

## ВВЕДЕНИЕ

Становление современной налоговой системы России происходило в достаточно сложных и нестабильных условиях. Необходимость быстрого и коренного изменения действовавшей налоговой системы была обусловлена изменением экономической политики, формированием рыночных отношений в российской экономике.

Процесс организации налогообложения характеризуется двусторонностью: с одной стороны, необходимо создать условия для разработки эффективной налоговой системы, обеспечивающей стабильное развитие экономики государства на основе всеобщих принципов налогообложения, с другой стороны — учитывать интересы налогоплательщиков.

В связи с этим интересным и обязательным является рассмотрение эволюции налогообложения в России, поскольку без изучения вопросов исторического характера становится невозможным формирование налоговой системы, отвечающей современным требованиям.

Основная цель данной работы заключалась в систематизации теоретического и практического опыта организации налогообложения и функционирования налоговой системы России с древнейших времен и до наших дней.

Первый раздел учебного пособия содержит теоретические основы налогообложения и налоговой политики; рассмотрены экономическая сущность и функции налогов, раскрыты содержание и принципы налогообложения, приведена подробная классификация налогов, а также направления, типы налоговой политики с рассмотрением основных положений экономических теорий.

Во втором разделе данного пособия проведен экскурс в историю налогообложения России. Поэтапно рассмотрены существовавшие системы налогообложения, начиная с Древней Руси и до настоящего времени.

Учебное пособие предназначено для студентов экономических специальностей и всех, кого интересуют вопросы теоретического и исторического наследия в области налогообложения.

# 1. ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

## Глава 1. Сущность и функции налогов и сборов

Появление налогов связано с возникновением института государства. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению общественных потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые аккумулируются, в основном, посредством налогов.

«В налогах воплощено экономически выраженное существование государства» — К. Маркс.

Основными предпосылками возникновения налогов являются:

1. Появление частной собственности и, как следствие, расслоение общества на имущих и неимущих, которое со временем усиливается.

2. Централизация власти, произошедшая вследствие желания собственников сохранить материальное богатство через усиление своей власти над неимущими.

3. Создание на основе централизации первых государственных образований.

Взаимосвязь государства и налогов объективна и доказывается тем, что, с одной стороны, по мере развития общества и государства происходят изменения в самом налогообложении. С другой стороны, с тех пор как существует государство, налоги оказывают влияние на общественное развитие.

Сущность налогов на различных этапах развития общества оставалась неизменной, в то время как направления его действия, формы и методы взимания могут изменяться в зависимости от условий экономического развития государства.

Налоги представляют собой часть стоимости национального дохода в денежной форме, которая принудительно отчуждена и присвоена государством. Этот процесс характеризуется односторонним движением стоимости без эквивалентного обмена.

Государство с помощью налогов участвует в процессе перераспределения новой стоимости, т. е. налоги представляют результат распределения, который может быть, а может и не быть, продуктом труда.

Налоги выступают своеобразной экономической категорией с устойчивыми внутренними свойствами, закономерностями развития и отличительными формами проявления.

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти отношения имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

С юридической точки зрения наиболее полное определение налога содержится в статье 8 первой части Налогового кодекса РФ, согласно которой **налог** — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Выделяют признаки налога, позволяющие отделить его от других категорий.

**Первый признак** — императивно-обязательный характер, т. е. безусловная необходимость его уплаты при наличии объекта налогообложения. Особенностью налога является то, что он устанавливается и взимается государством в силу права верховенства, властных полномочий через систему установления законодательно-правовых актов. В статье 57 Конституции РФ записано, что каждый гражданин обязан уплачивать законно установленные налоги.

Обязательность налога обеспечивается через систему органов, осуществляющих налоговый контроль и систему средств принуждения и санкций. Это свидетельствует о том, что уплата налогов носит принудительный характер.

**Второй признак** — индивидуальная безвозмездность и безэквивалентность платежа. В результате уплаты налога налогоплательщик не получает права требовать от государства предоставления каких-либо благ. Конечно, государство предоставляет блага в виде осуществления правосудия, охраны собственности, защиты от внешних посягательств и т. д. Однако отсутствует факт эквивалентного предоставления налогоплательщику благ, продукции, прав, документов взамен уплачиваемой суммы налога.

