УДК 336.2

СОВРЕМЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ И КЛАССИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ[1]

Сайфиева С.Н., к.э.н., доцент
Институт проблем рынка РАН, г. Москва
с.н.с. Лаборатории проблем теории
рыночной экономики

Ключевые слова: налоговая система, государственные финансы, фискальный федерализм

Проведенный автором анализ российской налоговой системы с точки зрения представителей классической экономической школы позволяет утверждать, что многие очевидные принципы и постулаты при ее построении игнорировались или декларировались теоретически и не выполнялись практически.

Целью данной работы является попытка взглянуть на российскую налоговую систему с точки зрения учений наиболее ярких представителей теории налогообложения классической экономической школы: Адама Смита, Давида Риккардо и Дж. С. Милля. Безусловно, не все их взгляды сохранили актуальность до настоящего времени, однако некоторые положения даже сейчас поражают своей точностью, глубиной, практичностью и справедливостью. [2]

Предлагаем сопоставить положения классической теории налогообложения и фактически действующие в российской налоговой системе по следующим принципиальным проблемам: равномерность и справедливость налоговой нагрузки; особенности налогообложения фонда оплаты труда; преимущество налогов на доходы над налогообложением расходов; налоги и капитал; вопросы косвенного налогообложения.

В истории налоговедческой мысли основные принципы налогообложения, сформулированные Адамом Смитом, являются неоспоримыми аксиомами. В отделе II «О налогах» труда «Исследования о природе и причинах богатства народов»[3] он приводит четыре положения

[1] Работа выполнена при поддержке Российского гуманитарного научного фонда, проект № 08-02-00252а

[2] Например, в журнале «Финансы» с 2009 года началась публикация материалов о налогообложении, представленных в трудах известных экономистов. Ким В.М. «Адам Смит об общих положениях относительно налогов вообще». Финансы, № 1, 2009

[3] Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов». Том II, книга V «О доходах государя или государства». М.Л.: Государственное социально-экономическое издательство, 1935. С.341-414

относительно налогов вообще: 1) подданные государства выплачивают налоги по возможности, соответственно своей способности. «Соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к так называемому равенству или неравенству налогообложения».[4] 2) величина налога, срок уплаты и способ платежа должны быть точно определены и понятны налогоплательщику; 3) удобство налогоплательщика «каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его»;[5] 4) минимальные потери для населения: «каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства».[6]

Справедливость и экономическая обоснованность российского налогообложения указана в пунктах 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса РФ: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога»; «Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав».

По мнению Давида Рикардо, «обложение, в какую бы форму оно не облекалось, представляет собою только выбор из двух зол: если оно не влияет на прибыль или на другие источники дохода, то оно должно влиять на расходы, и совершенно безразлично, на что падает налог, лишь бы только бремя его распределялось равномерно и не задерживало воспроизводства».[7] Он указывал, что «… если налог имеет неравномерное действие, то дело законодательства сделать его равномерным…».[8]

Дж. Ст. Милль также концентрирует особое внимание на вопросе равномерности распределения налоговой нагрузки. «Почему именно равномерность должна стать непреложным правилом в деле налогообложения?…Она означает такое распределение налогов, взимаемых для покрытия правительственных расходов, от которого никто из налогоплательщиков не испытывал бы ни больше ни меньше неудобств от своей доли, чем любой другой от своей».[9]

По нашему мнению, российское совокупное налогообложение, как в отраслевом разрезе, так и по видам экономической деятельности крайне

---

[4] Там же. С. 341
[5] Там же. С. 342
[6] Там же.
[7] Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. С.141
[8] Там же. С. 136
[9] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981.С. 156

неравномерно; унифицированность налоговой системы России – одна из основных причин ее неэффективности. Поскольку «великое зло налогового обложения заключается не столько в том, что оно падает на те или другие объекты, сколько в его действии, взятом в целом»,[10] необходимо рассчитать совокупную налоговую нагрузку по отраслям экономики и по видам экономической деятельности и определить ее оптимальную величину с целью выравнивания экономических условий их функционирования.[11] Для определения эффективности налогового бремени считаем целесообразным применение следующих индикаторов: коэффициент налоговой нагрузки на вновь созданную стоимость - отношение совокупной налоговой нагрузки к валовой добавленной стоимости; коэффициент налоговой нагрузки на прибыль в валовой добавленной стоимости - отношение совокупной налоговой нагрузки к величине прибыли и смешанных доходов в валовой добавленной стоимости.

