

УДК 336.221

## РАЗВИТИЕ УЧЕНИЙ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

В. В. Гриценко

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 15 марта 2010 г.

**Аннотация:** рассматриваются различные точки зрения ученых, обосновывающих понятие, определение, возникновение налогов, которые нашли выражение в теориях налогообложения. Проводится классификация теорий налогообложения по различным основаниям.

**Ключевые слова:** налог, теории налогообложения, общие теории налогообложения, частные теории налогообложения.

**Abstract:** the various points of view of scientists proving concept, definition, occurrence of taxes which have found expression in taxation theories are considered. Classification of the theory of the taxation by the various bases is spent.

**Key words:** tax, taxation theory, general theory of the taxation, private theories of the taxation.

Формирование теорий налогообложения, которое приходится на начало XVII в., происходило под влиянием экономических, политических и общественных факторов. Именно в этот период появилась необходимость научного обоснования возникновения налоговых платежей, так как все представления о налогах до этого времени носили случайный характер, и поэтому серьезных теоретических исследований не было.

Выявляя причины возникновения теоретических основ налогообложения, В. М. Пушкарева отмечает, что практика «...опережала финансовую науку, которая не подготовила, говоря современным языком, общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства столкнулись с неприятием налогов населением, уклонением от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов»<sup>1</sup>. Данную позицию ставит под сомнение С. В. Барулин, считающий, что «государственный заказ» на теорию налогообложения «вряд ли объясняет в полной мере повышенный интерес к этой области знаний со стороны ученых, мыслителей и экономистов»<sup>2</sup>. По мнению И. И. Кучерова, именно «прочное укоренение нало-

---

<sup>1</sup> Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М., 2008. С. 76.

<sup>2</sup> Барулин С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие. М., 2006. С. 24.

© Гриценко В. В., 2010

гообложения в качестве источника государственных доходов, повышение роли налогов в обществе со временем потребовали научного обоснования их необходимости, установления обстоятельств их происхождения»<sup>3</sup>.

Под налоговыми теориями понимают ту или иную систему научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества<sup>4</sup>.

Теории налогообложения представляют собой совокупность различных взглядов, мнений, воззрений, научных обоснований на вопросы, связанные с появлением, определением, формированием механизмов их взимания, а также сущностью и ролью налогов.

Зачатком теории налогов, по мнению Ю. В. Сорокиной, можно считать концепцию, выдвинутую английским писателем Давенантом, сводившуюся к защите интересов землевладельцев и предлагавшую освобождение землевладельцев от налогов, потому что земля являлась единственным источником дохода<sup>5</sup>.

Различные точки зрения исследователей, обосновывающие понятие, определение, возникновение налогов, нашли свое выражение в теории налогообложения, появившейся с момента превращения налогов в основной источник государственных налогов и с пониманием их объективного характера.

Первые теории налогообложения прослеживаются в трудах Ф. Аквинского, Т. Гоббса, П. де Вобана, Ш. Монтескье, С. Вольтера, О. Мирабо, Ж. Сисмонди, Т. Мальтуза, А. Тьера, Д. Мак-Куллоха.

Выделяются два вида теорий налогообложения:

1. Общие теории налогообложения (А. Смит, Д. Рикардо, А. Вагнера, Дж. Кейнса, Д. Фридмана, А. Лаффера), представляющие обобщенные научно-теоретические исследования, отражающие назначение налогообложения в целом, т.е. в общих чертах.

2. Частные теории налогообложения (теории управления налогообложением) — разработки по конкретным вопросам налогообложения (Д. Локка, Т. Джорджа, Ж.-Ж. Руссо, К. Маркса, Э. Селигмана).

К представителям отечественной науки, рассматривающим основные теории налогообложения, относятся А. Я. Поленова, Н. И. Тургенев, П. П. Гензель, И. Х. Озеров, И. М. Кулишер, А. А. Соколов, В. Н. Твердохлебов и др.

