

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

В.М. Пушкарева\*

В статье освещены теоретические основы построения налоговой системы (исторический аспект). Рассмотрены дискуссионные вопросы классификации налогов и выбора форм налогообложения; содержании, принципы построения и эффективности налоговой системы, вопросы «исчисления тяжести налогообложения». Подчеркнута актуальность проблем налогообложения, исследованных в XIX – начале XX в. Дана оценка налоговой политики России на 2015 г. и плановый период 2016 и 2017 гг.

**Ключевые слова:** налоговая система, реальное обложение, единый налог, косвенные налоги, прямые налоги, фискальные льготы, кадастр, принципы налогообложения, государственные расходы, эффективность налоговой системы, ставки налогообложения, исчисление «тяжести» налогообложения, налоговая нагрузка.

**JEL-классификация:** E62, H21, H25, K34.

Начало теоретическому обоснованию налоговой системы было положено разработкой вопросов классификации налогов и дискуссиями о выборе форм налогообложения.

Меркантилисты не были едины в своих взглядах. Видный экономист XVI в. Ж. Боден (1530–1597) в своем труде «Шесть книг о республике» писал, что основой системы хороших финансов являются доходы от доменов<sup>1</sup> и таможенное обложение. К налогам следует прибегать в исключительных случаях. Реальное обложение он считал наиболее справедливым и одновременно поддерживал косвенное обложение. Эти практические советы Ж. Бодена отражают дух и содержание финансовой литературы того времени. Она шла навстречу текущим потребностям, давая готовые рецепты. Финансовая наука была в таком зачаточном состоянии, что она еще не могла дать собственной теории налогообложения. Поздний меркантилизм выступал уже с критикой кос-

венного обложения. С. Вобан со своей идеей «королевской десятины» (1707) возражал против косвенного обложения, хотя и не был последователен, считая возможным сохранение его отдельных форм.

Школа физиократов (Ф. Кенэ, А. Тюрго, О. Мирабо), выдвинув теорию единого налога в форме поземельного, теоретически лишила всякого обоснования взимание косвенных налогов. О. Мирабо (1715–1789) настаивал на отмене всех косвенных налогов за исключением единого поземельного налога, который являлся, по его мнению, единственным прямым налогом. Ф. Кенэ (1694–1774) теоретически допускал применение косвенных налогов лишь в торговых государствах, где земледелие не играет никакой роли. А. Тюрго (1727–1781) доказывал преимущества прямых налогов и сформулировал развернутые возражения против косвенного обложения: «1) Собственник земли является единственным владельцем чистого дохода, а потому он и должен быть главным плательщиком налога; 2) так как издержки взимания прямого налога меньше, то собственник получает прямое сбережение всех издержек по взиманию; 3) косвенный налог создает массу стеснений для оборота, он ведет к обманам, к постоянной войне правительства с подданными, к про-

<sup>1</sup> «Домены суть такие государственные имущества, которые имеют своим назначением приписать доход казне. К такого рода государственным имуществам должно отнести 1) всякую землю, назначаемую для культуры, 2) леса, 3) вещные права на пользование частным имуществом, 4) всякого рода капиталы, принадлежащие правительству. На практике имеют значение по своей доходности первые две категории» (Янжул, 1914. С. 59).

\* Пушкарева Валентина Максимовна (inper\_oz@list.ru), доктор экономических наук, профессор Института экономики и предпринимательства (г. Москва, Россия).

цессам и суровым наказаниям, не соответствующим проступкам, к гибели людей; 4) косвенный налог сотнями способов нарушает свободу; 5) он нарушает и правильный ход потребления и потому уничтожает сам себя; 6) косвенный налог увеличивает издержки государства; 7) косвенный налог дает преимущества иностранцам на внутреннем рынке; 8) последствия косвенного налога трудно предвидеть, тогда как при прямом налоге собственник хорошо знает, какую долю своего дохода он выплачивает; государство видит, что оно берет и что может взять. При прямом налоге государство имеет в своем распоряжении все, что ему желательно: простоту, прочность и быстроту» (Фридман, 1910. С. 21–22).

А. Смит, выяснив, что источником дохода являются прибыль, земельная рента и зарплата, считал, что и налоги должны взиматься со всех видов доходов. Это то, что касается прямого обложения. Анализ влияния косвенных налогов, прежде всего на предметы первой необходимости, привел А. Смита к выводу, что их удорожание за счет налога, уменьшая спрос населения, неизбежно влечет за собой сокращение производства. Но все же А. Смит понимал, что без косвенных налогов государство не получит необходимых ему доходов. «Но, хотя такие налоги увеличивают стоимость средств существования, все же они приносят правительству значительный доход, который ему трудно было бы получить иными путями, поэтому оно имеет основательные причины не отменять таких налогов» (Алексеенко, 1870. С. 30).