Дополнительными индикаторами оценки тяжести налогового бремени по группам налогов выступают:

- Доля ЕСН в валовой добавленной стоимости, %.
- Доля других налогов на производство в валовой добавленной стоимости, %.
- Доля чистых налогов на продукты (за вычетом субсидий) в валовой добавленной стоимости, %.

Если налоговая нагрузка на валовую добавленную стоимость по экономике в целом с 1999 по 2007 годы увеличилась на 5,7 п.п. и характеризуется относительной стабильностью, то по видам экономической деятельности ее дифференциация впечатляет. В 1999 году налоговая нагрузка на обрабатывающий сектор в 1,7 раза превышала нагрузку на добывающий сектор, в 2002 году (даже после введения НДПИ) – в 1,5 раза. В 2005 году налогообложение добавленной стоимости обрабатывающего сектора на 2,7 п.п. превышала аналогичный показатель обрабатывающего сектора, в 2006 году – уже на 10,4 п.п., в 2007 году – на 6,8 п.п. Наименьшая налоговая нагрузка на валовую добавленную стоимость за анализируемый период наблюдается в сельском хозяйстве и торговле.

Налоговая нагрузка на валовую прибыль и валовые смешанные доходы по экономике в целом с 1999 по 2007 годы увеличилась на 16,2 п.п. Здесь дифференциация по видам экономической деятельности еще выше! В 1999 году налогообложение валовой прибыли в обрабатывающем

---

[10] Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. С. 130-131

[11] Сайфиева С.Н. «Методика оценки совокупной налоговой нагрузки основных видов экономической деятельности при стратегическом планировании». Тезисы к докладу на десятом всероссийском симпозиуме «Стратегическое планирование и развитие предприятий». Секция 4. М.: ЦЭМИ РАН, 2009

секторе в 15 раз превысило аналогичный показатель добывающего сектора; в 2002 году разрыв составил 1,8 раза; только в 2006 году налоговая нагрузка на прибыль основных секторов экономики выровнялась. Однако уже в 2007 наблюдаются выше обозначенные тенденции в пользу добывающего сектора. Наименьшая налоговая нагрузка на валовую прибыль в сельском хозяйстве и торговле.

Дополнительные индикаторы оценки тяжести налогового бремени по группам налогов позволяют охарактеризовать: во-первых, специфику образования валовой добавленной стоимости секторов экономики; во-вторых, какие именно налоги и в какой степени оказывают влияние на налогообложение добавленной стоимости различных видов экономической деятельности. Дело в том, что структура добавленной стоимости в различных секторах экономики существенно различается. Например, в обрабатывающем секторе промышленности оплата труда наемных работников составляет основную часть добавленной стоимости, в добывающем, наоборот, валовая прибыль. Таким образом, унифицированное налогообложение ни только не учитывает финансово-экономическое положение предприятий основных видов экономической деятельности, но и специфику структуры их валовой добавленной стоимости.

Доля ЕСН в валовой добавленной стоимости в 2007 году вследствие почти 10-ти процентного снижения налоговой ставки (с 36,5 до 26,0%) приблизилась к показателю 1999 года. Поскольку в обрабатывающем секторе экономики оплата труда наемных работников составляет большую часть добавленной стоимости, то и нагрузка ЕСН на валовую добавленную стоимость данного сектора в среднем в 3 раза превышает аналогичную нагрузку добывающего сектора.

Доля других налогов на производство в валовой добавленной стоимости в основном характеризует налоговую нагрузку платежей за пользование различными природными ресурсами, в частности НДПИ. Отношение величины ресурсных платежей к валовой добавленной стоимости в целом по экономике в 2007 году приблизилось к показателю 1999 года, но разбивка по видам экономической деятельности претерпела серьезные изменения.

Отношение величины налогов на продукты (НДС, акцизы, налоги на импорт) к валовой добавленной стоимости по экономике в целом в 2007 году увеличилось на 5% по сравнению с 1999 годом. За анализируемый период самое высокое значение данного показателя наблюдается в обрабатывающем секторе экономики: соотношение между ним и добывающим в 1999 году составляло 1,4 раза, в 2007 году – 1,8 раза с учетом всех проведенных ранее налоговых реформ!

