельный вес налоговых платежей в стоимости продукции увеличивается. Предприниматель получает проигрыш и начинает терять позиции на рынке. Соответственно **п.н.** стимулирует повышение производительности труда и внедрение более производительных технологий. Вместе с тем при ожидаемом ухудшении условий предпринимательской деятельности (например, в условиях рецессии) и соответствующем свертывании (сокращении) масштабов деятельности плательщик налогов может быть не заинтересован в использовании такого р*ежима налогового специального*.

Оплата **п.н.** предусматривает освобождение от *обязанности налоговой* по уплате одного или нескольких налогов (сборов). Например, в России **п.н.** заменяет ряд налогов с физических лиц при осуществлении предпринимательской деятельности: налог на доходы физических лиц, *налог имущественный* с физических лиц.

П.н. выдается по выбору плательщика налогов и сборов на период от одного до 12 месяцев в пределах календарного года.

Стоимость **п.н.** может зависеть от отраслевой направленности или вида деятельности, средней численности наемных работников, количества и грузоподъемности транспортных средств, количества посадочных мест в транспортных средствах, количества обособленных объектов (площадей) в отношении отдельных видов предпринимательской деятельности и соответственно не связана с размером, местоположением или оборотом экономического субъекта (применяется в России). Также имеется практический опыт, (Украина) когда при определении стоимости торгового патента учитывалось месторасположение объекта торговли (сферы услуг) и площадь торгового зала.

Годовая стоимость **п.н.** определяется как соответствующая *ставке налоговой* процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, т.е. *дохода вмененного*:

$$СПН = ПВГД \cdot С \cdot (t / 12), \qquad (1)$$

где СПН — стоимость налогового патента; ПВГД — потенциально возможный к получению годовой доход предпринимателя, т.е. налоговая база; С — налоговая ставка, как правило, фиксированная; t — срок действия налогового патента; 12 — количество месяцев в календарном году.

Исторически **п.н.** существовал еще в Средние века, в частности в Италии в форме промысловых налогов (patent fee), как система платежей за право торговли и/или ремесла. Взимался в виде патента, цена которого определялась на основании внешних признаков, для чего вся местность была разделена на шесть классов в зависимости от числа жителей, а в пределах каждого класса самим общинам предоставлялось право устанавливать различные разряды в целях налогообложения. По закону 1902 г. было увеличено число классов и повышен максимум налогообложения. Декрет 1923 г. отменил этот налог.

П.н. применяется в налоговых системах Литвы, Украины, Казахстана, Беларуси, России.

В России выделяются несколько основных этапов функционирования **п.н.**

1. С 1824 г. для купечества была установлена фиксированная плата за покупку билетов и свидетельств на торговлю вместо существовавшей ранее уплаты налога в процентном соотношении от объявляемого капитала.

2. С 1863 г. с принятием «Положения о пошлинах за право торговли и других промыслов» (с дополнениями 1865 г.) патентная система налогообложения была распространена на все остальные сословия.

3. В 1898 г. была проведена реформа промыслового и патентного налогообложения: было

издано «Положение о государственном промысловом налоге», согласно которому размер промыслового свидетельства (патента) устанавливался в твердых суммах в зависимости от вида деятельности и класса местности.

4. В период военного коммунизма (1918 — 1921) промысловый налог фактически утратил свое значение и возродился лишь в период НЭПа (1921—1929). Новый промысловый налог, введенный в 1921 г., состоял из двух частей: патентного и уравнительного сборов. Патентный сбор взимался авансом при регистрации предприятий в финансовых органах и периодической выдаче им соответствующего патента вплоть до 1928 г., с введением процедуры обязательной регистрации всех предприятий необходимость в патентном сборе отпала.

5. В результате налоговой реформы 1930 г. частная торговля и предпринимательство граждан были жестко ограничены административными мерами, в связи с чем патентная система в СССР утратила свое значение, промысловый *налог* был заменен на налог с оборота.

6. С 1986 г. введен патент или регистрационное удостоверение для занятия индивидуальной трудовой деятельностью, под которую подпадали такие широкие сферы деятельности, как: кустарно-ремесленные промыслы; бытовое обслуживание населения; социально-культурная сфера; сфера народных художественных промыслов; другие виды деятельности, основанные исключительно на личном труде граждан и членов их семей. За их выдачу взималась государственная пошлина. Приобретение патента освобождало лиц от уплаты *налога подоходного индивидуального.* Патент действовал до 1991 г., когда начала формироваться новая *система налоговая* России.

7. С 2006 г. введена система патентов в рамках р*ежима налогового специального* — упрощенной системы налогообложения.

8. В 2013 г. введен самостоятельный вид налогового специального режима — патентная система *налогообложения* для индивидуальных предпринимателей.

Преимущества применения **п.н.** заключаются в его простоте, прозрачности и возможности использования во многих видах предпринимательства (см. табл.).

Преимущества и недостатки патентной системы налогообложения

Преимущества	*Недостатки*
Сравнительно невысокая стоимость патента	Ограничения на размер годовой выручки. По каждому патенту надо вести специальную книгу учета доходов для этого режима
Список законодательно определенных видов деятельности охватывает практически весь спектр интересов малого предпринимательства	Ограничения на порядок осуществления деятельности при пользовании патентом
На один вид деятельности покупается один патент независимо от количества торговых точек или мест обслуживания, но в рамках ограничения по объему реализации	Деятельность ограничивается регионом, в котором выдан патент
Патент выгоден при крупных суммах дохода, так как ставка применяется не к сумме поступивших средств, а к потенциальному доходу на определенный вид деятельности	Автоматический перевод на общую систему налогообложения при несвоевременной оплате патента, подачи заявления, при нарушении ограничений
Отсутствие подачи налоговой деклараций	Обязанность вести книгу доходов и расходов и применять бланки строгой отчетности
Облегченное ведение бухгалтерии, отсутствие расходов на приобретение и обслуживание кассовой техники	Ограниченный срок действия (до 1 года)
Возможность совмещать патент с другими режимами налогообложения	Предоплатный режим патента, стоимость которого надо оплачивать в период его действия, не дожидаясь конца налогового периода

Развитые страны в рамках долгосрочной стратегии, ориентированной на развитие налогообложения на основе финансовой отчетности, постепенно ограничивают применение методов косвенного определения *обязанности налоговой* плательщиков налогов и сборов.

Литература

Иванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування: Монографія. Харків: ХДЕУ Торнадо, 2003.

Tax Law Design and Drafting. Vol. 1. IMF, 1996. Thuronyi V. ed, Chapter 12. P. 401—430.

Terkper S. Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies. Tax Notes International, 13 January 2003. P. 211-234.

Е.А. Ермакова,
доктор экономических наук, профессор

ПЕРЕЛОЖЕНИЕ НАЛОГОВ
(TAX SHIFTING)

См. также*: база налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя), налог акцизный; налогообложение; плательщик налогов и сборов, политика налоговая, ставка налоговая*

Переложение налогов **(п.н.)** — процесс перемещения бремени уплаты налога с *плательщика налога и сбора,* определенного *законодательством налоговым,* на другое лицо (фактического носителя *налогового бремени*).

Это процесс устранения или сокращения налогового платежа для конкретного плательщика налога за счет увеличения издержек другого лица, компенсирующих уплату налога. При этом общая сумма выплаченного налога в бюджет государства остается неизменной. **П.н.** — это сложный и многостадийный процесс, следствие того обстоятельства, что сфера действия практически любого налога оказывается шире, чем круг его плательщиков. Данное обстоятельство влияет на результаты *налоговой политики*.

Одно из ключевых понятий процесса **п.н.** — понятие «сфера действия налога» (tax incidence), под которой понимается совокупность индивидов, на которых ложится бремя уплаты налога. Различают законодательно установленную сферу действия налога (statutory tax incidence) и экономическую сферу действия налога (economic tax incidence). При прочих равных условиях чем шире (уже) налоговая база, тем более широкой (более узкой) будет и экономическая сфера действия налога.

В зависимости от направления перемещения налогового бремени в рамках технологической цепочки или процесса движения товара к конечному потребителю различается **п.н.** вперед и **п.н.** назад. Так, если имеет место перемещение *налогового бремени* с плательщика налога (производителя или продавца товара) на покупателя товара, возникает **п.н. вперед**. Примером такого переложения являются, в частности, *налоги акцизные*. Плательщик включает налог акцизный в цену товара, которую оплачивает покупатель — налоговое бремя перемещается на покупателя. Если покупатель является конечным потребителем данного товара (например, табачных изделий), то процесс перемещения, как правило, заканчивается. Если же покупатель подакцизного товара является предпринимателем, для которого этот товар является элементом производственного процесса (например, бензин для любого предприятия или организации), или объектом перепродажи, то *налоговое бремя* перемещается дальше — на покупателей.

П.н. назад представляет собой перемещение налогового бремени на поставщиков товаров, работ, услуг. Примером такого перемещения может быть переложение части *нагрузки налоговой* на поставщиков за счет принуждения их к понижению цены. В реальной действительности может иметь место комбинированная ситуация, когда частично налоговое бремя перемещается на покупателя, а частично — на продавца.

По масштабам различается полное и частичное **п.н.** При **полном п.н.** налоговое бремя в полном объеме переносится на покупателя или продавца. При **частичном п.н.** переносится лишь часть налогового бремени.

Ситуация полного **п.н.** переложения встречается в реальности не часто и обычно имеет место в случае *налогов косвенных*, которые в явном виде подлежат включению в цену товара. Значительно чаще встречается частичное **п.н.**, когда плательщику налога в силу сложившейся на рынке его товаров или рынках его факторов производства ситуации не удается в полном объеме переместить налоговое бремя на своих контрагентов и он сам становится носителем части налогового бремени.

Основными факторами, влияющими на направление и масштаб, **п.н.** являются:

(1) степень развития конкуренции на конкретных рынках;
(2) степень эластичности спроса и предложения на этих рынках;
(3) степени мобильности *базы налоговой* конкретного налога;
(4) размеры самого налога.

Возможности и масштабы **п.н.** существенно различаются для конкурентных и монополизированных рынков. Если рынок в полной мере конкурентный (т.е. ни один продавец и ни один покупатель не могут повлиять на цену), то возможности перемещения налогового бремени будут определяться степенью эластичности рынков (товаров и факторов производства).

Если на конкретном рынке товаров имеет место низкая эластичность спроса по цене (предельный случай — спрос абсолютно неэластичен по цене), то на этом рынке **п.н.** будет осуществляться в полном (или почти полном) объеме. Примером рынка с низкой эластичностью спроса по цене являются рынки предметов роскоши и рынки товаров первой необходимости. Рост цены на предметы роскоши не вызывает сокращения спроса на них. Это означает, что введение *налога акцизного* на предметы роскоши не приведет к сокращению их потребления, а значит, их производитель — плательщик налога может в полном объеме заложить этот акцизный налог в цену товаров.

Если на данном рынке складывается ситуация с высокой эластичностью спроса по цене (предельный случай — спрос абсолютно эластичен по цене), то это означает, что любое повышение цены товара будет иметь своим следствием адекватное сокращение спроса. Эта ситуация означает, что введение налога на таком рынке не позволит плательщику (продавцу) включить этот налог в цену товара и он будет вынужден уплачивать налог за счет сокращения собственных доходов. В этом случае **п.н.** вперед невозможно.

На рис. 1 проиллюстрирована ситуация введения налога (по специфической *ставке налоговой*) на продукцию. В этом случае кривая предложения (Предложение 0) сместится в положение Предложение 1. В этом случае товары будут продаваться по более высокой цене. Точка пересечения кривой спроса и кривой предложения переместится из Б0 в Б1, а цена возрастет с Ц0 до Ц1. При этом количество товара, которое будет реализовано, сократится и составит уже не К0, а К1. Однако в результате введения налога сумма дохода, остающегося в распоряжении производителя после уплаты налога, составит не Ц1, а Ц2. Фактически в этом случае **п.н.** производителем будет частичным — часть будет перемещена на потребителя (цена возрастет), а часть налога ляжет бременем на производителя (при сокращении количества товаров цена с учетом выплаченного налога для него понизится).

На конкурентном рынке отдельного товара большими возможностями по **п.н.** имеет та сторона (покупатель или продавец), для которой показатели эластичности объема сделок по цене выше. При прочих равных условиях чем ниже эластичность спроса, тем большая доля налогового бремени может быть перенесена на контрагента.

Ситуация с переложением налога, вводимого по адвалорной ставке (рис. 2, обозначения те же, что и на рис. 1) будет отличаться от описанной выше тем, что кривая предложения будет менять угол наклона (размер ставки будет определять это угол).

Ситуация на монопольном рынке отличается от описанной выше, поскольку монополист (как продавец, так и покупатель) имеет возможность влиять на цену товара. В условиях, когда монополист в полной мере извлекает монопольную ренту, он теряет возможность гибко реагировать на изменение налогового бремени, и даже гибкость предложения не позволяет в полной мере переносить налоговое бремя на покупателя. В результате на монополизированном рынке возможности **п.н.** оказываются меньше, чем на конкурентном.

Определенную роль в формировании условий **п.н.** играет степени мобильности налоговой базы конкретного налога. В условиях высокой мобильности **п.н.** будет приобретать форму миграции налоговой базы в иную юрисдикцию.

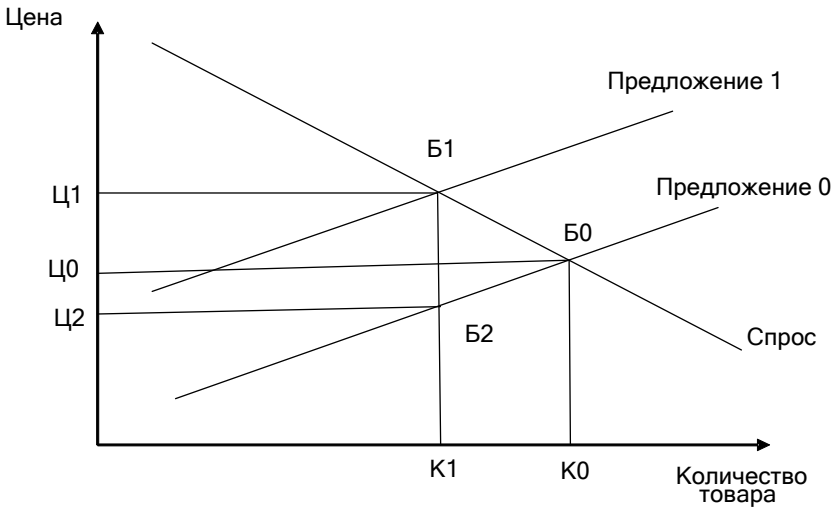


Рис. 1. **Распределение налогового бремени на конкурентном рынке при введении налога по специфической ставке**

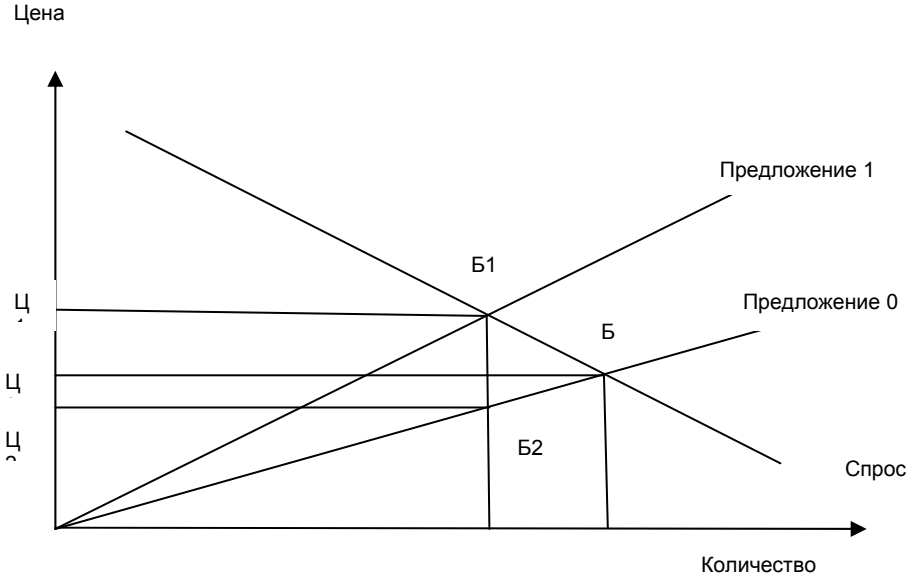


Рис. 2. **Распределение налогового бремени на конкурентном рынке при введении налога по адвалорной ставке**

Размеры самого налога также сказываются на поведении плательщика налога и влияют на активность по **п.н.** Так, при прочих равных условиях относительно незначительный налог не порождает активных действий по **п.н.** на контрагента. В то же время значительный (относительно налоговой базы и налоговой ставки) налог в той или иной мере будет перенесен на контрагентов.

Масштабы **п.н.** существенно различаются также в зависимости от формы установления налога — с применением адвалорных ставок или специфических, а также от типа самого налога (подоходного, акцизного или иной формы налога на потребление).

Все сказанное о **п.н.** в полной мере относится и к *сборам на обязательное социальное страхование,* которые имеют много общих черт с налогами на фонд заработной платы и рабочую силу. Введение налога и страховых взносов (повышение налоговой нагрузки) на фонд заработной платы приводит к **п.н.** на работников в виде прямого понижения оплаты труда, увеличения его продолжительности или интенсивности. Ситуация на рынке труда, как правило, ближе к конкурентной, чем к монопольной, а значит, существенную роль играет соотношение эластичностей спроса и предложения на данный вид труда. Эти соотношения эластичностей существенно варьируются в зависимости от групп работников (квалифицированные/неквалифицированные; половозрастные группы; социальные группы). Соответственно будут различаться и масштабы **п.н.** в различных сегментах рынка труда.

Последствия **п.н.** могут различаться в краткосрочном и долгосрочном аспектах и зависят от экономической сферы действия налога, степени взаимосвязанности, степени монополизированности или конкурентности рынков, а также от эластичности спроса и предложения (и целого ряда иных факторов). Процесс **п.н.** не осуществляется мгновенно, а имеет определенную (различную для различных типов рынка) продолжительность. Соответственно различают краткосрочные и долгосрочные последствия **п.н.**

В процессе **п.н.** может возникать налоговая капитализация, которая представляет собой повышение или снижение стоимости актива в случае отмены или введения налога на данный актив. Так, например, введение налога на землю приводит к снижению цены земельных участков, подлежащих налогообложению, а повышение акцизов на автомобильный бензин может приводить к снижению цен на некоторые наиболее популярные виды автомобилей. Налоговая капитализация — сложный процесс и может возникать, когда имеет место **п.н.** вперед, **п.н.** назад или отсутствие **п.н.**

Эмпирические исследования процесса и результата **п.н.** ведутся как в рамках теории общего равновесия, так и в моделях частичного равновесия. Модели частичного равновесия рассматривают **п.н.** в рамках рынков отдельных конкретных товаров. В рамках теории общего равновесия наиболее простой является односекторная модель Фельдстайна (Martin Feldstein), исследующая **п.н.** между получателями заработной платы и владельцами капитала. Двухсекторная модель распределения налогового бремени — модель Харбергера (Arnold Harberger) — рассматривает влияние различных налогов на благосостояние потребителя, а также влияние налогов на использование факторов производства компаниями с различными технологиями.

Вопросы **п.н.** привлекают внимание исследователей начиная с 1692 г., когда Дж. Локк впервые сформулировал проблему переложения, утверждая, что все налоги путем их перенесения в конечном счете падают на собственника земли. Физиократы и позднее А. Смит и Д. Рикардо исследовали **п.н.** на земельных собственников, на богатых потребителей, на предпринимателей. Эта теория переложения позднее получила название абсолютной.

Оптимистическая теория акцентировала внимание на том, что **п.н.** носит характер процесса и в конечном итоге устанавливается некий баланс, когда налоговое бремя распределяется пропорционального (соразмерно) платежеспособности экономических агентов. Оппозицию данной теории составляли работы П. Прудона (P. Proudhon), в которых рассматривался процесс **п.н.** на потребителей, основную массу которых составляют бедняки.

В рамках немецкой финансовой школы вопросы **п.н.** рассматривались с эмпирической точки зрения, при этом были сформулированы эмпирические «законы» **п.н.** и положено начало оформлению терминологического аппарата теории **п.н.**

Серьезным шагом в оформлении теории **п.н.** стало появление маржинализма и применение формализованного (математического) подхода к

исследованию данного явления. Итальянская финансовая школа, непосредственно примыкавшая к маржинализму и использовавшая в работах математические методы, сформулировала и описала основные тенденции **п.н.** как процесса, установив функциональную зависимость между вводимым налогом и ценой на товар.

В конце XIX в. Э. Селигман (E. Seligman) дал развернутый анализ процесса **п.н.**, обосновал его вероятностный характер, математически описал виды переложения (вперед/назад) и размеры (полное/частичное) и сформулировал целый ряд других ключевых положений.

В этот период к исследованию проблем **п.н.** активно подключаются российские исследователи. Вопросам **п.н.** в конце XIX — нач. XX в. были посвящены работы Д. Боголепова, Ф. Менькова, А. Исаева, И. Янжула, М. Соболева и целого ряда других, которые опирались в большей мере на итальянскую и немецкую школы и лишь отчасти на американскую.

Современные представления в рамках теории **п.н.** оформились во 2-й пол. XX в. в значительной мере на базе неоклассического синтеза. Следующим этапом в развитии теории **п.н.** стали работы в рамках теории экономики общественного сектора, которые сформировали современное представление о процессе **п.н**. и позволяют оценивать последствия процесса **п.н.** для различных типов рынков, различных по характеристикам типов налогов с учетом различающихся эластичностей спроса и предложения по цене.

Литература

Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. М.: Аспект-Пресс, 1995.

Diamond P.A. Tax Incidence in a Two Good Model // Journal of Public Economics. Vol. 9. Is. 3. June 1978. P. 283—299.

Guillermo C., Kotlikoff L., Rodriguez C. The Incidence of a Tax on Pure Rent: A New (?) Reason for an Old Answer// Journal of Political Economy Vol. 87. No 4. Aug. 1979. P. 869—874.

Harberger A.C. The Incidence of the Corporation Income Tax // Journal of Political Economy. Vol. 70. № 3. 1962. P. 215—240.

Л.Н. Лыкова,
доктор экономических наук, профессор

ПЕРЕНЕСЕНИЕ (ВОЗМЕЩЕНИЕ) УБЫТКОВ

(CARRYFORWARD, THE TRANSFER OF LOSSES)

См. также: *база налоговая; налог на прибыль; планирование налоговое; поведение налоговое; риск налоговый хозяйствующего субъекта*

Перенесение (возмещение) убытков **(п.у.)** — порядок исчисления *базы налоговой* по *налогу на прибыль* (доход), при котором *плательщик налога* имеет право переносить сумму (часть суммы) полученного в одном периоде убытка на налоговую базу других периодов (текущий, будущий, прошлый), что способствует реализации принципа равномерности распределения (учета) доходов и расходов.

Й. Ланге (J. Lange) определял вычет убытков как правовой институт принципа нетто, действующего между периодами, причем не являющийся налоговой привилегией.

В условиях рыночной экономики возможность **п.у.** — важная составляющая регулирования финансового состояния хозяйствующих субъектов при изменениях рыночной конъюнктуры и наличии рисков разного качества и уровня. *Налог на прибыль*, предусматривающий компенсацию убытков, более нейтрален для рисков. При отсутствии такой компенсации налог на прибыль дестимулирует принятие рискованных решений, без которых невозможны инновации. При применении *налога минимального* в системе налогообложения отсутствует возможность переноса убытка, что компенсируется возможностями применения упрощенных схем налогообложения. На практике **п.у.** используется также хозяйствующими субъектами как инструмент *планирования налогового* для оптимизации налоговых платежей во временном аспекте.

П.у. возможно как в отношении текущих, прошлых, так и будущих периодов налоговых. При **п.у.** в текущем периоде имеет место включение убытков, полученных в предыдущем и текущем налоговом периоде, в налоговую базу по определенным видам потерь с установленными ограничениями как по сумме (полностью или рассчитанной по определенному алгоритму), так и по источникам (причинам) возникновения (в связи с хозяйственной деятельностью, ин-

вестициями, непредвиденными расходами) (см. рис.). Возмещение убытков в текущем периоде может быть и за счет страховых (резервных) фондов, ранее созданных за счет отчислений, учтенных при налогообложении. В остальных случаях возмещение убытков осуществляется за счет прибыли после налогообложения, за счет взносов учредителей (благотворителей), за счет виновных лиц, а также других источников.

Варианты погашения убытка, полученного в предыдущий период

При перенесении убытка на прошлые периоды возникает ситуация по возврату плательщику налогов всей суммы или части ранее уплаченных налоговых платежей. При перенесении убытка на будущие периоды возможна сдача декларации с нулевой налоговой базой либо уменьшенной на сумму перенесенного убытка соответственно с освобождением от уплаты *налога на прибыль* или уменьшением налоговых платежей, не только в том году, в котором получен убыток, но и на несколько налоговых периодов вперед.

Вместе с тем в *законодательствах налоговых*, как правило, содержатся определенные условия, соблюдение которых важно при **п.у.** и наличие которых приводит к невозможности переноса любых убытков и в любом объеме. В рыночных условиях это обусловлено важностью соблюдения *принципов справедливости* и *эффективности налогообложения*. Возможность **п.у.** не должна трактоваться как поддержка неэффективному бизнесу. В результате различают два вида **п.у.**: полное и частичное.

Нецелесообразность полной компенсации убытков обусловливается следующим:

(1) полная компенсация будет приводить к уменьшению *доходов бюджета налоговых*, а также росту издержек налогового администрирования вследствие высокой вероятности злоупотреблений со стороны плательщиков налогов;

(2) полная компенсация будет содействовать поддержанию «на плаву» фирм, неэффективных по рыночным критериям, тормозя перераспределение ограниченных ресурсов.

Наиболее часто устанавливаемые условия (ограничения) по частичному **п.у.**:

(1) убытки носят производственный характер (связаны с основной деятельностью);

(2) убытки имеют инвестиционный характер (вложения в ценные бумаги соответствующих категорий качества);

(3) убытки не могут превышать налоговую базу по соответствующему году (долевое ежегодное ограничение). Например, в Австрии, Австралии, Бразилии — не более 30% налогооблагаемого дохода компании;

(4) перенос на будущие периоды не более установленного срока (в России с 2002 г. — на 10 лет, а до 2002 г. — 5 лет; в Италии, КНР, Кипре — на 5 лет, Нидерландах, Словакии — на 3 года). Нет временного ограничения **п.у.** на будущие периоды в Люксембурге, Малайзии, Австрии, Германии, Австралии, Австрии, Бельгии, Дании;

(5) перенос осуществляется равномерно или по усмотрению плательщика налогов.

Немногие государства устанавливают плательщикам налогов возможность **п.у.** на прошлые периоды (например, Великобритания, Индия — на 1 год, Германия — на 2 года), что обусловлено созданием равных условий для новых и уже функционирующих компаний. В случае возможности **п.у.** на прошлые периоды, как правило, определяются дополнительные условия: предоставленным правом могут пользоваться плательщики, которые уплачивали налоги в предшествующие годы; убытки, превышающие суммы внесенных налоговых платежей, не возмещаются из бюджета.

В России в настоящее время используется перенесение убытков на текущий и будущие налоговые периоды. Плательщики налогов вправе переносить сумму убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом периоде, на будущее в течение 10 лет, следующих за тем *налоговым периодом*, в котором получен этот убыток. Причем убыток может быть перенесен как в полном объеме, так и частично. Некоторые специфические особенности имеют место при перенесении (возмещении) убытков, полученных непрофессиональными участниками фондового рынка от операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок.

Литература

Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование: Учебник. СПб.: Питер, 2004.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налогообложение организаций. Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2014.

Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2012/13. PWC: 2012.

Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies / Ed. by Robert W.McGee. USA Springer, 2008.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор.

ПЕРИОД НАЛОГОВЫЙ
(TAX PERIOD)

См. также: *метод налогового учета; обязательство налоговое; порядок уплаты налогов и сборов; элементы налога*

Период налоговый (**пер.н.**) — обязательный *элемент налога*, представляющий собой промежуток времени, в течение которого формируется *база налоговая*, а по его истечении окончательно определяется сумма *обязательства налогового.*

Обеспечивает однозначную идентификацию временны́х границ для исчисления подлежащей уплате суммы налога по конкретному периодически уплачиваемому налогу, т.е. он необходим для обеспечения временно́й определенности размера налогового обязательства.

Проблема увязки *налоговой базы* с определенным **пер.н.** достаточно сложна, поскольку многие хозяйственные операции не являются

одномоментными, а их начало и окончание приходятся на разные **пер.н.** Для решения этой проблемы используются различные *методы налогового учета*, позволяющие однозначно увязывать отдельные элементы налоговых баз с соответствующим **пер.н.**

Не совсем корректен распространенный подход к определению **пер.н.** как срока, по истечении которого завершается процесс формирования налоговой базы и определяется конечный размер *обязательства налогового*, поскольку в данном случае определение базируется не на промежутке времени (определяемом двумя моментами), а только на одном из моментов — моменте завершения **пер.н.**

Пер.н. устанавливается индивидуально для каждого налога с учетом его особенностей.

Понятием, близким к **пер.н.**, является отчетный период, представляющий собой промежуток времени, за который по его окончании плательщик налога обязан представлять в контролирующий орган налоговую отчетность. При этом отчетный период не устанавливается в случае, если налоговое обязательство определяется контролирующим органом, и в обязанности плательщика налогов не входит представление налоговой отчетности. В большинстве случаев налоговый и отчетный периоды совпадают, однако из этого общего правила бывают и некоторые исключения.

Так, в ряде стран отчетный период может включать в себя несколько налоговых, что позволяет ускорить поступление средств в бюджет при сокращении затрат на администрирование и уплату налога (такая ситуация на практике рассматривается как своеобразная альтернатива предварительной (авансовой) уплате налога). Примером такого подхода является *налог подоходный индивидуальный*, в котором налоговая отчетность предоставляется плательщиками налогов по итогам календарного года при продолжительности **пер.н.** месяц или квартал.

На практике чаще реализуется противоположная ситуация, когда **пер.н.** включает в себя несколько отчетных периодов. Этот вариант *администрирования налогового* более дорогой, но он позволяет обеспечить текущий контроль за формированием налоговой базы.

Объективными причинами необходимости жесткой регламентации продолжительности **пер.н.** служат следующие обстоятельства:

(1) процесс возникновения объекта налогообложения и формирования налоговой базы в большинстве случаев происходит непрерывно, в то время как факт уплаты налога одномоментен, т.е. носит дискретный характер. В связи с чем для однозначного определения суммы налога необходимо установить границы интервала времени, за который уплачивается налог;

(2) продолжительность **пер.н.** определяют сроки, в которые должны быть представлена налоговая отчетность и уплачен налог. Чем более длительный **пер.н.,** тем больше времени дается плательщику налога на его исчисление и уплату;

(3) меры налоговой ответственности также увязываются с продолжительностью **пер.н.** Финансовые санкции (штрафы) в сфере налогообложения чаще всего применяются за несвоевременную (т.е. с нарушением установленных в зависимости от продолжительности **пер.н**. сроков) или неполную (а налоговая база также непосредственно связана с **пер.н**.) уплату налога.

Пер.н. может не устанавливаться для тех налогов (сборов), уплата которых носит не систематический, а разовый характер и связана с наступлением определенного события (например, *налог на наследование и дарение* увязывается с наступлением событий — наследования и дарения). Такие налоговые платежи уплачиваются, как правило, не по итогам **пер.н.**, а до или одновременно с наступлением определенного события. Так, например, налоговые обязательства по налогам, связанным с внешней торговлей, формируются не за период, а по каждой внешнеэкономической операции отдельно и уплачиваются, как правило, до или одновременно с пересечением товаром таможенной границы государства, Другой пример такого налогового платежа — гербовый сбор, уплачиваемый также за каждую являющуюся объектом для его начисления операцию.

В теории и практике налогообложения **пер.н.** могут быть сгруппированы по двум классификационным признакам — продолжительности и особенностям формирования налогового обязательства (см. рис.). По первому признаку выделяют пять групп **пер.н**.

Классификация налоговых периодов

Самый короткий, продолжительностью один день или кратный одному дню, может быть установлен при реализации несистематических видов деятельности, например *патент налоговый* в случае осуществления выездной торговли.

Пер.н. продолжительностью один месяц устанавливаются в основном для *налогов косвенных*, а также для некоторых *налогов и сборов местных*.

Достаточно распространенным вариантом в мировой практике налогообложения является установление средних по величине **пер.н.** — квартальных.

Годовой **пер.н.** устанавливается в основном для *налогов имущественных* и подоходных (в *налоге подоходном индивидуальном* и *налоге на прибыль*).

К пятой группе относятся периоды, которые по своей продолжительности не могут быть включены ни в одну из первых четырех групп, например полугодовой. Кроме того, в эту же группу включаются так называемые комбинированные периоды, которые предполагают установление нескольких периодов для одного налога.

Примером применения комбинированного **пер.н.** может быть использование принципа «матрешки», предполагающего, что каждый последующий период в течение года включает в себя предыдущие. Такой подход применим к *налогу на прибыль*, для которого могут устанавливаться четыре налоговых периода — квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год.

Иной вариант комбинированного **пер.н.** — одновременное установление разных периодов для разных объектов налогообложения или разных элементов налоговых баз. Так, в *налоге подоходном индивидуальном* месячный (или квартальный) **пер.н.** для налогообложения доходов,

полученных в виде заработной платы и приравненных к ним доходам, может сочетаться с годовым **пер.н.**, который может быть применен для доходов от отчуждения движимого и недвижимого имущества, ценных бумаг и т.п. Кроме того, некоторые виды *льгот налоговых* (например, *вычеты, скидки и кредиты налоговые*) могут устанавливаться применительно к годовой налоговой базе, что требует перерасчета налога по итогам календарного года.

Установленная продолжительность **пер.н.** в общем случае означает периодичность уплаты налоговых платежей и равномерность формирования доходной части бюджета, т.е. одновременно затрагивает сферу действия и *политики налоговой* и бюджетной.

Оптимальная продолжительность **пер.н.** определяется с учетом интересов плательщиков налогов и государства, причем интересы эти разнонаправленны.

Поскольку налоговые поступления являются основным источником формирования доходной части бюджета, вполне понятным, с точки зрения бюджетной политики, представляется желание обеспечить равномерность поступлений в бюджет за счет сокращения продолжительности **пер.н.** С другой стороны, увеличение количества налоговых платежей (следствие сокращения длительности **пер.н.**) приводит к увеличению затрат контролирующих органов на администрирование и контроль (см. *Издержки налоговые*).

Для плательщиков налогов сокращение продолжительности **пер.н.** приводит, во-первых, к увеличению потерь времени и финансовых затрат, связанных с выполнением *обязанности налоговой*, а во-вторых, требует более частой уплаты налога, что накладывает определенные ограничения в финансовом планировании и может привести к нежелательному отвлечению оборотных средств для своевременного погашения *налоговых обязательств*. В связи с этим разрешение отдельным группам плательщиков налогов (например, сельхозтоваропроизводителям) использовать более продолжительный **пер.н.** следует рассматривать как *льготу налоговую*, даже несмотря на то, что сумма налоговых обязательств за длительный промежуток времени не уменьшается.

Во 2-й пол. XX в. наметилась тенденция к увеличению продолжительности **пер.н.**, что соответствует переносу акцентов фискальной политики с необходимости равномерного наполнения бюджета на рациональное использование налогов, собранных с наименьшими *издержками налоговыми*, и в порядке, наиболее удобном для их плательщиков.

По критерию особенностей формирования налогового обязательства различают три вида **пер.н.**

Первый **пер.н.** связан с появлением *объекта налогообложения* или приобретение статуса *плательщика налога* (приобретение земельного участка или объекта недвижимости, регистрация субъекта предпринимательской деятельности и пр.), причем соответствующий момент времени в большинстве случаев не соответствует календарной дате начала **пер.н**. В то же время моменты окончания **пер.н.** и календарного периода совпадают.

Текущий или обычный **пер.н.** соответствует календарному периоду и не предполагает изменения налогового статуса плательщика налога.

Последний **пер.н.** — это период, в котором налоговая обязанность прекращается. Это может произойти в результате отчуждения объекта права собственности, ликвидации, реорганизации или прекращения деятельности хозяйствующего субъекта. Начало такого периода совпадает с моментом начала соответствующего календарного периода, а окончание — с возникновением последнего в периоде *обязательства налогового*.

Продолжительность **пер.н.** — одна из важных характеристик бизнес-климата в стране и непосредственно влияет на величину двух субиндикаторов рейтинга Doing business — количество налоговых платежей за календарный год и затраты времени плательщика налогов на выполнение налоговой обязанности.

Литература

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.

Иванов Ю.Б. Тищенко А.Н., Давыскиба Е.В., Зима О.Г. Основы налогообложения. Харьков: ИНЖЭК, 2008.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2010.

Nightingale K. Taxation: theory and practice London Pitman Publishing, 1997.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЕ
(TAX PLANNING)

См. также: *льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог, налог имущественный; налог на прибыль; налогообложение; оптимизация налоговая; политика налоговая; риск налоговый хозяйствующего субъекта*

Планирование налоговое **(п.н.)** — составная часть налогового процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и *плательщиков налогов* по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным плательщиком налогов.

При осуществлении **п.н.** государство (органы местного самоуправления) и хозяйствующие субъекты преследуют различные цели. Цель государства — получение большей суммы налогов для выполнения возложенных на него функций. Хозяйствующий субъект стремится минимизировать свои обязательства перед государством, используя предоставленные ему *законодательством налоговым* возможности. Поэтому в процессе **п.н.** со стороны государства (на макроуровне) происходит поиск оптимального уровня налогообложения, способствующего достижению необходимого баланса между потребностями государства и финансовыми возможностями налогоплательщиков.

П.н. на макроуровне — это процесс последовательных и одновременно осуществляемых мер государственных и муниципальных органов по решению задачи обоснованного расчета размера налоговых поступлений в бюджет соответствующего уровня на заданный период. Этот процесс тесно связан с разработкой прогноза социально-экономического развития страны в целом, субъектов федерации (в федеративных государствах) и муниципальных образований на среднесрочный и долгосрочный периоды. С одной стороны, данный прогноз строится исходя из данных, полученных в ходе **п.н.** С другой стороны, **п.н.** осуществляется исходя из прогноза важнейших макроэкономических и социально-экономических показателей развития национальной экономики. Одновременно с этим на основе данных, полученных в ходе **п.н.**, осуществляется составление проектов бюджетов всех уровней, а также принятие необходимых политических, экономических и социальных решений в ходе их исполнения.

Осуществляют **п.н.**, как правило, министерства финансов и финансовые органы (по соответствующим уровням бюджетов) с участием других экономических ведомств. При этом они ориентированы на максимально высокий уровень поступления налогов, вызванных растущими потребностями государства, связанными с естественным приростом населения, необходимостью углубления научно-технического прогресса, поддержанием на должном уровне безопасности и обороноспособности страны, задачей повышения жизненного уровня населения. Кроме того, органы государственного и местного управления стремятся иметь более высокие финансовые возможности в ходе исполнения соответствующих бюджетов. Вместе с тем указанная ориентация на максимальное изъятие средств плательщиков налогов ограничена возможностями роста национальной экономики и предельным уровнем *нагрузки налоговой*, и эти факторы должны учитываться в процессе **п.н.**

П.н. на макроуровне играет активную роль в выработке *политики налоговой* государства, в ходе его осуществления принимаются решения о внесении изменений в *законодательство налоговое*. В процессе **п.н.** вырабатываются также меры по совершенствованию работы органов, призванных контролировать уплату налогов, по улучшению *администрирования налогового*.

Таким образом, процесс **п.н.** на макроуровне не является механическим определением размера предстоящих поступлений налогов в бюджеты соответствующих уровней. Процесс **п.н.** базируется на общеэкономических методах: экспертных оценках, анализе, корреляции, ранжировании и др. При этом выбор метода определяется целями, стоящими на конкретной стадии **п.н.**, временны́ми рамками, конкретными видами налогов. Процесс **п.н.** основывается на пофакторном анализе динамики и тенденций поступления налогов, налоговой базы в целом и отдельных, формирующих ее показателей.

По времени осуществления **п.н.** подразделяется на текущее и перспективное. Единый процесс текущего **п.н**. на макроуровне состоит из двух составляющих — оперативного и краткосрочного планирования.

Оперативное **п.н.** осуществляется на месяц или квартал, и его основная задача — обеспечить основу для определения лимитов финансирования в рамках утвержденного бюджета. Одновременно оно решает задачу подготовки аналитических материалов для осуществления краткосрочного (на год) **п.н.** В процессе оперативного **п.н.** закладывается фундамент будущих решений по совершенствованию налогового законодательства.

Краткосрочное **п.н.** служит основой для составления проектов бюджетов каждого уровня. Его основой являются показатели социально-экономического прогноза, а также анализ фактических поступлений налоговых доходов в целом и по отдельным их видам. Краткосрочное **п.н.** можно представить как единый взаимосвязанный и последовательный процесс следующих действий (рис. 1).

Рис. 1. **Процесс налогового планирования на макроуровне**

Процесс начинается с анализа поступления налоговых платежей за истекший период, а также действующего налогового законодательства, позитивно или негативно влиявшего на их поступление. На основе проведенного анализа разрабатываются меры по устранению негативных факторов и закреплению позитивных тенденций в экономике, а также предложения по совершенствованию налогового законодательства, направленные на ликвидацию пробелов и на увеличение доходов бюджетов всех уровней. Параллельно с этим осуществляется расчет сумм налоговых поступлений по каждому виду налогов и всех налоговых поступлений с учетом проведенного анализа и предлагаемых изменений налогового законодательства. Расчеты сумм налоговых поступлений в составе проекта бюджета совместно с показателями прогноза социально-экономического развития и проектами законодательных актов об изменениях в налоговом законодательстве последовательно рассматриваются в органах исполнительной и законодательной (представительной) власти и утверждаются в законе о бюджете.

П.н. на макроуровне не носит адресного характера в виде установленных плановых показателей по конкретным хозяйствующим субъектам. Поэтому план поступлений налогов в бюджет

носит прогнозный характер. **Оперативное и краткосрочное п.н.** — две составляющие единого текущего планирования, в ходе которого решаются в основном тактические задачи, являющиеся предпосылкой для выработки стратегии **п.н.** Эта стратегия вырабатывается в процессе среднесрочного и долгосрочного **п.н.**, которые можно определить как перспективное планирование.

Перспективное п.н. не детализируется по видам налогов, охватывая, как правило, всю совокупность налогов. **П.н.** используется здесь как метод экономического предвидения. Базируясь, как и текущее **п.н.**, на показателях прогноза социально-экономического развития, оно одновременно служит основой для определения ключевых характеристик данного прогноза. При этом имеет место бóльшая зависимость прогноза социально-экономического развития от величины налоговых поступлений, чем при текущем **п.н.**

П.н. хозяйствующего субъекта (планирование на микроуровне) представляет собой организацию его экономической и финансовой деятельности, направленную на максимальную *минимизацию налоговую* строго в соответствии с действующим *законодательством налоговым*. Оно является частью налоговой политики хозяйствующего субъекта и подразумевает использование налоговых льгот и законных вычетов из налоговой базы, а также учетной и амортизационной политики и других возможных методов для *оптимизации налоговой*.

П.н. на микроуровне обусловлено потребностью расчета и расширения хозяйствующим субъектом своих финансовых возможностей с учетом уплаты налогов, а также стремлением к сокращению расходов и сбережению заработанного дохода в целях расширения деятельности и решения стратегических задач развития. Хозяйствующему субъекту важно не только знать размер предстоящих налоговых платежей, но и на законных основаниях оптимизировать свои обязательства перед государством. Процесс **п.н.** на микроуровне разделяется на два последующих и взаимосвязанных этапа, на которых решаются соответствующие задачи (рис. 2).

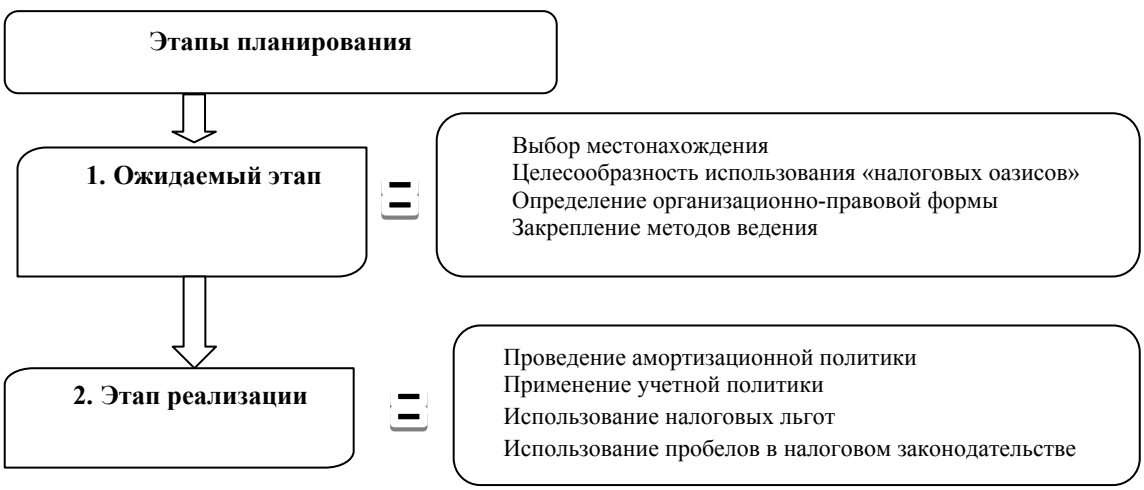


Рис. 2. **Задачи, решаемые хозяйствующим субъектом в процессе налогового планирования на микроуровне**

Первый этап носит характер ожидаемого, поскольку направлен на минимизацию налоговых обязательств в перспективе. От принятых на данном этапе решений зависит объем налоговых обязательств хозяйствующего субъекта на перспективу, размер получаемых налоговых льгот и преференций. В дальнейшем у хозяйствующего субъекта возможности для налогового маневрирования будут ограничены направлениями принятой налоговой стратегии. Таким образом, по существу этот этап представляет собой стратегическое **п.н.** на микроуровне.

От принятого на данном этапе решения о наиболее выгодном с позиции налогообложения местонахождении и регистрации структур управления, филиалов или дочерних организаций в значительной мере зависят уровень налоговой нагрузки по региональным и местным налогам, возможность получения налоговых льгот и преференций.

Особое внимание должно быть уделено обоснованию решения о целесообразности использования «налоговых оазисов» — офшорных территорий, свободных экономических и торговых зон и других «налоговых убежищ», поскольку это связано с вероятностью возникновения *рисков налоговых*. Особое значение имеют выбранные хозяйствующим субъектом организационно-правовая форма организации, а также способы организации взаимодействия с целью создания *консолидированной группы налогоплательщиков*.

От принятых на первом этапе методов ведения бухгалтерского учета зависит возможность хозяйствующего субъекта не только сократить в будущем *издержки налогообложения*, но и с позитивных позиций отразить конечные финансовые результаты в целях привлечения потенциальных инвесторов.

Второй этап носит характер реализованного, поскольку направлен на получение текущего результата **п.н.** На этом этапе решаются тактические задачи: расчет сумм налогов с использованием возможностей законодательства для минимизации текущих налоговых обязательств с учетом итогов первого этапа.

Экономически обоснованная амортизационная политика путем применения методов ускоренной амортизации, использование предусмотренных законом повышающих коэффициентов к норме амортизации, а также дополнительных и льготных норм амортизации позволяют минимизировать платежи по *налогу на прибыль*. Использование этих механизмов уменьшает также стоимость основных фондов и соответственно платежи по *налогам имущественным*. Учетная политика является важным инструментом формирования налоговой базы, с помощью которого определяется оптимальный размер издержек, дохода и прибыли налогоплательщика. Тем самым он может решать задачу минимизации налоговых платежей.

Льготы налоговые относятся к числу основных и широко применяемых инструментов **п.н.** Они позволяют в большей степени, чем другие инструменты **п.н.,** реализовать допустимые законом возможности для максимального сокращения плательщиком налогов своих обязательств.

Строгое соблюдение налогового законодательства является одним из важнейших условий решения задач **п.н.** При этом хозяйствующий субъект может воспользоваться имеющимися пробелами в налоговом законодательстве, а также противоречивостью его отдельных положений, что формально не является нарушением закона. Достижением современного налогового законодательства является наличие в ряде случаев альтернативы для принятии хозяйствующим субъектом решения при исчислении и уплате налога. Поэтому законопослушный плательщик налогов зачастую имеет более реальную возможность минимизировать свои налоговые платежи по сравнению с нарушителем налогового законодательства, ибо нарушитель имеет риск штрафных санкций, которые уплачиваются сверх сумм сокрытого налога. Уплата штрафных санкций может привести не только к резкому ухудшению финансового положения недобросовестного плательщика, но и к более тяжелым экономическим последствиям.

Литература

Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: В 2 т.: Учебник. М.: Юрайт, 2016.

Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

ПЛАТЕЖИ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ
(NATURAL RESOURCES PAYMENTS)

См. также: *доход рентный; налог на добычу полезных ископаемых; налог на прибыль; налоги и сборы экологические; соглашение о разделе продукции*

Платежи за использование природных ресурсов (**п.и.п.р.**) — особая группа источников государственных доходов, институционализированных в виде налогов и/или других обязательных платежей, связанных с использованием плательщиками этих платежей природных ресурсов, как правило, в коммерческих целях.

Главные виды природных ресурсов — солнечная энергия, энергия приливов и отливов, внутриземное тепло, водные, земельные, минеральные, растительные и ресурсы животного мира. К минеральным ресурсам также традиционно относят топливно-энергетические ресурсы, важнейшие из которых — нефть и газ. Все природные ресурсы делятся на практически неисчерпаемые, как правило, их использование не связано с необходимостью осуществления каких-либо **п.и.п.р.,** и исчерпаемые природные ресурсы. В свою очередь, исчерпаемые природные ресурсы подразделяются на возобновляемые (водные, растительные ресурсы, ресурсы животного мира) и невозобновляемые ресурсы (различные виды полезных ископаемых).

Основная аргументация в пользу *налогообложения* **исчерпаемых природных ресурсов** сводится к следующему:

(1) природные ресурсы зачастую находятся в государственной собственности, поэтому, назначая **п.и.п.р.,** государство экономически реализует принадлежащее ему право собственности;

(2) **п.и.п.р.** используются для изъятия сверхдоходов (ренты) природопользователей в интересах социально-экономического развития всего общества;

(3) **п.и.п.р.** могут обеспечивать определенные бюджетные доходы даже в те периоды, когда у природопользователей не возникает *объекта налогообложения* по общим налогам, например *налогу на добавленную стоимость*, *налогу акцизному*, *налогу на прибыль*;

(4) **п.и.п.р.** необходимы для финансирования государственных расходов на воспроизводство возобновляемых природных ресурсов, а также на мероприятия по охране окружающей природной среды в связи с ее загрязнением в процессе добычи или использования различных природных ресурсов.

Однако в последнем случае если исходить не из формального названия обязательного платежа, а из его содержания, то такие платежи следует рассматривать не как **п.и.п.р.**, а как *налоги и сборы экологические*.

П.и.п.р. имеют широкое практическое применение, особенно в странах, богатых запасами тех или иных видов минеральных ресурсов, и позитивно оцениваются с теоретической точки зрения, поскольку, изымая часть или даже весь *доход рентный* плательщика, они не оказывают искажающего влияния на его финансовые и хозяйственные решения, т.е. являются нейтральными.

Подходы к обоснованию **п.и.п.р.** имеют определенную специфику в зависимости от того, какие исчерпаемые ресурсы рассматриваются — возобновляемые или невозобновляемые.

Характерная особенность **возобновляемых природных ресурсов** в том, что уровень их использования, который может постоянно поддерживаться, — эндогенная величина. Этот уровень зависит от различных факторов, и прежде всего от имеющегося запаса ресурса, естественных темпов возобновления ресурса (например, биологические темпы роста), а также тех усилий, которые прилагаются хозяйствующими субъектами и государством по охране и воспроизводству возобновляемых природных ресурсов (например, регулирование объема рыбного вылова, посадка леса и т.д.). При чрезмерной эксплуатации возобновляемого природного ресурса возникает угроза его истощения, поэтому их налогообложение, а значит, и установление соответствующих **п.и.п.р.** должны происходить с учетом динамики восстановления доступного запаса природного ресурса.

В отношении взимания платежей за использование **невозобновляемых природных ресурсов** следует учитывать специфику принятия решений добывающими фирмами, отмеченную Х. Хоттелингом (Harold Hotelling) в начале 1930-х. Неоклассическая теория фирмы обосновывает, что решение об объемах выпуска определяется исхо-

дя из сопоставления маржинального дохода и маржинальных затрат. Хоттелинг обращает внимание на то, что для добывающей фирмы, располагающей ограниченным запасом невозобновляемого природного ресурса, решения об объемах добычи в текущий момент влияют на возможности фирмы в будущем. Поэтому, например, принимая решение об увеличении добычи на 1 т угля в текущем периоде, угольной шахте следует сопоставить маржинальный доход с маржинальными расходами и издержками упущенной выгоды, связанной с возможностью добыть и продать эту тону угля в будущем. Текущий эквивалент упущенных будущих доходов в данном случае получил название ренты, обусловленной исчерпаемостью невозобновляемого природного ресурса, или **ренты Хоттелинга**. По своей сути эта рента принципиально отличается от экономической ренты как сверхдохода**.** Поскольку во многих странах минеральные ресурсы находятся в государственной собственности, то в теоретическом плане государству целесообразно использовать **п.и.п.р.** для изъятия не только экономической ренты, но и ренты Хоттелинга.

Организации-природопользователи уплачивают не только **п.и.п.р.**, но и общие налоги (акцизы, *налог на добавленную стоимость*, налог на прибыль и др.). При определенных условиях, например использовании повышенной ставки налога на прибыль для добывающих минеральные ресурсы организаций, общие налоги могут также использоваться для изъятия экономической ренты природопользователей. Кроме того, деятельность, связанная с добычей минеральных ресурсов, отличается от других видов деятельности не только получением ренты, но и в иных аспектах, что обусловливает применение особых налоговых правил взимания общих налогов. Так, длительными и затратными являются периоды геолого-разведочных и горно-подготовительных работ, вследствие этого целесообразно установление продолжительных временны́х интервалов, в течение которых можно учесть возникшие ранее убытки при исчислении налога на прибыль. После завершения добычи полезных ископаемых организации-природопользователи, как правило, все еще продолжают нести значительные затраты, связанные с их закрытием, восстановлением земель, на которых осуществлялась разработка месторождений полезных ископаемых, и ландшафта. Рациональным решением является заблаговременное создание резерва на финансирование таких мероприятий с возможностью уменьшения налогооблагаемой прибыли на расходы по его формированию. Когда минеральные ресурсы экспортируются и государство заинтересованно в увеличении объемов их добычи, тогда отменяются экспортные таможенные пошлины, вводится нулевая ставка по *налогу на добавленную стоимость* или природопользователь освобождается от обязанностей плательщика данного налога.

При анализе **п.и.п.р.** целесообразна предложенная Дж. Отто (James M. Otto) их наиболее общая классификация на две категории — in rem и in personam. К категории *in rem* (лат. в отношении самой вещи) относятся все те **п.и.п.р.**, а также общие налоги, которые не связаны с прибылью природопользователя, но необходимость уплаты которых следует из самого факта добычи полезных ископаемых и деятельности по использованию природных ресурсов в целом, а именно бонусы, валовые роялти, акцизы на природные ресурсы, таможенные пошлины при экспорте/импорте природных ресурсов и др. В категорию *in personam* (лат. в отношении конкретного лица) включаются все те **п.и.п.р.**, которые взимаются при наличии чистого дохода у конкретного природопользователя — это роялти, взимаемые с чистого или скорректированного дохода, налог на прибыль и на сверхприбыль организации-природопользователя и др.

Для природопользователей особенно обременительны **п.и.п.р.**, которые относятся к категории *in rem*, поскольку их взимание не учитывает, является ли деятельность налогоплательщика прибыльной, а значит, существует риск возникновения значительных *расходов налоговых* при отсутствии прибыльности, причинами чего, в частности, может быть неблагоприятная конъюнктура на рынке соответствующего вида природных ресурсов, сложные условия добычи, а также характеристики добываемого полезного ископаемого. Еще одним негативным моментом при использовании таких **п.и.п.р.** является то, что возникает риск нерационального природопользования, связанный с использованием только лучших по определенным характеристикам добытых природных ресурсов, а менее подходящие ресурсы рассматриваются как отходы. В этом контексте позитивной оценки заслуживает глобальная тенденция постепенного отказа от использования **п.и.п.р.** категории *in rem* с рас-

ширением сферы применения **п.и.п.р.** категории *in personam*.

Наиболее характерными и часто используемыми платежами в сфере использования природных ресурсов являются бонусы, ренталс, роялти, *налог на добычу полезных ископаемых*.

Бонус — разовый платеж, который уплачивается организацией при передаче ей прав на разработку месторождения полезных ископаемых.

Ренталс, как и бонусы, не зависит от объемов добычи полезных ископаемых, но уплачивается не разово, а ежегодно. Такие платежи могут уже вводится в период поиска и разведки месторождений полезных ископаемых. Во многих странах ренталс рассматривается как арендная плата, которую должен уплачивать природопользователь государству, ее размер устанавливается как за всю законтрактованную территорию, так и за единицу ее площади.

Роялти взимаются в процессе добычи полезных ископаемых в зависимости от ее результатов. Используются различные виды таких роялти, а также их комбинации:

(1) валовые роялти на натуральные объемы добычи. Используются, например, в ряде штатов США, где установлены фиксированные ставки роялти на натуральные объемы добычи, дифференцированные по видам полезных ископаемых, по месторождениям;

(2) валовые роялти, взимаемые в процентах (долях) от объемов произведенной продукции в стоимостном выражении, продаж или валовых доходов (США, Венесуэла, Аргентина);

(3) роялти, взимаемые в процентах от валового дохода за вычетом некоторых издержек, связанных с его получением, например расходов, связанных с реализацией или затратами на доставку добытого сырья потребителям (Россия, Ботсвана);

(4) роялти, взимаемые в процентах от валового дохода за вычетом всех издержек, иначе называемые роялти, взимаемые в процентах от чистой прибыли (ряд штатов США, Боливия, Казахстан).

Примером государства, где используется гибридная система уплаты роялти, может служить Канада — горные компании уплачивают роялти в размере большей величины, определяемой либо 2% валового дохода, либо 16% чистой прибыли.

П.и.п.р. — весьма эффективный, но не единственный инструмент, с помощью которого государство может экономически реализовать свое право на природные ресурсы или обеспечить перераспределение экономической ренты природопользователей. Альтернативным инструментом выступают, например, *соглашения о разделе продукции* между государством и организацией-природопользователем.

Литература

Барулин С., Солнышкова Ю.Н. Налогообложение природопользования: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2008.

Веткин А.С., Жикаляк Н.В. Мировой опыт налогообложения и правового регулирования горной деятельности. Донецк: Ин-т экономики пром-сти, 2010.

Джонстон Д. Международный нефтяной бизнес. Налоговые системы и соглашения о разделе продукции. М.: Олимп-Бизнес, 2003.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Hotelling H. The Economics of Exhaustible Resources // Journal of Political Economy. 1931. Vol. 39. № 2. P. 137—175.

Mining royalties: a global study of their impact on investors, government, and civil society // Otto J., Andrews C., Cawood F. et al. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank, 2006.

А.В. Гурнак,
кандидат экономических наук, доцент

ПЛАТЕЛЬЩИК НАЛОГОВ И СБОРОВ

(TAXPAYER)

См. также: *консолидированная группа налогоплательщиков; лицо физическое как плательщик налогов; лицо юридическое как плательщик налогов; переложение налогов и сборов; резидентство налоговое; субъект налогообложения; элементы налога*

Плательщик налогов и сборов **(п.н.с.)** — основной *субъект налогообложения*, на которого при наличии *объекта налогообложения* возлагается определенный комплекс прав и обязанностей, установленных *законодательством налоговым*, включая обязанность по уплате *налогов и сборов*.

П.н.с. устанавливается налоговым законодательством дифференцированно для каждого *налога* и *сбора*. Иногда **п.н.с.** отождествляется с субъектом налогообложения, однако такой подход отражает узкую трактовку термина «субъект налогообложения» и не является корректным, поскольку в процессе налогообложения участвуют не только **п.н.с.**, но и иные группы субъектов.

Основная обязанность **п.н.с.** — согласно законодательству своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы (а также в установленных налоговым законодательством случаях финансовые санкции). Эта обязанность проистекает из существа налоговых отношений и непосредственно содержится в приведенных определениях законодательных актов. Вместе с тем эта главная обязанность **п.н.с.** порождает целый спектр сопряженных с ней обязанностей, которые регламентированы налоговым законодательством. К ним, в частности, относятся такие обязанности, как:

(1) постановка на учет в контролирующих органах;
(2) ведение бухгалтерского и налогового учета, хранение и предоставление подтверждающих документов и разъяснений;
(3) подача налоговой отчетности и предоставление иной информации;
(4) допуск представителей контролирующих органов к обследованию используемых для получения доходов помещений, проведению проверок и др.

Дела, связанные с уплатой налогов и сборов, **п.н.с.** ведет лично через налогового агента или через представителя. В последнем случае за **п.н.с.** сохраняется право непосредственного личного участия в налоговых отношениях. К иным правам **п.н.с.**, в частности, относятся: право на бесплатное получение информации о налогах (сборах) и нормативных правовых актах в сфере налогообложения; право на присутствие во время проведения контрольно-проверочных действий; право на обжалование решений контролирующих органов; право на отсрочку и рассрочку *обязательств налоговых*; право на возмещение убытков, нанесенных действиями и бездействием контролирующих органов, и др.

Понятие **п.н.с.** неоднородно. В теории и практике налогообложения **п.н.с.** классифицируются следующим образом (см. рис.).

В теоретическом плане наибольшее значение имеет классификация **п.н.с. по критерию переложимости бремени уплаты налога**. По этому признаку разделяют юридических и фактических **п.н.с.**

Юридическим (номинальным) **п.н.с.** является лицо, на которое соответствующим законодательным актом возложена обязанность по уплате *налога*. Иными словами, юридическим плательщиком является тот, кто непосредственно назван плательщиком в законе. Вместе с тем возложение законом обязанностей плательщика на какое-либо лицо далеко не всегда означает, что в конечном итоге бремя уплаты этого налога ляжет на него.

Фактически **п.н.с.** (носитель налога) — лицо, которое в конечном счете реально несет бремя уплаты данного налога. В процессе уплаты *налогов прямых* юридический и фактический плательщики чаще всего совпадают, при уплате *налогов косвенных* — это разные лица.

Выделение в виде отдельной группы **п.н.с.** носителей налога связано с тем, что *субъект налогообложения*, уплачивающий конкретный налог, может выступать только транзитным звеном в прохождении денежных потоков. В ситуации, когда юридический и фактический **п.н.с.** разные лица, налоговый платеж уплачивается носителем не государству, а юридическому плательщику налога, который и вносит его в бюджет.

По некоторым налогам юридический и фактический **п.н.с.** являются, как правило, одним и тем же лицом (например, по *налогу подоходному индивидуальному*). При таких обстоятельствах юридический плательщик одновременно является носителем налога. В то же время существуют налоги, в которых **п.н.с.** законодательно определены одни лица, но фактически оплачивают налоговые обязательства — другие. Это, в частности, относится к налогам на потребление: *налогу акцизному*, *налогу на добавленную стоимость*, *налогу с продаж* и др., которые либо включаются в цену товара (услуги) при продаже, либо добавляются к ней и фактически оплачиваются потребителем. Подразделение **п.н.с.** на юридических и фактических (носителей налога) имеет ключевое значение для понимания феномена *переложения налогов*.

Классификация плательщиков налогов и сборов

По критерию юридического статуса к **п.н.с.** относятся физические и юридические лица. В свою очередь, в целях налогообложения физические лица подразделяются на две категории: физические лица, зарегистрированные в качестве субъектов предпринимательской деятельности (предприниматели без образования юридического лица), и физические лица, не имеющие статуса предпринимателя (граждане).

В некоторых случаях (и по отдельным налогам и сборам) **п.н.с.** могут быть определены обособленные подразделения (отделения, представительства, филиалы и т.п.) юридических лиц, которые сами юридическими лицами не являются. Такой подход широко используется в налоге на прибыль, а также в ресурсном и имущественном налогообложении.

Кроме того, отдельно могут быть выделены *консолидированные группы налогоплательщиков*, под которыми в общем случае понимаются образованные и зарегистрированные в соответствии с национальным налоговым законодательством объединения предприятий и организаций, выступающие как единый **п.н.с.** относительно одного или нескольких налогов.

В налогообложении большинства государств **п.н.с.** классифицируются также **по критерию резидентства налогового** на резидентов и нерезидентов. К каждой из этих групп плательщиков применяются разные режимы налогообложения. Как правило, на резидентов распространяется режим полной налоговой ответственности, при котором налогообложению подлежат все полученные доходы вне зависимости от места их получения. По отношению же к нерезидентам применяется режим ограниченной налоговой ответственности, т.е. облагаются только те доходы, которые получены в данном государстве.

При классификации плательщиков по критерию *резидентства налогового* к юридическим и физическим лицам применяются разные подходы. В первом случае основным критерием, как прави-

ло, является место осуществления деятельности (место получения доходов), во втором — место постоянного проживания (местонахождения), гражданство или центр жизненных интересов.

С точки зрения масштабов деятельности и сумм налоговых поступлений в теории и практике налогообложения выделяют группу крупных (крупнейших) **п.н.с.** Важность выделения такой группы обусловлена тем, что именно такие плательщики обеспечивают основные налоговые поступления в бюджетную систему и поэтому требуют особого налогового сопровождения.

В теории для выделения этой группы могут быть применены различные подходы отнесения *субъектов налогообложения* к крупным (крупнейшим) плательщикам, однако современная мировая практика налогообложения позволяет выделить пять основных критериев: объем деятельности; количество работников; сумма уплаченных налогов; стоимость активов и величина прибыли. Наиболее популярными по степени применимости в мировой практике являются первые три критерия.

Литература

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.

Іванов Ю.Б. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник К.: Атіка, 2006.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Соколовська А.М. Основи теорії податків: навч. посібн. К.: Кондор, 2010.

Musgrave R. The theory of public finance. A study in public economy. McGrow-Hill Book Company, Inc. N. Y.; Toronto; L. 1959.

Nightingale K. Taxation: theory and practice. L.: Pitman Publishing, 1997.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ПОВЕДЕНИЕ НАЛОГОВОЕ
(TAXPAYER BEHAVIOR, TAX BEHAVIOR)

См. также: *законодательство налоговое; издержки налоговые; культура налоговая; обход налогов; обязанность налоговая; обязательство налоговое; отношения налоговые; плательщик налогов и сборов; уклонение от уплаты налогов*

Поведение налоговое **(п.н.)** — выбор *плательщиками налогов и сборов* соблюдения или несоблюдения *законодательства налогового.*

П.н. следует отличать от налоговых реакций (изменения в экономическом поведении, причиной которых являются налоги). Так, изменение структуры потребления в связи с повышением акцизов и ростом цен на товары является налоговой реакцией, но не является налоговым поведением.

Возможны два варианта **п.н.** *плательщиков налогов и сборов*:

(1) соблюдение налогового законодательства или налоговое согласование (tax compliance);

(2) несоблюдение налогового законодательства (*уклонение от уплаты налогов*).

Налоговое согласование возможно как путем прямого соблюдения всех норм закона, так и путем совершения в рамках закона целенаправленных действий по уменьшению выплат в бюджет (*обход налогов*). Оба варианта налогового согласования требуют от плательщиков налогов и сборов определенных усилий и затрат.

Обязанности плательщиков налогов и сборов разнообразны и сложны: постановка на налоговый учет, ведение бухгалтерского и налогового учета, исчисление налогов, составление и подача налоговой отчетности, предоставление информации и документов. Кроме того, хозяйствующие субъекты выполняют обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению налогов с доходов наемных работников и прибыли собственников и акционеров, взносов на социальное страхование с фонда оплаты труда наемных работников.

Отношения налоговые предполагают детальную юридическую регламентацию поведения и минимизацию свободы субъектов. Однако любая обязывающая норма предполагает возможность ее неисполнения: плательщики налогов занижают свои налоговые обязательства либо вообще не уплачивают налогов или уплачивают их не должным образом. В случае неисполнения требований налогового законодательства возникает ситуация, обратная налоговому согласованию, — *уклонение от уплаты налогов.*

Исполняя налоговое законодательство, плательщики налогов несут дополнительные *издержки налоговые*, нарушая его — рискуют подвергнуться финансовым санкциям.

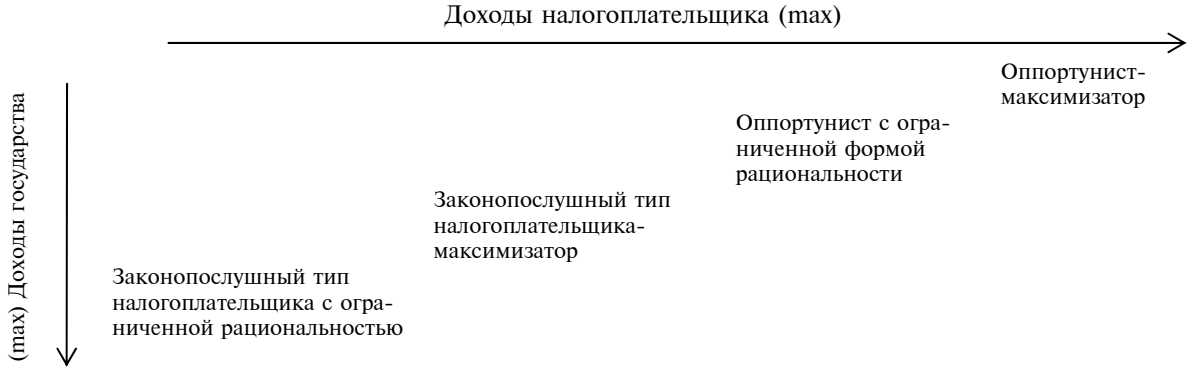
Изучение **п.н.** базируется на нескольких теоретических подходах:

(1) неоклассика — предполагает построение моделей, исходя из предположения о рациональности выбора плательщика налогов, стремящегося к максимизации полезности при принятии решения об уклонении от уплаты налога;

(2) неоинституционализм. В рамках данного подхода расширена трактовка рациональности путем выделения трех ее форм: максимизации, ограниченной рациональности и органической рациональности экономических агентов. Получил также развитие принцип собственного интереса, который может реализовываться путем оппортунистического **п.н.**;

(3) поведенческая экономика — связан с изучением нерациональности и неинформированости в выборе **п.н.** Изучает влияние эмоций и психологических характеристики на **п.н.**

Применение неоинституциональных предпосылок к анализу **п.н.** позволило Т. Меркуловой выделить следующие **теоретические типы п.н.** (см. рис.).



Теоретические типы поведения налогового и влияние их выбора на доходы государства и налогоплательщика

(1) Оппортунист-максимизатор — нацелен на минимизацию всех расходов, связанных с уплатой налогов. При этом допустимыми средствами достижения этой цели считаются все возможные, включая нарушения формальных и неформальных норм налогообложения.

(2) Оппортунист с ограниченной формой рациональности — стремится к минимальной сумме *издержек налоговых*, но выбирает некоторую компромиссную сумму налогов.

(3) Законопослушный тип (максимизатор-«законник») — активно разрабатывает и использует разные методы *обхода налогов*, но в рамках правил, преднамеренно их не нарушает и не обращает внимания на неформальные нормы отношений с налоговыми органами, не считает нужным искать компромисс при определении суммы налога.

(4) Законопослушный налогоплательщик с ограниченной рациональностью — действует только в рамках законных правил, но не добивается минимизации налоговых издержек, а ориентируется на некоторую удовлетворительную величину и на формальные правила и неформальные нормы *отношений налоговых*.

Перечисленные теоретические типы **п.н.** наблюдаются на постсоветском пространстве, при этом их распространенность среди плательщиков налогов за последние 20 лет существенно изменилась. Пик популярности первого типа приходится на 1990-е, сейчас он уступил место более умеренным образцам **п.н.**, которые в большей степени ориентированы на достижение определенного компромисса интересов. Каждый из вышеназванных теоретических подходов изучает влияние различных факторов на **п.н.** (см. табл.).

Факторы, влияющие на налоговое поведение, изучаемое в различных теоретических подходах

Фактор	*Влияние*
Неоклассический подход	
Вероятность проведения налоговой проверки	Позитивно влияет на соблюдение налогового законодательства, так как повышение вероятности проверки снижает доход от уклонения
Величина штрафов	Позитивно влияет на соблюдение налогового законодательства, так как повышение штрафов снижает доход от уклонения
Величина налоговых ставок	Позитивное влияние на соблюдение налогового законодательства, так как повышает риск при уклонении.
Доход плательщика налогов и сборов	Негативное влияние на соблюдение налогового законодательства в связи с тем, что с ростом дохода растет и доход от уклонения
Неоинституциональный подход	
Восприятие налоговой несправедливости (неравенства)	Уверенность плательщиков налогов в справедливости налоговой системы положительно влияет на соблюдение налогового законодательства
Информированность о вероятности налоговой проверки	Положительно влияет на соблюдение налогового законодательства
Информированность о поведении других субъектов	Не оказывает значительного влияния на индивидуальный выбор
Возврат субъекту части уплаченных налогов в виде трансфертов	Рост получаемых трансфертов позитивно влияет на соблюдение налогового законодательства
Возможность обсуждения поведения с другими субъектами	Может оказывать отрицательное влияние, если другие субъекты имеют успешный опыт уклонения от уплаты налогов
Поведенческая экономика	
Влияние налоговой амнистии	Уровень соблюдения налогового законодательства после амнистии снижается
Изменение в политике государственных расходов	Поддержка плательщиками налогов и сборов государственной политики расходов имеет положительное влияние на соблюдение налогового законодательства
Воздействие общественной морали и общественное осуждение	Не оказывает существенного влияния на поведение налоговое
Влияние личных моральных качеств	Эффективное средство в сдерживании уклонения от уплаты налогов
Открытость и честность налоговых органов	Оказывает положительное влияние на соблюдение налогового законодательства

Таким образом, мотивы, которыми руководствуются субъекты, выбирая варианты **п.н.**, самые разные: понимание нужности налогов для жизнеспособности государства и местных органов власти, чувство долга перед обществом, желание не запятнать себя финансовыми правонарушениями и т.п.

П.н тесно связано с восприятием справедливости налоговой системы. Аналитические модели и эмпирические исследования подтверждают, что граждане менее склонны к противоправному **п.н.**, если они уверены в справедливости налоговой системы и справедливости распределения общественных благ. Опросы, лабораторные эксперименты, проведенные в США, Германии, Швеции, подтверждают предположение, что такие факторы, как доверие к правительству и политикам, уверенность, что большинство сограждан соблюдают законодательство, положительно влияют на выбор законопослушного **п.н.**

Законопослушное **п.н.** только частично объясняется действием мер принуждения (проверки и штрафы). И научные исследования, и практика показывают, что соблюдение налогового законодательства гораздо выше, чем могут обеспечить меры принуждения. Поэтому в современных исследованиях вопрос «Почему люди не платят налоги?» все чаще заменяется вопросом «Почему люди платят налоги?».

Для объяснения законопослушного **п.н.** используется такое понятие, как налоговая мораль (внутренняя мотивация к уплате налога). Объясняется как присущая людям внутренняя честность их моральная обязанность соблюдать закон и платить налоги. Налоговая мораль зависит от сложившихся в обществе культурных традиций, социальных правил и норм. Эмпирические исследования и результаты налоговых экспериментов демонстрируют существенные различия налоговой морали между странами, а также ее тесную связь *с уклонением от уплаты налогов* и теневой экономикой. Одно из главных выводов этих исследований — доказательство того, что *культура налоговая* является важным фактором в формировании законопослушного **п.н.** и что доверие к правительству и осознание социальной направленности деятельности государства, является основным мотивом для уплаты *налогов*.

Литература

Киреенко А.П. Методы исследования налогообложения в современной зарубежной литературе // Journal of Tax Reform. 2015. Vol. 1. № 2/3. P. 209—228.

Меркулова Т.В. Налоговое поведение: институциональные аспекты анализа // Науч. тр. ДонНТУ. 2005. № 89-3. С. 159—165.

Weber T.O., Fooken J., Herrmann B. Behavioural Economics and Taxation Taxation // European Commission. Taxation Paper № 41 — Behavioural Economics and Taxation. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014.

Alm J., McClelland G.H., Schulze W.D. Why do people pay taxes? // Journal of public Economics. 1992. Vol. 48. №. 1. P. 21—38.

Alm J., Torgler B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe // Journal of economic psychology. 2006. Vol. 27. №. 2. P. 224—246.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

ПОЛИТИКА НАЛОГОВАЯ
(TAX POLICY)

См. также: *законодательство налоговое; вычет налоговый; льгота налоговая; менеджмент налоговый; механизм налоговый; нагрузка налоговая (налоговое бремя); планирование налоговое; система налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Политика налоговая **(п.н.)** — составная часть социально-экономической политики, которая представляет собой комплекс правовых норм и организационно-экономических действий, определяющих целенаправленное применение налогового законодательства.

Различают государственную (муниципальную) **п.н.** (state tax policy) и корпоративную **п.н.** (corporate tax policy). Некоторые ученые рассматривают **п.н.** только как деятельность государства, определяя деятельность хозяйствующего субъекта как корпоративный *менеджмент налоговый*. Другие ученые дополнительно выделяют также и семейную **п.н.**

Государственная (муниципальная) п.н. представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства (муниципалитетов) по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства (муниципалитетов), отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов.

Выделяются три подхода к определению **п.н.**: (1) ограничивающий сферу применения **п.н.** исключительно областью налогов. Наиболее типично определение **п.н.** как системы мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения; (2) включающий в определение **п.н.** функциональные возможности и экономическую сущность налогов, а также цели ее реализации; (3) раскрывающий сущность **п.н.** через призму политики более высокого уровня, как составную часть экономической или социально-экономической политики государства.

