

# СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: ТЕОРИЯ ВОПРОСА

**Ирина КАРАБАЕВА**

доктор экономических наук, профессор,  
главный научный сотрудник ИЭ РАН

**Марина ЕЛИЦУР**

соискатель ИЭ РАН

Оικονομία • Πολιτικά

ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ • ΠΟΛΙΤΙΚΑ

И С Т О Р И Я

**О**смысление идей справедливости налогообложения, необходимости и неизбежности взимания налогов, а также поиска оптимальных границ налогового бремени всегда было и до сих пор остается закономерной составляющей большинства экономических теорий. Такая ситуация объясняется тем, что в период формирования капиталистического рынка непрерывный процесс роста и дифференциации фискальных систем, развитие практики налогообложения существенно опережали финансовую науку. Общественное мнение оказалось неподготовленным к принятию необходимости и неизбежности взимания налогов с абсолютного большинства платежеспособных граждан, участвующих в рыночных отношениях. Правительства столкнулись как с неприятием налогов населением, так и с активным развитием форм уклонения от их уплаты. Финансовая наука, объясняя принципы государственного устройства в условиях развивающихся рыночных отношений, была вынуждена исследовать вопросы необходимости налогообложения и теоретического обоснования права государства на взимание налогов.

## 1. Теория эквивалентного обмена

Раннебуржуазные мыслители рассматривали фискальные отношения как специфическое проявление отношений обмена, когда эквивалентом налога являются услуги, которые оказывает плательщику государство. Эта концепция была сформулирована в работах Б. Спинозы (1632—1677), Т. Гоббса (1588—1679), Ж.-Ж. Руссо (1712—1778), А. Н. Радищева (1749—1802). В рамках *теории обмена* обос-

новывалась принудительность налогообложения, а также исследовалось явление роста налогов в соответствии с расширением сферы деятельности государства. Однако одновременно происходило осознание необходимости использования налогов в качестве инструмента, способствующего выравниванию, сглаживанию процесса имущественного расслоения общества.

В дальнейшем на базе теории обмена во Франции XVIII столетия была разработана *атомистическая теория, или теория обмена эквивалентов в результате соглашения между государством и гражданами*. Ее основоположниками стали С. П. де Вобан (1633—1707) — теория «общественного договора», Ш. Л. Монтескье (1689—1755) — теория «публичного договора», Вольтер (1694—1778), О. Мирабо (1749—1791), а также английский философ Т. Гоббс (1588—1679). Так, де Вобан и Монтескье рассматривали налог как плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности, за защиту государства и иные услуги. По словам же Вольтера, уплачивать налог означает отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное.

В первой половине XIX века швейцарский историк и экономист Ж. С. ди Сисмонди в своем труде «Новые начала политэкономии» (1819) сформулировал *теорию налога как «теорию наслаждения и удобств»*: «Граждане должны смотреть на налоги, как на вознаграждение за оказываемую правительством защиту их личности и собственности... При помощи налогов каждый плательщик покупает не что иное, как наслаждение. Наслаждение он извлекает из общественного порядка, правосудия, обеспечения охраны личности и собственности»<sup>1</sup>. Таким образом, Сисмонди обосновывает роль налога в качестве некоего стабилизатора государственной системы, способного обеспечить общественный порядок, гарантию неприкосновенности личности и собственности.

Последователь А. Смита швейцарский экономист Ж.-Б. Сэй также трактовал *налоги как плату общества государству за услуги, обеспечивающие его стабильное развитие*. Дж. С. Милль, произведения которого пользовались большой популярностью в России второй половины XIX века, разделяет эту точку зрения Сэя — налог есть оплата со стороны производства за обеспечение нормальных условий хозяйствования. Придерживающийся аналогичной точки зрения министр финансов Российской империи С. Ю. Витте в лекциях, прочитанных Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900—1902 годах, определял налог как «принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития»<sup>2</sup>.

Характерно, что и столетия спустя теория обмена привлекала естественностью своих основ и находила своих сторонников. На основе ее положений разрабатывали свои построения в области теории налогообложения такие известные ученые, как Э. Селигмен, Р. Струм, Л. Штейн, Ф. Нити, А. Вагнер и др. Позже теория обмена получила новое развитие в трудах Дж. Бьюкенена, Д. Хикса, Д. Миддлтона, Д. Ойкена и др.

В начале XX века *теория обмена трансформировалась* в работах Ф. Нитти в *теорию удовлетворения «коллективных потребностей»*, платой за удовлетворение которых являются налоги: «Налог есть та часть богатства, которую граждане дают государству и местным органам ради удовлетворения коллективных потребностей»<sup>3</sup>. *Теория коллективных потребностей и налогов в качестве*

<sup>1</sup> Сисмонди Ж.С. Новые начала политэкономии. М., 1897. С. 135—149.