Следовательно, многочисленные налоговые реформы, нацеленные на уравнивание налогообложения различных видов экономической

деятельности, не изменили ситуацию. Наибольшая налоговая нагрузка по-прежнему наблюдается в обрабатывающем секторе. Следовательно, в российской экономике – равномерность – как один из основных принципов налогообложения, практически не работает.

В настоящее время около половины налоговых доходов в России прямо или опосредованно связаны с налогообложением фонда оплаты труда. Обратимся к принципам подоходного налогообложения, сформулированным Адамом Смитом и Дж. Ст. Миллем. Как следует из текста Смита, за более квалифицированный труд, например, талантливых артистов и лиц свободных профессий, и вознаграждение, и, соответственно, его налогообложение должно быть больше. Если бы это было не так, «искусства и либеральные профессии оказались бы не идущими вровень с другими видами труда, а потому от них начался бы такой сильный отлив работников, что скоро они вернулись бы к общему уровню».[12] Отсюда следует, что по А. Смиту шкала налогообложения заработной платы должна быть прогрессивной. Как известно, в российском налоговом законодательстве в настоящее время применяется пропорциональная шкала начисления и взимания подоходного налога. Зато не изменилось следующее обстоятельство: «Вознаграждение, уплачиваемое чиновникам, не определяется … свободной конкуренцией на рынке и поэтому не всегда находится в надлежащем соответствии с тем, чего требует самый характер их занятия…. Кроме того, лица, занимающие государственные должности, вызывают во всех странах общую зависть, и налог на их жалованье, даже если бы он был несколько выше, чем на другие виды дохода, всегда бывает популярным налогом».[13]

Необходимо отметить, что в настоящее время в российской налоговой системе применяется только одно из положений концепции подоходного налогообложения Дж. Ст. Милля о том, что «облагать же большие доходы большим процентом, нежели мелкие, - значит облагать налогом трудолюбие и бережливость, наказывать человека за то, что он работал усерднее и сберег больше, чем его сосед».[14] В процессе осуществления налоговой реформы 2001 г. с целью вывода заработной платы из «тени», была установлена плоская шкала при взимании налога на доходы физических лиц (в основном 13%) и сокращена ставка единого социального налога до 26% по 2007 год включительно и до 20% в 2008 году. Однако величина скрытой заработной платы в экономике России неуклонной растет: в 2007 г. она в реальном выражении (ИПЦ 2007 г. к 1995 г. равен 9,5) в 3,8 раза превысила аналогичный показатель 1995 г.

---

[12] Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов». Том II, книга V «О доходах государя или государства». М.Л.: Государственное социально-экономическое издательство, 1935. С.378

[13] Там же С. 378

[14] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 162

(величина скрытой оплаты труда в 2007 году составила 3925,0 млрд. руб.,[15] в 1995 году 110,0 млрд. руб.).[16] Действительно, Милль возражает против применения прогрессивного подоходного налога, считает, что бороться с неравенством, которое несет богатство, надо не такими мерами, «которые облегчали бы участь расточителя за счет бережливого». Он пишет: «Принцип прогрессивного обложения …, т.е. взимание большего процента налога с большей суммы, применение которого к общему налогообложению я считаю неприемлемым, был бы, как мне кажется, справедливым и полезным в применении к сборам с наследства по завещанию и без завещания».[17] По нашему мнению, в настоящее время, когда расслоение доходов населения России достигло критических размеров, и обогащение его незначительной части произошло вовсе не в результате применения ими титанического труда и получения наследства, а вследствие присвоения (приватизации) основных фондов и эксплуатации национальных природных ресурсов, концепция пропорционального подоходного налогообложения теряет актуальность.