**Третий признак** — изъятие части собственности. Никакая государственная деятельность невозможна при отсутствии отдельных

производителей материальных, культурных и духовных благ и ценностей. Последние обеспечивают материальную основу существования самого государства как особого хозяйствующего субъекта. Конкретной формой материального обеспечения государства являются налоги.

**Четвертый признак** — односторонний характер движения денежных средств. Денежные средства в виде налогов совершают движение от налогоплательщика к государству.

**Пятый признак** — налоги направляются на финансирование деятельности государства или муниципальных образований. Они носят публичный характер. Через процедуру принятия бюджета определяются направления расходования мобилизованных денежных средств, в том числе в виде налогов.

**Шестой признак** — денежная форма уплаты. Развитие производства и торговли, усложнение хозяйственной жизни, расширение функций государства объективно обусловили необходимость перехода от натуральных повинностей и податей к денежной форме взимания налогов, как к наиболее универсальной форме осуществления перераспределительных отношений.

По своему содержанию на макроэкономическом уровне налог представляет долю произведенного государством валового внутреннего продукта, перераспределяемую с целью реализации функций государства. На микроуровне налог представляет собой изъятие части продукта, дохода субъектом хозяйствования, причем изъятие принудительное и безэквивалентное.

Помимо налога существуют такие платежи, как сбор и пошлина.

**Сбор** — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

**Пошлина** — платеж, осуществляемый физическими и юридическими лицами, при обращении в государственные органы за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий и за выдачу документов.

Государственная пошлина подразделяется:

— таможенно-пограничную пошлину — это платеж, взимаемый таможенными органами с плательщика за пересечение товара (продукции) через таможенную границу государства.

— внутригосударственную — это денежная плата, взимаемая с физических и юридических лиц за совершение действий, имеющих юридическое значение.

Термины налог, сбор, пошлина являются синонимами, поскольку имеют одно и то же назначение, однако существуют некоторые различия:

1) безвозмездность — налог уплачивается плательщиком без какого-либо встречного удовлетворения, сборы и пошлины взимаются за оказание законно установленных услуг или предоставление определенного права и предназначены для покрытия затрат государства по осуществлению тех или иных действий, функций;

2) обязательность уплаты — налог уплачивается в обязательном порядке при наличии у налогоплательщика объекта обложения, сборы и пошлины взимаются только с тех, кто вступает в отношения с соответствующим органом или учреждением по поводу получения необходимых ему услуг.

Социально-экономическая сущность, внутреннее содержание налогов проявляется через их **функции**. Взгляды экономистов, придерживающихся той или иной концепции в этой области, претерпели существенную эволюцию.

В настоящее время преобладает мнение о двух функциях налогов: фискальной и регулирующей.

История развития вопроса о функциях налога берет начало с индивидуалистической теории налога А. Смита и Д. Рикардо, согласно которой роль налогов ограничена лишь фискальной функцией. Идея А. Смита о невмешательстве государства в экономику допускает использование налогов в отдельных случаях для развития производства. Позиция Д. Рикардо по этому вопросу более категорична и заключается в рассмотрении налогов как некоего зла, используемого государством исключительно в финансовых целях. Современными сторонниками идеи А. Смита и Д. Рикардо относительно выполнения налогами единственно фискальной функции являются Б. М. Сабанти, И. В. Горский. Профессор Б. М. Сабанти считает, что, помимо фискальной, «других функций у налога нет».

Те функции, какие выделяются в качестве самостоятельных другими авторами, являются функциями государства, а не самих налогов.

Фискальная функция является основной, вытекающей из самой природы налогов: она характерна для всех государств во все периоды их существования и развития. С ее помощью образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и функционирования общества.

По мере развития экономики значение фискальной функции возрастает, поскольку большая часть доходов государств формируется за счет налогов. Об этом свидетельствует увеличение доли налогов в ВВП. Так, совокупные налоговые поступления в 1902 году в США составили лишь 8% ВВП, тогда как по последним данным составляют 32% (табл. 1).

