

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ НАЛОГОВОГО ИСТОЧНИКА В ИСТОРИЧЕСКОЙ РЕТРОСПЕКТИВЕ

Рассматриваются подходы к определению налогового источника в исторической ретроспективе.

Ключевые слова: налоговый источник, историческая ретроспектива, эволюция налогов, концепция платежеспособности, принцип полученных благ, переложение налогов.

Эволюция налогов и преобразование их в главный источник государственных доходов создавали возможность и поставили задачи исследования их природы, в том числе источников и принципов налогообложения. С этой точки зрения в истории финансовой науки надо выделить У. Петти, который в «Трактате о налогах и сборах» определял, что «незнание количества населения, промыслов и богатств народа является часто причиной того, что население испытывает лишние заботы, подвергаясь двойному обложению и неудобствам двух или многих налогов там, где можно было бы обойтись одним. Кроме того, не зная богатства жителей, государство остается неосведомленным, какую сумму налога оно может вытерпеть, а не зная промыслов населения, оно не может судить о том, в какой период года лучше всего требовать свою долю» [1. С. 24].

В дискуссии об источниках налогообложения А. Смит, соответственно его взглядам на непроемкий характер государственных расходов, выступал против определения капиталов как налогового источника. Он считал, что источником налогов должен выступать доход, поэтому рассматривал связь налогов с каждой отдельной категорией дохода (земельной рентой, прибылью и заработной платой) [1. С. 299–300, 367–368].

Вопросом налогообложения были посвящены и работы Ф. Кене, который, перечисляя причины, сокращающие процесс воспроизводства, указывал, во-первых, на плохую форму налогообложения и предлагал как можно скорее уничтожить безосновательные налоги, а во-вторых, на лишнее бремя налогов вследствие чрезмерных расходов по их взысканию [4. С. 75].

Последователь А. Смита Ж. Сисмонди также подчеркивал, что «в каждом доходе всегда есть часть, которая должна оставаться неприкосновенной, которую фиск не может затронуть без того, чтобы не сохранить объекты налогообложения и лишиться в будущем своих ресурсов» [4. С. 77]. Обобщая взгляды А. Смита и его последователей, И.Х. Озеров отмечал, что «источником налога служит или доход, или имущество» [3. С. 187]. Смитовский взгляд, который существовал в литературе, был против привлечения капитала как налогового источника, объявляя капитал неприкосновенным от домогательств налога, и теоретики отмечали, что облагать налогами его означает уничтожать капитал, т.е. убивать курицу, которая несет золотые яйца. Современная теория, особенно социально-политическое направление в лице А. Вагнера, решительно высказывается в пользу того, что «капитал может быть источником налогообложения, так как речь идет совсем не об уничтожении капитала, облагаемого налогами, а о переводе его из рук частных лиц в руки государства» [3. С. 223].

Русский экономист Н. Тургенев разделял и пропагандировал в России принципы А. Смита. Он рассматривал вопросы о сбалансированности фискальных интересов государства и рядовых налогоплательщиков: «Дело не только в том, чтобы правительство получало сколько возможно больше доходов, но в том, чтобы доход этот был как возможно менее обременителен для народа» [6. С. 18].

Н. Тургенев писал о необходимости сокращения количества чиновников, жалование которых может составлять важную часть налоговых доходов. Он выступал за умеренные ставки налогов, т.к. считал, что чрезмерная величина податей возбуждает желание избежать уплаты налога, что требует дополнительных расходов на взыскание налогов. Кроме того, он отмечал, что если «налог вредит промышленности народной, то в этом случае уничтожаются источники общественного дохода» [6. С. 24]. С этих позиций Н. Тургенев определил и обосновал источник налогообложения. Он считал, что налог должен взиматься с чистого дохода, а не с капитала; только тогда источники государственных доходов не будут истощаться.

Аналогичных позиций придерживался И. Янжул, который считал, что продуктивная деятельность невозможна без капитала. По его мнению, только с помощью капитала возможно увеличение массы ценностей; и если государство станет черпать свои налоги на капитал, то вслед за уменьшением последнего состоится задержка в создании новых ценностей и народное богатство будет прогрессировать все медленнее и медленнее, в меру увеличения веса налогообложения. Он предложил такое правило: налоги должны оставлять капитал страны по возможности нетронутым (за исключением чрезвычайных случаев – войн и др.) и пасть лишь на доход [9. С. 212–213]. Также И. Янжул отмечал, что «налогоспособность, кроме величины чистого дохода, которая должна находиться в ее основе, определяется также свойствами дохода и размерами имущества, от которого получается доход» [9. С. 227].