Следующим правилом, на котором строится подоходное налогообложение по Миллю, является принцип, что «доходы, не превышающие определенного уровня, вообще не облагаются налогом. Этот уровень не должен быть выше суммы, достаточной для удовлетворения существующих в данное время потребностей населения в предметах первой необходимости».[18] В многочисленной учебной и методической литературе по проблемам налогообложения с гордостью указывается, что в российском налоговом законодательстве неуклонно соблюдается «старейшая льгота в истории подоходного обложения, необходимость которой утверждали еще классики налоговой теории, - необлагаемый минимум. … Параметры которого, равно как и других вычетов зависят от уровня экономического развития страны и социальной политики, осуществляемой правительством».[19] Только по Миллю, «льгота, предоставляемая в пользу мелких доходов, не должна … распространяться далее той суммы дохода, которая необходима для жизни, поддержания здоровья и избавления от постоянных физических страданий».[20] Вызывает сомнение, что на стандартные налоговые вычеты (в размере 400 руб. за каждый месяц для рядовых налогоплательщиков[21] и 1000 руб. за каждый месяц на каждого ребенка до 18 лет у налогоплательщиков, на

---

[15] Национальные счета России в 2000-2007 годах: Стат. сб./Росстат.- М., 2008. С. 21
[16] Росстатежегодник. 2005. Стат. сб./Росстат.- М., 2005. С. 325
[17] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 163
[18] Там же. С. 191
[19] Тарасова В.Ф., Владыка М.В. Сапрыкина Т.В., Семыкина Л.Н. «Налоги и налогообложение». Учебник. М.: КНОРУС, 2009. С. 198
[20] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 160
[21] до 40 000 совокупного дохода, далее действует только льгота на детей

обеспечении которых тот находится),[22] принятыми российским налоговым законодательством,[23] можно удовлетворить перечисленные Миллем потребности. Исходя из официально установленных сумм налоговых вычетов, можно предположить, что уровень экономического развития России чрезвычайно низок, а социальная политика не ведется вовсе. По нашему мнению, целесообразнее было бы население с низким уровнем доходов вовсе освободить от обложения подоходным налогом, а для остальных групп населения установить приемлемый необлагаемый минимум и использовать прогрессивную шкалу.

Третьим правилом концепции подоходного налогообложения по Миллю является принцип, что «все сбережения за счет доходов, которые были инвестированы, освобождаются от налогов…».[24] «Ведь сбереженные и инвестированные средства (а сбережения, как правило, инвестируются) будут впоследствии обложены налогом на сумму приносимого дохода в виде процентов или прибыли, несмотря на то, что они уже облагались налогом как часть основной суммы».[25] Однако Милль указывает, что «при существующем низком уровне общественной нравственности оказывается невозможным выявления точных размеров доходов, подлежащих обложению».[26] Поскольку в психологии российских налогоплательщиков особых изменений не произошло, выше обозначенная проблема до сих пор чрезвычайно актуальна.

Таким образом, отдельные положения Адама Смита и Дж. Ст. Милля в области подоходного налогообложения актуальны до сих пор, их изучение и своевременное разумное применение позволило бы повысить эффективность действующей налоговой системы.

В современной научной литературе можно встретить предположения о преимуществе налогообложения расходов над обложением доходов. Например, по мнению В.А. Кашина,[27] *прогрессивный налог на расходы* способен устранить целый ряд недостатков действующего подоходного налога, который облагает и потребление, и накопление. Применение налога на расходы[28] автоматически стимулирует частное накопление (инвестиции); он социально более справедлив, потому что относительный уровень благосостояния граждан определяют именно расходы, а не доходы; в настоящее время легче контролировать расходы граждан, что снижает затраты по налоговому контролю; он не должен неблагоприятно

---

[22] с 01.01.2009 г.
[23] Статья 218 НК РФ
[24] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 192
[25] Там же. С. 169 - 170
[26] Там же. С. 192
[27] Кашин В.А. «Налоговая система: как ее сделать более эффективной?». Финансы, №10, 2008. С. 41
[28] Кашин В.А. предлагает установить достаточно высокий необлагаемый минимум (около 7 тысяч на человека в месяц) и умеренную градацию налоговых ставок (15%, 25% и 40%), чтобы контролировать только «избыточное» потребление.

отразиться на рынке инвестиционных продуктов (объектов недвижимости, акций, облигации), поскольку его первоначальная уплата на их приобретение компенсируется режимом освобождения от налогов всех видов доходов.

