

ЭВОЛЮЦИЯ ТЕОРИИ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ НА РАЗЛИЧНЫХ ЭТАПАХ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО УСТРОЙСТВА ОБЩЕСТВА

Рассматривается эволюция и этапы развития налоговых отношений на различных этапах социально-экономического устройства общества: формирование основных зарубежных и российских налоговых теорий в качестве научных концепций; развитие, проблемы и пути решения российской науки в области политики налоговых отношений; наиболее важные противоречия в области политики налоговых отношений, слабо вписывающиеся в систему рыночных отношений, развитие которых провозглашено в Российской Федерации. Сделан вывод о том, что совершенствование налоговых отношений – один из путей выхода из современного кризиса финансовой системы.

Ключевые слова: налоговые отношения, зарубежные налоговые теории, российские налоговые теории, налоговая реформа, мировой кризис.

К настоящему времени в мировой практике сложились две основные модели рыночной экономики – либеральная и социально ориентированная, которые отличаются между собой мерой государственного вмешательства в социально-экономические процессы. Либеральная модель характеризуется низким уровнем налогового бремени, однако при этом государство не берет на себя обязанность заботиться о налогоплательщике: все необходимые блага он получает самостоятельно за счет средств, остающихся после уплаты налогов. Для социально ориентированной модели экономики, напротив, характерен высокий уровень налогового бремени, но при этом государство проявляет определенную заботу о налогоплательщике. Оно предоставляет максимум социальных выплат, льгот, гарантий, а также стремится упростить для налогоплательщика процедуру уплаты налогов (полноценно информирует налогоплательщика о процессе уплаты налога; проводит мероприятия, позволяющие сделать деятельность налоговых органов максимально открытой, прозрачной). Система налогов и сборов служит механизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру, динамику и размещение, на ускорение научно-технического прогресса. Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, а следовательно, и развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности; создавать предпосылки для снижения издержек производства и обращения частных предприятий, для повышения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке. Налоги есть основание государственного бюджета, а следовательно, они являются и экономическим основанием государственной политики, и способом воздействия государства на экономику. В учениях о государстве проблема налоговых отношений представлена столь же обстоятельно. Социалисту П. Прудону приписывают следующее высказывание: «В сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве». Ему не противоречит и К. Маркс, утверждавший, что «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства» [1].

Существование стройной системы налогов есть признак высокой ступени государственного развития. Большинство исследователей налоговых систем отмечают их

многообразии, проявляющееся и в пространстве, и во времени. Налоговые системы каждой исторической эпохи и каждого географического региона имеют особенности, присущие только им.

С течением времени, когда налоги стали играть основную роль в формировании государственных доходов и использоваться как инструмент экономического регулирования, зарождались определенные взгляды ученых-экономистов на налоги, которые в последующем формировались в теории.

Например, следует отметить работы Фомы Аквинского (1226–1274), который считал налоги узаконенной формой грабежа народа; Диомеда Карафа (ум. 1487), считавшего, что основным источником доходов бюджета должны быть домены, т. е. поступления от недвижимости и капитала, а не от поборов с населения; Ж. Бодена (1530–1597), давшего следующую классификацию доходов государства: 1) домены; 2) военная добыча; 3) подарки дружественных государств; 4) сборы с союзников; 5) доходы от торговли; 6) пошлины с вывоза и ввоза; 7) дань с покоренных народов [2].

Формирование основных налоговых теорий в качестве научных концепций происходило начиная с XVII в. Одной из первых возникла теория эквивалентного обмена, которая зародилась еще в условиях средневекового финансового хозяйства. Основной ее посыл состоял в определении сущности налогов как эквивалентной платы граждан за услуги по охране границ, поддержанию правопорядка, исправлению судопроизводства и т. п., покупаемые у государства.

Второй разновидностью теории обмена является атомистическая теория налогов, или теория «общественного (публичного)» договора, которая возникла в эпоху просвещения в XVII–XVIII вв. во Франции. Ее основоположниками являются С. Вобан (1633–1707), Ш. Монтескье (1689–1755) и др. Они настаивали на договорном характере налога, согласно которому налог есть плата, вносимая гражданами в результате своеобразного заключения ими публичного договора с государством.