П.н. государства — важнейший инструмент в реализации поставленных перед ним задач. Она влияет практически на все социально-экономические сферы страны и неразрывно связана со многими элементами государственного управления, такими как кредитно-денежная политика, ценообразование, структурная реформа экономики, торгово-промышленная политика и др. Проводя **п.н.**, государство стимулирует экономическое развитие или сдерживает его. **П.н.** государства относится к косвенным методам государственного регулирования, так как обеспечивает только условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в предпринимательской деятельности и не строится на базе властно-распорядительных отношений. Она более гибко воспринимается экономическими агентами и поэтому широко применяется в рыночных системах в отличие от методов прямого государственного регулирования.

Модели и методы осуществления п.н. определяются политическим строем, национальными интересами и целями, административно-территориальным устройством, отсутствием или наличием и характером взаимодействия разных форм собственности и некоторыми другими условиями.

Модель политики максимальных налогов. При реализации этой модели устанавливаются высокие *ставки налоговые*, сокращаются *льготы налоговые*, применяются широкие *базы налоговые* и увеличивается число налогов. В результате увеличивается *нагрузка налоговая* на экономику и население. Различают два типа данной модели **п.н.**

1. Тип модели политики максимальных налогов — «фискальный», так как преследуются в первую очередь фискальные цели. Его особенность в сочетании трех основных факторов: (1) высокой *нагрузки налоговой* на экономику и население; (2) активного вмешательства государства в развитие экономики, в том числе за счет бюджетных инвестиций; (3) невысокого уровня государственных расходов на содержание и развитие социальной сферы. Этот тип **п.н.** был обоснован Дж. Кейнсом (J. Keynes). Сущность фискального типа состоит в мобилизации посредством налогов значительной части средств экономических агентов с дальнейшим направлением их через бюджетную систему на финансирование инвестиционных проектов. Его преимущество заключается в более эффективном использовании государством финансовых ресурсов, поскольку оставленные в распоряжении экономических агентов средства могли быть ими использованы на текущее потребление. Фискальный тип **п.н.** наиболее востребован государством в чрезвычайные периоды развития, например в военных условиях, по причине необходимости резкого повышения доли мобилизуемых в бюджетную систему средств, а также роста инвестиций в приоритетные сектора экономики (в том числе военного назначения), при сокращении расходов бюджета на социальные нужды. Подобный тип **п.н.** проводился в России в период формирования налоговой системы (1992) в условиях, приближенных к чрезвычайным.

2. Тип модели политики максимальных налогов — фискально-перераспределительный. Он характеризуется повышенной *нагрузкой налоговой* и значительными государственными инвестициями в экономику. Его отличие от первого типа в высоком уровне социальных расходов бюджета, поскольку приоритетными являются не только фискальные, но и социально-перераспределительные цели. С помощью высоко прогрессивных налогов обобществляется значительная доля средств наиболее обеспеченной части населения с их переориентаций через бюджетную систему в доходы наименее обеспеченных слоев населения. Этот тип **п.н.** теоретически обоснован основоположниками фрайбургской школы неолиберализма В. Ойкеном (W. Okun) и Л. Эрхардом (L. Erhard). Наибольшее распространение этот тип **п.н.** получил в Скандинавских странах, где высокий уровень налоговой нагрузки сочетается с беспрецедентно высоким уровнем социальной ответственности государства перед гражданами.

Модель политики минимальных налогов. При реализации этой модели государство устанавливает минимально возможный размер налоговой нагрузки на экономику, учитывает не только фискальные интересы, но и интересы налогоплательщиков. Государство, ослабляя налоговый прессинг для предпринимателей, одновременно сокращает свои расходы на инвестиции и на социальные программы. Данная модель состоит также из двух типов **п.н**.

1. Регулирующий тип — нацелен на стимулирование развития экономики в целом. В связи с этим он нередко обозначается как политика экономического развития. Ее основоположником считается А. Лаффер (A. Laffer). Согласно его теории, снижение налоговых ставок в части прямого обложения основных факторов производства (труда и капитала) оказывает значительное стимулирующее воздействие на их экономическую активность. Потери доходов бюджета в будущем компенсируются бóльшими налоговыми поступлениями за счет расширения налоговой базы. Использование этого типа **п.н.** характерно для Японии периода послевоенного восстановления экономики. Использовался также в США в начале 1980-х и получил название «рейганомика». В настоящее время успешно реализуется в Китае, Индии, Бразилии, Мексике.

2. Фискально-конкурирующий тип. Наряду со стимулированием национальной экономики нацелен в основном на передислокацию юрисдикции органов управления зарубежных экономических агентов, в первую очередь транснациональных компаний, и превращение их в собственных налоговых резидентов. Государство

стремится перевести в статус налоговых резидентов наиболее обеспеченных граждан других государств, а также привлечь инвестиции нерезидентов. Иными словами, речь идет о стремлении государства получить дополнительные *доходы бюджета налоговые*, не прибегая к увеличению государственных расходов. Для этого создаются привлекательные преференциальные налоговые режимы со значительно более низкой *нагрузкой налоговой*. Этот тип **п.н.** игнорирует основополагающие принципы и нормы налогообложения. Он получил достаточно широкое развитие в странах так называемых офшоров, или налоговых гаваней.

Модель политики разумных налогов. Нацелена на компромиссную реализацию фискальной, регулирующей и социальной функций. Ее особенность — умеренный уровень налоговой нагрузки, не подавляющий развития экономики и одновременно обеспечивающий поддержание приемлемого уровня социальных расходов. Такая модель **п.н.** используется в основном высокоразвитыми странами, достигнувшими пределов традиционного экономического роста, — США, Великобританией, Канадой и др.,

Приведенные типы и модели **п.н.** используются, как правило, не в чистом виде, а в различном их сочетании, когда какая-либо модель доминирующая.

Цели п.н. определяются экономической и социальной ситуацией, расстановкой социально-политических сил в обществе, стратегическими задачами развития экономики, международными финансовыми обязательствами государства. В зависимости от воздействия этих факторов они подразделяются на следующие:

(1) фискальная цель **п.н.** — обеспечение потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также выполнения возложенных на них функций и полномочий;

(2) экономическая — повышение уровня развития экономики, содействие устойчивому развитию приоритетных отраслей и отдельных территорий, оживление деловой активности, стимулирование хозяйственной деятельности, ликвидация диспропорций в развитии, преодоление инфляционных процессов;

(3) социальная — обеспечение государственной политики регулирования доходов, перераспределение национального дохода в интересах определенных социальных групп, сглаживание неравенства, обеспечение принципа социальной справедливости;

(4) международная — выполнение международных финансовых обязательств, укрепление экономических связей с другими странами, унификация и гармонизация налоговых систем интернирующихся стран, преодоление неблагоприятных условий для платежного баланса.

(5) экологическая — охрана окружающей среды и обеспечение рационального природопользования, стимулирование инвестиций в сохранение и воспроизводство природных ресурсов.

В зависимости от стоящих перед **п.н.** целей она носит стратегический или тактический характер. В первом случае — это налоговая стратегия, во втором — налоговая тактика.

Налоговая стратегия тесно увязана с экономической, финансовой, а также социальной стратегией и нацелена на решение крупномасштабных задач, обусловленных разработкой концепции развития *системы налоговой*.

Налоговая тактика направлена на достижение целей конкретного этапа развития экономики, совершенствования отдельных элементов *механизма налогового*.

Стратегия и тактика **п.н.** находятся в неразрывной связи: налоговая тактика представляет собой механизм решения стратегических задач, а налоговая стратегия создает благоприятные возможности для решения тактических задач.

Субъектами п.н. выступают: федерация, субъекты федерации (в странах с федеративным устройством — земли, провинции, штаты, области и др.) и муниципалитеты. Каждый субъект **п.н.** обладает налоговым суверенитетом в пределах установленных налоговым законодательством полномочий. В частности, в РФ субъектам Федерации и муниципалитетам предоставляются права по введению и отмене региональных и местных налогов, установлению *ставок налоговых* и *льгот налоговых*. Проводя **п.н.**, ее субъекты могут воздействовать на экономические интересы плательщиков налогов и сборов, создавая благоприятные условия их хозяйствования и жизнедеятельности, способствующие развитию экономики территории и ее инфраструктуры.

В зависимости от целей, преследуемых государством при проведении **п.н.**, используются соответствующие методы ее осуществления. В мировой практике наиболее широкое распространение получили такие методы, как изменение *нагрузки налоговой*, замена одних способов или форм *налогообложения* другими, изменение сферы распространения тех или иных налогов или же всей *системы налогообложения*, введение или отмена *льгот налоговых*, введение дифференцированной системы *ставок налоговых*.

Результативность **п.н.** в значительной мере зависит от того, какие принципы государство закладывает в основу ее проведения. **Основные принципы п.н**. см. рис. 1.

Рис. 1. **Принципы налоговой политики**

При формировании и становлении современной российской *системы налоговой* основной целью **п.н.** являлась фискальная, в связи с чем в ее основе лежала модель максимальных налогов фискального типа. Это было обусловлено системным экономическим и финансовым кризисом и связанными с ним снижением производства, гипертрофирующей инфляцией, огромным бюджетным дефицитом. Реализуемая модель **п.н.** решала задачу максимально возможного наполнение доходов бюджета. По мере преодоления кризисных явлений модель **п.н.** постепенно изменялась, ее целью становилось регулирование экономики, решение социальных задач общества. Осуществление новой **п.н.** нашло отражение в начавшейся в 1996 г. *реформе налоговой*, в ходе которой была снижена *нагрузка налоговая* на экономику, введены социальные льготы и *вычеты налоговые*. Постепенно в РФ сформировалась и в настоящее время уже реализуется политика разумных налогов.

Корпоративная п.н. — это составная часть финансовой стратегии налогоплательщика, представляющая собой форму реализации его

налоговой идеологии и налоговой стратегии в целях минимизации уплачиваемых *налогов* и *издержек налогообложения*.

Для достижения цели **п.н.** хозяйствующими субъектами используются две модели — модель эффективной **п.н.** и модель агрессивного использования *законодательства налогового*.

Модель эффективной **п.н.** строится на следующих основных принципах (рис. 2).

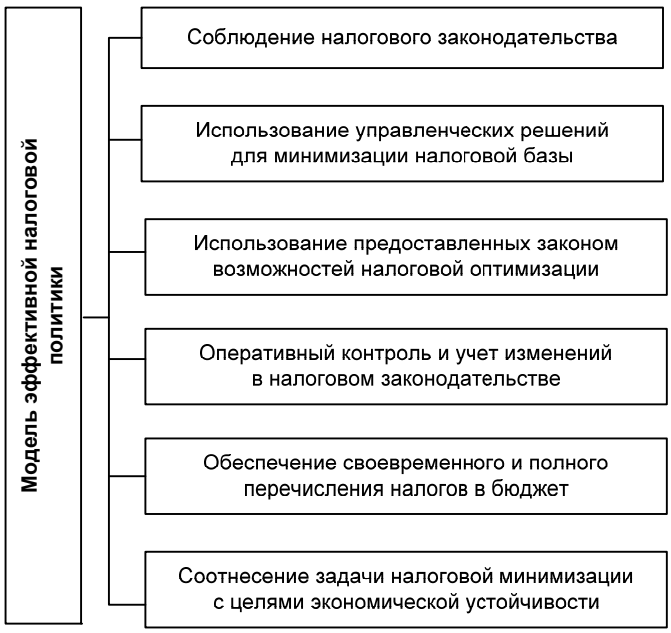


Рис. 2. **Основные принципы эффективной корпоративной налоговой политики**

Составляющими элементами эффективной корпоративной **п.н.** являются: *планирование налоговое*, оценка *риска налогового*, анализ *нагрузки налоговой*.

Модель п.н. в форме агрессивного использования *законодательства налогового* используется недобросовестными налогоплательщиками в целях незаконной минимизации *обязательств налоговых*. Для достижения этой цели используются различные формы незаконного *уклонения от уплаты налогов*: сокрытие доходов и других *объектов налогообложения*, применение схем, единственной целью которых является снижение налоговых обязательств, незаконное использование *льгот налоговых* и т.д. Эта модель **п.н.** используется хозяйствующими субъектами, которые не заботятся о своей деловой репутации и будущем компании.

Литература

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М. ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005.

Экономика налоговых реформ: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. Киев: Алерта, 2013.

Экономика налоговой политики / Под ред. М.П. Деверe. М.: Филинъ, 2002.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

ПОРЯДОК УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

(TAX PAYMENT PROCEDURE)

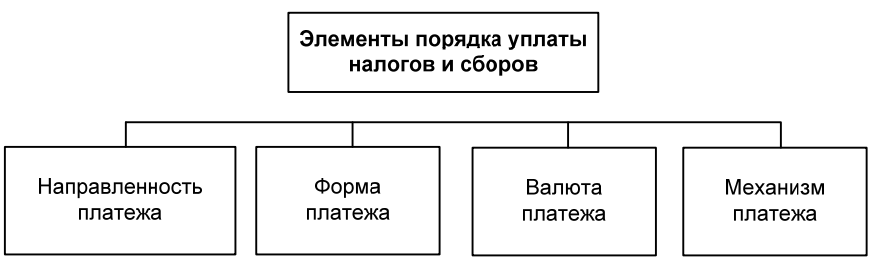
См. также: *налог; способ взимания налога; принципы налогообложения классические; формы и способы уплаты налогов; элементы налога*

Порядок уплаты налогов и сборов (**п.у.н.с.**) — совокупность технических приемов внесения *плательщиками налогов и сборов* или налоговым агентом суммы *налога* (сбора) в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд.

П.у.н.с. — обязательный элемент налога (сбора), устанавливаемый в законодательном порядке. Строгое соблюдение принципа определенности налогообложения при установлении **п.у.н.с.** позволяет плательщику налогов и сборов выполнить последовательность действий по полной и своевременной передаче денежных средств в распоряжение государственных и муниципальных образований в качестве налоговых доходов (сборов). При этом налоговый орган получает возможность проконтролировать полное и своевременное поступление налогов (сборов) в бюджет.

Государство стремится установить максимально удобный для плательщиков налогов (сборов) **п.у.н.с.**, что соответствует принципу удобства налогообложения. В разные исторические периоды понимание удобства технических приемов, обеспечивающих передачу налогов (сборов) в доходы государственного бюджета, различался. Например, в условиях натурального хозяйства не только удобной, но и практически единственно возможной была натуральная форма уплаты налогов (сборов). С развитием денежных отношений уплата налогов (сборов) стала осуществляться как в натуральной, так и в денежной форме. Затем был осуществлен переход к уплате налогов (сборов) в денежной форме.

П.у.н.с. — сложносоставной *элемент налога*. Составные элементы **п.у.н.с.** — см. рис.



Составные элементы порядка уплаты налогов и сборов

При законодательном установлении **п.у.н.с.** в обязательном порядке предусматривается направленность налогового платежа, т.е. определение бюджета или внебюджетного фонда, в который поступает налог (сбор). В унитарных государствах налог (сбор) может поступать в государственный бюджет либо в местный бюджет. В государствах с федеративным устройством налог (сбор) может зачисляться в федеральный бюджет, региональный либо местный бюджет. Законодательством также может быть установлен **п.у.н.с**. в долях (процентах) от общей *базы налоговой* между бюджетами разных уровней. Например, в настоящее время в Российской Федерации федеральный налог на прибыль организаций зачисляется в федеральный бюджет по ставке 2% и в бюджет субъекта Российской Федерации по ставке 18%. В США налог на прибыль корпораций также строится на основе параллельного использования налоговых баз. Наряду с федеральным налогом на прибыль корпораций власти штатов и местных образований (округов, муниципалитетов и др.) широко пользуются предоставленным им правом станавливать налог на прибыль корпораций. В Канаде налог на прибыль корпораций и индивидуальный подоходный налог взимаются как в федеральный бюджет, так и в бюджеты провинций.

П.у.н.с. в обязательном порядке предусматривает **форму налогового платежа**, т.е. форму (натуральную или денежную), в которой уплачивается налог (сбор). В современных условиях налоги (сборы) уплачиваются только в денежной форме. Уплата налогов (сборов) в неденежной форме не допускается. Однако в мировой практике налогообложения предусматривается в отдельных случаях возможность исполнения налогового платежа посредством передачи в натуральной форме части добытых природных ресурсов (нефть, газ) налогоплательщиками-недропользователями. Например, в сер. 1990-х в РФ платежи за право пользования недрами могли уплачиваться не только в денежной, но и в натуральной форме. В уплату налога могла быть засчитана часть объема добытого минерального сырья или иной производимой пользователем продукции. Сумма налогового платежа также могла быть зачтена путем выполнения плательщиком налога определенных работ, оказанием услуг, а также посредством предоставления государству определенной доли в уставном фонде создаваемого горного предприятия.

Обязательным составным элементом **п.у.н.с** является **валюта платежа**, т.е. в какой валюте (национальной или в валюте иных государств) допускается уплата налогов (сборов). Как правило, налоги (сборы) уплачиваются в национальной валюте. В соответствии с российским налоговым законодательством налоги уплачиваются только в рублях. В 1990-е в Российской Федерации допускалась возможность уплаты налогов в рублях и в денежных знаках других государств.

На законодательном уровне устанавливается также **механизм платежа**. Под механизмом платежа понимается, прежде всего, наличная или безналичная форма перечисления налога (сбора); уплата налога разовой суммой или в ином порядке; основание уплаты налога (сбора). В современных условиях налоги (сборы), как правило, уплачиваются в безналичной форме путем перечисления через кредитные учреждения (банки). В исключительных случаях уплата налога может осуществляться в наличной форме посредством почтового перевода или через кассу местной администрации. При уплате некоторых видов налогов и сборов может предусматриваться особый механизм уплаты: внесение на депозит причитающихся к уплате сумм таможенных пошлин; покупка /оплата марок акцизного сбора по *налогу акцизному*.

Механизм платежа при законодательном установлении **п.у.н.с** также предусматривает, каким образом осуществляется уплата налога (сбора): разовая уплата всей суммы налога (сбора) либо в ином порядке. Иной порядок уплаты может предусматривать уплату налогового платежа равными частями, а также иным образом (например, первоначально уплачивается одна треть суммы налогового платежа, а затем две трети). *Законодательство налоговое* также может предусматривать уплату предварительных платежей по налогу — авансовых платежей. Основание уплаты налога (сбора) — это официальный документ, в соответствии с которым осуществляется уплата налога. В каждой стране установлены свои формы подобного рода документов. В России — это налоговая декларация (для организаций и индивидуальных предпринимателей), уведомление налогового органа на уплату налога (для физических лиц).

П.у.н.с. устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому налогу (сбору).

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: Юрайт, 2014.

Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева М.: Альбина Паблишер, 2015.

Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2012/13/ PWC: 2012.

Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies / Edited by Robert W. McGee. USA Springer, 2008.

Н.П. Мельникова,
кандидат экономических наук, доцент

ПОТЕНЦИАЛ НАЛОГОВЫЙ
(TAX POTENTIAL, TAX CAPACITY)

См. также: *база налоговая; доходы бюджета налоговые; плательщик налогов и сборов*

Потенциал налоговый **(п.н.)** — показатель, характеризующий возможности и способности экономической системы по формированию налоговых доходов бюджетной системы страны в целях ее эффективного и устойчивого развития.

Различают **п.н.** государства, его административно-территориальных образований, отраслевых комплексов, хозяйствующих субъектов и др. По времени различают **п.н.** плановый, стратегический, текущий (фактический); по уровням формирования бюджетов — **п.н.** федеральный, региональный, местный. **П.н.** может также рассматриваться в разрезе отдельных видов и групп налогов.

П.н. трансформировался из экономических и финансовых понятий: экономический потенциал — финансовый потенциал — налоговый потенциал. Это обусловлено развитием экономической теории и распространением ее терминологии на прикладные области экономической науки (финансы, налоги и др.). Связь **п.н.** с другими налоговыми категориями и понятиями (*налоги*, *политика налоговая*, *система налоговая* и др.) в исследованиях раскрывается чаще всего с позиции обоснования необходимости формирования доходной части бюджета налоговыми доходами, для чего выделяются такие характеристики **п.н.**, как возможность, достаточность, оптимальность и др.

В зарубежной и отечественной литературе к определению **п.н.** существуют разные подходы. **П.н.** рассматривается как:

(1) возможность государства пополнить бюджет налоговыми доходами за определенное время;
(2) совокупность финансовых ресурсов, эффективно мобилизованных в бюджет через *систему налоговую*;
(3) обеспечение достаточного объема налоговых поступлений для устойчивого развития государства и его территорий в условиях развития *политики налоговой* и методов *администрирования налогового*;
(4) возможное обеспечение бюджетов всех уровней оптимальным объемом налоговых доходов;
(5) способность плательщиков уплачивать налоги или способность правительства получать доходы;
(6) общая сумма налогов, собранная государством;
(7) максимальный доход от налогов, который страна может собрать с учетом своих экономических, социальных, институциональных и демографических характеристик.

По отношению ко всей совокупности существующих определений **п.н.** можно выделить несколько **научных подходов**:

(1) ресурсный, основанный на эффективном использовании всех ресурсов в экономическом воспроизводственном процессе и формировании в процессе этого использования налоговых баз;
(2) институциональный, определяющий **п.н.** и все его элементы как самостоятельные институты;
(3) системный, определяющий **п.н.** как систему, на входе которой информация о налоговых базах и генерируемых налоговых доходах, на выходе — информация о сумме налоговых доходов, включенных в состав доходной части бюджетов всех уровней определенного периода;
(4) комплексный, рассматривающий **п.н.** государства как совокупность **п.н.** его административно-территориальных образований или совокупность **п.н.** хозяйствующих субъектов.

Все эти подходы объединяет необходимость учитывать при характеристике **п.н. факторы** (причины), определяющие (влияющие на) формирование **п.н.** Факторы **п.н.** классифицируют по разным основаниям: (1) внешние и внутренние; (2) политические, социальные и экономические; (3) имеющие прямое и косвенное влияние на формирование **п.н.** и др. Например, для **п.н.** региона под внешними факторами понимаются факторы, оказывающие влияние на доходную базу бюджета этого региона через федеральные механизмы воздействия (эффективность *политики налоговой*; *нагрузка налоговая* на отрасли и на *плательщиков налогов и сборов*; эффективность бюджетной политики; несовершенство *законодательства налогового* и др.). Внутренние факторы формируются под воздействием внешних экономических, финансовых, социально-демографических и других характеристик экономического развития государства, оказывающих влияние на устойчивость доходной базы региональных и местных бюджетов (уровень *культуры налоговой*; качество *администрирования налогового,* миграция *плательщиков налогов*, теневая экономика; и др.).

Большое внимание в РФ уделяется **методам оценки п.н.** (см. табл.).

Классификация и характеристика методов оценки налогового потенциала

Группы методов оценки	*Виды методов оценки*	*Общая характеристика методов оценки*
Методы на основе показателей экономической активности субъектов РФ и их территорий	Метод на основе ВРП (ВВП)	Отношение средней эффективной налоговой ставки по региону к валовому региональному продукту (ВРП)
	Метод на основе среднедушевых доходов	Учитываются доходы плательщиков налогов и сборов региона и численность населения
	Метод на основе СНР	Показатель совокупных налогооблагаемых ресурсов (СНР) используется как альтернатива ВРП
Методы на основе показателей формирования налоговых доходов региона	Методы на основе построения репрезентативной налоговой системы: нормативно-законодательный подход; косвенный подход	Основаны на применении стандартных (или средних по стране) налоговых ставок и их отношения к соответствующим налоговым базам (при условии средних по стране налоговых усилий)
	Метод прямого счета	Учитываются объем налоговой базы по установленным ставкам, уровень собираемости налогов, предоставленные налоговые льготы, погашенные налоговые кредиты, уплата налогов в консолидированный бюджет
	Упрощенный метод	Используются данные по основным налогам, применяется в случае недостатка данных для метода репрезентативной налоговой системы
	Фактический метод	Фактические поступления налогов и сборов, учитывающие задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям, налоговые льготы и доначисления
Методы прогнозной экстраполяции	Краткосрочное, среднесрочное прогнозирование	
	Метод экспоненциального сглаживания	Прогноз показателя на будущий период в виде суммы фактического показателя за данный период и прогноза на данный период, взвешенных при помощи специальных коэффициентов
	Метод авторегрессионного преобразования	Исследуется зависимость налоговых доходов (объект имеет сложную, многофакторную природу) от одной или нескольких других величин. Построение модели производится по отклонениям значений временного ряда от выравненных по тренду значений
	Метод скользящих средних	Замена абсолютных уровней ряда динамики их средними арифметическими значениями за определенные интервалы
	Метод гармонических весов	Экстраполяция скользящего тренда, аппроксимируемого отрезками линии с взвешиванием точек этой линии при помощи гармонических весов
	Метод наименьших квадратов	Основан на минимизации суммы квадратов отклонений функций налоговых доходов от искомых переменных.
	Долгосрочное прогнозирование	
	Корреляционно-регрессионный анализ	Классический метод стохастического моделирования, изучает взаимосвязи показателей хозяйственной деятельности и зависимость между ними

Все эти методы дают возможность количественно оценивать **п.н.,** поскольку ориентированы на определение возможного объема поступлений налоговых доходов в бюджет. Качественная оценка **п.н.** ориентирована на оценку состояния налоговой базы, характеристику условий для ее сохранения и роста, что связано с социально-экономическим уровнем развития государства, его территорий и субъектов, качеством *администрирования налогового* и других факторов, влияющих на качественные характеристики **п.н.**

В России для оценки **п.н.** используются разные информационные ресурсы, в том числе: информационная база налоговых органов, программно-аналитический комплекс ФНС (ПАК) «Аналитика», «Налоговый паспорт субъекта РФ», формируемый на основе статистической налоговой отчетности, и др.

Литература

Налоговое администрирование: Учебник / Под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. Йошкар-Ола: Стринг, 2013..

Налоговое администрирование: Учеб. пособие/ Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2009.

Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.

Bingyang L., Qingwang G. Why China's Tax Revenue Is Likely to Maintain Its Rapid Growth: An Explanation within the Framework of Tax Capacity and Tax Effort // Social Sciences in China Vol. XXXIII, № 1, February 2012. P. 108-126.

Pessino C., Fenochietto R.. Determining countries' tax effort // Hacienda Pública Espacola / Revista de Economa Pública. Vol. 195. 2010. P. 65—87.

О.А. Миронова,
доктор экономических наук, профессор

ПОШЛИНА
(DUTY)

См. также: *законодательство налоговое; налог; налог косвенный; сбор*

Пошлина **(п.) —** разновидность фискального платежа за совершение юридически значимых действий и оформление соответствующих документов, взимаемого в пользу государства, устанавливается в случаях, когда реализуется государственная монополия на определенные виды деятельности.

Одна из старейших **п.** — судебная (за рассмотрение дел в судах и выдачу судебных решений). В разное время появлялись и отменялись отдельные виды **п.**: дорожные, мостовые, шоссейные и т.д. (за проезд по дорогам, мостам), торговые, гостиные (за право вести торговлю на рынках, держать торговые склады, взвешивать и измерять товары и т.д.), крепостные, или актовые (за внесение в официальные реестры записи различных имущественных сделок, действительность которых обусловлена фактом такого засвидетельствования), гербовые (за совершение актов, подлежащих обложению, на особой гербовой бумаге и (или) путем наклейки специальных гербовых марок), канцелярские, ранее именовавшиеся писцовыми (за выдачу различного рода удостоверений и копий документов), пробирные (за клеймение изделий из драгоценных металлов), корабельные (за заход морского судна в порт или выход его из порта) и т.д.

П., установленные в настоящее время в Российской Федерации, различаются по своему **правовому режиму.** Одни из них (государственная **п.**) включены в систему *налогов* и *сборов*, на другие же (таможенные, патентные, антидемпинговые, компенсационные, специальные) действие *законодательства налогового* не распространяется.

Государственная п. (state duty) — платеж, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные уполномоченные органы и (или) к соответствующим должностным лицам за совершением юридически значимых действий. К юридически значимым действиям приравнивается выдача документов (их копий, дубликатов).

Государство является особым субъектом права, обладающим некоторыми исключительными правами. В частности, государство в лице его органов, наделенных специальными полномочиями, может регулировать общественные отношения, возникающие в процессе взаимоотношений хозяйствующих субъектов и граждан с государственными органами: рассмотрение дел в судах, государственная регистрация, совершение действий, связанных с оформлением актов гражданского состояния, и т.п. В ходе многочисленных правовых, хозяйственных, имущественных, денежных и иных отношений определяются права и ответственность разных сторон. Рассмотрением этих дел заняты органы государственной власти и управления, а также их цен-

тральные и местные учреждения. Это большое число административных, судебных и других организаций, которые в рамках представленных им полномочий фиксируют, утверждают и заверяют всевозможные права и документы, рассматривают различные акты гражданского состояния, спорные вопросы, выносят по ним решения и т.д. Оформление этих дел производится за плату, которая затем поступает в бюджет в виде государственной **п.**

В отличие от налогов государство взимает государственную **п.** с физических лиц и организаций как компенсацию за оказание им конкретных услуг. Через величину этих платежей регулируется спрос на тот или иной вид государственных услуг. Государственная **п.** имеет не только фискальное, но и регулирующее значение, так как она выступает в качестве инструмента для управления спросом на юридически значимые действия.

В России плательщиками государственной **п.** признаются организации и физические лица. В число плательщиков входят также иностранные организации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Размеры государственной **п.** зависят от характера оплачиваемых услуг и стоимости их для государства, а также от степени дисциплинирующего воздействия на плательщиков. Различают твердые, пропорциональные и смешанные. С ростом базы обложения размер **п.**, как правило, понижается.

Государственная **п.** довольно часто имеет налоговый характер. В частности, в РФ государственная **п.** представлена в виде сбора налогового характера. То, что государственная п. может приобретать форму налога, отмечал еще И.Х. Озеров в «Основах финансовой науки» (1905): пошлина (государственная) приобретает форму налога тогда, когда «доходы от ее взимания покрывают не только расходы и обеспечивают среднюю коммерческую прибыль, которую могло бы получать и другое лицо, эксплуатируя этот институт и не имея права принуждения, а и дают избыток, который государство получает, пользуясь исключительно своим правом принуждения».

Таможенная п. (customs duty) — это *налог косвенный* на внешнюю торговлю. Таможенная **п.** является обязательным, индивидуально безвозмездным платежом, взимаемым с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства. Следует отметить фискальные признаки таможенной **п.**: обязательность, императивность, законодательную определенность.

В науке теоретическая проблема о природе таможенной **п.** имеет достаточно длительную историю. Дореволюционные российские науки (как юридическая, так и финансовая) практически единодушно признавали налоговую природу таможенной **п.** В качестве платежа налогового характера (вида косвенных налогов) таможенная **п.** рассматривалась рядом юристов и экономистов советского и (особенно) постсоветского периодов.

Начиная с 2005 г. таможенная **п.** стала рассматриваться как неналоговый доход федерального бюджета, поскольку поступления от таможенных **п.** обусловлены внешнеэкономической деятельностью. Решение, что таможенные **п.** и сборы не должны входить в систему налогов и сборов, как уже отмечалось, принималось как техническое, связанное со вступлением России во ВТО и, следовательно, не затрагивающее основ взаимоотношений государства и налогоплательщиков.

Правовой основой взимания **п.** во внешней торговле являются нормы, содержащиеся в законодательстве РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, а также в таможенном законодательстве Таможенного союза ЕАЭС.

В качестве объекта обложения таможенными **п.** определены товары, перемещаемые через таможенную границу. Такой подход находится в рамках Киотской конвенции, которая устанавливает, что условия возникновения обязательств по уплате в таможенных отношениях **п.** определяются в национальном законодательстве.

Согласно Закону РФ «О таможенном тарифе» таможенной **п.** признается «обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза и в иных случаях, определенных в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза и (или) законодательством Российской Федерации». Правительство РФ правомочно определять ставки вывозных таможенных **п.** и перечень товаров,

в отношении которых они применяются. Ставки таможенных **п.** могут быть трех видов:

(1) адвалорные (ad valorem), начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров (наиболее распространенный вид ставок);
(2) специфические, начисляемые в денежной сумме (например, в евро) в установленном размере за единицу облагаемых товаров, в качестве которой могут использоваться количество товаров, их вес, объем и т.д.;
(3) комбинированные, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

Различают ввозные и вывозные таможенные **п.** Транзитные (провозные) **п.** в настоящее время практически не применяются, за исключением небольшого числа развивающихся стран.

Ввозные (импортные) таможенные **п.** являются традиционным и одним из наиболее эффективных способов регулирования внешнеэкономической деятельности.

Экспортные (вывозные) таможенные **п.**, взимаемые с товаров при их вывозе за пределы таможенной территории, используются в современной мировой торговле значительно реже, нежели ввозные **п.** Такие **п.** могут применяться в фискальных целях, для выравнивания низких внутренних цен и более высоких цен на внешнем рынке, а также для сохранения национальных ресурсов (в этом случае с помощью экспортной **п.** может быть сокращен до определенного предела вывоз того или иного товара). Экспортные **п.** часто применяют развивающиеся страны, которые обладают монополией или значительными ресурсами в области производства или сбыта какого-либо товара.

Литература

Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания, местные финансы, государственный кредит. М.: Юр-ИнфоРПресс, 2008.

Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: Учеб. пособие / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Магистр, 2013.

Трошкина Т.Н. Обязательные платежи в механизме государственного регулирования внешнеторговой деятельности в Российской Федерации: Монография. М.: Ось-89, 2006.

Ялбулганов А.А. Пошлины в инструментарии внешнеторгового регулирования // Публично-правовые исследования. 2014. № 2. С. 1—13.

Lyons T. EC Customs Law. Oxford university press, 2001. P. 21—24.

McGuire E.B. The British Tariff System. London, Routledge, 2006. P. 26—30, 40—50.

М.Р. Пинская,
доктор экономических наук, доцент

ПРАВО НАЛОГОВОЕ
(TAX LAW)

См. также: *законодательство налоговое; налог; налогообложение; отношения налоговые; плательщик налогов и сборов; система налоговая*

Право налоговое **(п.н.)** — совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере *налогообложения*.

Предмет **п.н.** — важнейшие для государства и общества правоотношения — общественные отношения в сфере налогообложения, которые возникают между государством, плательщиками налогов и сборов и иными обязанными лицами (см. *Отношения налоговые*).

Термин **п.н.** может быть рассмотрен и истолкован с различных точек зрения: (1) как часть отрасли (подотрасль) права; (2) как учебная дисциплина; (3) как отрасль юридической науки (система категорий, суждений и выводов об налоговых отношениях).

Как подотрасль права **п.н.** является важнейшей частью финансово-правовой системы государства и тесно взаимодействует с другими отраслями права — конституционным, гражданским, финансовым, административным и уголовным. Как учебная дисциплина **п.н.** и как область научных знаний **п.н.** базируется на отрасли права, так как она изучает нормы и институты конкретной отрасли (подотрасли) права.

Особое место **п.н.** занимает в *системе налоговой*. С одной стороны, законодательное оформление необходимо для определения перечня и методов построения налогов, образующих систему налоговую, а также для организации управления налогообложением. С другой стороны, **п.н.** зависит от сложившихся налоговых отношений — касательно распределения бремени публичных расходов. Эта особенность **п.н.** обусловливается спецификой системы права вообще.

Общая задача **п.н.** — законодательное обеспечение функционирования *системы налоговой*. К частным задачам можно отнести: (1) проверку налоговых законов на конституционность; (2) кодификацию и систематизацию всего действующего *законодательства налогового*; (3) согласование с другими отраслями права и правовой системой в целом; (4) проверку налоговых законов на их соответствие международному праву.

Как самостоятельная отрасль права и как отрасль науки **п.н.** сформировалось сравнительно недавно. Например, в Германии эта отрасль выделилась только в нач. XX в., а до этого времени отдельные принципы общего **п.н.** рассматривались лишь в рамках административного права и до конца Первой мировой войны не существовало систематизированного представления о **п.н.**

По мере развития *отношений налоговых* менялся подход к **п.н**. и в Российской Федерации. Первоначально считалось, что это составная часть в правовом институте государственных доходов отрасли финансового права. В дальнейшем его стали определять как совокупность норм права, регулирующих финансовые отношения в сфере сбора налогов и иных обязательных платежей, являющуюся подотраслью финансового права. В настоящее время наличие собственного предмета регулирования у **п.н.** признано практически всеми учеными.

Существует несколько точек зрения на уровень обособленности **п.н.** Согласно одной точке зрения, **п.н.** — важнейшая составная, хотя и относительно обособленная, часть финансового права. С другой точки зрения, **п.н.** — межотраслевой правовой институт, состоящий из норм финансового, административного, конституционного, муниципального и гражданского права. В последнее время стала преобладать точка зрения, что наличие общих родовых свойств основной массы налоговых отношений позволяет интегрировать их в единый предмет правового регулирования и выделить **п.н.** в совершенно самостоятельную отрасль. Хотя в странах с давними традициями налогообложения **п.н.** признано как самостоятельной отраслью права, так и отдельным направлением научных исследований.

Систему **п.н.** образуют несколько компонентов (см. рис. 1).

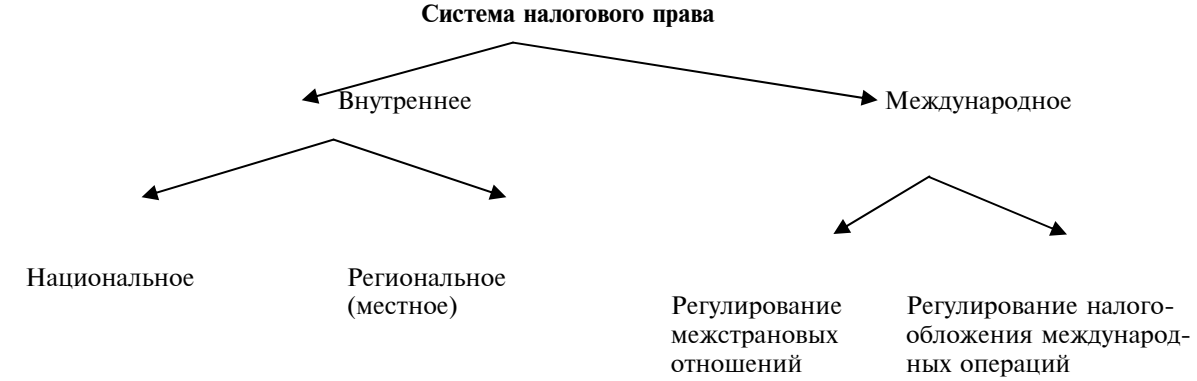


Рис. 1. **Структура системы налогового права**

П.н. подразделяется на внутреннее, характеризующее налоговую систему отдельно взятой страны, и международное, сферой действия которого являются межстрановые взаимоотношения и внешнеэкономические сделки.

Внутреннее п.н., в свою очередь, делится на национальное и региональное. Национальное образуют положения **п.н.**, признанные и подтвержденные нормами правовой системы государства и действующие на территории отдельно

взятого государственного образования. Региональное — положения **п.н.**, признанные и получившие правовое закрепление на региональном или местном уровне и действующие в территориальных рамках этого региона, при этом не являясь обязательными на территории всего государства.

Международное п.н. формируют положения и принципы, признанные и получившие соответствующее правовое закрепление на международном уровне или признаваемые по взаимному соглашению рядом государств и межгосударственных объединений. Международное **п.н.** может рассматриваться в двух направлениях;

(1) налоговые системы стран различаются, и необходимы общие нормы для согласования вопросов, которые выходят за рамки внутреннего **п.н.** Поэтому международное **п.н.** регулирует межстрановые отношения;

(2) предпринимательская деятельность выходит за рамки национальных границ, следовательно, налоговое законодательство должно учитывать внешнеэкономические аспекты деятельности плательщиков налогов и сборов. В связи с чем международное **п.н.** регулирует налогообложение международных операций и внешнеэкономической деятельности.

Международное право признает международные договоры имеющими бóльшую силу, чем национальные законы. Поэтому если международным договором установлены иные правила, чем предусмотренные внутренним законом, то применяются правила международного договора. Это относится и к сфере налогообложения.

Основной принцип построения **п.н.** — это его **законность**. Он означает: (1) налогообложение должно основываться только на законе; (2) налогообложение должно быть беспристрастным; (3) налоговые доходы бюджета должны использоваться только на общественные цели. Законность также предполагает, что эти принципы будут подкрепляться независимой судебной системой.

В дополнение к этим общим принципам **п.н.** конкретной страны строится в зависимости от следующих условий: конституционных или других законодательных основ государства; международных соглашений; политической структуры государства; толкования налоговых норм судом.

Основные принципы п.н. закреплены в Налоговом кодексе РФ.

1. Принцип законности налогообложения означает обязанность каждого платить только законно установленные налоги или сборы.

2. Принцип всеобщности и равенства налогообложения означает, что не допускается устанавливать дополнительные, а также повышенные по ставкам налоги в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения плательщика налогов и сборов и иных носящих дискриминационный характер оснований.

3. Принцип соразмерности налогообложения означает, что при установлении налога должна быть учтена фактическая способность плательщика налогов и сборов к его уплате.

4. Принцип единства налоговой системы РФ. Он прямо обусловлен положениями ст. 8 Конституции РФ, провозглашающей единство экономического пространства на всей территории страны.

5. Принцип определенности налогообложения означает, что законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы.

Формами воздействия права выступают специальные юридические средства: законы, подзаконные и судебные акты. Источники (формы) **п.н.** — это официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе *налогообложения*.

Система источников п.н. Российской Федерации представлена на рис. 2.

Источниками **п.н.** являются положения Конституции РФ, как непосредственно содержащие налогово-правовые нормы, так и имеющие большое значение при установлении общих принципов формировании налоговой политики.

К числу источников **п.н.** следует отнести постановления и определения Конституционного Суда РФ. Эти документы имеют важное значение для становления и укрепления налоговой законности в России, обеспечения надежной защиты имущественных прав налогоплательщиков, законных интересов государства.

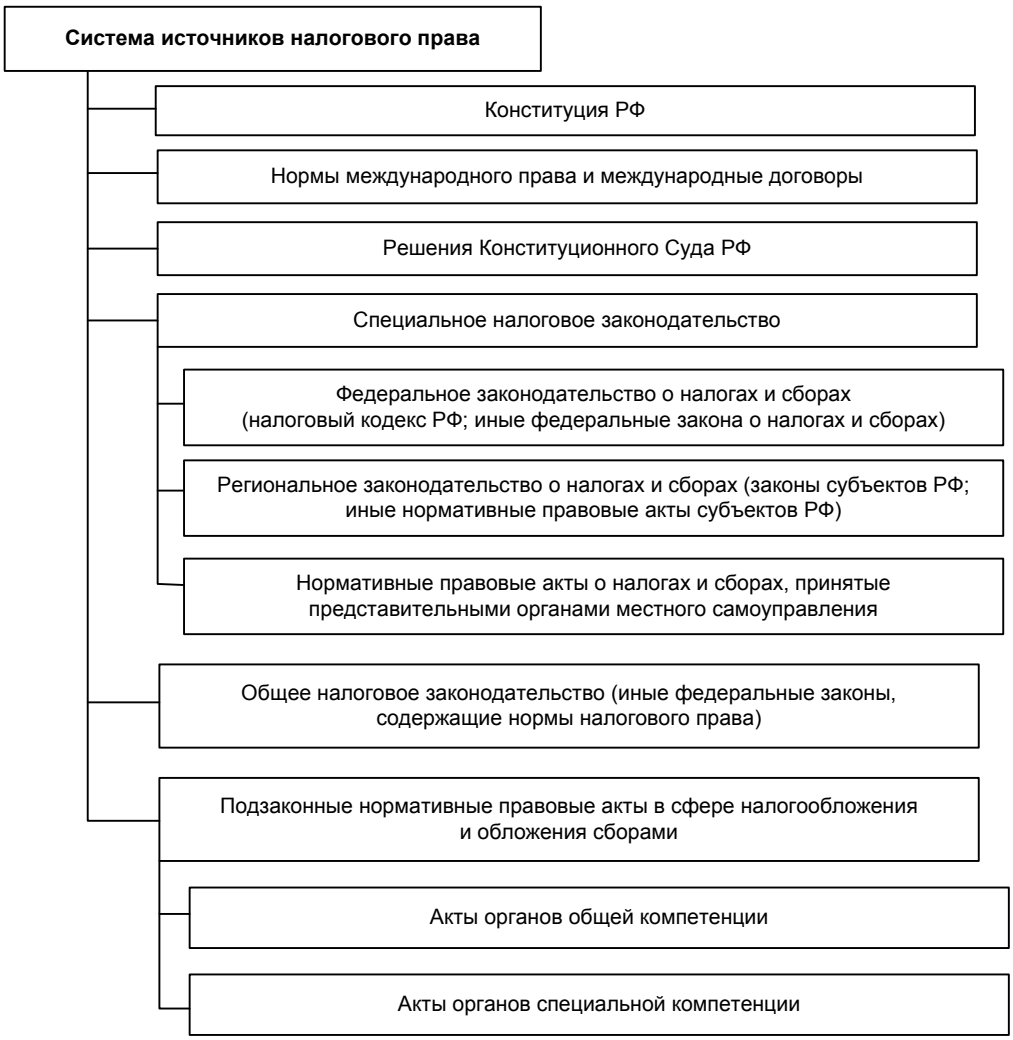


Рис. 2. **Система источников налогового права в РФ**

Общее *законодательство налоговое* включает в себя иные (неналоговые) федеральные законы, содержащие нормы **п.н.**, к таким законам, в частности, относятся:

(1) Таможенный кодекс, Бюджетный кодекс РФ, законодательство о бухгалтерском учете, законы о бюджете и т.д.;

(2) подзаконные правовые акты в налоговой сфере — это акты правотворчества, исходящие от компетентного государственного органа, изданные на основе и во исполнение закона и содержащие нормы **п.н.**;

(3) акты органов общей компетенции: указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ или органами местного самоуправления.

Литература
Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000.
Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1998.
Tax Law Design and Drafting (volume 1). Victor Thuronyi, ed. / International Monetary Fund. 1996.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

ПРЕДЕЛ НАЛОГОВЫХ ИЗЪЯТИЙ
(LIMIT OF TAX EXEMPTIONS)

См. также: *доходы бюджета налоговые; Кривая Армии—Рана*; *закон Вагнера*; *кривая Лаффера*; *зона фискальных противоречий*; *нагрузка налоговая (налоговое бремя)*; *наследие научное А. Вагнера*; *политика налоговая*; *регулирование налоговое*; *реформа налоговая*

Предел налоговых изъятий **(п.н.и.)** — частный случай понятия *нагрузки налоговой (налогового бремени),* когда рассматривается максимально допустимое налоговое бремя, при котором национальное производство способно функционировать в режиме экономического роста.

Понятие **п.н.и.** связано с таким фундаментальным понятием, как воспроизводственный цикл, под которым понимается процесс производства продукции, ее реализации и получения прибыли с последующим инвестированием в расширение производства. Если налоговые изъятия будут слишком большими, то у предприятий останется слишком мало прибыли и ее не хватит на поддержание не только высоких темпов экономического роста, но и на простое воспроизводство, т.е. на поддержание объемов производства на неизменном уровне. Для определения величины **п.н.и.** используются простые модели экономического роста, которые позволяют произвести ориентировочные расчеты.

В целях получения формулы для оценки **п.н.и.** в 2000 г. был предложен подход, базирующийся на **использовании основного уравнения накопления капитала**:

$$F_t = (1-\varepsilon)F_{t-1} + I_t, \qquad (1)$$

где F — объем основного капитала; I — объем инвестиций в основной капитал; ε — норма амортизации; t — индекс года.

Модель (1) является универсальной в том смысле, что описывает как микроэкономический процесс — накопление капитала фирмы, так и макроэкономический процесс — накопление капитала в экономике.

Если предположить наличие однофакторной производственной функции $Y = F/k$, где Y — объем производства (ВВП), k — капиталоемкость производства, которая считается константой, а также учесть распределение чистого дохода на оплату труда (W), выплату налогов (T) и получение прибыли (π): $Y = W + T + \pi$, то при постулировании тезиса о том, что вся прибыль инвестируется в производство ($\pi = I$), легко получить формулу для расчета **п.н.и.**:

$$q^* = 1 - \sigma - k + k(1-\varepsilon)/(1+\gamma), \qquad (2)$$

где q — налоговое бремя ($q = T/Y$); σ — доля затрат на оплату труда в новой стоимости (σ =W/Y); γ — темп прироста объема производства.

Формула (2) позволяет оценить **п.н.и.** для заданного темпа экономического роста (γ). Иногда рассматривают «нормальный», или «естественный», годовой темп $\gamma^* = 2 - 3\%$. Чем больше желательный темп роста, тем меньше должна быть налоговая нагрузка. Иногда рассматривают частный случай (2), когда обеспечивается простое воспроизводство (γ^*=0). В этом случае формула (2) упрощается и принимает вид

$$q^* = 1 - \sigma - \varepsilon k. \qquad (3)$$

Если **п.н.и.** будут больше, чем это определено формулой (3), то фирме (экономике) не хватит инвестиционного ресурса для накопления основного капитала в объемах, обеспечивающих простое воспроизводство. Иными словами, при $q > q^*$ фирма (экономика) войдет в режим рецессии, что означает наступление экономического кризиса. Таким образом, формула (3) накладывает естественное ограничение на налоговое давление со стороны государства в отношении производителей.

Выполненные построения позволяют получить простую формулу для экономического роста с учетом действующего масштаба налоговых изъятий:

$$Y_t = Y_0\left(\frac{k(1-\varepsilon)}{k+\sigma+q-1}\right)^t, \qquad (4)$$

где Y_0 — значение ВВП в первоначальный момент времени.

Тогда величина собираемых налогов описывается соотношением $T_t = qY_t$, из которого вытекает существование такого **п.н.и.**, при котором выполняется равенство $T_t / q = 0$:

$$q^{**} = \frac{k+\sigma-1}{t-1}. \qquad (5)$$

Точка (5) иногда называется квазистационарной точкой Лаффера в силу того факта, что она похожа на традиционную точку Лаффера на *кривой Лаффера налоговой*, но для случая динамического процесса инвестирования средств в производство. Если $q > q^{**}$, то любое дополнительное увеличение налогового бремени приведет к сокращению налоговых поступлений. Однако данный эффект принципиально зависит от времени, а потому и сама точка (5) показывает так называемый эффект последействия, когда увеличение совокупного налогового бремени приводит к уменьшению налоговых поступлений только через несколько лет. Причем чем больше горизонт планирования, тем меньше величина квазистационарной точки Лаффера. Иными словами, долгосрочные цели бюджета предполагают умеренную величину текущего налогового бремени.

Между парой точек q^* и q^{**} и парой точек Лаффера 1-го и 2-го рода имеется очевидная аналогия. Так, **п.н.и.** q^* показывает то налоговое бремя, за пределами которого нормальный воспроизводственный цикл нарушается и экономика входит в режим рецессии. Точка Лаффера 1-го рода показывает аналогичный эффект, но в ней не отражен конкретный механизм возникающего спада производства. Квазистационарная точка Лаффера q^{**} показывает то налоговое бремя, превышение которого в долгосрочной перспективе приводит к сокращению налоговых доходов бюджета. Точка Лаффера 2-го рода показывает аналогичный эффект без раскрытия экономического механизма, который вызывает коллапс бюджета. Принципиальная разница между точкой Лаффера 2-го рода и квазистационарной точкой Лаффера q^{**} состоит в том, что первая предполагает мгновенную реакцию бюджета на изменение налогового бремени, а вторая — отложенную реакцию бюджета через много лет после изменения налоговых ставок. За эти годы накапливается искомый негативный (позитивный) эффект от произведенного *регулирования налогового*.

Расчеты **п.н.и.** (2) применительно к различным отраслям промышленности России 1996–1997 гг. показали принципиальную неоднородность отраслей. Так, для легкой промышленности **п.н.и.** составлял 15,3% добавленной стоимости, для машиностроения — 16,6%, а для пищевой промышленности — 49,2%. В США 1996 г. ситуация была аналогичной: **п.н.и.** для добывающей промышленности составлял 53,9% добавленной стоимости, а для обрабатывающей — 12,6%. Таким образом, предприятия разных отраслей способны выдержать совершенно разное налоговое бремя, что объективно обусловлено их технологическими (воспроизводственными) различиями. Данный факт имеет принципиальное значение при выработке *политики налоговой* и используется при формировании системы селективного налогового регулирования, и в частности *льгот налоговых отраслевых*.

Для понимания действия формулы (3) можно рассмотреть типовой пример, когда в отрасли доля добавленной стоимости, идущей на оплату труда, составляет 40%, капиталоемкость производства равна 3, а средний срок службы (θ) производственного оборудования достигает 10 лет ($\varepsilon = 1/\theta$). Тогда $q^* = 0{,}3$, т.е. **п.н.и.** не должен превышать 30% добавленной стоимости отрасли.

Характеристика **п.н.и.** принципиально отличается, например, от предельно допустимого налогового бремени, определяемого *кривой Лаффера производственной* (точкой Лаффера 1-го рода). Так, если точка Лаффера 1-го рода показывает тот предел налогового бремени, больше которого производитель платить не хочет, то **п.н.и.** показывает тот уровень налогового бремени, больше которого производитель платить не может. При этом величина точки Лаффера 1-го рода детерминируется среднесрочными пожеланиями и поведенческими установками произво-

дителей, тогда как **п.н.и.** — их долгосрочными мотивами в отношении накопления капитала.

Понятие **п.н.и.** имеет свои недостатки, среди которых основные:

(1) модели экономического роста не учитывают ряд важных параметров. Например, не вся прибыль предприятий идет на инвестирование в основной капитал. Часть прибыли выплачивается в форме дивидендов, за счет прибыли покрываются неучтенные издержки и т.п. Данное обстоятельство приводит к завышению расчетной величины **п.н.и.**;

(2) в простых моделях роста не учитывается кредитный ресурс, который также участвует в формировании объема инвестиций. Учитывая тот факт, что роль кредитного ресурса во многих отраслях является определяющей, указанное обстоятельство может существенно искажать искомые оценки **п.н.и.**

В теории есть еще понятие предельных избыточных тягот (marginal excess burden) налогообложения, которое призвано измерить влияние налогов на благосостояние потребителя. В общем виде данный индикатор (M) можно представить следующим образом:

$$M = \lim_{T \to T_0} \frac{(D - D_0) - (G - G_0)}{T - T_0}, \qquad (6)$$

где T и T_0 — налоговые доходы в рассматриваемый и начальный моменты времени соответственно; G и G_0 — объем государственных расходов в рассматриваемый и начальный моменты времени; D и D_0 — дополнительный компенсирующий доход потребителя в рассматриваемый и начальный моменты времени.

Если предположить, что взимаемые налоги полностью (без потерь) трансформируются в государственные расходы ($G = T$), то показатель избыточных налоговых тягот (6) упрощается и может быть записан в виде

$$M = dD / dT - 1. \qquad (7)$$

Как видно из формул (6) и (7), для расчета M большое значение имеет показатель дополнительного компенсирующего дохода (additional compensating income), представляющий собой фиктивную переменную в виде некой дополнительной суммы, которую нужно добавить к доходу индивидуума в качестве компенсации за рост цен на товары в результате введения налога. Эта концепция предполагает допущение о том, что потребителю дается дополнительный доход, чтобы после уплаты *налогов* уровень его благосостояния остался неизменным.

Расчет предельных налоговых тягот осуществляется на основе **моделей общего равновесия**. Для этого используется многоступенчатая вычислительная процедура. Сначала строится сама модель общего равновесия, после чего определяется ее решение (равновесное состояние) и производится оценка параметров модели применительно к конкретной экономике. На втором шаге проводится анализ изменения равновесия при увеличении налогов и определяется величина компенсированного дохода потребителя и величина дополнительных доходов налоговых. На третьем шаге сопоставляются величины доходов налоговых и компенсированного дохода в двух равновесных состояниях — старом и новом, после чего вычисляется размер предельных налоговых тягот. Таким образом, показатель M оценивает изменение благосостояния потребителя при увеличении налоговых доходов, которое само по себе порождает перераспределение ресурсов в экономической системе и переводит ее из исходного состояния равновесия в новое равновесное состояние.

Понятие предельных налоговых тягот связано с налоговой кривой Лаффера. Считается, что, если $M < 0$, то экономика находится на нисходящей ветви этой кривой, а налоговая система не оптимальна в том смысле, что государственные расходы и полезность (благосостояние) потребителя могут быть повышены. В такой ситуации рекомендуется снижать налоговые ставки. Если же $M > 0$, то экономика находится на восходящей ветви кривой Лаффера налоговой, а система налоговая подлежит дальнейшей оптимизации в направлении уменьшения значения M. Состояние $M = 0$ свидетельствует о достижении оптимальной настройки налоговой системы.

С индикативной точки зрения показатель M означает, что для получения 1 рубля в виде налогов оптимальное распределение ресурсов в национальной экономике искажается в такой степени, что общество в целом затрачивает $1 + M$ рубля. Имеющиеся оценки M для разных стран приведены в табл.

Значения предельных налоговых тягот в разных странах мира

Страна	*2000 г.*
Великобритания	0,21
Германия	0,15
Франция	0,26
Швеция	0,41
Россия	0,33

Концепция предельных налоговых тягот была развита в 1974–1985 гг. в работах П. Даймонда (P. Diamond) и Д. Мак-Фаддена (D. McFadden), Ч. Стюарта (Ch. Stuart), Ч. Балларда (Ch. Ballard), Дж. Шовена (J. Shoven) и Дж. Вэлли (J. Walley), получив широкое распространение в России и на Западе, хотя ей присущи серьезные недостатки. Наиболее важные из них:

(1) величина показателя предельных налоговых тягот рассчитывается применительно к конкретной модели общего равновесия, а потому разные модели с различным уровнем агрегирования и описания взаимосвязей участников рынка порождают различающиеся оценки предельных налоговых тягот. Иногда различия достигают кратных величин (например, для России 1997 г. оценки разных авторов различались почти в 2,5 раза);

(2) сама процедура калибровки параметров модели общего равновесия является достаточно грубой и неоднозначной, что исключает высокую точность проводимых прикладных расчетов.

Понятия **п.н.и.** и предельных налоговых тягот во многом дополняют друг друга, хотя и основаны на разных методологических принципах. Так, если **п.н.и.** отражает влияние налогового фактора на долгосрочные стратегии производителя, то предельные налоговые тяготы фиксируют влияние налоговых изъятий на положение потребителя.

Литература

Балацкий Е.В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя // Экономика и математические методы. 2000. № 1. С. 3—16.

Балацкий Е.В., Гусев А.Б. Фискальные и воспроизводственно-технологические факторы долгосрочного экономического роста // Общество и экономика. 2003. № 3. С. 80—101.

Керимкулова Г. Бюджетно-налоговые аспекты при проведении монетарной политики в Кыргызской Республике. Бищкек: Национальный банк Кыргызской Республики, 2011.

Мовшович С.М., Крупенина Г.А., Богданова М.С. Оценка избыточных тягот налогообложения в российской экономике. М.: РПЭИ, 2000.

Ballard Ch., Shoven J., Walley J. General equilibrium computations of the marginal welfare costs of taxes in the United States // American Economic Review. Vol.75. No 1. 1985. P. 128—138.

Diamond P.A., McFadden D.L. Some uses of the expenditure function in public finance // Journal of Public Economy. Vol. 3. No 1. 1974. P. 3—21.

Stuart Ch. Welfare costs per dollar of additional tax revenue in the United States // American Economic Review. Vol. 74, issue 3, 1984. P. 352—362.

Е.В. Балацкий,
доктор экономических наук, профессор

ПРИБЫЛЬ КАК ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

(PROFIT AS OBJECT OF TAXATION)

См. также: *налог на прибыль; объект налогообложения; разница бухгалтерско-налоговая.*

Прибыль как объект налогообложения **(п.о.н.)** — доход на капитал или прирост собственного капитала фирмы, которые определяются по данным бухгалтерского учета и корректируются на величину *разниц бухгалтерско-налоговых.*

Современные теоретические представления о **п.о.н.** сформировались под влиянием эволюции теорий прибыли.

Английская классическая школа рассматривала прибыль как отдачу на инвестированный капитал, которую получает собственник, одну из форм дохода наряду с заработной платой и рентой. Таким образом, прибыль отождествлялась с процентом на капитал, рассматривая в ряде случаев этот процент как одну из частей прибыли наряду с предпринимательским доходом, который является платой за управление предприятием (в качестве разновидности заработной платы). Английская классическая школа не видела принципиальных отличий между процентом и предпринимательским доходом и рассматривала их как доходы, порожденные собственностью на капитал и получаемые одним лицом — собст-

венником, который одновременно выполнял функции управления.

Причины таких представлений коренились в уровне развития экономической жизни: преобладании единоличного владения и неразвитости акционерного капитала; неотделенности капитала — собственности от капитала — функции, проявляющейся в выполнении собственником управленческих функций; развитии производства преимущественно на основе инвестирования собственного, а не заемного капитала. Все это мешало классикам увидеть разницу между процентом и прибылью. Однако уже А. Смит (A. Smith) признавал, что прибыль содержит в себе определенный элемент, который не является процентом на капитал. Дж.С. Милль (J.C. Mill) выделял в составе прибыли, кроме заработной платы администрации и процента на капитал, также плату за риск. Он писал, что одни и те же факторы (воздержание, риск и напряженный труд) требуют соответствующего вознаграждения и должны получать его из валовой прибыли. Три части, на которые, можно сказать, распределяется прибыль, могут быть представлены как процент на капитал, страховая премия и заработная плата за управление предприятием.

Французская классическая школа, в частности Ж.Б. Сэй (J.B. Sei), сделала шаг вперед по сравнению с английскими экономистами, введя в научный оборот термин «предприниматель», который является отличным от капиталиста участником экономического процесса. Это позволило размежевать прибыль и процент. Прибыль французские экономисты определили как вид заработной платы, которую получает предприниматель, а процент — как доход на капитал, который получает его собственник. Другой составляющей прибыли, которая также достается предпринимателю, они считали плату за риск. Рассматривая прибыль как плату за управление, принципиально не отличающуюся от заработной платы работника, Сэй считал, что ее величина определяется так же, как и величина какого-либо другого факторного дохода, — соотношением спроса и предложения на рынке труда предпринимателей.

Немецкая классическая школа сформировала первые приближенные к современным определения роли предпринимателя и прибыли предпринимателя как уникальной формы дохода. В частности, Тюнен (von Thünen) определил прибыль как доход, остающийся после уплаты: (а) процента на инвестированный капитал, (б) страховой премии, (в) заработной платы администрации (платы за управление). Этот остаток, в свою очередь, состоит из двух частей: одна из них — плата за определенные виды риска, особенно риск неожиданных изменений цен и банкротства предприятия, от которого невозможно застраховаться; вторая — результат исключительной производительности труда организатора производства, обусловленной тем, что он работает на себя. Эти составляющие Тюнен называет соответственно «вознаграждением промышленника» и «доходом предпринимателя», а их сумму — «прибылью бизнесмена». Мангольдт (von Mangoldt) выделил в доходе организатора делового предприятия такие элементы, как: (а) вознаграждение за те виды риска, от которых предприниматель не может застраховаться; (б) процентный доход и заработная плата предпринимателя как плата за такие формы капиталовложений или производительные усилия, эксплуатировать которые может только тот, кому они принадлежат; (в) предпринимательские ренты (рента, связанная с капиталом; рента, связанная с заработной платой; рента, связанная с масштабом предприятия).

Марксистская социалистическая школа трактует прибыль как превращенную форму прибавочной стоимости, источником которой является эксплуатация наемных рабочих. Процент рассматривается как одна из форм прибыли, получаемой собственником ссудного капитала. При этом функции капиталиста и предпринимателя не разграничиваются, а следовательно, не различаются и доходы, связанные с выполнением этих функций.

Американская неоклассическая школа внесла значительный вклад в современное видение прибыли. Выделим динамическую теорию Дж.Б. Кларка (J.B. Clark), теорию риска Ф-Б. Хоули F.-B. Hawley) и теорию неопределенности Ф.Х. Найта (F.H. Knight). Динамическая теория прибыли непосредственно связана с переходом от анализа состояния статического равновесия к анализу динамических изменений в обществе и экономике, связанных с изобретательством, которое Кларк считал единственной причиной динамических изменений. По его мнению, заработная плата и процент, т.е. доходы работников и собственников капитала, являются двумя видами статичных доходов, формирующихся при условии соответствия цен издержкам производства.

Тогда как прибыль в статичном состоянии отсутствует. Она результат исключительно динамических изменений. Прибыль — это остаточный доход, т.е. доход, который остается после выплаты заработной платы и процента и является следствием превышения цены блага над издержками его производства.

Хоули связывает прибыль с риском, который берет на себя предприниматель и который неминуем в производственном процессе. Роль предпринимателя здесь уникальна. Только он выполняет творческую функцию, тогда как труд и капитал являются лишь «средствами» производства. Прибыль им отождествляется с остатком после оплаты услуг земли, труда и капитала, которые поставляются самим предпринимателем или другими лицами. Она рассматривается как вознаграждение не за труд по управлению и координации, а за риск и ответственность, прежде всего связанные с правом собственности.

По Найту, неопределенность приводит к такой форме организации экономической жизни, при которой функция ответственного руководства возлагается на особый общественный класс — бизнесменов. Именно они являются производителями, тогда как основная масса населения предоставляет им в распоряжение и самих себя, и свою собственность, т.е. являются поставщиками производственных услуг, получая за это фиксированное вознаграждение — доходы по контракту. В отличие от них для руководства, которое в условиях неопределенности берет на себя ответственность за предвидение потребностей потребителей и принятие решений, что и как производить, существует только одно возможное вознаграждение — окончательный доход или прибыль. Такой доход отличается от доходов, выплаченных предпринимателем по контрактам, тем, что последние являются вмененными доходами, тогда как доход самого предпринимателя вовсе не определяется. Это то, что остается после выплаты фиксированных доходов. Прибыль (убыток) у Найта — выигрыш (проигрыш) в игре с непредсказуемым результатом. Возникает прибыль вследствие разницы между доходом предпринимателя от реализации продукции, изготовленной с помощью производственных ресурсов под его руководством, и рыночной ценой таких ресурсов, т.е суммой, которую конкуренция с другими предпринимателями побуждает его гарантировать в обмен на предоставление производственных услуг.

Шумпетеровское видение прибыли. Другой взгляд на теорию прибыли, связывая ее с динамическими изменениями в экономике, предложил Й. Шумпетер (J. Schumpeter). Он усматривал причины этих изменений в инновациях, которые в отличие от изобретений предусматривают не только открытие нового технического знания, но и его практическое применение. Для Шумпетера инноватор является предпринимателем, который после налаживания бизнеса и постановки его на рельсы рутинного процесса может утратить свой статус. Одновременно предприниматель может быть и собственником, и менеджером. Возможность объединения всех этих функций в одном лице зависит от природы рынков капитала и форм индустриальной организации. Он отличал прибыль предпринимателя от платы за управление предприятием и премии за риск, относя их к затратам производства. Фактически он рассматривал прибыль как доход особого фактора производства — предпринимательства. Прибыль, считал он, есть стоимостное выражение того, что создает предприниматель, подобно тому как заработная плата — стоимостное выражение того, что создает работник. Однако между прибылью и другими факторными доходами есть значительное отличие: не существует «предельной производительности предпринимателя». Предпринимательская прибыль — это временное и уникальное по размеру в каждом конкретном случае явление, независимое от прибылей других предпринимателей.

Современные теории прибыли. Современная экономическая наука трактует источники прибыли с позиций рациональных подходов, которые содержатся в концепциях и Кларка, и Шумпетера, и Найта. Как отмечают К.Р. Макконнелл (K.R. McConnell) и С.Л. Брю (S.L. Bru), существование прибыли связано с динамическим характером реального капитализма и имманентной ему неопределенностью. Разграничивая риски, которые можно и которые нельзя застраховать, они подчеркивают, что потенциальным источником прибыли являются риски, не подлежащие страхованию. Что же касается инноваций как источника прибыли, то, по их мнению, в определенном смысле это только особый случай риска. В современных условиях теория прибыли получила свое развитие в рамках микроэкономики, где прибыль как форма дохода от инноваций и вознаграждения за риск

и неопределенность получила название **экономической прибыли**, которая противопоставляется бухгалтерской прибыли.

Экономическая прибыль трактуется как излишек дохода от реализации продукции над внешними (явными) и внутренними (неявными) издержками ее производства. Бухгалтерская прибыль трактуется как излишек дохода только над внешними издержками. При этом внешние издержки рассматриваются как платежи за ресурсы поставщикам, не относящимся к собственникам фирмы. Тогда как внутренние издержки — расходы на собственные ресурсы, равняющиеся доходам, которые могли бы быть получены при альтернативном использовании этих ресурсов. Одним из элементов этих издержек является нормальное вознаграждение (нормальная прибыль) за выполнение предпринимательских функций, необходимое для того, чтобы удержать предпринимательский талант в пределах фирмы. Иными словами, кроме экономической прибыли, бухгалтерская прибыль включает также нормальную прибыль предпринимателя наряду с внутренней рентой и внутренней заработной платой. По сути бухгалтерская прибыль трактуется аналогично трактовке прибыли представителями английской школы — как доход на капитал или прирост собственного капитала фирмы.

На отличия в понимании прибыли экономистами-теоретиками и экспертами по анализу балансов обращал внимание в свое время еще Найт. По его мнению, дискуссия между ними нецелесообразна, поскольку разница во взглядах сторон обусловлена разными подходами. С позиций экономической теории в долгосрочной перспективе доход на капитал, который равняется конкурентной ставке процента, является одним из условий производства и в этом смысле частью расходов, которые экономическая теория трактует как условия предложения экономических ресурсов. Практикующего же эксперта интересуют права собственности, связи между деловым предприятием и его собственниками и в этом смысле расходы как изъятия из дохода последних. Более того, поскольку в корпорации ответственный собственник считается инвестором, а его процентный доход — доходом на капитал, прибыль в качестве отдачи от инвестиций, естественно, трактуется как норма окупаемости капиталовложений. Следовательно, то, что с позиций экономической теории является частью издержек (экономических издержек в современной терминологии), с позиций бухгалтерского учета есть прибыль (часть бухгалтерской прибыли).

Идентификация прибыли как объекта налогообложения. С позиций экономической теории таким объектом должна быть экономическая прибыль как доход, скорректированный на все виды издержек, в том числе альтернативные. Поскольку к ним относится доход на инвестиции, налогообложение экономической прибыли не вызывало бы искажения инвестиционных решений плательщиков налогов. Однако на практике экономическая прибыль не может быть признана объектом налогообложения. Этот объект должны составлять только те доходы и расходы, которые можно определить и вычислить. Внутренние издержки как неоплаченные расходы, а следовательно, экономическую прибыль точно вычислить практически невозможно. Поэтому общепринятым является определение объекта налогообложения и налоговой базы на основании финансового результата для составления финансовой отчетности. Это означает, что определение прибыли как объекта налогообложения основывается по сути на определении бухгалтерской прибыли.

Следует отметить, что расчет и бухгалтерской, и облагаемой налогом прибыли основан на единых концептуальных началах — применении метода определения финансового результата, известного как «затраты — выпуск», который предусматривает сопоставление доходов с расходами на их получение. В то же время при вычислении бухгалтерской и налогооблагаемой прибылей могут применяться разные методы оценки доходов и расходов, подходы к определению их критериев и времени признания. Это порождает количественные отличия указанных видов прибыли. Причинами отличий между ними являются использование бухгалтерской и налогооблагаемой прибылей при составлении отчетов для разных групп пользователей, имеющих различные экономические интересы, а следовательно, и предъявляющих разные требования относительно характера и содержания информации, необходимой для принятия решений.

Бухгалтерская прибыль. Цель ее расчета — предоставление полной и правдивой информации о финансовом состоянии и эффективности деятельности предприятия его собственникам и инвесторам. Достижение этой цели обеспечива-

ется благодаря соблюдению в процессе бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности следующих основных принципов: (1) принципа осмотрительности, который предусматривает выбор методов оценки, не вызывающих снижения расходов и обязательств и завышения стоимости активов и доходов; (2) принципа начисления и соответствия доходов и расходов при определении финансового результата, который требует сопоставления доходов с расходами, осуществленными для их получения, и отображения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности доходов и расходов в момент их возникновения независимо от даты поступления или уплаты денежных средств; (3) принципа превалирования сущности над формой, который предусматривает учет операций исходя из экономической сущности, а не только юридической формы.

Налогооблагаемая прибыль. Заказчиком информации о величине прибыли как объекта налогообложения является государство, которое при помощи налога на прибыль аккумулирует средства в бюджет. Его цель — обеспечение полного и своевременного поступления налоговых платежей, которое возможно только при безусловном выполнении плательщиками налога всех требований *законодательства налогового*. Поэтому государство интересует, прежде всего, информация о соблюдении *плательщиками налога на прибыль* законодательства при расчете *объекта налогообложения* и *базы налоговой* как предпосылки для достоверного определения *обязательств налоговых* плательщиков перед бюджетом.

В национальном налоговом законодательстве могут предусматриваться другие, чем в стандартах бухгалтерского учета, правила определения прибыли в части начисления амортизации, оценки запасов, времени признания доходов и расходов и т.п., поэтому налоговая прибыль может отличаться от бухгалтерской. При этом одной из причин отличий методов начисления амортизации при вычислении налогооблагаемой и бухгалтерской прибылей может быть использование *налога на прибыль* как инструмента стимулирования инвестиционной деятельности предприятий. Например, использование ускоренной амортизации и так называемой амортизационной премии.

Другой причиной применения разных правил определения прибыли являются предусматриваемые налоговым законодательством ограничения права субъектов хозяйствования на признание отдельных видов расходов за отчетный период, отсутствующие в бухгалтерском учете. Целесообразность указанных ограничений обусловлена тем, что определенные виды расходов не связаны в полной мере с получением прибыли, являются расходами двойного назначения, наиболее часто используемыми для сознательного занижения **п.о.н.**

Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыли отличаются на величину *разниц бухгалтерско-налоговых*, представляющих собой отклонения в оценке объектов учета в целях налогообложения. Бухгалтерско-налоговые разницы делятся на временные, аннулируемые в следующем периоде, и постоянные, не аннулируемые в следующих периодах. В зависимости от особенностей национальных подходов к формированию бухгалтерской прибыли и особенностей налогового законодательства разных стран эти разницы могут быть бóльшими или меньшими.

Однако независимо от этих особенностей практически во всех странах источником составления декларации о прибыли является система бухгалтерского учета. А сама прибыль как *объект налогообложения* определяется путем корректировки (увеличения или уменьшения) финансового результата до налогообложения, определенного в финансовой отчетности предприятия в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности, на величину бухгалтерско-налоговых разниц.

Литература

Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: Дело ЛТД, 1994.

Кларк Дж.Б. Распределение богатства. М.: Гелиос АРВ, 2000.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. 14-е изд. М.: Инфра-М, 2003.

Найт Ф.Х. Риск неопределенность и прибыль. М.: Дело, 2003.

Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. М: Соцэкгиз, 1962.

Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2010.
Шумпетер Й. Теория экономического развития. М.: Прогресс, 1982.

А.М. Соколовская,
доктор экономических наук, профессор

ПРИНЦИП СПРАВЕДЛИВОСТИ
(RIGHTNESS PRINCIPLE)

См. также: *доход как объект налогообложения; лицо физическое как плательщик налогов; льгота налоговая; льгота налоговая социальная; минимум необлагаемый; оппортунизм налоговый; поведение налоговое; принципы налогообложения классические; принцип эффективности*

Принцип справедливости **(п.с.)** — совокупность основополагающих идей, правил, положений и критериев, применяемых в целях формирования такой *системы налоговой*, которая бы устанавливала обязанность каждому юридическому и физическому лицу принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и(или) выгодам, получаемым от потребления общественных благ, финансируемых за счет налоговых поступлений.

Теоретическое обоснование **п.с.** должно формулировать ответы на вопрос, каким образом следует моделировать *налоги*, отдельные *элементы налогов* и распределять бремя их уплаты между разными категориями *плательщиков налогов и сборов*, чтобы данный процесс в целом воспринимался как можно более справедливым.

В теории *налогообложения* доминируют **два подхода к обоснованию п.с.**:

(1) обоснование справедливости с позиций принципа выгоды, соответствующего восприятию эквивалентной сущности налогов;
(2) обоснование справедливости с позиций принципа платежеспособности, соответствующего восприятию безэквивалентной сущности *налогов*.

1. С позиций принципа выгоды. Использование принципа выгоды предполагает обложение индивидов налогами в соответствии с полезностью, получаемой каждым из них от потребления тех или иных общественных благ, финансируемых за счет налоговых поступлений. Индивиды, которые получают бóльшие выгоды от функционирования государства, должны уплачивать и бóльшие налоги. Соответствие между суммой уплаченного налога и выгодой от потребления общественного блага, согласие на финансирование которого дал индивид, реализующий свой свободный выбор, означает обеспечение индивидуальной эквивалентности в налогообложении. Отсюда второе название данного принципа — **принцип эквивалентности**.

В соответствии с этим подходом справедливым будет такое налогообложение, при котором каждый плательщик налогов и сборов будет осуществлять налоговые платежи в определенной зависимости от выгод, получаемых им от тех или иных государственных услуг, в то время как государство будет расходовать полученные от таких налогов средства целевым образом на финансирование производства именно этих услуг.

Модель реализации данного принципа следующая. Индивиды предъявляют платежеспособный спрос на необходимые им общественные блага. Плата за то или иное благо может восприниматься даже не как принудительная, а как добровольно уплачиваемая индивидами налоговая цена, отражающая их суверенный выбор. Это обстоятельство, по мнению Р. Масгрейва (R. Musgrave), позволяет обосновать характер отдельных налогов и налоговой системы в целом, построенной на использовании принципа выгод.

Широкомасштабное использование принципа выгоды ограничивается довольно сложными требованиями, которые необходимо реализовать для идеального функционирования данного принципа. В числе основных требований, предъявляемых к налоговой системе, построенной на принципе выгод, следующие.