«Рикардо не придавал значения классификации налогов, считая, что все налоги уплачиваются из прибыли капиталиста и лишь некоторые – из поземельной ренты. Осуждая налоги на капитал и наследство, Д. Рикардо солидарен с Ж.-Б. Сэем и А. Смитом» (Там же. С. 75).

Н.И. Тургенев (1789–1871), соотнося практику косвенного обложения с научными принципами налогообложения, сделал следующие выводы: «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 она. Третье правило плата в удобное время. В самое удобное время во время покупки. Но! Платящий не может отложить потребление соли или хлеба на несколько времени и потому всегда должен покупать эти предметы и, следовательно, платить подать (удобно или неудобно). С четвертым правилом подать сия не сообразна. Требуется много издержек собирания» (Тургенев, 1818. С. 154–155).

Швейцарский экономист Ж. Сисмонди (1773–1842) также считал главным недостатком косвенных налогов (на потребление) то, что, падая на расходы, они далеко не пропорциональны доходам. Он указывал на регрессивный характер косвенных налогов. Единства в оценке преимуществ и недостатков косвенного обложения в финансовой науке вплоть до середины XIX в. не было, что отражало состояние науки и реальную практику налогообложения. Но все исследователи были единодушны, указывая на регрессивный характер косвенного обложения, что было важным аргументом в обосновании замены косвенного обложения на прогрессивное подоходное обложение. Для снижения уровня регрессивности налогообложения финансисты считали необходимым гибче соотносить размеры косвенного обложения с платежеспособностью его субъекта. Наука рекомендовала исключить из косвенного обложения предметы первой необходимости. «Желательно, чтобы предметы, необходимые для жизни, были всегда свободны от налогов, но сего никогда не бывает. Подать с предметов, необходимых для жизни, возвышая цену на них, действует на возвышение работной (заработной. – В.П.) платы. Дороговизна предметов первой необходимости, как-то хлеба, соли, уменьшает потребление оных между бедными классами народа. Подать с предметов роскоши не действует на возвышение работной платы» (Тургенев, 1818. С. 149).

Широкое использование косвенных налогов во всех капиталистических странах было обусловлено прежде всего их фискальными выгодами. Русский и советский экономист М.Н. Соболев (1869 – не ранее 1945)

отмечал три стороны их фискальных выгод: «Эти налоги, поскольку они падают на предметы широкого потребления, всегда весьма доходны для государства. Их доходность опирается именно на их большое потребление, измеряемое миллионами и десятками миллионов пудов, ведер и других единиц измерения. Если обложить потребление продукта, который потребляется каждым жителем страны так, что на каждого падало бы хотя 20, 50 коп, то в итоге это составит многие миллионы рублей. Вторая сторона состоит в том, что косвенные налоги, включаемые в цену товара, платятся незаметно для потребителей. Здесь утрачивается непосредственная связь между платежом налога и осознанием этого платежа.

Третья сторона фискальных выгод связана с тем, что косвенные налоги, входя в цену товаров, покупаемых потребителями, не могут давать недоимок, как их дают налоги на производство» (прямые налоги. – В.П.) (1925. С. 124–125).

Русский экономист (Госконтролер (1906) и член Госсовета с 1907 г. – В.П.) П.Х. Шванбах (1848–1908) обратил внимание на значительные размеры косвенного обложения в связи с интенсивным ростом государственных бюджетов. Поставил вопрос о предельных нормах этого вида обложения: «Преимущество же косвенных налогов, в высшей степени ценное при громадных бюджетах XX столетия, заключается в том, что фискальный механизм работает успешно и без шума даже при весьма высоких нормах обложения. *Но есть граница и для косвенного обложения, которую переступить нельзя*» (курсив мой. – В.П.) (1903. С. 46).

«Первый и главный недостаток косвенных налогов заключается в их обратной пропорциональности платежеспособности потребителей, в их регрессивном характере. Во-вторых, косвенные налоги отличаются тем, что требуют больших расходов на взимание. Необходимо содержать большой персонал для наблюдения за производством обложенных товаров, чтобы товары не проникли на рынок без обложения. На каждом заводе должны быть особые финансовые агенты, которые следят за производством и за отпуском товаров из предприятий. Таможенные налоги требуют

содержания целой армии таможенной стражи по всей границе государства для надзора за тем, чтобы не провозились и не проносились контрабандные товары. Особенно велики расходы на такую стражу вдоль сухопутной границы.