В настоящее время вопросы налогообложения рассматриваются в работах ученых-экономистов: А. М. Александрова, А. А. Астахова, С. В. Барулина, Э. А. Вознесенского, Е. С. Вылковой, А. З. Дадашева, В. П. Дьяченко, Е. Н. Евстигнеева, В. А. Кашина, В. Г. Князева, В. Г. Панскова, А. В. Перова, В. М. Пушкаревой, И. Г. Русаковой, А. Э. Сердюкова, А. Л. Тарасевич, А. В. Толкушкина, Д. Г. Черника, С. А. Шаталова, Т. Ф. Юткиной и дру-

<sup>3</sup> Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). М., 2009. С. 11.

<sup>4</sup> См.: Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 34.

<sup>5</sup> См.: Сорокина Ю. В. Финансовое управление и правовое регулирование финансовых отношений в России XVIII — нач. XX в. Воронеж, 2001. С. 133.

гих, а также в работах ученых-юристов, занимающихся проблемами финансового (в том числе и налогового) права: А. В. Брызгалина, К. С. Бельского, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, Т. А. Гусевой, С. В. Запольского, И. И. Кучерова, А. Н. Козырина, М. В. Карасевой, Ю. А. Крохиной, Н. П. Кучерявенко, В. А. Парыгиной, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, Е. В. Покачаловой, И. В. Рукавишниковой, Э. Д. Соколовой, Ю. В. Сорокиной, А. А. Тедеева, Г. П. Толстопятенко, Н. И. Химичевой, А. А. Ялбулганова и многих других.

Общие теории делятся на два подвида (группы). Во-первых, общие теории возникновения и природы налогообложения, и, во-вторых, теории налогового управления.

К общим теориям возникновения и природы налогообложения относятся следующие:

1. Теория обмена (или теория эквивалентности услуг) основывается на возмездном характере налогообложения, так как граждане, уплачивая налог, покупают у государства услуги по поддержанию правопорядка, по охране, по обеспечению общественной безопасности и др. Данная теория сформулирована в работах раннебуржуазных мыслителей: Б. Спинозы, Г. Гроция, Г. Гоббса, Ж.-Ж. Руссо и др. Представителем теории в России был А. Н. Радищев. Возникновение налогообложения они рассматривали через призму природы государства.

Налог выступает в качестве вознаграждения за предоставленные государством услуги. При этом отмечается, что обмен носит выгодный характер как для граждан, так и для государства. Теория соответствовала условиям средневекового строя, в котором господствовали договорные отношения. В основе государственного хозяйства, не отделявшегося от личного хозяйства короля, находились доходы с доменов, поступления по налогам и пошлинам, на которых базировалась юридическая и военная защита и осуществление других функций правительственной власти.

2. Анатомическая теория (Вобан, Монтескье, Вольтер). Представление о договорном происхождении государства находится в основе определения налога как результата договора между сторонами, в связи с которым подданные вносят государству плату за различные услуги. Возникла в XVII—XVIII вв. во Франции. Однако трудно установить определенную связь между уплатой налогов и получаемыми от государства выгодами, так как уплата налога отличается от уплаты денег за купленный товар. В первом случае речь идет о диспозитивных отношениях, а во втором — императивных. При этом налоги собираются не на основании договора, а в связи с принудительной властью государства. Кроме того, отсутствует равенство между суммой налога, которую уплачивает определенное лицо, и той пользой, которую оно получает от деятельности государства. Неопределенность услуг государства по отношению к отдельным лицам состоит в том, что они не могут получить выражения меновой стоимости. Схожесть двух рассмотренных выше теорий обуславливается тем, что анатомическая теория является разновидностью теории обмена.