Таблица 1

**Доля налогов и других платежей в ВВП развитых стран, %**

Страна	1970 г.	1980 г.	2000 г.	2016 г.
Швеция	40,2	49,4	49	44
Франция	35,1	41,7	43,4	45,5
Германия	32,9	38,0	36,2	37,4
Великобритания	37,0	35,3	32,9	32,7
Италия	26,1	30,2	40,6	42,6
Канада	31,3	31,6	34,8	32,7
Испания	16,9	24,1	33,2	33,2
США	29,2	29,5	28,2	25,9

*Источники:* 1) Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. — М.: Финансы и статистика, 2003; 2) Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. — СПб.: Питер, 2005. 3) <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>

Следует отметить, что все экономисты единодушны в том, что налоги выполняют фискальную функцию. В отношении второй функции существуют различные авторские подходы (табл. 2).

Через регулирующую функцию налоги выступают как активный инструмент перераспределительных отношений. С одной стороны, регулирующая функция проявляется в поддержании предприятий и отраслей, имеющих важное значение для экономики страны, путем предоставления им налоговых льгот, с другой — давлением на те категории налогоплательщиков, деятельность которых по тем

или иным причинам государство считает возможным или необходимым дестимулировать.

Предпосылки к выделению регулирующей функции как отдельной функции налогов создает К. И. Родбертус: «Для государства важен не только количественный рост производства и накопления, но и экономическое, материальное содержание этой деятельности, т. е. что производится, где, на каких условиях и т. п. Поэтому, наряду со стимулированием деятельности хозяйствующих лиц, государство должно одновременно взять на себя регулирование их деятельности».

Таблица 2

**Различные авторские подходы к определению количества и содержания функций налогов**

Функции налогов	Автор
1	2
1) фискальная	Смит А., Рикардо Д. Сабанти Б. М. Горский И. В.
1) фискальная 2) экономическая	Нитти Ф. Окунева Л. П.
1) фискальная 2) распределительная	Князев В. Г.
1) фискальная 2) регулирующая	Родбертус К. И. Юткина Т. Ф. Киреенко А. П.
1) формирование государственных централизованных фондов государства 2) контрольная	Романовский М. В., Вылкова Е. С.
1) фискальная 2) экономическая — регулирующая подфункция — распределительная подфункция — стимулирующая подфункция — социальная подфункция — воспроизводственная подфункция 3) контрольная	Черник Д. Г., Павлова Л. П.
1) обременительная <sup>1</sup>	Березин М. Ю.

<sup>1</sup> Березин М. Ю. первым выделяет обременительную функцию ввиду того, что именно эта функция «...рождается внутри механизма исчисления налога, т. е. в структуре самого налога» при расчете налогоплательщиком суммы налога и определении соотношения уплачиваемой налоговой суммы с остающимися в его

1	2
2) казначейская (фискальная) 3) аналитическая	
1) обеспечение государственных расходов (фискальная) 2) выравнивание доходов у групп населения (социальная) 3) регулирование экономики (регулирующая)	Глухов В. В., Дольдэ И. В.
1) фискальная 2) регулирующая 3) стимулирующая	Барулин С. В.
1) фискальная 2) социальная 3) регулирующая 4) контрольная	Евстигнеев Е. Н.
1) фискальная 2) регулирующая 3) стабилизирующая 4) интегрирующая	Карпов Г. С.
1) фискальная 2) распределительная или социальная 3) регулирующая: — стимулирующая подфункция — дестимулирующая подфункция — подфункция воспроизводственного назначения 4) контрольная 5) поощрительная	Брызгалин А. В. Миляков Н. В.
1) фискальная 2) распределительная 3) регулирующая 4) контрольная 5) социальная	Салин В. Л.

Регулирование может распространяться на определенные виды хозяйственной деятельности (скажем, отрасли экономики), типы хозяйственников (государство, бизнес, население), этапы воспроизводственного цикла (например, инвестиции).

Регулирующая функция используется и для выравнивания регионального уровня страны, стимулируя ускоренный рост в экономически слаборазвитых районах путем частичного или полного освобождения находящихся там предприятий, предоставления им различных льгот.

---

распоряжении доходами, а фискальная функция возникает, когда уплаченный налогоплательщиком налог поступает в бюджет, т. е. из характера направленности налоговых поступлений в бюджет.

Эта функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи. Возросшее фискальное значение налоговых доходов создает условия для более широкого и углубленного воздействия на экономические процессы. В то же время регулирование производства, направленное на ускорение темпов экономического роста, повышает его доходность и, в известной мере, расширяет базу фискальной функции. Следовательно, фискальная и регулирующие функции налогов взаимосвязаны, взаимообусловлены.