И в-третьих, взимание косвенных налогов противоречит и интересам предпринимателей. Они (налоги на потребление. – В.П.) заставляют финансовое ведомство вмешиваться в приемы производства и обмена. Для того чтобы с успехом взыскивать налоги, приходится в различных отношениях ограничивать и стеснять обязательными правилами производство и продажу, затрагивая иногда самую технику производства. Производство обложенных акцизами товаров находится под тщательным контролем финансового ведомства. После окончания периода производства, например, в сахарной или винокурной промышленности агенты финансового ведомства запечатывают все машины, аппараты и чаны и самое помещение фабрики или завода. Когда приступают к новому производству, агент должен сам вскрывать все наложенные печати. Если акциз исчисляется по работоспособности машин и аппаратов, то акцизные правила определяют наперед приемы производства и запрещают от них отклоняться, потому что иначе может пострадать фискальный интерес государства. Время начала и конца производства устанавливается финансовым ведомством. Нередко финансовое ведомство, имея в виду облегчение контроля за производством, устанавливает обязательный минимум продукции предприятия, при котором более мелкие предприятия уже не могут существовать. Открытие новых предприятий зависит от сложного порядка разрешения акцизного ведомства. Иногда разрешается открытие предприятий только в определенных районах, что тормозит развитие промышленности» (Соболев, 1925. С. 125–126).

Резюмируя соображения «за» и «против» косвенных налогов, русский экономист и статистик Л.В. Ходский (1854–1918) пришел к выводу, что «косвенные налоги не могут быть отнесены к числу таких форм, которые, господствуя в финансовой системе, отвечали бы основным требованиям рациональных налогов» (1913. С. 149).

Преимущества прямого налогообложения обоснованы в работе классика русской финансовой науки И.Х. Озерова (1869–1942) «Основы финансовой науки». «Прямые налоги, являясь оценочными, дают доход, по общему правилу, более верный и определенный, чем косвенные. Народный доход обыкновенно постоянно возрастает, и потому оценочные налоги, соразмеряясь с величиной этого дохода, являются твердым и постоянным источником для государственного хозяйства. Прямые налоги, по самому существу своему, в большей степени соразмеряются с действительной платежной способностью подданных, чем налоги косвенные, ибо при первых доход лица подвергается подробной, сложной, разнообразной, часто очень дорогостоящей для государства оценке; при налогах же косвенных доход определяется только предположительно. Чем больше лицо тратит на потребление известного продукта, тем больше, предполагается, оно имеет доход. Прямые налоги не требуют таких расходов на взимание, как косвенные. Для прямых налогов требуется предварительный кадастр, который хотя и сопровождается значительными расходами, но, будучи раз произведен, может служить довольно продолжительное время, взимание же косвенных налогов, которое обыкновенно сосредоточивается на моментах производства обложенного продукта, продажи или передвижения его, является делом крайне затруднительным и требующим огромной массы чиновников, расходы на которых поглощают значительную часть дохода государства» (Озеров, 1923. С. 226).

В обобщенном виде преимущества прямого обложения сформулированы русским финансистом М.И. Фридманом (1875–1921): «По общему правилу прямые налоги дают более верный и определенный доход, в большей степени соразмеряются с платежеспособностью населения, точнее и яснее определяют податную обязанность каждого плательщика, чем косвенные налоги. Несмотря на крупные затраты на производство кадастров, взимание прямых налогов обходится дешевле, уклонения возможны меньше, ибо объект виднее. Наконец, прямые налоги имеют дело только с личным доходом плательщика и совершен-

но пассивно относятся к производству народного богатства. Прямые налоги действительно дают более верный и определенный доход. История финансов показывает, что они исправно поступают и во время экономических кризисов, даже допускают и в такие моменты повышение ставок (Франция в 1848 г.)» (1910. С. 50).

К концу XIX в. произошло резкое столкновение фискальных интересов государства с интересами экономического развития, которое требовало значительных инвестиций в связи с крупными изменениями в технологическом способе производства (наступление века электричества, внедрение в производство двигателя внутреннего сгорания, новые методы производства стали и т. д.) и экономическом строе общества (акционерный капитал, корпорации, трансформация совершенной конкуренции в несовершенную), что поставило вопрос о реформировании действующих систем налогообложения. Косвенные налоги составляли основу тогдашних бюджетов, поэтому к принятию решения продвигались долго и трудно. Надо было найти такой вид налогообложения, который без ущерба для казны мог бы заменить «обилие» поступлений от косвенного обложения и обеспечить стимулы к росту производства. Прогрессивное подоходное обложение было предложено в качестве альтернативы.