Следующий период в развитии налоговой теории связан с классической теорией налогов. Основой данной теории принято считать работы английского экономиста А. Смита (1723–1790). А. Смит признан основоположни-

ком научной теории налогообложения, поскольку он впервые определил понятие налоговой системы, сформулировал необходимые условия для ее формирования. Вполне обоснованно утверждение В. М. Пушкаревой, что «вклад А. Смита в теорию налогов состоит в том, что он – автор четырех принципов налогообложения, названных впоследствии „великой хартией вольностей плательщиков“ и „декларацией прав плательщика“...» [3]. Дальнейшее развитие учение А. Смита получило в трудах виднейших западных экономистов того времени – Давида Рикардо (1772–1823), Джона Стюарта Милля (1806–1873) и ряда других.

Мировой экономический кризис 1929–1933 гг., обрушившийся как на развитые, так и на неразвитые в экономическом отношении страны, со всей очевидностью продемонстрировал теоретическую несостоятельность классического подхода, ограничивающего возможности вмешательства государства в экономику. Этот кризис с особой остротой актуализировал необходимость поиска нового смысла роли государства в регулировании экономических процессов рыночного хозяйства. Английский экономист Дж. М. Кейнс (1883–1946) уловил назревшую потребность и в своей работе «Общая теория занятости, процента и денег» (1936) сформулировал принципиально новую теорию государственного регулирования экономики.

Неоклассическая теория, в отличие от кейнсианской, отводит государству достаточно пассивную роль в регулировании экономических процессов. Значительный вклад в развитие неоклассической теории налогов внес профессор А. Лаффер (теория экономики предложения), который установил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, построив параболическую кривую, получившую в дальнейшем название «кривая Лаффера» (Laffer curve).

Итак, на протяжении XX в. зарубежная теория и практика налогообложения опирались на различные концепции и научные школы.

Российская наука развивалась в целом в том же направлении, но по отличному от западного пути, что было обусловлено особенностями становления и развития российского государства. Серьезное изучение науки о налогах в России началось в XVIII в., со времен правления Петра I. Основные принципы налоговой политики были сформулированы в «Регламенте государственной Камер-коллегии», где подчеркнута взаимная зависимость налоговой системы и всего хозяйства страны, необходимость соизмерения величины налогов с имущественным состоянием плательщика [4].

В России большая полемика по вопросам теории налогов велась до революции и в основном затрагивала проблему сущности налогов, их форм, видов, выполняемых ими функций. Таких ученых-экономистов, как А. А. Тривус, Н. И. Тургенев, И. Х. Озеров, А. А. Соколов, В. Н. Твердохлебов, труды которых являются неоценимым вкладом в теорию налогов, по праву можно отнести к классикам отечественной экономической науки.

Наиболее ярким русским ученым-финансистом начала прошлого столетия считается профессор финансового права Московского университета И. Х. Озеров (1869–

1942). Ему принадлежат такие замечательные труды по теории налогов, как «Подходный налог в Англии» (1898), «Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии» (1900), «Финансовая реформа в России» (1906), «Финансовое право» (1915) и др. Основное внимание в своих работах И. Х. Озеров уделял проблемам развития налоговой системы, влияния налогов на экономику и налогоплательщиков, бюджетному устройству и бюджетному процессу в России. Он выступал за снижение косвенных налогов, оказывающих негативное воздействие на экономику, ценообразование и доходы населения; ратовал за умеренную прогрессивную шкалу ставок подоходного обложения, за соблюдение принципов налогообложения и построения налоговой системы России.

Ученый в своих работах обращал внимание на очень важную на сегодняшний день проблему – развитие налоговой культуры граждан, осознание того, что налоги не только «приносят зло», но и то, что главным их предназначением является удовлетворение общегосударственных, общенародных потребностей. Он писал, что необходимо формировать «...у плательщиков чувство долга выполнить свою податную обязанность» [5].