Внутреннее единство функций не исключает и противоречия между ними. Каждая функция отражает определенную сторону налоговых отношений, которая противостоит друг другу. В фискальной функции отражаются отношения налогоплательщика к государству, в регулиющей — государства к налогоплательщику. В фискальной функции заложено противоречие между необходимостью постоянного и все большего расширения доходной базы государства и ограниченными возможностями членов общества обеспечить такое увеличение.

Противоречие регулиющей функции состоит в том, что реальная потребность государственного вмешательства в процесс производства наталкивается на узкую экономическую базу, определяемую производственными отношениями и частной собственностью на капитал. Именно частная собственность исключает возможность регулирования всего общественного производства из единого центра.

Несмотря на многообразие авторских подходов к количеству и содержанию функций налогов, все они, в конечном итоге, сводятся к тому, что налоги выполняют две основные функции — фискальную и регулиющую, где последняя проявляется в регулировании экономических процессов с помощью налогов.

### **Контрольные вопросы:**

1. Налог, сбор, пошлина: признаки сходства и различия. Дайте определение каждому из названных экономических понятий.
2. «Появление налогов связано с...». Продолжите мысль.
3. Назовите признаки налога. Что означает каждый из них?
4. Какие функции выполняют налоги? Перечислите функции налогов, определяемые различными авторами. Раскройте содержание каждой из них.

### **Темы для обсуждения:**

1. Налоги в современных экономических отношениях.
2. «Налоги — признак не рабства, а свободы» (А. Смит).
3. Роль налогов в формировании доходов государства.
4. Развитие научных взглядов на функции налогов.

## Глава 2. Принципы налогообложения

В настоящее время процесс налогообложения невозможно представить без соблюдения определенных правил, в соответствии с которыми он должен протекать. До XVIII в. финансовая наука была не в состоянии ответить на вопросы, что облагать и каковы принципы обложения. Поэтому государство взимало налоги произвольно, руководствуясь лишь потребностями казны. Превращение налогов в главный источник государственных доходов создавало возможность и поставило задачу исследования природы налогов, в том числе источников и принципов обложения.

Впервые принципы налогообложения, получившие известность как «максимы (основы) налогообложения» и ставшие впоследствии классическими, сформулировал Адам Смит в научном труде «Исследования о природе и причинах богатства народов» (1776 г.).

«...**Первый закон.** Подданные всякого государства обязаны принимать участие в поддержании правительства, каждый по мере своих средств, то есть, в размерах доходов, получаемых ими под покровительством государства...». **Принцип справедливости** (всеобщности, равномерности) утверждает, что каждый гражданин должен платить налоги соразмерно с его доходами.

«...**Второй закон.** Подать или часть налога, уплачиваемая каждым подданным, должна быть определена, а не произвольна. Время ее уплаты, способ взимания и количество взноса должны быть точно и строго определены, как для лица, платящего налог, так и для всего общества...». **Принцип определенности** означает, что сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны налогоплательщику.

«...**Третий закон.** Каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие представляют наиболее удобств для плательщика...». **Принцип удобства** предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика. Система и процедура выплаты налогов должны быть понятными и удобными для налогоплательщиков.

«...**Четвертый закон.** Налог должен взиматься таким образом, чтобы он извлекал из народа как можно менее денег, сверх того, что поступает в государственное казначейство, и в то же самое время чтобы, собранные деньги оставались, возможно, малое время в руках сборщиков...».

**Принцип экономии** заключается в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

**Заслуга А. Смита** заключается не в открытии этих принципов, а в точной их формулировке и обосновании. «Равномерности обложения, точного определения налогов законом, удобства для плательщика, возможно меньших расходов взимания, прибавляя к этому, что налоги не должны чрезмерно обременять подданных, не должны задерживать роста населения, торговли и промыслов, не должны наказывать за успехи в области промышленности» требовали французский экономист О. Мирабо (1761 г.), Ф. Юсти (1766 г.) и П. Верри (1771 г.).