Исследуя преимущества и недостатки каждой формы налогообложения, финансовая наука приходит к выводу, что нельзя впадать в крайность в критике косвенного обложения. Только сочетанием прямого и косвенного обложения можно выстроить налоговую систему, отвечающую фискальным интересам государства, экономическим интересам налогоплательщиков. «Финансовая система, построенная на одних косвенных налогах, была бы крайне неравномерна и нецелесообразна; система прямых налогов в этом отношении заслуживает несомненного предпочтения; тем не менее, и по практическим, и по теоретическим соображениям, правильным сочетанием прямых и косвенных налогов легче всего создать хорошую систему обложения, т. е. такую, которая, удовлетворяя средним требованиям справедливости, в то же время давала бы

государству достаточные средства для покрытия его нужд, не подрывала бы благосостояния массы населения и не препятствовала бы нормальному развитию народного хозяйства. Для достижения этих целей, кроме хорошей организации прямых налогов, необходимо, чтобы косвенные налоги не составляли главной основы финансовой системы страны, чтобы нормы обложения ими были не высоки и чтобы они не затрагивали предметов первой необходимости, а главное, чтобы вся финансовая система покоилась на фундаменте широкого привлечения конъюнктурных ценностей и доходов для покрытия нужд государственного хозяйства» (Ходский, 1913. С. 151).

Министр финансов России С.Ю. Витте, читая лекции Великому князю Михаилу Александровичу в начале XX в., считал, что «лишь сочетанием прямых и косвенных налогов может быть создана более или менее удовлетворительная система обложения, которая способна, не отягощая особенно плательщиков, не подрывая благосостояния массы населения и не препятствуя экономическому развитию страны, доставлять государству достаточные средства для покрытия его потребностей» (1914. С. 60).

Принципы налогообложения основоположника политической экономии А. Смита (1723–1790) можно считать началом разработки научных принципов организации налоговой системы как единого целого. Все последующие разработки по максимум обложения явились последовательными ступенями системного построения налогообложения.

Д.С. Миль, не давая определения налоговой системы, высказывает идею использования совокупности разнообразных налогов. Он первый в экономической науке из классиков дал свое представление о системе налогов. Его принципиальный подход к ней состоял в том, чтобы налоги не тормозили развития производства и не касались товаров первой необходимости. Д.С. Миль определяет объекты обложения, способы взимания налогов. Он говорит, что «нет налога, в котором бы не было несправедливости, так что только разнообразие налогов, может быть, взаимно сокращает эти неравенства и исправляет дело» (Алексеенко, 1870. С. 135).

Новая историческая школа решает вопрос о построении налоговой системы на принципиально новом уровне. Немецкий экономист А. Вагнер (1835–1917) с учетом всех уровней финансово-экономических интересов формулирует принципы обложения таким образом, чтобы они могли быть положены в основу налоговой политики.

Оценивая роль А. Смита и А. Вагнера, русский и советский экономист Г.И. Болдырев писал: «Со времен А. Смита финансовая наука, как и финансовая практика, сильно продвинулись вперед. Согласно современным воззрениям, правильно построенная налоговая система должна отвечать следующим требованиям, сформулированным немецким экономистом А. Вагнером.

I. Этические принципы обложения:

- 1) всеобщность налогов;
- 2) неприкосновенность личной свободы при обложении и взимании налогов;
- 3) соразмерность обложения с платежной способностью.

II. Принципы управления налогами:

- 4) определенность обложения;
- 5) удобства обложения и взимания для плательщиков;
- 6) дешевизна взимания и минимум налогового обременения.

III. Народно-хозяйственные (финансово-политические) принципы:

- 7) надлежащий выбор источников налогов, в смысле возможно меньшего стеснения народного производства и в смысле лучшего осуществления социально-политических целей налога;

8) комбинация совокупности налогов в такую систему, которая обеспечивала бы, при возможном соблюдении вышеупомянутых этических принципов и принципов управления, достаточность поступления и эластичность на всякий случай чрезвычайных государственных нужд» (Болдырев, 1924. С. 4–5).

Собственно, восьмым пунктом А. Вагнер подходит к определению налоговой системы как совокупности налогов, соответствующей научным принципам, что позволяет налогам выполнять главную функцию, фискальную: обеспечивать поступления в казну как в нормальной, так и в чрезвычайной обстановке. В народно-хозяйственных принци-

пах А. Вагнер, используя современную терминологию, вмещает налогам стимулирующую и распределительную функции.