3. Теория наслаждения. Была сформулирована швейцарским экономистом Ж. Сисмонди в 1819 г. в работе «Новое начало политэкономии». Согласно данной теории, налог рассматривался в качестве оплаты гражданином полученных им от общества наслаждений, в частности, наслаждения от общественного порядка, обеспечения свободы личности и права собственности, справедливого правосудия. С помощью налогов покрываются ежегодные расходы государства, и поэтому каждый плательщик налогов участвует в общих расходах, которые совершаются ради него и его сограждан. По мнению Ж. Сисмонди, доходы распределяются между всеми классами нации, ни один из видов дохода не должен ускользать от обложения. Граждане обязаны воспринимать налоги в качестве вознаграждения за оказываемую правительством защиту их собственности. При помощи налогов, которые уплачиваются гражданами, должно учитываться соответствие тем выгодам, которые общество им доставляет, и тем расходам, которые оно делает ради них. Таким образом, цель богатства всегда заключается в наслаждении, т.е. каждый плательщик покупает не что иное, как наслаждение. Наслаждение он извлекает из общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности. В финансовой политике Ж. Сисмонди видел средство улучшения положения народа через сокращение косвенных налогов, установление минимума, свободного от обложения, доказывал необходимость прогрессивности в обложении. Он считал, что оплачивать налогами услуги государства должны те, кто этими услугами пользуются, т.е. имущие, а не бедняки<sup>6</sup>. Поэтому его прогрессивные взгляды не могли получить поддержку у эксплуататорских классов, а также не могли оказать влияние на деятельность правительства.

4. Теория налога как страховой премии возникла в XVIII в. Представители — Дж. Мак-Куллох, Атьер, де Жирарден. Основные положения теории были сформулированы в Трактате о налогах и сборах английского историка и экономиста У. Петти, а затем дополнены английским экономистом Дж. Мак-Куллохом и французским государственным деятелем Атьером. Данной теорией налог рассматривается как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом регулирующая роль налогам не отводится. Налог рассматривается как платеж на случай наступления какого-либо риска. При этом, 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 общественного порядка и защиты собственности — своего рода сборы на содержание охраны<sup>7</sup>. Согласно данной теории, налог представляет собой страховой платеж, а общество — страховую компанию.

5. Теория о налоге как общественной жертве (теория жертвы). Представители теории Б. Г. Мильгаузен, С. Ю. Витте, И. И. Янжул характери-

<sup>6</sup> См.: *Пушкарева В. М.* Указ. соч. С. 16.

<sup>7</sup> См.: *Тедеев А. А.* Налоги и налогообложение : учеб. М., 2004. С. 27.

зовали налоги как пожертвования подданных своему государству. Впервые идею обоснования налога как жертвы высказали еще физиократы в XVIII в. при установлении единого налога на землю. С. Ю. Витте обосновывал принудительность налогов как пожертвования с дохода и имущества подданных «...ради осуществления высших целей государственного общежития»<sup>8</sup>. Как уже отмечалось выше, Ж. Сисмонди также рассматривал налог как жертву. «Налог есть жертва; но в то же время и благо, если услуги государства приносят нам больше наслаждений, чем сколько отнимет у нас жертва, ценою которой мы их получаем. Поэтому надо отказаться от наслаждения, если оно дорого, если покупка его захватывает необходимое»<sup>9</sup>. И. И. Янжул указывал, что государство прямо требует от подданных известного пожертвования, но взамен налогов «подданные пользуются выгодами общежития, защитой извне, безопасностью внутри страны... а также для того, чтобы государство «могло преследовать высшие цели своего существования»<sup>10</sup>. Теория жертвы является одной из первых теорий, содержащей идею принудительного характера налога.

Ко второй группе общих теорий — теории налогового управления — относятся следующие:

1. Классическая теория (Теория налогового нейтралитета). Возникла во второй половине XVIII — первой половине XIX в. Сторонники данной теории рассматривали налоги как основной вид государственных доходов, которые должны покрывать затраты на содержание правительства. Представителями данной теории были А. Смит и Д. Риккардо. Основные понятия данной теории нашли отражение в работе А. Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов». Выделенные им принципы построения налоговой политики и в настоящее время не утратили своей актуальности. Представители данной теории разработали вопрос об экономической природе налога. По мнению А. Смита, с одной стороны, государственные расходы носят непроизводительный характер, а с другой стороны, налог им признается как справедливая цена за оплату услуг государству. При этом теория производительного труда А. Смита ограничивает сферу действия налога. А. Смит отстаивал теорию обмена, эквивалента.

Основные положения данной теории и сейчас находятся в центре внимания современных ученых, которые исследуют вопрос о вмешательстве государства в экономику. Представители этой теории считают, что экономическая нейтральность государства и налогов должна проявляться вне вмешательства государства в экономику налоговыми методами, государство должно охранять право собственности. В связи с этим основные положения данной теории связаны с концепцией «государства-жандарма» или «государства — ночного сторожа».