В России принципы А. Смита поддерживал и пропагандировал *Николай Иванович Тургенев (1789–1871)*. Дополняя первый принцип А. Смита, он писал о **равном распределении налогов**: «Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, жертвования каждого на общую пользу должны соответствовать его доходу» и считал крайне несправедливым освобождение от налогообложения целых классов (духовенство и дворянство). На основании этого Н. И. Тургенев делает важный вывод-предостережение, ссылаясь на Французскую революцию «...от неравного разделения податей между гражданами рождается ненависть одного класса народа к другому, отчего происходит ненависть к правительству», и рекомендует правительству уменьшать тяжесть налогов от простого народа насколько это возможно.

Говоря об определенности налога, конкретизирует второй принцип — **принцип определенности**: «Количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей». Неопределенность налога и времени платежа заставляет плательщика «иметь всегда в готовности известную часть капиталов», чем наносится ущерб и ему, и обществу. Для уменьшения затрат по взиманию налогов он полагает, что надо сократить «великое число чиновников, жалование которых **может заключать в себе важную часть дохода от налога**».

**Третье правило — собирание налогов в удобное время.** Для выполнения функций государству требуются средства, которые не всегда могут быть у плательщика. Соблюдение этого правила, в некоторой степени, облегчает налоговое бремя для платящего: «он

платит в то время, когда важная часть дохода находится в его руках», тогда как «если хлеб не убран или не продан, то надо или брать кредит и платить процент, или продавать хлеб за бесценнок. И то, и другое приводит к убытку».

**Дешевое собирание налогов** подразумевает четвертое правило налогообложения. Издержки на содержание налоговой службы, полагает Н. И. Тургенев, должны быть минимальны. Анализируя негативные факты, имевшие место в различных странах, он отмечает, что для сбора налогов набирают «великое число чиновников, жалование коих может заключать в себе важную часть дохода от налога». Так, в одной из провинций Франции сумма поступившего в бюджет налога оказалась меньше затрат, произведенных на его сбор.

Другой русский экономист *Иван Иванович Янжул (1846–1914)* дополняет принципы А. Смита пятым принципом, суть которого заключается в том, что «государство не должно вводить налогов, противных предписаниям нравственного, морального кодекса (налогов на евреев, раскольников, проституток и т. п.)».

Далее принципы налогообложения развивает немецкий экономист *Адольф Вагнер (1835–1917)*. Он исходит из теории коллективных потребностей и предлагает девять основных правил обложения, разделив их на четыре группы:

- 1) финансовые правила — достаточность и эластичность обложения;
- 2) общеэкономические правила — выбор объектов обложения и правильное сочетание форм налогообложения, видов налогов;
- 3) этические правила — всеобщность и справедливость налогообложения;
- 4) административно-технические правила — определенность налога, удобство его уплаты, снижение затрат по взиманию налога.

Адам Смит видел в налогах источник покрытия непроеизводительных затрат государства и потому поддерживал права налогоплательщиков, считая, что «государство как можно меньше должно вмешиваться в деятельность частных лиц, ибо оно не в состоянии изменить естественных законов, на которых зиждется эта деятельность. Если же государство и в состоянии это сделать, то такая мера послужит только ко вреду, как отдельных лиц, так и всего общества в целом». Особенность же взглядов А. Вагнера заключается

в приоритете интересов государства и возможности повышения сбора налогов соответственно росту потребностей в государственных расходах. В своих принципах Вагнер «приводит то соображение, что общественно хозяйственная система настолько необходима для людей, что доставление необходимых средств для нее должно быть поставлено на первом плане, и принципы справедливости проводятся лишь постольку, поскольку это позволяют финансовые принципы».

Принцип Ф. Нитти, который мы встречаем в его «Основных началах финансовой науки» о том, что «налоги не должны мешать развитию производства» представляется актуальным и сегодня, «...поэтому, когда известный налог по какой-либо причине тормозит производство, он должен быть признан вредным. Может показаться, что каждый налог имеет такое действие, хотя бы в слабой степени. В самом деле, налог всегда уменьшает сбережения граждан. Изложенный принцип понимается в более узком смысле: не следует никогда вводить налогов, тормозящих производство, или ослабляющих дух инициативы или побудительные стимулы к труду и торгово-промышленной деятельности».

В современной науке большое распространение получила классификация принципов налогообложения, сделанная в 1970 г. немецким ученым Ф. Ноймарком, который выделил четыре группы принципов налогообложения: фискально-бюджетные, этические, политико-экономические, а также организационно-правовые.

