

Иванова Н.В.
к.п.н., доцент,
НОУ ВПО ИГУПИТ

Развитие научных представлений о налогообложении: общие и частные теории налогов

В жизни неизбежны две вещи — смерть и налоги.

Б. Франклин (1706–1790). Американский государственный деятель, один из авторов Декларации независимости США (1776) и Конституции (1787)

Представление о сущности налогов и их месте в экономической системе общества менялось по мере развития общественных отношений.

При этом выделяют несколько этапов.

Первый относится к древнему миру и средним векам.

Второй этап датируется концом XVII века. В этот период система налогов и сборов расширяется, проводится грань между прямыми и косвенными налогами.

Третий этап относится к концу XX века. Он характеризуется более четким выделением проблем, связанных с налогообложением.

На первых этапах налог выступал, в основном, как экономическая категория и только на последнем этапе налог стал получать правовое содержание.

Одной из первичных форм налогообложения выступала дань с побежденного народа. Все имущество побежденной стороны переходило победителям в качестве военной добычи и покрывало военные издержки по принципу «война питает войну». Население поверженной страны обязывалось выплачивать содержание победителям. Иными словами, первый прообраз налогов - налог на побежденных.

В мирное время на самых ранних ступенях государственной организации

общества система налогообложения воспринималась как необходимое жертвоприношение, основанное не на добровольных, а на общеобязательных моральных требованиях общества. Уже в этих прообразах налогов угадывался их важнейший признак - обязательность. Кроме того, несмотря на неразвитость налогообложения того времени, уже выделяется один из элементов налога - ставка налога. В Пятикнижии Моисея сказано: «... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу», т.е. первая ставка налога на доход составила 10%.

В Древнем Египте и других восточных деспотиях налоги взимались в качестве арендной платы за пользование землей, принадлежавшей главе государства.

В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве даров, подарков главе государства. Не случайно в Англии в средние века понятия «налог» и «дар» выступали почти синонимом и обозначались одним словом gift. В Германии же название налогов было связано с просьбой со стороны государства уплатить налог.

В дальнейшем налог стал рассматриваться как помощь населения своему государству. В немецком языке до сих пор сохранилось название налога steuer, что означает поддержку, лепту.

Однако в XVIII веке сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал рассматриваться как юридическая обязанность граждан перед государством. Так, в английском языке до сих пор некоторые налоги называют duty, т.е. долг, обязанность, во французском - impôt, что означает принудительный платеж. Именно в таком значении понимание сути налогов сохранилось и до наших дней.

Полноценное теоретическое обоснование налогообложения не имеет глубоких исторических корней. До XVII века все представления о налогах носили случайный и бессистемный характер, что не позволяет относить их к

серьезным теоретическим работам в данной области. Замена временных и чрезвычайных налогов на регулярные и всеобщие платежи вызвало их неприятие населением. Данное обстоятельство потребовало от финансовой науки теоретического обоснования такого явления, как налоги.

Вообще под налоговыми теориями следует понимать ту или иную систему научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Иными словами, налоговые теории представляют собой различные модели построения налоговых систем государства в зависимости от признания за налогами того или иного назначения.

В более широком смысле налоговые теории представляют собой любые научно-обобщенные разработки (общие теории налогов), в том числе и по отдельным вопросам налогообложения (частные теории налогов). К частным налоговым теориям относятся учения о соотношении различных видов налогов, числе налогов, их качественном составе, ставке налогообложения и т.д. Ярким примером частной теории является теория о едином налоге. Таким образом, если направления общей теории налогов определяют назначение налогообложения в целом, то частные обосновывают, какие виды налогов необходимо установить, каким должен быть их качественный состав и т.д.

Основные налоговые теории стали формироваться в качестве законченных учений начиная с XVII в. и как свод важнейших принципов и положений получили в буржуазной науке наименование «Общая теория налогов». Основные ее направления складывались под непосредственным воздействием экономического развития общества.

Общие теории налогов.