(1) плательщики налогов должны иметь возможность свободного волеизъявления и должны явно выражать (не скрывать) свои предпочтения относительно количества и качества тех или иных общественных благ;
(2) в свою очередь, правительство, принимая решение о количестве и качестве тех или иных общественных благ, должно исходить не из каких-либо своих автономных интересов, а выражать только суверенный выбор плательщиков налогов той или иной территории;
(3) эти общественные блага должны быть персонифицированы, т.е. иметь индиви-

дуальную полезность для каждого плательщика налога. Соответственно величина налогового платежа должна дифференцироваться для каждого плательщика в зависимости от индивидуальной полезности данного блага;

(4) налоги должны быть индивидуализированы, т.е. каждому общественному благу должен соответствовать отдельный налог. Величина этого налога должна являться налоговой ценой соответствующей государственной услуги, а государство должно расходовать полученные от таких налогов средства целевым образом на финансирование производства именно этих услуг.

Принцип выгоды наиболее просто реализуется в сборах и пошлинах. В них всегда уплата сбора (пошлины) противостоит выгоде, которую получает плательщик в результате получения от государства определенной услуги (разрешения, лицензии и т.п.). Гораздо сложнее реализовать принцип выгоды в налогах, где полностью реализовать указанные выше требования крайне сложно. В итоге, несмотря на кажущуюся привлекательность принципа выгод, сфера его практического использования ограничивается только сборами и пошлинами, а также отдельными элементами выгоды в некоторых налогах, в числе которых следует выделить *налоги транспортные*, *налоги имущественные* и налоги (взносы) социального характера.

2. С позиций принципа платежеспособности. Принцип платежеспособности предполагает обложение индивидов налогами в соответствии с их возможностью уплачивать налоги. В данном случае налоги рассматриваются как безэквивалентные платежи в пользу государства, расходующего собранные денежные средства уже по собственному усмотрению. При этом безэквивалентность не предполагает никакой связи между величиной уплаченного индивидом налога и полезности получаемых им от государства благ (услуг).

Для построения справедливой налоговой системы на основе принципа платежеспособности следует одновременно реализовать два аспекта справедливости — по горизонтали и вертикали.

Справедливость по горизонтали предполагает, что индивиды, обладающие равной платежеспособностью, должны находиться в равной налоговой позиции, т.е. на них следует налагать равные *обязательства налоговые*. Иными словами, индивиды, имеющие равную платежеспособность до налогообложения, должны в результате уплаты налога уменьшить ее равным образом, чтобы после налогообложения их платежеспособности хотя и стали меньшими по величине, но сохранили бы равенство.

Справедливость по вертикали предполагает, что индивиды, обладающие различной платежеспособностью, также должны находиться в равной налоговой позиции, но для обеспечения этого равенства на них следует налагать различающиеся налоговые обязательства. Иными словами, индивиды, имеющие разную платежеспособность до налогообложения, должны в процессе уплаты налога уменьшить ее различным образом в абсолютном выражении, но иметь при этом равные потери платежеспособности (равные жертвы). Платежеспособности этих индивидов в зависимости от разных моделей налогов могут сохранить степень прежнего неравенства (пропорциональное налогообложение), сократить степень неравенства (прогрессивное налогообложение) или увеличить степень неравенства (регрессивное налогообложение).

Альтернативными измерителями платежеспособности могут быть доход, потребление или имущество. Однако ни один из этих показателей не может претендовать на роль универсального объективного измерителя платежеспособности. Поэтому наиболее справедливой будет такая налоговая система, которая органично сочетает в себе как минимум все три налоговые базы, т.е. в которой обязательно присутствует подоходное налогообложение, налогообложение потребления и налогообложение недвижимости.

Вариантов практического сочетания данных налоговых баз может быть достаточное количество. Это может быть налоговая система, построенная на одинаковом фискальном давлении на указанные базы, но чаще всего системы формируются с разной фискальной значимостью соответствующих налогов (групп налогов). Можно сформулировать следующую общую зависимость: справедливая налоговая система, как правило, ориентирована на форсированное использование самых значительных налоговых баз, ценовые эластичности спроса и предложения по которым минимальны. В этом случае потери эффективности при увеличении соответствующих налогов будут наименьшими.

Таким образом, реализация справедливости с позиций выгоды и платежеспособности долж-

на осуществляться с учетом следующих особенностей.

1. Принцип выгоды имеет очевидные преимущества в достижении справедливости, поскольку платежу индивида здесь противопоставляется эквивалентный объем услуг государства. Его применение повышает заинтересованность индивидов в уплате налогов, он также позволяет увязать доходную и расходную части бюджета, осуществлять целевое финансирование соответствующих услуг. Его применение сопровождается необходимостью реализации ряда трудновыполнимых требований, существенно ограничивающих сферу возможного использования принципа выгоды.

2. Принцип платежеспособности имеет иные преимущества в достижении справедливости, поскольку позволяет осуществлять распределение налогового бремени в соответствии с экономическими возможностями плательщиков налогов и сборов, т.е. дифференцировать это бремя в соответствии с индивидуальными возможностями нести его. Кроме того, применение данного принципа позволяет осуществлять перераспределительную (социальную) функцию *налогов* (налоги платят одни — блага получают другие), в то время как принцип выгоды не поддерживает такую функцию. В этом не только преимущество, но и недостаток принципа платежеспособности, поскольку разделяет бюджет на два самостоятельных процесса — обеспечение его доходов и осуществление расходов.

3. Принципы выгоды и платежеспособности должны использоваться в любой налоговой системе на совместной основе. Справедливая налоговая система, построенная на совместном использовании этих принципов, не может быть простой.

4. Наилучшим теоретическим измерителем платежеспособности является размер индивидуального потребления, он точнее отражает платежную способность индивида по сравнению с получаемыми доходами и приобретаемым имуществом. Вместе с тем в практике налогообложения в качестве наиболее универсального измерителя платежеспособности используют чаще всего доходы индивида. Используемый для целей налогообложения доход должен иметь всеобъемлющий характер, т.е. вбирать в себя все виды денежных и неденежных форм доходов, а также доходы от сбережений и капитала (см. *Доход как объект налогообложения*). Кроме того, наследование и дарение должны обязательно попадать под налогообложение, образуя либо самостоятельный объект (налог), либо часть объекта налогообложения доходов или потребления.

5. Налоговые базы, соответствующие трем наилучшим измерителям платежеспособности (доходам, потреблению и имуществу), используют не на альтернативной основе, а в совокупности, причем с неравным фискальным давлением на них. Наибольшее давление осуществляется на самые значительные налоговые базы, ценовые эластичности спроса и предложения по которым минимальны.

6. Принцип платежеспособности должен реализовываться с соблюдением идей горизонтальной справедливости. Ее обеспечение требует одинаковых по величине налоговых платежей от индивидов с одинаковой платежеспособностью. Точная подстройка горизонтальной справедливости осуществляется посредством учета различных жизненных обстоятельств через уменьшение *базы налоговой налога подоходного индивидуального.*

7. Принцип платежеспособности должен реализовываться также с соблюдением идей вертикальной справедливости. Ее обеспечение требует разных по величине налоговых платежей от индивидов с различной платежеспособностью. Выбор соответствующей модели *налога* для реализации вертикальной справедливости, к сожалению, не может быть осуществлен однозначно на основе экономического анализа, такой выбор является следствием социального консенсуса в данном обществе.

Литература

Аткинсон Э., Стиглиц Д. Лекции по экономической теории государственного сектора экономики. М.: Аспект-Пресс, 1995.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: МГУ: Инфра-М, 1997.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

ПРИНЦИП ЭФФЕКТИВНОСТИ
(COST BENEFIT PRINCIPLE)

См. также: *бремя налоговое избыточное; налоги Пигу; оптимальность налогообложения; политика налоговая; принципы налогообложения; принципы налогообложения классические; принцип справедливости*

Принцип эффективности **(п.э.)** — совокупность основополагающих идей, правил, положений и критериев, применяемых в целях формирования такой налоговой системы, которая бы не входила в противоречие с эффективным распределением ресурсов в экономике.

Налоги вносят негативное и позитивное влияние на аллокацию ресурсов в экономике. В связи с чем выделяют два основных направления и ряд аспектов реализации **п.э.** (см. рис.).

Направления и аспекты реализации принципа эффективности

1. Минимизация искажающего влияния налогов. Налоги неизбежно искажают поведение, экономические решения и эффективный выбор экономических агентов, который они осуществляли бы в отсутствие налогообложения.

Единственный вид налога, который не вносит искажений, а следовательно, не снижает эффективности, — налог паушальный. Это налог с твердой (фиксированной) ставкой, единообразной для всех плательщиков и не зависящей от его экономических и социальных характеристик. Классический пример такого налога — подушная подать. Все остальные (пропорциональные, прогрессивные и даже регрессивные) налоги являются искажающими.

Основными эффектами, возникающими в результате искажения, являются эффекты дохода и замещения. А налоги, создающие такие эф-

фекты, называют деформирующими (искажающими). Результатом использования деформирующих налогов являются потери эффективности, под которыми следует понимать дополнительное (избыточное) снижение благосостояния плательщика налога сверх того, которое обусловлено снижением его дохода в результате уплаты налога.

Если искажается выбор экономических агентов (между товарами, трудом и досугом, текущим и будущим потреблением, направлениями инвестирования), значит, искажается аллокация экономических ресурсов. Реализация **п.э.** сводится к тому, чтобы минимизировать подобные искажения (*бремя налоговое избыточное*), а теория должна обосновать, как это сделать наилучшим образом.

1.1. Минимизация искажающего влияния *налогов* на выбор между различными товарами. Наименьшее искажающее влияние на такой выбор будет оказывать налог на потребление, имеющий характер универсального акциза. Такой налог, облагающий по единой *ставке налоговой* все товары, не вызывает эффекта замещения разных товаров, поскольку он равным образом увеличивает их цены. Он вызывает только эффект дохода, т.е. приводит к равному уменьшению потребления всех пораженных данным налогом товаров. Данному налогу будет соответствовать модель *налога на добавленную стоимость* с единой ставкой и как можно меньшим объемом освобождения товаров (операций).

Существенно большее искажающее воздействие на потребительский выбор будут оказывать специфические акцизы, облагающие определенные группы товаров разными *ставками налоговыми*, поскольку в дополнение к эффекту дохода они будут приводить к возникновению эффекта замещения, т.е. к большему потреблению товаров, менее пораженных или совсем не пораженных данным налогом.

В целях минимизации *бремени налогового избыточного* ставки специфических акцизов должны находиться в обратно пропорциональной зависимости от компенсированной ценовой эластичности спроса на налогооблагаемые товары. Следовательно, для минимизации искажающего влияния специфических акцизов они должны налагаться по-разному на разные товары. Лучше всего, когда акцизами будут облагаться товары с наименьшей ценовой эластичностью. Таким требованиям соответствуют товары первой необходимости и товары, практически не имеющие заменителей. Первая группа — нежелательный объект обложения специфическими акцизами, поскольку увеличивает *нагрузку налоговую* на бедные слои населения и тем самым усиливает социальную несправедливость, а вот вторая группа товаров (в частности, нефтепродукты, алкогольная и табачная продукция) является наилучшим объектом обложения *налогами акцизными*.

1.2. Минимизация искажающего влияния налогов на выбор между трудом и досугом. Понятно, что эффективность в различных моделях обложения доходов будет различаться. При прогрессивном обложении потери эффективности будут всегда больше, чем при пропорциональном. Разница в этих потерях обусловливается различным эффектом замещения труда досугом с более существенным его проявлением в прогрессивном обложении. Кроме того, на величину потерь эффективности в прогрессивном налоге оказывают также существенное влияние два дополнительных фактора — размер *минимума необлагаемого* и уровень прогрессии для больших доходов (величина *ставки налоговой*). Чем выше необлагаемый минимум и чем более универсальна процедура его предоставления, т.е. чем более он захватывает освобождение средних и высоких доходов, тем бóльшими будут потери эффективности. Аналогичным образом действует усиление прогрессии. В этом случае бедные улучшат свое положение, богатые ухудшат — неравенство сократится. Но потери в эффективности для обеих групп только возрастут: и для бедных, и для богатых усилится эффект замещения труда досугом — они меньше будут работать.

В последние десятилетия в ряде развитых стран наблюдается некоторый крен в сторону повышения эффективности вследствие ослабления прогрессии и повышения адресности предоставления необлагаемого минимума.

1.3. Минимизация искажающего влияния налогов на выбор между текущим и будущим потреблением. Альтернативой текущему потреблению является сбережение, которое можно рассматривать как будущее (отложенное) потребление. Замещение одного вида потребления другим — причина потери эффективности (*бремени налогового избыточного*) при налогообложении потребления или дохода от капитала.

Наименьшие потери эффективности и наименьшее искажение в выборе между текущим и

будущим потреблением будут наблюдаться в налоговой системе, облагающей потребление универсальными акцизами с единой ставкой налоговой. В таком случае налог на потребление будет экономически нейтральным, а потери эффективности будут соответствовать использованию модели налога паушального.

Наибольшие искажения будет привносить налог подоходный индивидуальный. Такой налог, облагающий доходы от капитала, уменьшает выгодность сбережений. Он создает бóльшее бремя налоговое избыточное тем, кто сберегает, по сравнению с теми, кто сразу все тратит. Для уменьшения искажающего влияния ставка подоходного индивидуального налога в отношении доходов от капитала должна быть как можно более низкой. Для подобной дифференциации налоговых ставок наибольшую пригодность демонстрирует шедулярная модель подоходного индивидуального налога.

1.4. Минимизация искажающего влияния налогов на выбор между направлениями инвестирования. Современные налоговые системы облагают не только доходы от капитала, получаемые физическими лицами и уплачивающие подоходный индивидуальный налог, но и доходы от капитала, получаемые юридическими лицами и уплачивающие налог на прибыль. Корпоративный и некорпоративный сектора облагаются не просто налогами, имеющими разное название. У них различен *объект налогообложения* — доход и прибыль (первый всегда больше второго), а также налоговые ставки. Подобная асимметрия порождает искажения в направлениях инвестирования, в распределении капитала между корпоративным и некорпоративным секторами.

В краткосрочном периоде, повышая стоимость капитала, налог на прибыль дестимулирует использование капитала, а следовательно, и производство в корпоративном секторе по сравнению с некорпоративным. Действительно, стоимость капитала для корпоративного сектора будет выше стоимости капитала для некорпоративного сектора, соответственно цены на продукцию корпоративного сектора будут выше. В долгосрочном периоде вследствие налогообложения отдачи от капитала в корпоративном секторе инвесторы будут вкладывать в него меньше, чем в некорпоративный сектор, до тех пор, пока отдача после налогообложения в обоих секторах не уравняется.

Искажения в инвестиционных решениях возникают, когда полученный в некорпоративном секторе доход и полученная в корпоративном секторе прибыль облагаются сильно различающимися налоговыми ставками. Кроме того, возможны искажения, когда сам налог на прибыль дифференцирован по отраслевому или территориальному признаку. В частности, когда по разным отраслям или территориям устанавливаются различные налоговые ставки или иные элементы налога (например, разные периоды налоговые, различающиеся нормы и порядок расчета амортизации).

Минимизация таких искажений достигается целенаправленным включением в налог на прибыль ряда инструментов, отсутствующих в подоходном индивидуальном налоге (например, перенос убытков на будущее, амортизация, инвестиционные льготы). В числе уменьшающих искажения инструментов наибольшую привлекательность имеют льготы налоговые инвестиционно-инновационные. Именно они в отличие от иных льгот, деформирующих аллокацию экономических ресурсов, могут рассматриваться как фактор, корректирующий распределение и направление инвестиций.

2. Максимизация исправляющего влияния налогов. Налоги вносят не только негативные искажения в аллокацию экономических ресурсов, но и осуществляют позитивные исправления неизбежных «провалов» рынка. Под провалами (изъянами, фиаско) функционирования рыночного механизма саморегулирования понимаются ситуации, при которых этот механизм демонстрирует экономическую и (или) социальную неэффективность, т.е. ситуации, при которых он не в состоянии обеспечить оптимальную аллокацию (распределение) ресурсов, эффективное и справедливое их использование (распределение доходов от использования) ресурсов.

2.1. Максимизация влияния налогов на обеспечение ресурсами производства общественных благ. Рынок не выявляет предпочтений экономических агентов относительно объемов и видов общественных благ, как это он делает в отношении частных благ. Налицо провал рынка, который без налогового вмешательства не исправить.

Максимизирующее влияние налогообложения на производство общественных благ создается счет создания такого политического механизма, который обеспечивал бы разработку, реализацию и корректировку фискальной политики, отвечаю-

щей интересам избирателей-налогоплательщиков. Без существования действенного механизма получения общественного согласия плательщиков налогов и сборов на проведение той или иной фискальной политики неизбежно значительное снижение ее эффективности. В частности, это может проявляться в чрезмерном «разбухании» государственного сектора в сочетании с низким уровнем удовлетворения потребностей плательщиков налогов и сборов в общественных благах вследствие их низкого качества и несоответствия предпочтениям плательщиков.

2.2. Максимизация влияния налогов на обеспечение интернализации отрицательных внешних эффектов (экстерналий). Окружающая природная среда — именно та область, где наиболее рельефно проявляются отрицательные экстерналии (внешние эффекты). Рынок товаров, при производстве которых возникают отрицательные экстернальные эффекты без соответствующей корректировки налогообложением, будет неэффективным. Для устранения данных неэффективностей А. Пигу (A. Pigou) предложил проводить интернализацию экстерналий, т.е. предусматривать перевод внешних, общественных экстернальных издержек во внутренние, частные издержки путем включения их в цену товара (см. *Налоги Пигу*).

2.3. Максимизация влияния налогов на обеспечение рационального использования невозобновляемых природных ресурсов. Необходимость налогового вмешательства в данный процесс обусловливается тем, что природные ресурсы воспринимаются экономическими агентами, во-первых, как «ничейные» ресурсы, за которые и платить-то некому, а во-вторых, как «даровые» ресурсы, в создании которых человек не принимал участия, а следовательно, ничего не тратил. С позиций будущих поколений потребляемые нынешним поколением природные ресурсы являются чрезмерно дешевыми, а потому производятся и потребляются слишком высокими темпами. В итоге формируется неспособность рынка обеспечить справедливое ценообразование на природные ресурсы и *доходов рентных* от их использования, а также распределение природных ресурсов между поколениями. Налоги, изымающие у пользователей таких ресурсов природную ренту в пользу государства, которое может сохранить эти средства для будущих поколений, позволяют в значительной мере устранить этот провал рынка.

Литература

Аткинсон Э., Стиглиц Д. Лекции по экономической теории государственного сектора экономики. М.: Аспект-Пресс, 1995.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. Пер. с англ. М.: Бизнес-Атлас, 2009.

Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: МГУ: Инфра-М, 1997.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КЛАССИЧЕСКИЕ

(CLASSICAL PRINCIPLES OF TAXATION)

См. также: *наследие научное А. Вагнера; наследие научное А. Смита; наследие научное Н.И. Тургенева; политика налоговая; принципы налогообложения; принцип справедливости; принцип эффективности*

Принципы налогообложения классические **(п.н.к.)** — основополагающие идеи, правила и положения, которые предлагались к практическому применению в сфере налогообложения классиками политической экономии.

Ф. Кенэ (F. Quesnay) первым актуализировал задачу разработки неких универсальных правил обложения, хотя сформулировать сами правила он так и не смог. Тем не менее в своем трактате «Налоги» Кенэ (1757) делает два важных указания. Во-первых, на излишнее бремя налогов вследствие чрезмерных издержек по их взиманию. И во-вторых на плохую форму обложения, предлагая как можно скорее уничтожить произвольные налоги, падающие на земельных арендаторов, поскольку этот вид обложения угрожает поглощению всех доходов государства.

В. Мирабо (старший) (B. Mirabeau) в своем сочинении «Друг людей» (1756) формулирует правило искусного взимания налогов. По его мнению, искусство правительства при взимании налогов должно состоять в том, «чтобы народ, платя сколь можно более, думал притом, что платит сколь можно менее». Кроме того, Мирабо, развивая налоговые воззрения физиократов, попытался уже сформулировать совокупность из трех правил обложения. В его представлении,

всякое обложение: во-первых, должно основываться непосредственно на самом источнике дохода; во-вторых, должно быть в известном постоянном соотношении с этими доходами; в-третьих, не должно быть слишком обременено издержками взимания.

И. Юсти (I. Justi) в работе «Система финансового хозяйства» (1766) говорит о необходимости: во-первых, равномерности обложения; во-вторых, точного определения налогов законом; в-третьих, удобства для плательщика; в-четвертых, возможно меньших расходов взимания. По его мнению, налоги не должны чрезмерно обременять подданных, не должны задерживать рост населения, развитие торговли и промыслов, не должны наказывать промышленность за производственные успехи.

А. Смит (A. Smith) в трактате «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) формулирует четыре «максимы обложения» (так он называл принципы). Он сформулировал свои максимы, исходя из приоритетных интересов плательщика налога. Именно поэтому позднее принципы Смита были названы «декларацией прав плательщика» и «великой хартией вольностей плательщика» (табл. 1).

Таблица 1. «**Максимы обложения**» **(принципы налогообложения) А. Смита**

«Максимы обложения»	*Содержание максимы (принципа)*
1. Справедливость	Подданные всякого государства обязаны участвовать в поддержке государства по возможности, сообразно своей платежной способности (respective abilities), т.е. соразмерно доходу, который каждый получает под покровительством государства
2. Определенность	Налог, который обязывается уплачивать каждый гражданин, должен быть точно определен, а не произволен. Время, вид, способ платежа, сумма, которая должна быть уплачена, — все это должно быть ясно как самому налогоплательщику, так и всякому другому лицу.
3. Удобство	Каждый налог должен быть взимаем в то время и таким способом, когда и как плательщику всего удобнее внести его
4. Экономия	Каждый налог должен быть устроен таким образом, чтобы извлекать из кармана народа возможно менее сверх того, что поступает в государственную казну

Все последующие уточнения и дополнения неизменно опирались на ставшие каноническими принципы А. Смита. Так, Ж.Б. Сэй (Say J.B.) в сочинении «Полный курс практической политической экономии» (1828) формулирует на их основе пять принципов обложения. По его мнению, налоги должны:

(1) быть умеренными по своим окладам;
(2) причинять податным лицам как можно меньше таких тягостей, которые обременяют их без пользы для казны;
(3) быть равномерными;
(4) быть наименее вредными производству;
(5) быть более благоприятными, чем противными, требованиям морали, т.е. сохранению полезных для общества привычек.

Развивая смитовские «максимы обложения», Н.И. Тургенев (1818) формулирует пять главных правил взимания налогов: равное распределение налогов, определенность налогов, собирание налогов в удобнейшее время, дешевое собирание налогов и общее правило при взимании налогов.

Принципиально новое развитие получает учение о принципах обложения благодаря А. Вагнеру (A. Wagner), который в своей работе «Наука о финансах» (1880) формулирует уже девять принципов, деля их на четыре группы (табл. 2).

Таблица 2. **Принципы налогообложения А. Вагнера**

	Группа принципов	*Принципы*
I	Финансово-политические	1. Достаточность обложения Подвижность обложения
II	Народно-хозяйственные	2. Надлежащий выбор источника обложения, т.е. главным образом решение вопроса о том, должен ли налог падать только на индивидуальный и национальный доход или также на индивидуальный и народный капитал 3. Правильный выбор отдельных видов налогов и комбинация их в такую систему, которая считалась бы с последствиями и с условиями переложения налогов
III	Принципы справедливости	5. Всеобщность обложения 6. Равномерность
IV	Принципы налогового управления	7. Определенность обложения 8. Удобство уплаты налога 9. Дешевизна взимания

А. Вагнер не случайно разбил свои принципы на группы, тем самым он ранжировал их приоритетность. По его мнению, финансово-политические принципы должны иметь примат (первенство) над всеми остальными, т.е. при наличии каких-либо противоречий и расхождений между ними приоритет должен отдаваться именно этим принципам. В свою очередь, народно-хозяйственные принципы должны быть поставлены впереди принципов справедливости, поскольку от последних зачастую приходится отступать под давлением фискальной необходимости.

Как следует из ранжирования принципов, А. Вагнер не пытается найти баланс интересов государства и плательщиков. Он формулирует их в первую очередь с позиций государства. В результате принципы справедливости, по Вагнеру, оказываются подчиненными финансово-политическим и народно-хозяйственным. Значение последних же не раскрывается им в должной мере. Согласно его объяснению, более важное значение их определяется тем, что они позволяют обеспечивать фискальные интересы всего общества и обосновывают выбор источников, объектов, самих налогов в интересах народного хозяйства, а не отдельной личности. Но при этом Вагнер не раскрывает требований к налоговой системе, вытекающих из приоритета интересов государства над интересами плательщиков налогов.

Как следует из народно-хозяйственных принципов Вагнера, уплата налогов возможна как из национального дохода, так и из капитала (имущества). Данное утверждение само по себе крайне важно, поскольку опровергает установку А. Смита на доход как на единственный источник обложения.

Вместе с тем представление национального дохода как конечного источника уплаты налогов хотя и важно, но недостаточно. Ведь различные налоги, уплачиваемые из национального дохода, при этом по-разному влияют на экономические процессы: одни уменьшают прибыль, другие сокращают потребление, третьи снижают инвестиции. В данном аспекте необходима конкретизация народно-хозяйственных принципов, а как раз этого Вагнер не делает.

Подобная неопределенность присуща и вагнеровскому видению справедливости как всеобщему и равномерному обложению. Непонятно, что подразумевает Вагнер под равномерностью: пропорциональное или прогрессивное обложение? Впрочем, Вагнер и сам признавал условность сформулированных им «принципов справедливости как таких принципов, которые меняются в пространстве и во времени».

На рубеже XIX—XX вв. российская финансовая наука достаточно активно занималась проблемой совершенствования *принципов налогообложения*. В частности, В.А. Лебедев попытался найти баланс интересов государства и плательщиков, впервые определяя четыре группы требований к устройству налога, которыми следует руководствоваться правительству при разработке *политики налоговой*.

> Хороший налог должен удовлетворять разным условиям — фискальным, экономическим, юридическим, нравственным. С фискальной точки зрения тот налог хорош, который достаточно производителен для казны, при удобстве и дешевизне взимания. Экономические требования выражаются в том, что налог должен быть удобен не только для казны, но и для подданных государства, должен быть постоянен в своем размере и устройстве, должен быть равномерен в раскладе. Юридические условия требуют, чтобы налоги не только не нарушали общих юридических понятий, но чтобы в каждом из них была юридическая обязанность платежа. Нравственные требования желают, чтобы налог был справедлив, не противоречил требованиям нравственности.

В.Н. Твердохлебов в качестве наивысшего обосновывал принцип развития производительных сил. По его мнению, самым главным требованием, предъявляемым к налогам, должно быть их содействие или, по крайней мере, непротиводействие абсолютному и относительному росту чистого национального продукта.

> Развитие производительных сил, — пишет он, — вот тот высший объективный принцип обложения, который должен лечь в основу всякой податной системы и с точки зрения которого наука имеет право оценивать эти системы, не вторгаясь в область этики и сохраняя свой политический нейтралитет

По мнению ученого, следует:

(1) усиливать дифференциацию обложения по признаку большей или меньшей заслуженности обогащения: главная тяжесть налогообложения должна ложиться не на нормальную оплату труда и не на капитал, а на излишки прибыли (сверхприбыли), которые получаются в результате благоприятной конъюнктуры либо в результате монополии;

(2) уменьшать косвенные налоги и смещать акценты на прямое обложение: акцизы вреднее прямых налогов, поскольку они стесняют само производство;

(3) усиливать обложение непроизводительного потребления предметов, излишних для поддержания и воспроизводства рабочей силы, в первую очередь предметов роскоши и вредных продуктов (табака, алкоголя). Сокращение потребления этих продуктов позволит высвободить часть средств населения для обращения их на производство капитальных благ.

Литература
Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики. М.: Финансы и статистика, 2003.
Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2007.
Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. М.: Соцэкгиз, 1937.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(PRINCIPLES OF TAXATION)

См. также: *оптимальность налогообложения; политика налоговая; принципы налогообложения классические; политика налоговая; принцип справедливости; принцип эффективности; система налоговая*

Принципы налогообложения **(п.н.)** — основополагающие идеи, правила и положения, в соответствии с которыми формулируется *политика налоговая* и строится *система налоговая*.

При обосновании критериев, в соответствии с которыми то или иное требование, предъявляемое к налоговой системе, может быть квалифицировано как **п.н.**, следует разделять юридический и экономический подходы.

С юридической точки зрения **п.н.** не могут существовать вне регламентирующих их правовых рамок. Чтобы использоваться в правоприменительной практике, они должны находить свое выражение непосредственно в нормах *права налогового*. Следовательно, основным критерием включения в состав **п.н.** является придание ему законодательного статуса.

С экономической точки зрения факт законодательного подтверждения также не отрицается как важный критерий. Но при этом показывается, что, во-первых, важность его различна для разных групп **п.н.**, а во-вторых, конкурирующим критерием должен быть критерий экономической обоснованности. Этот критерий подразумевает наличие веских экономических оснований для придания тому или иному требованию, предъявляемому к налоговой системе, статуса **п.н.** В качестве такого достаточно веского основания для отнесения того или иного положения к **п.н.** следует считать оценку роли в достижении *оптимальности налогообложения*. Если данное положение играет фундаментальную, основополагающую роль в его достижении, то это положение следует считать принципом, в противном случае — это всего лишь одно из множества требований к *налогообложению*.

Следует отметить различную важность этого критерия для разных групп принципов: если для юридических и организационных принципов критерий законодательного закрепления должен являться определяющим, то для экономических принципов более важным следует считать критерий экономической обоснованности.

Согласно признаку функциональности, выделяют три группы **п.н.** — экономические, юридические и организационные (см. рис.).

Экономические п.н. — это сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогообложения как экономического явления.

1. *Принцип справедливости* предполагает установление обязанности каждому юридическому и физическому лицу принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. Зачастую этот принцип также характеризуют как принцип справедливости и равенства (распределение *налогового бремени* должно быть равным) либо как принцип справедливости и всеобщности (обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между *плательщиками налогов*). Представляется, что при неизменном названии этого классического принципа уточнение его сущности с течением времени является объективным процессом, что и было сделано в рамках теории общественного выбора, предложившей дифференцировать горизонтальную и вертикальную справедливость при использовании понятий экономического равенства (см. *Принцип справедливости*).

Современная система российских принципов налогообложения

2. *Принцип эффективности* (характеризуют также как принцип нейтральности). Подразумевает необходимость формирования такой налоговой системы, которая бы не входила в противоречие с эффективным распределением ресурсов в экономике. Потери эффективности, под которыми понимается ухудшение общественного благосостояния, связанное с недопотреблением и недопроизводством при введении любого налога, должны быть минимальными. Налоги должны быть как можно более нейтральны, т.е. как можно в меньшей степени искажать мотивацию экономических агентов при принятии решений (см. *Принцип эффективности, Нейтральность налогообложения*).

3. Принцип сбалансированности интересов основан на взаимозависимости процессов наполняемости бюджетов и дестимулирования налогообложением экономической активности плательщиков налогов. Его часть характеризуют как принцип экономической сбалансированности интересов плательщиков и государства, т.е. при установлении налогов и определении элементов налогов необходимо соизмерять последствия с точки зрения как выгод для бюджета, так и ущерба для экономики. Причем сопоставлять эти выгоды и потери следует не только в текущий момент времени, но и на перспективу, чтобы не получить в дальнейшем уменьшения налоговой базы и соответственно снижения бюджета налоговых доходов.

4. Принцип множественности налогов синтезирует в себе два аспекта.

Первый. Целесообразность построения налоговой системы на совокупности дифференцированных налогов и различающихся объектов налогообложения. Как известно, в истории налогообложения неоднократно инициировались обсуждения различных идей единого налога, однако ни одна из них не нашла признания ни в одной стране мира. Множественность налогов создает предпосылки для повышения адресности налогообложения, в большей мере улавливающей платежеспособность плательщиков налогов. Наличие у них различных объектов налогообложения позволяет более эффективно распределять налоговое бремя по различным категориям плательщиков, делает его для них более незаметным.

Второй. Целесообразность формирования множественности источников бюджетов каждого уровня, недопустимости ситуации «бюджета одного налога», поскольку при множественности источников обеспечивается относительная гарантированность его наполнения вне зависимости от возможных провалов поступления того или иного налога. Множественность источников бюджета экономически более целесообразна, особенно в кризисные периоды.

5. Принцип минимизации *издержек налогообложения* должен соотносить также налоговые поступления с совокупными издержками, возникающими у *субъектов налогообложения* в результате реализации *обязанностей налоговых*. В них следует обязательно учитывать издержки налогового администрирования и издержки налогового согласования.

Юридические п.н. представляют собой основные начала и исходные направления, определяющие формирование *права налогового* и правоприменительной практики.

1. Принцип равенства перед законом и недопущения дискриминации *плательщиков налогов* и сборов предполагает единообразный характер применения *законодательства налогового* в отношении всех плательщиков. В соответствии с этим принципом считается недопустимым установление различных налогов или элементов налогов дифференцированно, исходя из социальных, национальных, конфессиональных и иных критериев, а также в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения плательщика и иных дискриминационных оснований.

2. Принцип установления *налогов законодательством налоговым* (принцип законности) означает, что любой налог должен быть установлен исключительно посредством принятия представительной (законодательной) властью страны соответствующего законодательного акта. Требование законодательного оформления относится не только к установлению налога, но и к его изменению или отмене. Таким образом, ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные налоговым законодательством.

3. Принцип отрицания обратной силы налогового законодательства основан на том, что вновь принимаемый закон, ухудшающий положение плательщиков налогов, не может распространяться на отношения, возникшие до его принятия. Принцип предусматривает, что акты налогового законодательства, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие *ставки налоговые*, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые *обязанности налоговые* или иным образом ухудшающие положение плательщиков налогов и сборов, не могут иметь обратной силы.

4. Принцип приоритетности налогового законодательства заключается в том, что нормативные правовые акты, регулирующие какие-либо отношения, в целом не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок взимания налогов. Таким образом, если в законодательстве имеются нормы, так или иначе касающиеся отношений налоговых, то применять их следует только тогда, когда они подтверждены и соответствуют нормам налогового законодательства. При коллизии этих норм должны применяться положения именно налогового законодательства.

5. Принцип наличия всех элементов налога означает, что налог считается установленным лишь в том случае, когда налоговым законодательством определены плательщики и все элементы налога. Отсутствие хотя бы одного элемента в налоговом законодательстве означает, что обязанность плательщика по уплате данного налога не установлена.

Организационные п.н. — это организационные принципы налоговой системы, основные идеи и руководящие положения, согласно которым осуществляются построение, структурное взаимодействие и развитие налоговой системы.

1. Принцип единства налоговой системы предполагает недопустимым установление налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или денежных средств. Исходя из этого принципа, не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы.

2. Принцип подвижности (эластичности) налоговой системы заключается в том, что в целях приведения в соответствие с объективно изменяющимися экономическими потребностями некоторые элементы налога могут быть оперативно изменены в сторону как ослабления, так и усиления его фискальной или иной функции. Кроме того, подвижность налоговой системы проявляется в регулярном заполнении обнаруживающихся в налоговом законодательстве пробелов и различных нестыковок. Принцип направлен на эволюционное развитие налоговой системы, и при постепенном совершенствовании процесса налогообложения он не будет противоречить принципу стабильности.

3. Принцип стабильности налоговой системы основан на том, что, несмотря на определенную подвижность, налоговая система должна быть достаточно стабильной, кардинальное ее реформирование должно проводиться лишь в исключительных случаях и в строго определенном порядке. Один из атрибутов данного принципа — стандартное требование о том, что изменения в части установления новых налогов и сборов должны вступать в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

4. Принцип налогового федерализма — основной организационный принцип функционирования налоговой системы страны. Он наделяет различные уровни государственного правления налоговыми полномочиями и ответственностью по поводу установления налогов, налоговых отчислений и распределения налоговых доходов между бюджетами соответствующих уровней для обеспечения их финансовой самостоятельности. В федеративном государстве этот принцип приобретает особое значение. Без разграничения доходных источников невозможно реализовать разграничение расходных обязательств.

5. Принцип гласности основан на требовании обязательного официального опубликования законов, других нормативных актов, касающихся тем или иным образом обязанностей плательщиков налогов и сборов. Исходя из этого принципа, за налоговыми органами закрепляется обязанность бесплатно информировать плательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке их исчисления и уплаты. Один из обязательных атрибутов этого принципа — предварительная информированность плательщика не только об исчерпывающем перечне налогов и их элементах, которые ему следует уплачивать, но и о всех вводимых в налоговое законодательство изменениях.

6. Принцип однократности налогообложения базируется на недопущении обложения одного и того же объекта более чем одним налогом. Один и тот же объект должен облагаться только одним налогом и только один раз за определенный законодательством налоговый период. Следствием реализации этого принципа должна стать норма — каждый налог должен иметь свой самостоятельный объект налогообложения.

Литература

Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: Монография. М.: ЮрИнфоР, 2009.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 2005.

Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: МГУ, Инфра-М, 1997.

И.А. Майбуров,
доктор экономических наук, профессор

РАЗНИЦА БУХГАЛТЕРСКО-НАЛОГОВАЯ
(BOOK-TAX DIFFERENCES)

См. также: *амортизация ускоренная; законодательство налоговое; налог на прибыль; период налоговый; прибыль как объект налогообложения; расходы налоговые; функции налога*

Разница бухгалтерско-налоговая (**р.б.н.**) — разница между бухгалтерской прибылью, т.е. рассчитанной по правилам бухгалтерского учета и отражаемой в финансовой отчетности организации, и налогооблагаемой прибылью, определенной по нормам *законодательства налогового*.

Причиной возникновения **р.б.н.** стало существование различий в целевом предназначении *учета налогового* и бухгалтерского. Бухгалтерский учет преследует цель формирования документированной систематизированной информации об определенных объектах (факты хозяйственной жизни, активы и обязательства, источники финансирования, доходы, расходы и т.д.) для последующего составления финансовой отчетности организации. Пользователями такой информации выступают управленческие структуры организации, а также собственники, потенциальные инвесторы, кредиторы и т.д. Именно на основе анализа финансовой отчетности, оценки финансовой устойчивости, рентабельности организации принимаются важнейшие стратегические и тактические решения, влияющие на развитие организации.

Цель налогового учета — систематизация информации для определения *баз налоговых* и *обязательств налоговых* плательщика налогов. Исходя из фискальных мотивов или необходимости регулирования деятельности *плательщика налогов*, государством в налоговом учете могут устанавливаться правила, которые не в полной мере отвечают экономической природе учитываемых объектов и тем правилам, которые приняты в системе бухгалтерского учета. В результате возникают расхождения между показателем прибыли как важнейшего финансового результата деятельности организации и величиной прибыли, с которой следует исчислить *налог на прибыль*.

Наглядным примером возникновения **р.б.н**. может служить использование инвестиционной премии (льготы), когда при постановке на *учет налоговый* амортизируемого объекта основных средств плательщик налогов может включить в расходы текущего периода часть его стоимости (в РФ до 10 или 30% для определенных амортизационных групп) и на эту же величину уменьшить первоначальную стоимость соответствующего объекта. В результате расходы в учете налоговом для этого периода будут больше, чем фактические и/или отраженные в бухгалтерском учете, а прибыль, наоборот, меньше. Возникает возможность в этом периоде уплатить меньшую сумму *налога на прибыль*, а сэкономленные средства использовать в финансово-хозяйственной деятельности. Очевидно, что, даже несмотря на необходимость определенных затрат на учет возникающей **р.б.н.**, хозяйствующие субъекты заинтересованы в существовании такой возможности *оптимизации налоговой*. В целом негативной оценки заслуживают только те **р.б.н.**, которые длительное время настолько сильно искажают финансовый результат организации, что под налогообложение попадает сам капитал, а не его прирост (прибыль), поскольку это подрывает условия для расширенного воспроизводства в национальной экономике.

Существуют значительные межстрановые различия в том, насколько значимо отличаются правила бухгалтерского и налогового учета прибыли. При этом имеющиеся вариации находятся в диапазоне, границы которого определяются англосаксонской и континентальной моделями. Специфика англосаксонской модели — институализация независимости систем налогового учета и бухгалтерского, что означает практическое отсутствие какой-либо связи между правилами бухгалтерского и налогового учета прибыли. Эта модель в наибольшей мере реализована в Великобритании, США, Австрии, Нидерландах. Российская учетная практика также соответствует англосаксонской модели. Континентальная модель предполагает, что налоговые правила совпадают с бухгалтерскими. Используют континентальную модель Германия, Франция, Бельгия, Япония и др.

В настоящее время достаточно широко распространена позиция, согласно которой налогообложение прибыли должно строиться на основе общепризнанных принципов бухгалтерского учета, определение которых должно быть прерогативой бухгалтерского учета. При этом количество возникающих **р.б.н.** следует оптимизировать, отказавшись от тех, которые неэффективны как

с фискальной позиции, так и с позиции регулирующей функции *системы налоговой* (налогового стимулирования НИОКР, инвестиций и др.).

Возникающие **р.б.н.** можно классифицировать по различным признакам. В зависимости от длительности существования **р.б.н.** разделяются на постоянные и временные, по характеру влияния на налогооблагаемую прибыль — вычитаемые и налогооблагаемые. Используются также классификации **р.б.н.** по видам доходов или расходов организации, с учетом которых связано их возникновение.

Постоянные р.б.н. возникают в отчетном периоде и не аннулируются ни в одном из последующих *периодов налоговых*. Их возникновение связано с тем, что некоторые виды доходов или расходов признаются при расчете прибыли только в бухгалтерском или только в налоговом учете. Типичным примером постоянных **р.б.н.** является то, что уплачиваемые организацией штрафы и пени учитываются в составе расходов для исчисления прибыли как финансового результата, но зачастую не принимаются во внимание при расчете налогооблагаемой прибыли по налоговому законодательству. Например, в Налоговом кодексе РФ установлено, что налогоплательщик не может учитывать в целях налогообложения расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды). Еще один типичный пример постоянных **р.б.н.** связан с тем, что, как правило, не допускается учет представительских расходов организации сверх установленных предельных величин (в российском налоговом законодательстве — свыше 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за соответствующий налоговый период).

В приведенных примерах постоянная **р.б.н.** приводит к возникновению постоянного *обязательства налогового*. Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение возникающей постоянной **р.б.н.** на установленную законодательством ставку *налога на прибыль*. По своему экономическому содержанию величина постоянного налогового обязательства показывает, насколько увеличилась сумма налога на прибыль налогоплательщика по сравнению с той, если бы налог был исчислен исходя из величины прибыли, рассчитанной по правилам бухгалтерского учета и отраженной в финансовой отчетности.

В том случае, если налоговое законодательство разрешает не учитывать какие-либо доходы организации при расчете налогооблагаемой прибыли, также образуется постоянная **р.б.н.**, но она приводит к возникновению постоянного налогового актива. Расчет его величины производится так же, как и расчет величины постоянного налогового обязательства. Величина постоянного налогового актива показывает, насколько уменьшилась сумма налога на прибыль по сравнению с той, если бы налог был исчислен исходя из величины бухгалтерской прибыли.

Некоторые виды доходов и расходов признаются в различные периоды в бухгалтерском и налоговом учете, что приводит к появлению **временных р.б.н.** Они возникают в одном периоде и исчезают в последующих *периодах налоговых*. Во многих странах мира большую часть всех **р.б.н.** составляют именно временные **р.б.н.**

Типичный для многих стран пример возникновения временной **р.б.н.** связан с начислением амортизации. Налоговое законодательство, как правило, предоставляет возможность применить *амортизацию ускоренную*, а в бухгалтерском учете зачастую предпочтение отдается линейному методу. При этом в начале срока эксплуатации налоговая амортизация превышает бухгалтерскую. В более поздние периоды, наоборот, бухгалтерская амортизация будет превышать налоговую амортизацию, разница изменится на противоположную. В конечном итоге общие суммы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете уравняются.

Ускоренная налоговая амортизация приводит к тому, что налогооблагаемая прибыль первоначально меньше, чем бухгалтерская. Поэтому организации платят налогов меньше сейчас и больше в будущем, что весьма желательно для них, учитывая базовый для бизнеса принцип изменения стоимости денег во времени. Возникающая в данном случае временная **р.б.н.** по характеру ее влияния на будущую налогооблагаемую прибыль (увеличение) относится к налогооблагаемым **р.б.н.** и приводит к образованию отложенного налогового обязательства. Когда временная **р.б.н.** увеличивает величину налогооблагаемой прибыли в текущем периоде и уменьшает в последующие периоды, то она классифицируется как вычитаемая временная **р.б.н.** Она

приводит к появлению отложенного налогового актива, поскольку, «переплатив» налог на прибыль в текущем налоговом периоде, организация получает возможность «недоплатить» его в будущем. Однако такое распределение налога во времени с учетом временной стоимости денег нежелательно для плательщика налога, но может отвечать фискальным или другим интересам государства.

Поскольку постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства влияют на оценку текущих и будущих чистых денежных потоков организации, эти показатели представляют определенный интерес для финансовых аналитиков, кредиторов и инвесторов в контексте оценки инвестиционной привлекательности и финансовой устойчивости бизнеса, а следовательно, должны отражаться в формах финансовой отчетности организации или примечаниях к ним. Так, например, в установленной Министерством финансов РФ форме бухгалтерского баланса отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств, а величина постоянных налоговых обязательств (активов), изменения налоговых обязательств (активов) приведены в отчете о финансовых результатах. При этом отложенные налоговые активы (обязательства) отражаются с учетом всех вычитаемых (налогооблагаемых) **р.б.н.**, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Изменение величины отложенных налоговых активов (обязательств) в отчетном периоде равняется произведению вычитаемых (налогооблагаемых) **р.б.н.**, возникших и погашенных в отчетном периоде, на ставку *налога на прибыль*, установленную действующим законодательством на отчетную дату. Используя эти данные финансовой отчетности, можно рассчитать величину возникающего в отчетном периоде налогового обязательства по налогу на прибыль организации (текущий налога на прибыль), не прибегая к анализу соответствующей налоговой декларации. Расчет проводится по формуле:

$$ТН = УР\ (или\ УД) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО, \quad (1)$$

где ТН — текущий налог на прибыль; УР (или УД) — условный расход (или условный доход), т.е. сумма налога на прибыль исчисленная исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) отчетного периода; ПНО — постоянное налоговое обязательство; ПНА — постоянный налоговый актив; ОНА — изменение отложенных налоговых активов в отчетном периоде; ОНО — изменение отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде.

Большой интерес ученых в последнее время, помимо продолжающихся дискуссий о целесообразности использования инструментов налогового стимулирования НИОКР и инвестиций, приводящих к появлению **р.б.н.**, вызывает также изучение того, является ли наличие у организации значительных **р.б.н.** свидетельством *уклонения от уплаты налога,* или же это сигнал о низкой эффективности *менеджмента налогового.* Однако на сегодняшний день однозначных выводов из подобных исследований сделать невозможно.

Литература

Виецкая О.В., Мазур Ю.А., Кошик Ю.В. Совершенствование налогообложения прибыли предприятий в Украине на основе оптимизации регулирующих бухгалтерских налоговых разниц // Экономика промышленности. 2012. № 3/4. С. 64—73.

Comparative international accounting / Ed. by Christopher Nobes and Robert Parker. 10th ed. Harlow: Prentice Hall Financial Times, 2008.

The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy / Edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle. 2nd ed. Washington: Urban Institute Press, 2005.

Hanlon M., Heitzman S. A review of tax research // Journal of Accounting and Economics. 2010. Vol. 50. P. 127—178.

А.В. Гурнак,
кандидат экономических наук, доцент

РАЗРЫВ НАЛОГОВЫЙ
(TAX GAP)

См. также: *администрирование налоговое; база налоговая; доходы бюджета налоговые; налог; плательщик налогов и сборов; потенциал налоговый*

Разрыв налоговый **(р.н.)** — агрегированная оценка результатов деятельности налоговых (в ряде стран — финансовых) органов, определяемая как разница между предполагаемой суммой налогов, которая могла бы поступить в бюджетную систему (*потенциал налоговый*) при условии полного и своевременного исполнения *плательщиками налогов законодательства налогового,* и суммой фактически поступивших налогов.

По сути **р.н.** представляет собой разницу между суммой налогов, которые теоретически должны быть уплачены, и суммой фактически уплаченных налогов. Эта разница формируется из сумм недопоступивших налогов, ошибок в определении базы налоговой и исчислении налогов, а также умышленно сокрытых плательщиками *баз налоговых* и *обязательств налоговых* в результате применения схем незаконной *минимизации налоговой*. В экономической литературе понятие **р.н.** часто отождествляется с понятием *ножниц налоговых*, характеризующим приемлемость или неприемлемость существующего уровня *налогового бремени*, используемого для оценки уровня налоговой дисциплины и эффективности *администрирования налогового.*

Вопросы теории **р.н.** включают: обоснование термина с позиции взаимосвязи с другими налоговыми категориями (*обязательства налогового*, *базы налоговой*); определения принципов и подходов к расчету данного показателя, методов его оценки. В структуре налогового обязательства выделяют: суммы добровольно исполненных налоговых обязательств, скорректированных на *льготы налоговые* (пониженные ставки), и суммы **р.н**., возникающего из-за неплатежей в результате несоблюдения налогового законодательства и ошибок, а также умышленного *уклонения от уплаты налогов*. Аналогичный подход используется в отношении взаимосвязи показателей **р.н.** с налоговой базой. Неисполнение *обязательства налогового* и неэффективное использование (сокрытия) налоговой базы приводят к снижению фактических объемов налоговых поступлений в бюджет, образуя **р.н.**

Классификационные виды **р.н.** см. на рис.

В зависимости от задач определения величины **р.н.** состав признаков его классификации может быть расширен, например: **р.н.** по видам налогов, **р.н.** по группам *плательщиков налогов*, **р.н.** по отраслям экономики и т.д. Выделяют валовой и чистый **р.н.**, разница между которыми объясняется их структурной составляющей, включающей разрывы, определяемые с учетом теневой экономики:

Валовой р.н. (gross tax gap) — это разница между теоретически возможным объемом уплаты *налогов* и суммой, уплаченной плательщиками добровольно, а также уплаченных по результатам контрольной деятельности налоговых (или финансовых) органов.

Чистый р.н. (net tax gap) — это часть валового **р.н.**, включающая суммы недоплаты налоговых платежей в результате занижения или сокрытия налоговой базы, не уплаченные добровольно плательщиками и не выявленные по результатам контрольной деятельности налоговых (или финансовых) органов.

Основные методы расчета **р.н.**:

(1) метод, основанный на макроэкономических показателях, предназначенный для общей оценки размеров потерь налоговых доходов, используется как индикатор оценки эффективности работы налоговых органов;

(2) метод, основанный на выделении зон рисков и информации о соблюдении *законодательства налогового*, полученной по результатам контрольной работы налоговых органов.

Оба метода находят широкое применение в мировой практике. В Швеции, например, величина **р.н.** определяется по результатам проведения выборочных проверок соблюдения налогового законодательства, проведения целевых проверок плательщиков налогов с высокими налоговыми рисками, исследования отдельных секторов экономики и оценки рисков по ним. В США, Великобритании, Дании показатель **р.н.** используется для оценки эффективности налогового администрирования. С этой целью учитываются объемы мобилизации дополнительных налоговых поступлений за счет новых объектов налогообложения (включая денежные потоки) и общего сокращения теневого сектора экономики. Расчет показателя **р.н.** позволяет провести пофакторную оценку сокращения либо увеличения величины *потенциала налогового.*

Классификация видов налоговых разрывов

В зарубежной и отечественной практике налогообложения выделяется проблема оценки **р.н.** с учетом национальных особенностей налоговых систем и налогового администрирования (см. табл.).

В ряде развитых стран наблюдается тенденция снижения величины **р.н.**. Например, в Великобритании **р.н.** с 7,3% в 2010 г. снизился до 6,4% в 2014 г. В США **р.н.** с 2001 по 2006 г. оставался на одном уровне (16,3—16,9%), но в официальных исследованиях **р.н.** имеет существенные отличия между категориями плательщиков налогов, представивших и непредставивших налоговые декларации. В Российской Федерации **р.н.** снижались с 7,6% в 2001 г. до 1,8% в 2010 г.В настоящее время **р.н.** не имеют ярко выраженной положительной или отрицательной динамики. **Р.н.** анализируются специалистами чаще в разрезе отдельных видов налогов и сборов.

Проблема оценки **р.н.** связана с выявлением схем и механизмов, используемых для сокрытия активов (и связанных с ними доходов), переноса *баз налоговых* в низконалоговые юрисдикции и труднодоступные офшорные зоны, ростом трансграничных расходов на услуги и нематериальные активы, в том числе через Интернет. Для решения этих проблем в странах ОЭСР **р.н.** по видам основных налогов (*налогу подоходному индивидуальному*, *налогу на прибыль*, *налогу на добавленную стоимость*, *налогу акцизному* и другим) контролируется посредством применения внезапных (случайных) проверок, сверок административно-управленческой информации, выборочных обследований.

Общая характеристика подходов к оценке налогового разрыва в отдельных зарубежных странах

Страна	*Подходы к оценке*
Великобритания	Реализуется всеобъемлющая программа оценки, по результатам которой подготавливается и ежегодно издается подробный отчет. В зависимости от стратегических целей и задач налоговые органы используют разные подходы (методы) оценки
Дания	Реализуется комплексная программа оценки, основанная на контроле соблюдения законодательных требований предприятиями и частными лицами. Особый акцент в программе сделан в отношении проблемы сокращения в сфере промышленности, в том числе и на региональном уровне
США	Оценка проводится в свете задач Национальной исследовательской программы, направленной на получение большей репрезентативности текущих оценок по всем налогам, категориям доходов, статьям затрат и типам рисков
Мексика, Чили, Аргентина	Оценка проводится по основным налогам на регулярной основе
Австралия	Применяются методы оценки по принципу «сверху вниз», что дает возможность большего маневра в управлении и планировании налоговых доходов

Литература

Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.

Шакирова Д.Ю., Засько В.Н. Налоговый разрыв: особенности определения и мировой опыт // Российское предпринимательство. 2014. № 18(264). С. 163—170.

Summary of Tax Gap Estimation Methods. IRS, Office of Research, 2012. 5 p.

О.А. Миронова,
доктор экономических наук, профессор

РАСХОДЫ НАЛОГОВЫЕ
(TAX EXPENDITURES)

См. также*: доходы бюджета налоговые; льгота налоговая; структура налога базовая (нормативная)*

Расходы налоговые **(р.н.)** — упущенные *доходы бюджета налоговые* в результате отклонения от *структуры налога базовой (нормативной)* для достижения определенных целей социально-экономической политики государства, представляющие собой альтернативу прямым бюджетным расходам.

Облегчить понимание сложного понятия **р.н.** можно, разложив его на более простые определения, раскрывающие отдельные характеристики (стороны) его сущности и содержания.

1. Р.н. в самом общем виде — это *льготы налоговые*. Исходным для понимания сущности **р.н.** является установление их взаимосвязи с налоговыми льготами, результатом которого является определение **р.н.** как налоговых льгот или отклонений от *структуры налога базовой (нормативной)*.

2. Р.н. — это упущенные *доходы бюджета налоговые* (потери). Сужение понятия **р.н**. предполагает рассмотрение налоговых льгот с позиций результатов (эффектов) их применения. Их анализ позволяет констатировать, что если для *плательщика налогов и сборов* использование налоговых льгот облегчает *налоговое бремя*, увеличивая тем самым финансовые ресурсы, остающиеся в его распоряжении, то для государства — это упущенные *доходы налоговые* или потери бюджета. Соответственно **р.н.** — это не все налоговые льготы, а лишь те, которые приводят к потерям бюджета или трансформируются в упущенные *доходы бюджета налоговые*. К потерям бюджета не приводит, например, освобождение от *налога на добавленную стоимость* ввоза (импорта) техники, оборудования, которые используются в производстве продукции, облагаемой налогом, а также освобождение от данного налога операций предприятий, выпускающих промежуточную продукцию. Такой эффект достигается вследствие разрыва цепочки *вычетов налоговых*.

3. Р.н. — это государственные расходы, реализуемые через положения *законодательства налогового*, направленные на получение общественно значимого социально-экономического эф-

фекта. Поскольку государство идет на потери бюджета в расчете на получение определенного стимулирующего эффекта (побуждения плательщиков налогов к инвестициям и инновациям, созданию дополнительных рабочих мест и т.д.), **р.н.** представляют собой не просто упущенные *доходы бюджета налоговые*, а те доходы, от которых государство сознательно отказалось для достижения определенных целей социально-экономической политики.

4. Р.н. — это альтернатива прямым бюджетным расходам. Упущенные *доходы бюджета налоговые* и прямые бюджетные расходы, несмотря на определенные различия, в конечном итоге приводят к одному и тому же результату — уменьшают финансовые ресурсы в распоряжении государства и увеличивают их в распоряжении субъектов хозяйствования и/или домохозяйств, что позволяет говорить о возможности замены одних другими и определить **р.н.** как альтернативную форму прямых бюджетных расходов (субсидий), позволяющую осуществлять государственное регулирование экономики без повышения *налогового бремени*.

Итак, **р.н.** — это *льготы налоговые*, отвечающие определенным требованиям: (1) приводят к потерям бюджета; (2) служат достижению целей социально-экономической политики; (3) являются альтернативой прямым бюджетным расходам.

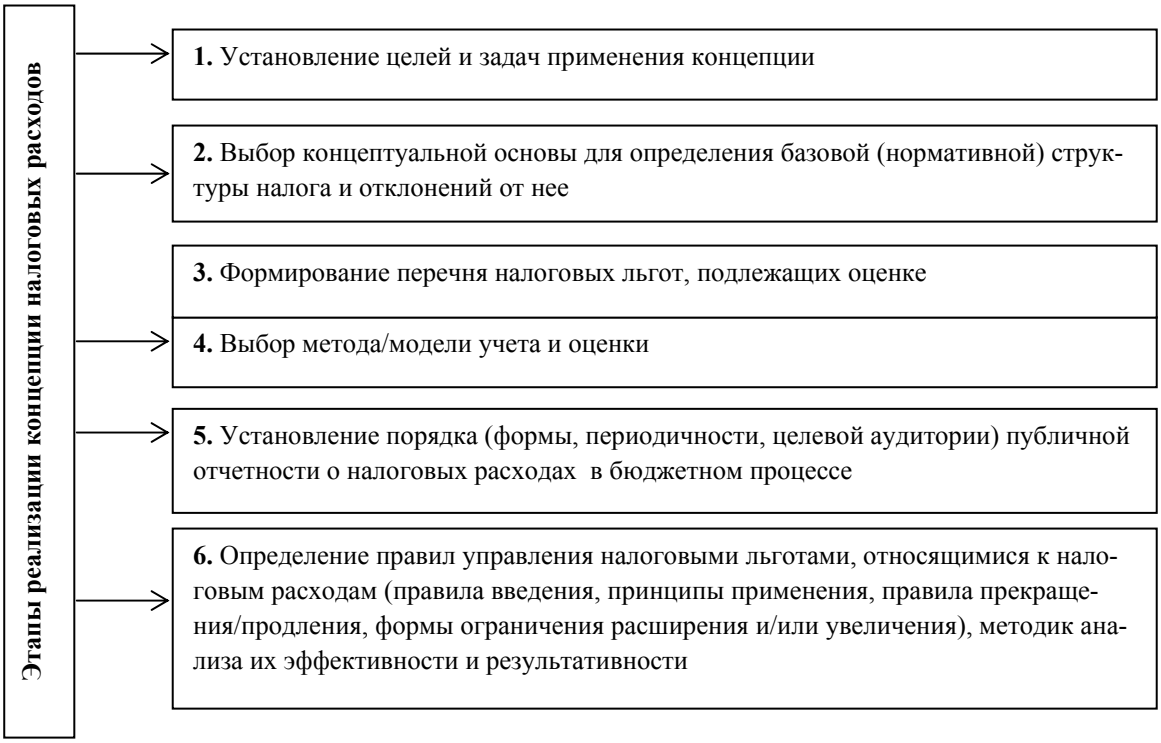
Появление концепции **р.н.** сопряжено с усложнением *систем налоговых* и активизацией их регулирующей функции, следствием чего стало расширение практики применения налоговых льгот. Пионерами концепции **р.н.** стали Германия и США. Так, в Германии понятие «**р.н**.» впервые было озвучено в 1954 г. при анализе видов бюджетных расходов. Однако на законодательном уровне концепция **р.н.** получила поддержку лишь в 1965 г. с началом выхода «Отчета о налоговых субсидиях», представляемого каждые два года в Бундестаге в целях анализа мер *политики налоговой*. Основным объектом оценки стали налоговые льготы для корпоративного сектора, отраслевые субсидии, рассматриваемые через призму их влияния на доходы населения и конечное потребление.

В США инициатива по формированию перечня **р.н.** принадлежала Министерству финансов. В 1968 г. был составлен список всех налоговых льгот, относящихся к **р.н.**, по которому начиная с 1971 г. Комитет Конгресса США по вопросам налогообложения начал осуществлять ежегодную оценку **р.н.** бюджета. В 1974 г. вышел Закон о контроле за расходованием бюджетных средств (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974; PL 93-344), предусматривающий включение перечня **р.н.** в ежегодный отчет о бюджете. Первоначальная идея оценки налоговых льгот С. Суррея (Stanley S. Surrey) касалась исключительно *налога подоходного индивидуального* и *налога на прибыль* корпораций. В дальнейшем анализ потерь бюджета от налоговых льгот был расширен за счет включения в объект анализа налогов на потребление и собственность. Позже в связи с возрастающими бюджетными дефицитами и необходимостью оптимизации государственных расходов концепция **р.н.** получила распространение в других странах: Южной Корее, Японии (1976), Испании (1978), Австрии, Канаде, Великобритании (1979), Франции (1980), Австралии (1981), Бельгии (1984), Нидерландах (1987), Финляндии (1988), Дании, Швеции (1996), Норвегии (1999), а также в начале 2000-х в Греции, Италии, Мексике, Новой Зеландии, Польше, Португалии, Чили, Швейцарии.

Применение концепции р.н. включает следующие этапы (см. рис.).

1. Установление целей и задач применения концепции **р.н.** Применение концепции **р.н.** сопряжено с достижением следующих целей: (1) интеграции налоговых льгот в бюджетный процесс и включение их в сферу бюджетного контроля; (2) предоставления информации обществу; (3) обоснованного выбора между различными вариантами распределения бюджетных средств с учетом изменений доходов и расходов бюджета и повышение на этой основе обоснованности налоговой и бюджетной политики; (4) повышения эффективности использования налоговых льгот; (5) пересмотра системы налоговых льгот.

К положительным эффектам применения **р.н.** можно отнести: (1) стимулирование участия частного сектора в экономических и социальных программах, реализуемых государством; (2) отсутствие необходимости ежегодного утверждения законодательным органом, что снижает риск принятия субъективных решений, обусловливает гибкость **р.н.**, доступность реципиентам на протяжении всего срока предоставления; (3) снижение потребности в тщательном государственном контроле; (4) в условиях коррупции бюджетные субсидии зачастую не доходят до конечных потребителей, тогда как большинством **р.н.** могут воспользоваться те, кому они предоставлены законодателем.



Стандартные этапы реализации концепции налоговых расходов

Негативные аспекты **р.н.** сопряжены: (1) с неэффективностью в преодолении имеющихся дисбалансов; (2) недействительностью, вызванной тем, что их значительная часть направлена на достижение интересов узкой группы экономических агентов, а не на решение социально-экономических проблем; (3) несправедливостью, обусловленной их регрессивным характером по отношению к перераспределению налогового бремени (например, наиболее бедные слои населения обычно не пользуются многими налоговыми льготами, поскольку у них просто не возникает налоговых обязательств); (4) склонностью к размыванию налоговой базы и сокращению возможности снизить налоговые ставки; (5) сложностью достоверной оценки потенциала налоговых доходов и контроля за самими **р.н.**; (6) повышением издержек на реализацию мер *политики налоговой* в связи с усложнением *законодательства налогового* и созданием предпосылок к поиску ренты; (7) искажением рыночного механизма принятия решений в связи с перераспределением потоков и ресурсов (за исключением тех случаев, когда такое перераспределение устраняет провалы рынка).

2. Выбор концептуальной основы для определения *структуры налога базовой (нормативной)* и отклонений от нее. **Существует три подхода к определению такой структуры**.

Концептуальный подход: базовая (нормативная) структура налога определяется в соответствии с концепцией налога и объекта налогообложения, используемой в той или иной стране, и с учетом возможностей его администрирования, а **р.н.** — как отклонения от этой структуры (Австралия, Бельгия, Ирландия, Испания, Италия, Канада, Португалия, Финляндия, Чили);

Нормативный (законодательный) подход: определение базовой структуры налога и **р.н.** осуществляется в соответствии с действующим налоговым законодательством (Австрия, Арген-

тина, Бразилия, Голландия, Колумбия, Перу, Франция, Южная Корея);

Затратный подход (эквивалентных расходов): признание **р.н.** происходит тогда, когда они аналогичны прямым субсидиям или бюджетным расходам (Германия). Следствием применения этого подхода стало непризнание **р.н.** налоговых субсидий, предоставляющих выгоды большинству налогоплательщиков, и признание только специальных налоговых стимулов или освобождений, направленных на реализацию одной из четырех целей: (1) защитить определенные отрасли или сектора экономики, помочь им адаптироваться к новым условиям; (2) обеспечить рост производства; (3) снизить цены на определенные товары и услуги, потребляемые домохозяйствами; (4) стимулировать накопления.

В некоторых странах применяется сразу несколько подходов: в Великобритании — концептуальный и эквивалентных расходов, в США — концептуальный и нормативный, в Швеции — концептуальный для налогов на доходы и нормативный — для налогов на потребление.

3. Формирование перечня налоговых льгот (отклонений от *структуры налога базовой* (*нормативной*)), подлежащих оценке. Выбор характеристик и элементов базовой (нормативной) структуры налога предопределяет перечень отклонений от эталона. На этом этапе ключевую роль играют техническая и политическая составляющие, а также имеющиеся бюджетные правила и ограничения. В частности, в соответствии с критериями ОЭСР рекомендуется считать элементами нормативной структуры налога *льготы налоговые*, применяющиеся к широкой группе бенефициаров или нескольким отраслям экономики, а также налоговые льготы, которые сложно или невозможно заменить прямыми бюджетными расходами и вследствие этого — объективно оценить.

Классификация **р.н.** может осуществляться согласно: (1) налоговой базе, отклонения рассчитывают для налогов на доходы, капитал, потребление (Бразилия, Норвегия, Швеция); (2) цели возникновения, **р.н.** анализируют в разрезе функций бюджета, реципиентов, взаимосвязанных видов прямых бюджетных расходов (Великобритания, Германия, Дания, Норвегия, США, Финляндия, Швеция); (3) вида *льгот налоговых,* анализ налоговых потерь производят в разрезе основных видов льгот, что позволяет оценить масштаб и эффективность использования различных налоговых инструментов (Австрия, Австралия, Аргентина, Канада, Мексика, США, Финляндия). Чаще всего страны используют многоуровневые системы классификации, совмещая все три подхода, добавляя дополнительные классификационные признаки в соответствии с целями анализа.

4. Выбор метода/модели учета и оценки **р.н. Применяются следующие методы оценки р.н**.

Метод упущенных (потерянных) доходов. Предполагает определение суммы налогов, которые были бы уплачены при отсутствии льгот налоговых, т.е. исходя из базовой (нормативной) структуры налога (расчет нормативных налоговых обязательств плательщиков налогов при условии их неизменного поведения и неизменных доходов от других налогов), и их последующее сопоставление с суммой фактически уплаченных налогов.

Метод восстановленных доходов. Предполагает определение суммы налогов, которые могут быть дополнительно уплачены в бюджет в результате отмены налоговой льготы с учетом изменений в поведении плательщиков налогов и влияния других налогов;

Метод эквивалентных расходов. Предполагает определение суммы прямых расходов, понесенных государством для достижения доходов плательщика после уплаты всех налогов в условиях замены налоговой льготы прямыми бюджетными расходами в форме субсидий или трансфертов, уровня, который у него был бы в условиях применения льготы.

5. Установление порядка (формы, периодичности, целевой аудитории) публичной отчетности о **р.н.** в бюджетном процессе (бюджетно-налогового надзора). **Выделяются три наиболее распространенные модели администрирования р.н.**

Общая бюджетная модель администрирования (Австралия, Австрия, Канада, Франция, Испания, США) — использование унифицированных счетов для различных видов **р.н.** и периодические публикации ежегодных отчетов, интегрированных в общую бюджетную отчетность. Основные характеристики модели: (1) применяется в странах с длительной историей оценки и анализа **р.н**., устоявшимися *системами налоговыми*; (2) информация о **р.н.** в бюджетных отчетах подается отдельно и является стандартизирован-

ной; (3) анализ применения налоговых льгот является важным элементом принятия решений правительством; (4) отчеты о **р.н.** подлежат законодательному утверждению и являются компонентами бюджетного отчета.

Квазибюджетная модель администрирования (Германия, Италия, Нидерланды, Португалия) — составление регулярных отчетов только о существенных **р.н**., рассмотрение их вне бюджетной отчетности. Отчеты не требуют законодательного утверждения и не привязываются к отчету о бюджете. Основные характеристики модели: (1) сравнительно недавняя история применения концепции **р.н.**; (2) вопросам налоговых льгот в целом уделяется значительно меньше внимания по сравнению с предыдущей моделью; (3) методы статистического учета, анализа и оценки находятся в состоянии постоянного совершенствования; (4) существуют различные мнения относительно целесообразности включения отчета о **р.н.** в бюджетную отчетность;

Модель неинституционального надзора и контроля. Отдельные страны ОЭСР и страны с развивающимися рынками предпочитают осуществлять непостоянный, периодический контроль определенной группы **р.н.** Характеристики модели: (1) анализ **р.н.** — добровольный, выборочный, без применения последовательных методов статистического учета и оценки, уровень администрирования и контроля относительно слабый; (2) правительство проводит внутренний анализ и оценку без рассмотрения и утверждения отчета законодательным органом.

6. Определение правил управления налоговыми льготами, относящимися к **р.н**., и методики анализа их эффективности и результативности. Поскольку применение налоговых льгот способствует размыванию *базы налоговой* и *уклонению от уплаты налогов*, такие элементы налогов, как исключения и разрешения на списание, постепенно выводятся из группы «отклонений» путем фиксации в *структуре налога базовой* с законодательным закреплением инструментов их ограничения в форме: (1) предельного размера («потолка») применения отдельных видов расходов; (2) нижнего предела («пола») допустимых расходов, дающих право на признание **р.н**.; (3) приостановления действия при повышении уровня доходов; (4) дополнительных мер контроля над отдельными группами **р.н.**

Обобщение результатов исследования зарубежного опыта применения концепции **р.н.** позволяет выделить следующие **тенденции**.

1. Налоговые льготы, предоставляющие преимущества узкому кругу плательщиков налогов, а также льготы, потери от искажающего воздействия которых на экономику превышают потенциальные выгоды от их использования, постепенно замещаются льготами, приносящими двойную выгоду (double-dividend), стимулирующие сокращение производства и потребления экологически опасных видов продукции, инвестиции в частное здравоохранение и пенсионные накопления, разработку и производство инновационных товаров.

2. Системы администрирования **р.н.** продолжают совершенствоваться, расширяя возможности для анализа и принятия решений об изменениях в налоговой системе.

3. Происходят постепенное перемещение анализа **р.н.** с общегосударственного на местный, локальный уровень, повышение детализации направлений и сфер применения налоговых льгот.

4. Разрабатывается методология международного анализа и сравнения налоговых льгот.

5. Смещаются акценты с политических дискуссий на практические меры по увеличению *доходов бюджета налоговых* и реконфигурации элементов *структуры налогов нормативной*.

6. Расширяются горизонт и масштабы применения налоговых льгот и оценки их эффективности. Если на начальных этапах основной целью расчета **р.н.** являлись их инвентаризация и количественная оценка *ex post*, то со временем, под давлением проблем долгосрочного долга и хронического бюджетного дефицита горизонт оценки смещается с бюджетной ретроспективы на фискальный форсайт — анализ *ex ante* и прогноз дальнейшей динамики потерь и поступлений.

Литература

Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и российская практика. М.: ИЭПП, 2010.

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Surrey S. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of // Boston College Law Review. 1976. Vol. 17, Iss. 5. No.5. P. 679—737.

Tax Expenditures in OECD Countries. Paris: OECD, 2010.
Feldstein M., Feenberg D., MacGuineas M. Capping Individual Tax Expenditure Benefits // NBER Working Paper Series. 2011. № 16921.
Fleming J.C., Peroni R.J. Reinvigorating Tax Expenditure Analysis and its International Dimension // Virginia Tax Review. 2008. Vol. 27. P. 437—562.

А.М. Соколовская,
доктор экономических наук, профессор

РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЕ
(TAX REGULATION)

См. также: *льгота налоговая; лаг временной налоговой политики; инструменты налоговой политики; нагрузка налоговая; нейтральность налогообложения; политика налоговая; субъект налогообложения; теория налоговая классическая; теория налоговая неоклассическая; функции налога; эффективность налогового регулирования*

Регулирование налоговое (**р.н.**) — целенаправленное воздействие государства на поведение *субъектов налогообложения* посредством использования различных методов и *инструментов налоговой политики* для достижения желаемых социально-экономических и иных результатов.

Объективной основой использования налогообложения в качестве одного из важнейших рычагов экономической политики государства служит присущая налогам *функция регулирующая*. Вместе с тем влияние налогов на социально-экономические процессы происходит независимо от воли государства. Даже в случае, когда новый налог вводится исключительно с фискальными целями, его введение вызывает определенную реакцию субъектов налогообложения, которая, в свою очередь, обусловливает соответствующие изменения социально-экономических процессов и их последствий на макро-, мезо-, мини- и микроуровнях.

Как процесс **р.н.** базируется на сознательном, активном и целенаправленном использовании регулирующей функции налогов ради получения определенных социально-экономических результатов.

Р.н. относится к государственным методам регулирования социально-экономических процессов. Именно государство определяет ключевые условия налогообложения, организует налоговый процесс и обеспечивает контроль за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов. По длительности действия **р.н.** относят к долгосрочным методам, что связано с высокой инертностью экономических процессов и, как следствие, значительным временным лагом между моментом осуществления регулирующего влияния и моментом получения соответствующего результата. С точки зрения механизма воздействия **р.н.** классифицируется как косвенный метод государственного регулирования, поскольку по своей сущности оно реализуется именно через экономические интересы субъектов налогообложения.

Налоги как обязательные, но непроизводительные (с точки зрения субъектов налогообложения) затраты влияют на их экономическое поведение в сфере производственно-хозяйственной деятельности, потребления, накопления и т.п., заставляя менять свое хозяйственное или потребительское поведение ради максимизации конечных финансовых результатов. Вследствие наличия установленных налоговым законодательством разных условий и порядка налогообложения отдельных категорий субъектов налогообложения и объектов налогообложения (хозяйственных операций и видов деятельности), нагрузка налоговая на них может существенно отличаться. Это, в свою очередь, подталкивает субъектов налогообложения к выбору наиболее эффективных (с учетом размера налоговых потерь), но различающихся путей достижения желательных результатов.

Мировая практика развития налоговых систем в XX в. и нач. XXI в. свидетельствует о том, что **р.н.** прочно заняло свое место в арсенале средств государственной социально-экономической политики. Сейчас теоретические дискуссии идут уже не по поводу принципиальной возможности его применения, а по вопросам эффективности используемого инструментария, взаимодействия налоговой, бюджетной и монетарной политик, гармонизации **р.н.** в контексте интеграционных процессов, возможных масштабов и направлений его использования в антикризисной экономической политике.

К числу **важнейших задач, решаемых при помощи налогового р.н. на макроуровне**, в частности, следует отнести следующие (рис. 1).

Рис. 1. **Макроэкономические задачи, решаемые с помощью налогового регулирования**

Реализация р.н. на мини-уровне проявляется, как правило, через варьирование *нагрузки налоговой* на конкретных субъектов налогообложения. Среди задач, решаемых средствами **р.н.** на уровне хозяйствующих субъектов, можно выделить следующие: развитие предпринимательской инициативы; стимулирование увеличения масштабов деятельности; стимулирование рационального использования ресурсов; создание новых рабочих мест; повышение экономической заинтересованности в инновационном развитии и др.

Во всех своих проявлениях **р.н.** реализуется на практике путем применения специальных инструментов, под которыми понимается совокупность норм налогового законодательства, которые обеспечивают воздействие государства на хозяйственное поведение субъектов налогообложения через его экономические интересы для достижения определенного экономического, социального или иного полезного результата.

Применяемые на практике инструменты **р.н.** не однородны — они существенно различаются по направлениям осуществления регулирующего влияния, сфере применения, целям,

механизму действия и другим признакам. Поэтому для обеспечения эффективной реализации *функции налогов регулирующей* и выбора целесообразных с экономической точки зрения **регулятивных инструментов**, направленных на достижения определенных целей социально-экономического развития, необходима их классификация (рис. 2).