Фискально-бюджетные принципы: принцип достаточности налоговых доходов и принцип способности налоговых поступлений к увеличению. Эти принципы означают, что налоговая система должна быть в состоянии финансировать политически определяемые расходы, что требует, в случае необходимости, изменений налогового законодательства в зависимости от долговременных или кратковременных потребностей.

Центральное место в этических принципах занимает постулат справедливости налогообложения. Постулат справедливости заключается в обеспечении всеобщности, соразмерности и пропорциональности налогообложения:

— принцип всеобщности предполагает, что налогообложение всех лиц по их экономическому потенциалу происходит вне зависимости от их общественного положения;

— принцип соразмерности налогообложения предполагает, что лица, находящиеся в одинаковых или однородных налоговых условиях, облагаются одинаково, а лица в неодинаковых условиях — дифференцированно;

— принцип пропорциональности означает, что распределение индивидуального налогового бремени должно происходить в соответствии с индивидуальным экономическим потенциалом налогоплательщика.

Обеспечение справедливости также требует перераспределения дохода и имущества с помощью налогов. Данный перераспределительный принцип требует уменьшения дифференциации экономического потенциала после налогообложения.

Политико-экономические принципы состоят в следующем:

— принцип активной налоговой гибкости предполагает, что налоговая система должна приспосабливаться к актуальным политико-стабилизационным требованиям для обеспечения антициклической налоговой политики;

— принцип пассивной налоговой гибкости предполагает такую налоговую систему, которая, благодаря автоматической антициклической реакции на колебания спроса, способствует стабилизации всего экономического спроса;

— согласно принципу налоговой нейтральности налоги не должны вести к нарушению конкуренции как внутри страны, так и за ее пределами.

Организационно-правовые принципы:

— принцип наглядности налогообложения предполагает, что налоговое законодательство должно быть сформулировано таким образом, чтобы оно было понятным и ясным всем налогоплательщикам;

— принцип непротиворечивости налогообложения предполагает ясную, непротиворечивую структуру целей налогообложения и средств их достижения;

— принципы «прозрачности» и практичности налогообложения, а также постоянства налогового законодательства предполагают однозначность налоговых законов, отказ от частых детальных изменений этих законов и уважение способности налогоплательщика самостоятельно исчислять налоги;

— принцип общедоступности налогов предполагает учет расходов на взимание налогов, т. е. издержек как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Дж. Ю. Стиглицом выделены пять принципов налоговой системы: экономическая эффективность (налоговая система не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов); административная простота (административная система должна быть простой и относительно недорогой в применении); политическая ответственность (налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы убедить людей в том, что они платят налоги, дабы политическая система была в состоянии более точно отражать их предпочтения); справедливость (налоговая система должна быть справедливой в соответствующем подходе к отдельным индивидам); гибкость (налоговая система должна быть в состоянии быстро реагировать на изменяющиеся экономические условия).

Как видно из перечня принципов налогообложения, автором сделана попытка обозначить все основные принципы, проверенные временем, выделенные в предыдущие годы исследователями налогов.

Развитие научной мысли в области налогообложения со времен А. Смита и А. Вагнера, несомненно, ушло вперед, но разработанные ими в XVIII–XIX вв. принципы налогообложения с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики не утратили своего значения и по сей день. В частности, принцип справедливости (равенства) налогообложения выдвигается в качестве основного принципа при построении современных налоговых систем.

В настоящее время различают два основных аспекта на данную проблему:

- принцип полученных благ от государства;
- принцип платежеспособности.

*Принцип полученных благ* или *принцип вертикальной справедливости* перекликается с теорией, согласно которой налог представляет собой плату за государственные услуги. Согласно данному подходу к принципу справедливости уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т. е. налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета, различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования,

здравоохранения и других социальных затрат. Таким образом, имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета. В то же время данный принцип утверждает, что юридические и физические лица, получающие больше от государства тех или иных благ, должны больше платить в виде налогов. «...Некоторые люди по положению платят более высокие налоги, чем другие, и что они должны делать это». Некоторая часть общественных благ финансируется, главным образом, на основе налогообложения благ. Тем не менее, когда требуется точное и широкомасштабное применение принципа налогообложения благ, сразу же возникают трудности.