Российский опыт свидетельствует о несостоятельности взглядов тех

<sup>8</sup> Витте С. Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве. СПб., 1914. С. 35.

<sup>9</sup> Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 101.

<sup>10</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права. М., 2002. Т. 3. С. 57.

экономистов, юристов и политиков, которые, приступая к реформированию экономики страны, исходили из того, что рынок сам по себе способен решать возникающие перед обществом социально-экономические проблемы, что магистральный путь увеличения эффективности национальной экономики лежит в направлении неуклонного сокращения роли государства в регулировании экономики<sup>11</sup>. В современных условиях ярко выражены три группы факторов, вызывающих необходимость активной роли государства в экономике. Во-первых, факторы, требующие разрешения проблем рыночного сектора экономики, сглаживания отрицательных эффектов рыночного механизма; во-вторых, факторы, обеспечивающие экономическую стабильность, в-третьих, факторы, связанные с решением социальных проблем.

Повышение роли государства в экономике нашло выражение в расширении его экономических функций, в формировании и использовании институциональной системы, охватывающей определенные правила, становление экономических, политических и юридических механизмов принятия решений и т.д.

2. Кейнсианская теория основывается на исследованиях английского экономиста Дж. М. Кейнса и его последователей. В данной теории налогам отводится роль главного рычага регулирования экономики и эффективного ее развития. Ее положения являются противоположностью теории экономической нейтральности налогов. По мнению Дж. М. Кейнса, «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 требуется изымать с помощью налогов»<sup>12</sup>. Рассмотрение налогов как инструмента макроэкономической стабилизации позволило связать налоги с рядом макроэкономических показателей: национальный доход, фонды накопления и потребления и т.д.<sup>13</sup> Кейнсианская система регулирования была подорвана следующими факторами: усиливающимися процессами инфляции; возрастающей зависимостью каждой страны от внешних рынков, в связи с чем данная теория была заменена неоклассической теорией «эффективного предложения».

3. Некейнсианская теория. Основоположниками теории считаются А. Маршалл, И. Фишер. Основные положения данной теории: преимущества свободной конкуренции; устойчивость экономических, производственных процессов; государству отводится лишь косвенная роль в регу-

<sup>11</sup> См.: Рассолов М. М. Теория государства и права : учеб. для вузов. М., 2010. С. 175.

<sup>12</sup> Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М., 1978. С. 364—367.

<sup>13</sup> См.: Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение. Краткий курс. СПб., 2006. С. 13.



лировании экономических факторов. Важные выводы и рекомендации неокейнсианцев, касающиеся теории налогового регулирования, сводятся к следующим положениям:

— налоговая система должна ограничивать потребительский спрос в период экономического подъема и усиления инфляционных процессов, а также стимулировать спрос в период снижения темпов экономического роста и падения уровня цен, поощряя инвестиции;

— необходимо дополнять стабилизирующее автоматическое действие налогов «дискретными мерами», т.е. гибким маневрированием налоговыми ставками, льготами и санкциями, отменой льготного режима налогообложения в период экономического оживления и расширением налоговых льгот в период депрессии, влияя соответствующим образом на инвестиции и личное потребление (на совокупный спрос)<sup>14</sup>.

К разновидностям этой теории относится теория коллективных (общественных) потребностей, получившая дальнейшее развитие во второй половине XIX в. и сохранившая свою актуальность в первые десятилетия XX в. Суть ее состоит в необходимости теоретического обоснования увеличения государственных расходов и роста налогового бремени. Представители данной теории А. Шеффле и Л. Штейн обосновывали взимание налогов государством через экономическую функцию.

4. Монетаристическая теория (теория монетаризма) была разработана в 60-х гг. XX в. М. Фридменом, который относил к способам регулирования экономики денежные обращения, зависящие от количества денег и банковских процентных ставок. К особенностям данной теории можно отнести следующие: денежная эмиссия выступает в качестве главного регулятора общественной жизни; автономность количества денег в обращении; четкая фиксированность скорости обращения денег, стабильность эмиссии денег; долгосрочность денежной политики; влияние изменения количества денег на цены товаров. Монетаристические концепции лежат в основе денежно-кредитной политики государства.