На наш взгляд, основной недостаток налога на расходы был подмечен еще Давидом Рикардо: «От уплаты налогов на расход может уклониться скряга;… но от уплаты налогов на прибыль, прямых или косвенных, он уклониться не может».[29] Налогообложение расходов Дж. Ст. Милль также считает нецелесообразным. Он отметил талантливость предложения Ривэнса,[30] утверждавшего, что сообщаемые населением данные о расходах более достоверны, чем сведения о доходах, поскольку затраты «имеют более явный характер», но по мнению Милля, «… единственной гарантией достоверности будет вся та же правдивость самих плательщиков и нет никаких оснований полагать, что их декларации о расходах окажутся более достоверными, чем декларации о доходах. Поскольку затраты большинства людей слагаются из гораздо большего числа статей, чем доходы, появится даже больше возможностей для сокрытия и замалчивания подробностей расходов, чем это имеет место в отношении доходов».[31]

Давид Рикардо и Дж. Ст. Милль особое внимание уделяют вопросу взаимоотношения налогообложения и капитала. Например, Рикардо указывает, что «задача политики правительства и должна состоять в том, чтобы поощрять … стремление к накоплению. Оно никогда не должно вводить такие налоги, которые неминуемо падают на капитал. Поступая так, оно затрагивает фонд, предназначенный для содержания труда и тем самым уменьшает будущее производство страны».[32] По мнению Милля, «чрезвычайно важно, чтобы налогообложение не наносило ущерба национальному капиталу. Однако когда такой ущерб все же имеет место, он является не столько результатом какой-либо конкретной налоговой системы, сколько результатом чрезмерных масштабов налогообложения».[33]

Физический и моральный износ основных фондов отдельных отраслей российской экономики в настоящее время достиг критической отметки. На наш взгляд, это - результат не только проводимой налоговой политики (объекты налогообложения, методика взимания и ставка налога на

---

[29] Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». Глава VIII, О налогах М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. С.141-142

[30] John Revans. A percentage Tax on Domestic Expenditure to supply the whole of the Public Revenue. Hatchard, 1847

[31] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 194 - 195

[32] Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». М.: Государственное издательство политической литературы, 1955.С. 131

[33] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 180

имущество не претерпела серьезных изменений с 90-х годов прошлого века: 1999 г. – налоговая база - среднегодовая стоимость основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, находящихся на балансе плательщика (остаточная стоимость), ставка 2,0%; 2007 г. – налоговая база - среднегодовая стоимость имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, ставка 2,2%; 2008 г. – налоговая база - среднегодовая стоимость имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, за исключением имущества, переданного в доверительное управление и приобретенного в рамках договора доверительного управления в соответствии со статьей 378 НК РФ, ставка 2,2%),[34] но и колоссальной недооценки стоимости основных фондов различных видов экономической деятельности, выявленной Г.И. Ханиным,[35]серьезно искажающей основные макроэкономические показатели: себестоимость, прибыль, рентабельность продукции и рентабельность активов. Заниженная оценка стоимости основных фондов предполагает сокращение величины амортизационных отчислений, ведущее, в свою очередь, к снижению себестоимости продукции и необоснованному росту прибыли и рентабельности. По расчетам Г.И. Ханина, многие отрасли российской экономики в 1998-2000 гг. были убыточными.

Особое внимание в трудах классиков теории налогов уделяется анализу особенностей косвенного налогообложения – налогов, которые, по Адаму Смиту, «имеют ввиду обложение всех родов доходов безразлично», в частности, налоги на предметы потребления. Экономический смысл механизма налогообложения предметов роскоши – акцизов – в настоящее время практически не изменился. Поскольку уровень потребления и общая сумма издержек низшего класса по стоимости превышает уровень высших классов, «…акциз на сырье и производство хмельных и спиртных напитков, изготовляемых внутри страны, дает гораздо больше дохода, чем все другие налоги на потребление, и этот акциз ложиться значительной, если не главной своей долей на издержки

---

[34] 1999 г. - Ст. 2, 3, 6 Закона об имуществе предприятий, № 2030-1, от 13 декабря 1991 г. (в ред. Законов РФ от 16.07.92 N 3317-1,от 22.12.92 N 4178-1, от 06.03.93 N 4618-1, от 03.06.93 N 5093-1;Федеральных законов от 11.11.94 N 37-ФЗ, от 25.04.95 N 62-ФЗ, от 23.06.95 N 94-ФЗ, от 22.08.95 N 151-ФЗ, от 08.01.98 N 1-ФЗ, от 10.02.99 N 32-ФЗ); 2007 г. – ст. 374, 375, 378, 380 НК РФ, часть вторая, №117-ФЗ от 5 августа 2000 г. (в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 N 118-ФЗ,…, от 30.12.2006 N 268-ФЗ). В 2008 году по сравнению с 2007 годом изменения произошли только в пункте 1 статьи 274 НК РФ.