Таким образом, категория «налоговая система», в основу которой положены научные принципы налогообложения, связана с именем А. Вагнера. Последний из «могикан» русской финансовой школы И.И. Янжул (1846–1914), следуя за А. Вагнером, дает четкое определение налоговой системы. «Такая комбинация налогов, построенная, по возможности, по указанию высших принципов податного обложения для покрытия государственных расходов, называется податной системой» (Янжул, 1914. С. 24). И.Х. Озеров развивает: «Эти правила (высшие принципы обложения) собственно финансовой политики формулируют главнейшие современные тенденции налоговой политики» (1923. С. 277). «Современные определения налоговой системы содержат комплекс требований, реализация которых позволяет выполнять налогам фискальную, стимулирующую, распределительную и контрольную функции, что отвечает научным принципам налогообложения» (Пансков, 1999. С. 77).

Немецкий экономист К.Т. Эберг выделяет два экономических принципа организации налоговой системы: 1) «облагать следует только доход, т. е. сумму тех благ, которые вновь образуются в каждый хозяйственный период и могут тратиться без уменьшения основного имущества, самое же имущество следует щадить. Это основное положение касается экономического ограничения высоты налогов и их нормального источника, дохода; 2) податная (налоговая. – В.П.) система должна по возможности избегать внесения расстройств в промышленную жизнь отдельных хозяйств. Это положение требует такой организации податной системы, которая вносила бы возможно меньшее расстройство в производство, обращение, распределение и потребление хозяйственных благ» (1893. С. 99–100). Итальянский экономист Ф. Нитти (1868–1953) писал, что большие трудности встречает решение вопроса о том, какие виды дохода следует облагать сильнее и какие слабее. Таким образом, был поставлен вопрос о дифференциации налоговых ставок и о преодолении понимания чисто фискального характера налоговой системы.

Финансовая наука сформулировала принципы эффективности налоговой системы. Первый аспект касается точного и полного выявления источников доходов в целях их налогообложения. Проблема эффективности налоговой системы сформулирована И.Х. Озеровым как закон дифференциации налоговой системы. Его обоснование: «В известный момент развивающаяся количественно и качественно дифференциация национального дохода, как следствие возрастающего разделения труда, ведет с необходимостью ко всеобщей большей и большей специализации обложения и к усложнению налоговой системы и потому можно говорить о законе дифференциации налоговой системы. *Налоговая система все более и более дифференцируется, чтобы лучше уловить доход во всех его проявлениях, и в этом лежит интерес фиска в дифференциации налоговой системы*» (курсив мой. – В.П.) (1923. С. 270).

К реализации закона дифференциации налоговой системы в финансовой практике стремились еще в средние века, не зная о нем. Достижения финансовой науки последней трети XIX в. и требования финансовой практики заставили к началу XX в. сконструировать налоговые системы с преобладанием прямых форм обложения, путем широкого внедрения подоходного обложения, рационализации косвенного обложения: сокращения круга подакцизных товаров, введения налога с оборота, который во второй половине XX в. был трансформирован в НДС в европейских странах и в налог с продаж в США.

Вторая проблема эффективности налоговой системы состоит в минимизации расходов по сбору налогов, сформулированная А. Смитом и получившая у А. Вагнера четкую редакцию «дешевизна взимания при минимуме налогового обременения». Значение проблемы эффективности подчеркнул Ф. Нитти: «Лучшими податными системами являются те, в которых чистый доход государства наиболее велик. Те системы, в которых издержки взимания наиболее минимальны, отличаются наиболее благоустроенным финансовым порядком» (1904. С. 243).

К концу XIX в. правительства смогли добиться такой минимизации расходов на

внимание, что рост налоговых доходов стал опережать расходы по их сбору. Система взимания из затратной превращается в эффективную. Это стало возможным, как указывал Ф. Нити, благодаря более быстрым и лучшим средствам передвижения, возросшему богатству, упрощению всего финансового механизма.

Поставленный финансовой наукой вопрос о ставках налогообложения положил начало формированию одного из важнейших принципов макроэкономической политики, направленной на достижение финансового равновесия между государственным и частным секторами. С одной стороны, финансовые ресурсы государства должны быть достаточными для удовлетворения общественных (коллективных) потребностей, с другой – бремя налогообложения не должно подрывать экономические стимулы развития частного сектора. Бремя налогообложения является одним из важнейших критериев эффективности национальной налоговой системы.