5. Теория экономики предложения. Основоположниками являются М. Бернс, Г. Стайн, А. Лаффер. Теория возникла в 80-е гг. XX в. как определенная реакция на неокейнсианскую школу, которая не смогла выработать эффективных мер борьбы со стагфляцией 70-х гг. В отличие от кейнсианской теории, которая считает объектом регулирования спрос, представители данной теории основываются на предложении. Они считают, что налоги являются фактором экономического роста, снижение налогового бремени приводит к росту предпринимательской и инвестиционной деятельности. Сторонники этой теории рекомендуют строить налоговую концепцию на учете зависимости величины фактических налоговых поступлений в бюджет от величины налоговой ставки.

Теория налогового бремени, разработанная американским экономистом А. Лаффером, предполагает, что государство фискально воздействует на увеличение или уменьшение национального производства путем варьирования налоговых ставок и осуществления государствен-

---

<sup>14</sup> См.: Барулин С. В. Указ. соч. С. 49.

ных расходов. С помощью математических расчетов Лаффер доказал, что результатами снижения налогов являются экономический подъем и рост доходов государства. Он рассчитал предельное значение налоговой ставки, т.е. налогового бремени, превышение которого влечет за собой уменьшение фактических поступлений налогов в бюджет. Так, поступления в бюджет при ставке 0 % и 100 % отсутствуют, тогда как максимальные поступления в бюджет достигаются при ставке 50 %. А. Лаффер выявил взаимосвязь между величиной ставок налогов и объема налоговых поступлений, доказав, что более низкие ставки несут в себе способность не столько текущего уменьшения поступлений, сколько потенциал будущего их увеличения. Эффект «кривой» Лаффера состоит в росте поступлений в бюджет с повышением налогов при ставке до 50 % и в падении поступлений при ставке более 50 %. Значимость данной теории в настоящее время не вызывает сомнений, так как, во-первых, определяются специфические налоговые закономерности, во-вторых, получает развитие теория налогового регулирования в условиях stagflation, в-третьих, осуществляется предостережение от негативных последствий увеличения налогового бремени, которые могут привести к уклонению от уплаты налогов, уходу бизнеса «в теневую экономику» и, как следствие, к сокращению налоговых поступлений в бюджет. Однако воспринимать положения теории А. Лаффера как обязательное правило нельзя, так как необходимо учитывать объективные и субъективные факторы отдельных государств, их экономическое развитие. Так, характеризуя состояние современной российской экономики, С. В. Барулин подчеркивает, что «даже минимальная граница общепринятого для благополучных стран с развитой рыночной экономикой налогового предела (35 % ВВП) для России высока»<sup>15</sup>.

Частные теории налогообложения отличаются от общих теорий более узкой сферой, так как рассматривают лишь отдельный аспект налогообложения. К основным частным теориям налогообложения относятся следующие:

1. Теория соотношения прямого и косвенного налогообложения. В основе этой классификации находится деление налогов на прямые и косвенные, предложенное в XVIII в. физиократами Ф. Кенэ, А. Тюрго.

Деление налогов и налогообложения на два самостоятельных типа нашло отражение в трех основных концепциях. Представители первой концепции считали, что различия налогов необходимо связывать с условиями переложения налогового бремени на потребителя. Так, к прямым налогам, по их мнению, относятся те, которые, во-первых, непосредственно падают на налогоплательщика, во-вторых, не могут быть переложены на потребителя путем включения их в продажные цены товаров. Остальные налоги являются косвенными.

В другой концепции классификация сводится к административному признаку, т.е. прямые налоги взимаются посредством именных списков и кадастров, в то время как косвенные налоги связаны только с продаж-

<sup>15</sup> Барулин С. В. Указ. соч. С. 58.



ными ценами. Таким образом, прямые налоги имеют отношение только к доходам и имуществу, а косвенные — к ценам на потребительские товары.