[35] Ханин Г.И., Иванченко Н.В. «Альтернативная оценка стоимости материальных фондов и рентабельности производственной сферы российской экономики в 1998-2000 годах». Вопросы статистики, 2003. №9; Ханин Г.И., Полосова О.И., Фомин Д.А. «Динамика продукции промышленности РФ в 2001-2003 гг.: альтернативная оценка». ЭКО, №2, 2005; Ханин Г.И., Фомин Д.А. «Оценка воспроизводства основного капитала экономики России». Вопросы статистики, №10, 2006 и др.

простонародья».[36] Адам Смит отмечает, что акцизы вполне удовлетворяют первым трем сформулированным им принципам налогообложения, но во всех смыслах идут вразрез с четвертым. «Подобные налоги, в сравнении с тем, что они дают государственной казне, всегда берут из карманов населения гораздо больше, чем почти всякий другой налог»[37] по следующим причинам. 1) Требуется «значительное количество таможенных и акцизных чиновников, жалованье и поборы которых ложатся действительным налогом на население и ничего не приносят казначейству. … 2) задерживают развитие некоторых отраслей промышленности. Так как они всегда повышают цену облагаемого продукта, они ведут к сокращению его потребления, а, следовательно, и его производства».[38] 3) При отсутствии государственного управления налогами граждане пытаются избежать налогообложения с помощью контрабанды. 4) Ведут к частым посещениям сборщиков налогов, «хотя и такого рода неприятности, … не представляют собою, … издержек, однако они эквивалентны расходу, который каждый человек готов понести, для того, чтобы откупиться от них».[39]

Давид Рикардо указывал, что «налоги никогда не могут быть распределены так равномерно, чтобы влиять в одном и том же отношении на стоимость всех товаров и сохранить все же их относительную стоимость на одном уровне. Своими косвенными последствиями налоги производят часто действие, идущее вразрез с намерениями законодателей».[40] Поэтому указанные факторы тоже необходимо учитывать при установлении, например, акцизных ставок, учитывать себестоимость товаров и заложенную в цене долю прибыли.

По мнению Милля, косвенное налогообложение повышает издержки производства. «Однако если налог установлен для всех товаров строго пропорционально их стоимости, такая компенсация не будет иметь места, поскольку не произойдет ни общего роста стоимости, что абсурдно само по себе, ни роста цен, которые определяются совершенно иными факторами. Но при этом, как указывает Маккуллох, будет наблюдаться нарушение стоимостных пропорций».[41]

Продолжим рассуждение Милля и предположим, что происходит в экономике, где в основном установлена единая ставка косвенного налогообложения как в современной российской экономике. По-видимому,

---

[36] Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов». Том II, книга V «О доходах государя или государства». М.Л.: Государственное социально-экономическое издательство, 1935 С.396-397

[37] Там же С. 404

[38] Там же С. 404-406

[39] Там же. С. 406-407

[40] Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. С. 190

[41] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 203

в таком случае нарушение стоимостных пропорций по различным видам экономической деятельности будет более значительным; повышение цены на виды продукции, не пользующейся спросом, вызовет его еще большее падение, и наоборот; поэтому некоторые отрасли получают экономическое преимущество, а другие – нет.

На практике применение косвенного налогообложения требует дополнительных затрат на налоговое администрирование, применение определенных ограничительных мер для производителей, способствующих предотвращению уклонения от налогообложения. По мнению Милля, «такие меры всегда являются источником неприятностей и затруднений, а обычно и затрат, которые рассматриваются производителями и торговцами как дополнительный ущерб, подлежащий компенсации за счет цен товаров. Кроме того, подобные ограничения часто нарушают процесс производства, вынуждая производителя осуществлять свою деятельность наиболее удобным для налоговых органов образом, который с точки зрения производства может привести к повышению затрат и снижению его эффективности».[42]

«Разбухание» административных расходов при осуществлении косвенного налогообложения, указанное Миллем, наблюдается в российской экономике: в настоящее время на предприятиях в обязательном порядке ведется бухгалтерский и налоговый учет, и по желанию руководства – управленческий (конфиденциальный) учет, направленный на оптимизацию результатов деятельности предприятия. По некоторым оценкам, затраты предприятий на ведение налогового учета составляют от 15 до 30% самой суммы налога.[43] Ю.В. Кузнецов[44] из валовых налоговых издержек обособил и содержательно раскрыл затраты на налоговое администрирование, влияние которых на экономический рост экономики, в свою очередь, математически обосновал Е.В. Балацкий.[45] По его мнению, при невысоких темпах экономического роста страны,