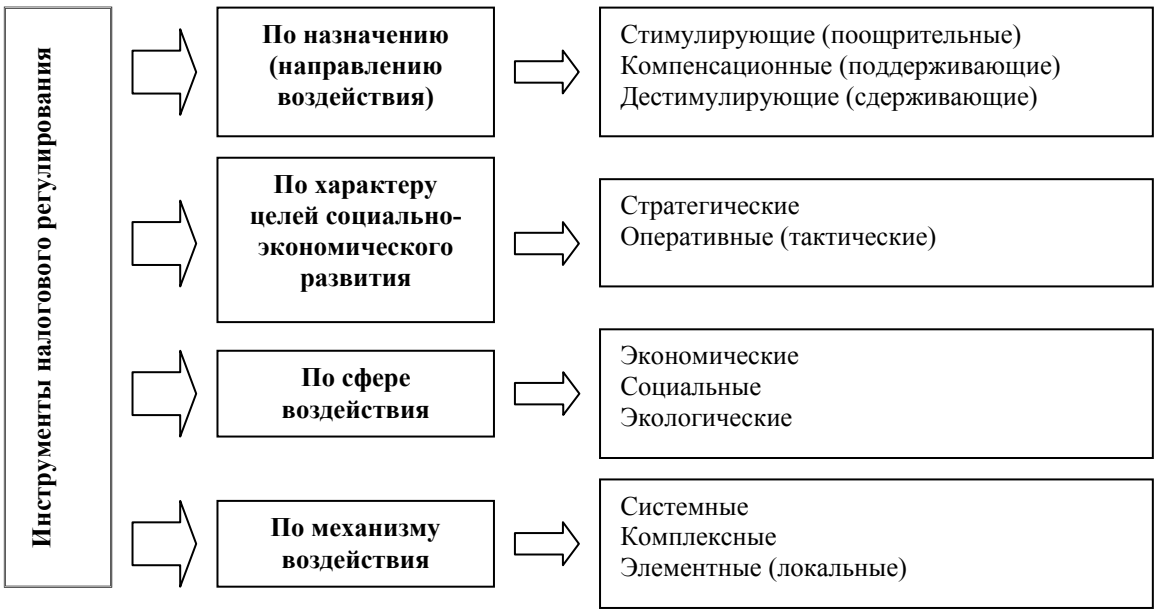


Рис. 2. **Классификация инструментов налогового регулирования**

По признаку «**направление воздействия**» все инструменты **р.н.** можно подразделить на три группы: стимулирующие, поддерживающие и дестимулирующие. Первая группа включает в себя инструменты, применение которых заинтересовывает (стимулирует) субъектов налогообложения в осуществлении действий, приоритетных с точки зрения общественных интересов. В общем случае использование таких инструментов позволяет снизить нагрузку налоговую на соответствующих субъектов налогообложения, уменьшая тем самым непроизводительное изъятие их финансовых ресурсов. Назначение компенсационных (поддерживающих) инструментов — устранение или нейтрализация последствий искажений, связанных с изъянами рыночного распределения ресурсов, компенсация отрицательного влияния на субъектов налогообложения внешних (по отношению к ним) факторов или поддержка (путем полной или частичной компенсации потерь) таких их действий, которые соответствуют общегосударственным интересам. Применение инструментов сдерживающего (дестимулирующего) характера увеличивает налоговую нагрузку на субъектов налогообложения в случае осуществления ими нежелательных (с точки зрения интересов государства) действий или хозяйственных операций.

По признаку **«характер целей социально-экономического развития»** все инструменты **р.н.** могут быть подразделены на две группы — инструменты стратегического и оперативного (тактического) характера. Основным критерием разделения в данном случае является не столько продолжительность периода между началом применения и получаемым результатом, сколько именно характер поставленных целей. Если инструменты **р.н.** применяются для достижения основополагающих целей (задач) социально-экономического развития, они должны быть отнесены к стратегическим инструментам. В отличие от них инструменты **р.н.** оперативного (так-

тического) характера направлены на создание условий для достижения стратегических целей. При этом применение оперативных инструментов **р.н.** может иметь средне- и даже долгосрочный характер.

По признаку **«сфера воздействия»** классификация инструментов **р.н.** предусматривает выделение трех групп, каждая из которых направлена на решение задач в области экономического, социального развития или экологии. Эти группы, в свою очередь, могут быть подразделены на подгруппы в зависимости от уровня (макро-, мезо-, мини- и микро-) эколого-социально-экономических процессов.

По признаку **«механизм воздействия»** инструменты **р.н.** можно подразделить на системные, комплексные и элементные (локальные). Системный характер имеют инструменты, встроенные в налоговую систему. К ним относятся: общий уровень налоговой нагрузки, структура системы налогообложения и др. Комплексный характер имеют инструменты **р.н.**, которые одновременно затрагивают нескольких основных налогов и сборов, создавая *режим налоговый специальный*. К ним могут быть отнесены: налоговые специальные режимы, вводимые по территориальному или отраслевому признакам. Элементный (локальный) характер имеют инструменты налогового регулирования, связанные с реализацией регуляторного потенциала отдельного налога. Название этой группы инструментов связано с тем, что в пределах каждого налога регулирование может быть осуществлено при помощи изменения характеристик и свойств элементов налога как экономической категории.

Литература

Іванов Ю.Б. Єськов О.Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: Монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 328 с.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Налоговые льготы: теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. Ред. Ю.Б. Іванова. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007.

Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004. С. 294.

Nightingale, K.Taxation: theory and practice London Pitman Publishing, 1997.

Иванов Ю.Б.,
доктор экономических наук, профессор

РЕЖИМ НАЛОГОВЫЙ СПЕЦИАЛЬНЫЙ

(SPECIAL TAX REGIME/SPECIAL TAX TREATMENT)

См. также*: администрирование налоговое; база налоговая; доход вмененный; единый налог, законодательство налоговое; патент налоговый; соглашение о разделе продукции; льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налогообложение; плательщик налогов и сборов; сбор; соглашение о разделе продукции; элементы налога*

Режим налоговый специальный **(р.н.с.)** — особый *порядок налогообложения*, который устанавливается в целях создания более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности для отдельных категорий плательщиков налогов (организаций, индивидуальных предпринимателей), в том числе за счет упрощения правил налогообложения и снижения *нагрузки налоговой*.

Основные инструменты реализации **р.н.с.**:

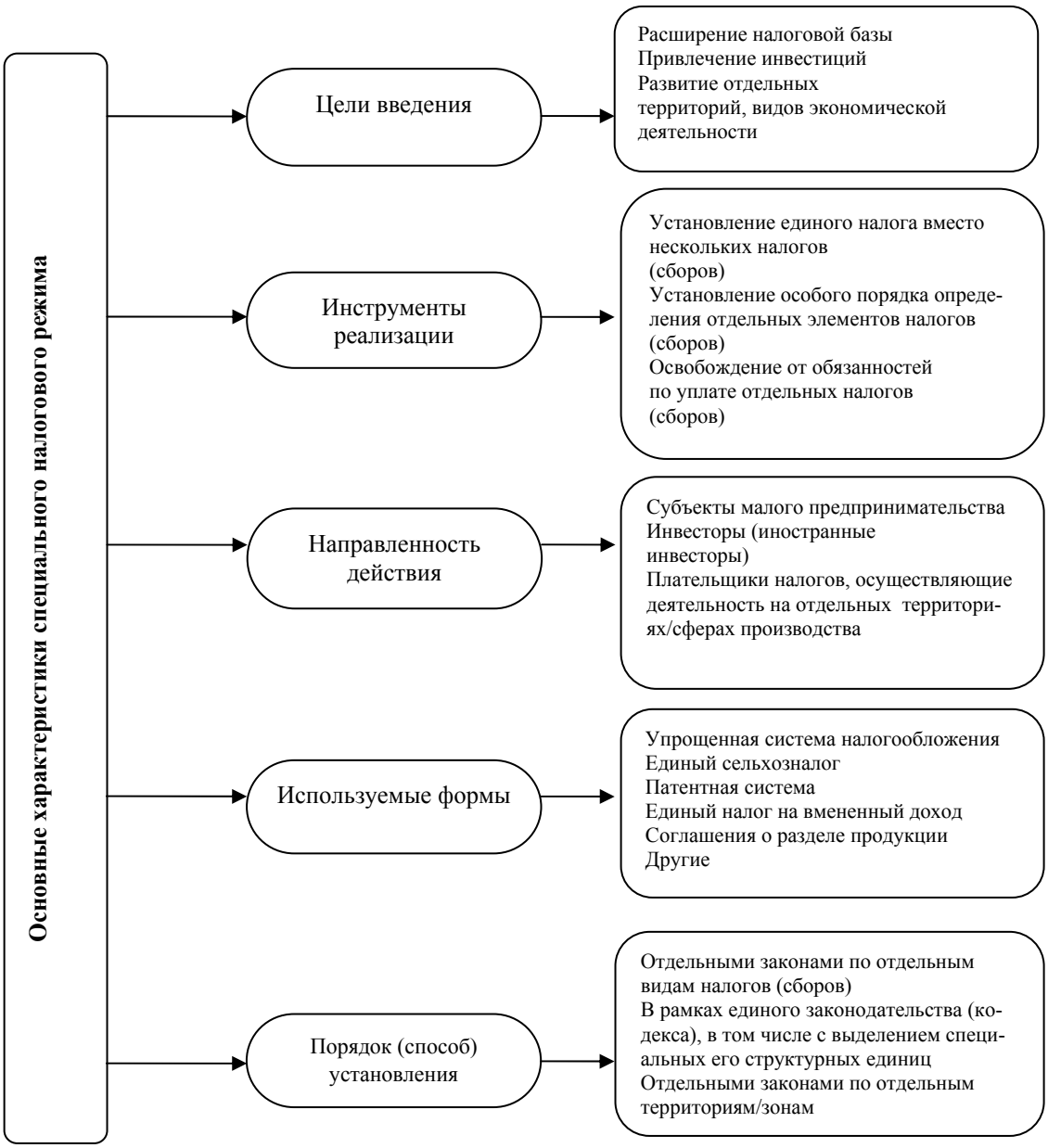
(1) замена отдельных налогов и сборов, существующих в рамках общего режима налогообложения, единым налогом, специфическим для определенных видов деятельности или категорий плательщиков налогов;

(2) установление особого порядка определения элементов по отдельным налогам;

(3) освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов (федеральных, региональных и местных);

(4) упрощение подготовки налоговой отчетности.

Основные характеристики **р.н.с.** показаны на рис.



Основные характеристики специальных налоговых режимов

В национальных налоговых законодательствах могут использоваться одновременно как все инструменты, так и отдельные их виды (например, Россия, Казахстан используют все четыре вида инструментов, а Швейцария — только третий вид). Действие **р.н.с.** может быть ограничено определенным сроком.

Упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства в России была введена с 1996 г., а само понятие **р.н.с.** включено в Налоговый кодекс РФ в 1999 г. как особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, применяемый в случаях и в порядке, установленном налоговым законодательством. При этом **р.н.с.** рассматривался как льготный способ налогообложения и упрощенная форма учета и отчетности для отдельных категорий плательщиков налогов (прежде всего, субъектов малого предпринимательства).

Для первой разновидности инструментов р.н.с. характерно:

(1) распространение на те виды экономической деятельности, где сложно учитывать *доходы как объект налогообложения*, а затраты на контроль превосходят потенциально возможные суммы сбора налогов;

(2) получение государством дохода в результате особой формы (*соглашение о разделе продукции*) взаимоотношений с плательщиками налогов, направленной на обеспечение им гарантий от изменений законодательства налогового;

(3) условия, составляющие **р.н.с.**, не могут ухудшать положение плательщиков налогов по сравнению с обычной *системой налогообложения*.

К числу выделенных в Налоговом кодексе РФ **р.н.с.** относятся:

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

(2) упрощенная система налогообложения;

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

(4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

(5) патентная система налогообложения.

Каждый из указанных **р.н.с.** регулируется отдельной главой НК РФ, в которой ограничивается круг лиц (плательщиков налогов), имеющих право использовать тот или иной **р.н.с.**, а также устанавливается введение *единого налога* (платежа), заменяющего отдельные налоги, предусмотренные общим налоговым режимом.

Три из пяти действующих в российской практике **р.н.с.** (патентная система налогообложения, упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности) направлены на поддержку плательщиков налогов, которые могут быть отнесены к субъектам малого предпринимательства. Введение **р.н.с.** для этой группы плательщиков налогов преследует цель оптимизации *нагрузки налоговой* и сокращения *издержек налогообложения*. **Р.н.с.** на основе единого налога направлены на увеличение количества плательщиков налогов, расширение налоговой базы, снижение уклонения от уплаты налогов.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) была введена взамен значительного количества разрозненных льгот по отдельным налогам и сборам, которые действовали до введения в действие соответствующей главы налогового законодательства. Для сельхозпроизводителей **р.н.с.** в настоящее время охватывает не только мелких сельхозпроизводителей, но и крупные индустриальные комплексы. Единый сельскохозяйственный налог призван обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства и рациональное использование сельхозугодий.

В зарубежной практике использование **р.н.с.** на основе единого налога имеет национальные особенности и отличия. В Казахстане применяются: **р.н.с.** на основе разового талона; **р.н.с.** для субъектов малого бизнеса на основе патента и на основе упрощенной декларации (единый налог на доход в зависимости от уровня доходности); **р.н.с.** для крестьянских (фермерских) хозяйств; **р.н.с.** для юридических лиц — производителей сельскохозяйственной продукции. На Украине и в Киргизии применяется упрощенная система налогообложения на основе патента, фиксированного (единого) налога, фиксированного земельного налога, фиксированного сельскохозяйственного налога.

Вторая разновидность инструментов реализации р.н.с. связана с установлением особенностей в элементах по отдельным налогам (налогу на прибыль) в отношении плательщиков налогов (включая нерезедентов), действующих на опре-

деленных территориях (свободные экономические зоны, территории опережающего развития), а также в отдельных отраслях (видах деятельности, например банковской, страховой, фондовом рынке). В налоговом законодательстве ряда стран (Украина, Республика Казахстан, Республика Беларусь) системы налогообложения в особых экономических зонах (СЭЗ «Брест», «Витебск», «Астана — новый город», «Закарпатье», «Азов») включаются в перечень **р.н.с.** В Китае распространены различные свободные зоны с особыми условиями налогообложения по отдельным налогам (сборам). В российской практике применялось ограниченное по времени освобождение плательщиков налогов и сборов, имеющих отношение к организации и проведению XXII Олимпийских зимних игр в виде 0% ставки налоговой в части налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. Основной целью такого рода **р.н.с.** является привлечение иностранных инвестиций и национальных инвестиций, в том числе с учетом их целевой направленности.

Пример **третьей разновидности инструментов реализации р.н.с.** — освобождение на срок до 10 лет от исполнения обязанностей плательщика по *налогу на прибыль* лиц, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов «Сколково». В Швейцарии с недавнего времени действует **р.н.с.** «лицензионный ящик», согласно условиям которого доходы плательщика налога от интеллектуальной собственности выделяются из общей суммы облагаемой прибыли и облагаются по пониженной налоговой ставке. В Китае малые предприятия, специализирующиеся на торговле с соседними странами, освобождаются от уплаты *налога на добавленную стоимость* и таможенных пошлин. Некоммерческие организации социальной направленности во многих странах имеют многочисленные налоговые льготы, которые в совокупности рассматриваются как **р.н.с.** для стимулирования (поддержки) отдельных видов экономической деятельности, имеющих общенациональную значимость.

Литература

Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоги и налогообложение в СНГ. М.: Финансы и статистика, 2004.

Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение М.: Юрайт, 2015.

Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, Н.Г. Ивановой. М.: Юрайт, 2014.

Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, Альпина, 2015.

Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2014/15. PWC: 2015.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

РЕЗИДЕНТСТВО НАЛОГОВОЕ
(TAX RESIDENCE, FISCAL RESIDENCE)

См. также: *база налоговая; бремя налоговое избыточное; законодательство налоговое; международное налогообложение; налогообложение двойное; право налоговое; система налоговая*

Резидентство налоговое **(р.н.)** — основополагающее правило построения национальной *системы налоговой,* в соответствии с которым право государства на взимание налогов распространяется на все виды доходов, принадлежащих хозяйствующим субъектам данного государства, обладающим в соответствии с нормами национального *законодательства налогового* статусом «налоговый резидент», вне зависимости от территориальной принадлежности источников этих доходов.

Государство на основании **р.н.** может облагать доходы налоговых резидентов данной страны, полученные как из внутренних, так и из зарубежных источников (так называемые совокупные или глобальные доходы).

Практически повсеместное использование **р.н.** в национальных налоговых системах связано с ростом масштабов международного бизнеса и экспансией трансграничной индивидуальной хозяйственной активности граждан. Следствием этого стало стремление национальных правительств для расширения своей *базы налоговой* облагать зарубежные доходы налоговых резидентов данной юрисдикции (физических и юридических лиц, а также структур, не образующих юридического лица).

Р.н. физических и юридических лиц устанавливается на основе внутренних правовых норм соответствующей налоговой юрисдикции. Вместе с тем критерии определения статуса «на-

логовый резидент» не всегда четко определены в национальном налоговом законодательстве, хотя в международном *праве налоговом*, особенно в тексте межгосударственных налоговых соглашений, им уделяется приоритетное внимание. Наиболее детально категорию **р.н.** и сопряженный с ней основополагающий принцип *международного налогообложения* — принцип резидентства (residence principle of taxation) охарактеризовал немецкий правовед К. Фогель (Klaus Vogel). Он дал подробное толкование **р.н.** и возникающих в связи с ним нормативно-правовых отношений в своих работах, посвященных анализу международных налоговых соглашений. Последствия влияния **р.н.** на рынок капиталов в системе мирохозяйственных связей впервые оценили А. Разин (Assaf Razin) и Е. Садка (Efraim Sadka). Среди российских ученых **р.н.** с правовой точки зрения достаточно полно раскрыл А.А. Шахмаметьев.

Критерии определения статуса **«налоговый резидент»** физических лиц, предусмотренные внутренними правовыми нормами соответствующих юрисдикций, можно свести к следующим, имеющим наибольшее распространение в мировой практике:

(1) постоянное пребывание в данной стране (физическое присутствие в границах определенной налоговой юрисдикции), соответствующее установленному национальным законодательством минимально возможному сроку или превышающее этот срок);
(2) местонахождение в стране постоянного жилища;
(3) наличие на данной фискальной территории центра жизненных интересов;
(4) гражданство (национальная принадлежность) (см. табл.).

Критерии налогового резидентства физических лиц, предусмотренные внутренними правовыми нормами

Критерий налогового резидентства	*Определение критерия*
Постоянное пребывание (физическое присутствие) в стране	Используется механический тест на общее количество дней пребывания в данной налоговой юрисдикции в отчетном налоговом периоде (обычно календарном году либо любом периоде, состоящем из 12 следующих друг за другом месяцев). Физическое лицо признается налоговым резидентом, если оно постоянно находилось в данном государстве не менее 183 дней (6 месяцев) в году с учетом всех выездов за рубеж и возвращения из них. Для стран, использующих данный критерий при определении **р.н.** физических лиц, необходимо наличие системы тотального контроля въездов/выездов на национальной границе (обычно этим занимаются сотрудники пограничной или иммиграционной службы). Подобный порядок **р.н.** физических лиц предусмотрен в России. В США введено уточнение по распространению определения **р.н.** на основании постоянного пребывания на лиц в статусе resident alien (иностранный гражданин, являющийся налоговым резидентом США)
Местонахождение постоянного жилища	Наличие у физического лица на территории соответствующей страны постоянного жилища (permanent home), находящегося либо в собственности, либо используемого на правах долговременной аренды (на срок более полугода). Подобное жилье означает автоматическое наличие постоянного или временного адреса регистрации, по которому данного резидента-налогоплательщика всегда можно разыскать. При этом у физического лица есть в наличии официальный документ о регистрации по месту жительства в данном государстве (адрес в долговременном виде на жительство, регистрационная справка из полиции или муниципальных органов и т.п.). Определение **р.н.** на основании наличия постоянного жилища достаточно популярно в ряде стран Шенгенской зоны, поскольку внутри ее сложно контролировать трансграничные поездки физических лиц (например, в Германии и Швейцарии)
Центр жизненных интересов	Выявление признаков приоритетных личных и экономических интересов в данном государстве, свидетельствующих о том, что физическое лицо именно к этой стране «привязано» сильнее всего, включая намерения являться именно ее налоговым резидентом. К критериям имеющихся в рассматриваемой стране личных интересов обычно относят проживание здесь членов семьи и иных родственников. Экономические интересы предполагают наличие на территории

Окончание табл.

Критерий налогового резидентства	*Определение критерия*
	данной страны приоритетных источников доходов, движимого и/или недвижимого имущества, включая земельные участки, жилище и финансовые (банковские) активы. Совокупность различных личных и экономических интересов, а зачастую и намерения физического лица считать именно эту юрисдикцию приоритетной для проживания и ведения хозяйственной активности, позволяют судить о том, что на территории рассматриваемого государства располагается центр жизненных интересов *плательщика налогов* (center of vital interests). Примером стран, где **р.н.** физических лиц определяется по концепции центра жизненных интересов, являются Франция, Италия и Бельгия
Гражданство (национальная принадлежность)	Критерий базируется на некогда широко распространенной концепции национальной привязанности (nationality link), предполагающей, что гражданин данной страны вне зависимости от юрисдикции своего фактического длительного местопребывания является резидентом и обязан платить соответствующие *налоги* в стране, гражданином которой он является. Подобным образом **р.н.** определяется, к примеру, в США (за исключением физических лиц в статусе resident alien)

Критерии признания физических лиц налоговыми резидентами определенной страны совершенствуются: если раньше государства следовали в данном вопросе простейшему признаку национальной принадлежности плательщика налогов и сборов, то в настоящее время используется более сложная система оценок. Однако из-за несоответствий критериев определения налогового резидентства физических лиц, применяемых в национальных законодательствах различных стран, индивидуальным налогоплательщикам — субъектам внешнеэкономической деятельности целесообразно в каждом соответствующем случае самостоятельно проводить тест на факты и обстоятельства пребывания в границах рассматриваемой юрисдикции (facts-and-circumstances test). В таком тесте учитываются все социально-экономические связи плательщика налогов с данной налоговой юрисдикцией, а также с зарубежными странами и, кроме того, сроки, основные мотивы и намерения пребывания в юрисдикции, претендующей на признание физического лица своим налоговым резидентом.

Для индивидов, жилище и имущество которых находятся на территории нескольких стран, а доходы образуются в двух или более государствах, на основании подобного теста нужно выяснить, в какой из юрисдикций данное лицо является налоговым резидентом. Если в ходе теста выясняется, что плательщик налогов подпадает под юрисдикцию стран, придерживающихся разных критериев, то у физических лиц может быть и двойное, и многократное **р.н.** В некоторых случаях можно не являться налоговым резидентом ни одной страны мира.

При возникновении у физического лица двойного (или многократного) **р.н.** устранить его негативные последствия могут международные налоговые соглашения, которые закрепляют лишь за одной из договаривающихся стран исключительные права на налогообложение доходов по принципу резидентства. Такие соглашения должны быть заключены между государствами, претендующими на признание за собой прав юрисдикции налогового резидентства данного лица.

Налоговые соглашения, как правило, используют следующую схему разграничения претензий двух юрисдикций на право признания физического лица своим налоговым резидентом с последующим налогообложением его совокупных (глобальных) доходов: поэтапно, спускаясь сверху вниз, на основании нижеследующих четырех основных критериев обе страны оценивают правомерность своих требований. При этом на каждом этапе анализа выбирается страна, которая полностью или в наибольшей степени соответствует:

(1) местонахождению постоянного жилища;
(2) центру приоритетных личных и экономических интересов;
(3) обычному (постоянному) местопребыванию;
(4) национальной принадлежности (гражданству).

Если даже при поэтапном переходе от первого критерия к четвертому однозначно определить единственную страну, на территории которой находится жилище физического лица либо гражданином которой он является, по-прежнему не удается, то страны в лице соответствующих компе-

тентных органов могут договориться между собой, за какой из них закрепляются права на налогообложение совокупных (глобальных) доходов данного индивидуального плательщика налогов.

В отсутствие соглашений плательщик налогов может оставаться двойным налоговым резидентом, что неизбежно означает для него международное *налогообложение двойное*. Отсутствие статуса «налоговый резидент» не освобождает плательщика налогов от необходимости уплаты налогов на доходы, которые в данном случае будут взиматься на основе другого принципа *международного налогообложения* — принципа налогообложения у источника образования доходов (source principle of taxation).

Критерии определения статуса «налоговый резидент» юридических лиц также определяются внутренними правовыми нормами стран, на территории которых осуществляется хозяйственная деятельность. Для юридических лиц (компаний, корпораций, организаций) в национальном налоговом законодательстве при определении **р.н.**, как правило, используются два основных критерия:

(1) *факт регистрации/инкорпорации* (создание в соответствии с национальным законодательством и регистрация в коммерческом регистре / реестре юридических лиц в данной юрисдикции (США, Россия);

(2) *местонахождение в данной юрисдикции органов управления и контроля компании* (наличие штаб-квартиры; Бельгия, Ирландия, Индия).

Некоторые страны комбинируют оба этих подхода, считая юридическое лицо своим налоговым резидентом в случае, если хотя бы один из двух вышеназванных критериев выполняется (Великобритания, Германия, Швейцария). Иногда компания признается **р.н.** в соответствии с национальным налоговым законодательством, если она просто осуществляет в данной юрисдикции коммерческую деятельность (Китая).

Если страны, в которых компания зарегистрирована либо ведет свою деятельность, пользуются разными критериями определения **р.н.** юридических лиц, то возможно двойное или даже многократное **р.н.**, следствием чего неизбежно становится юридическое (международное) *налогообложение двойное*. В таком случае проблема может быть решена благодаря наличию между данными странами международных соглашений об устранении двойного налогообложения. Такие соглашения в случае двойного **р.н.** признают исключительные права на налогообложение совокупных доходов за тем договаривающимся государством, на территории которого расположены органы управления и контроля деятельности компании (т.е. находится ее штаб-квартира).

Р.н. юридических лиц может отсутствовать, если компания не обладает необходимыми признаками, позволяющими признать ее налоговым резидентом той или иной страны (в данном случае нет государства, претендующего на *налогообложение* совокупных доходов компании, эти доходы облагаются раздельно в странах — источниках их образования). Кроме того, не все страны применяют критерии **р.н.** для *налогообложения* совокупных доходов юридических лиц, которые зарегистрированы либо ведут фактическую деятельность на их территории. Так, критерий определения **р.н.** отсутствует во Франции применительно к компаниям, хотя обязателен для оценки налогового статуса «резидент» физических лиц.

Литература

Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: СПбГУ, 2005.

Шахматьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014.

Frenkel J., Razin A., Sadka E. International Taxation in An Integrated World. Cambridge (MA); L.: The MIT Press, 1991.

Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice. 3d ed. Ed. by Klaus Vogel and Michael Engelschalk. L.: Kluwer, 1997.

А.И. Погорлецкий,
доктор экономических наук, доцент

РЕФОРМА НАЛОГОВАЯ
(TAX REFORM)

См. также: *администрирование налоговое; законодательство налоговое; политика налоговая; отношения налоговые; система налоговая; уклонение от уплаты налогов; элементы налога*

Реформа налоговая **(р.н.) —** ограниченный во времени комплекс кардинальных преобразований *отношений налоговых* на основе масштабной перестройки действующей *системы налоговой* и

изменения механизма управления ею в целях приведения этой системы в соответствие с новыми потребностями социально-экономического развития страны и новым курсом *политики налоговой*.

Некоторые зарубежные исследователи определяют **р.н.** как трансформацию налоговой системы в целом путем введения новых налогов или отмены старых, значительного изменения *ставок налоговых*, существенного преобразования в порядке определения субъектов и объектов налогообложения, а также изменения в системе *администрирования налогового*.

Р.н. следует отличать от процесса совершенствования налоговой системы и *отношений налоговых*. Главный отличительный признак процесса совершенствования — его непрерывность. Налоговые системы разных стран постоянно совершенствуются в связи с происходящими объективными процессами развития экономики. В то же время **р.н.** — это процесс, имеющий определенный временной промежуток. В процессе **р.н.** производятся радикальные преобразования налоговых систем и налоговых отношений, в процессе же совершенствования налоговой системы осуществляются изменения ее отдельных элементов. Различают указанные процессы и движущие силы проводимых изменений налоговой системы. Процесс совершенствования налоговой системы реализуется в контексте изменения тактики налоговой политики. **Р.н.** проводится в ходе перестройки социально-экономической политики государства с последующим кардинальным пересмотром доктрины и стратегии налоговой политики.

Объективная предпосылка **р.н**. — кардинальное изменение социально-экономической политики государства, вызванной, как правило, выходом экономики из кризиса, восстановлением разрушенного войной хозяйства, переводом экономики на принципиально иной путь развития или широкомасштабной структурной перестройкой экономики. Это вызывает необходимость пересмотра принципиальных основ налоговой политики в связи с создавшимся несоответствием налоговых отношений существенно изменившимся экономическим, социальным или политическим условиям развития государства. Причиной проведения **р.н.** могут быть также происходящие процессы глобализации, вызывающие необходимость гармонизации систем налоговых государств, объединяющихся в разного рода союзы. Этим фактором, в частности, объясняются прошедшие 1960—1970-х **р.н.** в ряде западноевропейских стран, входящих в Европейское сообщество. В ряде случаев проведение **р.н.** вызывается возникшими противоречиями между возросшими потребностями в налоговых доходах и неспособностью действующей налоговой системы их обеспечить. Именно значительный рост бюджетного дефицита стал одной из причин проведения **р.н.** в 1980-е г. в ряде стран Западной Европы и США.

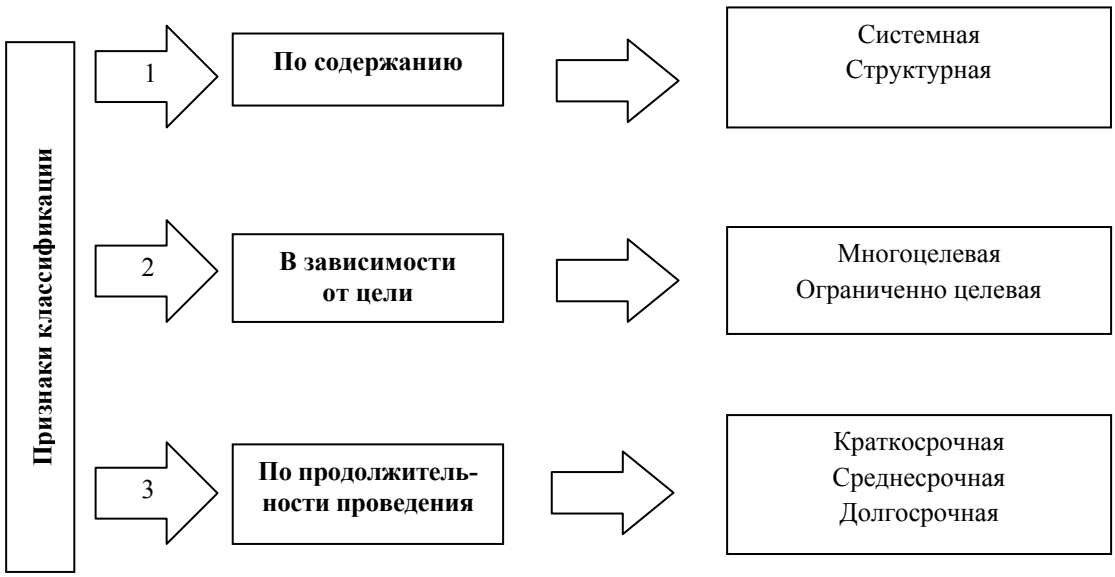
Основная цель р.н. — решение приоритетной задачи экономического развития страны — подъем национальной экономики при одновременном обеспечении требуемого уровня налоговых поступлений в бюджетную систему. Для достижения этой цели должна быть построена налоговая система, в полной мере соответствующая новым потребностям социально-экономического развития страны и новому курсу налоговой политики.

Экономическая теория выработала определенную **классификацию р.н.** по следующим признакам (см. рис.).

1. При системной **р.н.** проводятся масштабные преобразования концептуальных и методологических положений всей налоговой системы. В результате коренным образом меняются перечень налогов и размеры налоговых ставок, порядок определения субъектов и объектов налогообложения.

2. Структурная **р.н**. подразумевает изменения в структуре налогов и в организации *администрирования налогового*, а также принципиальных изменений таких элементов налогов, как ставки, льготы, база.

3. В ходе проведения многоцелевой **р.н.** должен решаться весь программный комплекс проблем по масштабным преобразованиям налоговой системы для создания устойчивой фискальной основы поступательного развития национальной экономики на долгосрочную перспективу.



Классификация налоговых реформ

4. Ограниченно целевая **р.н.** может выступать в различных формах: реформа выделения ресурсов, реформа изменения налоговых отношений, не затрагивающая доход, и реформа нейтрального дохода. (1) Целью **р.н.** выделения ресурсов является обеспечение ускоренного развития приоритетных отраслей экономики путем введения специальных налоговых льгот и преференций. Как свидетельствует мировая практика, эффективность данного вида **р.н.** нередко бывает низкой, поскольку наличие преференций создает основу и способствует *уклонению от уплаты налогов*. (2) **Р.н.**, не затрагивающая дохода, направлена на обеспечение полноты и своевременности налоговых поступлений путем системной перестройки *администрирования налогового* на основе повышения надежности и эффективности процедуры налогового производства. (3) При осуществлении **р.н.** нейтрального дохода в действующую налоговую систему вносятся принципиальные изменения, состоящие в замене одних налогов другими, способными создать больше стимулов для развития производственной и инвестиционной активности хозяйствующих субъектов.

5. Краткосрочная **р.н.**, как правило, проводится в течение не более трех лет. В этом случае осуществляются не масштабные преобразования, а преобразуются отдельные элементы налоговой системы или налоговых отношений концептуального характера. Иными словами, осуществляется реализация ограниченно целевой **р.н.**, например, снижаются *ставки налоговые* в целях сокращения *нагрузки налоговой* на экономику.

6. Среднесрочная **р.н.** продолжается, как правило, от трех до восьми лет. Указанные преобразования являются более полными и более значительными, чем при реализации краткосрочных реформ, что позволяет осуществить существенные структурные преобразования. Но при этом действующая система *отношений налоговых* не подвергается коренной трансформации и вследствие этого не нуждается в длительной адаптации.

7. При долгосрочной **р.н**., имеющей период реализации, как правило, свыше восьми лет, осуществляются системные преобразования *отношений налоговых*. Она проводится в случае, когда действующая налоговая система показыва-

ет свою несостоятельность, а масштабный характер и чрезвычайная сложность намечаемых преобразований не позволяют реализовать их в более сжатые сроки. Растянутость сроков **р.н.** призвана обеспечить необходимую адаптацию хозяйствующих субъектов, а также контролирующих органов к новой системе налоговых отношений. Кроме того, длительность налоговых преобразований обусловливается достаточно осторожным подходом органов власти к реформе в такой области отношений, как налоговые.

В зависимости от этих и ряда других факторов внутреннего социально-экономического развития и задач международной интеграции в разных странах проводятся краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные **р.н.** В частности, в Великобритании преобразования налогообложения проводились непрерывно в течение десяти лет, начиная с 1979 г. В Германии непосредственная реализация **р.н.** осуществлялась в три этапа: в 1986, в 1988 и в 1990 гг., а в США — в два этапа: (в 1981 и 1986). Во Франции **р.н.** длилась с начала 1980-х и почти до конца прошлого столетия.

Длительность **р.н.** во многом определяется также ее внутренней логикой, поскольку ее проведение должно осуществляться в несколько последовательных периодов — подготовительный, период проведения и заключительный.

От подготовки и проведения **подготовительного периода** зависит успешное проведение **р.н.** В первую очередь разрабатываются системные принципы и методология **р.н.**, определяются ее главные цели, а также положения и порядок осуществления. Также проводится анализ обоснованности **р.н.** и актуальности ее проведения с учетом экономической, социальной и политической обстановки в экономике и в обществе. Заключительной фазой подготовительного периода является принятие нового *законодательства налогового.* Успешное проведение **р.н.** невозможно без поддержки всего общества. Поэтому в течение данного периода **р.н.** необходимо подготовить общественное мнение к ее восприятию, обосновав объективную необходимость и реальную возможность ее осуществления. При несоблюдении условий четкого и полного осуществления всего комплекса мер подготовительного периода **р.н.** может превратиться в неудачный эксперимент с последующим разбалансированием существовавших до ее проведения *отношений налоговых* с непредсказуемыми социальными и экономическими последствиями.

Второй — это **период непосредственной реализации р.н.**, в течение которого вводится в действие новое *законодательство налоговое*, отрабатываются новые *механизмы налоговые*, оперативно вносятся необходимые корректировки в случае выявления законодательных недоработок и практических нестыковок функционирования обновленного налогового механизма.

В **заключительном периоде р.н.** проводится анализ и дается оценка ее фискальной, социальной и экономической эффективности, делаются необходимые выводы о достижении поставленных целей, готовятся рекомендации по дальнейшему совершенствованию налоговых отношений, по завершению или продолжению **р.н.**

В практике могут случаться факты проведения бессрочных налоговых преобразований, которые задумывались как **р.н.** Это происходит в случае, когда не достигаются цели **р.н.** и возникает необходимость корректировки или средств и методов ее проведения, или концепции *политики налоговой.* Причиной этого является, как правило, отсутствие подготовительного этапа проведения **р.н.,** установленных целей, принципов и методологии и порядка ее осуществления.

Р.н. проводится вслед за политическими, экономическими или структурными перестройками, поскольку она в части эффективности одномоментных результатов более инерционна по отношению к таким экономическим преобразованиям, как приватизация, отмена государственной монополии внешней торговли, либерализация цен и ряду других. В связи с этим **р.н.** осуществляется достаточно продолжительный отрезок времени, в эволюционной форме, путем последовательного устранения выявленных в ходе функционирования национальной налоговой системы недостатков и несоответствий изменившимся условиям. Характерная особенность **р.н.** — поэтапная, как правило, ее реализация. Это связано с тем, что поиск экономически перспективных направлений налоговой политики и соответствующих перестроек национальных фискальных систем есть непрерывный процесс.

Таким образом, можно выделить следующие основные признаки **р.н.**: эволюционность, последовательность и непрерывность. В исключительных случаях р**.н.** может проводиться одномоментно, т.е. революционным способом. Но подобные преобразования проводятся крайне редко.

Совершенствование налоговых систем происходило на протяжении прошедшего столетия практически во всех странах мира. В одних странах оно не затрагивало основ действовавшей налоговой системы, в других шел процесс коренного пересмотра принципиальных основ налоговой политики, т.е. проводились **р.н.** При этом основной задачей **р.н.** являлось формирование перспективных *механизмов налоговых* как основы динамичного социально-экономического развития. **Р.н.** 1950—1960-х в странах с развитой рыночной экономикой осуществлялись вслед за реформами денежной системы, заработной платы, цен и т.д. Основное направление **р.н.** того периода — рост доходов бюджета для восстановления разрушенного войной хозяйства и переоснащения производства путем государственного регулирования экономики и внешнеэкономических отношений, проведения антикризисной политики при ограниченных социальных расходах.

Изменившиеся к 1980-м экономические условия (замедление темпов экономического роста, мировые энергетические и сырьевые кризисы, мультиплицированное развитие инфляции) предопределили необходимость проведения новых **р.н.** в этих странах. Основная их направленность в тот период — развитие таких инструментов, которые позволяли бы осуществлять регулирование экономического развития на основе минимального государственного вмешательства в рыночные механизмы. Характерная особенность этих **р.н.** — либерализация системы *налогов прямых* и увеличение сферы действия *налогов косвенных*. Основой реформы системы прямых налогов являлось установление низких налоговых ставок с одновременной отменой большинства налоговых льгот. Ставки *налога на прибыль* корпораций в Великобритании, например, были снижены с 36 до 25%. В Германии с 27% в 1982 г. до 19% в 1989 г. была снижена доля прямых налогов и взносов на социальное страхование. Одновременно вместо многоразрядной шкалы были введены две основные ставки *налога подоходного индивидуального*. Такая концепция **р.н.** оказала на всех плательщиков налогов и сборов воздействие «нейтрального» экономического эффекта налоговых отчислений и способствовала созданию более обширного благоприятного инвестиционного климата. Реформы *налогов косвенных* в 1980-е касались в основном *налога на добавленную стоимость*. В частности, были увеличены его ставки и расширена база обложения.

В РФ необходимость проведения **р.н.** была вызвана тем, что налоговая система к сер. 1990-х стала тормозом развития экономики вследствие чрезмерной *нагрузки налоговой*, наличия огромных возможностей для *уклонения от уплаты налогов*, снижением налоговых поступлений в бюджеты. Она была громоздкой, сложной и запутанной. Неэффективной проявила себя и действовавшая система *администрирования налогового*. **Р.н.** начала осуществляться в несколько этапов фактически без разработанной и утвержденной концепции налоговых преобразований, т.е. без подготовительного периода. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число *льгот налоговых* исключительного характера, отменялись отдельные *налоги*, которые искажали суть *системы налоговой*. Был восстановлен нарушенный в начале 1990-х принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и муниципальных органов по установлению неограниченного числа новых налогов. Отменено большое количество «мелких» налогов и сборов, обеспечивающих незначительные поступления в бюджеты, но дорогих в администрировании, а также так называемые оборотные налоги и *налоги целевые*. Отменено большинство налоговых льгот. Введена плоская шкала *налога подоходного индивидуального*. Снижены ставки по основным налогам, ослаблена *нагрузка налоговая* на фонд оплаты труда.

Литература

Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2003.

Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова и А.И. Крисоватого. К.: КОНКОР, 2011.

Экономика налоговой политики / Под ред. М.П. Деверe. М.: Филинъ, 2002.

Sandford Thomas Cedric. Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation. Fiscal Publications, 2000.

Cedric Sandford. Successful Tax Reform: Lessons from an Analysis of Tax. Reform in Six Countries. Fiscal Publications, 1993.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

РИСК НАЛОГОВЫЙ ГОСУДАРСТВА
(TAX RISK OF THE STATE)

См. также: *законодательство налоговое; льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налогообложение; политика налоговая; система налоговая; ставка налоговая; уклонение от уплаты налогов*

Риск налоговый государства **(р.н.г.)** — вероятность наступления в процессе налогообложения неблагоприятных последствий для государства в виде недополучения *доходов бюджета налоговых* с соответствующими экономическими (снижение темпов экономического развития) и финансовыми (уменьшением финансирования из бюджета) последствиями.

В западных публикациях этот термин употребляется относительно риска не государства, а правительства или налоговой администрации.

До настоящего времени понятие **р.н.г.** практически не исследовано. В специальной литературе речь идет, как правило, о *рисках налоговых хозяйствующих субъектов*.

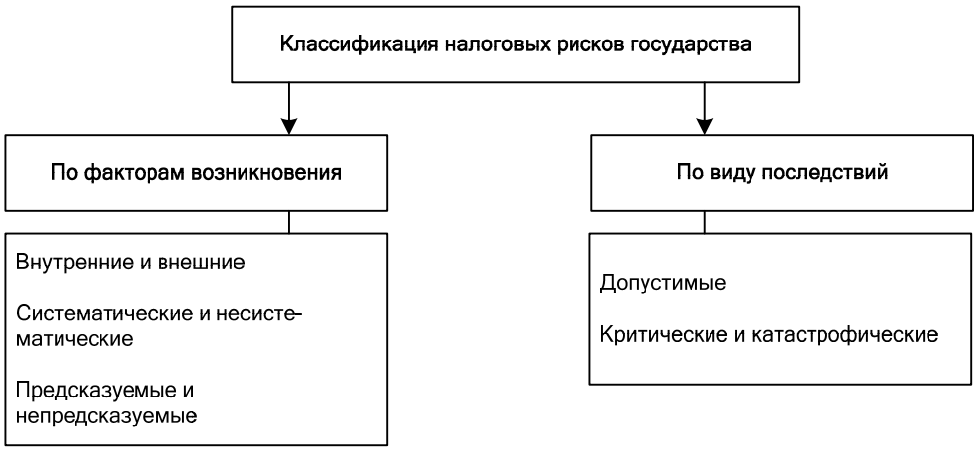
Р.н.г. связаны с влиянием множества факторов, которые можно классифицировать по факторам возникновения и по виду последствий (см. рис.).

По факторам возникновения внутренние факторы, зависящие от деятельности самого государства, связаны с проводимой им *политикой налоговой*. Повышение *нагрузки налоговой* путем введения новых налогов, отмены *льгот налоговых*, увеличение *ставок налоговых*, нечеткость *законодательства налогового* вызывают риск снижения налоговых поступлений. Увеличивается вероятность перехода определенной части плательщиков налогов в теневой сектор экономики, незаконной минимизации налоговых обязательств другими плательщиками. Вследствие непродуманной налоговой политики вероятность превышения потерь *доходов бюджета налоговых* гораздо выше, чем ожидаемые дополнительные поступления.

Внешние факторы, влияющие на **р.н.г.**, непосредственно не зависят от деятельности государства. Они связаны, в частности, с формированием и функционированием международных офшорных зон. Внешним фактором, влияющим на **р.н.г.,** является также деятельность плательщиков налогов и сборов, направленная на *уклонение от уплаты налогов*. Для государств, доходы бюджетов которых в существенной мере зависят от экспорта продукции, внешним фактором, влияющим на **р.н.г.**, является непредсказуемое колебание уровня мировых цен, и в первую очередь на энергоносители.

Систематические факторы, влияющие на **р.н.г.,** обусловлены постоянным характером вызывающих их действий. В частности, примером систематического фактора, влияющего на возникновение **р.н.г.,** может служить налоговая политика государства. Несистематические факторы, влияющие на **р.н.г.,** обусловлены, как правило, действиями самих плательщиков налогов.

Р.н.г. носят в основном предсказуемый характер. При осуществлении налоговой политики государство обязано оценивать вероятность возникновения финансовых потерь бюджета при принятии решений о введении новых налогов или отмене действующих, повышении или снижении налоговых ставок, установлении или отмене налоговых льгот. Непредсказуемые **р.н.г.** связаны, как правило, с действиями плательщиков налогов, вызванных или незнанием ими налогового законодательства и его двоякого толкования, или же сознательным уклонением от уплаты налогов. Непредсказуемые **р.н.г.** возникают также вследствие неправомерных действий должностных лиц контролирующих органов, приводящих к возврату плательщикам уплаченных налогов, возможному возмещению причиненного им материального ущерба. Непредсказуемый фактор, влияющий на **р.н.г.** в экономиках, доходы которых в существенной мере определяются объемом экспорта, — трудно прогнозируемое колебание мировых цен на сырьевые ресурсы.



Классификация налоговых рисков государства

По виду последствий. Допустимыми являются **р.н.г.**, последствия которых не могут оказать существенное влияние на ход исполнения бюджета. Последствия критического **р.н.г.** могут представлять угрозу секвестирования предусмотренных в бюджете расходов. Катастрофический **р.н.г.** означает угрозу невозможности финансирования из бюджета самых неотложных нужд.

Управление **р.н.г.**, связанных с возможными потерями государства в связи с неисполнением или недобросовестным исполнением налогоплательщиками налогового законодательства, осуществляется контролирующими органами при планировании ими контрольных мероприятий и выборе субъектов налоговых проверок.

Управление **р.н.г.**, связанных с проводимой государственной налоговой политикой, осуществляется органами исполнительной и законодательной власти в процессе подготовки и принятия поправок в действующее налоговое законодательство.

Эффективное управление **р.н.г.** невозможно без их оценки, которая осуществляется в двух направлениях — вероятность наступления и характер ущерба. При оценке вероятности наступления **р.н.г.** используются объективные и субъективные способы. Объективный способ основан на вычислении частоты, с которой происходит рисковое событие. Субъективный способ используется при отсутствии необходимой статистической информации, позволяющей определить вероятность наступления неблагоприятного налогового события. Он основан на использовании различного рода предположений. Применяются следующие субъективные методы анализа уровня **р.н.г.** Метод аналогии, при котором осуществляется сравнение видов, размеров и причин возникновения анализируемого **р.н.г.** с аналогичной ситуацией. Основу метода «DueDiligence» (должное внимание) составляют сбор и анализ информации об изменениях во внешней среде. На методе предположений основано также определение в стоимостном выражении характера ущерба **р.н.г.**

Минимизация влияния р.н.г. на доходную часть бюджета возможна при условии:

(1) отсутствия в налоговом законодательстве неясностей, неточностей, внутренних противоречий и двусмысленности толкования отдельных положений, а также противоречий между налоговым и другими отраслями права, и в первую очередь гражданским правом. Это определяет потребность в постоянном мониторинге налогового законодательства в целях выявления в нем правовых коллизий;

(2) тщательной правовой и антикоррупционной экспертизы вносимых в налоговое законодательство изменений, а также обоснованной оценки их влияния на уровень **р.н.г.**;

(3) регулярного осуществления мер со стороны государства по повышению *культуры* налоговой, способствующей росту налоговой грамотности, а также снижению стремления налогоплательщиков минимизировать незаконными методами свои *обязательства налоговые*;
(4) повышения профессиональной квалификации и уровня знаний работников контролирующих органов.

В российской налоговой системе **р.н.г.** связаны в первую очередь с проводимой государственной налоговой политикой. До настоящего времени Налоговый кодекс не стал полностью законом прямого действия. Вследствие этого отдельные вопросы применения налогового законодательства предоставлено право трактовать Министерству финансов и финансовым органам. Отдельные положения НК РФ слабо юридически проработаны, в связи с чем они поразному трактуются плательщиками налогов и контролирующими органами. Многие недоработанные в Кодексе положения решаются путем обобщения практики рассмотрения их судебными органами. Несовершенством налогового законодательства, недостаточной четкостью или двусмысленностью изложения его отдельных положений активно пользуются недобросовестные налогоплательщики путем создания всевозможных схем для уклонения от уплаты налогов.

В связи с этим в российской налоговой системе широкое распространение получили **непредсказуемые р.н.г.** Управление ими в РФ осуществляют налоговые органы, а в части налогов, взимаемых при пересечении границы РФ, — таможенные органы. В этих целях российскими налоговыми органами принята Концепция планирования выездных налоговых проверок, на основе которой осуществляется отбор налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки по установленным критериям риска совершения налогового правонарушения. Согласно Концепции, плательщик налогов автоматически включается в план выездной налоговой проверки при наличии противоречий в налоговой отчетности и нарушений индикаторов, принятых для целей налогового контроля. У плательщика налогов, соблюдающего установленные индикативные показатели, вероятность проведения выездной проверки минимальна.

Литература
Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. 2009. №1. С. 17—23.
Лисовская И.А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления // Экономика и право. 2011. № 1. С. 3—13.
Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник и практикум. Т. 1. М.: Юрайт, 2016.
Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. 2009. № 2. С. 43—46.
Шумпетер, Й.А. Теория экономического развития (Исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры). М.: Прогресс, 1982.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

РИСК НАЛОГОВЫЙ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА
(TAX RISK OF CORPORATE TAX PAYERS)

См. также: *законодательство налоговое; льгота налоговая; менеджмент налоговый; нагрузка налоговая (налоговое бремя); планирование налоговое; политика налоговая; уклонение от уплаты налога*

Риск налоговый хозяйствующего субъекта **(р.н.х.с.)** — один из видов финансовых рисков хозяйствующего субъекта, характеризующих вероятность возникновения связанных с процессом налогообложения потерь, в виде возможного ухудшения его финансового положения, роста *издержек налогообложения*, а также потери деловой репутации.

Р.н.х.с. — объективное явление, природа которого обусловлена неоднозначностью будущих событий, проявлением негативных отклонений по сравнению с планируемым вариантом. **Р.н.х.с.** обусловлен вероятностью происхождения следующих событий:
(1) доначисления контролирующим органом по результатам проверки налоговых платежей, пеней и штрафов вследствие проведения компанией неэффективной *политики налоговой*;
(2) увеличения сумм уплачиваемых налогов и сборов вследствие изменений *законо-*

дательства налогового, связанных с введением новых видов налогов, увеличения размера налоговых ставок по действующим налогам, отменой используемых компанией налоговых льгот или каникул налоговых, изменением порядка и сроков внесения налоговых платежей;

(3) ослабления финансово-экономического потенциала компании вследствие потери деловой репутации;

(4) переплаты сумм налогов вследствие нечеткости в налоговом законодательстве или допущенной ошибки из-за низкой квалификации персонала.

В отличие от других видов предпринимательских рисков **р.н.х.с.** не всегда является неизбежным. Многих **р.н.х.с.** можно избежать или свести к минимуму при условии, что компания при осуществлении налоговой политики реально их оценивает.

Р.н.х.с. имеет экономическую, финансовую и правовую природу, обусловленную природой самого налога. Он неразрывно связан с вероятностью наступления экономических, и в первую очередь финансовых, последствий в виде снижения экономического и финансового потенциала, финансовой устойчивости плательщика налогов. Нефинансовым является **р.н.х.с.**, связанный с вероятностью потери деловой репутации, возникновения уголовной ответственности. **Р.н.х.с.** всегда базируется или на изменении налогового законодательства, или на его невыполнении плательщиком налогов. В условиях стабильного и ясного налогового законодательства, а также строгого его выполнения вероятность возникновения **р.н.х.с.** существенно снижается.

Источником возникновения **р.н.х.с.** может выступать как деятельность государства, так и деятельность самого хозяйствующего субъекта. Со стороны государства это принятие решений по увеличению налоговой нагрузки на экономику, недостаточность правовой и экономической проработки налогового законодательства, нечеткость его отдельных положений. Со стороны хозяйствующего субъекта это проведение неэффективной налоговой политики, создание схем *уклонения от уплаты налога*, попытки незаконно минимизировать налоговые платежи, а также недостаточный уровень организации *менеджмента налогового*.

Р.н.х.с. должен быть профессионально управляем. Управление **р.н.х.с**. — это совокупность методов, приемов и мероприятий, позволяющих в определенной степени прогнозировать наступление рисковых событий и принимать меры к исключению или снижению отрицательных последствий их наступления. Основная цель управления **р.н.х.с.** — поиск варианта решения, обеспечивающего оптимальное для данного плательщика сочетание риска и получения дохода, сохранения деловой репутации и снижения *издержек налогообложения*.

Эффективное управление **р.н.х.с.** невозможно без его оценки, которая осуществляется в двух направлениях — вероятность наступления и характер ущерба. При оценке вероятности наступления **р.н.х.с.** используются объективные и субъективные способы. Объективный способ основан на вычислении частоты, с которой происходит рисковое событие. Субъективный способ используется при отсутствии необходимой статистической информации, позволяющей определить вероятность наступления неблагоприятных последствий. Он основан на использовании различного рода предположений. Применяются следующие субъективные методы анализа уровня **р.н.х.с.** Метод аналогии, при котором осуществляется сравнение видов, размеров и причин возникновения анализируемого **р.н.х.с.** с аналогичной ситуацией. Основу метода «Due Diligence» (должное внимание) составляют сбор и анализ информации об изменениях во внешней среде. На методе предположений основано также определение в стоимостном выражении характера ущерба **р.н.х.с.**

По **факторам, влияющим на их возникновение, р.н.х.с. классифицируются по следующим признакам** (рис. 1).

Внутренние факторы зависят от собственной деятельности хозяйствующего субъекта по *планированию налоговому*. Внешние факторы возникают извне и не связаны с его деятельностью, они обусловлены действиями государства по изменению условий налогообложения. Таким фактором для возникновения **р.н.х.с.** может быть, в частности, недостаточно продуманная налоговая политика государства, приводящая к необоснованному росту *нагрузки налоговой*. Следствием этого могут быть прямые финансовые потери компании или стремление сократить *издержки налогообложения*. Последнее приводит к усилению внутренних факторов, влияющих на **р.н.х.с.** и связанных с вероятностью *уклонения от уплаты налогов* и вызванных этим доначислением налогов, уплатой пеней и штраф-

ных санкций, а также вероятностью ослабления или потери деловой репутации. При уклонении от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере возникает риск уголовного преследования. К внутренним факторам относятся также недостаточный уровень квалификации, стимулирования и мотивации сотрудников налоговых и иных связанных с исчислением и уплатой налогов служб, управленческие ошибки, связанные с недостаточным уровнем осведомленности органов корпоративного управления компаний о налоговых рисках, их некомпетентностью в вопросах налогообложения. В итоге возникает риск доначисления налогов, штрафов и пени вследствие допущенных ошибок при их исчислении, переплаты налогов из-за неправильного их исчисления или неиспользования налоговых льгот.

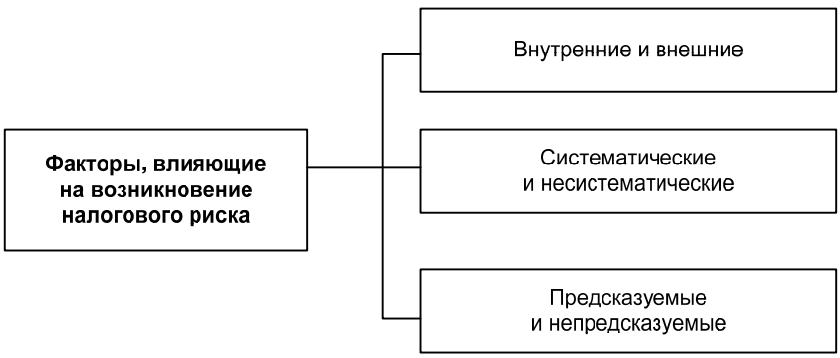


Рис. 1. **Факторы возникновения налогового риска хозяйствующего субъекта**

Внешним фактором, влияющим на возникновение **р.н.х.с.,** может стать определенная деятельность или бездеятельность государственных уполномоченных органов. Для отдельных категорий *плательщиков налогов* действует еще один внешний фактор, связанный с изменением мировых цен на энергоносители.

Систематические факторы, влияющие на **р.н.х.с.**, возникают регулярно, поскольку вызывающие их действия носят постоянный характер. Примером систематического фактора может служить непредсказуемая налоговая политика государства.

Несистематические факторы, влияющие на **р.н.х.с.,** обусловлены исключительно действиями самого хозяйствующего субъекта. В качестве такого фактора может выступать, например, применение хозяйствующим субъектом рискованных схем *минимизации налоговой*, использование в своих интересах двойственности положений *законодательства налогового.*

Основная часть **р.н.х.с.** носит предсказуемый характер. Минимизируя свои финансовые обязательства перед государством незаконными методами, плательщик налогов всегда осознает вероятность обнаружения контролирующими органами нарушения налогового законодательства со всеми вытекающими финансовыми и иными последствиями. Непредсказуемые **р.н.х.с.** возникают, как правило, в связи с незнанием плательщиком определенных положений законодательства или в связи с возможностью его двоякого толкования, управленческих ошибок, недостаточного уровня организации *менеджмента налогового.*

Р.н.х.с. классифицируются также по величине возможных финансовых последствий. Различают допустимые, критические и катастрофические налоговые риски. Допустимые риски не могут оказать существенное влияние на финансовое положение хозяйствующего субъекта. Критические риски могут представлять угрозу платежеспособности хозяйствующего субъекта вследствие начисления контролирующим

органом существенной суммы *налогов* и предъявления штрафных санкций, закрытия операций по счетам, ареста имущества и т.д. Катастрофический риск представляет собой возможную угрозу самого существования хозяйствующего субъекта вследствие потери имущества или банкротства.

Р.н.х.с. классифицируются также по виду наступающих последствий (рис. 2).

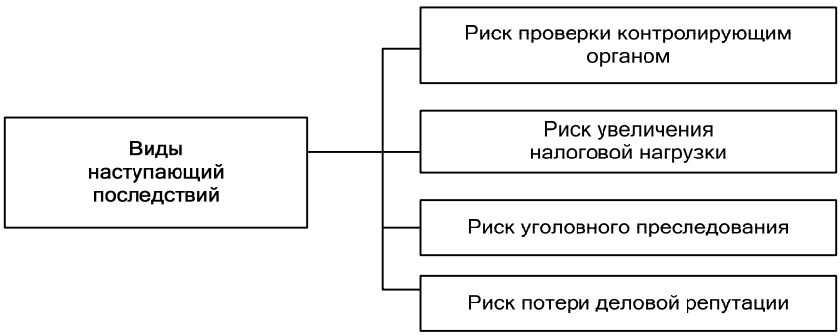


Рис. 2. **Классификация налогового риска хозяйствующего субъекта по виду наступающих последствий**

Риск проверки контролирующим органом хозяйствующего субъекта обусловлен меньшими суммами уплачиваемых налогов по сравнению со средними в данной отрасли в связи с применением им различных схем минимизации налогов. Этот вид риска тесно связан с системой управления налоговыми рисками контролирующих органов, которые отслеживают динамику финансовых показателей и налоговых платежей налогоплательщиков в целях составления плана налоговых проверок.

Риск увеличения налоговой нагрузки может быть вызван действиями государственных органов по увеличению налоговых ставок, введению новых видов налогов, отмене налоговых льгот.

Риск нанесения ущерба деловой репутации компании может сформировать негативное представление о финансовой устойчивости компании или о характере ее деятельности в целом и привести к уменьшению числа клиентов, отказу контрагентов от работы с компанией.

Риск уголовного преследования распространяется на должностных лиц хозяйствующего субъекта. Он связан с вероятностью возбуждения уголовного дела в связи с *уклонением от уплаты налогов* в особо крупных размерах, подпадающих под уголовную ответственность.

Литература

Демчук И.Н. Налоговый риск: сущность и содержание понятия // Вестн. Томск. гос. ун-та. 2010. № 1. С. 10—15.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник и практикум. Т. 1. М.: Юрайт, 2016.

Селезнева Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Тихонов Д., Липник Л. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004.

Stiglitz J. Information and Change in the Paradigm in Economics. American Economic // American Economic Review. 2002. vol. 92. № 3. P. 460—501.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

САМООБЛОЖЕНИЕ
(SELF-TAXATION)

См. также: *законодательство налоговое; налог; налоги и сборы местные; налоги целевые; льгота налоговая; сбор; плательщик налогов и сборов; принципы налогообложения; элементы налога*

Самообложение **(с.о.)** — процесс расширения доходной базы местного бюджета за счет добровольного внесения гражданами разовых платежей, осуществляемых для аккумулирования фондов, которые используются для решения конкретных вопросов местного значения.

Понятие «разовый платеж» не исключает возможности поэтапной его уплаты, при этом данное понятие обозначает, что при введении средств **с.о.** граждан для решения конкретного вопроса местного значения может быть установлен только один платеж, взимаемый с граждан однократно, а не на систематической основе в течение определенного периода времени.

Условием взимания средств **с.о.** является реализация публичных целей. Средства **с.о.** могут быть аккумулированы и использованы для решения вопросов охраны и сохранения памятников культуры и истории местного значения, сбора и вывоза бытовых отходов, благоустройства и озеленения территории муниципального образования, благоустройства мест массового отдыха жителей данного муниципалитета, электро-, газо-, тепло- и водоснабжения домохозяйств, снабжения населения топливом, водоотведения, строительства и содержания автомобильных дорог местного назначения, иных вопросов и задач местного значения, для решения которых недостаточно средств местного бюджета.

Средства **с.о.** имеют строго целевой характер. В силу специфики источника и целевого характера использования средств в местных бюджетах указанные платежи отражаются отдельными от других доходов и расходов позициями. Органы местного самоуправления обязаны представлять отчет о выполненной работе и объему израсходованных средств по факту решения поставленной задачи, для реализации которой аккумулировались средства **с.о.**

Правовым основанием для введения процедуры **с.о.** и использования собранных средств служит референдум или сход граждан. В местном референдуме могут принимать участие все граждане, проживающие на территории данного муниципального образования и обладающие избирательным правом на основе всеобщего равного и прямого волеизъявления при тайном голосовании.

Вопросы, связанные с определением цели, порядка и сроков уплаты и использования средств **с.о.** граждан, а также порядок осуществления контроля за их уплатой и использованием, ответственность за их несвоевременное внесение в местные бюджеты и неуплату должны быть решены на местном референдуме.

Важно понимать, что требования о внесении средств **с.о.** в случае их введения распространяются как на граждан, не участвовавших в референдуме, так и на жителей, которые голосовали против принятия такого решения.

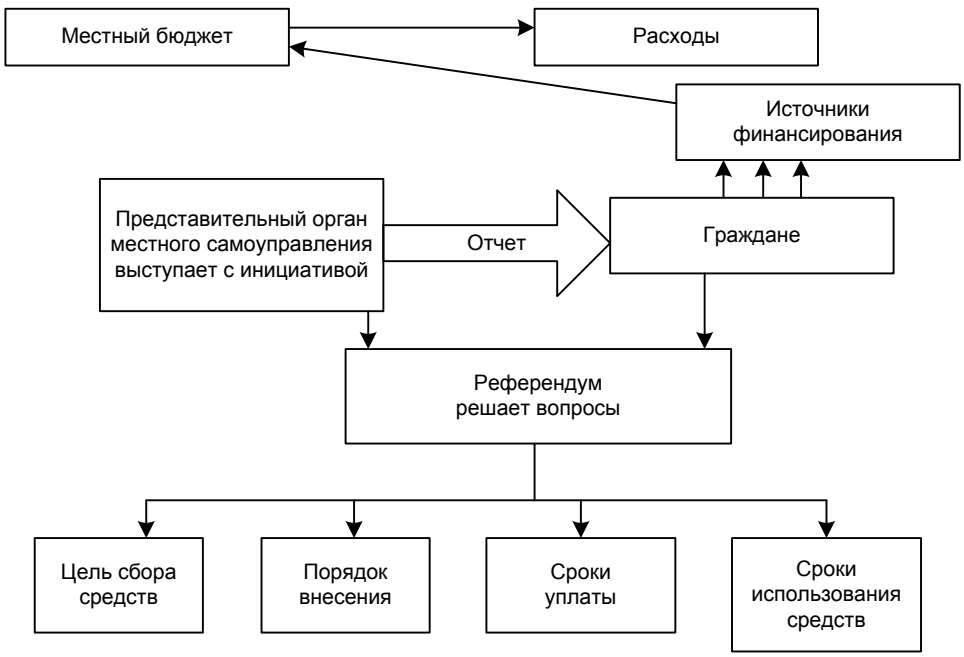
Размер платежей в порядке **с.о.** граждан устанавливается в абсолютной величине равным для всех жителей муниципального образования, для отдельных категорий граждан могут быть предусмотрены льготы в виде уменьшения размера платежа. Механизм внесения средств **с.о.** реализуется посредством перечисления средств **с.о.** на счета муниципального образования либо внесения средств в кассу.

Процесс **с.о.** можно представить в виде следующей схемы (см. рис.).

Правовая природа средств **с.о.** четко не определена, для средств **с.о.** характерны отдельные черты как налоговых, так и неналоговых платежей.

Сравним основные признаки средств с.о. с признаками налоговых и неналоговых платежей. Налоги отличает обязательность и индивидуальная безвозмездность. Решение о взимании средств **с.о.,** принятое на местном референдуме, подлежит обязательному исполнению на территории муниципального образования, т.е. их уплата в местный бюджет будет для населения данного муниципального образования носить также обязательный (публично-правовой) характер. Индивидуальная безвозмездность при внесении средств **с.о.** в определенных пределах и отчуждение денежных средств также просматриваются. Исходя из этого по формальным признакам средства **с.о.** близки к платежам налогового характера. Однако органы местного самоуправления не вправе определять налоговые изъятия произвольно, в нарушение принципа единства *системы налоговой*. Суть этого *принципа налогообложения* состоит в недопущении из-

лишнего обременения плательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемых законодательными актами субъектов Федерации и органов местного самоуправления. Уровень правовой защищенности *плательщика налога и сбора* должен быть одинаковым независимо от того, каким является налог — федеральным, региональным или местным. При этом налог считается законно установленным только в том случае, когда *законодательством налоговым* зафиксированы существенные элементы *обязательства налогового*, чего не наблюдается в отношении средств **с.о.**



Этапы и участники процесса самообложения

Сборы отличает обязательность и наличие индивидуальной возмездности. Исходя из этого к сборам средства **с.о.** отнести сложно, так как условием их установления служат публичные цели, направленные на решение конкретных вопросов местного самоуправления. Условием взимания средств **с.о.** являются публичные цели, а не юридически значимые действия органов власти и их должностных лиц, индивидуализированные по отношению к отдельному плательщику сборов.

Характерными чертами пожертвования являются целевое использование, общеполезная цель и добровольность. Пожертвования относятся к гражданско-правовым платежам и уплачиваются на добровольной основе в отличие от средств **с.о.,** уплата которых носит публично-правовой характер, а обязанность по их внесению распространяется и на лиц, не выразивших своего согласия на референдуме или не участвовавших в нем. Таким образом, к пожертвованиям **с.о.** тоже отнести нельзя.

Частота и распространенность использования института **с.о.** напрямую зависят от уровня развития основных институтов местного самоуправления. При условии неразвитости этих институтов использование **с.о.** носит нераспространенный и эпизодический характер. В этом случае сам процесс **с.о.** не встречает одобрения граждан, местные референдумы, посвященные вопросам введения **с.о.**, либо игнорируются, либо гражданами выносится отрицательное реше-

ние по вынесенному на референдум вопросу о введении **с.о.** По мере развития основных институтов местного самоуправления наряду с ростом позитивной оценки процедур **с.о.** в общественном сознании возрастает роль средств **с.о.** в формировании доходов местных бюджетов.

В СССР осуществлялось **с.о.** населения сельских местностей и дачных поселков. Средства **с.о.** вносились по решению общего собрания (схода) граждан сельского населенного пункта или дачного поселка. Собрание определяло размер взноса с одного хозяйства, льготы для отдельных домохозяйств, сроки уплаты и мероприятия, на реализацию которых средства могли использоваться. Средства **с.о.** не включались в сельский бюджет, расходовались сверх него по утверждаемым сельсоветом сметам на цели, определенные общим собранием (сходом) граждан.

Примерами использования **с.о.** в международной практике является процесс **с.о.** в Швейцарии, а также церковные налоги в отдельных странах Европы. На многочисленных местных референдумах в Швейцарии жители муниципалитета решают вопросы местного значения, как правило, относительно благоустройства и порядка в муниципальном образовании, проведения праздничных мероприятий. Бюджет утверждается на местном референдуме или собрании граждан и формируется за счет средств **с.о.** Решение принимается простым большинством голосов и обязательно для исполнения всеми гражданами муниципального образования.

По своей сути к средствам **с.о.** близок церковный налог в Германии и Финляндии. Церковный налог (нем. Kirchensteuer) взимается религиозными общинами со своих членов и используется для финансирования расходов общины. Граждане Германии, не считающие себя членами религиозной общины, церковный налог не уплачивают. Все церковные общины Германии обладают правом взимания данного налога, однако евангелические свободные церкви финансируют свою работу посредством добровольных членских взносов (пожертвований), а мормоны и свидетели Иеговы вообще не пользуются данным правом. Основные церковные общины на собраниях членов общины утверждают основные направления расходования собранных средств.

С.о. — перспективный инструмент решения местных проблем, индикатор сопричастности граждан к той или иной местной общине и готовности помогать общине.

Литература

Волков В. Средства самообложения граждан: перспективы взимания в современных условиях // Бюджет. 2011. № 5. С. 43—47.

Филатова И.И. Налоговые отношения в гражданском обществе // Социально-экономические явление и процессы. 2011. № 12. С. 261—266.

Черкасова Ю.И. Средства самообложения граждан в доходах бюджетов сельских поселений // Вестн. Краснояр. гос. аграр. ун-та. 2013. № 12. С. 54—59.

Erwin Gatz Geschichte des kirchlichen Lebens. Band VI: Kirchenfinanzen. Herder, Freiburg 2000.

Н.Н. Башкирова,
кандидат экономических наук, доцент

СБОР
(DUTY)

См. также: *законодательство налоговое; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налогообложение; регулирование налоговое; реформа налоговая; система налоговая*

Сбор **(с.)** — обязательный, индивидуально возмездный взнос, уплачиваемый физическими и юридическими лицами государству (муниципальному образованию) в целях получения от уполномоченных органов или их должностных лиц определенных видов услуг и (или) юридически значимых действий (разрешений, лицензий, справок, права на пользование или обладание чем-либо и т.д.).

Исторически **с.** возникли вне связи с образованием государства и начали применяться на самой ранней стадии развития *налогообложения*. Первые **с.** носили случайный характер: назначались, когда события вызывали потребность совершить конкретный вид расхода, например построить крепостную стену, благоустроить территорию и т.д., и отменялись после того, как в них проходила надобность. Такие взносы сочетали в себе элементы как *налога*, так и **с.** От налога в

современном его понимании их отличали целевой характер и отсутствие периодичности в уплате, а также отсутствие эквивалентной индивидуальной выгоды плательщика. С появлением государственных структур наряду с подобного рода временными **с.** стали появляться **с**., носящие долговременный характер. В Древнем Риме, например, существовали такие виды **с.,** как сбор на золотой венок в качестве выражения цезарю верноподданнических чувств, на воздвижение статуй, на содержание тюрьмы для недоимщиков и на содержание речной стражи и т.д. В частности, сбор на золотой венок был обязателен для всех граждан Рима, поскольку выражать верноподданнические чувства представителю высшей власти полагалось каждому.

Важная фискальная роль в пополнении княжеской казны принадлежала **с**. и в Древней Руси. С IX по XII в. на ее территории взимались, в частности, такие **с.**, как гостиная пошлина — за право иметь склады. Уплата торговой пошлины давала право владельцу иметь рынки. Немаловажное значение **с**. в период расцвета Российской империи. В частности, в XIX в. предприниматели, занимающиеся торгово-промышленной деятельностью и не освобожденные от уплаты промыслового *налога*, ежегодно платили **с.** за получение купеческих (гильдейских) или промысловых свидетельств. Кроме права на торговлю или промысел, гильдейское свидетельство указывало на принадлежность данного лица к известному званию или сословию, с приобретением прав и преимуществ, присвоенных соответствующему купеческому званию. Промысловое свидетельство имело исключительно фискальное значение. Подобного рода **с.** существовали также и в странах Западной Европы. В этот же период во Франции с предпринимателей взимался патентный сбор, дававший право на торгово-промышленную деятельность. Ярким примером может служить **с.**, взимавшийся в Англии в XIX в. и называвшийся «налогом на охоту» (уплачивался за получение лицензии на право охоты).

В современной экономике разных стран существует большое число уплачиваемых предпринимателями и населением обязательных **с.** (платежей), которые могут носить различные названия, но при этом часть из них включена в *систему налоговую*, а другая часть не регулируется *законодательством налоговым*. Национальные системы обязательных платежей строятся на основе следующих трех вариантов. В одних экономиках система **с.** построена на преобладании платежей налогового характера и регулируется в основном нормами *законодательства налогового*. В других странах имеет место органичное совмещение платежей как налогового, так и неналогового характера. Третьи страны стремятся минимизировать налоговую составляющую системы **с.**, постепенно заменяя *регулирование налоговое* этих платежей на неналоговое.

Категория **с.** является сложной и недостаточно изученной. Существуют разные точки зрения в части целесообразности регулирования **с.** налоговым законодательством. По мнению некоторых ученых, отдельные виды **с.** по своему экономическому содержанию имеют неналоговый характер и поэтому не должны регулироваться налоговым законодательством. Будучи обязательными по форме, эти виды **с.** по существу представляют собой плату за определенную оказанную услугу и осуществляются на добровольной основе. В отличие от оплаты любой другой услуги данная услуга оказывается не юридическим или физическим лицом, а уполномоченным государственным или муниципальным органом или его должностным лицом. В этом случае сумма уплаченного **с.** соразмерна затратам на ее оказание и представляет собой плату за совершение в пользу плательщиков сбора определенных действий, например государственной регистрации прав на недвижимость, совершение нотариальных действий и т.д. К подобным видам **с.** можно отнести и уплату таможенных **с.**, поскольку их размер покрывает издержки государства в лице таможенных органов на оказание плательщику сбора соответствующих видов услуг.

Существуют некоторые виды **с.**, размер которых неэквивалентен стоимости оказываемой государством (муниципалитетом) услуги. В данном случае государство, используя свое право принуждения, устанавливает ставку **с.** в таком размере, который не только покрывает его расходы, но и обеспечивает значительный дополнительный доход. В этом случае **с.** выступает в качестве платежа за обладание плательщиком сбора определенным правом, в частности, на осуществление какого-либо вида деятельности, пользования объектами животного мира, лицензией и т.д. К их числу можно отнести, например, такие виды **с.**, как таможенная пошлина,

сбор за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.

По мнению других экономистов, все виды **с.** не должны регулироваться налоговым законодательством, поскольку они не отвечают признакам, присущим налогам, имеют различную с налогом правовую природу. Основные отличия налога и **с.** иллюстрирует рис.

Основные отличия налога и сбора

Существенно различается подход к установлению налога и **с.** Налог считается установленным, если определены все *элементы налога* и *плательщик налога*. При установлении **с.** его элементы определяются применительно к каждому конкретному виду **с.** В отличие от налога уплата **с.** означает получение плательщиком индивидуальной возмездности. Уплата налога предполагает известную регулярность, систематичность и периодичность, в то время как уплата **с.** носит разовый характер. Налог является абсолютно обязательным платежом, в то время как осуществление **с.** зависит от того, насколько сильно в этом нуждается плательщик. Государство имеет право изъятия налога без разрешения плательщика, на уплату **с.** требуется согласие плательщика. Налог и **с.** имеют различные последствия неуплаты: при неуплате налога — принудительное взыскание недоимки и применение санкций, при неуплате **с.** — отказ государственного органа от оказания необходимой плательщику услуги. Цель взыскания налога —

финансовое обеспечение деятельности государства (муниципалитета), уплата **с.** имеет иное предназначение — компенсация затрат государства (муниципалитета) по оказанию соответствующих услуг.

В российскую налоговую систему **с.** включены с первых лет ее становления. Согласно Налоговому кодексу РФ на них, как и на налоги, распространяется установленный порядок исчисления, уплаты, администрирования, ответственности за допущенные правонарушения и все другие условия функционирования. До 2014 г. **с.** был обозначен как обязательный взнос, взимаемый с организаций или 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). В 2014 г. в связи с принятием новой главы Кодекса «Торговый сбор» данное определение было дополнено фразой: «либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности». В данном случае российское налоговое законодательство отклоняется от общепринятого определения **с.** как платы за оказанные государством услуги. Между тем введенный торговый сбор является по существу налогом, поскольку он обладает всеми признаками налога: индивидуальная безвозмездность, регулярность, обязательность, законность, а также признаком цели — финансовое обеспечение деятельности государства.

Ситуация с установлением в РФ различных **с.** и отнесением их к разряду налоговых или неналоговых достаточно запутана. За время существования *системы налоговой* законодатель постоянно переносит некоторые из них из одной категории в другую. Так, в частности, было с различными платежами, взыскиваемыми с недропользователей при подписании лицензионных соглашений, а также в процессе добычи полезных ископаемых. Длительное время эти **с.** входили в налоговую систему, а затем переведены в разряд неналоговых платежей. Существовало несколько местных **с.**, таких как сбор за парковку автотранспортных средств, сбор за выдачу ордеров на квартиры, сбор за уборку территории, которые в ходе *реформы налоговой* были выведены из налоговой системы. В настоящее время в российскую налоговую систему включено всего три вида **с.**: государственная пошлина, сбор за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, а также введенный в 2014 г. торговый сбор. Некоторые экономисты усматривают в переводе большинства видов **с.** в разряд неналоговых платежей стремление государств скрыть реальную *нагрузку налоговую* на экономику. Подобные утверждения имеют под собой определенную почву.