1. Одной из самых первых общих налоговых теорий является **теория обмена**, которая основывается на возмездном характере налогообложения. Суть теории заключается в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка и т.д. Однако

данная теория была применима только в условиях средних веков, когда за пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита, как будто между королем и подданными действительно заключался договор. В таких условиях теория обмена являлась формальным отражением существующих отношений.

В эпоху просвещения появляется разновидность теории обмена - **атомистическая теория**. Ее представителями выступали французские просветители Себастьян Ле Претр де Вобан (1633-1707 гг.) - теория «общественного договора» - и Шарль Луи Монтескье (1689-1755 гг.) - теория «публичного договора».

Данная теория признает, что налог есть результат договора между гражданами и государством, согласно которому подданный вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никто не может отказаться от налогов, так же как и от пользования услугами, предоставляемыми государством. Вместе с тем, в конечном счете этот обмен выгодный, поскольку самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно. Иными словами, налог выступал платой общества за выгоды и мир гражданам. Именно таких позиций придерживались также английский философ Томас Гоббс (1588-1679 гг.), французские мыслители Вольтер (1694-1778 гг.), Оноре Мирабо (1749-1791 гг.).

2. В первой половине XIX в. швейцарский экономист Жан Симонд де Сисмонди (1773-1842 гг.) в своей работе «Новые начала политэкономии» (1819 год) сформулировал теорию налога как **теорию** наслаждения, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. С помощью налогов гражданин покупает не что иное, как наслаждение от общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности и т.д. Таким образом, Ж. Сисмонди в обоснование своей теории положил теорию обмена в современном ему варианте.

3. В этот же период складывается теория **налога как страховой премии**, представителями которой выступили французский государственный

деятель Адольф Тьер (1797-1877 гг.) и английский экономист Джон Рамсей Мак-Куллох (1789-1864 гг.). По их мнению, налоги - это страховой платеж, который уплачивается подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики, являясь коммерсантами, в зависимости от своих доходов страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Однако, в отличие от истинного страхования, налоги уплачиваются не для того, чтобы при наступлении страхового случая получить сумму возмещения, а чтобы профинансировать затраты правительства по обеспечению обороны и правопорядка. Таким образом, идея страхования, которая лежит в основе рассматриваемой теории, может быть признана только в том случае, когда государство берет на себя обязательство осуществлять страховые выплаты гражданам в случае наступления риска.

При рассмотрении теории страхования интересен опыт российского законодательства начала 90-х годов. Так, в Законе РСФСР от 24 декабря 1990 г. «О собственности в РСФСР» было установлено, что ущерб, нанесенный собственнику преступлением, возмещается государством по решению суда. В данных условиях можно было бы говорить о частичной реализации рассматриваемой теории, поскольку, действительно, в таком случае государство, подобно страховой организации, обязано возмещать ущерб. Однако связать эту обязанность с налогообложением затруднительно. После 1992 года, когда в России установилась новая налоговая система, указанная норма фактически не действовала. Таким образом, установление в России обязанности государства по возмещению ущерба произошло не в целях обоснования налогообложения, а по каким-то другим, в частности политическим, причинам.

4. Классическая теория налогов (теория налогового нейтралитета) имеет более высокий теоретический уровень и связывается с научной деятельностью английских экономистов Адама Смита (1723-1790 гг.), Давида Рикардо (1772-1823 гг.) и их последователей. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые

должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом какая-либо иная роль (регулирование экономики; страховой платеж, плата за услуги и др.) налогам не отводилась. Данная позиция основывалась на теории рыночной экономики, которую разрабатывал А. Смит. В рыночных условиях удовлетворение индивидуальных потребностей достигается путем предоставления экономической свободы, свободы деятельности субъектам.

А. Смит выступал против централизованного управления экономикой, которое провозглашали социалисты. Не уделяя внимания доказательствам, он считал априори, что децентрализация позволяет обеспечить максимальное удовлетворение потребностей. Несмотря на то, что рыночная экономика не подлежит управлению какой-либо коллективной волей, она подчиняется строгим правилам поведения. В своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» А. Смит подробно анализирует эти правила, к примеру, стремление свободной конкуренции приравнять цену к издержкам производства, что оптимизирует распределение ресурсов внутри отраслей.