Тривус А. А. в работе «Налоги как орудие экономической политики» (1925) обратился к малоизученной в то время у нас в стране проблеме налогового регулирования экономических процессов в обществе. Он выделил регулирующую и стимулирующую функции налогов, проанализировал их влияние на экономику: «Для государства важен не только количественный рост производства и накопления, но и экономическое, материальное содержание этой деятельности, т. е. что производится, где, на каких условиях и т. п. Поэтому со стимулированием деятельности хозяйствующих лиц, государство должно одновременно взять на себя регулирование их деятельности» [6]. При этом «...налоги могут служить орудием экономической политики в совокупности с другими средствами – активной банковской политикой, таможенными пошлинами, регулированием деятельности акционерных компаний, синдикатов, трестов. Налоги были приравнены к одной из составляющих сил, определяющих ту равнодействующую, по которой совершается эволюция рыночной экономики...» [7].

Наиболее яркой работой в области теории налогов того периода является труд Н. И. Тургенева «Опыт теории налогов» (1812), имевший большое значение в то время и не потерявший своей актуальности и сегодня. В ней автор раскрыл сущность и происхождение налогов, обосновал их значение для развития государственного хозяйства и всей экономики страны. Одной из важнейших идей тургеньевской книги является положение, что эффективность налоговой системы непосредственно зависит от политического состояния страны, от степени реализации буржуазных политических свобод: «...На самые налоги имеет влияние, кроме богатства народного, образ правления государства и дух народный, и сие влияние особенно показывается в охоте или готовности народа платить налоги. Сия готовность всего более видна в республиках; отвращение к налогам – в государствах деспотических» [8].

Так А. А. Соколов писал: «Существование налогов, в особенности же существование развитой налоговой сис-

темы, всегда предполагает существование более или менее организованной государственной власти, выполняющей известные публично-правовые функции. Это не исключает, конечно, того, что в некоторые периоды, а именно в периоды перехода с одной ступени хозяйственного развития на другую, налоговая система, как и вся вообще система государственного управления, может войти в конфликт с тенденциями роста народного хозяйства. Но во всяком экономически прогрессирующем обществе победа должна оставаться в таких случаях за производительными силами, а не за налоговой системой» [9].

После 1917 г. произошло постепенное разделение науки на две части: капиталистическую и социалистическую. Эволюция последней следовала за «великими» достижениями социалистического строительства и претендовала на коренные преимущества и отличия от науки капитализма. При этом в самой теории налогов были «обнаружены» огромные изъяны, в том числе дефицит бюджета, отсутствие единой и четко отлаженной налоговой системы и органов ее контроля.

В сталинские и первые постсталинские годы правления, когда наука не могла свободно развиваться из-за доминирования идеологических факторов и репрессий ученых и мыслителей, «... налоги использовались партией и правительством с целью охраны и укрепления социалистической собственности, правильного сочетания общественных и личных интересов советских граждан, как средство, содействующее осуществлению социалистическим государством хозяйственно-организаторской и культурно-воспитательной работы», – пишет профессор К. Н. Плотников, давая понять, что при существовании «эксплуататорских классов» налоги использовались для их ликвидации [10]. Это подтверждает П. П. Гензель: «... в первый период Советская власть смотрела на налоги не как на нормальный финансовый ресурс, т. е. как на средство изымать ту или иную часть народного дохода для покрытия расхода по текущим нуждам государства, а как на способ довершить конфискацию имущества, оставшегося еще в руках имущих классов населения» [11]. Несмотря на проводимую работу, следует, однако, констатировать, что в данный «сталинский» отрезок времени налицо был большой дефицит фундаментальных работ по теории налогов.

Следующий период связан с хрущевской «оттепелью» и концом единомыслия во взглядах на теорию налогов и охватывает конец 1950-х – начало 1980-х гг. Конкретно налогам были посвящены всего несколько работ, в том числе «Государство и налоги» (1960) В. И. Матвеева, «Налоги капиталистических государств» (1961) М. Б. Богачевского, «Современная налоговая система США» (1975) А. Печникова, где в основном раскрывалась «эксплуататорская» роль налогов в этих странах. В этот период также не было издано ни одного крупного научного труда по теории налогов.