Литература

Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. М.: Аспект-Пресс, 1995.

Вебер Адна Ф. Налоги. М.: Народная мысль, 1906.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: М., ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: В 2 т. М.: Юрайт, 2016. Т. 1.

Соколов А.А. Теория налогов, М.:ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003.

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

СБОРЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ
(SOCIAL INSURANCE CONTRIBUTIONS)

См. также: *база налоговая; бремя налоговое избыточное; единый налог; налог; налог социальный; налогообложение; объект налогообложения; обязанность налоговая; сбор; ставка налоговая*

Сборы на обязательное социальное страхование **(с.о.с.с.)** — обязательные платежи, уплачиваемые юридическими и физическими лицами в целях реализации обязательного социального страхования физических лиц, осуществляющих индивидуальную трудовую деятельность, а также вступающих в трудовые отношения с плательщиком сборов.

С.о.с.с. — источник средств для осуществления социального страхования населения страны. В процессе социального страхования осуществляется перераспределение присущих гражданам

социальных рисков как вероятностных событий в жизни общества, нарушающих устоявшиеся для граждан страны общественные связи и влекущих снижение их материального или социального положения. Финансовая форма изъятия **с.о.с.с.** позволяет сформировать необходимые денежные фонды адекватно вероятности наступления социальных рисков и величине денежных средств, требуемых для их покрытия.

Обязательный характер взимания **с.о.с.с.** позволяет перераспределять социальные риски как в пространстве — между всем населением страны, так и во времени — раскладывать возможный ущерб от наступления страхового социального случая в течение длительного промежутка времени, например, для осуществления индивидуального накопительного страхования пенсионного риска старости, раскладывая на весь период трудовой деятельности будущий материальный ущерб от потери заработка в связи с достижением пенсионного возраста и увольнением с работы.

В зависимости от выбранного подхода к формированию **с.о.с.с.** исторически сложились **три основные модели социальной защиты населения**, в основе которых заложены различные финансовые механизмы, сочетающие страховые и налоговые методы управления социальными рисками (рис. 1).

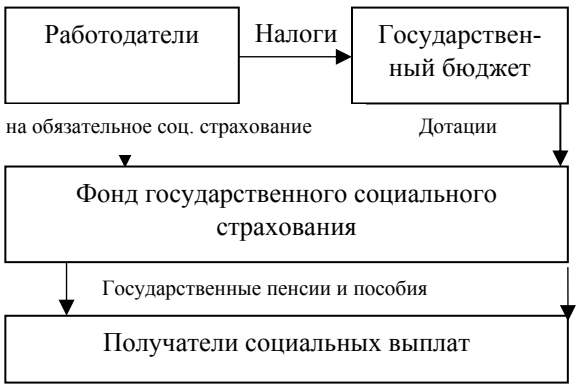
1. Исторически первой моделью социальной защиты населения стала страховая модель социального страхования Германии конца XIX в. (рис 1а). Она была создана в результате реформ, проводимых правительством О. фон Бисмарка (Otto von Bismarck). С 1889 г. в Германии (впервые в мире) было установлено обязательное социальное страхование по инвалидности и старости всех работающих граждан. Предприниматели, являющиеся работодателями, вместе с самими застрахованными лицами, в обязательном порядке уплачивали **с.о.с.с.** в страховые кассы, созданные по территориальному признаку. Обязательному социальному страхованию подлежало не все население страны, а только работающие лица, участвующие в формировании страховых касс. Работникам, в отношении которых **с.о.с.с.** уплачивались в размере менее установленной величины, пропорционально сокращался размер социальных выплат.

2. Модель государственного социального обеспечения (рис. 1б) сложилась в социалистических странах. В наибольшей степени она была развита в СССР в период 1930—1990-х. Для нее свойственно сочетание страховых и бюджетно-налоговых механизмов формирования доходов системы социального страхования. Большая часть доходов формировалась за счет дотаций из государственного бюджета, источником которых, в свою очередь, были налоги и отчисления от прибыли государственных предприятий. Источником меньшей части доходов являлись **с.о.с.с.** В данной модели слабо реализовывался принцип возвратности уплаченных обязательных платежей. Выплаты, как правило, назначались независимо от величины уплаченных за каждого наемного работника **с.о.с.с.**, в том числе лицам, никогда не уплачивавшим **с.о.с.с.** Основные принципы функционирования этой модели социальной защиты обозначил В.И. Ленин в резолюции VI (Пражской) Всероссийской конференции РСДРП 1912 г., отмечая, что финансовую нагрузку по социальному страхованию наемных работников полностью должны нести работодатели, так как они и так эксплуатируют труд наемных работников, поэтому трудящиеся должны быть освобождены от уплаты **с.о.с.с.** В соответствии с данным подходом советскими экономистами в 1920-х выдвигались предложения о введении так называемого страхования без взносов, предусматривающего установление социальных страховых выплат всем гражданам в одинаковом размере независимо от уплаты **с.о.с.с.**

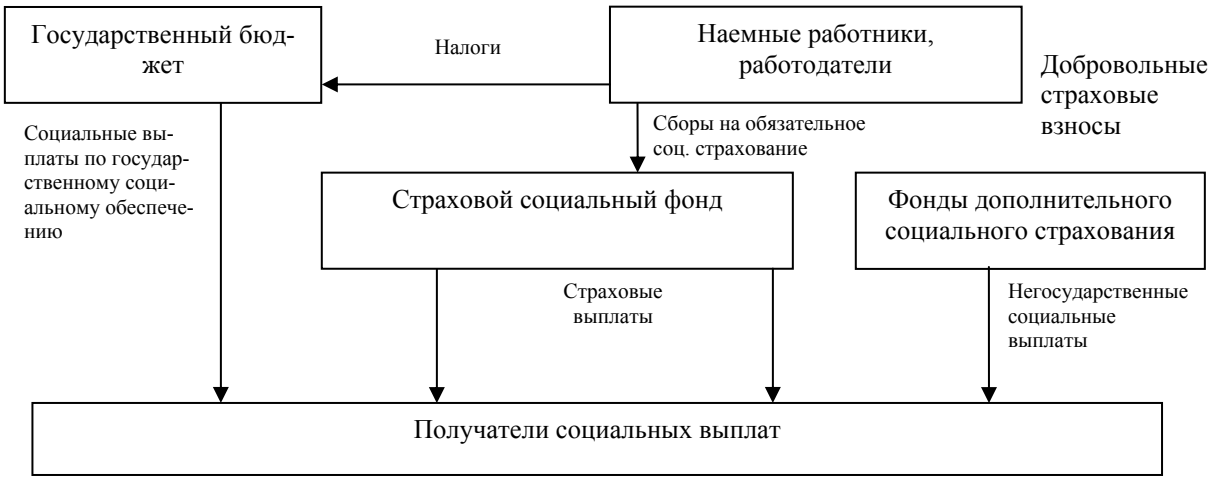
3. Модель социальной защиты смешанного типа (рис 1в) была впервые сформирована в Великобритании в результате социальных реформ, проводимых с 1944 г. под руководством У. Бевериджа (William Beveridge). Модель содержит три уровня, для каждого из которых предусмотрены собственные финансовые источники:

(1) базовый, гарантирующий предоставление социальных выплат в минимальном объеме для обеспечения выживания нуждающихся граждан за счет бюджетных поступлений, сформированных из налоговых источников;

а) Страховая модель Германии конца XIX в.



б) Модель государственного социального обеспечения



в) Модель социальной защиты смешанного типа

Рис. 1. **Основные модели социальной защиты населения**

(2) страховой, осуществляющий перераспределение социальных рисков работающих лиц через механизм социального страхования за счет **с.о.с.с.**;

(3) добровольный уровень, покрывающий социальные риски в индивидуальном порядке через механизм дополнительного социального страхования.

В модели социальной защиты смешанного типа органично сочетаются коллективные и индивидуальные подходы к формированию доходных источников социального страхования — лица, обладающие достаточными ресурсами, осуществляют индивидуальное покрытие своих социальных рисков за счет добровольных страховых взносов; социальные риски лиц, не имеющих достаточных ресурсов, покрывались государством на минимальном уровне за счет налоговых источников. Уплата **с.о.с.с.** является обязательным условием предоставления будущих страховых социальных выплат.

Дискуссионным является вопрос о том, насколько **с.о.с.с.** присущи свойства и характер налогов и можно ли рассматривать **с.о.с.с.** в качестве специфических налогов. Сторонники налогового характера **с.о.с.с.** относят их к группе *налогов косвенных* наряду с иными *сборами* и таможенными пошлинами. Они аргументируют свою точку зрения тем, что **с.о.с.с.**, как и налоги, носят обязательный характер; устанавливаются и регулируются государством; поступают в государственную бюджетную систему страны; в равной мере включаются плательщиками в себестоимость выпускаемой продукции.

Сторонники неналогового характера подчеркивают страховую природу **с.о.с.с.**, кардинально отличающуюся от налогового характера. Отмечаются следующие различия **с.о.с.с.** и налогов: (1) по экономической природе **с.о.с.с.** являются частью необходимого продукта, а налоги — частью прибавочного продукта; (2) **с.о.с.с.** носят компенсационный характер и являются отложенной частью оплаты труда в целях материального обеспечения работников при наступлении страховых случаев в отличие от налогов, носящих фискальный характер и преследующих, прежде всего, цели формирования государственных доходов; (3) **с.о.с.с.** персонифицированы и учитываются в отношении каждого застрахованного лица для оценки права получения будущих социальных выплат в отличие от налогов, уплаченные суммы которых не закрепляются за конкретным плательщиком; (4) **с.о.с.с.** имеют целевое назначение, тогда как налоги не закреплены за конкретными видами государственных расходов; (5) по очередности платежей **с.о.с.с.** первичны, а налоги вторичны.

Сторонники неналогового характера **с.о.с.с.** считают, что у плательщиков обязательных платежей выше мотивация уплачивать **с.о.с.с.**, чем налоги, так как размер социальных выплат из системы социального страхования для конкретного получателя обычно зависит от величины и своевременности уплаты им или его работодателем **с.о.с.с.**, в то время как объем и качество получаемых конкретным лицом общественных благ не зависят от выполнения им *обязанности налоговой*. Это обычное качество страховых отношений, в которых возникновение прав на страховые выплаты и их размер зависят от величины и своевременности уплаты страхователем страховых взносов. В частности, в отдельных случаях коммерческая страховая компания обладает правом отказать в страховой выплате в случае, если страховые взносы не были уплачены в полном соответствии с договором страхования. Поэтому страхователь и застрахованное лицо заинтересованы в полноте и своевременности уплаты страховых взносов по договору коммерческого страхования. Однако в сфере обязательного социального страхования указанный принцип зависимости получения прав на страховые выплаты от полноты и своевременности уплаты **с.о.с.с.** реализуется не в полной мере. В разных моделях социальной защиты населения используются различные подходы к порядку формирования **с.о.с.с.** и вытекающие из него права на социальные выплаты за счет **с.о.с.с.**

Плательщики **с.о.с.с.** — страхователи. К ним относятся физические и юридические лица, использующие труд наемных работников, а также сами наемные работники и индивидуально работающие граждане, уплачивающие **с.о.с.с.** в целях личного социального страхования. Разделение функций страхователя (субъекта, уплачивающего **с.о.с.с.**) и застрахованного лица (субъекта, чьи социальные риски подлежат страхованию) создает условия для возникновения противоречий в процессе обязательного социального страхования. Страхователь в лице работодателя, не получая материальной выгоды от процесса обязательного социального страхования, может рассматривать **с.о.с.с.** в качестве *бремени налогового избыточного*, от которого желательно уклониться. Наемный работник в качестве застрахованного лица является зависимым по отношению к своему работодателю, поэтому независимо от наличия у него мотивации осуществить уплату **с.о.с.с.** вовремя и в полном размере он не всегда способен обеспечить выполнение возложенной на страхователя обязанности.

Сложились различные теоретические взгляды в вопросе выбора лица, за которым следует закрепить функции страхователя, связанные с уплатой **с.о.с.с.** Часть исследователей, сторонников страховой модели социальной защиты населения, рассматривают в качестве плательщиков **с.о.с.с.** наемных работников — прямых получателей материальной выгоды в процессе социального страхования. Сторонники модели государственного социального обеспечения настаивают, что плательщиком **с.о.с.с.** должны быть только работодатели в отношении своих наемных работников. Во многих странах мира используется смешанный подход: часть общего тарифа **с.о.с.с.** уплачивают

работодатели, а часть — наемные работники. При этом ряд исследователей отмечают, что та часть **с.о.с.с.**, уплата которой возложена на работодателя, в конечном счете перекладывается им на своих наемных работников, так как работодатель, выполняя *обязанность налоговую* по уплате **с.о.с.с.**, недоплачивает свои наемным работникам заработную плату на сумму начисленных **с.о.с.с.**

Объектом обложения **с.о.с.с.** является оплата труда и иные виды доходов, полученные наемными работниками, а также физическими лицами, занимающимися индивидуальной трудовой деятельностью. Выбор в качестве объекта оплаты труда обусловлен адресным характером процесса социального страхования — изъятая в форме **с.о.с.с.** часть оплаты труда наемного работника будет возвращена ему же при реализации социальных рисков, но уже в форме социальных выплат.

Величина ставки **с.о.с.с.** существенно различается по странам мира как в совокупном размере, так и по величине тарифа для отдельных видов социального страхования и по пропорции распределения между работодателем и наемным работником. Дифференциация совокупной ставки **с.о.с.с.** по странам мира достигает от 15 до 60% объекта обложения **с.о.с.с.**

Несмотря на то что **с.о.с.с.** обладают многими *элементами налога*, такими как *база налоговая, объект налогообложения, ставка налоговая* и т.п., все же следует признать, что механизм формирования **с.о.с.с.**, заключающийся в перераспределении социальных рисков за счет резервирования в специальном денежном фонде части вновь созданной стоимости, по своей природе отличается от процесса налогообложения. Поэтому **с.о.с.с.** теоретически неверно включать в число налогов. Кроме того, **с.о.с.с.** непременно присущ адресный характер их расходования на покрытие конкретного социального риска. **Перечень основных социальных рисков, чаще всего страхуемых за счет с.о.с.с.**, приведен на рис. 2. Обычно **с.о.с.с.** уплачиваются отдельно по каждому виду социального страхования, охватывающему один или несколько схожих социальных рисков.

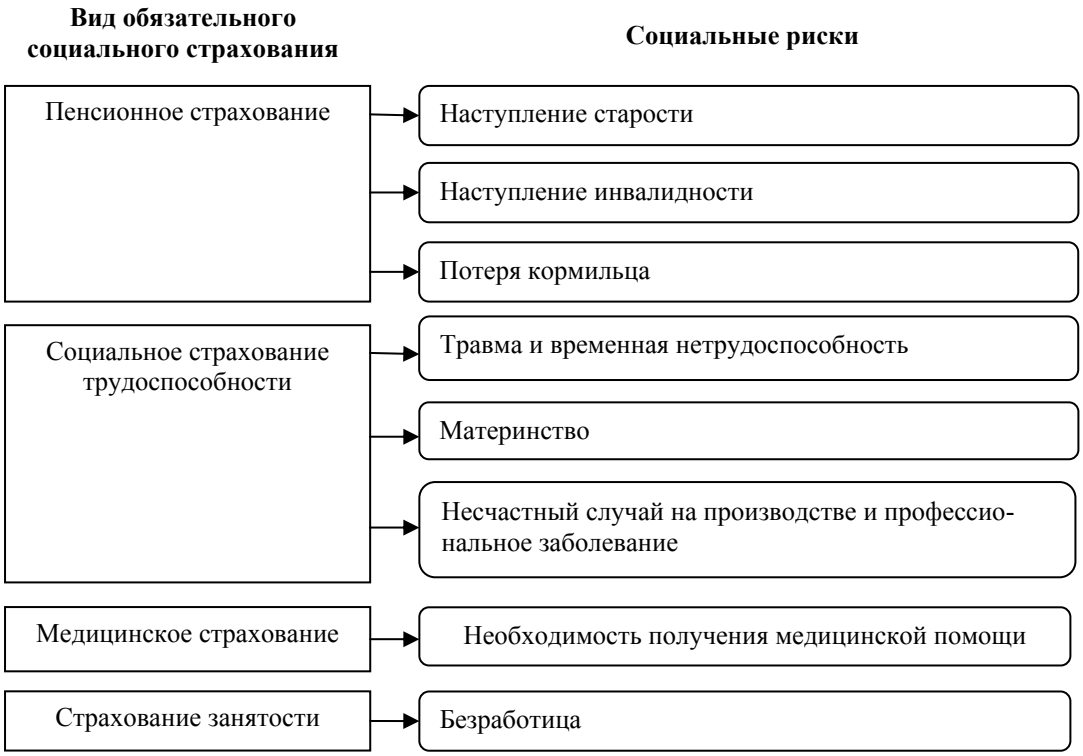


Рис. 2. **Перечень основных видов социального страхования и социальных рисков, страхуемых за счет сборов на обязательное социальное страхование**

Исследования экономической природы **с.о.с.с.** нашли отражение в практике их взимания. Более веское аргументирование своей позиции сторонниками налогового характера **с.о.с.с.** приводило к их замене на специальный налог (в России — *налог социальный*) и передаче функций по их *администрированию налоговому* — налоговым органам. Вместе с тем имел место и обратный процесс, когда возобладали взгляды на неналоговый характер **с.о.с.с.** и налоговые источники формирования доходов системы социального страхования были заменены на **с.о.с.с.** В настоящее время продолжаются научные дискуссии о правомерности отнесения **с.о.с.с.** к налогам.

В некоторых странах мира принято решение в целях оптимизации и унификации процесса налогообложения объединить **с.о.с.с.** по отдельным видам социального страхования в *единый налог*. На Украине с 2011 г. отдельные **с.о.с.с.** сведены в единый взнос на общеобязательное государственное социальное страхование.

Литература

Вигдорчик Н.А. Теория и практика социального страхования (Теоретические основы социального страхования). Пг.; М., 1925.

Роик В. Экономика, финансы и право социального страхования. Институты и страховые механизмы. М.: Альпина Паблишер, 2013.

Соловьев А.К. Финансовая система обязательного пенсионного страхования в России. М.: Финансы и статистика, 2003.

Федотов Д.Ю. Система внебюджетных социальных фондов. Иркутск: БГУЭП, 2014.

Campbell A.L., Morgan K.J. Financing the welfare state: elite politics and the decline of the social insurance model in America // Studies in American Political Development. 2005. № 2. P. 173—195.

Д.Ю. Федотов,
доктор экономических наук, доцент

СИСТЕМА НАЛОГОВАЯ
(TAX SYSTEM)

См. также: *администрирование налоговое; база налоговая; доходы бюджета налоговые; законодательство налоговое; налогообложение; обязательство налоговое; реформа налоговая; элементы налога*

Система налоговая (**с.н.**) — совокупность правил и процедур, обеспечивающих определение *обязательств налоговых* и поступление налогов (сборов) в бюджет, а также порядок и процедуры принуждения к этому.

Использование термина «налоговая система» (tax system) в его современном звучании в значительной степени связано с заглавием вышедшей в 1969 г. книги «Фискальные системы» Р. Масгрейва (Richard Abel Musgrave), в которой описывалось, как фискальные институты и их функции меняются в соответствии с изменением среды, а также какие их характеристики остаются неизменными.

Исходя из предпосылок, изложенных Р. Масгрейвом, и положений институциональной теории считается, что **с.н.** включает в себя:

(1) порядок определения *обязательства налогового* (tax liability rules, что должно быть уплачено) включает в себя определение элементов *налога*, в первую очередь *базу налоговую* и *налоговую ставку* (tax bases and rates);

(2) порядок уплаты налога (remittance rules), который определяет, когда и куда налог должен быть перечислен;

(3) правила принуждения к уплате налога и порядок их применения (enforcement rules). Это процедуры, обеспечивающие соблюдение законодательства, включая требования к отчетности (information-reporting requirements) и последствия несоблюдения законодательства или его несвоевременного исполнения, в том числе штрафы.

Следует отметить, что в зарубежной литературе не уделяется большого внимания толкованию термина **с.н.** и данное словосочетание употребляется к любой совокупности правил и процедур в сфере *налогообложения*.

В российской литературе также отсутствует однозначное определение **с.н.**, однако по несколько другим причинам. Во-первых, активное изучение **с.н.,** как и собственно налогов, в РФ началось только в начале 1990-х. Во-вторых, **с.н.** является частью финансовой системы, понятие и состав которой в финансовой литературе до сих пор относятся к числу дискуссионных вопросов. В различных трактовках российских ав-

торов **с.н.** определяется различным сочетанием следующих элементов:

(1) совокупностью видов налогов и ставок налоговых;
(2) государственных органов, управляющих налогообложением;
(3) сводом законов, регулирующих порядок и правила налогообложения (налоговое законодательство);
(4) совокупностью существенных условий налогообложения (принципы *законодательства налогового*, принципы *политики налоговой*, порядок распределения налогов по бюджетам, формы и методы налогового контроля).

Сложность определения **с.н.** связана также и с использованием двух связанных терминов — «система налогов» и «система налогообложения».

Термин «система налогов» или «система налогов и сборов», как правило, применяется для обозначения совокупности налогов и сборов, действующих на территории страны. С точки зрения классического системного подхода такое обозначение не совсем корректно, так как отдельные налоги и сборы не являются подсистемами, обладающими собственными функциями и целями. Учитывая принципы системного подхода и институциональной теории, систему налогов можно трактовать как подсистему **с.н.** — совокупность правил и процедур, устанавливающих порядок определения *обязательства налогового* и порядок уплаты налогов и сборов (как должна быть определена сумма налога, куда и в какой срок налог должен быть перечислен).

Система налогообложения с институциональных позиций представляет собой подсистему **с.н.** — набор правил и процедур, обеспечивающих поступление в бюджет обязательств, рассчитанных в соответствии с правилами, установленными системой налогов, а также порядок и процедуры принуждения к этому (каким образом осуществляется исполнение налоговых обязательств и что происходит при их неисполнении). Пример таких правил и процедур — порядок представления отчетности, документов и сведений, связанных с исчислением и уплатой налогов, процедуры взыскания, зачета и возврата налога, порядок налогового контроля и привлечения к ответственности.

С.н., будучи частью финансовой и правовой системы государства, представляет собой управляемую систему, которая имеет определенную цель. Цель **с.н.** можно определить как получение необходимого уровня *доходов бюджета налоговых* в рамках установленного *законодательства налогового*. Процесс получения доходов не должен входить в противоречие с устойчивым и динамичным развитием общественной системы. Основной функцией **с.н.** как составной части финансовой системы является движение денежных средств от *плательщиков налогов и сборов* к государству, так как налоги — основная форма доходов государства. Система налогов и сборов задает форму движения денежных средств. Система налогообложения устанавливает порядок этого движения и обеспечивает соблюдение установленного порядка, в том числе путем принуждения. Если **с.н.** недостаточно полно отвечает поставленным перед ней целям, то необходима ее трансформация. Средством проведения такой трансформации является *реформа налоговая*.

Система налогов и сборов, действующая на территории страны, описывается обычно через следующие компоненты:

(1) структуру системы налогов и сборов, которая определяет, какие налоги и сборы применяются на территории страны и каково соотношение доходов от различных налогов и сборов в бюджете страны;
(2) построение налогов, которое включает в себя *элементы налога*: *объект налогообложения*, *базу налоговую, ставку налоговую, льготы налоговые* и т.д.

Для характеристики *структуры налогов*, во-первых, рассматривается соотношение между налогами на доход (прямыми налогами) и налогами на потребление (косвенными); во-вторых, в группе налогов на потребление анализируется соотношение между налогами на внутреннее потребление и налогами на внешнеэкономическую деятельность. При сравнительном анализе налогов на доход и налогов на потребление в качестве основных критериев рассматривается их соответствие принципам эффективности и справедливости.

Характеристика системы налогообложения связана с изучением:

(1) государственных органов *управления налогообложением* (их состав, взаимодействие, строение, функции, регулирование деятельности, издержки и результаты деятельности);
(2) плательщиков налогов и сборов и их деятельности по соблюдению налогового за-

конодательства (изменение количества плательщиков, состав и структура плательщиков, издержки плательщиков на налоговое согласование), а также причин, масштабов и последствий несоблюдения законодательства — *уклонения от уплаты налогов*.

В рамках изучения системы налогообложения ставятся вопросы, что влияет на эффективность сбора налогов и какие инструменты обеспечивают максимальный сбор налогов, а также какие инструменты нужно использовать для улучшения соблюдения налогового законодательства.

В современных исследованиях **с.н.** выделяются три подхода к ее изучению — **экономический, административный, политэкономический.**

Традиционные экономические исследования сосредоточены на разработке **с.н.**, позволяющей финансировать «необходимый» уровень государственных расходов наиболее эффективным и справедливым способом. В целом экономический подход посвящен поиску компромисса между эффективностью и справедливостью, а в прикладной литературе рассматривается взаимосвязь уровня развития и структуры экономики с уровнем и структурой *доходов бюджета налоговых*. Однако этот подход не может объяснить, почему структура налогов различна в государствах с одинаковым развитием экономики. Более того, экономический подход абстрагируется от политических и институциональных процессов, которые определяют *политику налоговую* государства и обеспечивают ее реализацию.

В рамках административного подхода изучается роль институциональных факторов в повышении результативности и эффективности **с.н.** Исследуются издержки администрирования различных видов налогов и издержки плательщиков налогов на соблюдение налогового законодательства (издержки налогового согласования). Оценивается степень предсказуемости, прозрачности и справедливости **с.н.** Проблемы в *администрировании налоговом* считаются основным препятствием в увеличении *доходов бюджета налоговых* и в особенности доходов от *налогов прямых*. Рекомендации по совершенствованию **с.н.** в рамках административного подхода сводятся к упрощению налоговых ставок и налогового законодательства, освобождению налоговых органов от политического давления, построению **с.н.** с учетом реальных возможностей налогового администрирования.

В рамках политэкономического подхода исследуется взаимосвязь **с.н.** и развития государства. В частности, проведение исторического и сравнительного анализа в рамках политэкономического подхода способствует пониманию причин различия в налоговом потенциале разных стран и его изменению.

В литературе рассматриваются также различные **принципы построения с.н.** Кроме классических канонов А. Смита (справедливость, определенность, удобство и экономичность), относящихся как к построению конкретного налога, так и всей **с.н.**, в качестве принципов построения с.н. предлагаются: эффективность, нейтральность, прозрачность, простота, гибкость, подотчетность, стабильность и др.

Следует признать, что наука и поныне не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, а постоянные *реформы налоговые* практически во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе совершенствования **с.н.**

Даже в странах, экономические достижения которых являются ориентиром для остального мира, **с.н.** подвергается жесткой критике. Например, М. Алле (Maurice Allais, лауреат Нобелевской премии за исследования в сфере налогообложения), анализируя **с.н.** стран ЕС, выявляет их экономическую нерациональность, чрезмерность, высокую стоимость функционирования и неэффективность, характеризует их как дискриминационные, несправедливые и грабительские.

Таким образом, человечество до сих пор не придумало совершенной **н.с.,** однако есть видение того, какой должна быть **«хорошая с.н.»** (a good tax system). Рассмотрим характеристики «хорошей **с.н.»,** так как их сформулировал Нобелевский лауреат сэр Дж. Мирлис (Sir James Mirrlees), и сравним с характеристиками современной **с.н.** Российской Федерации (см. табл.).

Данные, представленные в таблице, показывают, что современная **с.н.** РФ соответствует характеристике «хорошая налоговая система» лишь частично. Самые существенные отличия наблюдаются в сфере налогообложения доходов физических лиц и налогообложения, связанного с загрязнением окружающей среды, т.е. в тех направлениях, которые позволяют влиять на соблюдение социальной справедливости и сохранение окружающей среды. Однако это проблема не **с.н.**, а власти, расставляющей приоритеты не только **с.н.**, но и государственного регулирования в целом.

Сравнение «хорошей» налоговой системы и современной налоговой системы РФ

«Хорошая» налоговая система	*Современная налоговая системы РФ*
Прямые налоги	
Налоги на индивидуальный доход	
Прогрессивная шкала ставок налога на доходы физических лиц	Отсутствие прогрессии в шкале ставок налога на доходы физических лиц (НДФЛ)
Единый интегрированный вычет для социальной поддержки лиц с низким доходом и нуждающихся в социальной поддержке	Несколько вычетов, не позволяющих улучшить материальное положение лиц, нуждающихся в социальной поддержке
Шкала ставок налога, не искажающая выбор налогоплательщика	Ставки НДФЛ не оказывают влияния на занятость и другие аспекты выбора налогоплательщика
Налоги на бизнес	
Единая ставка налога на прибыль для всех видов деятельности, не искажающая выбор налогоплательщика	Ставка налога на прибыль может быть снижена для отдельных видов деятельности законодательством субъектов Федерации
Освобождение от налогообложения прибыли от инвестиций, не превышающей обычный уровень	Освобождение от налога инвестиционных доходов отсутствует, существует возможность ускоренного списания расходов на приобретение основных средств
Одинаковый режим налогообложения доходов от работы по найму, самозанятости и мелкого бизнеса	Различные режимы налогообложения, более льготный режим налогообложения для самозанятых и мелкого бизнеса
Земельный налог, которым должны облагаться земли, используемые в коммерческих целях или сельском хозяйстве	Земельный налог для всех собственников земли
Налогообложение сбережений и собственности	
Освобождение от налога дохода от сбережений, не превышающего обычный уровень	Освобождение от налога доходов от банковских вкладов, не превышающих определенного уровня, связанного со ставкой рефинансирования
Дополнительные освобождения для пенсионных сбережений	Дополнительные освобождения для части пенсионных сбережений
Стандартная шкала налоговых ставок применяется к доходам от любых источников, не превышающим обычный уровень дохода	Стандартная шкала налоговых ставок применяется к доходам от любых источников, не превышающим обычный уровень дохода
Пониженное налогообложение дохода от акций, учитывающего уплаченный налог на доходы корпораций	Пониженная ставка налога на дивиденды и реинвестированные доходы от участия
Налог на наследство	Налог на наследство отсутствует
Косвенные налоги	
НДС	
Унифицированный НДС с единой ставкой налога	Наличие пониженных ставок, нулевой ставки
Незначительное число целевых освобождений, обоснованных соображениями экономической эффективности	Значительное число различных освобождений, экономический эффект которых не очевиден
Налогообложение финансовых услуг и сферы ЖКХ	Финансовые услуги и ЖКХ в основном освобождены от налогообложения
Освобождение от налогообложения передачи имущества и ценных бумаг	Операции с ценными бумагами освобождаются от НДС, освобождаются некоторые операции по передаче имущества
Акцизы	
Дополнительные налоги на табак и алкоголь	Дополнительные налоги на табак и алкоголь
Налоги на загрязнение окружающей среды	
Налоги на выбросы, существенно воздействующие на загрязнителей и стимулирующие снижение загрязнения окружающей среды	Низкие платежи за выбросы, не стимулирующие снижения загрязнения окружающей среды
Целевые налоги, стимулирующие снижение транспортной загрузки и загрязнения атмосферы	Транспортный налог не стимулирует снижения использования транспорта и применения более экологичных видов транспортных средств и топлива

Литература
Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / Под ред. И.А. Егорова. М.: ТЕИС, 2001.
Mirrlees J., Adam S. Tax by design: The Mirrlees review. Oxford.: Oxford University Press, 2010.
Musgrave R.A. Fiscal systems. New Haven: Yale University Press, 1969.
Slemrod J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems // Journal of Economic Perspectives. Vol. 4. № 1. 1990. P. 157—178.
Di John J. The political economy of taxation and tax reform in developing countries. — Research Paper // UNU-WIDER, United Nations University (UNU), 2006. №. 2006/74.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

СКИДКА НАЛОГОВАЯ
(TAX ALLOWANCE)

См. также: *база налоговая*; *вычет налоговый; кредит налоговый; льгота налоговая*; *льгота налоговая инвестиционная*

Скидка налоговая **(ск.н.)** — вид *льготы налоговой*, которая дает право на уменьшение *базы налоговой* на полную или частичную сумму затрат определенного вида, понесенных *плательщиком налога,* и фактически представляющая разновидность *вычета налогового.*

Ск.н. используется в *политике налоговой* для достижения экономических и социальных целей. В мировой практике основными направлениями стимулирования за счет **ск.н** являются: обеспечение эффективной занятости и самозанятости населения; обеспечение доступности социально значимых товаров; поддержка трудовой и социальной реабилитации отдельных групп населения; стимулирование благотворительности; развитие и функционирование социальной инфраструктуры; повышение образовательного уровня населения; поддержка молодых семей и семей с детьми; охрана окружающей среды; энергосбережение.

Для определения суммы **ск.н.** применяются **два метода расчета — объемный и приростной** (см. рис.).

Объемная **ск.н.** предоставляет льготу пропорционально размерам затрат. Приростная **ск.н.** определяется исходя из достигнутого компанией увеличения квалифицированных затрат по сравнению с уровнем базового года или среднего за какой-то период.

В зависимости от размера ставки **ск.н.** может быть: частичной — от 0 до 100%, полной — 100% и дополнительной — более 100%.

Среди критериев, соблюдение которых дает право претендовать на получение налоговой скидки, используется целевая направленность расходов или (реже) установление порогового значения эффективности осуществленных *плательщиком налога* расходов.

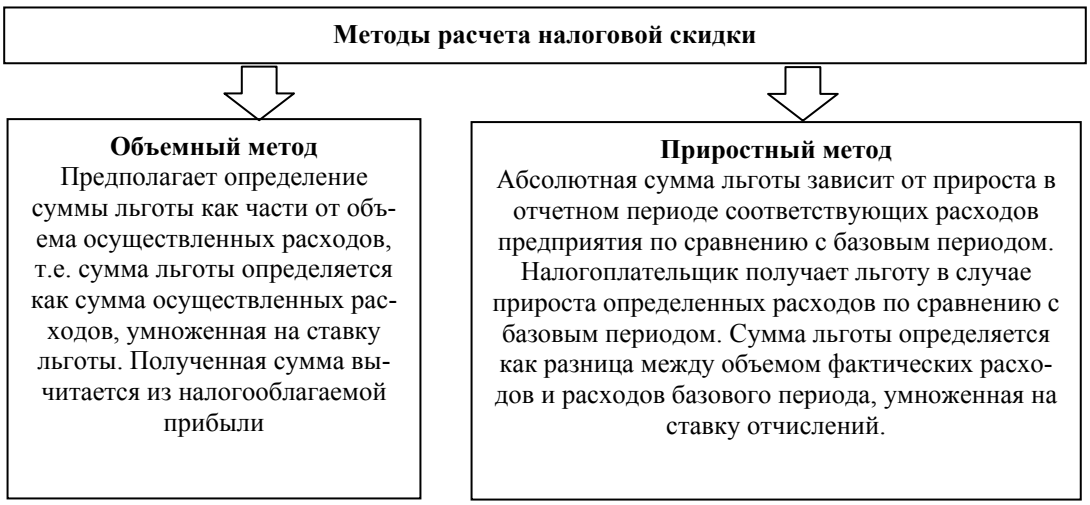
Наиболее распространены **ск.н.** при взимании следующих налогов:

(1) *налога на прибыль* (скидки на капиталовложения различных направлений, признанных приоритетными);
(2) *налога подоходного индивидуального* (скидка для социально незащищенных категорий плательщиков: пожилых, одиноких, семейных, имеющих малолетних детей и т.д.);
(3) *налога экологического.*

В налоге на прибыль **ск.н.** чаще всего применяется для стимулирования исследований и разработок. При этом наиболее распространена **инвестиционная ск.н.**, представляющая собой право плательщика налога уменьшить сумму подлежащего уплате налога на часть стоимости новых инвестиций в приоритетные направления инвестирования.

С точки зрения теории одним из обязательных условий предоставления инвестиционной **ск.н.** также должно быть полное использование амортизационных отчислений на инвестиционные цели. При таком ограничении плательщик налога: (1) стремится реинвестировать суммы амортизации, (2) заинтересован в дополнительном вложении средств. Вместе с тем проконтролировать выполнение данного условия достаточно сложно, поэтому на практике оно применяется редко.

Размер объемной **ск.н.** при одной и той же величине соответствующих квалифицированных затрат определяется ставкой **ск.н.** Чем выше ставка, тем большая часть инвестиционных расходов компенсируется государством плательщику налога, т.е. тем больше затрат и рисков берет на себя государство. В ЕС размер ставки объемной инвестиционной **ск.н.** колеблется в диапазоне от 5% (Франция) до 225% (Великобритания).



Методы расчета налоговой скидки

Приростная **ск.н.** применяется значительно меньшим количеством стран. Назначение этой **ск.н.** — стимулирование ускорения темпов привлечения инвестиций, причем если инвестиции, пусть даже значительные по объему, не растут — основания для применения **ск.н.** отсутствуют. Диапазон изменения ставок приростной **ск.н.** — от 14% (США) до 100% (Словакия и Турция).

Целевая направленность и сфокусированность **ск.н.** обеспечиваются установлением достаточно узкого перечня квалифицированных затрат, причем в течение последних десятилетий наблюдается тенденция локализации этих перечней на тех направлениях инвестирования, которые признаны государством приоритетными. Примером такой локализации может быть переход от стимулирования инвестиций вообще к инвестициям в исследования и разработки (R&D) и от них — к стимулированию исследований и разработок, направленных на создание новой продукции или разработку новых технологических процессов.

Другим ограничением в применении **ск.н.** может быть лимитирование размера льготы как по абсолютной величине (Австралия, Франция, Италия), так и в процентах от суммы налога (Япония, Канада, Тайвань) или от базисных затрат (США). Установление такого ограничения, с одной стороны, страхует государство от чрезмерных потерь, а с другой — подталкивает плательщика налога к первоочередному наращиванию тех квалифицированных затрат, которые дают наибольший эффект. В США используется следующий подход: компания не может удваивать затраты на исследование и разработки в течение года и средняя наукоемкость (отношение затрат на R&D к стоимости продаж) не может превышать 16%. Эти ограничения имеют две причины: не допустить резких колебаний в суммах налоговых платежей частного сектора и исключить возможность манипуляции с корпоративной отчетностью для получения неоправданно высоких льгот.

Частичная инвестиционная ск.н. позволяет уменьшить налоговую базу на часть расходов на реализацию исследований и разработок. Она была распространена во 2-й пол. XX в. и, как правило, применялась в тех странах, где источником финансирования подобных проектов является прибыль после налогообложения. В условиях глобальной тенденции расширения объемов налоговой поддержки инновационной деятельности этот инструмент потерял популярность из-за незначительного эффекта. Данную **ск.н.** применяют до сих пор в Бельгии (13,5 и 20,5), Польше (9,5%), Канаде (20%), Дании (25%) и некоторых других странах.

Полная инвестиционная ск.н. позволяет списывать на расходы 100% стоимости исследований и разработок. Ряд стран относят расходы на инновации к так называемым расходам на получение дохода (revenue expenditures) и автоматически исключают их из *базы налоговой* по *налогу*

на прибыль. Этот вид **ск.н.** используют в Словакии и Турции.

Дополнительная инвестиционная ск.н. имеет четко выраженный стимулирующий характер и является достаточно распространенной как в развитых странах, так и в странах с развивающейся экономикой. Этот вид льготы применяется в Великобритании, Бразилии, Венгрии, Китае, Нидерландах, Чехии.

В рамках *налога подоходного индивидуального* объемная **ск.н.** является распространенным стимулом развития человеческого капитала в образовательной сфере за счет снижения *базы налоговой* на сумму расходов на обучение. В большинстве случаев **ск.н.** частично или полностью покрывает расходы *плательщика налога* на обучение, если оно является необходимым для повышения образовательного уровня и связано с его трудовой деятельностью. В некоторых странах родители могут получить **ск.н.** за ребенка, который обучается на дневной форме обучения в высшем учебном заведении.

Также распространенная сфера применения **ск.н.** — уменьшение ставки процента по ипотечным кредитам (льгота применяется к лицам, получившим ипотечный кредит на приобретение недвижимости, а механизм ее действия направлен на компенсацию части процентов, уплаченных по ипотечного кредиту).

В рамках *налога экологического* использование **ск.н.** предусматривает уменьшение налоговой базы за счет исключения из нее суммы фактически понесенных плательщиком природоохранных расходов. **Ск.н.** в виде снижения налоговой базы по налогу за выбросы в окружающую среду вредных веществ применяется: для собственников домов, которые соответствуют установленным экологическим стандартам; для предприятий, которые инвестируют средства в строительство «зеленых домов»; для владельцев транспортных средств с меньшими объемами выбросов загрязняющих веществ в атмосферу.

Кроме описанных наиболее распространенных вариантов применения **ск.н.** в мировой практике налогообложения, эта льгота также используется для: (1) обеспечения эффективной занятости и самозанятости населения (Венгрия); (2) обеспечения доступности социально значимых товаров (Испания); (3) поддержки трудовой и социальной реабилитации отдельных групп населения (Италия, Польша, Испания, Словения, Франция); (4) поддержки благотворительности (Исландия); (5) инвестирования в социальную инфраструктуру (Индия, Малайзия); (6) поддержки молодых семей и семей с детьми (Болгария, Нидерданды, Австрия, Бельгия); (7) стимулирования энергосбережения (Бельгия, Нидерланды, Чехия).

Литература

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Іванов Ю.Б., Тищенко О.М. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні: Монографія. Х.: ІНЖЕК, 2012.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Vermeend W.A.F.G., Ploeg R., van der Timmer J.W. Taxes and the economy: a survey of the impact of taxes on growth, employment, investment, consumption and the environment. Cheltenham Edward Elgar 2008.

А.Е. Найденко,
кандидат экономических наук, доцент

СОГЛАШЕНИЕ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ
(PRODUCTION SHARING AGREEMENT)

См. также: *налог; налог на прибыль; налогообложение; режим налоговый специальный; элементы налога*

Соглашение о разделе продукции **(с.р.п.)** — разновидность договора инвесторов (субъектов предпринимательской деятельности, как правило, иностранных добывающих компаний) с принимающими странами, в котором определяются все необходимые условия рационального и эффективного использования определенного участка недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между участниками соглашения.

Наиболее распространенными формами взаимоотношений государства и частного бизнеса в области освоения природных ресурсов являются лицензии как форма административного права, а также концессии и **с.р.п.** как формы гражданского права. При режиме лицензий и концессий

государство получает доходы в денежном виде через налоги. При режиме **с.р.п.** доходы поступают в форме продукции (полезного ископаемого, например нефти). Это представляет определенные преимущества в случае, если валюта государства не является свободно конвертируемой. Поэтому развивающиеся страны предпочитают **с.р.п.**, тогда как концессии и лицензии наиболее распространены в государствах с развитой экономико-правовой системой.

Все действующие в настоящее время в мировой нефтедобывающей промышленности соглашения иностранных нефтяных фирм с принимающими странами можно разделить на две основные категории — концессии и контракты (подрядные соглашения). Принципиальное различие между ними заключается в том, что в случае концессии принимающее государство (собственник недр) уступает право собственности на них концессионеру (физическому или юридическому лицу), а при подрядном соглашении (контракте) оставляет эти права за собой. Различают концессии традиционного типа и модернизированные, причем последние можно подразделить на концессии с обычным и с прогрессивным налогообложением. Контракты, в свою очередь, делятся на соглашения о разделе продукции и на контракты на предоставление услуг (в том числе с риском и без риска).

Главное отличие **с.р.п.** от договора концессии состоит в том, что только часть добытого сырья становится собственностью компании-инвестора. Остальная направляется государству в счет оплаты за пользование природными ресурсами. Весь риск поисково-разведочных работ несет компания, поскольку ее затраты окупятся лишь в случае обнаружения коммерчески рентабельных запасов. Участки, где они не найдены, возвращаются государству. Как правило, инвестор освобождается от уплаты большинства налогов на весь срок действия **с.р.п.**: предполагается, что они входят в долю извлеченных углеводородов, причитающуюся государству. Обычно государство участвует в управлении деятельностью по **с.р.п.** через создание государственной нефтяной компанией совместного предприятия с компанией-инвестором.

В **с.р.п.** *элементы налога* могут включать роялти, долю прибыльной нефти и *налог на прибыль*. Этих трех основных элементов обычно достаточно для налоговых целей государства.

Практически во всех нефтедобывающих странах принята одна система доступа к недрам — лицензионная либо договорная. Для лидеров мирового нефтяного рынка преобладает гражданско-правовой подход к отношениям недропользования, базирующийся на договорах концессий или **с.р.п.** Первое **с.р.п.** в области нефтяной промышленности было заключено Индонезией в 1966 г. Сейчас по этой системе в мире добывается около 40% нефти и около 50% газа. Характеристики условий функционирования **с.р.п.** приведены в табл.

Выделяются следующие разновидности **с.р.п.:**

(1) раздел добычи после вычета (компенсации) издержек иностранной компании, так называемый трехступенчатый раздел продукции (встречается наиболее часто);

(2) прямой раздел добычи, когда она делится непосредственно на долю принимающей стороны и долю иностранной компании, т.е. минуя стадию выделения «компенсационной» нефти. При этом раздел продукции может быть: (а) двухступенчатым (Перу), когда принимающая страна устанавливает более благоприятные для компании пропорции раздела, но вводит налог на долю выделенной иностранной компании нефти; (б) одноступенчатым (Ливия), когда принимающая страна сразу устанавливает повышенные в свою пользу пропорции раздела, но освобождает иностранную компанию от уплаты налога.

В России создана уникальная и противоречивая система отношений недропользования как объединение лицензионной системы с договорной. Лицензионная основана на административном праве в соответствии с Законом о недрах, а договорная — на гражданском в соответствии с Законом «О соглашениях о разделе продукции».

В России **с.р.п.** является *режимом налоговым специальным*. В рамках **с.р.п.** разрабатываются три проекта, которые не регулируются Законом «О соглашениях о разделе продукции», поскольку **с.р.п.** по этим проектам были заключены отдельно на правительственно-областном уровне.

Характеристика условий функционирования соглашений о разделе продукции

Элемент	*Описание*
Представитель принимающей страны	Правительство в лице своей государственной нефтяной компании
Форма непосредственного участия принимающей страны	Создание государственной нефтяной компанией совместного с иностранной компанией предприятия
Риски поисково-разведочных работ	Возлагаются на компанию-подрядчика, в которой затраты на эти работы не возмещаются, если в оговоренные в соглашении сроки коммерческие запасы не будут обнаружены
Обязанности инвестора	Полностью финансирует поисково-разведочные работы, обустройство и эксплуатацию открытых месторождений
«Компенсационное» полезное ископаемое	В случае обнаружения коммерческих запасов инвестору компенсируются его затраты на поисково-разведочные работы, обустройство и эксплуатацию частью добычи с этого месторождения, так называемой «компенсационного» полезного ископаемого. Доля «компенсационной» нефти в добыче оговаривается в соглашении о разделе продукции. В первых индонезийских соглашениях максимальная доля «компенсационной» нефти в добыче не должна была превышать 40%. В настоящее время в большинстве стран, применяющих соглашения, эта доля обычно колеблется в пределах 20—50%, хотя в некоторых из них (Малайзия) может быть и менее 20%, а в других (Филиппины) — более 50%. При этом доля «компенсационной» нефти, как правило, выше в районах с более сложными природными условиями и может быть поставлена в зависимость от уровня добычи
«Распределяемое» полезное ископаемое	Оставшаяся часть продукции (так называемая «распределяемая» нефть) подлежит разделу между компанией-подрядчиком и государством — собственником недр. Раздел производится в индивидуальных пропорциях в каждой стране. В некоторых странах они меняются в зависимости от местоположения месторождения (Египет, Кот-д'Ивуар), плотности нефти (Перу), уровня рентабельности инофирмы до вычета налогов (Экваториальная Гвинея, Либерия). В большинстве нефтедобывающих стран (Ангола, Бангладеш, Индия, Индонезия и др.) пропорции раздела изменяются с ростом добычи
Объект налогообложения	Принадлежащая иностранной компании доля «распределяемой» нефти. Поэтому государство имеет возможность регулировать рентабельность операций компании при разных пропорциях раздела добычи введением различных ставок налога

Это, в частности, Харьягинское нефтяное месторождение (оператор Total), «Сахалин-1» (оператор Exxon Mobil), «Сахалин-2» (оператор Sakhalin Energy).

За весь период реализации этих **с.р.п.** добыто почти 132 млн т нефти с конденсатом, 113 млрд кубометров газа, произведено около 59 млн т сжиженного газа. Объем экспорта углеводородов в стоимостном выражении составил 18,5 млрд долл. Совокупные затраты с начала работ составили 65 млрд долл. Все затраты, подлежащие возмещению (58 млрд долл.), компенсированы государством углеводородами в полном объеме. Доход государства за весь срок действия проектов составил почти 33 млрд долл. Из них более 20 млрд поступило в федеральный бюджет, 13 млрд — в региональные.

Литература

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Джонстон Д. Международный нефтяной бизнес. Налоговые системы и соглашения о разделе продукции. М.: Олимп-Бизнес, 2000.

Herger N., Kotsogiannis C., McCorriston S. Corporate Taxes and Alternative Modes of FDI. CESifo Group, Institute for Economic Research at the University of Munich, University of Exeter, England, 2008. P. 563—587.

Е.А. Ермакова,
доктор экономических наук, профессор

СПОСОБ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА
(METHODS OF TAX COLLECTION)

См. также: *законодательство налоговое; объект налогообложения; обязанность налоговая*; *налог; налог косвенный; принципы налогообложения; принцип эффективности; сроки уплаты налогов; уклонение от уплаты налога; формы и способы взимания налога; элементы налога*

Способ взимания налога **(с.в.н.)** — метод, посредством использования которого осуществляется изъятие *налогов* в бюджет.

В зависимости от соотношения момента уплаты налога с моментом получения (извлечения) дохода или осуществления расхода выделяют следующие **с.в.н.**: (1) метод кадастровый (не связан с моментом получения дохода); (2) метод удержания — изъятие налога у источника (до или в момент получения дохода); (3) метод начисления — взимание налога по декларации (после получения дохода); (4) в момент расходования доходов; (5) в процессе потребления или использования имущества.

Кадастровый с.в.н. предполагает использование кадастра. Кадастр (от франц. cadastre) — это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т.д.), классифицируемых по внешним признакам. В основе составления кадастра лежит определенная характеристика соответствующего объекта. В зависимости от подходов, лежащих в основе классификации, кадастр — это:

(1) список лиц, подлежащих обложению налогом;
(2) систематизированный свод основных сведений о явлениях (водный кадастр, ветровой кадастр, земельный кадастр, солнечный кадастр);
(3) реестр, устанавливающий перечень типичных объектов, классифицируемых по внешним признакам, и устанавливающий среднюю доходность объекта обложения. В зависимости от *объектов налогообложения* выделяют домовой, земельный, промысловый, имущественный и другие кадастры.

При составлении, например, земельного кадастра земли в различных районах страны группируются в зависимости от целевого назначения, видов и подвидов угодий, природных зон, групп почв и т.д. Различают парцеллярный (или французский) и реальный (австрийский) земельные кадастры. Первый отражает доходность каждой отдельной части (парцеллы) земельного участка, а второй определяет совокупную доходность всей земли данного собственника или участка территории. Уточнение (актуализация) кадастра производится в связи с изменением физического состояния имущества и его стоимости.

Особенность кадастрового **с.в.н.** заключается в том, что в связи с обложением имущества на основе внешних признаков и оценки его предполагаемой доходности момент уплаты налога не связан с моментом получения дохода, в связи с чем для таких налогов устанавливаются фиксированные сроки их уплаты.

По своей сущности и механизму реализации к кадастровому **с.в.н.** близок **с.в.н.** в процессе потребления или использования имущества (движимого и недвижимого), который носит, скорее, контрольно-регулятивный, а не фискальный характер (это налог с владельцев автотранспортных средств и др.). Налог ежегодно уплачивается из дохода плательщика.

С.в.н. посредством удержания налога у источника применяется в отношении тех налогов, которые удерживаются из начисленного дохода. Этот способ предусматривает необходимость исчисления и перечисления налоговых платежей налоговым агентом, т.е. лицом, выплачивающим налогооблагаемые доходы плательщику налога. Плательщик получает налогооблагаемый доход уже с вычтенной из него суммы налогового платежа (например, *налог индивидуальный подоходный*). Для плательщика данный **с.в.н.** представляется как автоматическое удержание налога. На налогового агента возлагается обязанность по исчислению, удержанию у источника и перечислению в бюджет суммы налога. При использовании **с.в.н.** посредством удержания налога у источника исключается возможность *уклонения от уплаты налога*, так как налог удерживается до выплаты дохода. Изъятие налога методом удержания означает его взимание до получения дохода владельцем.

С.в.н. методом начисления (по декларации) состоит в предоставлении плательщиком налога в налоговые органы информации о полученных и учтенных им за прошедший *период налоговый объектах налогообложения*. Указанная информация заносится плательщиком налога в бланк налоговой декларации, который передается в налоговый орган.

Налоговая декларация — это письменное заявление плательщика налога о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, *льготах налоговых* и исчисленной сумме налога, других связанных с исчислением и уплатой налога обстоятельствах. На основе декларации налоговый орган рассчитывает сумму налога и вручает плательщику извещение о его уплате (например, при уплате налога на доходы физических лиц). В большинстве случаев подача декларации — отчетное мероприятие в целях фиксации суммы налога, самостоятельно исчисленной плательщиком налога (например, налоговая декларация по *налогу на прибыль*, *налогу на добавленную стоимость* и т.д.). При проведении мероприятий налогового контроля данные налоговых деклараций сравниваются с контрольными значениями, рассчитанными налоговыми органами. Расхождение этих значений служит основанием либо для возврата излишне уплаченных сумм налога, либо для взыскания недоимок, пени за несвоевременную уплату налога и штрафных санкций. При этом **с.в.н.** плательщик сначала получает доход, а затем уже исчисляет и уплачивает налог.

С.в.н. в момент расходования доходов характерен для *налогов косвенных*, когда налоги включаются в цену товаров (работ, услуг) и уплачиваются конечными потребителями в момент приобретения товаров. Этот один из наиболее эффективных способов, используемых во всех развитых странах мира, дает в совокупности наибольший удельный вес доходов в бюджет. Пример использования данного метода — уплата *налогов на добавленную стоимость*, *налогов с продаж* или *налогов акцизных*, которые включены в стоимость товаров, приобретаемых конечными потребителями.

В России широкое распространение получила практика совместного использования различных **с.в.н.,** а также комбинации способов. Использование различных **с.в.н.** продиктовано тем фактом, что ни один из перечисленных способов не является универсальным. Комбинация **с.в.н.** имеет место, например, в *налогах косвенных*: при этом налоги (*налог на добавленную стоимость* и *налог акцизный*) уплачиваются в момент расходования средств, тогда как по истечении каждого *периода налогового* плательщики предоставляют в налоговые органы налоговые декларации, в которых фиксируют сумму самостоятельно исчисленного налога.

Сочетание различных **с.в.н.** направлено на обеспечения *принципа эффективности*. *Издержки налогообложения* для плательщиков налогов и для налоговых органов не должны быть велики. Большие издержки на *администрирование налоговое* традиционно связаны с кадастровым **с.в.н.** в силу того, что составление и корректировка кадастров являются процессом трудоемким и затратным, так как затраты на составление кадастров увеличиваются на стоимость содержания административного аппарата, осуществляющего расчеты сумм налогов, подлежащих уплате на основе кадастра, почтовых расходов, связанных с пересылкой *плательщикам налогов* налоговых уведомлений. Административные расходы по исчислению налогов и соблюдению налогового законодательства при использовании кадастрового **с.в.н.** не всегда превышают сумму самих налогов.

В наиболее полной мере удобство и дешевизну (экономичность взимания) обеспечивает **с.в.н**. в момент расходования доходов.

Литература

Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. М.: Омега-Л, 2007.

Мэнкью Н.Г. Принципы экономикс: Учебник. СПб.: Питер Ком, 1999.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Юрайт, 2015.

Н.Н. Башкирова,
кандидат экономических наук, доцент

СТАБИЛИЗАТОР НАЛОГОВЫЙ ВСТРОЕННЫЙ

(AUTOMATIC FISCAL STABILIZER)

См. также*: доходы бюджета налоговые; нагрузка налоговая (налоговое бремя); наследие научное Дж. Кейнса; плательщик налогов и сборов; система налоговая; ставка налоговая*

Стабилизатор налоговый встроенный **(с.н.в.)** — механизм недискреционной фискальной политики государства, предназначенный для нормализации социально-экономической ситуации и регулирования *доходов бюджета налоговых*, приводимый в действие автоматически без необходимости принятия каких-либо дополнительных мер по изменению *системы налоговой*.

Речь идет, прежде всего, о регламентах, которые направлены на активизацию рыночных механизмов воздействия на совокупный спрос, уровень занятости и резкие колебания экономической конъюнктуры без дополнительного вмешательства государства. Таким образом, **с.н.в.** предназначен для непроизвольного предотвращения воздействия дестабилизирующих факторов на национальную социально-экономическую систему. В этом и заключается сущность недискреционной фискальной политики, которую еще называют политикой автоматических встроенных стабилизаторов.

Синонимом **с.н.в.** является термин «амортизатор налоговый встроенный», обладающий такими характеристиками, как автоматическое сглаживание (гашение, смягчение) резких подъемов и спадов в национальной экономике.

В научной литературе *система налоговая* определена как один из важных видов встроенных стабилизаторов наряду с системой бюджетных трансфертов населению (пособия по безработице, бедности и др.), стабилизационным фондом, гибкой системой государственных закупок. В качестве **с.н.в.** рассматривается не любая налоговая система, а только та, которая эластична и автоматически реагирует на разные факторы воздействия. Для выполнения роли **с.н.в.** в систему налоговую включаются: *налог подоходный индивидуальный* прогрессивный, *налог на наследование и дарение*, налоги на потребление, т.е. те виды налогов, величина которых автоматически меняется в зависимости от фазы экономического цикла.

Наиболее сильное стабилизирующее воздействие на экономику оказывают налоговые системы, в которых превалируют поступления от *налогов прямых,* и в первую очередь от *налога подоходного индивидуального* прогрессивного. Имеет место следующая закономерность: жесткая прогрессия доходов и отсутствие индексации величины их пороговых значений делают налоговую систему более эластичной, и наоборот. Прогрессивный метод налогообложения доходов позволяет автоматически регулировать *нагрузку налоговую* при изменении уровня деловой активности плательщика налогов и сборов. На стадии экономического роста часть населения, доходы которой возрастают, в соответствии с этим механизмом уплачивает *налог подоходный индивидуальный* по более высоким *ставкам налоговым*, а при наступлении экономического спада и соответствующего снижения доходов происходит возврат к более низким налоговым ставкам.

Налог на добавленную стоимость проявляет себя как **с.н.в.** иным образом. В период рецессии объем продаж падает, поступления от *налогов косвенных* сокращаются. При «перегреве» экономики происходит обратная ситуация.

Важными **с.н.в.** являются налоги, налоговая база которых привязана к мировой цене торгуемых товаров и одновременно установлен норматив отчислений по этим налогам в резервный фонд государства. Прежде всего, речь идет о *платежах за использование природных ресурсов.* В фазе подъема экономики налоговая нагрузка экспортеров возрастает в связи с увеличением мировых цен. Все это приводит, с одной стороны, к сдерживанию роста доходов и инвестирования в предпринимательском секторе, с другой — к сглаживанию циклических колебаний, увеличению *доходов бюджета налоговых* при одновременном ограничении государственных расходов. На стадии спада **с.н.в.** сокращает налоговую нагрузку на бизнес, занимающийся добычей полезных ископаемых, а запасы в резервных фондах компенсируют бюджету выпадающие доходы.

Таким образом, влияние **с.н.в.** на государственные финансы следующее: в фазе роста экономики **с.н.в.** автоматически приводит бюджет к положительному сальдо либо сокращает дефицит бюджета, а при ее спаде — увеличивает недостаток бюджетных средств. Что же касается микроуровня, то в период экономического роста доходы населения и хозяйствующих субъектов снижаются, что сдерживает рост потребления и вложений, препятствует перегреву экономики. В период кризиса ситуация изменяется. Уменьшается размер налоговых изъятий, оставляя экономическим субъектам большую долю средств для наращивания потребительских расходов и инвестиций, повышается совокупный спрос. Все это смягчает экономический спад.

С.н.в. применяется, как правило, в качестве автоматического регулятора национальной экономики. Однако наблюдается постепенный переход к его применению на межгосударственном уровне в рамках интеграционных сообществ, формирующих единое экономическое пространство. Так, в странах ЕС уже действует программа *гармонизации налоговой* (координации), предполагающая согласованную фискальную политику государств-членов, включая применение отдельных **с.н.в.**

В экономической теории идею встроенных стабилизаторов сформулировал Дж. М. Кларк (J.M. Clark), рассматривая *систему налоговую* в качестве одного из таких механизмов. Впоследствии его взгляды были усилены в рамках кейнсианской теории регулирования. Дж. Кейнс (J. Keynes) ввел в научный оборот **с.н.в.** прогрессивные налоги, обосновав их автоматическое влияние на сбалансированность экономики.

Дальнейшее развитие идеи встроенных стабилизаторов («встроенных механизмов гибкости»), в том числе и **с.н.в.**, получили в теориях антициклического регулирования капиталистического хозяйства Э. Хансена (A. Hansen), П. Самуэльсона (P. Samuelson), Р.Ф. Харрода (R.F. Harrod) и др. Так, Хансен на основе обобщения научных взглядов в области фискальной политики конца 1940-х предложил концепцию автоматических стабилизаторов. В исследовании «Экономические циклы и национальный доход» он привел следующие механизмы для автоматического смягчения циклических колебаний в экономике: *налог подоходный индивидуальный* прогрессивный, систему страхования от безработицы, поддержание цен на фермерскую продукцию.

Во 2-й пол. XX в. появились теории социально ориентированной рыночной экономики Л. Эрхарда (L. Erhard), А. Мюльер—Армака (A. Müller — Armack) и других ученых, рассматривающие механизмы ее устойчивости не только с экономической, но и с социальной точки зрения. Предложены следующие стабилизаторы: гарантии бесплатного образования, *налоги на наследование и дарение*, меры регионального выравнивания.

Современная экономическая теория к социально-экономическим стабилизаторам относит: *налог подоходный индивидуальный* прогрессивный, *налог на наследование и дарение*, пособия по безработице, систему бесплатного образования, меры регионального выравнивания, дотации сельхозпроизводителям, меры поддержки предпринимательства и стабилизационные фонды.

Таким образом, исходя из выполняемой стабилизирующей функции, можно выделить:

(1) экономические **с.н.в.** — обеспечивают сглаживание амплитуды циклических колебаний и являются соответственно стабилизаторами экономического роста (спада);

(2) социальные **с.н.в.** — оптимизируют текущие экономические изменения, способствуют социальной стабильности;

(3) **с.н.в.** устойчивости — сдерживают расходы нынешних поколений и сохраняют (создают) потенциал роста доходов будущих поколений.

В зависимости от количества выполняемых функций выделяют универсальные и специфические **с.н.в.** Так, например, исключительно социальным стабилизатором выступают *налоги на богатство (роскошь)*. Универсальным является прогрессивный *налог подоходный индивидуальный*, поскольку выполняет функции как экономического, так и социального стабилизатора.

Международная практика свидетельствует, что за счет использования комплекса **с.н.в.** происходит антициклическое регулирование экономики и социальной сферы. Однако встроенные стабилизаторы в отличие от механических не предотвращают, а только смягчают колебания совокупного спроса. Поэтому реально фискальная политика современных государств строится на сочетании как дискреционных мер, специально вводимых правительством для стабилизации экономики, так и недискреционных (автоматических) механизмов.

Литература

Грошева Т.А. Экономические и социальные стабилизаторы периода экономического роста России // Вестн. ДГТУ. 2011. Т. 11. № 8(59). Вып. 1. С. 1287—1296.

Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег: Избранное. М.: Эксмо, 2007.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Ойкен В. Основные принципы экономической политики. М.: Прогресс, 1995.

Хансен Э. Экономические циклы и национальный доход. М.: Изд-во иностр. лит. 1959.

Н.Г. Викторова,
доктор экономических наук, доцент

СТАВКА НАЛОГОВАЯ
(TAX RATE)

См. также: *база налоговая; индексация в налогообложении; нагрузка налоговое (налоговое бремя); ставка налоговая имплицитная; ставка налоговая эффективная; элементы налога*

Ставка налоговая **(ст.н.)** — обязательный *элемент налога*, устанавливающий размер налогового платежа в расчете на единицу *базы налоговой*.

В качестве аналогов **ст.н.** применительно к отдельным сборам иногда применяются «норматив» или «тариф», однако, несмотря на терминологические отличия, эти понятия используются в *налогообложении* как синонимы.

Ст.н. — одна из наиболее важных и «прозрачных» характеристик налога, отражающая его фискальные и регулирующие аспекты. Не случайно наиболее распространенный вариант краткой характеристики налога включает в себя его название и размер **ст.н.** В *регулировании налогом* **ст.н.** рассматриваются как один из основных инструментов (James C. VanHorne).

Выделяются **четыре основных подхода к классификации ст.н.** (рис. 1).

Рис. 1. **Классификация ставок налоговых**

1. В зависимости от методики расчета **ст.н.** подразделяются на три вида — номинальные, эффективные и имплицитные (скрытые). **Ст.н.** номинальные — это ставки, установленные соответствующим законодательным актом. **Ст.н.** эффективная отражает действующую *нагрузку налоговую* по конкретному налогу с учетом различного рода изъятий и льгот. **Ст.н.** имплицитная представляет собой показатель интегрированной налоговой нагрузки на соответствующий фактор производства или потребление.

2. По степени унификации различают два вида **ст.н.** — единые и дифференцированные. **Единые ставки** устанавливаются на одинаковом уровне для всех категорий *плательщиков налогов* и всех элементов *баз налоговых*. В этом случае достигается одинаковая и равномерная налоговая нагрузка на всех не имеющих каких-либо преференций плательщиков и по всем составляющим *объекта налогообложения*. По мере расширения сферы применения налогов в государственном регулировании экономики на протяжении XX в. прослеживается тенденция усиления дифференциации ставок и сокращения масштабов применения единой **ст.н.**

Дифференцированные ст.н. предполагают одновременное применение не одинаковых по величине норм изъятия налога для разных групп плательщиков налога или различных составляющих объекта налогообложения. Применение этих **ст.н.** в качестве инструмента *регулирования налогового* способствует достижению установленных государством приоритетов экономической политики, а также реализации *принципа справедливости* в налогообложении.

Обычно выделяют три разновидности дифференцированных **ст.н.:**

(1) стандартные (основные) — применяются к большинству плательщиков налогов или объектов налогообложения;

(2) пониженные **ст.н.** — применяют к отдельным группам плательщиков налогов или объектов налогообложения. Эти ставки могут носить стимулирующий или компенсационный характер. Если они применяются к отдельным группам плательщиков налогов, удовлетворяющих установленным законом условиям, они представляют собой разновидность *льготы налоговой*. Однако в том случае, когда они связаны с отдельными элементами объекта налогообложения, их следует рассматривать как элемент нормативной структуры налога;

(3) повышенные **ст.н.** могут устанавливаться также для отдельных групп *плательщиков налогов* или ограниченного перечня *объектов налогообложения*. Они носят сдерживающий характер и применяются, если государство не заинтересовано в развитии соответствующей деятельности, либо в фискальных целях — для изъятия «сверхдоходов» (например, в некоторых странах повышенные **ст.н.** применяются в налогообложении выигрышей).

3. По способу установления различают твердые (абсолютные), специфические, относительные и смешанные **ст.н**. **Твердые (абсолютные) ст.н**. устанавливаются в расчете на одного плательщика. По сути речь идет об установлении абсолютной суммы налога, подлежащей уплате каждым плательщиком за определенный период, при этом отсутствует необходимость в учете *базы налоговой* и суммы *обязательств налоговых*. Классическим примером применения твердых ставок является патентное налогообложение. В общем случае установление таких **ст.н**. существенно снижает трудоемкость выполнения обязанности налоговой, исключает занижение подлежащей уплате суммы налога и стимулирует расширение масштабов деятельности *плательщика налогов*. Недостаток такого способа установления **ст.н**. — его «инфляционная уязвимость», что требует регулярной «ручной» корректировки ставок.

Специфические ст.н. устанавливаются в конкретной сумме налога на единицу обложения в натуре, т.е. измеряются в стоимостном выражении, но привязаны к натуральным измерителям налоговой базы. Сфера их применения ограничена ситуациями, когда база может быть измерена в натуральном выражении. Преимущество специфических ставок в том, что их применение позволяет устранить возможные ценовые искажения и злоупотребления при исчислении налоговой базы. Такой способ установления **ст.н.**, как и твердые ставки, имеет существенный недостаток: фиксация размера нормы налогообложения не учитывает инфляционных процессов, что приводит к необходимости периодического пересмотра (в сторону увеличения) установленных ставок. Для устранения этого недостатка в мировой практике применяется *индексация в налогообложении*, которая позволяет автоматиче-

ски элиминировать действие инфляционных процессов и устранить необходимость «ручного» регулирования **ст.н.** Специфические **ст.н.** могут устанавливаться в национальной или в иностранной валюте, но в этом случае возникает дополнительная проблема, связанная с динамикой валютных курсов и установлением специального порядка пересчета сумм *обязательств налоговых* в национальную валюту.

Относительные ст.н. устанавливаются в определенной пропорции к единице обложения либо какому-то иному показателю, могут быть подразделены на процентные (адвалорные) и кратные.

Наиболее распространены процентные **(**адвалорные). Они устанавливаются в процентах от выраженной в стоимостном измерении налоговой базы. Сфера применения этих ставок ограничена теми налогами, налоговая база по которым может быть исчислена в стоимостном выражении (налоги на доходы, прибыль, добавленная стоимость и др.). Распространенность процентных **ст.н.** связана с простотой и прозрачностью расчета суммы налога, а также с тем, что они позволяют элиминировать влияние инфляционных процессов. Недостаток — возможность занижения суммы налоговых обязательств вследствие манипулирования ценами.

Кратные ставки устанавливаются в величине, кратной определенному показателю. Как правило, в качестве базы кратных ставок устанавливается *минимум необлагаемый* или какой-либо из социальных стандартов (минимальная заработная плата, прожиточный минимум и др.). Использование кратных ставок вместо твердых (абсолютных) позволяет избежать необходимости ручного изменения **ст.н.** в связи с инфляцией. В определенном смысле кратные **ст.н**. близки к специфическим, поскольку они в конечном счете определяют денежную сумму в расчете на единицу обложения.

Смешанные ст.н сочетают в себе черты специфических и относительных. Один из распространенных вариантов применения таких ставок — установление базовой процентной **ст.н.** с использованием специфической ставки в качестве ограничения. При таком подходе в случае, если сумма налога, исчисленная по процентной (адвалорной) **ст.н**., превышает сумму, исчисленную по специфической ставке, применяется процентная **ст.н.** Если же расчет по специфической ставке дает большую сумму налоговых обязательств, применяется специфическая ставка.

4. В зависимости от характера связи с *базой налоговой* (т.е. от метода установления) **ст.н.** могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными.

Пропорциональная ст.н. обеспечивает пропорциональное изменение (увеличение или уменьшение) суммы налоговых обязательств в соответствии с изменением размера налоговой базы. Сам размер **ст.н**. остается неизменным вне зависимости от величины налоговой базы. Классический пример использования пропорциональной **ст.н.** в современной мировой практике налогообложения — *налог на добавленную стоимость.* Пропорциональные **ст.н.** обеспечивают неизменность налоговой нагрузки по мере роста налоговой базы.

Прогрессивные ст.н. устанавливаются таким образом, что при увеличении налоговой базы налоговые обязательства растут более быстрыми темпами, т.е. **ст.н.** увеличивается с ростом налоговой базы. Установление прогрессивных **ст.н**. способствует перенесению налоговой нагрузки на плательщиков, имеющих бо́льшие размеры налоговой базы. Основное отличие прогрессивных **ст.н.** от дифференцированных в том, что разные ставки устанавливаются в зависимости от размера налоговой базы и независимо от группы плательщиков налогов и вида объекта налогообложения.

В качестве дополнительного регулирующего механизма при прогрессивном налогообложении могут быть использованы альтернативные виды прогрессии (рис. 2).

Рис. 2. **Виды прогрессивного налогообложения**

Прогрессивные **ст.н**. широко применяются в *налоге подоходном индивидуальном*, *налоге транспортном*, реже — в налогах на имущество физических лиц и *налоге на прибыль*. Применение прогрессивных **ст.н.** в *налоге на прибыль* дискриминирует более крупные и эффективные предприятия, у них рост налоговой базы приводит к увеличению **ст.н.** В результате прибыльные предприятия стремятся максимально занизить свои финансовые результаты в целях снижения налоговой нагрузки, что отрицательно влияет на темпы развития экономики. Однако введение прогрессивных **ст.н**. для юридических лиц может иметь и положительные результаты: (1) сниженные **ст.н.** на прибыль (доход) корпораций при небольших масштабах деятельности являются мощным средством поддержки малого бизнеса и низкорентабельных предприятий; (2) прогрессивное налогообложение может быть применено в качестве вспомогательного антимонопольного механизма (противодействие чрезмерной концентрации и монополизации производства) или в тех случаях, когда государство не заинтересовано в увеличении определенных объектов налогообложения.

Регрессивные ст.н. предполагают уменьшение размера ставки по мере увеличения базы налоговой. Использование таких **ст.н.** стимулирует плательщика к увеличению налоговой базы. На макроэкономическом уровне применение регрессивных **ст.н.** в налогообложении доходов (прибыли) юридических лиц способствует экономическому росту, созданию дополнительного количества рабочих мест, ускорению процессов концентрации капитала. Такой метод установления ставок стимулирует ускоренное экономическое развитие субъектов предпринимательской деятельности, однако регрессивные **ст.н.** приводят к диспропорции в обложении, поскольку *налоговое бремя* в большей мере перекладывается на низкорентабельные предприятия, что может привести к их убыточности и ликвидации.

Литература

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навч. посібн. К.: Кондор, 2010.

Nightingale K. Taxation: theory and practice. London Pitman Publishing, 1997.

Slemrod J. Gillitzer C. Tax systems. Zeuthen lecture series Cambridge. The MIT Press 2014.

VanHorne J.C., Wachowicz J.M. Fundamentals of Financial Management (13th edition). FT Prentice Hall, Harlow, 2009.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

СТАВКА НАЛОГОВАЯ ИМПЛИЦИТНАЯ
(IMPLICIT TAX RATE)

См. также: *база налоговая; доходы бюджета налоговые; классификация налогов и сборов; налог; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налоги акцизные; налоги имущественные; налоги и сборы экологические; налог на добавленную стоимость; налог на добычу полезных ископаемых; налог на недвижимость; налог подоходный индивидуальный; налог на прибыль; налог на прирост капитала; налогообложение; политика налоговая; пошлина; система налоговая; ставка налоговая*

Ставка налоговая имплицитная **(с.н.и.)** — норма обложения по группе *налогов* с единой или сходной *базой налоговой*, рассчитываемая как отношение фактических поступлений по данной группе налогов к *базе налоговой* этой группы налогов.

С.н.и. имеет целевое предназначение: учитывает влияние налогов на факторы производства и потребления. Показатель **с.н.и.** важен для целей анализа и управления, при формировании государственной *политики налоговой*.

С.н.и. применяется в странах ЕС. Ее исчисление базируется на специально разработанной методике. Такая ставка позволяет оценить средний уровень эффективной *нагрузки налоговой (налогового бремени)* по трем факторам — труду, капиталу, потреблению. В настоящее время при расчете **с.н.и.** также принимается во внимание еще один фактор, влияющий на уровень благосостояния населения, — использование условий окружающей среды (природных ресурсов). В этом случае исчисляется реальная налоговая нагрузка (бремя налоговое) по *налогам и сборам экологическим*.

Порядок определения **с.н.и.** как отношения налоговых поступлений, связанных с конкретным фактором, к соответствующей налоговой базе разработан в 1994 г. Е. Мендозой (E. Mendoza), А. Рейзином (A. Razin) и Л. Тезаром (L. Tezar). В дальнейшем такой подход получил уточнение в исследовании Д. Кэри (D. Carey), Г. Чилингириан (G. Chilingirian), Дж. Рабесона (J. Rabesona). Они предложили при расчете **с.н.и** не идентифицировать доход самозанятых лиц только как доход от капитала, а делить его на две части — доход от капитала и доход от труда.

В развитие взглядов на природу и содержание **с.н.и.** необходимо отметить имеющиеся суждения о нахождении оптимального соотношения налоговой нагрузки на труд, капитал и потребление. Так, Р. Масгрейв (R. Musgrave) и П. Масгрейв (P. Musgrave) показали, что налоговая система, создающая благоприятные условия для экономического роста, основывается на невысоких ставках налогообложения труда и капитала, обеспечивая государственные потребности в доходах за счет налогов на потребление. Причем если сравнивать налоговую нагрузку на первые два фактора производства, то капитал должен облагаться по более низкой налоговой ставке, чем труд. Имеются и иные научные подходы к решению этой проблемы: установление налогообложения труда и капитала по одинаковым ставкам: модель Шанца—Хейга—Саймонса (Schanz—Haig—Simons model); применение более низкой налоговой ставки в отношении трудовых доходов (Дж. Милль, J.Mill).

Расчет **с.н.и.** предполагает *классификацию налогов и сборов* по экономическим функциям и определение базы соответствующих групп налогов. Формирование необходимых для исчисления **с.н.и.** показателей базируется на данных Европейской системы счетов. Так, к налогам на труд относятся: *налог подоходный индивидуальный* в части, уплаченной с трудовых доходов, налоги на фонд заработной платы и на рабочую силу, *налоги социальные*. База налогов на труд — заработная плата вместе с соответствующими обязательными платежами на труд.