---

[42] Там же. С. 204 - 205

[43] Авдашева С.Б., Андреева Е.И., Андрианова В.Д. и др. «Обзор экономической политики в России за 2002 год. Бюро экономического анализа. М.:ТЕИС, 2003

[44] Кузнецов Ю.В. «Что мы не знаем о налогах». Отечественные записки №4-5, 2002

[45] Балацкий Е.В. «Налоговые реформы и экономический рост». Проблемы прогнозирования № 2, 2006. С. 144-143. «Фискальные реформы приводили к росту затрат предприятий на налоговое администрирование. Тот факт, что реформы не прекращались, не позволял убрать часть административных издержек и тем самым улучшить положение производителя …. Происходящее на этом фоне уменьшение налогового бремени ($dq<0$), во-первых, не всегда было достаточно последовательным (периоды, когда имело место неравенство $dq<0$ сменялись периодами, когда $dq>0$), а во-вторых, не могло полностью компенсировать рост издержек на налоговое администрирование ($dq+dc+dk>0$). Бесконечное повторение данной ситуации привело к формированию фискальной квазиловушки, которая и была характерна для всего переходного периода. Есть основания предполагать, что этот процесс продолжается и сейчас. Для либеральных фискальных преобразований характерно уменьшение налогового бремени ($dq<0$), для рестриктивных – его увеличение ($dq>0$). Неэффективный рестриктивный режим, в свою очередь, подразделяется на 2 субрежима, когда рост налогового бремени сопровождается: ростом ($dc>0$), снижением ($dc<0$) текущих издержек на налоговое администрирование». Последний вариант автор называет фискальной *псевдоловушкой*. *dk* - единовременные издержки на налоговое администрирование на адаптацию к новой системе

ежегодный «навес» в виде 1-2% со стороны фискальных реформ за несколько лет может ввергнуть производство либо в стагнацию, либо в рецессию. Можно предположить аналогичное влияние издержек на налоговое администрирование на финансово-экономическое положение предприятия и отрасли в целом.

Хотелось бы остановиться на последствиях применения косвенного налогообложения, сформулированных Миллем. Во-первых, по его мнению, косвенное налогообложение ограничивает конкуренцию и предоставляет отдельным продавцам своего рода монополию, потому что «…часть капитала не используется в производстве, а авансируется государству и впоследствии компенсируется за счет цены товаров, а потребителям приходится возмещать продавцам суммы, равные прибыли, которую эти продавцы могли бы получить, если бы изъятая в виде налога часть капитала была использована в сфере производства».[46] Во-вторых, «обусловленное налогом повышение цены почти всегда сдерживает спрос на товары».[47] В-третьих, затрудняет нововведения, «поскольку … хорошо известно, что меньше всего усовершенствований внедряется как раз в тех отраслях производства, где налицо вмешательство налоговых чиновников, и ничто, как правило, не дает столь мощного стимула к внедрению усовершенствований в производство товара, как отмена налога, ограничивавшего размеры рынка на этот товар».[48] В-четвертых, приводит к замедлению процесса накопления: «налог просто ускоряет рост цен и сокращение прибылей, которое в конечном итоге все равно бы произошло бы в результате процесса накопления, и одновременно приводит к прекращению или, по крайней мере, замедлению этого процесса».[49]

В действующей системе российского налогообложения применяются два косвенных налога: акцизы и налог на добавленную стоимость, в свое время скопированные с налогового устройства некоторых зарубежных стран. Если сформулировать кратко, основными чертами косвенного налогообложения являются, с одной стороны: выгодность и быстрота сбора для государственного бюджета; с другой стороны: увеличение издержек малообеспеченного населения, высокая стоимость администрирования, задержка экономического развития отдельных отраслей промышленности (замедление процесса накопления и внедрения инноваций), нарушение налоговой дисциплины. Можно с уверенностью констатировать, что в итоге косвенное налогообложение приводит к последствиям, о которых предупреждали еще классики налоговой теории.

