

Глава 1

ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГОВ ДЛЯ ГОСУДАРСТВА И ОБЩЕСТВА

1.1. История развития налогообложения

Возникновение налогов связано с зарождением государства, соответственно, их история насчитывает тысячелетия.

Так, уже на *начальных стадиях государственной организации* существовали жертвоприношения, которые носили принудительный характер и устанавливались в конкретном размере.

Древний мир отличался случайным характером государственных изъятий преимущественно в натуральной форме. Только по мере укрепления товарно-денежных отношений взносы в казну государства приняли в основном денежную форму. Их платили побежденные, рабы, но не граждане древнего государства. Основными источниками доходов были пошлины (ввозные и вывозные, судебные), платежи союзников за их защиту, плата за пользование государственным имуществом (так называемые домены) и т. д. Прямые изъятия с граждан отсутствовали. Только в особых случаях (например, во время войны) с населения взимался равный общепомущественный налог. Доходы казны носили частноправовой характер, так как являлись собственностью государя, олицетворявшего свое государство.

В эпоху Средневековья в состав плательщиков вошли крестьяне и ремесленники (податное сословие), с которых взималась поголовная плата с очага, с семьи, с души. Неподатными сословиями были духовенство и дворянство. Они освобождались от обложения. В XVI в. появились новые виды платежей в государственный бюджет, так называемые регалии — промысловые источники дохода казны монопольного характера (соляная, горная, монетная, почтовая и другие регалии). В целом налогообложение феодальной эпохи характеризуется тяжелым налоговым бременем, произвольностью установления и многочисленностью налоговых платежей.

С утверждением *капиталистических отношений* изменяется и подход к налогообложению. В обществе появляются новые концепции, связанные со справедливостью обложения, отменой поголовных нало-

гов, недопустимостью налоговых привилегий. В XVII в. определяется роль налогов в качестве основного источника доходной части бюджета многих государств. Смысл налогообложения понимается как обобществление некоторой части индивидуальных доходов или богатства для выполнения общественно значимых работ и затрат.

Последняя треть XVII в. характеризуется началом исследования проблем теории и практики налогообложения в Европе. Французский ученый Ф. Кене впервые провел взаимосвязь между налогообложением и народнохозяйственным процессом. А в 1776 г. шотландский экономист и финансист А. Смит издает книгу «Исследование о природе и причинах богатства народов». Идеи А. Смита как основоположника теории налогообложения начинают оказывать кардинальное влияние на финансовую и хозяйственную жизнь государств.

Зарождение современных налоговых систем относится к *началу XX в.* В это время в ряде стран были проведены научно обоснованные налоговые реформы. Мировой кризис 1929–1933 гг. заставил рассматривать государственные доходы как инструмент макроэкономической стабилизации.

В 80-е гг. XX в. американским экономистом А. Лаффером разработана бюджетная концепция, выявляющая зависимость налоговой базы от изменения ставок налога, а также бюджетных доходов от налогового бремени. В это же время страны с развитой рыночной экономикой провели реформы, направленные на совершенствование систем прямых и косвенных налогов, стимулирование деловой активности, инвестиционной политики.

Российская история налогообложения во многом сходна с аналогичными мировыми процессами. Однако, как и в любом отдельно взятом государстве, формирование налоговой системы в России имеет национальные особенности. В качестве примера целесообразно привести эпоху Петра I, которая известна изобретением многочисленных налогов, обусловленных крупными государственными преобразованиями. Это налоги на бороды, с найма домов, продажи съестного, арбузов, печей, церковных верований, гербовый сбор и прочие платежи. Специфичными с точки зрения налогообложения являются и первые годы советской власти, когда вся тяжесть налогового бремени была перенесена на буржуазию (подходный и единовременный налоги, налог на прирост прибылей, единовременный чрезвычайный десятиллиардный революционный налог на буржуазию). К 1920 г. налоги перестали играть существенную роль в доходах бюджета, их место заняла эмиссия денежных знаков. Была сформирована система натуральных

налогов: для крестьян — продразверстка, для жителей города — всеобщая трудовая повинность.

Современная российская налоговая система находится в процессе реформирования. Главными направлениями при этом выступают снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков и улучшение качества налогового администрирования. Достижение желаемых результатов возможно путем совершенствования соответствующей правовой базы и четкого следования нормам закона на практике.

1.2. Функции налогов

С юридической точки зрения **функция налога** — это направление правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающее постоянством, раскрывающее сущность налога и реализующее социальное назначение государства¹.

С одной стороны, функциям налогов свойственна подвижность вследствие воздействия правовых механизмов на государственные финансы, на различные экономические, социальные и иные процессы, происходящие в обществе. С другой стороны, функциям налогов как функциям права должно быть присуще постоянство, выражающееся в стабильности, непрерывности и длительности их действия. Различают несколько функций налогов.