А. Смит также считал, что правительство должно обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Для выполнения данной функции государству необходимы соответствующие средства. Поскольку в условиях рынка доля прямых доходов государства (от государственной собственности) существенно уменьшается, основным источником покрытия указанных выше расходов должны стать поступления от налогов. Что касается затрат по финансированию иных расходов (строительство и содержание дорог, содержание судебных учреждений и т.д.), то они должны покрываться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными лицами. При этом считалось, что, поскольку налоги носят безвозмездный характер, пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов.

По словам французского ученого-правоведа Поля Мари Годме, представителя классической теории (П. Годме называет ее либеральной), единственная цель налога - финансирование государственных расходов. Эта

концепция, ограничивающая роль налога «снабжением касс казначейства и признающая лишь чисто финансовые функции налога», связана с концепцией «государство-жандарм». Однако развитие экономических отношений привело к трансформации и смягчению этой теории. Так, не отрицая влияния налогов на экономику, сторонники неоклассических налоговых воззрений, тем не менее, исходили из того, что следует избегать такого искажения экономического процесса, при котором происходит благоприятствование одним отраслям производства во вред другим, или, иначе говоря, призывали к благоразумию при использовании налогообложения в экономических процессах.

В то же время представляется очевидным, что классическая теория сегодня абсолютно несостоятельна, поскольку в настоящий момент невозможно изымать путем налогов четверть национального продукта без того, чтобы это не имело серьезных экономических последствий. Взыскание налогов уменьшает покупательную способность граждан и снижает инвестиционные возможности предпринимателей, косвенные налоги повышают цены на товар и воздействуют на потребление, а это уже само по себе влияет на многие экономические процессы в обществе.

5. Противоположностью классицизма выступила **кейнсианская теория**, которая основана на разработках английских экономистов Джона Мейнарда Кейнса (1883-1946 гг.) и его последователей. Центральная мысль этой теории состоит в том, что налоги являются главным рычагом регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее успешного развития. По мнению Дж. Кейнса, изложенному им в книге «Общая теория занятости, процента и денег» (1936 год), экономический рост зависит от денежных сбережений только в условиях полной занятости. Однако полной занятости практически невозможно достичь. В этих условиях большие сбережения мешают экономическому росту, поскольку они не вкладываются в производство и представляют собой пассивный источник дохода. Чтобы устранить негативные последствия, излишние сбережения следует изымать с помощью налогов.

6. **Налоговая теория монетаризма**, выдвинутая в 50-х годах профессором экономики Чикагского университета Милтоном Фридменом, основана на количественной теории денег. По мнению ее автора, регулирование экономики можно осуществлять через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. При этом налогам отводится не такая важная роль, как в кейнсианских экономических концепциях. В данном случае налоги наряду с иными механизмами воздействуют на денежное обращение. В частности, через налоги изымается излишнее количество денег. В теории монетаризма и кейнсианской теории налоги уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики. Однако если в первом случае этим фактором являются излишние деньги, то во втором - излишние сбережения.

7. **Теория экономики предложения**, сформулированная в начале 80-х годов американскими учеными М. Бернсом, Г. Стайном и А. Лэффером, в большей степени, чем кейнсианская теория, рассматривает налоги в качестве одного из факторов экономического развития и регулирования. Данная теория исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность, что в конечном итоге приводит к уменьшению налоговых платежей. Как следствие, предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить корпорациям все возможные льготы. Таким образом, снижение налогового бремени, по мнению авторов теории, приводит к бурному экономическому росту.

Частные налоговые теории.