Налоги на капитал включают: *налог на прибыль*, *налог подоходный индивидуальный* в части доходов от капитала, *налог на прирост капитала*, *налог на недвижимость*, *налог подоходный индивидуальный* самозанятого населения и некоторые др. База налогов на капитал формируется исходя из всех видов капитальных доходов, полученных финансовыми и нефинансовыми корпорациями, домохозяйствами (проценты, дивиденды, рента, доходы от собственности).

В состав налогов на потребление входят: *налог на добавленную стоимость*, *налог акцизный*, импортная пошлина, налог на регистрацию автомобилей с физических лиц, лицензионные платежи домохозяйств, *налоги и сборы экологические*. В базу налогов на потребление входят только конечные потребительские расходы домохозяйств.

Порядок исчисления с.н.и. в преломлении к двум факторам производства и фактору потребления по методике ЕС применительно к Российской Федерации может быть представлен следующим образом.

1. Для расчета **с.н.и.** на трудовой доход соотносятся суммы фактически поступивших налога на доходы физических лиц, обязательных страховых взносов и *налогов имущественных* физических лиц, а также суммы задолженности по этим платежам к официальной оплате труда наемных работников.

2. С.н.и. на капитал определяется как отношение суммы фактически поступивших *налога на прибыль*, налогов на совокупный доход, а также суммы задолженности по этим платежам к валовой прибыли экономики и валовым смешанным доходам.

3. С.н.и. на потребление рассчитывается путем деления суммы фактически поступивших *налогов акцизных*, *налога на добавленную стоимость*, *налога на добычу полезных ископаемых*, иных платежей по природным ресурсам, импортных пошлин, а также сумм задолженности по этим платежам на величину фактического конечного потребления домохозяйств.

Такой подход учитывает все реальные поступления в бюджет по определенной группе налогов за конкретный отрезок времени (месяц, квартал, год, другой период), а именно текущие платежи и задолженность. Однако в этом случае получается привязка налоговой базы только к текущим налоговым платежам и не затрагивает суммы поступлений за прошлые периоды. Все это приводит к искажению значений **с.н.и.**

Другой подход основан на сопоставимых с временной точки зрения показателях (текущие платежи и налоговая база текущего периода). Но при этом не рассматривается фактор задолженности, а значит, и общий объем начисленных налоговых поступлений в бюджетную систему государства, что также вносит субъективность в расчеты.

Несмотря на приведенные выше недостатки, **с.н.и.** в отличие от некоторых других методик исчисления налоговой нагрузки, таких как отношения *доходов бюджета налоговых* к валовому внутреннему продукту, позволяет оценить влияние на налоговые поступления не только *ставок налоговых*, но и величины налоговой базы.

Литература:

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Экономика налоговых реформ: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013.

Mendoza E.G., Razin A., Tezar L.L. Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-Country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption// Journal of Monetary Economics. 1994. № 34 (3). P. 297—323.

Н.Г. Викторова,
доктор экономических наук, доцент

СТАВКА НАЛОГОВАЯ ЭФФЕКТИВНАЯ

(EFFECTIVE TAX RATE)

См. также: *администрирование налоговое; база налоговая; вычет налоговый; законодательство налоговое; льгота налоговая; налог; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог подоходный индивидуальный; налог на прибыль; налогообложение; политика налоговая; система налоговая; ставка налоговая*

Ставка налоговая эффективная **(с.н.э.)** — норма обложения по отдельному *налогу*, рассчитываемая как отношение фактических поступлений по данному налогу к *базе налоговой* этого *налога*.

С.н.э. обычно выражается в виде процента. Может определяться по разным методикам в зависимости от целей производимых расчетов. На практике такая ставка отличается от номинальной ставки, установленной в законодатель-

стве, вследствие применения *льгот налоговых*, *вычетов налоговых*, метода налогообложения.

С.н.э. может быть исчислена в отношении любого налога применительно к конкретному *плательщику налогов и сборов*, группе плательщиков налогов и сборов, территории, государству и в других разрезах. Так, для определения **с.н.э.** по *налогу подоходному индивидуальному* прогрессивному с физического лица вначале вычисляется размер изымаемого налога из каждой отдельной части дохода, облагаемой по разным *ставкам налоговым*, суммируется, а затем полученная величина соотносится к общей сумме доходов. В отношении хозяйствующего субъекта может применяться, например, расчет **с.н.э.** как отношения общей суммы налогов к добавленной стоимости (обобщенный показатель) или как отношения суммы задекларированного текущего и отложенного *налога на прибыль* к сумме прибыли до налогообложения (частный показатель).

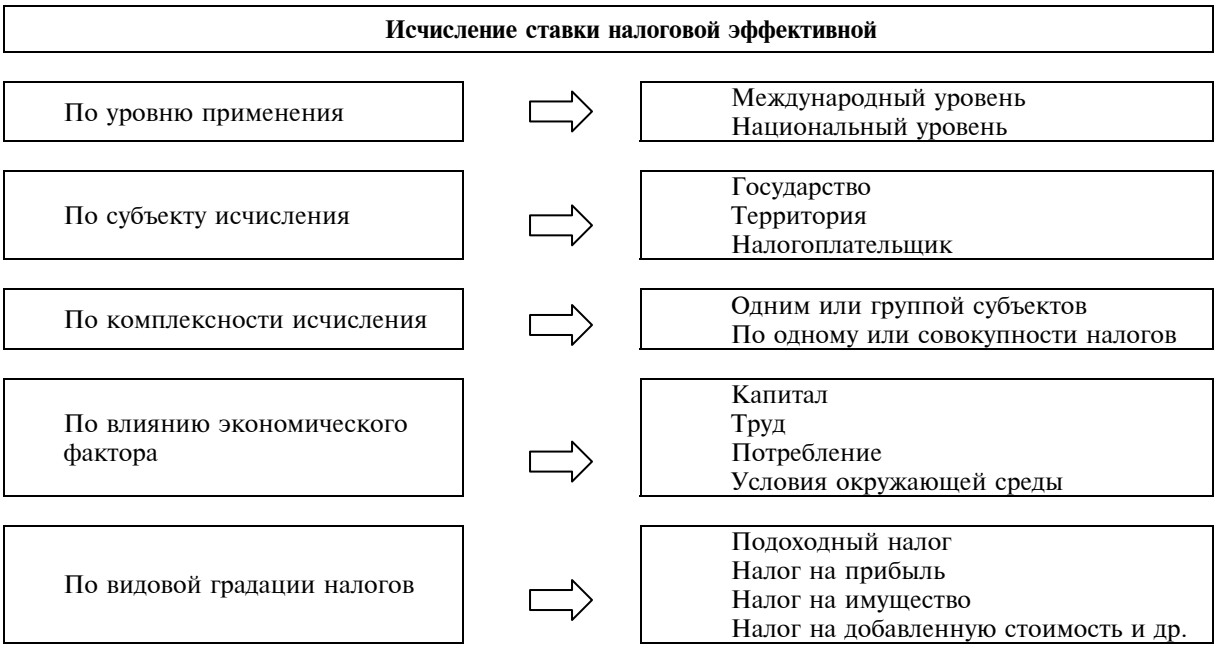
На практике порядок исчисления **с.н.э.** рассматривается через многообразие методик определения налоговой нагрузки, что позволяет объективно оценить тяжесть налогообложения, учитывая в расчете реальность налоговых платежей и источников их уплаты. Такой показатель важен для целей управления налогообложением (прогнозирования, планирования, регулирования, контроля) на макро-, мезо-, микроуровне. Например, для разработки *политики налоговой*, направленной на привлечение инвестиций, рабочей силы в производство; для контроля государства за плательщиками налогов и сборов. Так, в Налоговом кодексе РФ в целях *администрирования налогового* закреплен порядок исчисления эффективной ставки *налога на прибыль* (доход) иностранной компании для признания ее контролируемой. Ставка определяется как отношение суммы налога на прибыль (доход) иностранной компании в соответствии с законами и правилами иностранного государства к сумме прибыли (дохода) этой иностранной компании.

С помощью **с.н.э.** может производиться оценка влияния налогообложения на инвестиции. Для этого С. Джаннини (S. Giannini) и К. Маггиулли (C. Maggiulli) предложили два подхода. Первый подход — «назад смотрящий» (backward-looking) — исчисление **с.н.э.** с использованием агрегированных макроэкономических сведений или данных по хозяйствующему субъекту. Второй подход — «вперед смотрящий» (forward-looking) — вычисление налоговой нагрузки в отношении гипотетических будущих инвестиционных проектов, учитывающей влияние *законодательства налогового* на выбор инвесторов. Результаты расчетов, получаемые при его применении, показывают, какие стимулы (или антистимулы) налогообложение создает для инвесторов.

Другая идея принадлежит М. Кингу (M. King) и Д. Фуллертону (D. Fullerton), которые в середине 1980-х разработали микроэкономическую имитационную модель, впоследствии модифицированную другими учеными. С помощью нее производится анализ воздействия налогообложения на предельные инвестиционные проекты. В модели влияние налогов на инвестиции происходит через изменение цены капитала и измеряется предельной **с.н.э.** (marginal effective tax rate, METR). Положительные значения METR означают высокий уровень налоговой нагрузки, отрицательные значения, льготный характер налогообложения. Если METR равна нулю, то налоговая система не создает инвестору ни стимулов, ни антистимулов.

С учетом вышесказанного вариативность подходов к исчислению **с.н.э.** приведена на рис.

При всех положительных моментах основной недостаток расчета **с.н.э.** — отсутствие учета фактора *переложения налогов* и в конечном итоге определения реального носителя налога, на которого возлагается все бремя его уплаты. Тем не менее **с.н.э.** важна как показатель, отражающий экономические процессы и позволяющий более объективно подойти к анализу и оценке действующей налоговой системы государства.



Порядок исчисления ставок налоговых эффективных

Литература

Казарнова И.В. Воздействие налогового режима на инвестиции в реальный сектор российской экономики: предельные эффективные налоговые ставки на инвестиции в материальные активы, человеческий капитал и НИОКР. М.: EERC, 2005.

Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Giannini S., Maggiulli C. The effective tax rates in the EU Commission study on corporate taxation: methodological aspects, main results and policy implications, CESifo Working Paper No. 666 (1). 2002.

King M., Fullerton D. The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden, and West Germany. Chicago: University of Chicago Press. 1984.

Н.Г. Викторова,
доктор экономических наук, доцент

СТРУКТУРА НАЛОГА БАЗОВАЯ (НОРМАТИВНАЯ)

(BASIC (NORMATIVE) STRUCTURE TAX)

См. также: *администрирование налоговое; льгота налоговая; расходы налоговые; объект налогообложения; элементы налога*

Структура налога базовая (нормативная) **(с.н.б.н.)** — встроенные в юридическую конструкцию *налога* различные элементы и нормы, одни из которых являются существенными характеристиками налога, обусловленными концепцией самого налога и *объекта налогообложения* **(с.н.б.)**, а другие — техническими нормами, обусловленными возможностями *администрирования налогового* и потребностями обеспечения его наибольшей эффективности **(с.н.н.)**.

С.н.б.н. — отправная точка для определения сущности *льгот налоговых*. В зарубежной практике **с.н.б.н.** еще называют «нормальной», «эталонной», «стандартной». При этом если ряд ученых отождествляют *структуру налога базовую* и *нормативную*, то Организация экономического

сотрудничества и развития (ОЭСР) предлагает их разграничивать.

Т.А. Малинина отмечает, что «базовая структура налоговой системы в общем случае представляет собой набор структурных характеристик, лежащих в основе налоговой системы, до применения любых мер, предоставляющих преференции видам деятельности или группам налогоплательщиков». И.А. Майбуров определяет **с.н.б.** как «совокупность структурных элементов (норм), обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая не создает каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков». Данные подходы фактически констатируют тот факт, что **с.н.б.** — это нечто отличное от налоговой льготы, но они недостаточны для понимания отличий **с.н.б.** и **с.н.н.**

Д-Дж. Кран (Dirk-Jan Kraan) отмечает, что при разработке **с.н.н.** могут быть приняты во внимание разные соображения из области налоговой, социальной, экономической политики и т.д., в том числе учитывающие возможности *администрирования налогового*, способность плательщика платить налоги и др. Тогда **с.н.н.**, скорее всего, будет отражать действующее *законодательство налоговое* и меры, которые с точки зрения политики государства являются приоритетными и признаются неотъемлемыми частями национальной *системы налоговой*.

В итоге основными характеристиками **с.н.н.** авторы считают: (1) ее закрепление в нормах налогового законодательства той или иной страны; (2) наличие в ней таких структурных элементов, которые отражают приоритеты политики государства, в том числе возможности налогового администрирования, и признаются неотъемлемыми частями национальной налоговой системы. Вторая характеристика, однако, представляется достаточно противоречивой, поскольку, включив в **с.н.н.** элементы, обеспечивающие как достижение целей социально-экономической политики государства, так и практическую возможность *администрирования налогового*, сложно разграничить **с.н.н.** и *льготы налоговые*.

Истоки разграничения **с.н.б.** и **с.н.н.**, с одной стороны, и *льгот налоговых* — с другой, следует искать в понимании налога как системы элементов (структурных характеристик), включающей: (1) элементы, производные от сущности налога, определяемой теоретической концепцией его объекта (всякий налог является тем, чем образует его объект); (2) элементы, наличие которых в структуре налога обусловлено возможностями его администрирования; (3) элементы, необходимость включения которых в структуру налога вытекает из предназначения налога быть инструментом государственного регулирования экономики.

Соответственно совокупность элементов (характеристик) налога, производных от его сущности, следует определить как **с.н.б.** Другими словами, **с.н.б.** образуют элементы налога, имманентные его природе, его неотъемлемые характеристики. На практике определить такие элементы можно, исходя из теоретической концепции *объекта налогообложения*. Например, поскольку наиболее распространенной концепцией дохода как объекта подоходного налогообложения является модель полного (комплексного) дохода со всех источников Хейга—Саймонса (Haig—Simons), родоначальник концепции *расходов налоговых* С. Суррей (Stanley S. Surrey) определил этот доход с определенными корректировками, связанными с проблемами администрирования, как **с.н.б.** налога на доходы. Элементы **с.н.б.** *налога на добавленную стоимость* определяются концепцией добавленной стоимости и правилами удержания налога по принципу страны назначения или страны происхождения товаров.

К числу наиболее известных элементов **с.н.б.** основных налогов и фундаментальных принципов их определения можно отнести следующие.

1. *Минимум необлагаемый* доходов граждан — освобождение от налогообложения неизбежных частных расходов, необходимых для удовлетворения минимальных, жизненно необходимых потребностей индивидов. Научным обоснованием такого освобождения является теория рыночного дохода как объекта налогообложения, согласно которой «очищение» дохода от расходов на жизнеобеспечение налогоплательщика и материально зависимых от него членов семьи соответствует принципу платежеспособности, требованиям социального государства, правовому гарантированию отдельных социальных институтов, в частности семьи и брака.

2. Уменьшение объекта налогообложения *налога подоходного индивидуального* на величину взносов физического лица в фонды обязательного социального страхования и пенсионный фонд. Теоретическое обоснование такого прави-

ла — *принцип налогообложения* экономического потенциала, положенный в основу подоходного налогообложения. В соответствии с этим принципом объектом налогообложения налога подоходного индивидуального должен быть доход, полученный на протяжении всей жизни индивида, что предполагает разложение дохода на весь период его жизни и соответственно налогообложение всех поступлений на обеспечение жизни, в том числе не только заработной платы, но и пенсионных выплат. Необходимость вычитания из налогооблагаемого дохода взносов на обязательное страхование работников определенных профессий, страхование от несчастных случаев, по безработице, а также заблаговременных расходов, связанных с наемной трудовой деятельностью (например, взносов на пенсионное страхование), вытекает также из концепции реального чистого прироста имущества и из концепции рыночного дохода как объекта налогообложения, поскольку все эти вычеты трактуются как расходы, понесенные в связи с получением дохода.

3. *Перенесение (возмещение) убытков* на последующие или предыдущие *периоды налоговые*. Право плательщиков налогов на их перенесение непосредственно вытекает из теории прибыли и концепции рыночного дохода как объекта налогообложения. Такое право предоставляется в целях обеспечения равномерного налогообложения доходов, полученных на протяжении определенного времени, т.е. является способом их распределения во времени, а потому нормой рационального налогообложения, основанного на принципе экономического потенциала.

4. Применение нулевой ставки при обложении экспорта товаров и услуг *налогом на добавленную стоимость* (или освобождение от налога с последующим возмещением суммы «входящего» налога), удерживаемым по принципу страны назначения. Освобождение от налога на добавленную стоимость операций поставки товаров и услуг на экспорт — необходимая процедура избежания *налогообложения двойного* в условиях развитой международной торговли, поскольку товары, освобождаясь от налога в стране происхождения, будут облагаться в стране, где и будет происходить их потребление. Возмещение же «входящего» налога на добавленную стоимость экспортерам есть условие налогообложения не всего оборота, а собственно добавленной стоимости, т.е. такое возмещение вытекает из сущности данного налога. Его отсутствие превращает налог на добавленную стоимость в *налог с оборота*.

Кроме структурных элементов объекта налогообложения и *базы налоговой*, обусловленных фундаментальной природой того или иного налога, его **с.н.б.** включает также шкалу *ставок налоговых* или стандартную ставку (в зависимости от того, пропорциональный или прогрессивный характер имеет тот или иной налог); освобождения от налогообложения, предусмотренные международными соглашениями (положения, относящиеся к международным обязательствам); правила (стандарты) бухгалтерского учета.

Существенными характеристиками **с.н.н.**, позволяющими отличать ее, с одной стороны, от **с.н.б.**, а с другой — от *льгот налоговых* (*расходов налоговых*), является ее определение как отклонений от **с.н.б.** технических исключений, обусловленных возможностями *администрирования налогового*, а не потребностями экономической политики. Исходя из этого, **с.н.н.** — это состав элементов налога, необходимость включения которых в юридическую конструкцию налога в процессе его практического применения обусловлена возможностями администрирования налогового. В результате элементы **с.н.н.** являются исключением относительно его **с.н.б.** и нормой относительно налоговых льгот, вводимых для реализации целей социально-экономической политики государства.

К **общепризнанным элементам с.н.н.** можно отнести следующие.

1. Исключение из базы *налога подоходного индивидуального* вмененной ренты за пользование собственным жильем и другими предметами длительного пользования, а также благ, произведенных и потребленных в домашнем хозяйстве. Такое исключение обусловлено сложностью определения величины вмененной ренты.

2. Установление порогового значения величины годового оборота, ниже которого предприятия не относятся к плательщикам *налога на добавленную стоимость*. Это объясняется потребностями налогового администрирования: изъятие из перечня субъектов налогообложения мелких плательщиков, контроль за налогообложением которых осложнен, а обложение приносит небольшие налоговые поступления, снижает затраты на администрирование налога, повышает его эффективность.

3. Освобождение обложения налогом на добавленную стоимость поставок зданий (их частей) и земельных участков, на которых они расположены, кроме поставки к их первому заселению. Это обосновывается практическим удобством и целесообразностью: исходя из характеристики данного налога как налога на потребление, а недвижимости — как товара длительного пользования. Идеальным вариантом, соответствующим сущности налога, было бы налогообложение текущего потребления недвижимости в каждом налоговом периоде с предоставлением вычета налогового в случае использования недвижимости в качестве средства производства. Однако попытки в целях налогообложения условно оценить стоимость услуг, которые получает собственник недвижимости в процессе ее использования, оказались неудачными. Поэтому более приемлемым считается взимание налога на добавленную стоимость при покупке недвижимости в собственность, т.е. еще до ее фактического использования.

4. Освобождение от налога на добавленную стоимость финансовых операций. При этом **с.н.н.** образует часть финансовых операций, в которых добавленная стоимость создается, но определить ее величину, а тем более распределить ее между участниками сделки технически очень сложно. Такое освобождение относится к числу технических исключений.

Поскольку по отношению к **с.н.б.** и к **с.н.н.** налоговые льготы являются исключениями, в процессе их анализа эти структуры налога могут рассматриваться как синонимы. Их разграничение представляется важным исключительно с позиций разграничения причин включения в юридическую конструкцию налога тех или иных элементов.

Следует отметить, что **с.н.б.н.** не является статичной и одинаковой для всех стран, она отражает достигнутый уровень институционального, технологического, социально-экономического развития. Поэтому отдельные элементы налоговых систем развитых стран, соответствующие ее **с.н.б.н.**, в странах с развивающимися рынками рассматриваются как отклонения. Но и в странах с одинаковым уровнем развития **с.н.б.н.** могут различаться.

Литература

Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: ИЭПП, 2010.

Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Surrey S. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974 // Boston College Law Review. 1976. Vol. 17. Iss. 5. № 5. P. 679—737.

Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol.4. No. 1. P. 121—142.

Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the 'New Paradigm' and its Denouement // Virginia Tax Review. 2010. Vol. 30. P. 135—180.

А.М. Соколовская,
доктор экономических наук, профессор

СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ

(TAX REVENUE STRUCTURE, TAX MIX)

См. также: *доходы бюджета налоговые; классификация налогов и сборов; налоги и сборы местные; налоги и сборы региональные; налоги и сборы федеральные (общегосударственные)*

Структура налоговых поступлений **(с.н.п.)** — понятие, определяющее состав налоговых платежей (по названию и количественному содержанию), поступающих в бюджетную систему государства, и их соотношение к выбранному обобщающему показателю.

В основу построения и увязки элементов **с.н.п.** заложено целеполагание, которое может носить бюджетно-налоговый, социально-экономический (политический), правовой и иной характер. Так, при формировании и исполнении доходной части государственного бюджета важна финансово-казначейская **с.н.п.** (здесь понятия «поступление *доходов бюджета налоговых*» и «налоговые поступления» эквивалентны). Для разработки социально-экономической и финансовой политики государства **с.н.п.** можно рассматривать в разных срезах — по отношению к Системе национальных счетов, к делению на *налоги прямые* и *налоги косвенные*, на налоги с юридических и физических лиц, на закрепленные и регулирующие налоги и т.д. На законодательном уровне принимается своя **с.н.п.** — система налогов, сборов, пошлин, взимаемых в конкретном государстве.

Таким образом, **с.н.п.** носит как официальный, так и неофициальный характер, основывается на данных статистических органов, применяется для решения практических и научно-исследовательских задач. По существу **с.н.п.** в той или иной степени корреспондирует с имеющимися в отечественной и зарубежной теории налогообложения *классификациями налогов и сборов*.

С.н.п. следует также рассматривать в горизонтальном и вертикальном срезах. В первом случае — как составные части налоговых поступлений (текущий платеж, оплата *долга налогового (недоимки)*); во втором — через иерархию внешнюю как соподчиненность и взаимосвязь налоговых поступлений разных уровней государственного управления и иерархию внутреннюю как декомпозицию групп налоговых поступлений на подгруппы. Для федеративных государств внешняя иерархия — это уровни федеральный, субъектов федерации, местный, а для унитарных государств — это общегосударственный и местный уровни.

К пониманию налоговых поступлений возможен двоякий подход. С одной стороны, в самом названии этого понятия заложен факт получения государством *доходов бюджета налоговых*. По этой логике в **с.н.п.** должны рассматриваться только фактические налоговые поступления. С другой стороны, поступления налоговых доходов прогнозируются, планируются, регулируются и контролируются государством. Отсюда вытекают как их фактические, так и плановые характеристики и соответствующее наполнение **с.н.п.** Эти два подхода не противоречат друг другу. Они отражают цели анализа **с.н.п.** — выявление динамики и отклонений.

Обосновывая свои позиции о роли налогов для общества, представители разных экономических школ в той или иной степени обращаются к вопросам структуризации налогов, значимости налоговых поступлений в системе обязательных платежей. Так, А. Смит (A. Smith), считал, что уплату налогов следует возлагать на все факторы, создающие доход, — труд, капитал, землю. Он разграничил платежи на налоговые и неналоговые в зависимости от направления расходования поступающих от них средств. Дж. Кейнс (J. Keynes) с позиции регулирования кризисных явлений в экономике акцент сделал на *налоге подоходном индивидуальном* прогрессивном, а его последователи — представители американской школы неокейнсианства Э. Хансен (A. Hansen), С. Харрис (S. Harris) обосновали целесообразность дальнейшего увеличения налогов с доходов населения. В противовес кейнсианским взглядам неолибералы А. Лаффер (A. Laffer), М. Фелдстайн (M. Feldstein) и др. в теории экономики предложения пришли к выводу о необходимости снижения значимости прямого обложения факторов производства (труда и капитала), а значит, и сокращения поступлений от налогов на заработную плату в государственный бюджет.

Однако, несмотря на отдельные фундаментальные постулаты, понимание **с.н.п.**, ее разновидностей, условий формирования в большей степени закладывается не теорией, а практикой.

Первые попытки структуризации налоговых поступлений имели место в Древнем мире и раннем Средневековье. Для этого времени характерно преобладание частноправовых доходов в структуре доходов государства. Публичноправовые доходы, в том числе налоги, существовали в неразвитой, зародышевой форме, как правило, носили разовый, случайный характер (трибут, подарки, а затем *пошлины*, домены и регалии). В Средние века **с.н.п.** слагается уже из *налогов имущественных*, *налогов земельных*, подушных налогов, *налогов акцизных*, *пошлин*. В XVI—XVIII вв. отмечено преобладание многочисленных *налогов акцизных* в доходах бюджетов западноевропейских стран. Основные формы *налогов прямых* этой эпохи — налог подушный и *налог земельный*. С конца XVIII в. имеет место тенденция увеличения *доходов бюджета налоговых*. Основными формами налоговых поступлений становятся: *налог подоходный индивидуальный*, *налоги социальные*, *налог на прибыль*, *налог акцизный*, *налог на добавленную стоимость*, таможенные *пошлины*. В начале XIX в. происходит разграничение доходов государственного и местных бюджетов, соответственно и формирование самостоятельных структур налоговых поступлений для каждого бюджетного уровня. К местным относятся *налог имущественный*, *налог транспортный*, *налог земельный*, *налоги и сборы экологические* и другие *налоги*.

Сейчас **с.н.п.** — это неотъемлемая часть бюджетно-налоговой системы любого государства. Более того, **с.н.п.** используется при формировании налоговых отношений в рамках международных объединений и организаций.

С.н.п. определяется фискальной политикой государства и зависит от сочетания налоговых и неналоговых платежей, *налогов прямых* и *налогов косвенных*. Так, например, в *системах налоговых* современных государств может присутствовать один из трех вариантов структуры обязательных платежей:

(1) наличие (максимизация) платежей налогового характера;
(2) органичное совмещение платежей налогового и неналогового характера;
(3) превалирование неналоговых платежей, в том числе путем замены налоговых платежей на неналоговые.

Для России свойственен третий вариант структуры.

Деление налоговых поступлений на *налоги прямые* и *налоги косвенные* пришло в финансовую науку из практики XVI в. Доходная часть государственных бюджетов в то время была представлена такой структуризацией. Указанная выше *классификация налогов и сборов* на основе подоходно-расходного критерия используется в настоящее время в налоговом законодательстве развитых стран.

В Российской Федерации **с.н.п.** государственного бюджета ориентирована на бюджетную классификацию и представляет собой несколько уровней иерархии: верхний уровень — укрупненные группы *доходов бюджета налоговых*, нижний уровень — виды налогов, далее подразделяющиеся на конкретные подвиды. Каждому типу бюджета свойственно свое наполнение **с.н.п.** Так, в консолидированном бюджете РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов выделены следующие укрупненные группы: *налоги на прибыль*, доходы; страховые взносы на обязательное социальное страхование; налоги на реализуемые товары, работы, услуги и ввозимые товары на территорию РФ; налоги на совокупный доход; налоги на имущество; налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами; государственная пошлина; задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам. Структура налоговых поступлений, администрируемых Федеральной налоговой службой России, приводится как статистическая информация в следующих разрезах: по видам бюджетов; по видам налоговых платежей и уровням бюджетов, в которые эти налоги зачисляются.

С.н.п. в соответствии с Налоговым кодексом РФ определена исходя из компетенции органов власти в установлении и введении в действие налоговых платежей. Она представляет собой группировку налоговых поступлений на *налоги и сборы федеральные, налоги и сборы региональные, налоги и сборы местные*.

В основу **с.н.п.** согласно *классификации налогов международной* ОЭСР и МВФ заложена группировка налогов исходя из *объекта налогообложения*. Европейская система интегрированных экономических счетов (ЕСИЭС) объединяет налоговые поступления в иные группы: налоги на доходы и импорт, налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины. Неодинаковый подход этих международных организаций обусловлен разными целями систематизации: для сопоставимости налоговых поступлений по странам (ОЭСР и МВФ), для решения проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов (ЕСИЭС).

Среди факторов, определяющих **с.н.п.** и ее динамику, следует, в частности, назвать:

(1) внешние воздействия (войны, политические волнения, природные и общественные катаклизмы);
(2) развитие общества, изменение его потребностей, уклада;
(3) форму организации государственного управления (централизация или децентрализация);
(4) характер социально-экономической, фискальной политики, проводимой в государстве;
(5) религиозные, конфессиональные, идеологические особенности государственного устройства.

С.н.п. применяется государством в процессе управления налогообложением, в целях налогового администрирования. Количественные данные о налоговых поступлениях, объединенных в конкретную структуру, важны при исчислении различных показателей: *нагрузки налоговой (налогового бремени)*, *потенциала налогового*, *предела*

налоговых изъятий, собираемости налоговых платежей и др.

Литература
Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег: Избранное. М.: Эксмо, 2007.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Эксмо, 2003.

Викторова Н.Г.,
доктор экономических наук, доцент

СУБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(SUBJECT OF TAXATION)

См. также: *налогообложение; плательщик налогов и сборов; обязанность налоговая; отношения налоговые; элементы налога*

Субъект налогообложения (**с.н**.) — все физические и юридические лица, принимающее участие в процессе *налогообложения* и являющиеся субъектами *отношений налоговых.*

В узком смысле термин **с.н.** иногда отождествляется с понятием *плательщик налогов и сборов*, что обусловлено особой их ролью в процессе налогообложения — именно на них возложена *обязанность налоговая* и ответственность за полную и своевременную уплату налогов в бюджет.

Все **с.н.** могут быть подразделены на три группы (рис. 1):

Классификация субъектов налогообложения

Между плательщиками налогов и сборов, с одной стороны, и государством — с другой, находится группа **с.н.**, классифицируемая как **лица, способствующие уплате налогов и сборов**. **С.н.** этой группы, также являясь плательщиками налогов и сборов по собственной деятельности,

принимают непосредственное участие в процессе налогообложения и создают необходимые условия для надлежащего выполнения обязанностей другими плательщиками налогов и сборов. Эта группа, в свою очередь, может быть классифицирована на три подгруппы: (1) налоговые агенты, (2) сборщики налогов и (3) лица, выполняющие вспомогательные функции в процессе налогообложения.

Налоговые агенты — это категории лиц, в обязанности которых входит удержание налогов и сборов из выплачиваемых в пользу плательщика доходов, а также уплата (перечисление) удержанных сумм в бюджеты разных уровней и в государственные целевые фонды. Налоговые агенты выполняют часть функций плательщиков налогов и сборов: выполнение отдельных этапов процесса уплаты налогов и сборов (начисление, удержание, перечисление сумм налогов на счета бюджетов и государственных целевых фондов); накопление и представление контролирующим органам информации (о плательщиках налогов и сборов, *объектах налогообложения*, *базах налоговых*), необходимой для исчисления *обязательств налоговых*.

Налоговый агент играет особую роль в процессе налогообложения: в отношениях с плательщиками налогов и сборов он представляет контролирующий орган, осуществляя начисление и удержание налога или сбора; а в отношениях с контролирующим органом он выступает своеобразным представителем плательщика налогов и сборов, выполняя некоторые его обязанности.

Принципиальным отличием налогового агента от других лиц, способствующих уплате налогов, является то, что он непосредственно выплачивает налогооблагаемый доход плательщику налогов и сборов, удерживая из него подлежащую уплате сумму налога. Сам факт наличия такого дохода у налогового агента создает необходимые условия для беспроблемного взимания налога. При этом физического перечисления суммы налога от плательщика налоговому агенту не происходит, плательщик получает от налогового агента сумму чистого (т.е. за вычетом налога) дохода, а с бюджетом рассчитывается только налоговый агент.

В случае использовании в налогообложении налоговых агентов к ним переходят некоторые обязанности плательщиков налогов, в частности:

(1) ведение *учета налогового*;
(2) исчисление сумм *обязательств налоговых*;
(3) удержание сумм начисленных налогов из доходов, выплачиваемых в пользу плательщика налогов и сборов;
(4) перечисление сумм удержанных налогов (сборов) в бюджеты (государственные целевые фонды);
(5) представление налоговой отчетности в контролирующие органы.

Преимуществом использования института налогового агента, с точки зрения государства, является возможность существенного сокращения количества подконтрольных **с.н.** вследствие того, что налоговый агент одновременно обслуживает значительное количество плательщиков налогов и сборов. А это, в свою очередь, способствует снижению издержек налогообложения и повышению эффективности налогового контроля и налогового администрирования. Налоговые агенты используются также в тех случаях, когда доступ контролирующих органов к плательщикам налогов и сборов затруднен, например в случае взимания налогов с доходов нерезидентов, не имеющих в стране постоянных представительств.

Для плательщиков налогов и сборов использование налоговых агентов также является привлекательным, поскольку позволяет упростить и удешевить выполнение *обязанности налоговой* за счет переложения издержек, ответственности и части обязанностей на других **с.н.**

В качестве недостатка использования института налоговых агентов в сравнении с погашением налоговых обязательств непосредственно плательщиками налогов и сборов следует отметить «размывание» *обязанности налоговой*, что негативно влияет на формирование *культуры налоговой*.

В мировой практике институт налоговых агентов широко используется в *налоге подоходном индивидуальном*, *налоге на прибыль* (в части доходов нерезидентов), *налогах и сборах экологических*, *сборах на обязательное социальное страхование* и некоторых других случаях.

Достаточно близкой к налоговым агентам по выполняемых функциям и роли в процессе налогообложения является подгруппа **с.н.**, получившая название **сборщиков налогов**. Эти **с.н.** осуществляют прием средств, подлежащих перечислению в бюджет или целевые фонды от плательщиков налогов и сборов, контролируют своевременность и полноту расчетов с платель-

щиками и с получателями налогов и сборов, представляют информацию в соответствующие контролирующие органы.

В отличие от налоговых агентов сборщик не удерживает сумму налога из выплачиваемого плательщику дохода, а получает сумму налога, подлежащую уплате, непосредственно от него вместе с оплатой стоимости предоставляемой ему услуги (либо без оплаты).

Институт сборщиков применятся в случае, когда существуют **с.н.**, осуществляющие предоставление однотипных услуг значительным по количеству группам плательщиков налогов и сборов. При этом уплата соответствующего налога или сбора рассматривается как обязательное условие для предоставления услуги.

Так, в качестве сборщиков налогов может выступать администрация рынка (по уплате рыночного сбора или иного подобного налога), администрация гостиниц (по уплате курортного, туристического или гостиничного сборов) и т.п.

Кроме налоговых агентов и сборщиков налогов, во вторую группу **с.н.** также включаются лица, выполняющие **вспомогательные функции** в процессе **налогообложения** и предоставляющие услуги другим **с.н**.

К таким **с.н.** относятся, в частности, банки и иные финансово-кредитные учреждения. На них в процессе налогообложения возложены следующие функции:

(1) выполнение поручений плательщиков на перечисление сумм налогов и сборов в соответствующие бюджеты или государственные целевые фонды в установленные законодательством сроки;
(2) информирование контролирующих органов об открытии и закрытии счетов клиентов — плательщиков налогов и сборов;
(3) предоставление контролирующим органам в случаях, установленных законодательством, сведений о наличии и движении средств на счетах клиентов — плательщиков налогов и сборов;
(4) недопущение проведения операций по счетам клиентов, не взятых на учет в качестве плательщиков налогов и сборов.

К этой же подгруппе **с.н**. могут быть отнесены и учреждения связи, хотя они выполняют только первую из приведенных функций. Банки и иные финансовые учреждения, будучи **с.н.**, несут ответственность, в том числе и финансовую, за своевременность и полноту перечисления в бюджеты и целевые фонды полученных от плательщиков сумм налогов и сборов, а также за качественное исполнение возложенных на них иных функций.

В последнюю, третью группу **с.н.** включаются субъекты, представляющие в *отношениях налоговых* государство. К ним относятся контролирующие органы и получатели налогов и сборов.

Контролирующие органы представляют собой разновидность органов государственной исполнительной власти, сопровождающих процесс налогообложения от имени и в интересах государства. Именно через контролирующие органы реализуется *функция налогов фискальная*, а также предоставление сервисных услуг плательщикам налогов и сборов. К числу основных функций, возложенных на контролирующие органы, относятся: организация учета плательщиков налогов и сборов, налоговый контроль, *администрирование налоговое*, представление разъяснений и других сервисных услуг плательщикам налогов и сборов.

В зависимости от структуры налоговой системы в состав контролирующих органов могут включаться: налоговые органы; органы таможенной службы; органы социального, в том числе пенсионного, страхования

Под получателем налога понимается субъект, которому предназначается сумма налога. Получатель может быть установлен налоговым законодательством или бюджетным.

Литература

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навч. посібн. К.: Кондор, 2010.

Musgrave, R. The theory of public finance. A study in public economy. McGrow-Hill Book Company, Inc. N. Y.; Toronto; L., 1959.

Nightingale K. Taxation: theory and practice. London Pitman Publishing, 1997.

Ю.Б. Иванов,
доктор экономических наук, профессор

ТАЙНА НАЛОГОВАЯ
(TAX SECRET)

См. также: *законодательство налоговое; налогообложение; плательщик налогов и сборов; сбор.*

Тайна налоговая (**т.н.**) — инструмент защиты прав плательщиков налогов и сборов, обеспечивающий неразглашение налоговыми и другими контролирующими органами, а также аудиторскими компаниями сведений о плательщиках налогов и сборов, поступающих и (или) полученных этими органами (компаниями).

Круг сведений, составляющих **т.н.**, в разных странах определен законодательно, но практически повсеместно в него включены сведения, относящиеся к коммерческой и производственной тайне. Включаются в данный перечень и сведения о самом плательщике налогов и сборов. К **т.н.** могут относиться не только сведения, непосредственно связанные с вопросами налогообложения, но и другая информация, правовая охрана которой предусмотрена иными нормативными правовыми актами. Фактически это может быть любая информация, относящаяся к плательщику налогов и сборов, которому и предоставляется право требовать соблюдения **т.н.** в отношении этих сведений.

Определяющие признаки **т.н.**:

(1) сведения предоставлены плательщиком налогов и сборов контролирующему органу (аудиторской компании) или собраны (получены) этим органом (компанией), например, в ходе проведения проверки;

(2) информация получена от банков, органов регистрации и других подобных органов и учреждений;

(3) сведения и информация поступили в контролирующий орган (аудиторскую компанию) или получены соответственным должностным лицом исключительно при исполнении им законных должностных полномочий. Аналогичные сведения, полученные не в связи с осуществлением должностных полномочий, не могут быть отнесены к **т.н.**, поскольку в таком случае любое третье лицо тем же способом может получить подобную информацию о плательщике налогов и сборов;

(4) сведения и информация касаются только конкретного лица — плательщика налогов и сборов, т.е. тайны третьих лиц, полученных или поступивших в контролирующие органы (аудиторскую компанию), не могут быть объектом **т.н.** Сохранность такого рода информации обеспечивается в режиме других предусмотренных законодательством видов тайн, например, в режиме профессиональной тайны.

Сведения, составляющие **т.н.**, носят комплексный характер, поскольку включают в себя нормы не только налогового, но и информационного, административного, уголовного и других отраслей права.

В мировой практике в последние годы наблюдается тенденция сохранения фактически в режиме **т.н.** информации, полученной от третьих лиц. Так, например, в Португалии финансовые посредники обязаны отчитываться по всем сделкам, заключенным с участием иностранных юридических лиц, являющихся резидентами государств и территорий, с которыми отсутствуют международные налоговые соглашения либо такие соглашения не содержат положений об обмене информацией. Законодательство Аргентины содержит требования относительно предоставления третьими лицами определенной информации о потреблении (расходах) плательщиков налогов и сборов. Получение информации от третьих лиц характерно также для налоговых органов Израиля. Другим хорошо известным примером получения информации от третьих лиц является закон FATCA, нормы которого распространились на большое количество стран.

Соблюдение **т.н.** невозможно обеспечить без установленного в *законодательстве налоговом* каждой страны понятия «разглашение **т.н.**». Оно выражается как в использовании и передаче сведений, так и в придании их огласке, в частности, через средства массовой информации. Поэтому под разглашением понимается противоправное нарушение режима **т.н.**, выражающееся в действии или бездействии должностных лиц контролирующих органов и аудиторских организаций, в результате которых информация о плательщике налогов и сборов стала доступна третьим лицам.

По сведениям, составляющим **т.н.**, законодательно устанавливается специальный режим хранения и доступа. Доступ к указанным сведениям могут иметь только должностные лица по перечням, определяемым соответствующими упол-

номоченными государственными органами. За утрату документов, содержащих **т.н.**, а также за разглашение подобных сведений законодательно устанавливаются соответствующие меры ответственности.

Во многих странах при наличии и соблюдении принципа **т.н.** действует законодательно закрепленный институт так называемой налоговой публичности, согласно которому установлена возможность публикации определенных налоговых сведений по конкретному плательщику налогов и сборов. Перечень подобных сведений устанавливается законодательно и носит закрытый характер.

В отдельных странах, таких как Швеция, отсутствуют требования относительно конфиденциальности налоговой информации. Похожая ситуация и в Финляндии, предоставляющей налоговую информацию даже посредством текстовых сообщений. В Греции Министерство финансов опубликовало корпоративные налоговые декларации, а в Италии, которая, хотя и признает право на конфиденциальность налоговой информации, 30 апреля 2009 г. организовала доступ к информации о доходах налогоплательщиков на веб-сайте налоговой службы. В Австралии не существует общего права на неприкосновенность частной жизни, чем подчеркивается публичность налоговой информации, являющейся такой же доступной, как и любая другая общая информация.

В РФ положения о **т.н.** регулируются Налоговым кодексом, в соответствии с положениями которого к ней относятся любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением отдельных, жестко оговоренных сведений. Согласно российскому налоговому законодательству, к **т.н.** не относятся следующие сведения:

(1) общедоступные сведения, в том числе ставшие таковыми с согласия самого плательщика налогов и сборов;
(2) об идентификационном номере плательщика налогов и сборов;
(3) о допущенных налогоплательщиком нарушениях налогового законодательства и примененных мерах ответственности за них;
(4) предоставляемые контролирующим органам других государств в соответствии с международными договорами или соглашениями о взаимном сотрудничестве между указанными органами;
(5) о применяемых плательщиком *режимах налоговых специальных*, об участии в *консолидированной группе налогоплательщиков*;
(6) предоставляемые муниципальным органам для осуществления ими контроля за полнотой и достоверностью информации, представленной плательщиком местных *сборов*, для расчета сборов, а также сведения о суммах недоимки по сборам.

Российское законодательство налоговое дает определение понятия «разглашение **т.н.**». К нему относится использование или передача другому лицу информации, составляющей коммерческую тайну (секрет производства) налогоплательщика и ставшей известной должностному лицу налогового органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. Не является разглашением **т.н.** предоставление налоговым органом ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков сведений об участниках этой группы, составляющих **т.н.**

Литература

Костенко М.Ю. Налоговая тайна. М.: БЕК, 2003.

Морозов Д.А. Коммерческая и налоговая тайна // Главбух. 2006. № 7. С. 34—41.

Kristoffersson Eleonor, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.). Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law. Frankfurt am Main: PL Academic Research, 2013.

В.Г. Пансков,
доктор экономических наук, профессор

ТЕОРИЯ НАЛОГА КАК ЖЕРТВЫ
(TAX THEORY AS SACRIFICE)

См. также: *налог; наследие научное Ж.-Ш. Сисмонди; наследие научное И.И. Янжула; ставка налога; теория налоговая обмена; теория налоговая классическая*

Теория налога как жертвы **(т.н.ж.)** — совокупность научных положений и взглядов на сущность *налогов*, главной идеей которых является их принудительный характер.

Основу данной теории составили практические идеи Средневековья, в соответствии с которыми уплата налога рассматривается как жертвоприношение. Первое теоретическое представление налога как жертвы принадлежит физиократам, которые в середине XVIII в. использовали его жертвенную сущность для обоснования доминирующего значения ренты и единого налога на землю. Наибольшую популярность теория получила в сер. XIX — в нач. XX в. в работах ученых, посвященных общественным финансам.

Т.н.ж. — закономерный этап развития теоретических представлений, сформулированных в *теории налоговой обмена*. **Т.н.ж.** критикует основное положение налоговой теории обмена о наличии эквивалентного характера обмена налогов на государственные услуги и выдвигает идею о принудительном характере налога, когда уплата налога рассматривается как выполнение общественного долга, а налог воспринимается как жертва, которую должен приносить каждый гражданин своему государству вне зависимости от объема получаемых от государства услуг. Наряду с принудительным характером налога представители **т.н.ж.** активно исследовали вопросы теории государства, его функций и полномочий, обосновывая законность и справедливость принудительного взимания налогов.

Представители **т.н.ж.** — ученые различных школ и направлений. В развитие и оформление **т.н.ж.** существенный вклад внесли в первой половине XIX в. — Н. Канар (N. Canar), Ж.С. де Сисмонди (J.C. de Sismondi), Д.С. Милль (J.S. Mill), в нач. XX в. — К.Т. Эеберг (K.T. Eeberg). Особо следует отметить популярность и обоснование идеи принудительного характера налога в трудах русских экономистов конца XIX — нач. XX в.: С.Ю. Витте, И.И. Янжула, Б.Г. Мильгаузена, Я. Таргулова и др.

Н. Канар (1755—1833) первым в своем трактате «Принципы политической экономии» (1801) развил идею жертвенного характера налога, которая неизбежно проявляется при его уплате как жертвы, приносимой индивидом в интересах государства.

Сходных теоретических позиций придерживался и русский экономист Н.И. Тургенев (1789—1871), который в своей работе «Опыт теории налогов» (1818) охарактеризовал налоги как «пожертвования на общую пользу». Изучение сущности налога в теории Ж.С. де Сисмонди (1773—1842), которая представляет собой более позднюю разновидность налоговой теории обмена, привело к определению налога как цены наслаждения за услуги, покупаемые у государства, или некоторой жертвы в пользу государства.

На формирование научных воззрений русских экономистов оказали воздействие труды Д.С. Милля (1806 — 1873), который синтезировал в своих работах взгляды классической теории. Он разделял точку зрения Ж.-Б. Сэя на деятельность государства, но в отличие от него, считал налог не злом, а жертвой, обусловленной необходимостью. Являясь отдельным производителем, правительство удовлетворяет общему началу хозяйственности, а налог представляет собой оплату со стороны производства за обеспечение нормальных условий хозяйствования. Д.С. Милль признает за государством обязанность собирания доходов для его существования в форме налогов, а также формулирует теорию равенства жертвы, в соответствии с которой каждый гражданин обязан отдавать государству определенную долю своего дохода в качестве жертвы. Эта жертва должна равняться жертве других налогоплательщиков с таким расчетом, чтобы после уплаты налога граждане оставались бы в том же хозяйственном положении, что и до уплаты. Нормой обложения становится принцип: налог должен представлять для каждого гражданина одну и ту же ценность (жертву), т.е. каждый гражданин в виде жертвы должен приносить определенную долю своих доходов.

Теорию равенства жертвы развил английский экономист Ф. Эджуорт (F. Edgeworth, 1845−1926). Основной ее постулат — в том, что необходимую для существования государства сумму налогов надо изымать при наименьшей сумме жертв. При последовательной реализации данной теории из нее следует, что обложение должно быть в большей степени перенесено на более обеспеченных плательщиков.

Идея налога как жертвы находит свое развитие в книге русского экономиста Б.Г. Мильгаузена «Лекции по финансовому праву» (1866). Он обосновывает принудительный характер налогов, характеризуя подати и налоги как пожертвования, которые объективны, поскольку они «вытекают из самого понятия о государстве, из идеи об отношении верховной власти к членам его». Обоснование принудительной сущности налогов становится доминирующим в русской экономической школе. С.Ю. Витте (1849—1915) в своих

лекциях 1902 г. делает соответствующий акцент, характеризуя налоги как «принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития».

В дальнейшем принудительный характер налогов дополняется И.И. Янжулом (1846—1910) идеей принудительно-правовой основы жертвенной их сущности. Ученый определяет налоги как «односторонние экономические пожертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы в силу того, что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек».

Наиболее полное раскрытие сущности налога с позиций **т.н.ж.** встречается в работах русского экономиста Я. Таргулова. Принудительность и законодательно-правовая основа налога дополняются неприятием какой-либо эквивалентности в налоговых отношениях между гражданами и государством. Он пишет:

> При взносе *налога* имеет место односторонняя жертва со стороны населения. Тут нет получения населением в определенной форме какой-либо реальной пользы. Нет соответственного эквивалента, который население получает от государства. Эти жертвы идут в пользу государства или какой-либо другой общественно-принудительной единицы (города, земства и т.п.). При этом жертвы, которые несет население, устанавливаются законом, определяются государственной властью. Закон устанавливает тот или иной *налог*, население должно его внести, и это происходит в силу того, что государство является принудительным органом, имеет право в силу своего верховенства взимать с населения ту или иную сумму для покрытия тех или иных общественных потребностей.

Видение Таргуловым налога как жертвы венчает методологию данной теории, и он дает следующее определение налога.

> Налог есть такая форма доходов государства или каких-либо других общественно-принудительных единиц, когда эти доходы, получаемые с имущества граждан, являются односторонней их жертвой, без получения ими какого-либо эквивалента, вытекают из природы государства как органа власти и служат для удовлетворения общественных потребностей.

Т.н.ж. развивается и в более позднем периоде в работах известного немецкого экономиста К. Эеберга (1855—1941):

> Отношение плательщика к государству выставляет *налог* не как специальное воздание за выгоды от принадлежности государству, а как обязанность гражданина, его жертву, вносимую им на поддержание и развитие целого.

Таким образом, отталкиваясь от исследования природы эквивалентного обмена налога и государственных расходов, **т.н.ж.** логически обосновала идеи принудительности уплаты налогов и легитимности их сбора государством. Обоснование принудительной, правовой и безэквивалентной сущности уплаты налога — важный вклад разработчиков **т.н.ж.** в его современное понимание. Несмотря на изначально добровольную природу жертвоприношений, данная теория смогла отказаться от этого посыла и обосновать новую для того времени методологическую платформу, обосновывающую признаки налога (обязательности и индивидуальной безвозмездности), которые и составили основу ее теоретического наследия.

В результате генезиса **т.н.ж.** уплата налога стала определяться как факт принуждения со стороны государства, идея определенной доли или оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика.

Кроме того, жертвенная сущность в отличие от обменного характера налога позволяла в дальнейшем ученым, во-первых, отойти от поиска какой-либо договорной основы в налоговых отношениях между гражданами и государством; во-вторых, отказаться от необходимости обоснования индивидуальных выгод, получаемых каждым подданным от своего государства в обмен на уплату налога. В дальнейшем на основе **т.н.ж.** стали разрабатываться концепция прогрессивности налогообложения и теории коллективных потребностей, *принцип справедливости* и пропорциональности обложения.

Литература

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Инфра-М, 1996.

Screpanti E., Zamagni S. An Outline of the History of Economic Thought: Oxford University Press, 2005.

Bhatia H.L. Public Finance. Twenty-sixth edition. Vikas publishing house PVT Ltd., New Delhi. 2008.

Ю.В. Леонтьева,
кандидат экономических наук, доцент

ТЕОРИЯ НАЛОГОВАЯ КЛАССИЧЕСКАЯ
(CLASSICAL THEORY OF TAX)

См. также: *доход рентный; наследие научное А. Смита; инструменты налоговой политики; налог; налогообложение; пошлина; принцип справедливости; принципы налогообложения классические; сбор; теория налога как жертвы; теории налоговая неоклассическая; функции налога; функция налогов фискальная*

Теория налоговая классическая (либеральная) (**т.н.к.**) — общая налоговая теория XVIII—XIX вв., определяющая сущность *налога* как обязательного, индивидуально эквивалентного платежа индивида государству, осуществляемого в целях покрытия расходов государства на общественную оборону и на поддержание достоинства верховной власти, взимание которого должно осуществляться с соблюдением *принципов справедливости,* определенности, удобства и экономии.

Важнейшее отличие **т.н.к.** (или теории налогового нейтралитета) от предшествующих налоговых теорий состоит в глубине и обстоятельности научной проработки, в более высоком научном уровне. Основное положение **т.н.к.** — доказательство тезиса, согласно которому налоги — это один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты на реализацию определенных функций государства. При этом какой-либо иной роли (регулирование экономики, плата за услуги и т.п.) налогам не отводилось.

Основоположники теории — А. Смит (A. Smith), опубликовавший в 1776 г. трактат «Исследование о природе и причинах богатства народов», и Д. Рикардо (D. Ricardo), издавший в 1817 г. работу «Начала политической экономии и налогового обложения». Основы этой теории в дальнейшем получили свое развитие в трудах таких известных ученых, как Ж.-Б. Сэй (J.B. Say), Д. Милль (D. Mill) и др.

А. Смит обобщил и творчески развил идеи классической школы политической экономии, начало которых было заложено еще У. *Петти* (W. Petty) в его «Трактате налогах и сборах» (1662).

Наиболее важные теоретические положения, разработанные основоположниками т.н.к.

1. Обоснование необходимости вовлечения в *налогообложение* всей совокупности факторов производства (труд, земля, капитал). Исследуя налоги в рамках теории трудовой стоимости и цены, Смит впервые подходит к обоснованию положения, согласно которому как стоимость, так и цена любого товара складываются не только из затрат труда, но также из прибыли, процента на капитал и земельной ренты, т.е. определяются совокупностью издержек производства. Наряду с фактором «труд» в образовании доходов в товарно-капиталистическом производстве участвуют также фактор «капитал», создающий доход в форме прибыли, и фактор «земля», образующий доход в форме ренты (*доход рентный*). В связи с этим уплату налогов следует возлагать не на какой-либо определенный класс, как это предлагали физиократы, а на все факторы, создающие доход, одинаково — на труд, капитал и землю.

2. Концепция экономического либерализма, предполагающая экономическую нейтральность государства и его невмешательство в экономику в качестве регулятора экономических процессов. Согласно этой концепции, рыночные законы как «невидимая рука» рынка наилучшим образом могут воздействовать на развитие экономики. В условиях свободного рынка удовлетворение индивидуальных потребностей обеспечивается предоставлением со стороны государства хозяйствующим субъектам экономической свободы деятельности. Каждый индивид в отдельности заботится лишь о себе, а выигрывает в конечном итоге общество. Стремление к собственной выгоде обеспечивает достижение общего блага. Смит выступает против вмешательства государства в экономику как регулятора экономических процессов, отводя ему роль исключительно «ночного сторожа», призванного исполнять лишь функции внешней и внутренней защиты страны, отправления правосудия, устройства и содержания общественных учреждений. Ученые-классики отстаивали позиции невмешательства государства в экономику посредством использования *инструментов налоговой политики*. По их мнению, государство не должно применять налоги для регулирования экономических процессов. Достаточно того, чтобы государство охраняло право собственности, тем самым обеспечивая развитие экономики.

3. Закрепление за налогами единственной функции — источника доходов государственного бюджета (*функции налогов фискальной*). Согласно представлениям классиков, налог, обеспечивая государство средствами, не должен оказывать никакого воздействия на экономику и социальную сферу. При этом государство должно лишь поддерживать общий порядок и не вмешиваться в экономические и социальные дела.

4. Разграничение налоговых и неналоговых платежей (сборов, пошлин) в зависимости от направления расходования поступающих средств. По мнению авторов **т.н.к.**, государство должно обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Для выполнения этих функций государству требовались соответствующие средства. Источником покрытия указанных расходов должны были стать налоговые доходы. Смит пытается ограничить сферу действия налога, настаивая, что только обороноспособность страны должна обеспечиваться за счет сбора налогов: «расходы на общественную оборону и на поддержание достоинства верховной власти должны покрываться общими сборами со всего общества», т.е. налогами. Все остальные государственные расходы, связанные «с отправлением правосудия, с содержанием общественных заведений и работ, учреждений общественного образования и религиозного воспитания», должны оплачиваться целевыми пошлинами и сборами, взимаемыми с пользователей данных общественных благ и государственных услуг. И только в случае нехватки целевых сборов данные расходы должны покрываться налогами со всего общества. Смит считал, что, поскольку налоги носят безвозмездный характер, пошлины и сборы не должны рассматриваться как налоги.

5. Концепция производительного труда, предполагающая разграничение труда на производительный и непроизводительный. Согласно разработанной Смитом концепции, весь труд разграничивается на производительный, увеличивающий «стоимость материалов, которые он перерабатывает», и непроизводительный — услуги, которые «исчезают в самый момент их оказания». К последним как раз относятся все государственные услуги, финансируемые за счет налогов и сборов. Большинство экономистов классической школы соглашались со смитовским разграничением труда и (соответственно) непроизводительным характером государственных услуг. Отсюда столь негативное отношение к восприятию налога.

Последующие представители классической школы так и не подошли к правильному пониманию экономической сущности налога. Хотя отдельные последователи критически осмысливали концепцию производительного труда. Так, Ж.-Б. Сэй не соглашался ни с физиократами, которые считали, что производителен лишь сельскохозяйственный труд, ни с А. Смитом, утверждавшим, что производителен лишь труд в сфере материального производства. Сэй считал критерием производительности полезность, поскольку любое производство — это деятельность человека, направленная на создание полезностей. Для него важна не материальная форма продукта, а результат деятельности. В итоге предоставление государственных услуг он определил как производство полезностей в нематериальной форме. Соответственно труд людей, употребленный на их создание, должен по справедливости называться производительным, и этот труд должен оплачиваться налогами.

6. Негативное отношение к налогу как к «неизбежному злу». Д. Рикардо в своем трактате пишет:

> Нет *налогов*, которые не тормозили бы накопление, поскольку нет ни одного *налога*, который не мешал бы производству. *Налоги* имеют тот же эффект, что и неплодородная почва, плохой климат, отсутствие ловкости или активности, плохое распределение рабочих мест, утрата станков.

Рикардо столь резко высказывался в отношении налога, поскольку считал, что любой налог, падающий на народные массы, в конечном итоге перекладывается на предпринимателей, снижая их прибыль и возможности развития производства. Смит даже называет налоги «чистым убытком для общества.

Размышляя об экономической природе налога, А. Смит и Д. Рикардо в определенной степени демонстрируют аналогичные, но достаточно противоречивые и двойственные суждения. Эта двойственность проявляется, с одной стороны, в их убежденности относительно непроизводительного характера государственных услуг и нежелательного отвлечения посредством налогов ресурсов от производительного труда, с другой — они тут же признают налог справедливой ценой или платой за предоставляемые государством услуги.

7. Разработка фундаментальных *принципов налогообложения*: справедливости, определенности, удобства и экономии, получивших впоследствии название декларации прав налогоплательщика. Следует отметить, что основной вклад классической школы в теорию налогов состоит в том, что они разработали не утратившую актуальности систему принципов взимания налогов, а также общие подходы к оценке размеров налоговых изъятий, обусловленных фискальной потребностью государства.

8. Признание налога как «необходимой жертвы». Одним из завершителей **т.н.к.** стал Д. Милль. Он не только синтезировал идеи классической школы, но и выдвинул ряд новых идей, подготовив тем самым почву для оформления *теории налоговой неоклассической* и *теории налога как жертвы*. Как и Ж.-Б. Сэй, он считал государственные услуги производительными, но пошел еще дальше, признав правительство отдельным производителем, удовлетворяющим общим началам хозяйствования. В его понимании налог становится оплатой со стороны производства «за обеспечение нормальных условий хозяйствования». Такая трансформация взглядов на государство позволила ему перейти от восприятия налога как «неизбежного зла» к налогу как «необходимой жертве», которую он предлагал распределять на принципах равенства между всеми членами общества.

Обобщая вклад классической школы в развитие теории налогообложения, необходимо отметить следующее. Не все выводы и положения, сформулированные представителями **т.н.к.**, являются бесспорными, часть из них подвергается критике с современных позиций. Отметим, в частности, непоследовательность авторов **т.н.к.** в обосновании экономической природы налога. По мнению В.М. Пушкаревой, это объясняется тем, что взгляды Смита на налог еще не были сгруппированы в систему, им не было сформулировано даже определение налога. Безусловно, спорным является и отношение классиков к налогу как к «неизбежному злу». Кроме того, с сегодняшних позиций представляются слишком поверхностными положения о разграничении (как труда, так и платежей на налоговые и неналоговые), которые основываются на ошибочной концепции производительного труда.

При общей оценке вклада классиков политэкономии в науку о налогах мнения современных ученых существенно различаются, имеются как восторженные оценки, так и негативные. Нам представляется более адекватной компромиссная оценка их вклада. Экономическая сущность налога ими не была раскрыта, но разработанная система *принципов налогообложения* привнесла в последующее понимание налога нечто принципиально новое, в первую очередь понятие справедливости.

Литература

Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М.: Либроком, 2015.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник для студентов вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Милль Д. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии. М.: Эксмо, 2007.

Пети У., Смит А., Рикардо Д. Антология экономической классики. М.: Эконов: Ключ, 1993.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2005.

Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004.

Screpanti E., Zamagni S. An Outline of the History of Economic Thought. Publisher: Oxford University Press. 2005.

Е.В. Ядренникова,
кандидат экономических наук, доцент

ТЕОРИЯ НАЛОГОВАЯ НЕОКЛАССИЧЕСКАЯ

(NEOCLASSICAL THEORY OF TAX)

См. также: *нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налогообложение; наследие научное А.А. Соколова; сбор; теория налоговая обмена; пошлина; теория налоговая классическая*

Теория налоговая неоклассическая **(т.н.н.)** — общая налоговая теория конца XIX — начала XX в., определяющая сущность *налога* как принудительного *сбора*, взимаемого государством в силу права верховенства без какого-либо эквивалента со стороны государства и идущего на покрытие неделимых коллективных потребностей.

Т.н.н. называют еще теорией коллективных (общественных) потребностей. Она отразила реалии последней четверти XIX — начала XX в., обусловленные резким ростом государственных расходов и необходимостью обоснования соответствующего увеличения *налогового бремени*.

Развитие неоклассического направления экономической теории (маржинализма) связано с именами А. Маршалла (A. Marshall, 1842—1924), Д.Б. Кларка (D.B. Clark, 1847—1938), А. Пигу (A. Pigou, 1877—1959), Л. Вальраса (L. Walras, 1834—1910), В. Парето (V. Pareto, 1848—1923).

Суть **т.н.н.** заключается в следующем. С развитием экономики расширяется финансовое хозяйство государства, усложняются его функции и возрастают коллективные (общественные) потребности. Для удовлетворения таких растущих неделимых потребностей и должны использоваться налоги. При этом налоги носят характер платы за общественные значимые и неделимые услуги. Коллективные потребности — это общественные блага (услуги), предоставляемые государством как субъектом хозяйствования, а налоги — плата за эти блага, взимаемая в принудительной форме. Именно в силу общественного характера коллективных потребностей (услуг государства) возникает необходимость принудительного изъятия налогов. По сути все разновидности **т.н.н.** в ее немецком, итальянском, американском и русском вариантах представляют собой развитие *теории налоговой обмена*.

Наиболее важные теоретические положения, разработанные авторами **т.н.н.**:

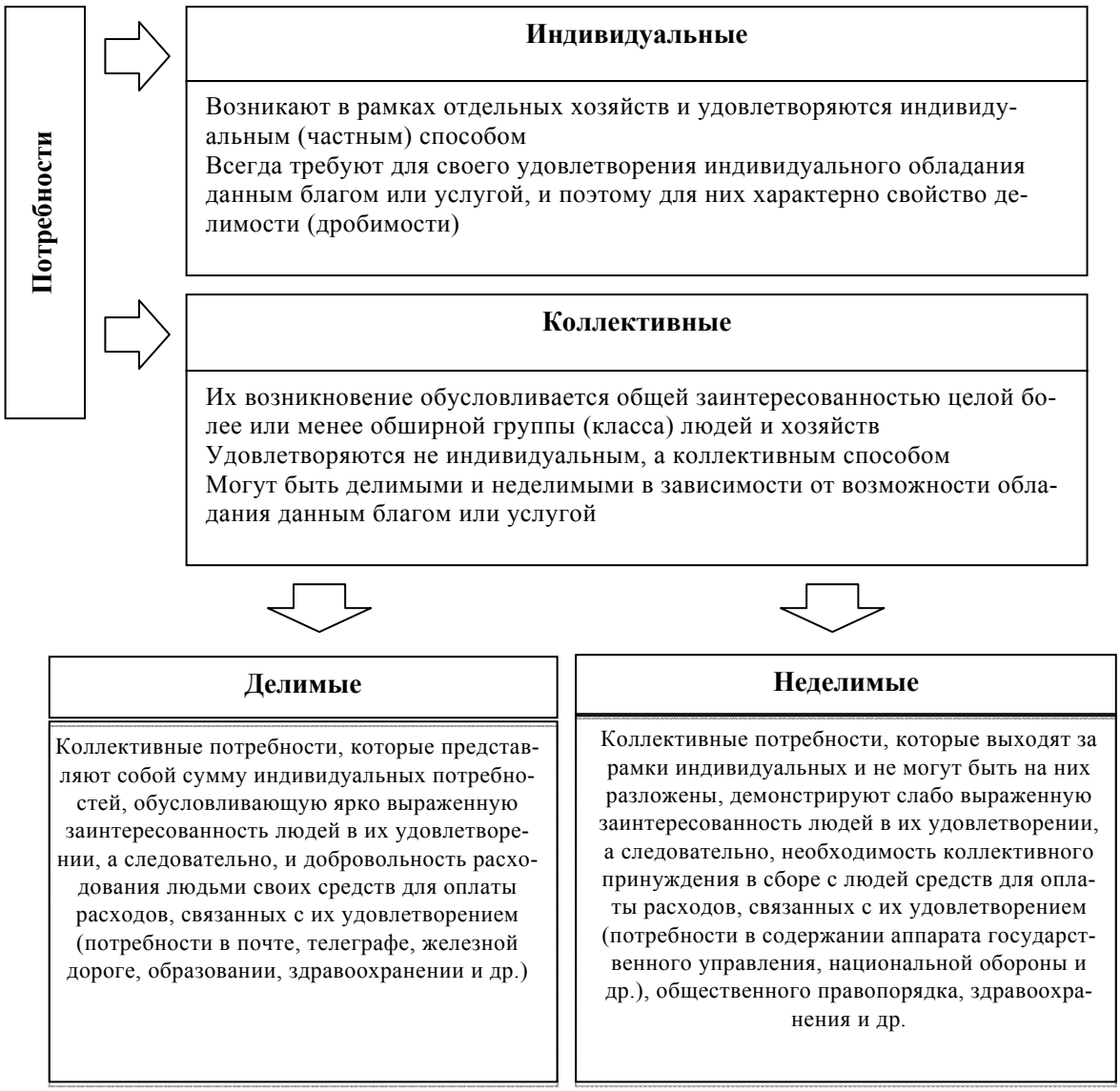
(1) признание государства субъектом хозяйствования, обоснование усложнения функций государства с позиции возрастания коллективных потребностей;
(2) обоснование производительного характера государственных услуг, осуществление которых требует взимания налогов;
(3) разграничение понятий индивидуальной и коллективной потребностей и способов их оплаты;
(4) признание налогов источником удовлетворения коллективных неделимых потребностей, обоснование необходимости их взимания в принудительной форме;
(5) разграничение налогов и пошлин, обоснование отсутствия эквивалентности между размерами налогов и стоимостью получаемых от государства услуг.

В рамках неоклассического направления была сформулирована теория, суть которой состоит в обосновании усложнения функций государства с позиции объективного возрастания коллективных неделимых потребностей. Удовлетворение именно таких потребностей и должно обеспечиваться за счет принудительного сбора налогов. Категория «потребность» как надобность или нужда в чем-либо, требующая удовлетворения, существовала и до неоклассицизма. Однако авторы **т.н.н.** ввели и разграничили понятия индивидуальной и коллективной потребностей. Известный русский экономист, приверженец **т.н.н.** А.А. Соколов (1885—1937) в своей работе «Теория налогов» (1928) обобщает итоги рассмотрения этих категорий (см. рис.).

Из различия в характере индивидуальных и коллективных потребностей вытекает различие в способах оплаты расходов, связанных с их удовлетворением. Отдельные лица могут удовлетворять свои индивидуальные потребности либо путем собственного производства требуемых товаров или услуг, либо путем их покупки у других частных хозяйств.

Ситуация с удовлетворением коллективных потребностей не столь проста и однозначна. В представлении авторов **т.н.н.** государство является субъектом хозяйствования, но его деятельность в этом качестве, направленная на удовлетворение коллективных потребностей, не может основываться на рыночных отношениях. Услуги, оказываемые государством населению по удовлетворению коллективных потребностей, не могут носить характер рыночных благ, продаваемых и покупаемых по определенной цене, а отношения по оказанию таких услуг должны иметь какую-то иную, отличную от рыночной основу.

На вопрос, какие именно потребности (делимые или неделимые) должно удовлетворять государство и на какой основе, авторы **т.н.н.** дают логичный ответ. Неделимые коллективные потребности должны оплачиваться налогами, взимаемыми в принудительной форме, т.е. добровольность меновых отношений здесь заменяется принудительностью налогов. Индивидуальной эквивалентности в таком обмене нет, но присутствует коллективная (общественная) эквивалентность. Делимые потребности должны оплачиваться добровольно уплачиваемыми пошлинами и сборами или добровольными платежами, имеющими характер меновых отношений и рыночную стоимость. Индивидуальная эквивалентность обмена здесь присутствует. Принудительный характер налога — наиболее явный признак, отличающий налог от пошлин. Из представленных рассуждений видно, что данная теория берет за основу отношения обмена.



Классификация потребностей с позиций налоговой неоклассической теории

Мера разложения коллективной потребности на сумму индивидуальных, совпадение коллективной потребности с совокупностью индивидуальных, а также соотношение заинтересованности общества и индивида в удовлетворении этих потребностей служат основанием для установления особенностей компенсационного механизма. Там, где индивидуальная заинтересованность превышает коллективную (например, услуги образовательные, коммунальные, почты, железной дороги), есть возможность использовать меновые отношения и продавать их населению по рыночной стоимости или ниже, частично субсидируя их предоставление. В случаях, когда коллективная потребность превышает индивидуальную (например, услуги судопроизводства), лучше использовать механизм частичного их возмещения путем установления соответствующего пла-

тежа (судебной пошлины) за пользование данной услугой.

Важным достижением неоклассицизма является также отказ от присущего авторам *теории налоговой классической* негативного подхода к хозяйственной роли государства и понимания налога как чистого убытка для общества. Авторы **т.н.н.** пытались обосновать производительный характер государственных услуг, настаивая на том, что без хозяйственной деятельности государства, «направленной на удовлетворение коллективных потребностей, система частных хозяйств не могла бы существовать. Следовательно, затраты на удовлетворение коллективных потребностей представляются экономически нужными и целесообразными».

Различные школы неоклассического направления — немецкая, итальянская, американская, русская и др. — внесли свой вклад в формирование основных положений **т.н.н.**

Вклад немецкой школы в лице Л. Штейна (L. Stein, 1815—1890) и А. Шеффле (A. Schaffle, 1831—1903) состоит в признании за государством экономических функций, требующих взимания налогов и полного признания производительного характера государственных услуг. По их мнению, есть продукты и услуги, которые сразу служат всем лицам, и притом каждому неизмеримым образом, но на которые никогда нельзя ожидать спроса с их стороны, а следовательно, добровольной оплаты. Кроме того, есть потребность в услугах, требующих монопольного производства, оказание которых не под силу частным хозяйствам. Все эти услуги должны быть результатом деятельности государства как особенного хозяйственного организма, представляющего собой особую отрасль хозяйственной деятельности, один из секторов народного хозяйства. Государство в данном случае должно подчиняться общему закону хозяйствования, основной принцип которого — дешевизна.

Как только частнопредпринимательская деятельность может выполнить какую-либо услугу (задачу), пользующуюся спросом со стороны населения, дешевле, чем выполняет ее государство, эта услуга (задача) должна быть вычеркнута из обязанностей государства и передана в частный сектор. Таким образом, задачи государства не есть нечто раз и навсегда определенное, они меняются вместе с развитием частнопредпринимательской инициативы.

Вклад итальянской школы в лице Ф. Нитти (F. Nitti, 1868—1953), состоит в новом видении государства как высшей и притом естественной формы социальной кооперации, а также в обосновании новой категории «общественные неделимые услуги» и налогов в виде платы за эти услуги.

Ф. Нитти пишет:

> Имеются неделимые общественные услуги, как, например, внутреннее спокойствие и внешняя безопасность, правосудие, общественная гигиена, охрана территории. Так как в этом случае неприменимы пошлины, т.е. вознаграждение за специальные делимые услуги, то необходимо, чтобы общие расходы покрывались налогами.

Налог «есть та часть богатства, которую граждане дают государству и местным органам ради удовлетворения коллективных потребностей».

Русская школа внесла значительный вклад в развитие **т.н.н.** Эта теория имела особую популярность в финансовой среде Советской России в 1920—1930-х. Ее положения развивали известные русские экономисты А.И. Буковецкий (1881—1972), П.В. Микеладзе и А.А. Соколов.

Находясь в трудных условиях поиска контекста налога, приемлемого для плановой экономики, отечественная школа в обоснование коллективных потребностей развивала классовый подход. По словам А.А. Соколова, советская власть

> стремится к тому, чтобы с помощью налогов и различных налогообразных сборов извлекать возможно большую сумму средств из доходов более состоятельных слоев населения и обращать их на нужды менее состоятельных слоев... На налоги она смотрит как на средство изъятия частнохозяйственного накопления из сферы частного хозяйства и перенесения его в сферу обобществленного хозяйства.

Представители русской школы **т.н.н.** справедливо обосновали наличие определенной взаимосвязи между индивидуальными и коллективными потребностями, а также отсутствие как индивидуальной, так и коллективной эквивалентности между размерами налогов и стоимостью получаемых от государства услуг (благ). А.А. Соколов пишет:

...между индивидуальными потребностями и коллективными нет и не может быть полной оторванности. С одной стороны, индивидуальные потребности могут иметь... общее народно-хозяйственное значение. Например, потребность рабочих в пище, одежде и жилище, удовлетворяемая ими индивидуальным способом, является, несомненно, их индивидуальной потребностью, но вместе с тем это и коллективная потребность, так как если она не будет удовлетворена, то приостановится воспроизводство рабочей силы, в котором заинтересовано все общество. С другой стороны, коллективные потребности могут ... в той или иной степени совпадать с индивидуальными потребностями отдельных лиц и хозяйств.

Это положение активно использовалось в практике СССР, когда индивидуальная потребность в жилье ассоциировалась с коллективной и удовлетворялась за счет налогов.

Следует отметить значимость **т.н.н.** для совершенствования практики налогообложения. По мнению В.М. Пушкаревой, основу определения налога с позиций **т.н.н.** западная экономическая наука использует и в настоящее время, внося необходимые коррективы. Последующие экономические течения XX в. (кейнсианское, неолиберальное, неоклассического синтеза, неоинституциональное) уже не предлагали новых концепций понимания природы и сущности налогов. Они рассматривали налоги как инструмент государственного регулирования, основываясь именно на восприятии налога как источника удовлетворения общественных потребностей, т.е. производя не столь существенную замену «коллективных потребностей» на «общественные».

Литература

Буковецкий А.И. Введение в финансовую науку. СПб.: Питер, 2000.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904.

Пигу А. Экономическая теория благосостояния: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1985.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2005.

Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003.

Screpanti E., Zamagni S. An Outline of the History of Economic Thought. Publisher: Oxford University Press, 2005.

Е.В. Ядренникова,
кандидат экономических наук, доцент

ТЕОРИЯ НАЛОГОВАЯ ОБМЕНА
(TAX EXCHANGE THEORY)

См. также*: налог; налогообложение; наследие научное Ж.С. Сисмонди; принципы налогообложения; принцип справедливости*

Теория налоговая обмена **(т.н.о.)** — комплекс обобщенных положений и научных взглядов на сущность и природу *налогов*, их роль и значение в экономической, социальной и политической жизни общества, базирующихся на идее возмездного характера обмена налогов на услуги государства.

Появление **т.н.о.** связано с прочным укреплением *доходов бюджета налоговых* в качестве основного дохода государства и необходимостью легитимного обоснования права государства на сбор этих доходов. **Т.н.о.** основывалась на идеях невмешательства государства в экономику и непроизводительного характера государственных услуг. Эта теория представляла собой первые теоретические воззрения на налоги, давая концептуальное обоснование их сущности и содержанию. Поскольку объектом исследования **т.н.о.** является налог и налогообложение в целом, а предметом — обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе установления и взимания налогов, то **т.н.о.** можно отнести к общим теориям налогообложения.

Появление **т.н.о.** характерно еще для средневекового финансового хозяйства. В процессе его развития выделяется несколько разновидностей **т.н.о.**, объединяющей идеей которых является признание возмездного характера налогов и договорного характера государственных услуг, которые предоставляются в обмен на уплачиваемые налоги. Идея возмездности налога, выдвинутая в **т.н.о.**, впоследствии легла в основу разработки принципа выгод в налогообложении, используемого для реализации современного принципа справедливости при построении *систем налоговых*. Основные отличия разновидно-

стей **т.н.о.** связаны с характером обмена и стоимостью государственных услуг.

Хронологически первой разновидностью **т.н.о.** была **теория эквивалентного обмена**, которая определила сущность налога как эквивалентную плату граждан за услуги по охране границ, поддержанию порядка и др., покупаемые у государства. Особенность этого обмена заключается в том, что он основан на свободном волеизъявлении граждан, т.е. имеет добровольный характер. Основные идеи этой концепции разрабатывались в работах Б. Спинозы (1632—1677), Ж.-Ж. Руссо (1712—1778).