**Во-первых**, очень трудно оценить выгоды, которые получают отдельные хозяйствующие субъекты или домохозяйства от национальной безопасности, системы образования, а также от службы охраны порядка и т. д.

**Во-вторых**, применение этого принципа привело бы к отказу от многих социальных программ, что неминуемо привело бы к проблемам социального характера.

Насколько справедлив данный принцип, зависит от того, на что тратятся государственные средства, полученные через налоги. Так, общеизвестно, что пожилые люди, с одной стороны, имеют более низкие доходы по сравнению с молодыми трудоспособными людьми, но с другой стороны, они чаще прибегают к услугам государственного здравоохранения и социального обеспечения. Согласно принципу получения услуг от государства, пожилые люди должны платить больше налогов, так как они извлекают больше выгод от государства.

*Принцип платежеспособности или принцип горизонтальной справедливости* состоит в способности налогоплательщика платить налоги. Он предполагает, что плательщики, находящиеся в равном экономическом положении, должны выплачивать налог одинаковой величины. В основе этого принципа лежит идея о том, что сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов плательщика, быть соразмерной получаемым доходам. «...Люди, одинаковые во всех отношениях, облагаются налогом одинаково». В нашем примере в соответствии с принципом платежеспособности, пожилые люди должны платить более низкие налоги.

Следование принципам платежеспособности поднимает вопрос об определении равенства в налогообложении, поскольку равенство не может достигаться путем простого сопоставления текущих доходов. Проблема заключается в том, что не выработан научный критерий, позволяющий измерить чью-либо возможность платить налоги. Несмотря на это, рассмотренные подходы сочетаются в построении мировых налоговых систем, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации принципа справедливости (равенства) налогообложения.

В настоящее время нет единой точки зрения среди ученых-налоговедов в отношении количественного состава и содержания принципов налогообложения. На рис. 1 приведены принципы налогообложения, определенные в разное время различными авторами.

Рассмотрим некоторые из них.

**Принцип универсализации** налогообложения имеет важное значение при формировании налоговой системы. Суть данного принципа можно выразить следующими требованиями:

- налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, отраслевой и иной принадлежности. Другими словами, не допускается установление дополнительных налогов, повышенных либо дифференцированных налоговых ставок или налоговых льгот в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы юридического лица, гражданства физического лица, а также от государства, региона происхождения имущества налогоплательщика. Налоги также не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев;
- должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта налогообложения.



**Принцип единства** подразумевает, что не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Недопустимо введение налогов, которые прямо или косвенно могут ограничивать свободное перемещение товаров, работ, услуг или финансовых средств на территории страны или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических и юридических лиц.

**Принцип гласности** означает требование официального опубликования налоговых законов, других нормативных актов, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика. Исходя из этого принципа, государство обязано информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов.

**Принцип приоритетности налогового законодательства** заключается в исключении норм, устанавливающих особый порядок налогообложения, в законодательных актах, регулирующих отношения в целом и не связанных с вопросами налогообложения. Это означает, что если в неналоговых законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены и соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве.

Принципы налогообложения являются основополагающими правилами, по которым строятся отношения между государством и налогоплательщиком, поэтому принципы должны быть предельно ясными и понятными для любого участника налоговых правоотношений.

#### **Контрольные вопросы:**

1. Какие принципы налогообложения сформулировал Адам Смит? Почему их называют классическими?
2. Раскройте принципы налогообложения А. Вагнера.
3. Как Вы думаете, почему современные авторы выделяют большое количество принципов налогообложения, в то время как классики теории налогообложения формулировали несколько принципов?
4. Какие подходы существуют к рассмотрению принципа справедливости (равенства) в настоящее время?

### **Темы для обсуждения:**

1. Классические принципы А. Смита в современных условиях.
2. Принцип справедливости (равенства) налогообложения.
3. Ваше мнение относительно современной системы принципов налогообложения.
4. Используя рис. 1, объясните суть принципов налогообложения, сформулированные одним из авторов (по Вашему выбору).

Конец ознакомительного фрагмента.  
Приобрести книгу можно  
в интернет-магазине «Электронный универс»  
([e-Univers.ru](http://e-Univers.ru))