В XVIII в. Ф. Юсти и А. Бифельд, в XIX в. П. Леруа-Болье и А. Вагнер отстаивали количественный, функциональный подход к исчислению тяжести налогообложения. Точка зрения русских экономистов И. Горлова получила свое развитие в работах В.А. Лебедева и А.А. Исаева. Они выступили с резкой критикой существующих подходов к измерению тяжести обложения. А.А. Исаев разработал авторскую методику измерения тяжести налогообложения. Он подошел к решению вопроса тяжести обложения исходя из размеров потребностей массы народа, с одной стороны, и из целей, на которые идут налоги. Он выделил три ряда условий (элементов), «знакомство с которыми позволит решить вопрос о степени тяжести налогов» (1887. С. 99) (см. табл.).

А.А. Исаев установил взаимосвязи условий рядов. От условий второго и третьего

рядов зависит 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. Степень возрастания производительности труда определяет темпы увеличения общественного дохода. Перемены в распределении национального дохода А.А. Исаев связывает с вмешательством государства в экономические отношения.

Таким образом, чтобы определить степень тяжести налогообложения, необходимо фундаментальное экономико-статистическое, социально-политическое исследование, которого сам А.А. Исаев не предпринимал. Русский и советский финансист с мировым именем П.П. Гензель (1878–1949), давая высокую оценку работе А.А. Исаева, в то же время справедливо критиковал его за «ультра-абстрактное направление его книги». Такие расчеты в современных условиях реальны и необходимы, они привлекают многофакторностью анализа. Конечно, статистические методы определения тяжести налогообложения не отвергаются. Они необходимы при проведении текущей и среднесрочной бюджетной и налоговой политики, а расчеты на основании идей, заложенных в методике А.А. Исаева, возможны для определения тенденций будущих финансовых реформ.

В.А. Лебедев (1833–1909) решение проблемы высоты налоговых ставок ставил в зависимость от экономической и налоговой политики. Налоговая политика должна основываться на трех правилах: 1) ценность услуг государственного управления, оказываемых производству, должна быть по возможности равна тому, что берется в

Таблица

Условия для исчисления тяжести налогообложения

1 ряд	2 ряд	3 ряд
1. Уровень потребностей массы населения 2. Цели, на которые идут налоги	1. Отношение роста населения к увеличению общественного дохода 2. Перемены в распределении общественного дохода	1. Рост производительности труда 2. Характер внутренней политики

Источник. Авторская разработка.

виде налогов с производителей; 2) каждый налог должен быть соразмеряем с податной силой своего объекта; 3) подоходное обложение должно постепенно стремиться к сглаживанию разницы между фактическими и исчисленными средними величинами доходов. «В развитом государстве истинная высота налогов заключается не в их абсолютной величине, а в отношении их к правильному развитию истинных начал государственного управления и хозяйства» (1882. С. 420).

Сегодня налог уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства и налоговые доходы идут на конкретные бюджетные цели, и в первую очередь – на национальное хозяйство. Поэтому первое правило В.А. Лебедева заслуживает внимания современного исследователя налогов, и, конечно, для налоговой политики необходимы сопоставления государственных расходов на национальное хозяйство с подразделением его отраслей и той суммы налогов, которую взимает государство с производителей (бизнеса). С учетом таких расчетов, возможно, величина тяжести налогообложения отечественного производителя получила бы реальную оценку.

Новый толчок к исследованию проблем тяжести налогообложения в 20-е годы XX в. дал значительный рост налогового бремени, вызванный первой мировой войной и ее последствиями.

Русский финансист К.Ф. Шмелев писал, что понятие тяжести обложения сводится к двум элементам: 1) бремя обложения; 2) давление, производимое этим бременем в народном хозяйстве, или собственно тяжесть, испытываемая народным хозяйством в целом или отдельными единичными хозяйствами, его составляющими, в результате принудительных (налоговых) изъятий. Был предложен статистический метод, известный под названием «исчисление тяжести обложения». Статистическая задача заключалась в расчете налогового бремени; в распределении его между главнейшими группами населения; в расчете показателей, которые позволяли бы установить тяжесть налогообложения (отношение налогового бремени к национальному доходу, на душу населения, на одно хозяй-

ство, как в отношении всего населения, так и в отношении его отдельных групп). Недостатки метода состояли в сложности подсчета налогового бремени, в неточности и грубых подходах при распределении налогов между отдельными группами населения.