Развитие теории налогов в период политики безналогового строительства социализма, которую объявил Н. С. Хрущев, не осуществлялось, так как в бывшем СССР при централизованной планово-директивной системе фактически отсутствовала общая единая налоговая система. В условиях преобладания государственной формы

собственности считалось, что налоги не могут быть применимы по отношению к государственным предприятиям и организациям, доходы которых полностью, как и все бюджетные средства, являются государственными. В подтверждение можно привести некоторые работы этого периода по налогам, призывающие их отмену: это произведение Н. С. Хрущева «Об отмене налогов с рабочих и служащих» (1960), Д. А. Аллахвердяна «Государство без налогов» (1960), Д. Бурмистрова и З. Косаревой «Отмена налогов с рабочих и служащих в СССР. Практическое пособие для финансовых работников» (1960) и др.

В период управления государством Л. И. Брежневым вводятся определенные налоговые изменения. В начале 1970-х гг. продолжают снижаться налоги с населения.

Политика перестройки и гласности 1985 г. положила начало новому этапу развития учения о налогах в России. Переход к рыночным отношениям, курс которому был определен в конце 1989 г., дал новый импульс к становлению налоговой системы и формированию налоговой политики Российской Федерации. Было четко определено, что государство не может существовать без крепкой финансовой базы, которая формируется в основном за счет налогов. В свою очередь, развитие рыночной экономики требует государственного вмешательства и регулирования, в том числе путем использования налогового механизма. При этом рынок и его институты служат узловым пунктом, связывающим государство и налоги, максимально выражают форму и содержание складывающихся здесь экономических отношений [12].

В конце 1990-х гг. полностью стала меняться налоговая политика страны. Налоги стали рассматриваться не только с точки зрения выполнения ими фискальной функции, но и в качестве инструмента регулирования экономики в целом. С 1 января 1992 г. в России вводилась новая налоговая система, которая была призвана способствовать интеграции российской экономики в мировую, развитию рыночных отношений, решать фискальные, социально-экономические и даже политические задачи общества. Но в силу объективных и субъективных факторов эта налоговая система не смогла оправдать возложенные на нее надежды. Первым важным и необходимым шагом налоговых преобразований стало введение в действие первой и второй части Налогового кодекса Российской Федерации, что позволило решить целый ряд вопросов.

В ходе налоговой реформы в 1999–2008 гг. были осуществлены важнейшие шаги в реформировании налоговой системы, а именно [13; 14]:

- упразднены экономически неоправданные и оказывавшие наиболее негативное влияние на хозяйственную деятельность «оборотные» налоги и налог с продаж, а также некоторые другие неэффективные налоги, что обеспечило заметное упрощение налоговой системы;

- вместо имевшихся ранее самостоятельных отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды введен единый социальный налог с несколько меньшей эффективной ставкой и возможностью снижения относительной суммы налога при увеличении размера выплат;

- снижены налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц, по налогу на прибыль организаций, по единому социальному налогу;

- введен новый порядок исчисления налога на прибыль, соответствующий системам налогообложения, применяющимся в международной практике;

- реформирована система налогообложения добычи полезных ископаемых, обеспечившая при существенном упрощении налогообложения прямую зависимость объема изъятия финансовых ресурсов от уровня мировых цен на экспортируемое сырье;

- упрощен и облегчен режим налогообложения малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей за счет введения в Налоговый кодекс глав, регулирующих применение специальных налоговых режимов;

- проведена реформа имущественного налогообложения, предусматривающая снижение числа объектов налогообложения по налогу на имущество организаций и новую систему земельного налога, ориентированную на кадастровую стоимость земельных участков;

- удалось обеспечить более равномерное распределение налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков, в том числе за счет отмены неэффективных налоговых льгот, кроме того, заметно улучшилось налоговое администрирование, что привело к росту собираемости налоговых платежей;

- усовершенствована система налоговых вычетов по НДФЛ;

- проведены другие немаловажные мероприятия по реформированию налоговой реформы.