Третья концепция основана на принципе платежеспособности. Так, при косвенном обложении платежеспособность определяется опосредованным путем, исходя из величины расходов данного физического лица. В основе прямых налогов находятся показатели длительной платежеспособности налогоплательщика (доход, имущество), в то время как косвенное налогообложение зависит от временной (случайной) платежеспособности и проявляется в определенном построении расходного бюджета плательщика.

Вопрос о приоритетности косвенного или прямого налогообложения является дискуссионным, уходящим глубоко в историю. Исторический опыт свидетельствует, что на разных этапах своего развития государство использует оба способа налогообложения. В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого и косвенного налогообложения зависело от политического развития общества. Косвенные налоги считались «налогами-невидимками», «налогами, скрытыми в цене товара», и поэтому подчеркивалось их негативное влияние на положение налогоплательщиков, так как они увеличивали стоимость товара. Согласно другой точке зрения, появившейся в конце средних веков, косвенное налогообложение относится к равномерному налогообложению, так как косвенные налоги уплачивают все налогоплательщики без установления привилегий.

В конце XX в. ученые пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямыми и косвенными налогами, об их соотношении, при этом подчеркивая, что косвенное налогообложение необходимо для получения поступлений, а прямое предназначено для уравнительных целей.

2. Теория единого налога, представителями которой являются Ф. Кенэ, У. Петти, А. Тюрго, обосновывает, что налоги уплачиваются из одного источника — доходов, в связи с чем представляется целесообразным заменить множество отдельных налогов одним. Идея единого налога связывается с принципом справедливости налогообложения. Данная идея имела практическую реализацию еще в средние века, когда была создана теория единого акциза, затем находит воплощение в определении источника обложения, когда земельная рента выступала в качестве единственного объекта обложения. Теория единого налога связывалась с упрощением налоговой системы. Данная теория имеет как сторонников, так и противников. Например, П. Прудон считал введение единого налога недопустимым и указывал на негативные стороны, к которым он относил несправедливость данного налога, наличие высокой ставки, неравномерность обложения, сложность определения объекта.

Практика налогообложения XX в. еще раз доказала несостоятельность и неосуществимость теории единого налога, но не без ее влияния финан-

совая наука проводила исследования, связанные с поисками более справедливых способов налогообложения. Больших усилий стоило претворение подоходно-прогрессивного налога в финансовой практике<sup>16</sup>.

Следует отметить, что в СССР предпринималась попытка реализации идеи единого налога, в 1923 г. был принят Декрет о едином сельскохозяйственном налоге<sup>17</sup>, необходимость которого обуславливалась тем, что, во-первых, наличие множества налогов не позволяло проводить равномерное обложение сельскохозяйственных товаропроизводителей, во-вторых, взимание налога производилось различными органами: Наркомпрод, Наркомфин и местными органами. Уплата налога натуральными продуктами фактически лишала крестьянина права распоряжаться продуктами своего труда, что не отвечало задачам развития товарооборота, укрепления рубля и развития денежного обращения. Исчисление налога производилось в весовой мере — пудах ржи или пшеницы. При определении налога учитывалось: а) количество пашни и сенокоса, б) количество едоков в хозяйстве, в) количество взрослого рабочего и продуктивного скота, г) урожайность хлебов и трав на десятину. Однако налог просуществовал недолго и практически через год был отменен из-за отсутствия необходимых экономических условий и научно обоснованных методических разработок, позволяющих четко разграничить независимую рентную составляющую и реализовать достоинство единого налога.

Существует ряд моментов, затрудняющих практическое применение теории единого налога: спорна достаточность одного налога на землю для покрытия всех государственных расходов; сложно выделить объект налогообложения; опасно связывать доходы бюджета с одним налогом, так как увеличивается степень зависимости риска исполнения бюджета от случайных факторов (например, неурожая).

Однако отказаться полностью от данной идеи представлялось бы неверным, так как в сочетании с другими налогами и системами налогообложения данная теория может сыграть положительную роль. (Например, главой 2 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, к которым относится единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.)

3. Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения. Пропорциональное налогообложение предполагает применение постоянных налоговых ставок на единицу объекта налогообложения, т.е. неизменность доли налога в стоимостной или иной оценке налоговой базы при изменении величины налоговой базы. При этом сумма налога изменяется пропорционально изменению налоговой базы. Данная система выгодна для состоятельных граждан, поэтому защитники их интересов (Дж. Локк, П. Леруа-Болье, Р. Стурм и др.) отстаивали идею справедливости пропорциональных налогов с позиции равенства такого налогооб-

<sup>16</sup> См.: Пушкарева В. М. Указ. соч. С. 147.

<sup>17</sup> СУ РСФСР. 1923. № 42. С. 451.

ложения и его экономической эффективности.

В основе пропорционального налогообложения находится возрастание налоговых ставок при увеличении налоговой базы, т.е. сумма налога увеличивается прогрессивно по отношению к росту налоговой базы. Такое налогообложение более выгодно малоимущему населению, если высокие прогрессивные налоги с богатых граждан перераспределяются через бюджетную систему в пользу малоимущих граждан. С экономической точки зрения более справедливо и эффективно пропорциональное налогообложение, с социальной точки зрения, наоборот — прогрессивное налогообложение. Таким образом, пропорциональные налоги справедливы экономически, но затрудняют решение государством социальных задач, а прогрессивные налоги справедливы социально, но снижают экономическую заинтересованность субъектов хозяйствования<sup>18</sup>.

4. Теория переложения налогов. Несмотря на малоразработанность, практическую значимость данной теории трудно переоценить, так как она является основополагающей как для общих, так и частных налоговых теорий. Сущность данной теории состоит в том, что распределение налогового бремени, возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. В основе этой теории находятся два нетождественных понятия: «налогоплательщик» и «носитель налога». Налогоплательщик устанавливается законодательно в качестве официального юридического лица, т.е. плательщика налога. Носитель налога не закрепляется в законодательстве о налогах и сборах, но фактически оплачивает налог, который первоначально уплатил налогоплательщик, а затем переложил через повышенную цену своего товара на его потребителя, поэтому данная теория и называется теорией переложения (налогов или их бремени). Кроме того, налогоплательщик (субъект налога) является обязательным элементом налогообложения, характеризующим лицо, на которое по закону возлагается юридическая обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств, тогда как носитель налога представляет собой вспомогательный (факультативный) элемент налогообложения, характеризующий лицо, которое несет бремя данного налога в конечном итоге. При прямом налогообложении субъект и носитель, как правило, одно и то же лицо, при косвенном налогообложении — разные лица. Основоположником теории считается Дж. Локк, который пришел к выводу, что в итоге все налоги приходятся на собственника земли.

В 1892 г. Э. Селигмен в своей работе «Переложение и падение налогов» изложил главные положения этой теории и в связи с этим выделил два ее основных вида. Во-первых, переложение с продавца на покупателя и, во-вторых, переложение с покупателя на продавца.

Существует также несколько разновидностей данной теории:

- абсолютные теории переложения;
- оптимистическая теория;
- пессимистическая теория;

<sup>18</sup> См.: Барулин С. В. Указ. соч. С. 58.

— маржинализм и математическая теория переложения и др.<sup>19</sup>

Кроме перечисленных, к наиболее известным частным теориям налогообложения ученые относят: теорию самообложения, теорию легитимных услуг, теорию налогово-бюджетного федерализма и централизма и ряд других.

Эволюция различных теорий налогообложения (начавшаяся с XVII в. и продолжающаяся по настоящее время) происходила одновременно с формированием научных взглядов под воздействием экономического, политического и социального развития.

Таким образом, сформировавшаяся в ходе исторических преобразований общества система налогообложения является закономерным продолжением многих сфер общественного устройства, с одной стороны, и непременным условием жизнеспособности и состоятельности государства — с другой.

---

<sup>19</sup> См.: Пушкарева В. М. Указ. соч. С. 150—161.

*Воронежский государственный университет*

*Гриценко В. В., доктор юридических наук, профессор кафедры административного и муниципального права*

*E-mail: vvgritsenko@mail.ru*

*Тел.: 8-919-240-25-35*

*Voronezh State University*

*Gritsenko V. V., Doctor of Law, Professor of the Administrative and Municipal Law Department*

*E-mail: vvgritsenko@mail.ru*

*Tel.: 8-919-240-25-35*