Фискальная функция всегда удовлетворяет интересам государства, так как означает формирование государственных доходов путем аккумуляции денежных средств налогоплательщиков в бюджете и внебюджетных фондах. Эти поступления идут на покрытие общественно необходимых потребностей: оборону государства, социальные и хозяйственные нужды, административно-управленческие и другие расходы. Для России это одна из главных функций налогообложения. Так, по данным Отчета исполнения Федерального бюджета РФ на 1 января 2009 г. доходы федерального бюджета в 2008 г. на 56,42 % состояли из налоговых поступлений и на 43,58 % — из неналоговых поступлений (адрес официального сайта Федерального казначейства — <http://roskazna.ru/>).

Фискальная функция вытекает из самой природы налога, присуща налогам во всех государствах и существует с момента появления налогообложения.

¹ Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. — С. 36.

В ходе реализации фискальной функции налогов государству необходимо контролировать полноту и своевременность поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их размер с потребностями в финансовых ресурсах и оказывать влияние на процесс совершенствования налоговой и бюджетной политики. Контроль осуществляется налоговыми органами через систему санкций и затрагивает разные виды ответственности субъектов налогообложения.

Другая функция — **регулирующая** — проявляется через стимулирование или дестимулирование отдельных сфер экономики, перераспределение общественных доходов между различными категориями налогоплательщиков, а также через воспроизводственный процесс.

Сущность стимулирования состоит в предоставлении льгот определенным видам деятельности, приоритетным направлениям экономики. Например, в рамках Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) установлен льготный режим налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1) и субъектов малого предпринимательства (гл. 26.2 и 26.3). Дестимулирование — это противоположное стимулированию влияние налогов на экономику, которое относится, например, к игорному бизнесу.

Учет социальных интересов граждан также осуществляется с помощью регулирующей функции налогов. Аксиома справедливости в этом случае такова: граждане с большими доходами должны платить больше налогов, и наоборот. Регулирование проявляется путем:

- ◆ неравного обложения разных сумм доходов налогоплательщиков (действие прогрессивного подоходного налогообложения);
- ◆ предоставления изъятий и скидок определенным категориям граждан или в отдельных случаях;
- ◆ введения акцизов на товары, не являющиеся предметами первой необходимости;
- ◆ установления пониженных ставок НДС на отдельные социально значимые группы товаров.

Еще одной составляющей регулирующей функции является воспроизводство израсходованных природных ресурсов путем установления соответствующих налоговых платежей (например, налога на добычу полезных ископаемых, водного налога).

Регулирование следует рассматривать многогранно и комплексно. Так, при снижении роли иностранных производителей на отечественном рынке путем повышения ввозных таможенных пошлин на их продукцию происходит одновременно дестимулирование иностранцев

и стимулирование российских налогоплательщиков. Налогообложение игорного бизнеса носит как регулирующий (дестимулирование через относительно высокие ставки налога), так и фискальный характер (рост поступлений в бюджет от этого вида деятельности).

Правовая основа регулирующей функции заключается в принципе всеобщности уплаты налогов, заложенном в ст. 57 Конституции РФ. Все налогоплательщики должны участвовать в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. В то же время налогу как правовой категории присущ принудительный, обязательный характер взимания. Несмотря на властные предписания, налогоплательщик вправе выбрать вид деятельности с определенными налоговыми обязательствами (например, в сфере оптовой торговли при соблюдении установленных законом критериев налогоплательщик может применять либо общий режим налогообложения, либо упрощенную систему налогообложения). Таким образом, можно утверждать, что налоги влияют на поведение субъекта. В этом проявляется относительность регулирующей функции.

Фискальная и регулирующая функции присущи налогу изначально вследствие их закрепления в законе (ст. 57 Конституции РФ). Правильное сочетание функций влияет на эффективность взимания налога, а значит, на развитие экономики страны и улучшение жизни ее граждан. Это возможно в том случае, когда интересы государства соразмерны с интересами налогоплательщиков.

1.3. Принципы налогообложения

Процесс сбора налогов должен происходить по определенным правилам, то есть должны быть соблюдены принципы налогообложения. Под **принципами налогообложения** следует понимать базовые идеи и положения, необходимые для построения налоговой системы конкретного государства.

Основополагающими (фундаментальными) принципами налогообложения как с юридической, так и с экономической точек зрения признаются:

- 1) хозяйственная независимость и свобода;
- 2) справедливость;
- 3) определенность;
- 4) удобство;
- 5) экономия.

Именно так их впервые сформулировал выдающийся шотландский экономист А. Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов». Со временем эти принципы усовершенствовались, получили другие названия, но не изменили своей сущности. Их можно изложить следующим образом.

1. **Принцип справедливости** означает единый подход государства к налогоплательщикам в отношении порядка изъятия налогов в бюджет. Это правило утверждает всеобщность обложения и равномерность распределения его между гражданами. При этом должны быть учтены¹:
 - ◆ принцип полученных благ: тот, кто получает бóльшую выгоду от предоставляемых государством товаров и услуг, должен платить налоги для финансирования этих товаров и услуг;
 - ◆ концепция платежеспособности: лица с более высокими доходами выплачивают более высокие налоги.