Глобальный финансовый кризис затронул Россию в гораздо большей степени, чем того ожидало правительство. Владимир Путин 20 ноября 2008 г. на X съезде партии «Единая Россия» выступил с докладом по программе социально-экономического развития страны до 2020 г. [15]. Председатель Правительства РФ рассказал о планах федеральной власти по преодолению финансового кризиса. Россия не собирается отказываться от стратегических планов развития, несмотря на мировой кризис. В частности, премьер-министр предложил срочно принять антикризисные поправки в Налоговый кодекс РФ, которые защитят предпринимателей и граждан от разорения. Российские власти приняли ряд срочных и обоснованных мер по снижению налогового бремени в дополнение к серии летних законов о налогах. В рамках антикризисного налогового закона с 2009 г. будут предоставлены вычеты по НДС по уплаченным авансам, федеральная ставка налога на прибыль снизится на 4 % (с 24 до 20 %), регионы получили право в рамках упрощенной системы налогообложения снижать ставку налога с 15 до 5 %, предприняты и другие немаловажные меры.

Что касается необходимости адаптации налоговой системы к реалиям сегодняшней России, то надо помнить, что налоговая система включает в себя не только систему налогов, но и многие другие элементы. Именно поэтому бизнес ожидает в ближайшее время немаловажные технические изменения. Наиболее эффективными методами господдержки в эпоху финансового кризиса являются адресная финансовая помощь со стороны государства и снижение налогов. Владимир Путин призвал освободить бизнес от административных барьеров, упростить процедуру открытия нового дела, обеспечить развитие конкуренции. Для этого, отметил он, нужно пре-

доставить антимонопольным органам повышенные полномочия, но и «не прессовать бизнес проверками» [16].

Оксана Дмитриева, экономист, депутат Государственной Думы, член Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам, в интервью отмечает, что изменения в налоговую систему нужно вносить в аварийном порядке. Самый эффективный способ разрешения кризиса неплатежеспособности и поддержки реальной экономики – это насыщение экономики ликвидностью «снизу» [17]. Самый эффективный способ достичь этого – снизить налоги. Главный момент для насыщения ликвидностью – это аварийное снижение налога на добавленную стоимость. Также целесообразно установить налоговые «каникулы» для малого бизнеса по упрощенной системе налогообложения, по налогу на прибыль, по земельному налогу, налогу на имущество организаций примерно на полгода. Повышать налоги в условиях кризиса недопустимо.

За последние годы много сделано для существенного улучшения налоговых отношений в российской экономике. Приняты серьезные поправки в ч. 1 Налогового кодекса Российской Федерации, направленные на улучшение налогового администрирования и совершенствование правил контрольной работы налоговых органов. Снижается налоговая нагрузка на экономику. Осуществлены серьезные мероприятия по упрощению налоговой системы страны путем установления закрытого перечня налогов, сокращения их числа, унификации налоговых баз, правил и порядка уплаты конкретных налогов. Вместе с тем, формирование налоговой системы страны еще не закончено. Можно говорить лишь о создании основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой. В системе налоговых отношений накопилось огромное количество проблем, многие из которых не решаются годами. Налоговая система страны весьма далека от стабильности, а в определенной мере, и от предсказуемости.

Несмотря на то, что налоговая реформа идет уже почти десять лет, она все еще далека от завершения. Основная причина этой ситуации видится в отсутствии стратегии налоговых преобразований. Поправки в Налоговый кодекс вносятся ежегодно, причем, как правило, принципиального характера.

К настоящему времени вступившие в силу поправки почти ко всем главам ч. 2 Налогового кодекса существенно превысили объем первоначально принятого текста. До настоящего времени не решены многие принципиальные теоретические и практические вопросы налогообложения. В последние годы небезосновательно обострились споры между государством и бизнес-сообществом по вопросу о том, надо ли снижать дальше налоговую нагрузку, а если да, то по каким налогам и до какого предела. Нет полной ясности и в вопросе о налоговых путях стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности.