В свою очередь, А. Вагнер предложил девять основных правил налогообложения, которые объединил в четыре группы. В первую группу вошли финансовые принципы организации налогообложения: достаточность и эластичность (подвижность). Ко второй он отнес народно-хозяйственные принципы: надлежащий выбор источника налогообложения, правильная комбинация различных налогов, которая бы учитывала следствия и условия их переложения. В третью группу правил А. Вагнер включает этические принципы, принципы справедливости: всеобщность и равномерность. В четвертую группу вошли административно-технические

правила, или принципы налогового управления: определенность, удобство уплаты налога и максимальное уменьшение расходов взыскания [8. С. 33–34].

Идеи А. Смита об отрицательном влиянии государственных расходов на развитие производства в связи с сокращением капитала через уплату налогов были развиты его последователями. Так, Ж. Сисмонди считал, что источником налогов должен выступать доход, а не капитал, в дальнейшем налоги не должны мешать развитию производства. Аналогичной мысли придерживался И.Х. Озеров, который отмечал, что при построении налоговой системы необходимо по возможности избегать вредного влияния налогообложения на производство, т.к. нарушение этого условия приводит к сокращению фонда, который представляет собой источник уплаты налогов [4. С. 80]. Этот новый принцип был поддержан финансовой наукой.

Необходимо также отметить еще один принцип, который был предложен Ф. Нитти. Суть данного принципа заключается в том, что налоги должны быть уменьшаемы или вообще исключены из налоговой системы, если они сокращают потребление. Ф. Нитти считал, что слишком высокие налоги на потребление сокращают потребление и, следовательно, производство [4. С. 81].

В научной литературе по этому поводу широкоизвестен пример о налоге на окна. Когда в Англии ввели вышеуказанный налог, то в домах немедленно было замуровано по несколько окон. Дж. Стиглиц охарактеризовал эту ситуацию таким образом, когда выгоду от данного налога не получили ни государство, ни квартирант, т.к. он лишился света, и даже ни домохозяин, т.к. он должен был замуровать окна, т.е. напрасно израсходовать деньги. Аналогичная ситуация возникла и во Франции, где налогообложение окон привело к постройке домов с малым количеством окон или даже совсем без таких [5. С. 25].

Принципы налогообложения, разработанные в XII–XIX в., с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики XX в. не потеряли своего значения и в современных условиях.

Как известно, решение вопроса о величине налогообложения было найдено американским экономистом А. Лаффером в середине 1970-х гг. в рамках теории предложения, основанной на идеях неоклассической школы. Он установил математическую зависимость дохода бюджета от налоговых ставок. Увеличение налогов за счет повышения их ставок на определенном этапе не компенсирует сокращения поступлений в государственный бюджет через быстрое сужение налогооблагаемых доходов. Тезис А. Лаффера, что высокие налоги влияют на предложение труда и капитал, был эффективно учтен при проведении налоговых реформ 1980-х гг. в США.

Необходимо отметить, что проблема равномерности налогообложения также поднималась в теории налогообложения. Под равномерностью налогообложения при этом понималось равномерное распределение налоговой нагрузки. Усилиями финансовой науки за всю ее историю были разработаны два подхода, используемых современной наукой. Проблема распределения налоговой нагрузки в экономике рассматривается как на основе принципа полученных благ, так и концепции платежеспособности.

Дадим характеристику основных финансовых теорий соответственно современной классификации концепций распределения налоговой нагрузки.

Концепция принципа полученных благ развивалась в пределах индивидуалистических теорий налога. Так, согласно теории обмена, основанием для определения размера налогообложения служат объемы государственных услуг. Такое обоснование стирало грань между уплатой налогов и куплей каких-нибудь предметов или услуг. В действительности, нельзя отождествлять уплату налогов с покупкой товаров. Нелогичность посылок заставила приверженцев теории обмена найти новое обоснование, суть которого в установлении полного равенства между полученными от государства услугами и уплаченными налогами.

Приверженцы теории эквивалента считали, что уплата налогов представляет эквивалент государству за услуги, которые получают его граждане.

Посылки теории обмена услуг и теории эквивалента оказались несостоятельными не только теоретически, но и были опровергнуты реальной практикой налогообложения. Г. Фридман обосновал, что с повышением налогов на крупный капитал возрастающие доходы государственного бюджета переносятся на малообеспеченные прослойки населения. Он считал, что одни получают, а другие платят [4. С. 87]. Идеи теории обмена услуг и теории эквивалента и в XIX в. сохранили свое значение и были трансформированы в теорию вознаграждения, теорию интереса и теорию страхования. Теория интереса рекомендовала устанавливать налогообложение плательщиков соответственно удобствам, получаемым ими от государства. Основные идеи теории интереса не отвечали пониманию государства как органа, удовлетворяющего коллективные нужды и владеющего силой принудительной власти.