Западная финансовая литература ставила под сомнение правильность расчетов по распределению налогового бремени между отдельными группами населения. Поэтому финансовая наука предпринимала расчеты сравнительной тяжести обложения. Американский финансист Э. Селигман сделал расчет относительного налогового бремени в разных странах, определяя его путем сравнения средних подушных квот бремени обложения всего населения с подушными же квотами национального дохода в каждой стране. Это был шаг вперед в выработке методики исчисления тяжести обложения, но Э. Селигман сам признавал, что расчеты, произведенные по странам, не всегда соответствовали реальной тяжести обложения.

В 20-е годы XX в. немецкие финансисты предложили измеритель тяжести бюджета по платежеспособности страны в форме свободного остатка национального дохода на душу населения в сопоставлении с уровнем прожиточного минимума в стране. Они вывели даже формулу для определения остатка свободного дохода в расчете на душу населения: расчет, который оказался невозможным.

Несмотря на недостатки статистического метода, расчеты, сделанные в 20-е годы советским исследователем Г.Г. Соловей, заслуживают внимания. Русский финансист М.И. Боголепов в предисловии к его работе пишет: «Один вопрос особенно интересен в разрезе международного статистического сравнения. Это вопрос об отношении податного дохода к народному доходу, об отношении массы государственных расходов к массе народного дохода» (Соловей, 1928. С. 4). Г.Г. Соловей сделал расчет остатка дохода, который остается у населения после уплаты налогов. Он пришел к выводу, что во всех странах, кроме США, на руках у населения после уплаты налогов оставалось значительно меньше ресурсов, чем до войны. У гражданина СССР (для 1913 г. – гражданина Российской Империи) оставалась наименьшая сумма средств.

Русский советский экономист П.В. Микеладзе рассчитал динамику сравнительной тяжести налогообложения по странам и пришел к выводу, что «в процентном отношении к свободному доходу тяжесть обложения после войны возросла в 1,5-2 раза против довоенных лет» (1928. С. 23).

В XXI в. проблемы эффективности национальной налоговой системы усложнились и ставят перед налоговой политикой новые задачи.

Оценка д.э.н., профессором, заслуженным экономистом РФ В.Г. Пансковым степени налоговой нагрузки на экономику Российской Федерации: «Однако в нашей стране налоговая нагрузка на экономику находится на пределе, превышение которого чревато серьезными экономическими и социальными последствиями» (2014. С. 4).

Правительство Российской Федерации сохранит базовые основы налоговой системы. Об этом 19 сентября 2014 г. заявил Председатель Правительства РФ Д.А. Медведев, выступая на XIII Международном инвестиционном форуме «Сочи-2014». «Даже в нынешних условиях, когда внешние источники заимствований фактически заморожены, мы приняли решение базовую налоговую нагрузку не увеличивать»<sup>2</sup>.

Президент РФ В.В. Путин на заседании Госсовета 18 сентября 2014 г. отметил, что «любые действия в налоговой сфере должны быть понятными, прозрачными и вся наша налоговая политика должна ориентироваться на потребности экономики, бизнеса. Все должно просчитываться в планах развития конкретных предприятий...»<sup>3</sup>.

Из проекта Основных направлений Налоговой политики РФ на 2015 г. и плановый период 2016 и 2017 гг., соответственно, следует: «Приоритетом Правительства Российской Федерации в области налоговой политики в среднес- и долгосрочной перспективе является дальнейшее повышение эффективности налоговой системы. При этом Правительство Российской Федерации не планирует повышения налоговой нагрузки на экономику в среднесрочной перспективе путем повышения ставок основных налогов. Эта политика будет про-

должена и по завершении планового периода, в 2018 г.

Кроме того, налоговая политика России должна отвечать глобальным вызовам, связанным с возможностями международного структурирования бизнеса, направленного на размывание налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения.

Основными целями налоговой политики являются, с одной стороны, сохранение бюджетной устойчивости, получение необходимого объема бюджетных доходов, а с другой стороны, поддержка предпринимательской и инвестиционной активности, обеспечивающей налоговую конкурентоспособность страны на мировой арене»<sup>4</sup>.

После 2018 г. предстоит осуществление нового этапа реформирования системы налогообложения РФ. Только качественное совершенствование налоговой системы страны может эффективно ответить на современные экономические и политические вызовы.

\* \* \*

Заключение как обобщение. Из истории финансовой науки. Александр Александрович Соколов (1885–1937?) – один из виднейших русских теоретиков в области финансов и права начала XX в. Автор большого числа работ. Наибольшую известность в научных кругах получил его труд о налогах – «Теория налогов». А.А. Соколов считал развитие производительных сил общим положением, не пригодным для решения практических вопросов налоговой политики. В 1928 г. в работе «Теория налогов» он поставил перед налоговой политикой 3 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». А.А. Соколов указал, что эти 3

<sup>4</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (проект) (<http://www.eg-online.ru/information/248030/>).