В практике налогового стимулирования российских налогоплательщиков не прослеживается четко определенной системы. Налицо разрозненные мероприятия, которые не позволяют добиваться существенного изменения сложившегося положения в инновационном развитии

российской экономики. Не выработана стратегия налогообложения малого бизнеса, реформа которого также неизбежна. Налоговые отношения в стране серьезно осложняются недостаточной правовой проработанностью многих положений Налогового кодекса. Из-за этого решение отдельных проблем налоговых отношений переходит на уровень исполнительной и судебной власти.

Анализ эволюции системы налоговых отношений характеризует их тесную взаимозависимость с особенностями всего социально-экономического устройства общества на различных этапах его развития, что в условиях формирования и развития в современной России рыночных экономических отношений обуславливает необходимость дальнейшей разработки теоретических основ совершенствования российской системы налогообложения, без чего нельзя обеспечить и эффективную в этих условиях практику налогообложения.

Библиографический список

1. Маркс, К. Капитал / К. Маркс, Ф. Энгельс // Соч. 2-е изд. Т. 4. С. 308.
2. Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие / В. М. Пушкарева. М. : Финансы и статистика, 2007. С. 9.
3. Там же. С. 99.
4. Черняк, В. З. Популярная история экономики и бизнеса / В. З. Черняк. М. : Вече, 2002. С. 452.
5. Озеров, И. Х. Финансовая реформа в России: Откуда у нас государство берет деньги и на что их расходует / И. Х. Озеров. М. : Тип.-литогр. И. И. Пашкова, 1906. С. 5.
6. Тривус, А. А. Налоги как орудие экономической политики / А. А. Тривус ; предисл. И. М. Кулишера. Баку : Изд-во РИО АСПС, 1925. С. 49.
7. Там же. С. 11.
8. Тургенев, Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев. 3-изд. М. : Гос. соц.-эконом. изд-во, 1937. С. 147.
9. Соколов, А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. М. : Финансовое изд-во НКФ СССР, 1928. С. 75.
10. Плотников, К. Н. Очерки истории бюджета советского государства / К. Н. Плотников. М. : Госфиниздат, 1954. С. 180.
11. Гензель, П. П. Система налогов Советской России / П. П. Гензель. М. ; Л. : Экономическая жизнь, 1924. С. 1.
12. Панов, Е. Г. История налоговых систем: опыт социально-философского анализа : моногр. М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006.
13. Пансков, В. Г. О некоторых проблемах формирования Российской налоговой системы / В. Г. Пансков // Финансы. 2007. № 3.
14. Чиненов, М. В. О Российской налоговой системе / М. В. Чиненов // Все о налогах. 2007. № 1.
15. Официальный сайт Партии «Единая Россия» [Электронный ресурс]. Режим доступа : <http://www.edinoros.ru>. Загл. с экрана.
16. Перечень первоочередных мер, предпринимаемых Правительством [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства РФ. Электрон. дан. Режим доступа : <http://www.government.ru>. Загл. с экрана.
17. Санникова, А. Экономике нужно насытить ликвидностью «снизу», и главное, что нужно для этого – аварийно снизить НДС / А. Санникова // НДС. Налог на добавленную стоимость. 2008. № 11.

V. A. Eremina

THE THEORY EVOLUTION OF THE TAX RELATIONS AT DIFFERENT STAGES OF SOCIAL AND ECONOMIC STRUCTURE OF THE SOCIETY

The evolution and tax relations development at different stages of the social-economic structure of the society are being described: the formation of the main foreign and Russian tax theories as scientific conceptions. The development of the problem, solution ways of Russian science in the field of tax relations policy. The most important contradictions in the field of tax relations policy which are hardly inserted in the system of market relations while the development is proclaimed in the Russian Federation. The further development of tax relations is one of the ways out of the financial system in conditions of the modern crisis.

Keywords: tax relations, foreign tax theories, Russian tax theories, tax reform, world crisis.