В теории страхования налог понимался как страховая премия за охрану имущества, которую должно осуществлять государство. А. Тьер – автор теории страхования – считал необходимым, чтобы каждый платил пропорционально доходу, который он получает, или стоимости имущества, которым владеет, т.е. каждый должен принимать участие в расходах государства пропорционально количеству охраняемых благ. Налоги должны быть пропорциональны расходам государства в пользу данного лица, подобно тому как в страховых компаниях премия назначается пропорционально страховой сумме. В практическом применении подобное налогообложение возможно для имущественных налогов. Однако ошибочно ставить защиту имущества во главу угла налогообложения, т.к. деятельность государства не ограничивается защитой одного имущества [4. С. 89].

Промежуточное место между современными концепциями распределения налоговой нагрузки занимает теория равного налогообложения, более обоснованная, чем предыдущие теории. Согласно теории равного налогообложения все лица или все семьи должны быть обложены одинаковым налогом. Одинаково пользуясь государственными услугами, все должны и платить одинаково, подобно тому, как все отбывают военную повинность.

Необходимо отметить, что эта теория совсем не отвечала историческим условиям XIX в. с его значительным имущественным неравенством.

Развитие концепции платежеспособности, построенной с учетом имущественного положения плательщика, было связано с вопросом об источнике налогов. Окончательное утверждение принципа платежеспособности стало возможным, когда в финансовой науке был признан в качестве объекта налогообложения чистый доход. Таким образом, эволюция теорий платежеспособности была обусловлена различным трактованием категории платежеспособности. От субъективного понимания ее как пожертвования был сделан переход к объективному толкованию платежеспособности, которая определяется размером собственности, валовым или чистым доходом. Перед наукой встал вопрос: какой принцип должен быть положен в основу налогообложения – пропорциональный или прогрессивный, тем более что финансовая практика использовала и тот и другой. Мысли ученых-финансистов разделились: одни обосновывали пропорциональное налогообложение, другие – прогрессивное. Дискуссия закончилась в последней трети XIX – начале XX в., когда почти повсеместно нашло применение прогрессивное налогообложение прибыли.

В тот же время приобрел значительные размеры процесс перекладывания налогов. Правительствам нужны были рекомендации финансовой науки относительно проблем фактического и равномерного распределения налоговой нагрузки. Так как вопрос о распределении налоговой нагрузки не только финансовый, но и политический, его решение имело важное значение для финансовой науки.

Практика налогообложения заставила финансовую науку разработать понятие «носитель налога» и «субъект налогообложения». Общеизвестно, что субъект налога может переложить свой налог на другого, т.е. на носителя налога. Таким образом, возникает несоответствие между первоначальной адресностью налога и фактическим его плательщиком.

Л.В. Ходский считал, что «в большинстве случаев плательщики стремятся перевести всякий налог на другие лица, связанные с ними экономическими отношениями» [7. С. 144–145].

На наш взгляд, причина неразработанности проблемы обусловлена сложностью процесса переложения налогов. Частично распределение налоговой нагрузки осуществляется только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. А это означает, что теоретическое решение вопроса переложения налогов зависит от степени разрешения более общей экономической проблемы, а именно теории ценности (стоимости).

Во второй половине XX в., когда были решены теоретические вопросы ценообразования, удалось частично прояснить проблему переложения налогов. Заслуга известного американского финансиста Р. Масгрейва заключается в том, что он и его коллеги в 50-е гг. приложили много усилий, чтобы определить «вес каждого налога», другими словами, определить, как реально распределяется налоговая нагрузка в зависимости от форм налогообложения по источникам доходов. Американская финансовая школа в своих исследованиях дала также ответ на вопрос, как распределяется налоговая нагрузка между производителем и потребителем, т.е. по категориям плательщиков, в зависимости от эластичности спроса и предложения. Американская школа дала ответ на два вопроса: как в действительности распределяется налогообложение по источникам доходов и по категориям плательщиков [2. С. 232].

Теории переложения возникли одновременно с налоговыми теориями, и можно сказать, что теория переложения является составной частью общей теории налогов. Эволюция теорий переложения показывает, что по мере накопления научного потенциала изменялось соотношение политических и экономических основ в пользу последних.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Антология экономической классики*: В 2 т. / Сост. И.А. Столяров. М.: ЭКОНОМ, 1991. Т. 1. 474 с.
2. *Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э.* Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник / Пер. с англ.; Под ред. Л.Л. Любимова. М.: Аспект-Пресс, 1995. 832 с.
3. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. М.: Типография т-ва И.Д. Сытина, 1908.
4. *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. 192 с.
5. *Стиглиц Дж.Ю.* Экономика государственного сектора: Пер. с англ. М.: Изд-во МГУ: Инфра-М, 1997. 720 с.
6. *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов. 3-е изд. М.: Государственное социально-экономическое изд-во, 1937. 176 с.
7. *Ходский Л.В.* Основы государственного хозяйства. СПб.: Типография М.М. Стасюлевича, 1894. 581 с.
8. *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 1998. 429 с.
9. *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки. Учение в государственных доходах. 2-е изд. СПб., 1895. 500 с.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 15 декабря 2008 г.