Атомистическая теория налогов (или теория общественного (публичного) договора) возникла в эпоху Просвещения, в XVII—XVIII вв. Ее основоположниками стали французские просветители С. де Вобан (1633—1707) и Ш. Монтескьё (1689—1755). Сущность налога в этой теории определяется как плата, вносимая гражданином в результате своеобразного заключения ими публичного договора с государством, который в отличие от теории эквивалентного обмена является не результатом свободного волеизъявления граждан, а имеет черты обязательности.

Кроме того, данный обмен не является полностью эквивалентным, но взаимовыгодный для обеих сторон. Для граждан выгода определяется экономией на издержках, поскольку индивидуальная оплата услуг по защите собственности значительно выше суммы налога. Выгода государства определяется обеспечением с помощью налогов достаточных финансовых ресурсов для существования государства. Создатели теории считали, что налог — это плата за весь комплекс государственных услуг (помимо защиты), перечень которых со временем увеличивается.

Теория фискального договора (Т. Гоббс, 1588—1679, О. Мирабо, 1749—1791, Вольтер, 1694—1778) развивалась параллельно с теорией общественного договора. Согласно этой теории, налог представлял собой цену, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества, чтобы получить от государства его охрану и в дальнейшем пользоваться остальным имуществом. Авторы теории формулируют идею возмездного обмена обязанностями между государством и гражданами, обмена необязательно эквивалентного, но выгодного для обеих сторон.

Основное положение данной теории о налоге как о части имущества, которую следует отдать государству, чтобы с большим удовольствием пользоваться оставшимся имуществом, находит дальнейшее отражение в теории налога как наслаждения.

Теория налога как наслаждения сформулирована в начале XIX в. швейцарским экономистом Ж.С. де Сисмонди (1773—1842). Фактор удовольствия от использования имущества перерастает в общественное наслаждение, которое каждый гражданин извлекает из общественных выгод, предоставляемых государством: национальная защита, правосудие, обеспечение охраны личности и имущества, просвещение и др. Налог в данной теории выступает как цена, которую гражданин уплачивает за получаемое наслаждение. При сохранении идеи возмездности и обязательности налога категория цены, по мнению Сисмонди, более применима к эквивалентным отношениям обмена.

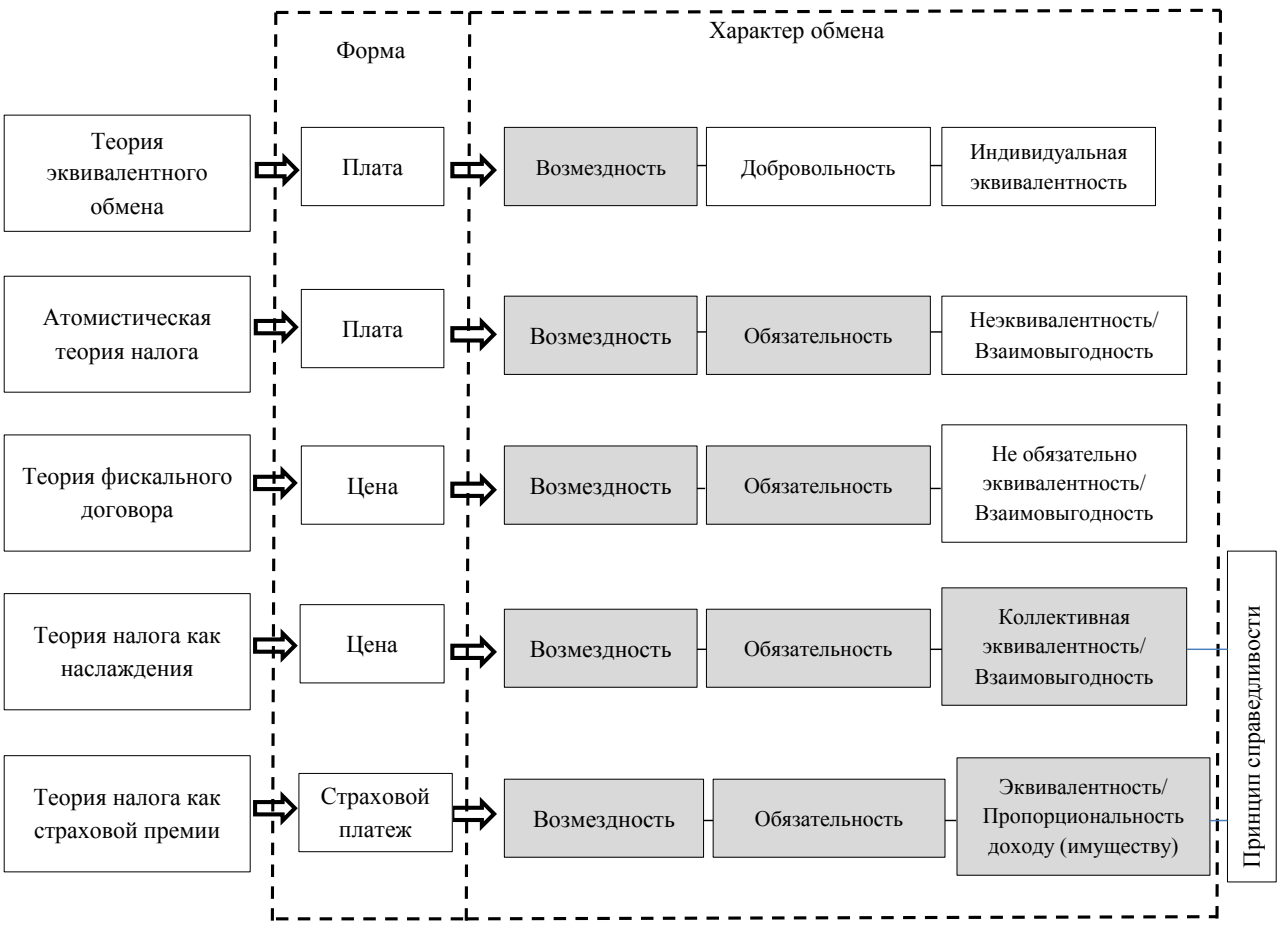
В XVIII в. появляется **теория налога как страховой премии.** Авторами этой теории были французский экономист А. Тьер (A. Thiers; 1797—1877), Э. де Жирардена (E. de Girardin; 1806—1884), Дж. Мак-Куллоха (J. McCulloch; 1789—1864). По мнению А. Тьера, государство образует своеобразную страховую компанию, в которой каждый гражданин должен платить пропорционально своему доходу или имуществу потому, что издержки охраны и защиты должны распределяться по сумме охраняемой собственности. Таким образом, налог представляет своего рода обязательный страховой платеж, который уплачивается гражданами как страхователями для предотвращения наступления страхового события.

Следует отметить привязку размера налога к размеру дохода или стоимости имущества, что имело крайне важное значение для обоснования *принципов налогообложения*. По сути Тьер провозгласил второй фундаментальный *принцип налогообложения* построения современных *систем налоговых* — принцип платежеспособности, который также нашел отражение в современном *принципе справедливости*.

Таким образом, граждане пропорционально величине своих доходов (имущества) страхуют свою собственность от всякого риска, который может помешать в их владении и пользовании этой собственностью. Однако уплата налогов в отличие от процессов страхования, где стра-

ховой платеж используется для получения страхового возмещения при наступлении страхового случая, предназначена для финансирования затрат государства по предотвращению наступления такого риска. Это отличие, несмотря на определенную плодотворность идеи страхования, не позволяет распространить теорию на все налоговые отношения. Однако она вполне применима для понимания природы отдельных налогов, предусматривающих компенсационные механизмы при наступлении страховых случаев. Например, для разработки платежей налогового характера в сфере социального и пенсионного страхования. Возмездный характер обмена налогов на услуги государства по защите собственности от определенных рисков дает возможность рассматривать эту теорию как разновидность **т.н.о.**, а в налогах, имеющих компенсационные механизмы возврата средств, просматривается даже индивидуальная эквивалентность такого обмена.

Генезис развития представлений о сущности и природе налогов в рамках **т.н.о.** иллюстрирует рис.



Генезис представлений о сущности налога в рамках теории обмена

С позиций теорий обмена, по мнению И.А. Майбурова, обоснованным будет следующее синтезированное определение налога.

Налог — это обязательный, индивидуально эквивалентный платеж индивида государству, осуществляемый в целях покрытия объявленных обществу расходов государства, с помощью которых финансируется оказание конкретных услуг, предоставляемых государством индивиду в обмен на получение от него данного платежа.

С позиций сегодняшнего восприятия налога данное определение несостоятельно, поскольку в его основе лежит ошибочное представление о договорном происхождении института государства, а следовательно, и о договорной основе уплаты налогов и получения от государства выгод. Уплата налога не идентична плате за приобретение услуги на рынке, когда у плательщика есть право выбора. Следовательно, налог не является результатом какого-либо соглашения между гражданином и государством, он имеет принудительный характер.

Можно признать наличие возмездности налога и определенного эквивалента в совершаемом обмене, однако индивидуальная эквивалентность, на которой настаивали авторы ряда теорий обмена, проявляется лишь в отдельных налогах исключительно страхового характера. Во всех остальных налогах невозможно установить эквивалентности между суммой налога, уплачиваемой гражданином, и стоимостной оценкой выгод, получаемых им от государства. В масштабе всего общества наблюдается исключительно коллективная эквивалентность, под которой подразумевается совокупное меновое отношение суммы налогов, уплачиваемых всем обществом, и стоимостной оценки общественных благ и публичных услуг, получаемых им от государства.

Т.н.о. имели огромное значение для развития налогообложения. Они позволили определить первоначальную сущность и природу налога, поставили вопрос о наличии эквивалентности в налоговых отношениях, а также заложили основы реализации *принципа справедливости* в *налогообложении*, определяющего функционирование *систем налоговых* в современных государствах.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М: Экономистъ, 2006.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Инфра-М, 1996.

Screpanti E., Zamagni S. An Outline of the History of Economic Thought: Oxford University Press, 2005.

Bhatia H.L. Public Finance. Twenty-sixth edition. Vikas publishing house PVT Ltd., New Delhi. 2008.

Ю.В. Леонтьева,
кандидат экономических наук, доцент

ТЕОРИЯ УРАВНИТЕЛЬНОЙ ДИФФУЗИИ НАЛОГОВ

(EQUALIZATION TAX DIFFUSION THEORY)

См. также*: налог; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог косвенный; налог прямой; налогообложение; переложение налогов; плательщик налогов и сборов; теория налога как жертвы*

Теория уравнительной диффузии налогов **(т.у.д.н.)** (или оптимистическая теория переложения, или теория уравнительного рассеяния налогов) — комплекс научных взглядов и положений на сущность *налогов*, базирующихся на идее равномерного распределения *налогового бремени* соразмерно платежеспособности *плательщика налогов и сборов*.

Теория сформулирована французским математиком Н.-Ф. Канаром (Nicolas Canar, 1755—1833) в работе «Принципы политической экономии» (1801). Он развивает идею о налоге как о жертве, приносимой плательщиком налога государству при уплате налога. Налогам Канар приписывает принудительный характер, что позволяет отойти от проблемы добровольности и договорных отношений в налогообложении.

Центральное место в работе Канара занимает проблема *переложения налога* и установления фактического плательщика налога. Постулат о различии номинального налогоплательщика (*субъекта налогообложения*) и фактического его носителя впервые был обоснован еще в XVII в., однако особый интерес исследователей обнаруженное несоответствие привлекло лишь в XVIII—XIX вв.

Главная задача, решаемая учеными, — проблема равномерного и справедливого распределения налогового бремени между членами общества. В основе решения этой задачи лежит определение несоответствия между первоначальной (планируемой) и конечной (получаемой) адресностью налога. В то же время сам процесс переложения налогов, а следовательно, и установления конечного носителя налога сложный и скрытый. Сложность процесса заключается в том, что переложение налогов осуществляется как на макроэкономическом (инфляция, фискальная политика), так и на микроэкономическом уровне (спрос и предложение, цена). Скрытость проявляется в невозможности объективного статистического и математического измерений масштабов переложения.

Канар первым из экономистов попытался применить математический метод к изучению переложения налогов. Он опроверг догмат физиократов, что любой налог ложится на землевладельцев. В соответствии с **т.д.у.н.** все налоги по истечении времени (после их переложения) распределяются между всеми плательщиками пропорционально их платежеспособности, этот процесс выгоден и необходим обществу.

Название уравнительного рассеяния теория получила потому, что Канар сравнивал товарооборот с системой сообщающихся друг с другом сосудов. Подобно тому как вода, изъятая из любого сосуда, приведет к падению и выравниванию уровней во всех сосудах, так и налог распределяется между всеми участниками товарооборота.

В своих обоснованиях Канар опирался на положения классиков о равенстве прибылей и постоянстве заработной платы, которая будто бы не испытывает на себе действия налогов. Однако при этом пришел к оригинальному выводу о важности срока действия налога.

По мнению Канара, каждый новый налог вызывает определенные виды переложений, которые в последующем приведут к равновесию в распределении налогового бремени. Но такое равновесие устанавливается не сразу. Вначале всякий налог вызывает определенное трение и ухудшает условия хозяйствования и жизни отдельных лиц. Например, введение нового *налога косвенного* на товары определенного вида сразу приводит к их удорожанию и сокращению потребления, что неминуемо сказывается на снижении выгод производства данных товаров. Капиталы из данной отрасли производства начинают перетекать в другие отрасли, в которых благодаря усиливающейся конкуренции также начинает снижаться средний уровень доходности. Переток капиталов будет продолжаться до тех пор, пока доходности в различных отраслях не уравняются. В результате оказывается, что отрасль, пораженная налогом, сложила на другие часть своего налогового бремени.

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

Перемещения капиталов, наблюдаемые в результате введения новых налогов, приводят к параллельным переливам наименее квалифицированной рабочей силы, т.е. к изменениям частью труда сферы своего приложения. Но при этом, во-первых, совокупная масса труда в обществе остается и после налога такой же, какой была до него (меняются только направления его использования), а во-вторых, эта часть труда и в других сферах приложения обеспечивает себе минимально требуемый уровень зарплаты. Таким образом, Канар убежденно доказывает, что все налоги оказывают одинаковое влияние на народное хозяйство. Налог в конечном итоге не затронет работников с минимальной зарплатой. Он поражает в первую очередь производителей соразмерно выгодности их бизнеса, нивелируя ее. Также налог поражает потребителей, уничтожая крайности наиболее излишнего потребления товаров всех отраслей производства. Канар критиковал экономистов, желающих установить какие-либо налоги для обложения отдельных отраслей народного хозяйства. Сравнивая такое обложение с кровопусканием, он говорил, что вена, из которой хирург взял кровь, не теряет больше крови, чем остальные вены. Точно так же и налог распределится между всеми отраслями, уменьшая их доходность.

Итак, по мнению Н. Канара, с течением времени установится желаемое равновесие. Все лица, несущие на себе частицу бремени уплаты налога, приспособятся к нему, соразмерят с ним

свое производство и потребление. С наступлением равновесия бремя уплаты налога уже не замечается, оно не причиняет крупных неудобств отдельным хозяйствам. Его переложение можно считать законченным, конечно, не в том смысле, что *плательщик налога* более не перекладывает его на другие хозяйства, а в том, что переложение вылилось в устойчивую форму, застыло в ней, воспроизводя из года в год падение в определенной пропорции на определенных носителей налога. Эта мысль выразилась в известной формуле Канара: «каждый старый налог хорош, а каждый новый налог дурен». Как следствие, категоричная его убежденность, что всякое уменьшение и увеличение налогов крайне нежелательно, приведет к изменению равновесия и пагубно скажется на обществе. Поэтому не следует изменять даже самые несправедливые и жесткие, но давно действующие налоги.

Э. Селигман (E. Seligman) критиковал **т.у.д.н.** за невысокий уровень научного обоснования, в частности за восприятие излишней мобильности факторов производства, поверхностное использование теории спроса и предложения. Однако при этом нельзя не отметить в **т.у.д.н.** рациональный посыл о наличии временного лага между всяким введением налога и приспособлением к нему плательщиков, по прошествии которого и следует оценивать результаты переложения.

Спустя полвека **т.у.д.н.** была продолжена Л. Штейном (L. Stein). По его мнению, в обществе совершается безостановочный хозяйственный процесс, в котором каждый участвует и как продавец, и как покупатель. Так, например, торговец, арендующий у домовладельца помещение под магазин, уплачивает ему и подомовой *налог*, а домовладелец, покупая что-либо у этого торговца, возвращает ему часть подомового налога. В итоге каждый плательщик перелагает на всех любой налог, поэтому и не стоит говорить о каком-либо специальном переложении. Штейн был убежден, что данные исследования носят праздный характер. Нужно говорить о том, что бремя уплаты налогов несут не отдельные лица, а все общественное хозяйство. Ведь именно оно производит тот излишек, который поступает государству в виде налогов, возвращаясь всему народу в виде разнообразных услуг. По Штейну, налоги не обременительны, как бы ни совершалось их переложение с одних плательщиков на других, если общество получает от государства такую совокупность услуг, которая уравновешивает лишения, вызванные уплатой налогов.

Несмотря на недостатки и критику, **т.у.д.н**. долгое время имела своих сторонников: во Франции — А. Тьера (A. Thiers), в Пруссии — О. Бисмарка (O. Bismarck), в России — А.А. Исаева.

Значение **т.у.д.н.** состоит в ее социально-политической направленности, эта теория представляла собой попытку и отражала потребность общества примирить налогоплательщиков — представителей неимущих слоев населения, а также буржуазные слои. **Т.д.у.н.** оказала большое влияние на дальнейшее развитие воззрений на налоги, и в первую очередь на проблему их переложения. Но в то же время она придерживалась идеи «все старое — лучшее» и выступала за сохранение существующих *налогов* независимо от величины *ставок налоговых* и других недостатков.

Литература

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА 2007.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Инфра-М, 1996.

Seligman E. The shifting and incidence of taxation. New York: Macmillan Company. 1902.

Screpanti E., Zamagni S. An Outline of the History of Economic Thought: Oxford University Press, 2005.

Ю.В. Леонтьева,
кандидат экономических наук, доцент

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

(TAX EVASION)

См также: *администрирование налоговое; законодательство налоговое; культура налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); обход налогов; обязанность налоговая; обязательство налоговое; оптимальность налогообложения; поведение налоговое; субъект налогообложения*

Уклонение от уплаты налогов **(у.у.н.)** — незаконные действия *субъекта налогообложения*, предпринимаемые в целях избежать уплаты *налогов* и *сборов*, подлежащих уплате в соот-

ветствии с действующим *законодательством налоговым*.

Международное бюро налоговой документации (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD) определяет **у.у.н.** как умышленное противоправное поведение или поведение *субъекта налогообложения*, намеренно нарушающего налоговое законодательство в целях избежать уплаты налогов, например умышленное занижение дохода или завышение налоговых вычетов. В словаре налоговых терминов ОЭСР **у.у.н.** определяется как незаконные действия, в результате которых *обязательства налоговые* скрываются или игнорируются.

В российской юридической литературе **у.у.н.** определяется как форма уменьшения налоговых и других обязательных платежей, при которой субъект налогообложения умышленно или неосторожно избегает уплаты налогов или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением норм действующего законодательства.

Таким образом, главным признаком **у.у.н.** является его противоправность. В этом состоит его отличие от *обхода налогов* (tax avoidance). Термин «обход налогов» используется для обозначения *поведения налогового*, минимизирующего налоговые платежи, которое соответствует букве закона (хотя может противоречить его духу).

Начало современным направлениям изучения **у.у.н.** было положено статьей «Уклонение от уплаты налога на доходы: теоретический анализ» М. Аллингхама и А. Сандмо (Michael Allingham, Agnar Sandmo,1972), которые адаптировали модель криминального выбора Г. Бекера (Gary Becker, 1968) к экономическим аспектам **у.у.н.** В соответствии с предложенной ими моделью (A—C-модель) налогоплательщики могут выбрать две стратегии распределения своего дохода — рискованное **у.у.н.** или безопасную уплату налога. Данная модель получила широкое развитие в многочисленных неоклассических моделях, дополнявших ее различными факторами и допущениями. Определенный интерес представляют такие направления исследований, как изучение взаимосвязи между предложением труда и **у.у.н.**, неопределенностью и **у.у.н.**, теневой экономикой и **у.у.н.**.

Свой вклад в теорию **у.у.н.** внесла также неоинституциональная теория, рассматривающая *уклонение от уплаты налогов* как деформализацию налоговых правил (когда установленные государством правила заменяются неформальными правилами, имеющими на практике форму **у.у.н.**).

В настоящее время **у.у.н.** также изучается в рамках поведенческой и экспериментальной экономики. В отличие от неоклассического подхода, базирующегося на парадигме свободного, рационального и неограниченного выбора плательщика налога, поведенческая экономика рассматривает воздействие на **у.у.н.** психологических факторов и социально-культурных условий. В поведенческой экономике можно выделить два направления исследований **у.у.н. —** модели, использующие теорию «не-ожидаемой полезности» (строятся на предположении о склонности плательщиков налогов переоценивать вероятность проверки), и модели, включающие в традиционную схему различные аспекты социального взаимодействия.

Экспериментальные методы, применяемые в рамках поведенческой экономики, позволяют определить зависимость **у.у.н.** от социальных норм, соображений престижа, психологических факторов и групповых эффектов.

Причины **у.у.н.** с точки зрения различных теорий также различаются. Так, в соответствии с теорией идеологии (отраслью новой экономической истории) норма **у.у.н.** объясняется исторически сложившимися асимметричными, неэквивалентными отношениями между государством и его гражданами. Теория общественного выбора видит причину существования **у.у.н.** в «проблеме безбилетника» (free rider problem), а теория игр — в сопротивлении остающихся в рамках закона налогоплательщиков усилению *налогового бремени* из-за снижения количества фактических плательщиков.

П.М. Годме (Paul Marie Gaudemet, фр.) выделял среди причин налоговых преступлений экономические, политические, технические и моральные. Российские исследователи также выдвигают различные обоснования причин **у.у.н.** Например, В.М. Пушкарева считает, что **у.у.н.** в РФ связано с историческими причинами. В соответствии с концепцией построения первого в мире государства без налогов (СССР) граждане практически не платили налогрв (подоходный налог удерживался у источника выплаты) и менталитет законопослушного плательщика налогов не был сформирован. В.В. Радаев полагает основной причиной **у.у.н.** влияние интересов властвующих групп и коррупцию. Он считает, что высокие налоги и сложность *системы налоговой*

являются инструментом сохранения всеобщей бюрократической зависимости, а часть потока взяток и сопутствующих услуг выступает как неформальный субститут налоговых платежей, поэтому вопросы **у.у.н.** следует рассматривать через призму интересов властвующих групп.

Общепринятой классификации **у.у.н.** не существует. Приведем несколько точек зрения. (1) А.В. Брызгалин предлагает делить методы **у.у.н.** на криминальные (методы, нарушающие нормы уголовного законодательства) и некриминальные (методы, влекущие применение налоговых санкций). (2) В.В. Радаев выделяет в **у.у.н.** нелегальную деятельность, сокрытие легальной деятельности и освобождение от платежей. (3) В.П. Вишневский и А.С. Веткин классифицируют виды **у.у.н.** в зависимости от того, на какой из *элементов налога* направлены нарушения, приведшие к неуплате налога (субъект, объект и предмет налогообложения, налоговая база и ставка налога, налоговый оклад, порядок, способы и сроки исчисления и уплаты налога).

В эмпирических исследованиях чаще всего рассматривается **у.у.н**. по видам налогов (**у.у.н.** на доход или от налогов на потребление) и видам плательщиков (**у.у.н.** физических лиц или **у.у.н**. юридических лиц**).**

Изучение масштабов **у.у.н.** связано с двумя проблемами — проблемой определения и проблемой измерения.

Проблема определения заключается в сложности разграничения **у.у.н.** и *обхода налогов*. В теории разграничение выглядит достаточно очевидным, но в реальности достаточно сложно отделить легальные способы уменьшения налогов от нелегальных. Проблемы могут быть связаны с неясностью самих законов, недостаточной грамотностью налогоплательщиков, недостаточной квалификацией работников налоговых органов, правоприменительной практикой толкования законодательства и т.д.

Проблема измерения связана с тем, что, как любая противозаконная деятельность, **у.у.н. —** это скрытая деятельность, и измерить ее очень сложно.

Экономической наукой разработано несколько методов измерения **у.у.н.**

В таблице представлены достоинства и недостатки различных методов.

Методы измерения уклонения от уплаты налогов, их достоинства и недостатки

Метод	*Содержание метода*	*Достоинства и недостатки*
Непрямые методы		
Оценки, основанные на данных о теневой экономике	Основаны на методах оценки и данных о теневой экономике, исходя из того, что деятельность в теневой экономике не облагается налогами и не регулируется	Ненадежность оценок, использующих скрытые факторы. Кроме того, существуют серьезные отличия теневой экономики и уклонения от уплаты налогов
Оценки, основанные на данных о потреблении	Сравнение данных о доходах и потреблении может показать объем скрываемых от налогообложения доходов	Исследуемые факторы недостаточно полно отражают реальную картину уклонения от уплаты налогов
Прямые методы		
Опросы	Вопросы о склонности людей соблюдать законодательство налоговое, включенные в глобальные опросы	Самооценка налоговой морали, с одной стороны, тесно связана с уклонением, а с другой стороны, на результаты влияет степень честности ответов
Выборочный налоговый аудит	Выборочный контроль налоговых деклараций и сравнение сумм подлежащих уплате и заявленных в декларациях. Данные распространяются на всю совокупность налогоплательщиков	Дает возможность достаточно точно измерить уклонение от уплаты налогов Применение этого метода связано с большими затратами, а поэтому он применяется только в отдельных странах.
Лабораторные эксперименты	В качестве испытуемых используются студенты. Изучается их налоговое поведение в различных ситуациях	К достоинствам относится возможность изучить скрытые процессы; имеется возможность контроля за ходом эксперимента. Недостатки связаны с тем, что поведение студентов может не соответствовать поведению реальных налогоплательщиков
Полевые эксперименты	Создается контролируемая ситуация у реальных налогоплательщиков и изучается их реакция	Высокая достоверность результатов сопровождается высокой стоимостью и сложностью проведения экспериментов

Изучение **у.у.н.** — важный компонент научного обоснования *оптимальности налогообложения* и совершенствования *администрирования налогового*

Литература
Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. Донецк: ИЭП НАН Украины, 2003.
Годме П. М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978.
Радаев В.В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности // Вопросы экономики. 2001. № 6. С. 60—79.
Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Инфра-М, 1996.
Allingham M. G., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics 1972. № 1. P. 323—338.
Becker G. Crime and Punishment: An Economic Approach // The Journal of Political Economy. 1968. Vol 76. P. 169—217.
Slemrod J., Yitzhaki S. Tax avoidance, evasion and administration / A.J. Auerbach and M. Feldstein (eds.), Handbook of Public Economics, Volume 3. Amsterdam: Elsevier Science. 2002.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМОЙ

(MANAGEMENT OF TAX SYSTEM, TAX ADMINISTRATION)

См. также: *администрирование налоговое; менеджмент налоговый; обязательство налоговое; политика налоговая; право налоговое; регулирование налоговое; система налоговая*

Управление налоговой системой **(у.н.с.)** — целенаправленное воздействие государства в лице законодательных и исполнительных органов власти на *систему налоговую*, включающее ее институциональное оформление и регулирование деятельности уполномоченных государственных органов в сфере налогообложения в целях реализации *политики налоговой* и обеспечения социально-экономического развития государства.

Факторами, влияющими на содержательное наполнение мер по **у.н.с.,** являются:

(1) социально-экономический фактор (уровень жизни населения, размер и тенденции изменения ВНП, отношение бизнеса и общества к обязанности по уплате налогов);
(2) правовой фактор (состояние нормативно-правовой базы, регулирующей налоговые отношения; развитие и парадигмы судебной системы);
(3) институциональный фактор (состав и взаимодействие субъектов управления);
(4) международный фактор (состояние, масштабы обмена информацией, участие в международных договорах, объединениях, соглашениях).

В современной экономической литературе не встречается четкого определения понятия **у.н.с.** Это понятие рассматривают как синоним государственного *регулирования налогового*, государственного *менеджмента налогового*, *администрирования налогового.*

В теории развития налоговых систем используются разные подходы, но чаще неоклассический, эволюционный и институциональный, каждый из которых содержит инструментарий к пониманию содержания **у.н.с** и его элементов.

Особенностью неоклассических моделей является наличие единого критерия, который учитывает требование экономической эффективности и социальной справедливости. Математически этот критерий определяется как функция общественного благосостояния. Отсюда **у.н.с.** направлено на обеспечение благосостояния каждого индивида в обществе, а элементами налоговой системы, на которые направлены управленческие действия, являются порядок определения *обязательства налогового* (tax liability rules), порядок уплаты налога, правила принуждения к уплате налога и порядок их применения (enforcement rules).

Специфика налогового институционализма состоит во введении конкретно-исторического аспекта экономики через представление о неполной рациональности и информированности экономических субъектов. В результате вероятность их оппортунистического поведения значительно возрастает, что приводит к необходимости учитывать трансакционные издержки в **у.н.с.**, что повышает значимость третьего элемента налоговой системы. Взаимоотношения между субъектами **у.н.с.** структурируются на основе вырабатываемых законодательными и исполнительными органами власти правил (ограниче-

ний), акцентом в которых является принуждение к правильности и своевременности выполнения налогового обязательства.

В основе эволюционной парадигмы развития налоговой системы лежит понимание того, что правила взаимодействия людей и созданных ими организаций подвержены перманентной изменчивости и отбору. В **у.н.с.** такой подход находит отражение в меняющихся под воздействием различных факторов структуре управления, функциях управленческих органов, в задачах и технологиях их решения. Так, в Российской Федерации за последние 15 лет уже трижды менялось отношение к администрированию *сборов (взносов) на обязательное социальное страхование*.

Все элементы налоговой системы находятся в тесной взаимосвязи, вытекающей из многогранности проявления налоговых отношений, что находит отражение и в содержании **у.н.с.** Управление каждым из элементов налоговой системы, включенных в ее понятие (совокупность налогов, взимаемых государством; совокупность правил и процедур, обеспечивающих определение налоговых обязательств и поступление налогов в бюджет; совокупность уполномоченных государственных органов, а также их права и обязанности в сфере налогообложения), имеет свою специфику.

В отношении первого элемента, а именно совокупности налогов, — это законодательное их установление, включая все виды налогов и элементы налогов по каждому из них. В отношении второго элемента — это законодательное (в конституционном, гражданском, *законодательстве налоговом*) установление компетенции, принципов, форм и методов организации и деятельности уполномоченных органов власти в налоговой сфере. По третьему элементу — это определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих налоговый контроль и реализацию мер принуждения к уплате налогов субъектами налогообложения.

Функциями у.н.с. являются:

(1) законодательно-регулирующая;
(2) организационно-правовая;
(3) макроэкономический анализ показателей социально-экономического развития и бюджетной обеспеченности страны и ее регионов;
(4) планирование и прогнозирование *доходов бюджета налоговых*, *нагрузки налоговой* и эффективности *льгот налоговых*;
(5) контроль налоговых поступлений (в том числе со стороны главных администраторов *доходов бюджета налоговых*).

Субъекты у.н.с. представлены в РФ двумя уровнями.

1. Субъекты первого уровня — Государственная Дума и Совет Федерации, Министерство экономического развития РФ, Минфин России, ФНС России. Стратегическая задача, выполняемая на этом уровне, состоит в формировании *политики налоговой*; установлении норм *права налогового* и обеспечении их применения, а также в институциональном формировании и эффективном функционировании *системы налоговой*. В Российской Федерации на первом уровне **у.н.с.** решаются такие задачи, как:

(1) разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства, направленных на эффективную реализацию стратегии и тактики налоговой политики, включая повышение эффективности налогового регулирования;
(2) составление прогнозов и планирование налоговых поступлений в бюджет, учитывая анализ текущих платежей и т.д.;
(3) разработка новых инновационных технологий взаимодействия налоговых органов с субъектами налогообложения;
(4) методологическое и методическое обеспечение эффективного функционирования налоговых органов;
(5) развитие международного сотрудничества и др.

2. Субъекты второго уровня — территориальные налоговые органы. Задачи **у.н.с.** на этом уровне:

(1) обеспечение эффективных мероприятий по осуществлению налогового контроля за соблюдением налогового законодательства субъектами налогообложения;
(2) контроль за качеством реализации норм налогового законодательства нижестоящими налоговыми органами;
(3) обоснованное предоставление отсрочек и привлечение к ответственности за налоговые и административные правонарушения виновных лиц и др.

Принципы у.н.с. включают в себя как классические принципы управления (научной обоснованности управления; системного подхода; оптимальности управления; принцип регламентации; принцип формализации и др.), так и бо-

лее узкоориентированные на налоговую систему. Среди второй группы принципов **у.н.с.** выделим следующие.

1. Принцип единства, состоящий в требовании единства стратегических и тактических задач **у.н.с.,** а также единообразного применения налогового законодательства всеми участниками отношений налоговых.

2. Принцип независимости объектов управления, в том числе законодательных и исполнительных органов власти, но при обеспечении необходимого взаимодействия, а также налоговых органов от субъектов налогообложения, по отношению к которым осуществляются контрольные мероприятия.

3. Принцип учета и согласования различных интересов при формировании налоговой политики, а также при разработке управленческих мер в отношении взаимодействующих органов управления, в том числе в рамках системы налоговых органов.

4. Принцип эффективности, реализация которого в значительной мере определяет целевую установку деятельности субъектов **у.н.с.** на обеспечение доходной части бюджета при оптимальных расходах по сбору налоговых платежей, в частности, управленческое обеспечение перехода на новые технологии государственного контроля на основе риск-ориентированного подхода.

5. Принцип правомочности, который состоит в обеспечении строгого соблюдения налогового законодательства всеми участниками отношений налоговых, в том числе при выполнении задач налоговой политики на федеральном, региональном уровнях, при совершении контрольных действий уполномоченными органами управления и т.д.

Решение задачи повышения эффективности у.н.с. в части действия налоговых органов (второй уровень) имеет две стороны: процедурную и сущностную (содержательную).

1. Процедурная сторона находит отражение в *методах взаимодействия* налоговых органов и субъектов налогообложения, которые могут быть достаточно разнообразными. Укрупненно выделим три основных типа:

(1) административное принуждение (угроза применения штрафов, ареста банковских счетов, другого имущества налогоплательщика, ограничения его действий, свободы передвижения и т.д.);

(2) регулируемые альтернативы (предоставление плательщикам налогов свободы выбора между разрешенными законом разными вариантами юридической формы ведения его деятельности, порядка ведения и составления учета и отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применением налоговых льгот и т.д.);

(3) дружественного партнерства (заключение между налоговыми органами и плательщиками налогов соглашений о применяемых ценах по контролируемым сделкам; «горизонтальный» налоговый мониторинг и др.).

2. Содержательная сторона совершенствования **у.н.с.** состоит:

(1) в научно-практическом обосновании изменений налогового законодательства, в том числе для целей повышения эффективности налогового контроля;

(2) формировании нормативно-правового и документального оформления создания и функционирования, отчетности по результатам деятельности *консолидированных групп налогоплательщиков*;

(3) определении правового поля налоговых соглашений между плательщиками налогов и налоговыми органами о применении трансфертных цен;

(4) научно-методологической проработке и обеспечении реализации возможности взаимного применения зарубежного опыта.

Особая сфера **у.н.с.** — международное сотрудничество налоговых органов разных стран в различных формах — от разовых или периодических консультаций и взаимного обмена информацией об изменениях налогового законодательства к полномасштабной налоговой гармонизации, в том числе по мерам административного взаимодействия. Многие мероприятия планируются и организуются через Координационный совет руководителей налоговых служб государств — участников Содружества Независимых Государств, а также комиссий в рамках Евразийского экономического сотрудничества.

Литература

Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины. М.: ТЕИС, 2001.

Гончаренко Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих

банков России: Монография. М.: Финуниверситет, 2012.
Кашин В.А. Налоги и налогообложение. Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования: Курс лекций. М.: Национальный институт бизнеса, 2009.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: Учебник. Йошкар-Ола: СТРИНГ, 2013.
Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
Налогообложение организаций: Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2014.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

УЧЕТ НАЛОГОВЫЙ
(TAX ACCOUNTING)

См. также*: доход как объект налогообложения, метод налогового учета, налог на прибыль, обязательства налоговые, расходы налоговые, ставка налоговая*

Учет налоговый **(у.н.)** — система обобщения информации для определения *базы налоговой* на основе использования данных первичных учетных документов или их корректировки в целях обеспечения правильности исчисления налогов, подлежащих перечислению в бюджет.

Организация **у.н.** осуществляется в соответствии с *законодательством налоговым* для одного или нескольких налогов. Информация **у.н.** используется: (1) налоговыми (в ряде стран — финансовыми) органами для контроля за правильностью отражения данных в налоговых декларациях; (2) *плательщиками налогов и сборов* для управления *нагрузкой налоговой* и *рисками налоговыми*.

Причина возникновения **у.н.** кроется в исторических традициях бухгалтерий западных стран, в частности США, согласно которым налоговые органы предъявляют специфические требования к определению объектов **у.н.**, что привело к выделению учета для целей *налогообложения* из традиционной бухгалтерии. В то же время ведение **у.н.** сопряжено с большим объемом обрабатываемой информации и трудоемкостью, что требует прозрачной взаимосвязи между данными налогового и бухгалтерского (финансового) учетов. Поэтому наиболее распространенным подходом организации **у.н.** за рубежом является концепция корректировки данных бухгалтерского учета при жестком контроле налоговыми органами этих корректировок в налоговых декларациях (а не простая группировка данных первичных бухгалтерских документов для целей **у.н.**). Необходимость разделения бухгалтерского учета и **у.н.** в большинстве стран связана с прописанными в разных законодательных и нормативных документах правилами расчета *налогов* и правилами бухгалтерского учета.

В Германии, Франции и Бельгии существует высокая взаимозависимость бухгалтерских и налоговых правил, поэтому налоговая отчетность максимально приближена к бухгалтерской. В США и Канаде для определения показателей *базы налоговой* по *налогу на прибыль* предусмотрена корректировка бухгалтерских правил.

В России начиная с 2002 г. плательщики налогов для целей **у.н.** определяют отдельные показатели: выручку, себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), стоимость активов в соответствии с налоговым законодательством. Для определения показателей в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения осуществляется выбор методов — начисления амортизации, списания сырья и товаров, распределения косвенных расходов и других. Выбор методов учетной политики осуществляется на основе налогового законодательства и применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики для целей налогообложения может производиться при следующих условиях: (1) изменениях требований налогового законодательства; (2) разработке или выборе нового способа ведения **у.н.** (не противоречащего налоговому законодательству), применение которого повышает качество информации об объекте учета; (3) существенном изменении условий деятельности плательщика налогов и сборов, связанных со сменой применяемого налогового режима.

Вопросы теории **у.н.** связаны с исследованием принципов построения, методов и способов формирования информации, отражаемой в учетных регистрах и в отчетности плательщиков налогов (налоговых декларациях). Наиболее сложным **у.н.** в методическом плане является **у.н.** по *налогу на прибыль*, выделяемый чаще всего в самостоятельную учетную подсистему. Теоретиче-

ское обоснование **у.н.** по *налогу на прибыль* обусловлено концепциями экономической и бухгалтерской (налоговой) прибыли (дохода), согласно которым между ними имеются взаимосвязь и отличия.

Существуют разные точки зрения о взаимосвязи величины балансовой и налогооблагаемой прибыли.

1. Сумма балансовой прибыли должна быть равна налогооблагаемой ее величине. Эта концепция, получившая название налоговой, до сих пор в различных модификациях господствует в Европе. Ее главная особенность: любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах государственных финансовых (налоговых) органов. Основное достоинство — логичность и простота. Концепция опирается на единственный основательный и авторитетный источник — закон.

2. Сумма балансовой прибыли принципиально отлична от налогооблагаемой величины. Эту концепцию называют собственнической. Она господствует в англосаксонских странах и в последнее время оказывает все большее влияние на континентальную Европу. Достоинством концепции считается ее реалистичность. Она заключается в требовании объективного отражения фактов хозяйственной жизни. В хозяйственных процессах участвуют разные лица, и их интересы неодинаковы. Учет организован в интересах собственников, финансовую отчетность составляют для собственников, акционеров, пайщиков. Налоговая отчетность формируется отдельно от финансовой.

В разных странах подходы к организации учета расчетов по налогу на прибыль во многом сходны и, как правило, связаны: (1) с отражением в учете и отчетности не только текущих, но и будущих налоговых обязательств; (2) с возмещением стоимости активов или погашением обязательств, включенных в баланс организации по состоянию на отчетную дату.

Принципиальные особенности организации и ведения **у.н.**:

(1) самостоятельность **у.н.**;

(2) использование единой базы данных для бухгалтерского учета и **у.н.**

Для эффективной организации **у.н.** могут разрабатываться: планы счетов и учетные регистры для системной регистрации и группировки данных; учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Крупнейшие налогоплательщики, имеющие широкую сеть дочерних компаний, для **у.н.** используют единый подход, при котором все компании соблюдают единые: учетную политику, план счетов и систему регистров учета. Налогоплательщики с простой структурой и узкой специализацией деятельности организуют **у.н.** на основе совмещенных налоговых и бухгалтерских регистров, что упрощает формирование налоговых деклараций.

Выбор той или иной модели организации **у.н.** зависит от сложившейся практики отражения хозяйственных операций и формирования налоговой базы и налоговых обязательств в системе учета и отчетности.

Литература

Налоговый менеджмент: Продвинутый курс: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Налоговый учет в организациях: Постановка. Регистры. М.: ФБК-Пресс, 2003.

Новоселов К.В. Налог на прибыль: руководство по формированию налоговой базы, исчислению и уплате налога. М.: Айси групп, 2015.

Wittsiepe R. IAS 12-Income Taxes. IFRS for Small and Medium-Sized Enterprises: Structuring the Transition Process. 2008. P. 182—190.

О.А. Миронова,
доктор экономических наук, профессор

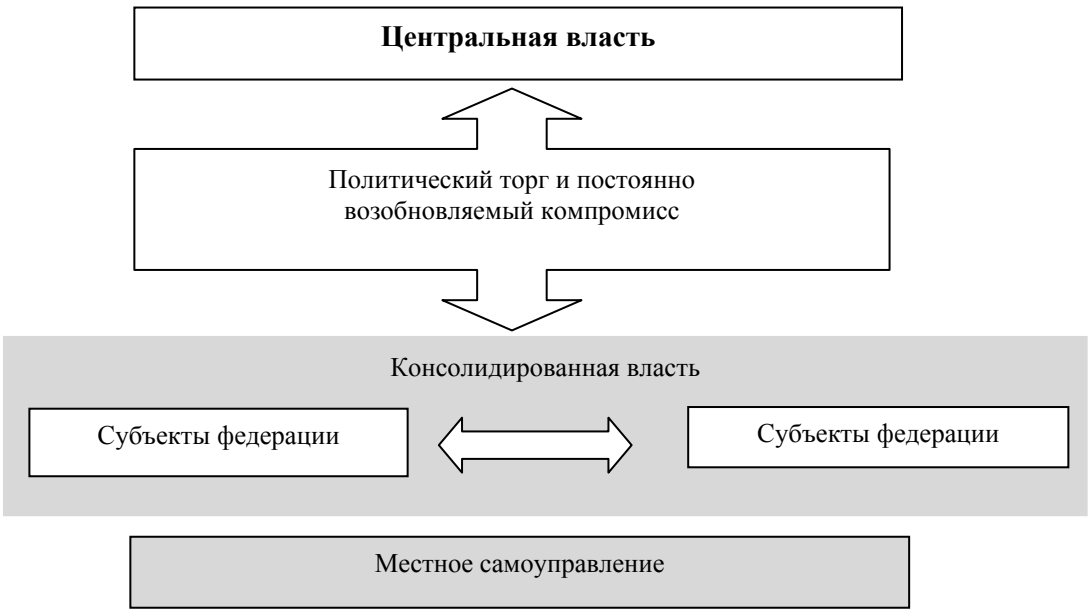
ФЕДЕРАЛИЗМ ФИСКАЛЬНЫЙ
(FISCAL FEDERALISM)

См. также: *конкуренция налоговая; система налоговая, налоги и сборы местные; налоги и сборы региональные; налоги и сборы федеральные; отношения налоговые; принципы налогообложения; регулирование налоговое*

Федерализм фискальный **(ф.ф.)** — способ организации налогово-бюджетных отношений в федеративном государстве, который позволяет в условиях самостоятельности каждого уровня (ветви) власти сочетать финансовые интересы центральной власти с интересами субъектов федерации и органов местного самоуправления.

Федерализм (от франц. fédéralisme, от латин. feodus — договор, союз) заключается в наличии двух конституционно закрепленных уровней власти, в определенной степени автономных и подотчетных в первую очередь своим соответствующим избирателям.

При федеративной системе государственного устройства субъектам федерации и муниципалитетам отводится важная роль при перераспределении финансовых ресурсов. По мнению родоначальника современной концепции финансов федеративного государства проф. И. Попитца (J. Popitz), в условиях федерализма вертикаль власти, или ясная система финансового господства и подчинения, невозможна (см. рис.).



Федеративное устройство государства

Финансовому суверенитету верховного государства при федеративном устройстве противостоит консолидированная власть субъектов федерации. Иначе говоря, финансовая вертикаль в условиях федерализма одновременно является вертикалью политического торга и постоянно возобновляемого компромисса между федеральным центром и субъектами федерации.

Для обеспечения целенаправленного, устойчивого и эффективного развития предусмотрена четкая система организации государственной и муниципальной власти на всех уровнях управления. При разграничении полномочий должна приниматься во внимание следующая триада: «функции—полномочия—ресурсы»: каждый уровень управления обеспечивает реализацию своих функций, а для этого он наделен определенными полномочиями и имеет необходимые и достаточные ресурсы. В условиях федерализма финансовая вертикаль устанавливается между федеральным и субфедеральным уровнями государственной власти и органами местного самоуправления. Отсюда — трехуровневая *система налоговая*, включающая федеральные, региональные и местные налоги, и трехуровневая бюджетная система, включающая федеральный бюджет, региональные и местные бюджеты. Преимущество **ф.ф.** заключается в том, что через механизм финансового выравнивания уровня развития неоднородных по экономическому благосостоянию субъектов федерации можно сохранить их конституционную автономию.

Основной постулат **ф.ф.** базируется на утверждении, что предпосылкой соблюдения ры-

ночного требования оптимального размещения финансовых ресурсов является децентрализация государственной власти. Финансовые ресурсы концентрируются в соответствующих звеньях бюджетов публично-правовых образований, обладающих самостоятельностью и равными правами.

Неотъемлемая часть **ф.ф.** — разграничение доходных и расходных полномочий уровней (ветвей) власти, обладающих финансовой ответственностью. Выделяют следующие принципы такого разграничения:

(1) принцип субсидиарности, означающий закрепление расходов за как можно более низким уровнем правительства в целях наиболее адекватного и оптимального их предоставления, а ответственность за выполнение каких-либо государственных задач должна, по мере возможности принадлежать какому-то одному уровню власти, чтобы разные уровни власти не выполняли одни и те же обязанности;

(2) принцип централизации функций, учитывающий экономию на масштабах предоставления услуг и исключающий дублирование в предоставлении услуг общественного сектора разными уровнями власти и разными правительствами одного уровня;

(3) принцип связанности, согласно которому право принимать решения должно принадлежать уровню, отвечающему за финансовую сторону вопроса;

(4) принцип оптимального размещения (эффективной аллокации) финансовых ресурсов в деятельности государства, подразумевающий, что все, что делает государство, должно ориентироваться на интересы граждан и осуществляться минимальными средствами.

Классики теории государственных финансов — Р. Масгрейв (R. Musgrave), Ш. Тибу (Sh. Tibou), И. Попитц, А. Пигу (A. Pigou) и др. — рассматривают **ф.ф.** как идеальную возможность наиболее эффективного предоставления общественных благ с разным «радиусом использования»: от большого (напр., государственная оборона) до малого (напр., детское дошкольное образование). Согласно этой теории, налоги рассматриваются как цена общественных товаров, определяемая на основании анализа «затраты — выгоды». Сложность определения цены общественного товара в сравнении с частным связана с тем, что, помимо прямых затрат (выгод) по предоставлению товаров и услуг, существуют косвенные затраты (выгоды) — внешние эффекты. Размер последних может превосходить прямые затраты (выгоды). Для выравнивания финансового потенциала и принятия во внимание внешних эффектов необходимы отчисления (трансферты) из вышестоящих звеньев бюджетной системы в нижестоящие.

Чаще встречаются общественные блага, выгоды от которых для отдельного субъекта уменьшаются по мере их удаленности от его места жительства (парки, освещение улиц). Они идут на пользу лишь отдельным группам граждан. Существование локальных общественных благ обусловливает возникновение проблемы пространственно оптимального распределения функций между уровнями (ветвями) власти. Оптимальное обеспечение локальными общественными благами осуществляется на субфедеральном уровне, а национальными общественными благами — на федеральном уровне. Оптимальной, по Парето (Vilfredo Pareto), является та централизация/децентрализация, при которой изменение структуры частных коллективов более не может привести к улучшению положения отдельных граждан без дополнительных издержек. Центральная власть ответственна за обеспечение общественными благами, которые не соответствуют различным предпочтениям граждан, поэтому она ориентирована на «средние предпочтения».

Предпочтения в более мелких коллективах (на муниципальном уровне) более однородные, чем в более крупных (субъектах федерации). Граждане раскрывают свои предпочтения путем «голосования ногами» (по модели налоговой конкуренции Ш. Тибу), принимая решение о переезде в те территориальные образования, где наилучшим образом удовлетворяются их предпочтения касательно налогов и расходов. В результате пространственный процесс принятия решений ведет к равновесию, при котором никто не может увеличить объем своих выгод путем смены своего места жительства.

Одним из краеугольных камней теории **ф.ф.** является проблема «мягкого бюджета», означающего законодательно незапланированное покрытие закрепленных за нижестоящим бюджетом издержек на предоставление общественных благ за счет средств вышестоящего бюджета. Впервые этот термин применил в 1979 г. Я. Корнаи (J. Kornai), который описал иждивенческое поведение госу-

дарственных предприятий в социалистических странах, которые могли быть уверены в том, что государство компенсирует их отрицательные финансовые результаты хозяйственной деятельности (убытки). Недостаток существования **проблемы «мягкого бюджета»** состоит в том, что на уровне получателя средств (нижестоящего бюджета) она приводит к нерациональной политике в области расходов и соответственно росту его задолженности. Федеральный центр перераспределяет отчисления в пользу залезающей в долги территории, в результате чего на региональном уровне возникает феномен «мягкого бюджета». Это приводит к тому, что, с одной стороны, территориальные образования снижают свою задолженность, но, с другой стороны, возрастает *нагрузка налоговая* на общество. Подобное иждивенческое поведение юрисдикций-реципиентов можно предотвратить только в случае, если есть вероятность, что государство выберет политику, не предусматривающую помощь мнимо бедствующим территориальным образованиям.

В зависимости от степени развитости *конкуренции налоговой* в государстве различают две модели **ф.ф.**: (1) федерализм, препятствующий рынку, и (2) федерализм, сохраняющий рынок (так называемый конкурентный федерализм). При **конкурентном федерализме** разделение полномочий, сфер деятельности и ресурсов между федеральным центром и регионами стабильно, предсказуемо, так как ясно очерчено в Конституции, опирается на судебную практику, многолетнюю политическую традицию, определяется четко установленными правилами и является производным от существующих федеральных институтов. Разновидностью конкурентного федерализма является «**кооперативный** (переговорный) федерализм», который представляет собой своего рода переходный этап от неконкурентной модели взаимодействия федерального центра и территорий по поводу форм мобилизации доходов в бюджеты бюджетной системы к модели конкурентного федерализма, характерной для демократического государства. При переговорном финансово-бюджетном федерализме разграничение полномочий и распределение доходов и расходов между уровнями бюджетной системы происходит спонтанно в зависимости от предпочтений доминирующих политических сил.

Из 192 государств, являющихся членами ООН, 28 стран имеют федеративное устройство, в них проживает 40% населения земного шара. Федерации возникали при самых разных обстоятельствах, формирование федеративных государств происходило в виде исторических волн, прокатившихся по миру в течение последних двух столетий. Большие страны (США, Канада) имеют относительно меньшую централизацию доходов по сравнению со средними и малыми странами (по централизации доходов среди последних особенно выделяется Бельгия — 87%). Федеративные государства (Германия, Австрия) имеют, как правило, относительно меньшую централизацию доходов по сравнению с унитарными (Франция, Нидерланды). В отличие от Канады и США германское федеральное правительство обладает гораздо более широкими полномочиями, основной упор делается на обеспечение единства стандартов жизни, процедуру выравнивания уровня налоговой нагрузки по стране. Россия скопировала модель **ф.ф.** ФРГ.

С 1992 г. федерализм является одной из основ конституционного строя Российской Федерации, основополагающим принципом государственно-территориального устройства. Модель **ф.ф.**, выстраиваемая в современной России, в наибольшей степени тяготеет к переходной модели — кооперативному (переговорному) федерализму, который является переходной моделью федерализма (от неконкурентного к конкурентному). С одной стороны, налицо достаточно жесткая система иерархии в установлении налоговых полномочий различных уровней управления, широко разветвленная система межбюджетных трансфертов при одновременном отсутствии горизонтальных трансфертов, небольшое количество *налогов и сборов региональных* и *местных*. С другой стороны, имеет место разделение расходных полномочий уровней управления, подкрепление полномочий вышестоящих уровней, передаваемых на нижестоящие уровни власти, соответствующими субвенциями из федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации, наличие отрицательных трансфертов.

Процесс формирования **ф.ф.** в России еще не завершен. Проблемы модернизации финансового обеспечения деятельности территориальных образований, развития структурных элементов общегосударственных, территориальных и местных финансов, и усиления финансовой самостоятельности и ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления остаются актуальными. Решение этих проблем имеет стратегическое значение в целях устранения диспропорций в экономическом развитии регионов, муниципальных образований и обеспечения равных социальных прав граждан России.

Литература
Андерсон Дж. Федерализм: введение. М.: Экономика, 2009.
Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.
Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.
Kornai Janos. Resource-constrained versus demand-constrained systems // Econometrica. 1979. № 47(4). P. 801—819.
Oates Wallace. Towards a second-generation theory of fiscal federalism // International Tax and Public Finance 2005. № 12(4). P. 349—373.
Popitz J. Finanzausgleich, in: Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Banden. (Hrsgs. W. Gerloff und F. Meisel) 2-ter Band. Tьbingen: Mohr, 1927.

М.Р. Пинская,
доктор экономических наук, доцент

ФОРМЫ И СПОСОБЫ УПЛАТЫ НАЛОГА

(FORMS AND METHODS OF TAX PAYMENTS)

См. также: *база налоговая*; *налог*; *обязанность налоговая*; *порядок уплаты налогов и сборов; способ взимания налога*

Форма уплаты налога **(ф.у.н.)** — составной элемент *порядка уплаты налога,* включающий совокупность технических приемов по внесению *субъектом налогообложения* сумм налога, подлежащих уплате в соответствующий бюджет.

Существует три основные **ф.у.н.** — денежная, натуральная и комплексная (рис. 1).

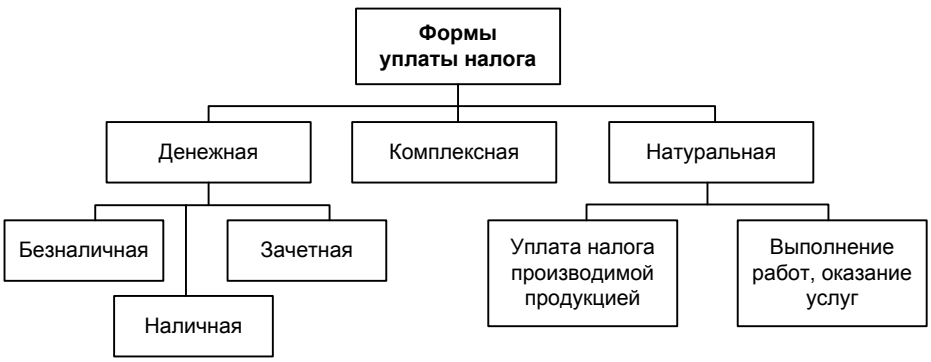


Рис. 1. **Формы уплаты налога**

Денежная ф.у.н. включает в себя уплату налога в безналичной или наличной форме. Уплата налога в безналичной форме осуществляется путем перечисления денежных средств с банковских счетов *субъекта налогообложения* на бюджетные счета на основании платежного поручения. Уплата налога в наличной форме производится посредством банковского перевода, а при отсутствии банка — почтового перевода либо внесением средств в кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления.

В РФ денежные средства, принятые местной администрацией от субъекта налогообложения в наличной форме, подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства. Законодательство налоговое РФ закрепляет исключительно денежную **ф.у.н.** Уплата налога товарами, векселями, иными неденежными формами не соответствует требованию о порядке исполнения обязанности об уплате налога.

В качестве разновидности денежной формы можно выделить зачетную, которая подразумевает зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов в счет предстоящих платежей либо в счет погашения задолженности по уплате других налогов, пеней, штрафов, взыскиваемых за налоговые правонарушения. В основе

зачетной **ф.у.н.** лежит исполнение обязательств в денежной форме.

Ранние **ф.у.н.** существовали исключительно в натуральной форме в виде дани, которая взималась с покоренных народов и племен.

Некоторые современные *системы налоговые* в определенных случаях допускают **натуральную ф.у.н.** Она наиболее характерна для отраслей добывающей промышленности (напр., в Аргентине, Анголе, Венесуэле, Казахстане). Также натуральная **ф.у.н.** используется при производстве сельскохозяйственной продукции и уплате налогов на доходы сельскохозяйственных товаропроизводителей (напр., в Бразилии, Малайзии, Монголии). В 1990-х законодательство РФ предусматривало уплату платежей за пользование недрами в натуральной форме — в виде части объема добытого минерального сырья или иной производимой пользователем продукции либо выполнения конкретных работ или предоставления услуг на сумму платежа. В конце 1990-х в России стали применяться соглашения о разделе продукции, которые предусматривали замену уплаты установленных законодательством РФ совокупности налогов и сборов разделом произведенной продукции.

Комплексная ф.у.н. предполагает сочетание денежной и натуральной **ф.у.н.** и используется при обращении взыскания на имущество должника в счет погашения недоимки по налогам и сборам. Комплексность проявляется в том, что, с одной стороны, сумма налога уплачивается за счет источников, имеющих натуральные формы (конкретные виды имущества), с другой стороны, недоимка погашается денежными средствами, полученными от реализации имущества плательщика налога, на которое обращено взыскание. При этом обращение взыскания может осуществляться и непосредственно на денежные средства дебитора.

Способ уплаты налога (**с.у.н**.) — конкретный механизм реализации *субъектами налогообложения* законодательно установленной обязанности по уплате налогов.

1. В зависимости от **лица, осуществляющего расчет налогового оклада**, можно выделить: (1) административный, (2) декларационный **с.у.н.** и (3) уплату налога источником дохода (рис. 2).

Административный — уплата налога по уведомлению налогового органа, применяется в том случае, когда обязанность исчисления суммы налога возложена на налоговые органы. Налоговое уведомление содержит суммы налога, подлежащего уплате, срок уплаты налога, расчет *базы налоговой*. Обязанность плательщика по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. После его получения плательщик налога самостоятельно осуществляет уплату налогового платежа в установленном размере. Разновидность административного **с.у.н.** — уплата налога на основании кадастра — реестра *объектов налогообложения*. Применяется, как правило, для налогов, объектом которых является имущество, а исчисление размера налога не связано с оценкой доходности объекта налогообложения. На основе оценки предполагаемой доходности имущества налоговые органы осуществляют расчет *базы налоговой*, которая отражается в налоговом уведомлении.

Декларационный **с.у.н.** состоит в предоставлении *плательщиком налога* в налоговые органы информации о полученных им за прошедший *период налоговый объектах налогообложения*, расчета суммы налогового платежа и последующем перечислении (уплате) исчисленного *налога* в бюджет.

Уплата *налога* источником выплаты дохода — **с.у.н.** «у источника» или удержание — осуществляется в тех случаях, когда налог удерживается из начисленного дохода. Налоговый агент исчисляет, удерживает из дохода, подлежащего выплате плательщику налога, и перечисляет в бюджет сумму налога. Плательщик налога получает налогооблагаемый доход уже с вычтенной из него суммы налогового платежа (например, налог на доходы физических лиц в РФ).

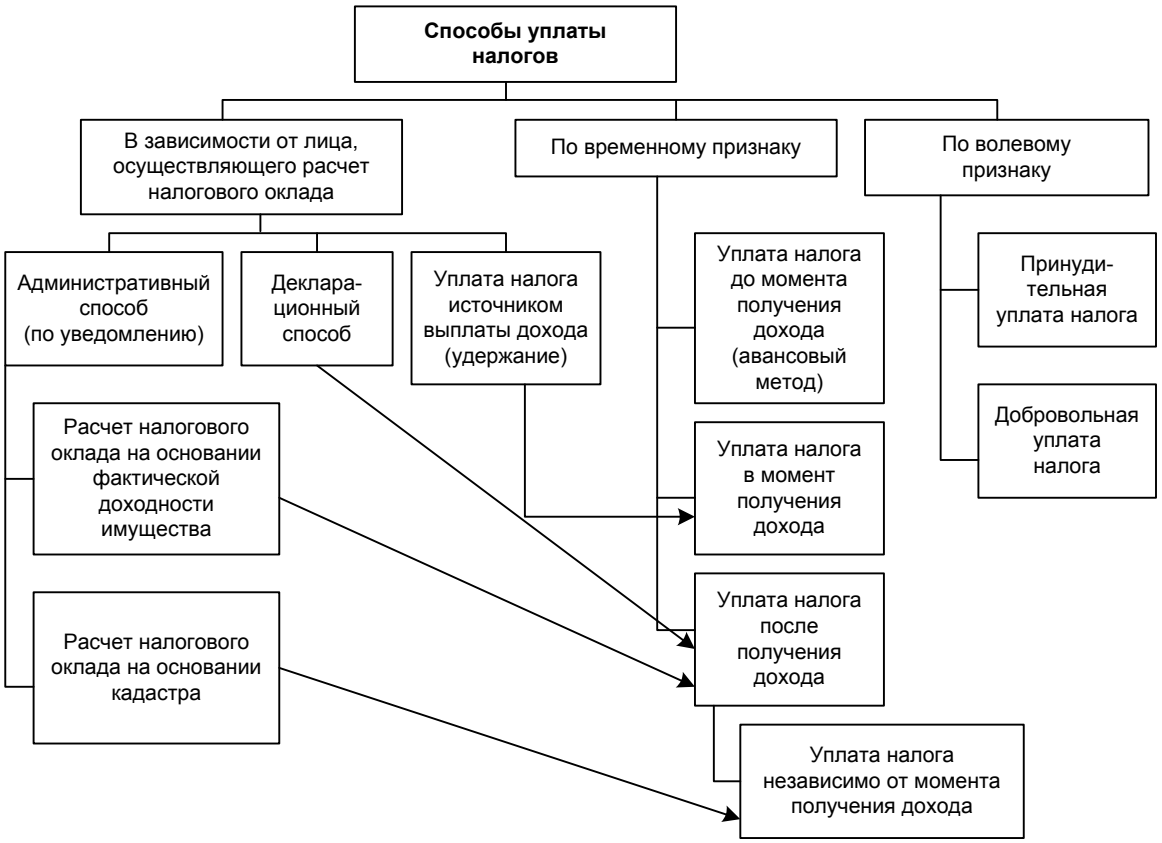


Рис. 2. **Способы уплаты налогов**

2. При рассмотрении **с.у.н. по волевому признаку** можно выделить: (1) добровольный **с.у.н.**, при котором лицо, обязанное уплатить налог, осуществляет его внесение самостоятельно, и (2) принудительный, когда уплата налога происходит под принуждением налоговых органов Примером принудительной уплаты налога является бесспорное взыскание недоимки, обращение взыскания на имущество и дебиторскую задолженность. При этом принудительный **с.у.н.** может быть реализован только при возникновении *долга налогового (недоимки)*, т.е. неуплаченной в установленный срок суммы *налога* или *сбора*.

3. Временной признак устанавливает взаимосвязь момента уплаты налога и момента получения дохода. При рассмотрении **с.у.н.** по временному признаку можно выделить: (1) **с.у.н.** до момента получения дохода; (2) **с.у.н.** в момент получения дохода; (3) **с.у.н.** при расходовании средств; (4) **с.у.н.** после получения дохода; (5) **с.у.н.** независимо от момента получения дохода.

В целях приближения момента уплаты налога к моменту извлечения дохода законодатель устанавливает обязанность уплаты промежуточных (авансовых) платежей налога, размер которого устанавливается исходя из суммы налога предшествующего *периода налогового* либо на основе суммы дохода, предполагаемого к получению. Примером авансового **с.у.н.** является приобретение марок *налога акцизного*, которые заранее закупаются производителем подакцизных товаров у государства.

Уплата налога в момент получения дохода плательщиком налога осуществляется при удержании налога источником выплаты дохода. Уплата налога в момент расходования доходов характерна для косвенного налогообложения, ко-

гда налог входит в цену товара. Оба **с.у.н.** в момент получения дохода и в момент расходования средств отличаются удобством контроля и *администрирования налогового*.

Уплата налога после получения дохода осуществляется плательщиком налога при применении декларационного или административного **с.у.н.**, когда моменту уплаты налога предшествует момент получения дохода.

Вне зависимости от момента получения дохода происходит уплата налога на основании кадастра. Так как обложение имущества осуществляется на основе внешних признаков и оценки его предполагаемой доходности, момент уплаты *налога* не связан с моментом получения дохода. В связи с чем для таких *налогов* устанавливаются фиксированные сроки их уплаты.

Литература

Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. М.: Омега-Л, 2012.

Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник: В 2 т. М.: Юрайт, 2015.

Kaplow L. The Theory of Taxation and Public Economics. Princeton University press, Princeton and Oxford, 2007.

Н.Н. Башкирова,
кандидат экономических наук, доцент

ФУНКЦИЯ НАЛОГА
(TAX FUNCTION)

См. также: *база налоговая; вычет налоговый; доходы бюджета налоговые; каникулы налоговые; кредит налоговый; льгота налоговая; механизм налоговый; минимум необлагаемый; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; налог акцизный; налог косвенный; налог на добычу полезных ископаемых; налог на прибыль; налогообложение; освобождение от уплаты налогов; плательщик налогов и сборов; политика налоговая; пошлина; сбор; система налоговая; ставка налоговая; субъект налогообложения; уклонение от уплаты налогов; функция налогов регулирующая; функция налогов фискальная*

Функции налогов (**ф.н**.) — сущностные свойства *налогов*, выражающие общественное назначение *налогообложения* как способа мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства, средства государственного регулирования экономики, а также как инструмента контроля и способа перераспределительных отношений в процессе создания общественного богатства.

Вопрос о **ф.н.** всегда был и остается предметом острейшей научной полемики, суть которой состоит в поиске ответа на вопрос: выполняют ли налоги исключительно фискальную функцию или налогам присущ многофункциональный характер? Существующие подходы к проблеме **ф.н.** можно условно разделить на три группы.

Некоторые исследователи настаивают исключительно на *функции налогов фискальной*. По мнению И.В. Горского, в фискальной функции заключается смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога. Только фискальная функция за всю многовековую эволюцию налогов осталась неизменной. Она самодостаточна, естественным образом находит свое собственное воспроизводство в развитии экономики и не нуждается в «регулирующих» противовесах.

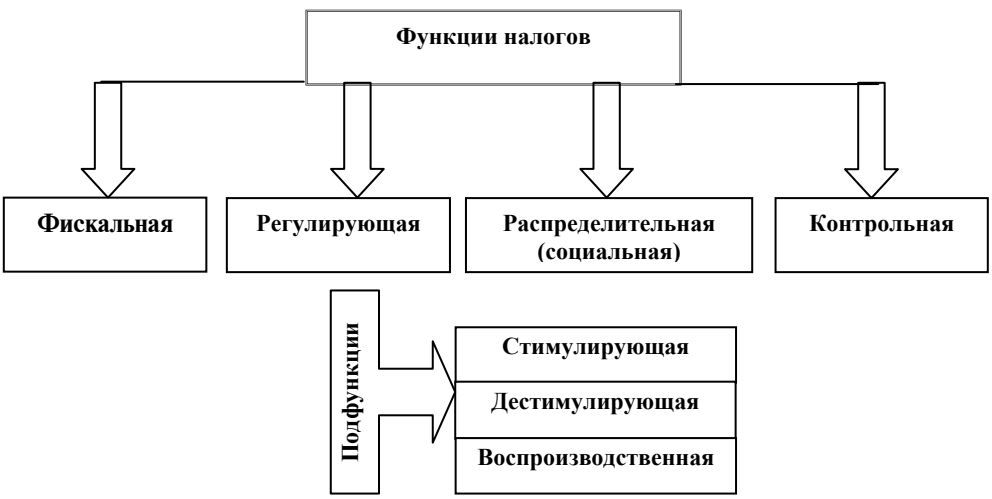
Д.Г. Черник, Г.Б. Поляк и А.Н. Романов ограничиваются рассмотрением двух функций налогов — фискальной и регулирующей, присущих высокоразвитым рыночным отношениям. По их мнению, *функция налогов регулирующая* неотделима от фискальной, они находятся в тесной взаимосвязи и взаимообусловленности, представляя собой единство противоположностей.

А.В. Брызгалин, В.Г. Пансков, И.А. Майбуров придерживаются мнения о многофункциональном проявлении сущности налогов, полагая, что только фискальная и регулирующая функции не охватывают всего спектра налоговых отношений, включая их влияние как на экономику в целом, так и на отдельных хозяйствующих субъектов. Таким образом, дополнительно выделяются контрольная и распределительная **ф.н.**

Такой разброс мнений определяется исторически сформировавшимся в рамках двух магистральных направлений в теории налогообложения различным ви́дением в налогах меры «зла» (фиска) и «добра» (регулирования, стимулирования и т.д.). Кроме того, зачастую сторонники рассмотрения, помимо *функции налогов фис-*

кальной только одной *регулирующей* (или, как ее еще называют, экономической, распределительной), при раскрытии ее определяют различные сегменты проявления данной функции. Эти сегменты, отображая проявление в налогах процессов распределения, стимулирования и контроля, по сути воспроизводят аналогичные функции, но на более низком иерархическом уровне, как бы подчеркивая их подчиненность двум основным функциям. Однако такая подчиненность одних функций другим не может задаваться априори, она должна меняться в соответствии с приоритетными целями налоговой политики, которые неизбежно различаются на разных этапах социально-экономического развития страны. Неизменно основной может быть только фискальная функция. На стадии теоретического изучения все остальные функции логичнее рассматривать как паритетные. В связи с этим более обоснованным представляется рассмотрение многофункционального характера проявления налогов.

Следует отметить, что **ф.н.** не проявляются независимо одна от другой, они взаимосвязаны и взаимозависимы, представляя собой неразрывное единство. Вместе с тем это единство не исключает их взаимной и внутренней противоречивости, возможности приоритетной реализации одной функции в ущерб другим, что доказывает определенную самостоятельность каждой функции и перспективность изучения всего их многообразия (см. рис.).



Функции налогов

Фискальная функция налогов — основная, отражает фундаментальное предназначение *налогообложения* — изъятие посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу государственного бюджета в целях создания материальной основы для реализации государством своих функциональных обязанностей. Выполняется всеми налогами в любой налоговой системе. Была единственной на ранних периодах налогообложения, со временем ее значение в условиях развитых рыночных отношений не только не ослабло, но и продолжало возрастать.

Основным количественным показателем выполнения налогами фискальной функции является доля налогов (общая сумма налоговых поступлений в консолидированный бюджет и обязательных платежей в государственные внебюджетные фонды) в ВВП. Этот показатель (*нагрузка налоговая*, налоговый коэффициент, *налоговое бремя*) характеризует ту долю производимого общественного продукта, которая перераспределяется через бюджетную систему страны посредством налогов. С течением времени усиление позиций государства в экономике, социальной, правоохранительной и других сферах ведет к

объективному возрастанию государственных расходов, а следовательно, и доли перераспределяемого посредством налогов общественного продукта.

В отдельные исторические промежутки действие фискальной функции налогов ослабевало. Следует отметить, что рост государственных расходов и соответственно налоговой нагрузки на экономику имеет свои границы, которые в ряде развитых стран уже достигнуты. Поэтому в дальнейшем их рост прекратится, а в некоторых странах будет снижаться, что повлечет за собой ослабление фискальной функции налогов.

Традиционно считается, что остальные **ф.н.** налогов являются в большей или меньшей степени производными от фискальной. Однако многообразие эффектов регулирующего, распределительного характера, достигаемых посредством грамотно построенной налоговой системы, свидетельствует о том, что хотя фискальная функция является самой существенной и во многом определяющей другие, но при этом не является исключительной.

Регулирующая функция налогов направлена на достижение тех или иных задач налоговой политики государства посредством *механизмов налоговых*. Проявляется через комплекс мероприятий в сфере налогообложения, направленных на усиление государственного вмешательства в экономические процессы. Суть регулирующей функции применительно к общественному воспроизводству состоит в том, чтобы посредством налогообложения воздействовать не только на макроэкономические показатели, но и на экономическое поведение плательщиков налогов и сборов, их стремление к потреблению, сбережениям, инвестициям.

Регулирующая функция включает три подфункции — стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную.

1. Стимулирующая подфункция заключается в формировании посредством налогообложения стимулов для развития целевых категорий *субъектов налогообложения* и (или) видов деятельности. Реализуется через систему налоговых преференций для этих категорий и видов деятельности (льготные режимы налогообложения, *ставки налоговые* пониженные, *кредиты* и *каникулы налоговые*, *освобождения от уплаты налогов*, *вычеты налоговые* и т.п.). К целевым категориям *субъектов налогообложения*, как правило, относятся малые предприятия, общественные организации, предприятия инвалидов и др. К целевым видам деятельности чаще всего относятся сельское хозяйство, образование, наука, здравоохранение, благотворительная и религиозная деятельность.

Вместе с тем стимулировать можно не только развитие определенных предприятий и отраслей, но и отдельные территории, например, посредством установления на них льготного порядка налогообложения. Однако стимулирующий эффект налогообложения имеет ограниченное действие. Налоговый аспект влияет на экономическое поведение субъектов налогообложения, но это лишь один из аспектов мотивации для стимулирования повышения эффективности их деятельности. Налог лишь изымает часть заработанного, поэтому если какое-либо предприятие или вид деятельности неприбыльны и неэффективны изначально, то налоговые преференции не помогут их развитию.

2. Дестимулирующая подфункция в определенной мере — зеркальное отображение предыдущей и заключается в формировании посредством налогообложения определенных барьеров для развития каких-либо нежелательных экономических процессов. Налоги по своей сути дестимулируют развитие любого производства, но, повышая *ставки налоговые* для отдельных видов деятельности, можно целенаправленно ограничить именно их распространение. Так, повышенный *налог акцизный* на нежелательные для потребления продукты (алкоголь, табак) в определенной мере может дестимулировать их предложение и спрос. Посредством увеличения доли *налогов косвенных* можно дестимулировать процессы потребления и стимулировать накопление, а следовательно, инвестиции. Применение высоких импортных *пошлин* может дестимулировать потребление зарубежных товаров и стимулировать отечественное производство.

3. Воспроизводственная подфункция проявляется в ориентации отдельных видов налогов на аккумулирование средств для восстановления потребленных ресурсов. Характерным примером может служить механизм амортизации основных средств, когда суммы начисленной амортизации признаются расходами, учитываемыми при исчислении *базы налоговой* по *налогу на прибыль* организаций. Данная подфункция реализуется также в ресурсных *налогах*, платежи по которым связаны с объемом потребления общественных ресурсов:

водном *налоге*, *налоге на добычу полезных ископаемых*, *сборах* за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

Распределительная функция налогов (социальная) выражает социально-экономическую сущность налога как особого инструмента распределительных отношений, обеспечивает решение ряда социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования, и состоит в перераспределении общественных доходов между отдельными категориями населения. Таким образом, происходит передача средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на более обеспеченные слои населения. К налоговым механизмам, позволяющим перераспределять общественный продукт между различными категориями населения в целях снижения социального неравенства и поддержания социальной стабильности в обществе, относятся:

(1) использование прогрессивной шкалы налогообложения личных доходов;

(2) использование косвенных налогов для достижения большего обложения категорий лиц с бóльшим объемом потребления;

(3) использование повышенных акцизного налога и пошлин на товары, вредные для здоровья, предметы роскоши;

(4) применение социально ориентированных *льгот налоговых*, *минимумов необлагаемых, вычетов налоговых*, *освобождений от уплаты налогов*, пониженных *ставок налоговых* (например, при обложении личных доходов);

(5) использование компенсационных и накопительных социальных платежей (в России — обязательных страховых взносов), бремя уплаты которых не возлагается на работника, а перекладывается на работодателя.

Распределительная функция реализуется также через индивидуальную безвозмездность налогов. Наименее обеспеченные слои населения могут платить самый минимум налогов или вообще их не платить на законных основаниях, но при этом пользоваться значительным объемом услуг (образования, здравоохранения, социальной защиты), финансируемых государством за счет налоговых поступлений от организаций и более обеспеченных граждан. Таким образом, распределительная (социальная) функция не только обеспечивает регулирование фактической величины *нагрузки налоговой* исходя из уровня доходов различных слоев населения, но и позволяет в определенной мере компенсировать низкие доходы государственными трансфертами и услугами.

Контрольная функция налогов заключается в обеспечении государственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов, их легитимностью и направлениями расходов. Сущность этого контроля заключается в оценке соответствия размеров *обязательств налоговых* и налоговых поступлений, т.е. своевременности и полноты исполнения плательщиками налогов и сборов своих обязанностей. Государственный контроль является важным фактором, препятствующим *уклонению от уплаты налогов* и развитию теневого сектора экономики. Кроме того, данная функция способствует повышению эффективности реализации других **ф.н.**, в первую очередь фискальной — через сопоставление *доходов бюджета налоговых* с финансовыми потребностями государства. Через эту функцию обеспечивается контроль над финансовыми потоками, определяется необходимость реформирования налоговой и бюджетной систем.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.

Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М: Аналитика-Пресс, 1997.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика: Пер. с англ. М.: Бизнес Атлас, 2009..

Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004.

Richard A. Musgrave, Alan T. Peacock. Classics in the Theory of Public Finance. N.Y.: MacMillan, 1994.

Screpanti E., Zamagni S. An Outline of the History of Economic Thought. Publisher: Oxford University Press, 2005.

Ядренникова Е.В.,
кандидат экономических наук, доцент

ФУНКЦИЯ НАЛОГОВ РЕГУЛИРУЮЩАЯ

(REGULATORY FUNCTION OF TAXES)

См. также: *льгота налоговая; налогообложение; наследие научное Дж. Кейнса; налог; обязательство налоговое; поведение налоговое; ставка налоговая; субъект налогообложения; функции налогов; функция налогов фискальная*

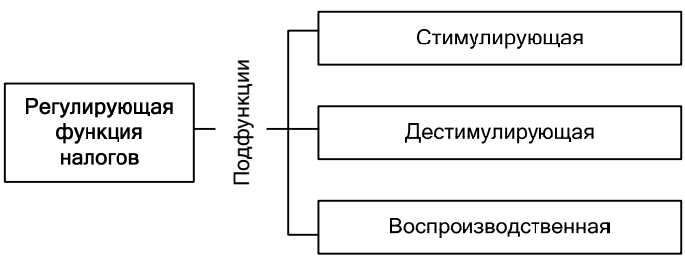
Функция налогов регулирующая **(ф.н.р.)** — способность налогов обеспечивать воздействие на протекание социально-экономических процессов и результирующие показатели этих процессов посредством влияния на экономические интересы и *поведение налоговое* субъектов *налогообложения*.

Заслуга в обосновании **ф.н.р.** принадлежит Дж. Кейнсу (J. Keynes, 1883—1946). Он обосновал, что экономический рост и наибольшую занятость может обеспечить только активное вмешательство государства в экономику. Основным инструментом такого вмешательства является манипулирование налогами, использование налогов как «встроенных стабилизаторов» экономики. В период экономической рецессии следует снижать налоги, предоставлять большее количество *льгот налоговых*, формировать соответствующие налоговые режимы, что должно приводить к росту инвестиционной активности и оживлению процесса производства. Во время экономического подъема, наоборот, следует повышать налоги, сокращать льготы, что должно обеспечивать противоположный сдерживанию роста инвестиционной активности результат и, соответственно, препятствовать наступлению кризиса перепроизводства.

Согласно такому теоретическому подходу, функции налогов выражают общественное предназначение налогообложения не только как способа мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства, но и как инструмента государственного регулирования экономики. Таким образом, сущность налогов как экономической категории не ограничивается исключительно их фискальным предназначением. Налоги, которые вводит государство, влияют на экономическое поведение плательщиков в сфере производственно-хозяйственной деятельности, потребления, сбережений и т.д.

Даже в случае, когда новый налог вводится исключительно с фискальными целями, его внедрение вызывает определенную реакцию плательщиков, которая приводит к соответствующим изменениям социально-экономических процессов на микро-, мезо- и макроуровне. Именно этим обусловлено выделение **ф.н.р.** в отдельную самостоятельную и исключительно важную функцию. Налоги, как обязательные, но непроизводительные, с точки зрения отдельных категорий плательщиков, расходы, влияют на различные стороны их деятельности, заставляя этих субъектов, исходя из их собственных экономических интересов, менять свое хозяйственное или потребительское поведение.

Существуют разные аспекты реализации **ф.н.р**., называемые **подфункциями** (см. рис.).



Подфункции регулирующей функции налогов

1. Стимулирующая подфункция в **ф.н.р.** реализуется, прежде всего, через *льготы налоговые*. Цель их — сокращение размера *налоговых обязательств* отдельных категорий налогоплательщиков и отдельных видов деятельности, признаваемых государством общественно значимыми. Льготы могут быть направлены на изменение различных элементов налогообложения, например освобождение от обязанностей по уплате налогов отдельных категорий налогоплательщиков, выведение из-под обложения отдельных объектов налогов, сокращение налоговой базы, снижение *налоговой ставки*, изменение налогового периода, срока уплаты налога (налоговый кредит) и др.

2. Дестимулирующая (сдерживающая) подфункция в **ф.н.р.** реализуется посредством создания налоговых барьеров на пути развития нежелательных экономических процессов. Действие этой подфункции, как правило, связано с установлением повышенных *ставок налоговых*. Повышая ставки для отдельных видов деятельности, можно целенаправленно ограничивать их развитие. Так, например, повышение акцизов на алкоголь, табак в определенной мере может сократить предложение и потребление последних.

3. Воспроизводственная подфункция в **ф.н.р.** реализуется через совокупность налогов и сборов, аккумулируемых государством и предназначенных для восстановления израсходованных ресурсов (прежде всего, природных), а также расширения степени их вовлечения в производство в целях достижения экономического роста. Эти отчисления имеют, как правило, четкую отраслевую направленность. К такого рода налогам правомерно отнести налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, налоги на имущество, транспортный налог, земельный налог.

Применительно к общественному воспроизводству сущность **ф.н.р.** заключается в воздействии посредством налогообложения как на макроэкономические показатели, так и на поведение экономических агентов: на их стремление к потреблению, сбережениям, инвестициям. Соответственно данная функция реализует не только экономические отношения в иерархической подчиненности (государство — налогоплательщик), но во многом между самими налогоплательщиками.

В теоретическом восприятии содержания **ф.н.р.** нет единства взглядов. Существует **три основных подхода к интерпретации ф.н.р.**

Согласно первому подходу, содержание **ф.н.р.** составляет органически свойственное налогам влияние на поведение налогоплательщиков, не зависящее от воли государства.

В соответствии со вторым подходом способность налогов влиять на экономическое поведение налогоплательщиков является следствием самого факта изъятия части их доходов, побочным эффектом налогообложения, т.е. характеристикой *функции налогов фискальной*, а не регулирующей. **Ф.н.р.** сводится исключительно к сознательному манипулированию налогами со стороны государства для достижения целей экономической политики.

Сторонники третьего подхода считают, что содержанием **ф.н.р.** является сознательное использование государством присущей налогам способности влиять на поведение налогоплательщиков для достижения заданного усиления или искажения их естественных налоговых реакций в направлении трудовой, инвестиционной активности, склонности к потреблению или сбережениям. Исследователи, придерживающиеся данного подхода, который можно назвать в определенной мере компромиссным, руководствуются в своих рассуждениях двумя основными аргументами. Во-первых, наличием органической взаимосвязи между объективным свойством налогов влиять на разные стороны деятельности налогоплательщиков и возможностью использования государством такой взаимосвязи. Исследование налоговых реакций налогоплательщиков является необходимой предпосылкой **ф.н.р.** Во-вторых, значением термина «регулировать». Реализация **ф.н.р.** невозможна без целенаправленных действий государства, направленных на коррекцию экономического поведения налогоплательщиков. А данный термин как раз и подразумевает активное влияние на что-либо, подчинение чего-либо соответствующим правилам, определенной системе.

Приведенные трактовки **ф.н.р.** предполагают объективное влияние налогов на налогоплательщиков, а также наличие инструментов, с помощью которых государство может усилить или ослабить макроэкономический эффект такого влияния.

В различных экономических теориях имеют место особенности в объяснении влияния налогов на *поведение налоговое*.

Теория экономики предложения утверждает, что налоги влияют на предложение факторов производства — труда и капитала. В общем виде влияние заключается в том, что налоги искажают поведение экономических агентов, поскольку решения, принимаемые ими с учетом необходимости платить налоги, отличаются от решений, которые они могли бы принять в случае отсутствия такой необходимости. Каналы, через которые передается влияние налогов, различны, при этом характер влияния зависит от вида *налога* и *субъекта налогообложения*. Так, налоги на доход влияют на трудовую и инвестиционную активность налогоплательщиков посредством изменения относительных цен. В частности, рост налога на доход, полученный в форме заработной платы, сокращает доход плательщика, который он может получить за тот же период отработанного времени, увеличивая предельную стоимость трудовых усилий по сравнению со стоимостью досуга. Напротив, снижение налога и рост реальной заработной платы имеют своим следствием увеличение индивидуальных расходов, а следовательно, повышение стоимости досуга, поскольку каждый дополнительный час отдыха означает утраченную возможность заработать. Таким образом, возникает «эффект замещения»: экономические агенты принимают решение об увеличении длительности своего рабочего времени и сокращении досуга.

С позиции кейнсианства налоги влияют на распределение дохода домашних хозяйств, на размер его потребляемой и сберегаемой части, а следовательно, и на потребительские расходы. Расходы изменяются (ΔV) в зависимости от предельной склонности к потреблению (*MPC*) и от снижения чистых налогов (ΔT), где ΔT — это разница между налоговыми поступлениями и трансфертными платежами из бюджета. Увеличение потребительских расходов под воздействием снижения предельной ставки налога на доходы предопределяет мультипликативный рост совокупного спроса или совокупных доходов хозяйствующих субъектов, где мультипликатор чистых *налогов* определяется формулой

$$\frac{\Delta V}{\Delta T} = \frac{MPC}{(1 - MPC)}. \qquad (1)$$

Рост доходов и совокупного спроса под воздействием снижения налогов приводит к повышению спроса на деньги, а следовательно, и к росту процентной ставки на денежном рынке. В свою очередь, это влияет на поведение фирм, которые сокращают объем инвестиций. Такая тенденция получила название «эффект вытеснения».

Макроэкономический эффект реализации **ф.н.р.** исследовали представители различных экономических школ.

Традиционная неоклассическая модель (Р. Солоу (R. Solow)) предусматривает, что налоги, как бы они ни искажали краткосрочный экономический рост, не влияют на его долгосрочные темпы (хотя могут отражаться на долгосрочном объеме производства). В этой модели изменения в налогообложении могут влиять на темпы экономического роста только в течение периода перехода к стабильному состоянию экономики. В дальнейшем экономический рост будет зависеть лишь от внешних факторов — роста населения и скорости технического прогресса.

Теория эндогенного роста центральную роль в обеспечении экономического роста отводит накоплению и распространению знаний. В отличие от модели Солоу, исходными предпосылками которой были убывающая производительность капитала и постоянная отдача от масштаба, теория эндогенного роста основывается на постоянной или растущей производительности капитала (постоянном или увеличивающемся предельном доходе с капитала) и растущей отдаче от масштаба. Капитал, производительность которого возрастает, — человеческий капитал (он противопоставляется физическому капиталу, характеризующемуся убывающей производительностью). А условием увеличения его производительности является обеспечение свободного доступа к увеличивающейся массе знаний. Благодаря тому что использование общедоступных знаний в экономике непосредственно не оплачивается, но приносит доход (порождает положительные внешние эффекты — экстерналии), инвестиции в НИОКР, науку и образование создают растущий доход (отдачу) от масштаба, а потому оказывают решающее влияние на экономический рост. С учетом этого налогообложение окажет положительное влияние на долгосрочные темпы экономического роста, если налоговые поступления будут использованы для государственной поддержки тех видов деятельности, которые создают положительные внешние эффекты. Следовательно, в теории эндогенного роста влияние налогов на экономическую

динамику рассматривается во взаимосвязи с направлениями использования аккумулированных с помощью *налогов* средств, т.е. со структурой государственных расходов.

Литература

Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, 2002.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Финансы: Учебник / С.А. Белозеров, Г.М. Бродский С.Г. Горбушина. М.: Проспект, 2014.

Іванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання // Формування ринкової економіки в Україні. 2009. № 19. С. 36—43.

Musgrave R.A. The theory of public finance: A study in public economy. McGraw-Hill, 1959.

С.А. Белозеров,
доктор экономических наук, профессор

ФУНКЦИЯ НАЛОГОВ ФИСКАЛЬНАЯ

(FISCAL FUNCTION OF TAXES)

См. также: *доходы бюджета налоговые; закон Вагнера; коэффициент налоговый; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налог; сбор*; *налогообложение; конкуренция налоговая; база налоговая; предел налоговых изъятий; функции налога*

Функция налогов фискальная (**ф.н.ф.**) — способность *налогов* обеспечивать изъятие части доходов юридических и физических лиц в пользу государства и муниципальных образований в целях создания материальной основы для реализации ими своих функциональных обязанностей.

Ф.н.ф. обеспечивает:

(1) формирование доходной части бюджета государства, муниципальных образований и государственных целевых фондов;

(2) финансовое обеспечение реализации государством распределительно-аллокационной функции, направленной на производство общественных благ, которые не могут производиться на частных рынках.

Эволюция понятия **ф.н.ф**. берет начало в Древнем Риме, где фиском называлась военная касса, в которой хранились предназначенные к выдаче денежные средства. В конце I в. до н.э. фиском стала именоваться частная казна императора, находившаяся в ведении чиновников и пополнявшаяся за счет доходов от императорских провинций. Начиная с IV в. н.э. фиск становится единым общегосударственным центром Римской империи, аккумулирующим все виды доходов, налогов и сборов и обеспечивающим осуществление государственных расходов. В дальнейшем развитие самого понятия идет параллельно с ростом значения финансового управления в империи и термин «фиск» начинает использоваться для обозначения государственной казны.

Ф.н.ф. в определенном смысле может рассматриваться как сущностная, основополагающая функция экономической категории «налог». Некоторые исследователи утверждают, что экономическая сущность этой категории предполагает существование только одной функции — фискальной, достаточно ярко проявляющейся на всех этапах развития налогообложения и являющейся неотъемлемым атрибутом налога. В **ф.н.ф**. находит свое отражение общественное назначение налога как экономической категории — обеспечение финансовыми ресурсами государства, необходимыми ему для выполнения своих функций.

Р. Масгрейв (R. Musgrave) выделил три направления деятельности правительства, условия для осуществления которых обеспечиваются **ф.н.ф.**:

(1) макроэкономическая стабилизация предусматривает достижение высокого уровня занятости и стабильности цен;

(2) перераспределение дохода призвано обеспечить справедливое распределения дохода посредством взимания налогов и осуществления трансфертов;

(3) способность правительства поддерживать эффективное распределение ресурсов. При условии, что общественные товары оплачиваются *налогами*, П. Самуэльсон (P. Samuelson) обосновал возможность достижения Парето-эффективного состояния при распределении ограниченных ресурсов.

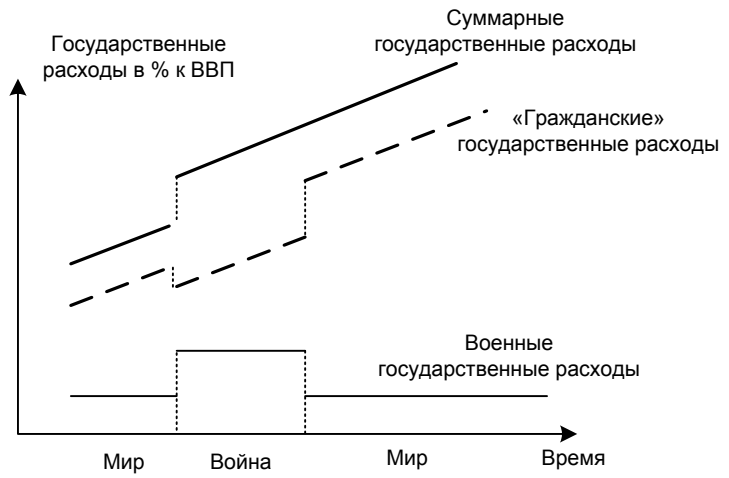
Первые два направления, согласно Р. Масгрейву, должны быть присущи органам центральной власти, тогда как распределение ресурсов целесообразно передать органам местной власти в контексте реализации принципов фискального федерализма.

Основным количественным показателем выполнения налогами фискальной функции является *коэффициент налоговый* — отношение общей суммы налоговых поступлений в консолидированный бюджет к ВВП. Этот показатель характеризует долю ВВП, которая перераспределяется через бюджетную систему страны посредством налогов.

Активизация роли государства в экономической, социальной, правоохранительной и других сферах ведет к увеличению государственных расходов, а следовательно, и доли ВВП, перераспределяемой посредством налогов. Немецкий финансист А. Вагнер (A. Wagner) утверждал, что у прогрессивных народов часть растущих общественных потребностей, удовлетворяемая государством, постоянно увеличивается. Таким образом, рост ВВП сопровождается еще более быстрым ростом государственных расходов. Эта зависимость отражена в законе «растущей экспансии публичного, а особенно государственного сектора», который известен как *закон Вагнера*.

Вагнер различал три основных фактора форсированного роста государственных расходов: (1) структурные изменения в экономике; (2) демократизация общества; (3) рост обеспокоенности вопросами социальной справедливости. Причины роста государственных расходов, а значит, и активизации **ф.н.ф.** исследовали и другие ученые. К таким причинам, в частности, относили: необходимость обеспечения экономического развития (Ф. Гершенкорн); изменение структуры потребностей домашних хозяйств (Р. Масгрейв); необходимость активизации государственной деятельности (Х. Тимм); вызовы социальной среды (М. Ослон); институциональные условия (Дж. Кларк); реализацию в странах мира концепции «государства всеобщего благосостояния» (А. Маршалл, У. Беверидж) и др.

По мнению А. Пикока (A. Peacock) и Д. Вайзмана (J. Wiseman), усиление **ф.н.ф.** связано с ростом относительной доли государственных расходов в периоды войн и социального напряжения. Если в стабильных социально-экономических условиях у населения формируется устойчивое представление о приемлемом уровне *налоговой нагрузки*, то во время войн (в периоды социального противостояния) рост такой нагрузки воспринимается обществом как нормальное явление. Граждане готовы принять более высокие ставки *налогообложения*. В результате в период кризиса государственные расходы заметно возрастают, замещая частные расходы, которые, напротив, сокращаются. В структуре правительственных расходов также происходят изменения: военные расходы частично замещают «гражданские», таким образом, общий рост государственных расходов оказывается ниже, чем рост собственно военных расходов. Это явление А. Пикок и Д. Вайзман назвали *эффектом замещения* (см. рис.).



Эффект замещения

Более того, происходит определенное «привыкание» населения к повышенным налогам. Поэтому после окончания войны или периода социального противостояния уровень налогообложения остается на более высоком уровне, который воспринимается населением нормально. Такое явление А. Пикок и Д Вайзман назвали *эффектом инспекции*.

Однако рост государственных расходов и, следовательно, налоговой нагрузки на экономику имеет свои границы. Существует **ряд факторов, которые влияют на ослабление ф.н.ф.**

1. Тенденция к опережающему росту (по сравнению с ВВП) государственных расходов теряет свою силу с окончанием периода индустриализации и с переходом развитых стран к постиндустриальной стадии развития.

2. Демографические изменения, связанные со старением населения, приводят к тому, что созданные ранее системы пенсионного обеспечения, основанные на принципе солидарной ответственности поколений, оказывают избыточное налоговое давление на работающих граждан. Государства сокращают свое присутствие в этой сфере, стимулируя население к участию в пенсионных накоплениях.

3. Становление демократических политических систем, формирование гражданского общества, в котором преобладает средний класс, развитие экономической и политической конкуренции обусловили появление достаточно надежных методов социального регулирования, уменьшения социальных конфликтов.

4. Активные реформы в развитых экономиках, связанные с сокращением государственных расходов и уменьшением *налоговой нагрузки*, проводимые в целях усиления позиций в международной конкуренции за привлечение капитала.

5. Процессы глобализации, которые вынуждают вносить изменения в бюджетную политику государства, в частности ограничивать бюджетный дефицит и государственный долг. Также наличие недобросовестной международной *налоговой конкуренции*, которая приводит к вымыванию *базы налоговой*, перемещению прибыли транснациональных корпораций между юрисдикциями и т.д., ослабляет в современных условиях **ф.н.ф.**

Действие разнонаправленных факторов определяет существование критической границы (предельной нормы), за которой рост налогов может иметь негативные последствия для экономики. Как отмечал Р. Масгрейв, существует предел размера общественного сектора в контексте рыночной системы, однако этот предел не является строгим и его нелегко установить.

Таким образом, реализация **ф.н.ф**. имеет свои объективные и ограничения. При недостаточном уровне налоговых поступлений и невозможности сокращения государственных расходов правительству приходится прибегать к поиску других форм доходов. Прежде всего, это обращение к внутренним и внешним государственным, региональным, местным займам, размещение которых приводит к образованию государственного долга. С учетом ожиданий налогоплательщиков правительство предпочтет прибегнуть к займам, нежели к повышению налогов, поскольку первые по своей природе являются отсроченным платежом и вероятность негативной реакции со стороны экономических агентов в ответ на эти меры будет ниже. Между налогами и займами формируется противоречивая взаимосвязь. Обслуживание государственного долга за счет бюджета может потребовать повышения налогов в будущем (увеличения налоговых ставок, введения новых налогов). С другой стороны, рост налогового бремени вновь может столкнуться с непреодолимыми ограничениями, вызвать недовольство налогоплательщиков, что может стать причиной размещения новых займов. Возникает опасность становления «финансовой пирамиды», следствием которой может стать экономический дефолт.

Литература

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Финансы: Учебник / С.А. Белозеров, Г.М. Бродский С.Г. Горбушина. М.: Проспект, 2014.

Wagner A. Three Extracts on Public Finance, translated and reprinted // R.A. Musgrave and A.T. Peacock (eds), Classics in the Theory of Public Finance. L.: Macmillan, 1958.

Musgrave R.A. The theory of public finance: A study in public economy. McGraw-Hill, 1959.

Peacock A.T., Wiseman J. The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom. Princeton: Princeton University Press, 1961.

Samuelson P. Diagrammatic Exposition of A Theory of Public Expenditure // Review of Economics and Statistics. 1954. No 36(4). P. 387—389.

С.А. Белозеров,
доктор экономических наук, профессор

ЭЛАСТИЧНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(ELASTICITY OF TAXATION)

См. также: *налог; нагрузка налоговая (налоговое бремя); политика налоговая; система налоговая; уклонение от уплаты налогов; элементы налога*

Эластичность налогообложения **(э.н.)** — отношение относительного изменения налоговых поступлений (совокупных, отдельных *налогов* или их групп) при неизменных условиях *налогообложения* к относительному изменению какого-либо определяющего экономического показателя (валового внутреннего дохода, валовой добавленной стоимости, национального дохода и пр.).

Э.н. измеряется через коэффициент эластичности налогов, который показывает количественное изменение величины налоговых поступлений при изменении на 1% независимой переменной. Коэффициент **э.н.** рассчитывается по следующей формуле:

$$К_Э = (НП/\Delta НП) : (ЭП / \Delta ЭП), \qquad (1)$$

где НП — начальный (базовый) уровень налоговых поступлений (в зависимости от поставленной задачи рассчитывается по всем налогам *налоговой системы*; по всем налогам, включая *сборы* и *парафискалитеты*; по отдельным группам или видам налогов, например по *налогам прямым*, по *налогам федеральным* и т.д.; по отдельному налогу); ΔНП — прирост рассматриваемых налоговых поступлений; ЭП — начальный (базовый) уровень определяющего экономического показателя (ВВП, валовой добавленной стоимости — ВДС, национального дохода — НД и т.д.); ΔЭП — прирост показателей.

Для анализа рекомендуется брать как можно более длительный период времени, в течение которого налоги и *ставки налоговые* не менялись и при этом действовала однонаправленная конъюнктура (экономический рост или спад).

Экономическое определение эластичности было впервые дано А. Маршаллом (A. Marshall) в 1885 г. Введение эластичности в экономический анализ, в частности в исследование **э.н.**, имеет огромное значение. Коэффициент **э.н.** — это, с одной стороны, инструмент статистических измерений, а с другой — инструмент экономического анализа, поскольку в науке важно не только точно измерить, важно объяснить полученный результат и выявить закономерности.

Э.н. присущи все свойства эластичности. Эластичность — это безмерная величина, значение которой не зависит от того, в каких единицах измеряются параметры анализируемых величин.

Коэффициент **э.н.** показывает, как изменились налоговые поступления при изменении определяющего экономического показателя на один процентный пункт в условиях стабильности налоговой системы. Если коэффициент **э.н.** больше единицы, налоговые поступления увеличиваются более быстрыми темпами по сравнению с ростом значений этого показателя, а доля налогов в выбранном показателе — ВВП, ВДС, НД — тоже возрастает. В этом случае налогообложение эластично. Если коэффициент меньше единицы, удельный вес налоговых поступлений снижается, соответственно рост исследуемого показателя обеспечивается в большей степени за счет неналоговых поступлений. В этом случае *налогообложение* неэластично. Единичная эластичность ($К_Э = 1$) свидетельствует о том, что налоговые поступления изменяются пропорционально изменению анализируемого фактора, например 1%-ный прирост ВВП обеспечивает синхронный 1%-ный прирост налоговых поступлений, т.е. доля налогов в ВВП остается неизменной.

Исследование **э.н.** и/или эластичности отдельных налогов теоретически позволяет обеспечить максимизацию поступлений налогов при заданной величине *налогового бремени* или минимизацию налогового бремени при заданном уровне налоговых поступлений. Данные исследования также позволяют определять оптимальные с точки зрения роста налоговых поступлений направления экономического развития в сферах производства и потребления, а также направления государственного регулирования отдельных отраслей. Приоритеты *политики налоговой* могут быть определены более точно, если при анализе **э.н.** использованы показателя налогового бремени.

Целевым ориентиром для эффективно функционирующей налоговой системы должно быть значение показателя **э.н.**, близкое к единице, когда обеспечивается адекватное изменение налоговых поступлений при росте (снижении) ВВП, сохраняя неизменным значение удельного веса налогов в нем. Это значение считается оп-

тимальным, поскольку свидетельствует о наименьшем искажении, которое обычно дает налогообложение. Низкое значение этого показателя или, наоборот, высокое (значительно меньше или больше единицы соответственно) свидетельствует о необходимости уменьшения искажающих эффектов в данной налоговой системе.

При неединичных значениях **э.н.** отмечается ущемление интересов одного из *субъектов налогообложения* в пользу интересов другого: происходит изъятие все большей части доходов *плательщиков налогов и сборов* за счет усиления налогового бремени, либо при росте ВВП и валовой добавленной стоимости государство недополучает налоговые поступления в результате массового *уклонения от уплаты налогов*.

Позитивным для экономики можно считать положение, когда длительное время удерживается низкая эластичность спроса, когда растут и налоговые поступления, и определяющий показатель, но анализируемый показатель растет более высокими темпами, либо относительно низкая эластичность предложения, когда увеличение доли налогов в источнике их уплаты не препятствует достаточному росту ВВП и ВДС. Негативным для экономики следует считать положение, когда отмечается высокая эластичность спроса и/или высокая неэластичность предложения, что характеризуется неэффективным ростом налогового бремени, неспособностью действующей налоговой системы к мобилизации в бюджет необходимого объема налоговых поступлений в силу высокого налогового бремени и массового уклонения от уплаты налогов.

Свойство степени эластичности спроса товаров, реализация которых подлежит акцизному налогообложению, оказывает обратно пропорциональное действие на налоговые поступления. Если спрос на подакцизный товар эластичен, то повышение *налога акцизного* может повлечь за собой уменьшение его поступлений в бюджет, поскольку вызванный этой мерой рост цены товара должен привести к сокращению объемов его потребления и производства. При неэластичном спросе повышение акцизов до определенного уровня обычно сопровождается соответствующим увеличением налоговых поступлений, так как объем потребления такого подакцизного товара либо останется на том же уровне, либо сократится незначительно.

Анализ **э.н.** позволяет своевременно моделировать реакцию государства на негативные тенденции в экономике посредством принятия мер по снижению налогового бремени, улучшению структуры налоговой системы, инвентаризации льгот налоговых, увеличению собираемости налогов и иных направлений повышения эффективности действующей налоговой системы.

Литература

Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. М.: Омега-Л, 2007.

Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

Мэнкью Н.Г. Принципы экономикс. СПб.: Питер Ком, 1999.

Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Юрайт, 2015.

Н.Н. Башкирова,
кандидат экономических наук, доцент

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА
(ELEMENTS OF TAX)

См. также: *база налоговая; лицо физическое как плательщик налогов; лицо юридическое как плательщик налогов; ставка налоговая; объект налогообложения; порядок уплаты налогов и сборов; способ взимания налога; формы и способы уплаты налогов*

Элементы налога (элементы налогообложения) (**э.н.**) — определяемые *законодательством налоговым* конструктивные особенности, принципы построения и организации взимания *налога*, которые характеризуют его специфику как обязательного платежа государству.

Налоги, отражая особенности национальных экономик, разнообразны и по числу, и по структуре. Состав же **э.н.** достаточно универсален и используется в налоговом законодательстве всеми странами, хотя и отличается степенью детализации.

В XIX в. выделялось разное количество **э.н.** Если И.И. Янжул указывал только на три основных элемента — субъект налога, его объект или источник, а также меру налога, то А.А. Исаев конкретизировал их до восьми — податное лицо (субъект налога), податный предмет, податный источник, податная единица, оклад, податный кадастр, ок-

ладные листы, податные тарифы. А.А. Соколов также выделял восемь **э.н.**: субъект и носитель налога, источник, объект и масштаб обложения, податная единица, ставка и оклад налога.

В современной экономической и финансовой литературе достаточно часто **э.н.** характеризуются как надстроечные инструменты, составляющие часть *механизма налогового*, направленного на практическое воплощение налога. Учитывая обязательный характер налога, порядок исчисления и уплаты каждого налога должен быть четко и однозначно определен *законодательством налоговым*. Четкость предполагает, что в законе должны быть исчерпывающе представлены все необходимые для уплаты налога элементы, позволяющие установить: обязанное лицо, размер *обязательства налогового* и порядок его исполнения; границы требований государства в отношении доходов и имущества *плательщика налогов и сборов*.

Нечеткость, двусмысленность или неполнота налогового законодательства могут привести: к возможности *уклонения от уплаты налога* на законных основаниях (налоговые лазейки); к злоупотреблениям должностных лиц налоговых органов, выражающимся в расширительном толковании положений закона. Так, если *субъект налогообложения* четко не определен, то из-под обложения могут «выпадать» отдельные категории плательщиков. Налог может быть переложен плательщиком налога на другое лицо, являющееся фактическим плательщиком (носителем налога).

Разделяют юридические **э.н.** и экономические элементы налогообложения как процесса исчисления и уплаты налога. В одном случае субъект налогообложения — экономический элемент налогообложения, а юридически плательщик налога выделен из совокупности **э.н.** в отдельное понятие. Различают **э.н.** как специальные нормы для отдельных видов налогов и элементы налогообложения — как общие нормы. В других случаях субъект (объект) налога считают синонимами субъекта (объекта) налогообложения.

Различают обязательные и факультативные **э.н.**

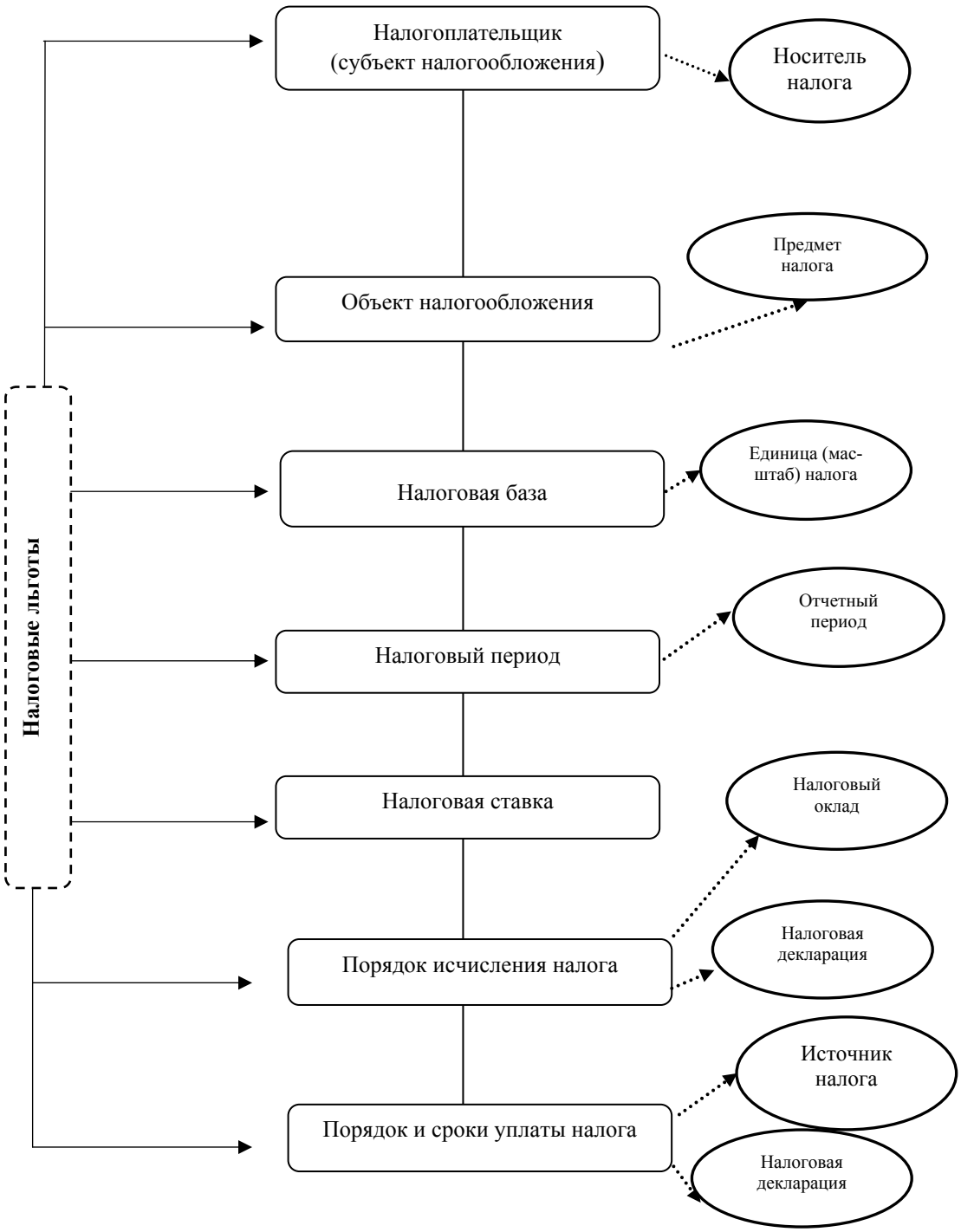
Обязательные э.н. — это совокупность установленных в императивном порядке составляющих обязательного платежа государству, без определения которых налог не может считаться установленным. Тем самым достигается легитимность требования об уплате налога со стороны государства и наличие соответствующей обязанности субъекта налогообложения. При установлении того или иного налога в налоговом законодательстве по нему должны быть определены все обязательные **э.н.**

В российском налоговом законодательстве налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и каждый из следующих обязательных **э.н.**: объект налогообложения; база налоговая; период налоговый; ставка налоговая; порядок исчисления налога; порядок уплаты налога и сроки. Состав обязательных **э.н.** может быть и иным. Например, в российском налоговом законодательстве до принятия Налогового кодекса к обязательным **э.н.** относился также уровень бюджета или государственный внебюджетный фонд, в который вносились суммы налоговых платежей.

От четкости определения **э.н.** зависит полнота поступления налога в бюджет. Содержательное наполнение **э.н.** различается по странам и во временном периоде. В перечне **э.н.**, приведенном в современном российском налоговом законодательстве, некоторые позиции укрупнены (см. табл.), например база налоговая, порядок уплаты налога и сроки.

Обязательные элементы налога — законодательно установленные и определяемые в научной литературе

Обязательные элементы налога, установленные НК РФ	*Обязательные элементы налога, определяемые в научной литературе*
	Налогоплательщик, плательщик налога (субъект налога/налогообложения)
Объект налогообложения	Объект налога/налогообложения
Налоговая база	Предмет налога Масштаб налога Единица налогообложения Метод учета (налоговый учет)
Налоговый период	Налоговый период
Налоговая ставка	Тариф ставок (налогооблагаемая ставка) Норма налогообложения Метод налогообложения
Порядок исчисления налога	Порядок исчисления налога
Порядок и сроки уплаты налога	Отчетный период Сроки уплаты налога Способ и порядок уплаты налога
	Источник уплаты налога



Состав и соотношение обязательных, факультативных (овал-пунктир) и вспомогательных (овал) элементов налога

Состав обязательных **э.н.** в налоговом законодательстве зарубежных сран, как правило, практически не отличается. Так, во Франции, Германии, Белоруссии состав **э.н.** идентичен российскому, а расширен и включает дополнительно такие элементы, как «налогоплательщик» и «порядок и сроки представления отчетности».

Важно не только установление в налоговом законодательстве всех обязательных **э.н.**, но и четкое определение каждого из них. Практика национальных законодательств в этом вопросе значительно отличается. Установить **э.н.** — значит принять (утвердить, узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения обязательства налогового или способа его исполнения. Определить **э.н. —** значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений (предметов, обстоятельств) на основе каких-либо признаков или данных. Если тот или иной элемент в законе установлен, но не определен, возникает необходимость дополнения закона подзаконными нормативными актами, в которых и определяется этот элемент (см. рис.).

Факультативные э.н. — это совокупность дополнительных составляющих налогового обязательства, позволяющих полнее раскрыть внутреннее устройство налога и способствующих правильному его исчислению субъектами налогообложения. Факультативные **э.н.** также устанавливаются в законодательном порядке, но их наличие при введении налога не обязательно, так как это не влияет на сам факт уплаты налога, но может повлиять на его надлежащее исполнение. Нормы налогового законодательства по факультативным **э.н.** могут быть применимы в отношении любого налога.

К факультативным **э.н.** в российском налоговом законодательстве прямо отнесены только льготы налоговые, по которым определяются основания для их использования субъектами налогообложения. В специальной литературе к факультативным **э.н.** относят также: порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, ответственность за налоговые правонарушения, отчетный период, налоговую декларацию, *метод налогового учета*, получателя налога и др. Налоговая декларация как факультативный **э.н.** установлена в большинстве стран, где развито семейное подоходное налогообложение.

Кроме факультативных **э.н.**, выделяют также группу **вспомогательных** элементов, применяемых при разработке конструкции налога: носитель налога, предмет налога, масштаб и единица налога, налоговый оклад, источник уплаты налога. Перечисленные элементы выделяются и зарубежными исследователями. Наиболее распространен такой вспомогательный **э.н.**, как источник уплаты налога (Индонезия, Кувейт, Молдова).

Литература:
Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов / Под ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. Владикавказ: Пионер-Пресс. 2002.
Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения: Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: ЮРАЙТ. 2014.
Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2008.
Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут. 2002.

Л.И. Гончаренко,
доктор экономических наук, профессор

ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГА ФИСКАЛЬНАЯ
(FISCAL EFFICIENCY OF TAX)

См. также: *администрирование налоговое*; *доходы бюджета налоговые; издержки налоговые; налог; разрыв налоговый; система налоговая; сбор; уклонение от уплаты налога*

Эффективность налога фискальная (**э.н.ф.**) — способность *налога* или *сбора* обеспечивать максимально возможные *доходы бюджета налоговые* при минимально возможных *издержках налоговых*.

В теории налогообложения сформировалось несколько подходов к определению **э.н.ф.:**

(1) через максимизацию налоговых поступлений в бюджетную систему;
(2) через эффективность сбора налогов (tax collection efficiency);
(3) через соотношение затрат на сбор налоговых доходов бюджета и результатов сбора налогов (уровень или рост доходов бюджета налоговых) (cost/benefit);
(4) через соотношение полезного результата и затрат на его получение, но под полезным результатом понимается сокращение *разрыва налогового*, т.е. приближение величины фактически поступивших доходов к максимально возможным.

Э.н.ф. как максимизация налоговых поступлений. Э.н.ф. рассматривается как способность налоговой системы обеспечивать наибольшее поступление при заданных условиях (без введения новых налогов или расширения базы *налоговой* и увеличения *ставки налоговой*). В данном аспекте эффективность можно проанализировать как изменение доли налогов в ВВП (рис. 1).

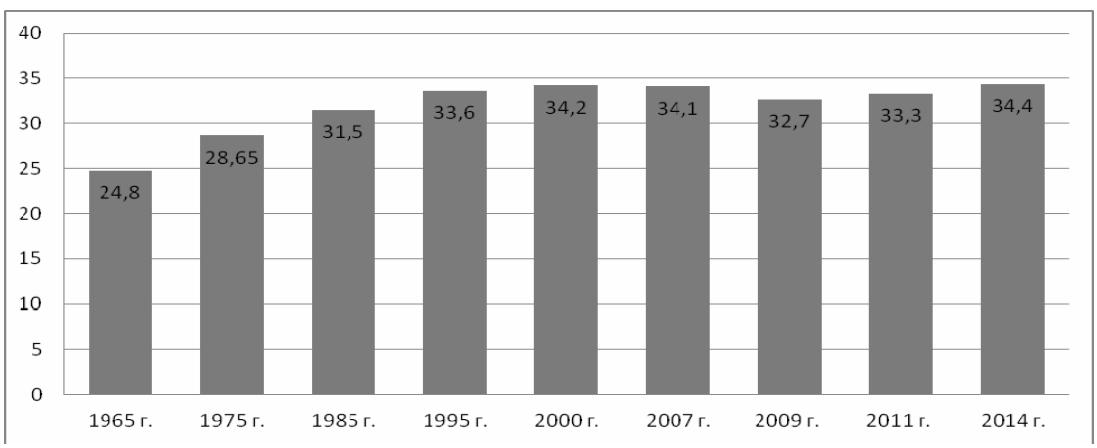


Рис. 1. **Динамика доли налогов в ВВП в странах ОЭСР (%)**

Следует отметить, что динамика доли налогов в ВВП лишь частично отражает результаты эффективности сбора налогов. Значительное влияние на данный показатель оказывают внешние факторы: общая экономическая ситуация в стране; внешнеэкономическая конъюнктура; инфляция; курс национальной валюты. Так, данные рис. 1 наглядно демонстрируют снижение доли налогов в ВВП в период экономического кризиса. Кроме того, изменение доли налогов в ВВП может быть достигнуто за счет внесения изменений в систему налоговую (повышение или снижение ставок налоговых, изменение базы налоговой).

Так как изменение абсолютного размера налоговых поступлений или доли налогов в ВВП не в полной мере и не всегда отражает **э.н.ф.**, в целях анализа некоторые авторы предлагают использовать показатель эластичности налогообложения (отношение относительного изменений налоговых поступлений к относительному изменению ВВП при неизменных условиях налогообложения). Этот показатель является в основном теоретической конструкцией, так как выделить относительное изменение ВВП при неизменных условиях налогообложения за период, приемлемый для анализа, достаточно сложно.

Более практический характер имеет показатель собираемости налогов — отношение фактически поступивших в бюджет сумм налогов к суммам, начисленным по декларациям. Уровень собираемости налогов отражает как результаты деятельности налоговых органов, так и уровень соблюдения *плательщиками налогов и сборов законодательства налогового*. Однако этот показатель не учитывает тех сумм налогов, которые должны были быть начислены и уплачены, но оказались скрытыми в результате *уклонения от уплаты налогов*. Решение данной проблемы предлагается в следующем варианте определения **э.н.ф.**

Э.н.ф. как эффективность сбора налогов. Максимизация *доходов бюджета налоговых* должна сопровождаться сокращением уклонения от уплаты налогов. Так как достижения эффективности не предполагает увеличения *ставки налоговой* или *базы налоговой*, то не совсем понятно, каким образом максимизировать поступления при неизменных параметрах налога. Ответ очевиден — увеличить сбор налога можно путем усиления борьбы с уклонением от его уплаты. Для количественного измерения **э.н.ф.** в данном подходе используется такое понятие, как *разрыв налоговый* (tax gap), или разрыв налоговой эффективности (tax effectiveness gap). Налоговый разрыв представляет собой разницу между фактическими налоговыми доходами бюджета и максимально возможным потенциальным налоговыми доходами (maximum potential revenue), т.е. доходами, которые поступили бы в бюджет при соблюдении всеми плательщиками налогов требований налогового законодательства. Предполагается, что разница между максимально возможными и реально получаемыми налоговыми доходами бюджета представляет собой неуплату налогов в результате неправомерных действий плательщиков налогов. Соответственно чем меньше налоговый разрыв, тем выше **э.н.ф.**

Для определения **э.н.ф.** как сокращения налогового разрыва наиболее сложным в теоретическом и практическом осмыслении является вопрос оценки максимально возможных налоговых доходов. Для оценки этого показателя в России используется расчет так называемого налогового потенциала, по поводу которого нет единства мнений. Обычно под налоговым потенциалом понимается способность базы налоговой в пределах какой-либо административной единицы (страны, региона и т.п.) приносить доходы в виде налоговых поступлений (имеется в виду не фактическая сумма поступлений как таковых, а именно их возможный объем).

Э.н.ф. как соотношение затрат на сбор налогов и результатов сбора налогов. Этот подход связан с классическим пониманием экономической эффективности как соотношения полезного результата (эффекта) к затратам на его получение. Под полезным результатом понимается уровень или рост налоговых доходов бюджета, а под затратами — расходы на сбор налоговых доходов. Для оценки полезного результата могут быть использованы данные о налоговых поступлениях, собираемость налогов или доля налогов в ВВП. Насколько точно отражают данные показатели полезный результат именно сбора налогов, как отмечалось, — это предмет уже научной дискуссии. Определение затрат также связано с методологическими и техническими проблемами. В методологическом плане основной вопрос состоит в том, какие *издержки налоговые* включать в понятие затрат на получение налоговых доходов: только издержки на *администрирование налоговое* или все издержки, в том числе издержки на налоговое согласование плательщиков налогов и иных лиц, участвующих в процессе налогообложения. Технические проблемы состоят в сборе данных, характеризующих расходы на *администрирование налоговое*, и особенно в сборе данных характеризующих расходы на налоговое согласование.

Основной показатель, характеризующий уровень издержек налогового администрирования, их доля в налоговых доходах, или затраты на сбор 100 единиц налоговых доходов. Как показано на рис. 2, издержки налогового администрирования различаются и во многих странах имеют тенденцию к снижению, что свидетельствует о повышении **э.н.ф. (**если процесс не сопровождается повышением издержек налогового согласования).

Э.н.ф. как отношение результата сбора налогов с учетом затрат на получение данного результата. Это наиболее общий подход к пониманию **э.н.ф.** Как и в предыдущем, здесь сравнивается полезный результат и затраты на его получение, но под полезным результатом понимается сокращение налогового разрыва, т.е. приближение величины фактически поступивших доходов к максимально возможным. Затратами на получе-

ние полезного результата будут являться совокупные *издержки налогообложения*, включая издержки налогового администрирования и издержки налогового согласования. Данный подход к оценке **э.н.ф.** графически изображен на рис. 3.

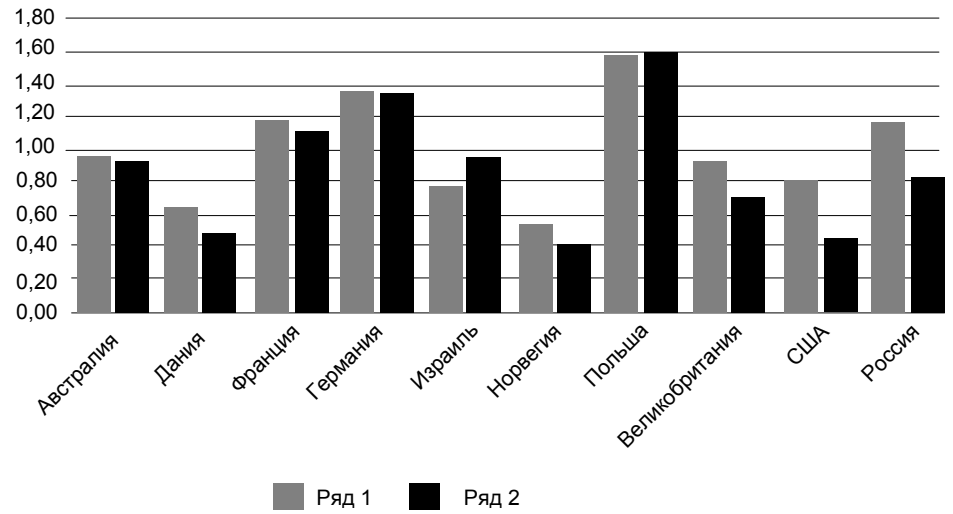


Рис. 2. **Издержки налогового администрирования в отдельных странах мира в 2008—2013 гг. (ряд 1 — 2008 г., ряд 2 — 2013 г.)**

В примере на рис. 3 максимально возможные налоговые доходы составляют 10 000 млн, сбор 50% максимально возможных доходов потребовал 40 млн расходов, сбор 80% потребовал 80 млн, 90% — 100 млн и 90% — 130 млн соответственно. Половина потенциально возможных налоговых доходов поступает в бюджет при относительно низком уровне расходов. По мере приближения реально собираемых доходов к потенциально возможному максимуму требуется все больше дополнительных расходов, а их эффективность соответственно снижается, так как существует определенный «естественный» уровень сбора налогов, который нельзя повысить административными мерами. Этот «естественный» уровень может быть повышен путем снижения налогового бремени, которое оказывает непосредственное влияние на уровень уклонения от уплаты налогов. Поэтому максимально возможный уровень налоговых доходов бюджета может быть достигнут только при оптимальном сочетании величины налогового бремени и издержек налогообложения.

Последний из рассматриваемых подходов к определению **э.н.ф.** более сложен для измерения, но имеет ряд достоинств: (1) исходит из общетеоретического понимания эффективности как относительного показателя, сопоставляющего результаты с затратами на их получение; (2) оценка, получаемая на основе сокращения «налогового разрыва», позволяет судить не только об эффективности работы налоговых органов, но и о правильности построения налоговой системы в целом; (3) полный учет издержек налогообложения на основе определения издержек налогового администрирования и согласования позволяет реально оценивать затраты, которые несет общество в связи со сбором налогов.

Рассматривая результаты оценки **э.н.ф.,** главное выяснить, какую политику следует проводить, если ставится задача добиться максимальной эффективности в экономическом плане. При этом поиск эффективности не является высшей целью, которой должны быть подчинены прочие соображения. Обеспечение справедливости и соразмерности налогообложения, социальная стабильность, сохранение природной

среды, идеологические предпочтения, культурные ценности и т.д. — это задачи, которые следует учитывать при формировании государственной *политики налоговой*. И они могут быть не менее важными, нежели чисто экономическая эффективность.

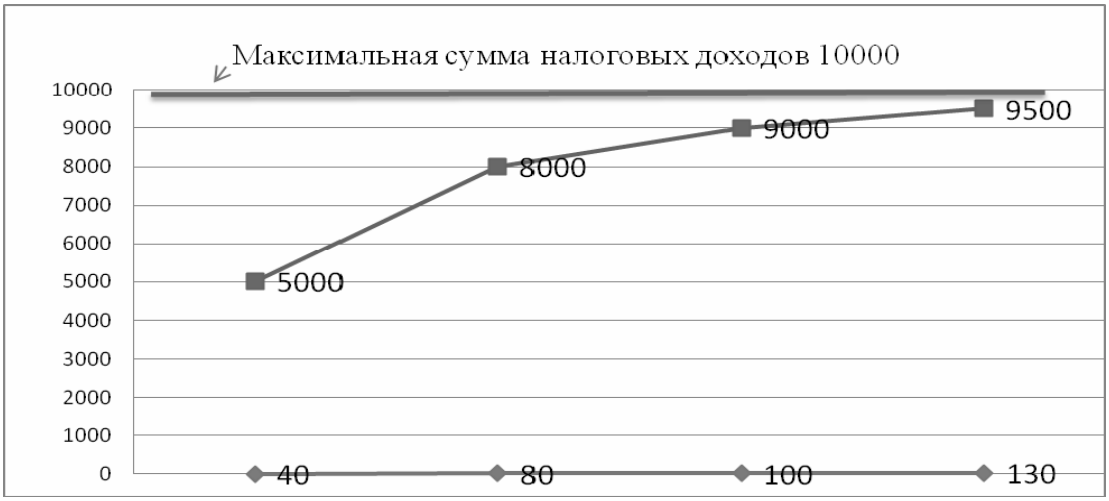


Рис. 3. **Влияние издержек налогообложения на сокращение налогового разрыва**

Литература

Киреенко А.П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика: Дис. ... докт. экон. наук. Иркутск, 2005.

Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Arvate P., Mattos E. Efficiency in tax collection: evidence from Brazilian municipalities // Recuperado em. 2008. Т. 26..

Sandford C.T. International comparisons of administrative and compliance costs of taxation // Austl. Tax F. 1994. Т. 11.

Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. 2015.

Tax levels and tax structures, 1965-2014, in OECD // Revenue Statistics 2015, OECD Publishing, Paris.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

(EFFECTIVENESS OF TAX REGULATION)

См. также: *бремя налоговое избыточное; льгота налоговая; политика налоговая; расходы налоговые; регулирование налоговое*

Эффективность налогового регулирования **(э.н.р.)** — показатель, характеризующий результативность применения мер (инструментов) *регулирования налогового*, который определяется исходя из соотнесения полученных эффектов от применения этих мер (инструментов) и затрат, связанных с их получением.

Понятие «эффективность» — одно из наиболее важных для экономической теории и практики. Следует отметить, что сам термин впервые был использован именно в работах ученых — классиков экономической науки, а затем приобрел широкое распространение как в других науках, так и в обыденной жизни. Первоначально, в работах У. Пети (William Petty) и Ф. Кенэ

(Francois Quesnay), термин «эффективность» использовался как синоним термина «результативность», под которым понималась возможность оценить деятельность правительства и его способность оживить экономическую жизнь. В работах Д. Рикардо (David Ricardo) понятие эффективности приобретает самостоятельное, отличное от более широкого понятия результативности содержание — отношение результата к определенному виду затрат. Такая трактовка эффективности в большинстве случаев используется и в настоящее время. Эффективность выступает одним из важнейших аспектов результативности.

Исходя из общего понятия эффективности, **э.н.р.** может быть выражена следующей формулой:

$$Э_{НР} = \frac{Эффект_{НР}}{Затраты_{НР}}, \quad (1)$$

где $Э_{НР}$ — эффективность налогового регулирования; $Эффект_{НР}$ — эффект от применения инструментов налогового регулирования; $Затраты_{НР}$ — затраты связанные с применением налогового регулирования.

Несмотря на кажущуюся простоту приведенной формулы, возникает множество дискуссионных вопросов о том, что понимать под эффектом (результатом) и затратами, связанными с налоговым регулированием, а также каким образом их измерить. Зачастую принимаемые ответы на эти вопросы определяются основными постулатами и утверждениями той или иной экономической теории.

Исходя из теории экономического благосостояния, эффект от налогового регулирования следует оценить приростом функции общественного благосостояния вследствие производства общественных благ, налогового регулирования отрицательных экстерналий, перераспределения ресурсов и т.д. В то же время затраты на достижение такого эффекта от налогового регулирования ассоциируются с суммой налогов, которые должны уплатить плательщики налогов. Оценивая **э.н.р.** в таком контексте, целесообразно также анализировать, каким образом изменяется *бремя налоговое избыточное* в результате принятия того или иного решения в налоговой сфере. Налоговое регулирование, которое при прочих равных условиях приводит к снижению *бремени налогового избыточного* в экономике, является эффективным.

Практико-ориентированные подходы к оценке **э.н.р.** основаны на различных ее классификациях (рис.).

Налоговое регулирование используется для решения широкого круга разноплановых задач, поэтому возникающие эффекты могут проявляться в различных сферах. При этом для их оценки используются различные показатели. Так, например, в ряду показателей для оценки экономического эффекта налогового регулирования можно выделить:

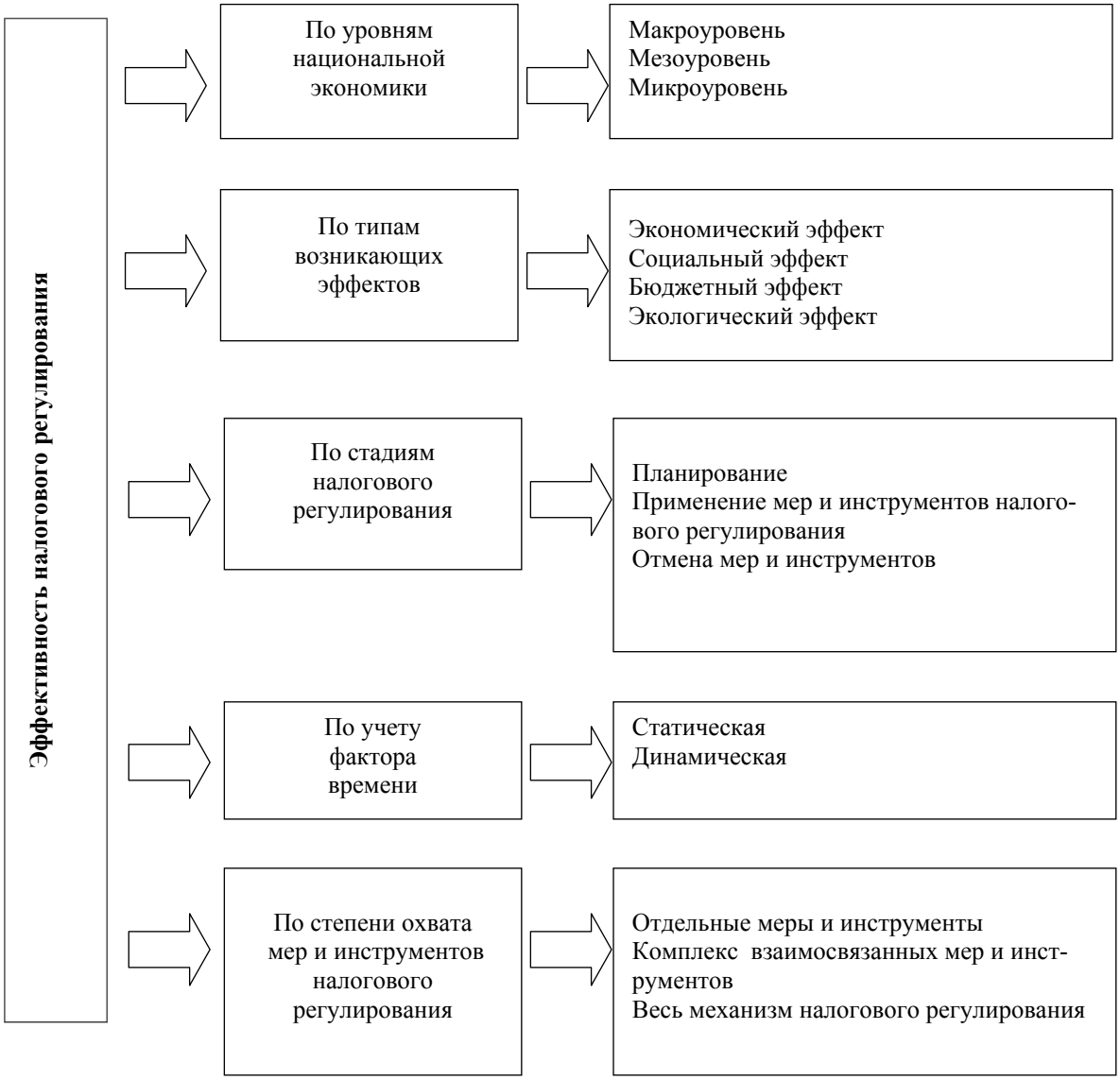
(1) рост объемов производства продукции (работ, услуг), производимой плательщиками налогов в натуральном и стоимостном выражении;
(2) приобретение (обновление, модернизация) плательщиками налогов основных средств, предназначенных для производства товаров, оказания услуг;
(3) внедрение в деятельность организаций изобретений, переход на инновационные технологии и т.п.

Для оценки социального эффекта налогового регулирования используются, в частности, показатели:

(1) улучшения плательщиками налогов условий труда;
(2) повышения плательщиками налогов образовательного и квалификационного уровней работников;
(3) создания дополнительных рабочих мест для инвалидов и т.п.

Эффекты налогового регулирования, проявляющиеся в разных сферах общественной жизни, разные по своей природе, поэтому не всегда корректно их обобщение даже в том случае, когда возможна их стоимостная оценка. Стоимостная оценка их эффектов соотносится с налоговыми расходами бюджета.

Налоговое регулирование включает несколько стадий, на каждой из которых целесообразно оценивать его эффективность. Сопоставление фактически достигнутой **э.н.р.** к определенному моменту с плановыми показателями позволяет принять обоснованное решение по сохранению, корректировке или отказу от используемого набора методов и инструментов налогового регулирования.



Классификация видов эффективности налогового регулирования

Статическая **э.н.р.** определяется на коротком отрезке времени, когда решаются оперативные и тактические задачи налогового регулирования. Динамическая **э.н.р.** анализируется в долгосрочном периоде, когда плательщик налогов может принять ряд стратегических решений связанных, например, с существенным изменением ассортимента продукции, внедрением энергосберегающих и экологически чистых технологий.

Методический подход к оценке **э.н.р.** позволяет определить эффективность применения каждого инструмента налогового регулирования в отдельности, сопоставляя обусловленные воздействием этого инструмента результаты с понесенными затратами. Особое значение имеет оценка эффективности применения льгот налоговых, поскольку это один из наиболее действенных инструментов налогового регулирования,

но вместе с тем и предмет лоббирования со стороны заинтересованных групп плательщиков налогов. Использование налоговой льготы, как и других инструментов, как правило, приводит к возникновению различных эффектов (фискального, экономического, социального, экологического, бюджетного). Аргументированной представляется позиция И.А. Майбурова, согласно которой при определенных условиях бюджетный эффект может рассматриваться как интегральный эффект применения налоговой льготы. Что касается выбора показателя, характеризующего затраты, связанные с использованием налоговых льгот, то из существующих альтернатив, как правило, предпочтение отдается *расходам налоговым*.

Вместе с тем необходимо учитывать, что эффекты от использования одного инструмента налогового регулирования могут быть ослаблены или же нейтрализованы эффектами применения другого или нескольких других инструментов, поэтому важна оценка **э.н.р.** по комплексу взаимосвязанных мер и инструментов. Анализ **э.н.р.** в различных аспектах, на основе всей совокупности доступных показателей позволит значительно повысить эффективность, а значит, и результативность налогового регулирования.

Литература

Налоговая политика: методология, теория и практика: Монография / Под ред. В.П. Вишневского. Донецк: НАН Украины: Ин-т экономики промсти, 2011.

Налоговые льготы: Теория и практика применения: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

Налоговый менеджмент: Продвинутый курс: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

Шклярова М.А. Подходы к оценке эффективности мер налогового регулирования // Веснік БДУ. Сер. 3. 2015. №2. С. 62—65.

Rosen H.S., Gayer T. Public Finance. McGraw Hill International Edition. 2008.

А.В. Гурнак,
кандидат экономических наук, доцент

ЭФФЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(TAX EFFECTS, THE EFFECTS OF TAXATION)

См. также: *бремя налоговое избыточное; издержки налогообложения; льгота налоговая; нагрузка налоговая (налоговое бремя); налогообложение; обход налогов; обязательство налоговое; переложение налогов; поведение налоговое; уклонение от уплаты налогов*

Эффекты налогообложения **(э.н.)** — результаты влияния *налогообложения* на поведение экономических субъектов.

Налогообложение влияет на различные аспекты жизни людей. Налоги меняют цену сигарет и топлива, влияют на решение о покупке автомобиля или дома, могут влиять на выбор места работы, образования или решение о вступлении в брак. Налогообложение может толкнуть людей на нарушение закона или на участие в благотворительности. Таким образом, налоги влияют на выбор отдельных людей и организаций, а *система налоговая* в целом влияет на уровень экономики и ее рост.

Неоклассическая теория государственных финансов строится на описании воздействия налогов на экономику и применения определенных критериев (обычно это функция общественного благосостояния), для оценки этого воздействия. Так как введение или изменение налога создает дополнительное *налоговое бремя* и требует от налогоплательщиков и государства *издержек налогообложения*, это ведет к уменьшению общественного благосостояния.

В литературе описывается **три метода анализа э.н.** Все они основаны на сравнении фактического состояния с гипотетическим в результате введения или изменения налога:

(1) метод абсолютного воздействия — основан на оценке воздействия отдельных изолированных инструментов (например, *ставка налоговая*) или изменения целевого индикатора (например, объема налоговых доходов);

(2) метод дифференциального воздействия — изучает замещение одного варианта другим (например, замена одного налога на другой);

(3) метод бюджетного воздействия — изучает одновременное изменение доходов и расходов бюджета. Меры налогового воз-

действия увязываются с вариантами дополнительного расходования средств.

Главным направлением исследований **э.н.** является изучение их влияния на поведение индивидуальных субъектов. Любые налоги так или иначе влияют на поведение экономических субъектов (физических или юридических лиц). Плательщик налогов просто не сможет платить более высокие налоги, если не снизит свое потребление, не увеличит доходы (в том числе увеличивая цены на свои товары, работы или услуги), не сократит сбережения или не увеличит заимствования. Плательщик также может попробовать избежать уплаты налога. Таким образом, возможно три вида **э.н.** (рис. 1)

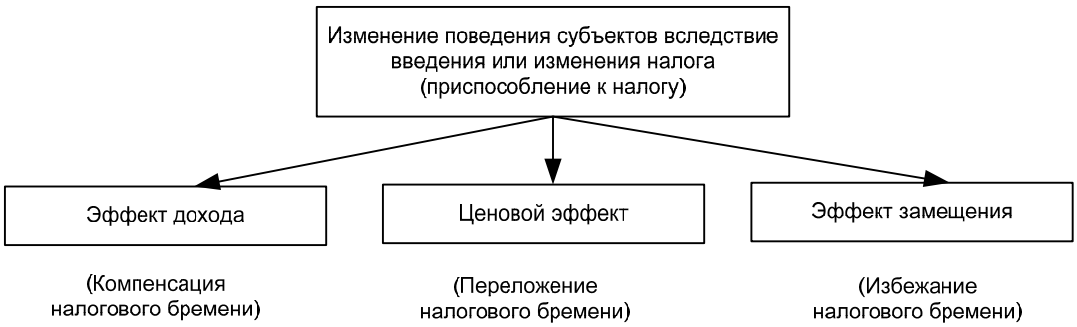


Рис. 1. **Виды эффектов налогообложения**

Эффект дохода (или попытка догнать налог) заключается в выравнивании субъектом вызванного налогом уменьшения доходов, путем бóльшего количества труда или более интенсивного использования труда, капитала, технического прогресса.

Эффект замещения выражается в том, что субъекты пытаются избегать фактов или объектов, с которыми связана обязанность уплаты налога, ограничить их или заменить на другие, не облагаемые налогом или облагаемые в меньшей степени.

Ценовые эффекты возникают, если субъекты пытаются переложить налоговое бремя на других, назначая поставщикам более низкие цены за их товары и/или услуги, или требуют от покупателей собственной продукции более высокую цену. Если им это удается, налоговое бремя несут другие, а прибыль субъекта остается неизменной, то речь идет о переложении налогового бремени. В каждом отдельном случае **э.н.** зависят от поведения других субъектов. Если продавец поднимает цену, покупатель может ответить уменьшением покупки товаров. Перемещение налогового бремени может привести к значительному изменению обязательств налоговых по сравнению с первоначальным состоянием и соответственно **э.н.** Ценовые эффекты могут возникать также во времени, когда в цене какого-либо имущества (например, земли) учитывается текущая стоимость будущих обязательств налоговых. Этот случай обозначается также как капитализация налога.

Для иллюстрации эффектов дохода и замещения можно привести следующий графический пример (рис. 2).

Работница на почасовой ставке оплаты труда может по своему усмотрению выбирать, сколько времени ей работать. *Системой налоговой* предусмотрена налоговая ставка Н и не облагаемый налогом минимум дохода Д2. Изменение налогообложения предусматривает два варианта. Вариант 1 предусматривает снижение необлагаемого дохода с Д2 до Д1. В этом случае работница станет получать меньший доход при том же количестве рабочего времени, что и раньше, и будет стремиться работать больше времени. Чем больше будет увеличиваться ее рабочее время, тем меньше будет степень сокращения ее доходов после вычета *налогов* (эффекта дохода) (линия Л1 на рис. 2.).

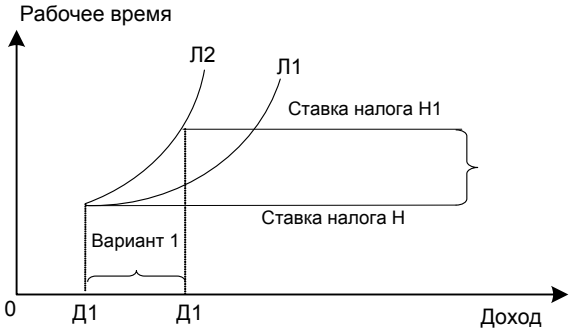


Рис. 2**. Влияние налогов на предложение труда (эффекты дохода и замещения)**

Вариант 2 предполагает увеличение налоговой ставки с Н до Н1. Здесь опять возникает эффект дохода, так как вновь при том же количестве проработанного времени полный доход работницы после вычета налога станет ниже. Эффект дохода приведет к увеличению рабочего времени, но доход от дополнительно проработанного часа станет меньше (линия Л2). Выбирая между лишним часом отдыха и меньшим дополнительным доходом за дополнительный час работы, работница из-за роста налоговой ставки может предпочесть отдых (эффект замещения). В первом случае вследствие эффекта дохода часть дохода работницы переместится к государству и потерь в общественном благосостоянии не возникнет. В случае эффекта замещения работница получит меньший доход, который не будет компенсирован ничьими доходами, и в этом случае возникает *бремя налоговое избыточное.*

Представленная на рис. 2 стандартная модель предполагает, что работающие могут самостоятельно выбирать количество рабочих часов. На практике такой выбор ограничен законодательным регулированием и коллективными соглашениями. Применение данной модели в исследовании эмпирических данных показывает, что данный **э.н.** проявляется только для отдельных групп населения (например, замужних женщин).

Эффект дохода, кроме влияния на предложение труда, оказывает влияние на склонность к потреблению, сбережению, поддержанию ликвидности и риску. Выбор между тем, какую часть дохода общества можно потребить сегодня, и тем, какую необходимо сохранить для будущего потребления, является одним из наиболее серьезных экономических решений.

Налогообложение — одно из нескольких направлений государственной политики, влияющих на уровень сбережений и инвестиций. **Э.н.** проявляются через влияние на доходность сбережений и влияние на выбор формы сбережений. Например, рост сбережений, осуществляемых через пенсионные фонды и систему жилищного строительства в развитых странах, объясняется тем, что эти две формы сбережений пользуются налоговыми льготами. Налоги могут влиять на пропорции распределения доходов между потреблением и сбережениями. Любой налог на доходы от сбережений может вызвать эффект замещения, при котором люди начнут сберегать меньше, чем при отсутствии налога.

В теоретической модели **э.н.** на сбережения индивид в течение активной части жизни получает доход, который тратится в пенсионный период. Увеличение налога на доход в этой модели приводит к эффекту дохода, что стимулирует склонность к сбережениям, а увеличение налога на сбережения приводит к эффекту замещения и снижает ее.

Большое количество эмпирических исследований **э.н.** на сбережения проводится в США. В исследованиях используются данные о индивидуальных пенсионных счетах, отчисления в которые уменьшают доход, облагаемый *налогом подоходным индивидуальным*. Общий вывод, который можно сделать из обширной литературы, — налоги играют значительную роль в выборе направлений инвестирования, а значит,

следует добиваться снижения **э.н.** на сбережения путем изменения налогового законодательства.

Эффект замещения может выражаться поразному: вещественно — посредством замены облагаемых налогом продуктов на необлагаемые (например, чай вместо кофе); во времени — через учет доходов в другом периоде; пространственно — благодаря перемещению деятельности в зоны с более низкими налогами; персонально — перераспределением дохода между субъектами; в правовом аспекте — посредством выбора формы ведения деятельности. В целях анализа эффекта замещения следует различать налоговые реакции (изменения в экономическом поведении, причиной которых являются налоги) и *налоговое поведение* (*обход налогов* и *уклонение от уплаты налогов*). Эффекты замещения выражают ущерб благосостоянию.

Большое значение придается также изучению влияния налогов на поведение корпоративных плательщиков налогов и сборов.

В развитых странах огромное число специалистов исследуют влияние налогов на предпринимательские решения. Начало изучению влияния налогов на финансовые решения было положено в работах Ф. Модильяни (Franco Modigliani) и М. Миллера (Merton Miller) (1963), посвященных исследованию структуры капитала и стоимости источников финансирования. В настоящее время многие научные исследования сосредоточены на изучении влияния налогов на различные аспекты инвестиционного поведения фирм: инвестиционные эффекты налогов на дивиденды, налогового кредита, интеграции корпоративных и личных налогов и т.д. Среди других направлений изучения влияния налогов на финансовые решения можно выделить анализ влияния налогов на выбор способа финансирования и стоимость финансовых ресурсов, а также влияния налогов на международные потоки капитала. Кроме того, изучается влияние налогов на производственные решения (путем анализа воздействия налогов на структуру затрат), а также влияние налогообложения на выбор формы организации предпринимательской деятельности (обычно рассматривается выбор между инкорпорированной и неинкорпорированной формой предпринимательской деятельности) и др.

В **современных эмпирических исследованиях** **э.н.** можно выделить несколько основных аспектов:

(1) **э.н.** в сфере накопления капитала. Эмпирические исследования показывают, что **э.н.** различаются в зависимости от вида активов. В частности, в странах ЕС наибольший эффект налогообложение оказывает на инвестиции в оборудование (особенно на инвестиции в информационные и коммуникационные технологии) и меньший — на инвестиции в здания и сооружения;

(2) **э.н.** в сфере международного движения капитала. Анализ статистики стран ОЭСР показывает, что увеличение корпоративного налога на 1% приводит к снижению прямых иностранных инвестиций более чем на 3%;

(3) **э.н.** в сфере инноваций, производительности и технологических изменений — современное направление исследований, связанное с ростом внимания к стимулированию инноваций;

(4) влияние налогов на экономический рост за счет **э.н.** и воздействия структуры налогов на факторы, обеспечивающие такой рост.

Экономический рост в долгосрочной перспективе обусловлен повышением производительности в результате технического прогресса или инноваций и роста человеческого капитала. Повышение налогов уменьшает отдачу от инвестиций (как в физический и человеческий капитал) и научные исследования и разработки (R & D). Поэтому во многих исследованиях, посвященных экономическому росту, выявляется негативный эффект налогов на рост производительности за счет сокращения стимула для частных субъектов участвовать в инновационной деятельности (рис. 3).

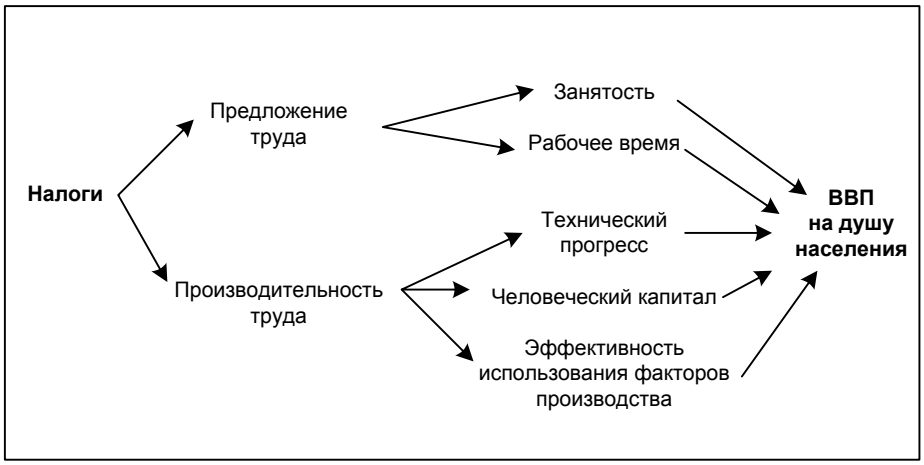


Рис. 3. **Влияние налогов на факторы экономического роста**

Эмпирическое исследование статистических данных по 21 стране ОЭСР за период 1971—2004 гг., представленное A. Johansson в экономическом обзоре ОЭСР, посвященное влиянию налоговой структуры на рост ВВП, позволило построить иерархию налогов по степени влияния на экономический рост. Наименьшее влияние на рост оказывают *налоги имущественные*, далее следуют налоги на потребление, а наибольшее отрицательное влияние на экономический рост оказывают налоги на доход — индивидуальный и корпораций.

Литература

Брюммерхофф Д. Государственные финансы / Под общ. ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001.

Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.

Экономика налоговой политики / Под ред. М.П. Девере. М.: Филинъ, 2001.

Bernheim B.D. Taxation and saving // Auerbach A. J. et al. (ed.). Handbook of public economics. V. 5. North Holland, 2013.

Johansson A. et al. Tax and economic growth // European Economy. 2009. №. 1.

Salanie B. The Economic of Taxation. Cambridge: MIT Press Economica. 2002.

А.П. Киреенко,
доктор экономических наук, профессор

Энциклопедическое издание

Энциклопедия
теоретических основ налогообложения

Под редакцией
Игоря Анатольевича Майбурова,
Юрия Борисовича Иванова

Редактор ***Г.А. Клебче***
Корректор *Л.П. Кравченко*
Оригинал-макет *М.А. Бакаян*
Оформление художника *А.П. Яковлева*

Подписано в печать 30.05.2016 (с готовых ps-файлов)
Изд. № 2680
Формат 84×108 1/16
Бумага офсетная
Гарнитура
Усл. печ. л. 52,9. Уч.-изд. л. 50,0
Тираж 5000 экз. (1-й завод — 600)
Заказ

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»
Генеральный директор *В.Н. Закаидзе*

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1
Тел.: 8-499-740-60-15
Тел./факс: 8-499-740-60-14
E-mail: unity@unity-dana.ru
www.unity-dana.ru

Отпечатано в цифровой типографии «Буки Веди»
105066, Москва, ул. Новорязанская, д. 38, стр. 1, пом. IV