Представляет интерес сравнение механизма воздействия прямых и косвенных налогов, выполненное Дж. Ст. Миллем. «Непопулярность

---

[46] Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 205
[47] Там же. С. 206
[48] Там же
[49] Там же. С. 210

прямых налогов в отличие от легкости, с которой общество позволяет обирать себя с помощью цен на товары, привела многих приверженцев прогресса к убеждению…», что «…основная причина неприятия прямых налогов говорит как раз об их предпочтительности. При прямом налоге каждый знает, сколько он действительно платит».[50] Но человеку психологически проще заплатить налог через покупку товаров, чем отдать определенную сумму сборщику налогов. До тех пор, пока существует такая неопределенность в общественном мнении, преимущество, по мнению Милля, будет на стороне косвенных налогов. Действительно, формирование доходов российского бюджета происходит в основном за счет поступлений от косвенного налогообложения. Милль возражает против формирования основной части государственных доходов за счет прямого налогообложения вследствие «невозможности справедливого определения их размеров без добросовестного сотрудничества со стороны плательщиков».[51]

Заслуживает особого внимания положение Милля, которое до сих пор весьма актуально для российской экономики. «Но в то время как большая часть государственных расходов растрачивается впустую под предлогом общественной пользы, такая масса самых настоятельных правительственных задач остается невыполненной, хотя все, что может быть спасено от бесполезного растрачивания, крайне необходимо для расходов на полезные цели».[52]

Проведенное сопоставление российской налоговой системы с положениями классической теории налогообложения позволяет утверждать, что многие очевидные принципы и постулаты при ее построении игнорировались или декларировались теоретически и не выполнялись практически. Создается впечатление, что российские законодатели вовсе не знакомы с трудами по теории налогообложения, между тем многих экономических проблем современности можно было бы избежать с помощью их изучения и разумного применения. По нашему мнению, это явилось одной из причин того, что отечественная экономика в области налогообложения стала заложницей последствий, о которых предупреждали Адам Смит, Давид Рикардо и Дж. Ст. Милль.

Литература

1. Авдашева С.Б., Андреева Е.И., Андрианова В.Д. и др. «Обзор экономической политики в России за 2002 год. Бюро экономического анализа. М.:ТЕИС, 2003

[50] Там же. С. 238
[51] Там же. С. 242
[52] Там же. С. 239 - 240

2. Балацкий Е.В. «Налоговые реформы и экономический рост». Проблемы прогнозирования № 2, 2006
3. Кашин В.А. «Налоговая система: как ее сделать более эффективной?». Финансы, №10, 2008
4. Ким В.М. «Адам Смит об общих положениях относительно налогов вообще». Финансы, № 1, 2009
5. Кузнецов Ю.В. «Что мы не знаем о налогах». Отечественные записки №4-5, 2002
6. Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981
7. Налоговый кодекс РФ
8. Национальные счета России в 2000-2007 годах: Стат. сб./Росстат.- М., 2008
9. Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». М.: Государственное издательство политической литературы, 1955
10. Росстатежегодник. 2005: Стат. сб./Росстат.- М., 2005
11. Сайфиева С.Н. «Методика оценки совокупной налоговой нагрузки основных видов экономической деятельности при стратегическом планировании». Тезисы к докладу на десятом всероссийском симпозиуме «Стратегическое планирование и развитие предприятий». Секция 4. М.: ЦЭМИ РАН, 2009
12. Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов». Том II, книга V «О доходах государя или государства». М.Л.: Государственное социально-экономическое издательство, 1935
13. Тарасова В.Ф., Владыка М.В. Сапрыкина Т.В., Семыкина Л.Н. «Налоги и налогообложение». Учебник. М.: КНОРУС, 2009
14. Ханин Г.И., Иванченко Н.В. «Альтернативная оценка стоимости материальных фондов и рентабельности производственной сферы российской экономики в 1998-2000 годах». Вопросы статистики №9, 2003
15. Ханин Г.И., Полосова О.И., Фомин Д.А. «Динамика продукции промышленности РФ в 2001-2003 гг.: альтернативная оценка». ЭКО, №2, 2005
16. Ханин Г.И., Фомин Д.А. «Оценка воспроизводства основного капитала экономики России». Вопросы статистики, №10, 2006
17. John Revans. A percentage Tax on Domestic Expenditure to supply the whole of the Public Revenue. Hatchard, 1847