Реализация принципа справедливости возможна через прогрессивное и шедулярное налогообложение, через систему переложения налогов (так, например, акцизами облагаются товары, не являющиеся предметами первой необходимости и приобретаемые состоятельными слоями населения).

2. **Принцип соразмерности** предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государства. Этот принцип характеризуется кривой Лаффера, показывающей зависимость налоговой базы от изменения ставок налога, а также зависимость бюджетных доходов от налогового бремени. Кривая демонстрирует рост поступлений в бюджет с ростом налогов, если ставка до 50 %, и падение поступлений, если ставка более 50 % (рис. 1.1). Данная концепция получила признание в 70–80-е гг. XX в.

С юридической точки зрения принцип соразмерности означает недопустимость установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ). Ограничение прав и свобод человека и гражданина возможно только в случаях, указанных в ст. 55 Конституции РФ, а именно: «...в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

¹ Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: В 2 т. Т. 1 / Пер. с англ. — М.: Республика, 1992. — С. 124.

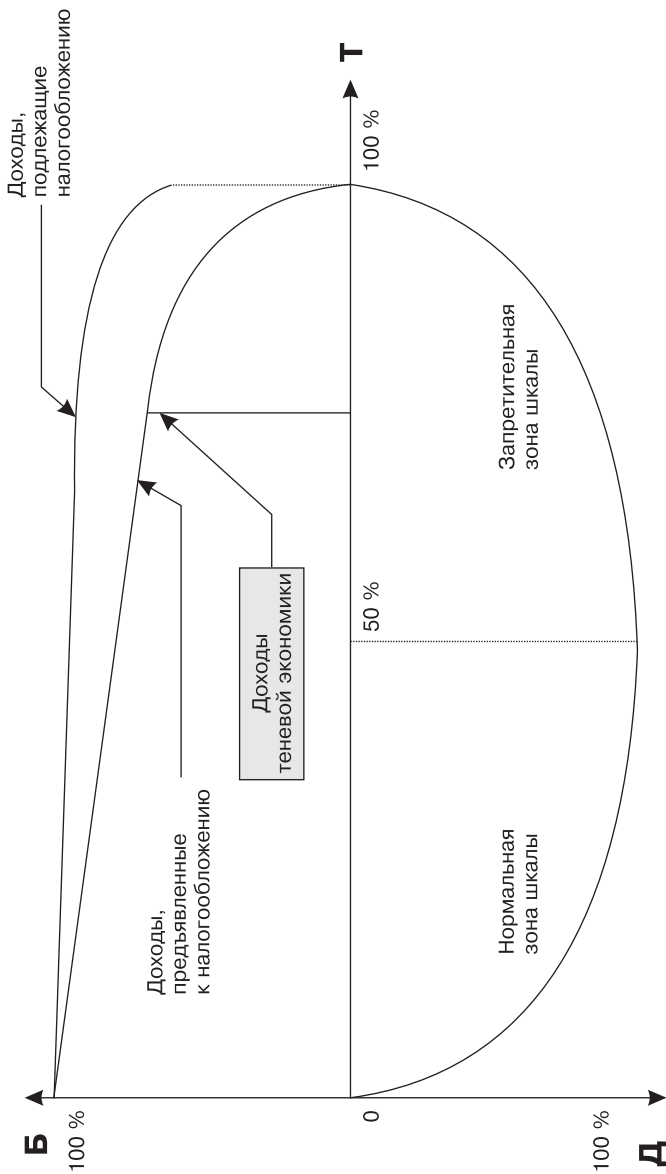


Рис. 1.1. Кривая Лаффера: Д — доход; Б — налоговая база; заинтересованность в легальном заработке; Т — ставка налога, %

3. **Принцип учета интересов налогоплательщиков** рассматривается через призму двух принципов, названных А. Смитом: принципа определенности (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа удобства (налог взимается в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика). К проявлениям этого принципа относятся также простота исчисления и уплаты налога, стабильность и одновременно подвижность налогового законодательства.
4. **Принцип экономичности (эффективности)** базируется еще на одном принципе А. Смита, согласно которому необходимо сокращать издержки взимания налога. По своей сути принцип экономичности означает, что суммы сборов по отдельному налогу должны превышать затраты на его обслуживание. Причем расходы целесообразно рассматривать с двух позиций:
 - ◆ издержки налоговых органов (заработная плата своим работникам, командировочные расходы, канцелярские расходы и т. п.);
 - ◆ издержки налогоплательщиков (привлечение налоговых консультантов, посещение специализированных семинаров, установление программного обеспечения в целях упрощения налоговых процедур и т. п.).

О неэффективности функционирования налоговой системы государства свидетельствуют факты применения фискальными органами:

- ◆ завышенных санкций за налоговые правонарушения, уничтожающих основу будущих доходов плательщиков;
- ◆ методов налогового контроля, унижающих достоинство субъектов налогообложения.

В п. 4.2 гл. 4 данного учебного пособия отдельно рассматриваются принципы налогового права, которые в совокупности с фундаментальными принципами налогообложения выступают мощным рычагом, влияющим на формирование справедливой и эффективной налоговой системы любого правового государства.