<sup>2</sup> <http://itar-tass.com/>

<sup>3</sup> <http://kremlin.ru/>

вопроса до известной степени переплетаются между собой (2003. С. 165).

До сих пор в комплексе эти задачи в Российской Федерации не решены.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

**Алексеевко М.М.** 1870. *Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Милля.* Харьков.

**Alekseenko M.M.** 1870. *Vzgliad na razvitie ucheniia o naloge u ekonomistov A. Smita, Zh.-B. Seia, D. Rikardo, Zh. Sismondi i Dzh. Millia.* [View of development of the doctrine about a tax at economists A. Smith, Zh.-B. Seius, D. Ricardo, Zh. Sismondi and J. Mile]. Khar'kov.

**Лебедев В.А.** 1882. *Финансовое право.* СПб.  
**Lebedev V.A.** 1882. *Finansovoe pravo.* [Financial right]. SPb.

**Нитти Ф.** 1904. *Основные начала финансовой науки.* Москва.

**Nitti F.** 1904. *Osnovnye nachala finansovoi nauki.* [Main beginnings of financial science]. Moscow.

**Озеров И.Х.** 1923. *Основы финансовой науки.* Рига.

**Ozerov I.Kh.** 1923. *Osnovy finansovoi nauki.* [Fundamentals of financial science]. Riga.

**Пансков В.Г.** 1999. *Налоги и налогообложение в Российской Федерации.* Москва: «Книжный мир».

**Panskov V.G.** 1999. *Nalogi i nalogooblozhenie v Rossiiskoi Federatsii.* [Taxes and the taxation in the Russian Federation]. Moscow: «Knizhnyi mir».

**Соболев М.Н.** 1925. *Очерки финансовой науки.* Петроград.

**Sobolev M.N.** 1925. *Ocherki finansovoi nauki.* [Sketches of financial science]. Petrograd.

**Соколов А.А.** 2003. *Теория налогов.* Москва: ООО «ЮрИнфоР-Пресс».

**Sokolov A.A.** 2003. *Teoriia nalogov.* [Theory of taxes]. Moscow: ООО «JurInfoR-Press».

**Соловей Г.Г.** 1928. *Государственные бюджеты.* Ленинград.

**Solovci G.G.** 1928. *Gosudarstvennye biudzhety.* [State budgets]. Leningrad.

**Тургенев Н.** 1818. *Опыт теории налогов.* СПб.

**Turgenev N.** 1818. *Opyt teorii nalogov.* [Experience of the theory of taxes]. SPb.

**Фридман М.Н.** 1910. *Конспект лекций по науке о финансах.* СПб.

**Fridman M.N.** 1910. *Konspekt lektzii po nauke o finansakh.* [The abstract of lectures on science about finance]. SPb.

**Ходский Л.В.** 1913. *Основы государственного хозяйства.* Курс финансовой науки. СПб.

**Khodskii L.V.** 1913. *Osnovy gosudarstvennogo khoziaistva.* Kurs finansovoi nauki. [Bases of a state farm. Course of financial science]. SPb.

**Янжул И.И.** 1914. *Основные начала финансовой науки.* СПб.

**Ianzhul I.I.** 1914. *Osnovnye nachala finansovoi nauki.* [Main beginnings of financial science]. SPb.

## THEORETICAL BASICS OF BUILDING A TAX SYSTEM: A HISTORICAL ASPECT

Valentina Pushkareva<sup>1</sup>

*Authors affiliation:* <sup>1</sup> Institute of Economics and Entrepreneurship (Moscow, Russia).

*Corresponding author:* Valentina Pushkareva (inep\_oz@list.ru).

**ABSTRACT.** The article presents theoretical basics of a tax system (a historical aspect). Considered are the controversial issues related to the classification of taxes and choice of forms of taxation, as well as the content, principles and effectiveness of the tax system, and the issues «of computing the tax burden». Emphasized is the relevance of the of taxation issues studied in the 19<sup>th</sup> – early 20<sup>th</sup> centuries. Provided is the assessment of the tax policy of the Russian Federation for 2015–2017.

**KEYWORDS:** tax system, the actual taxation, single tax, indirect taxes, direct taxes, fiscal benefits, cadastre, principles of taxation, government spending, the effectiveness of the tax system, taxation rates, computing tax burden, tax burden.

**JEL-codc:** E62, H21, H25, K34.



*Материал поступил 24.10.2014 г.*