1. Среди частных теорий одной из наиболее ранних является **теория соотношения прямого и косвенного обложений**. В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого или косвенного налогообложения зависело от политического развития общества. В городах раннего средневековья, где вследствие более равномерного распределения собственности еще сохранялись демократические устои, налоговые системы

строились в основном на прямом налогообложении. Косвенные налоги считались более обременительными и негативно влияющими на положение народа, поскольку они увеличивали стоимость товара. Когда же аристократия набрала силы, чтобы сломить сопротивление народных масс, установился приоритет косвенного налогообложения, причем, как правило, на предметы первой необходимости (например, налог на соль). Таким образом, согласно первой позиции, косвенные налоги являются вредными, так как они ухудшают положение народа.

Вторая позиция, появившаяся в конце средних веков, напротив, обосновывала необходимость установления косвенного налогообложения. Посредством косвенных налогов предлагалось установить равномерное налогообложение. Дворянство через различные льготы и откупы не было обременено прямыми налогами. Поэтому сторонники идеи косвенного налогообложения стремились заставить платить привилегированные классы путем установления налога на их расходы. Тем самым косвенные налоги рассматривались в качестве средства по установлению равенства в обложении.

Сторонниками косвенного налогообложения являлись также А. Смит и Д. Рикардо, которые обосновывали его через идею добровольности. Эта идея исходит из утверждения о том, что косвенные налоги менее обременительны, чем прямые, потому что их легко избежать, не покупая налогооблагаемый товар.

Однако в конце XIX в. экономисты, спорившие по этому вопросу, пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямыми и косвенными налогами, считая, что прямое налогообложение предназначено для уравнивательных целей, а косвенное - для эффективного получения поступлений. Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» рассматривают даже в качестве одного из принципов налоговой системы.

Еще в 1861 году лорд Глэдстон, выступая в Палате общин английского парламента, утверждал; «Я никогда не думаю о прямом и косвенном

налогообложении, кроме как представляя их двумя привлекательными сестрами... различающимися только так, как могут отличаться сестры. Я не вижу никакой причины для злого соперничества между их поклонниками. Я всегда думал, что засвидетельствовать им обоим свое почтение не только возможно, но и необходимо».

2. **Теорию единого налога** неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы. Эта теория в большей степени рассматривает социально-политические вопросы, чем налоговые. Идея установления единого налога была популярна в разные времена.

В XVIII в. в Англии даже существовала партия, девизом которой был единый налог на строения. Различные сторонники данной теории представляли единый налог в качестве панацеи от всех бед. Утверждалось, что после установления этого налога бедность будет ликвидирована, повысится заработная плата, перепроизводство будет невозможно, во всех отраслях промышленности произойдет рост производства и т.д.

Единый налог - это единственный, исключительный налог на один определенный объект налогообложения. В качестве единого объекта налогообложения различными теоретиками предлагались земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и др.

Одним из самых ранних видов единого налога является налог на земельную ренту. Так, физиократы - сторонники сельскохозяйственной системы развития общества - считали, что промышленность не производит чистой прибавки к доходу. Все богатство сосредоточено в земле и проистекает из земли. Поэтому надо установить единый налог на земельную ренту как на единственный источник доходов. Следовательно, платить этот налог должны будут только землевладельцы. В качестве основы для установления этого единого налога предлагалась идея «всеобщности земли». Земля есть дар божий, она должна принадлежать всем. Более того, все богатства происходят от земли. А поскольку в действительности земля принадлежит конкретным людям, то они,

как обладатели единственного источника богатства, должны платить единый налог.

В XIX в. американский экономист Генри Джордж (1839-1897 гг.), выдвинувший идею «единого земельного налога», рассматривал его как средство обеспечения всеобщего достатка и «социального мира».

Рассматривая теорию единого налога, необходимо отметить, что, каким бы ни был объект налогообложения, данная теория не может быть прогрессивной. Признавая положительные моменты единого налога, связанные, в частности, с простотой его исчисления и сбора, тем не менее, следует признать, что в чистом виде эта теория достаточно утопична и практически неприменима. Однако в сочетании с другими системами налогообложения она может сыграть положительную роль.

Идеи, лежащие в основе теории единого налога, частично воплощены и в налоговой системе Российской Федерации. Согласно Федеральному закону от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», некоторые малые предприятия и предприниматели вправе вместо уплаты совокупности федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплачивать единый налог, исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период. В данном случае установление единого налога можно рассматривать как прогрессивный шаг, поскольку этим достигается простота и удобство в налогообложении субъектов малого бизнеса.

3. Большое влияние на теоретические аспекты налогообложения оказала и социально-политическая природа налогов. Особенно это проявилось в соотношении **теорий пропорционального и прогрессивного налогообложения**. Это было вызвано тем, что, поскольку налог всегда есть ущемление и изъятие собственности, любая налоговая система, так или иначе, объективно отражает соотношение классовых и групповых интересов, социальных сил, а также их расстановку.

Согласно идее пропорционального налогообложения, налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. Данное положение всегда находило поддержку среди имущих классов и обосновывалось принципами равенства и справедливости.

В соответствии с прогрессивным обложением налоговые ставки и бремя обложения налогом увеличиваются по мере роста дохода плательщика налогов. В поддержку прогрессивной теории всегда выступали ведущие сторонники социалистического переустройства общества, а Карл Маркс и Фридрих Энгельс в своем Коммунистическом Манифесте даже связывали ее с уничтожением частной собственности и построением социализма. Данная теория окончательно сложилась в середине XIX в., но ее элементы встречаются в работах А. Смита, а также в работах французских просветителей Жана Жака Руссо (1712-1778 гг.) и Жана Батиста Сэя (1767-1832 гг.). Сторонники налоговой прогрессии, так или иначе, склонялись к тому, что она более справедлива, так как смягчает неравенство и влияет на перераспределение имущества и доходов.

4. Одна из основных проблем налогообложения нашла свое отражение в **теории переложения налогов**, исследование которой началось еще в XVII в. Эта проблема до сих пор является одной из наименее разработанных в налогообложении, и это с учетом того, что ее практическое значение огромно.

Суть теории переложения заключается в том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы юридический плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо - носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения.

По словам американских экономистов Энтони Б. Аткинсона и Джозефа Э. Стиглица: «Один из наиболее ценных выводов, сделанных в результате экономического анализа государственных финансов, состоит в том, что человек,

на которого формально распространяется действие положения о налогообложении, и человек, платящий этот налог, - совсем не обязательно одно и то же лицо. Определение реальной сферы действия налога или государственной программы - одна из наиболее важных задач теории госсектора».

Основоположником теории переложения считается английский философ Джон Локк (1632-1704 гг.), который, сделав вывод о том, что все налоги, в конечном счете, падают на собственника земли, предлагал конкретные пути и методы разрешения этой проблемы.

В конце XIX в. профессор Колумбийского университета Эдвин Селигмен (1861-1939 гг.) в книге «Переложение и падение налогов» (1892 год) изложил основные положения этой теории и указал две ее разновидности: переложение с продавца на покупателя (как правило, это происходит при косвенном налогообложении) и переложение с покупателя на продавца (косвенные налоги в случаях, когда цена на какой-либо товар слишком велика из-за высоких ставок, например акцизов, что существенно ограничивает спрос на этот товар).

Проблема переложения налогов окончательно не решена до сих пор.

По словам современных американских экономистов К. Макконнелла и С. Брю: «Налоги не всегда исходят из тех источников, которые подлежат налогообложению. Некоторые налоги могут быть переложены. По этой причине необходимо точно определить сферу возможного переложения основных видов налогов и выявить конечные пункты, куда налоги перемещаются».

По мнению других западных экономистов Р. Масгрейва и Д. Минза, от 30 до 50% налогов, уплачиваемых капиталистами, перекладывается ими на потребителей.

Проблема переложения особенно актуальна в настоящий момент и в России, поскольку в структуре розничных цен на товары народного потребления в Москве, например, доля всех налогов, сборов и страховых взносов составляет 31%.

Таким образом, для точного определения тенденции переложения каждого налогового платежа необходимо учитывать природу налога, а также все экономические и политические условия его взимания.