<sup>2</sup> Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве. СПб., 1914. С. 35.

<sup>3</sup> Там же.

источника их удовлетворения была полностью принята кейнсианцами и некейнсианцами с поправкой на «общественные потребности» вместо «коллективных». Лауреат Нобелевской премии в области неоклассического синтеза П. Самуэльсон в своем учебнике «Экономика» отмечал, что «неуклонно возрастающая роль государства объясняется дальнейшим развитием общественных потребностей и необходимостью их удовлетворения»<sup>4</sup>. Выкладки Самуэльсона сделаны с учетом работ К. Викселля, других экономистов XIX века, а также на основе содержательного исследования труда Р. А. Масгрейва «Теория государственных финансов» (1959).

Таким образом, на протяжении более чем двух столетий учеными-экономистами отмечалась принадлежность государственной налоговой политике — наряду с фискальной — также и *стабилизирующей функции* — то есть *налоги рассматривались в качестве материальной (финансовой) основы стабильного функционирования национального рынка и поддержания существующей общественно-политической структуры*.

Со временем в рамках теорий налогообложения появилось понимание того, что для поддержания действующей общественно-политической системы необходимо и возможно осуществлять с помощью налогов сглаживание ситуации социального неравенства в обществе. И уже в начале XX столетия стабилизирующая функция налогообложения нашла качественно новое воплощение в том, что налоговые системы начали выполнять функцию социальной поддержки наиболее бедных слоев населения, а следовательно — *обеспечения социальной стабильности в обществе*.

Стоит отметить, что свое практическое воплощение социальная функция налогообложения получила существенно раньше, чем была описана в экономической теории. Так, некоторые индустриально развитые страны имели социальные программы уже к началу XX века. В Германии развитие национального законодательства, предусматривающего реализацию социальных программ, относится к 1890-м годам — правительство гарантировало рабочим компенсации потери заработка при болезни и в результате несчастных случаев, а также пенсии по старости и инвалидности. Великобритания начала использовать системы социального налогообложения и социального страхования в начале XX века: здесь страхование безработных стало осуществляться с 1905 года, а пенсии по старости были введены в 1908 году. Закон Великобритании о государственном страховании 1911 года предусматривал обязательные пособия для малообеспеченных рабочих за счет отчислений со стороны государства, работодателей и работников, гарантировал рабочим финансовую поддержку государства в случае болезни или потери работы<sup>5</sup>.

В США начали создавать систему социального налогообложения и сеть социальной поддержки населения с 1935 года, в период Великой депрессии. Тогда введение социальных налогов вызвало жесточайшие споры среди политиков и экономистов. Приверженцы классической рыночной экономики резко критиковали президента Рузвельта за многочисленные нововведения в законодательстве, направленные на защиту наемных работников и потребителей. Подвергался беспощадной критике закон о социальном обеспечении 1935 года. Но последовавший за принятием социальных программ период стабилизации и дальнейшего роста экономики США подтвердил необходимость и обоснованность применения социальных программ. В итоге среди

<sup>4</sup> Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Инфра-М, 1996. С. 72.

<sup>5</sup> Gordon M.S. Social Security Policies in Industrial Countries. Cambridge: Cambridge University Press, 1988.

экономистов и политологов к середине нашего столетия утвердилось мнение, что эффективная сеть социальной поддержки предотвращает революции и иные крупные общественные социальные потрясения, обеспечивает политическую жизнеспособность рыночной экономики.

В это же время выходит труд Д. М. Кейнса «Общая теория занятости, процента и денег» (1936), в рамках которого подробно исследуются вопросы прогрессии подоходного налогообложения. Кейнс подчеркивал регулятивный характер прогрессивного подоходного налогообложения, в том числе и в социальной сфере. Позже Самуэльсон в своем учебнике «Экономика» отмечал, что прогрессивное налогообложение граждан позволяет перераспределять их налоговые доходы в соответствии с общественными приоритетами.

В качестве примера уместно сослаться и на опыт ФРГ — государства, где более полувека развивалась национальная модель социально ориентированной рыночной экономики, ставшая сегодня общеввропейской. Основоположником теории социально ориентированного рынка по праву считается видный экономист, затем избранный канцлером ФРГ, Л. Эрхард. Именно со времен Эрхарда в Германии, а впоследствии и во всей современной Европе укоренились важнейшие принципы социально ориентированного налогообложения, наглядно демонстрирующие принципы реализации стабилизирующей и социальной функций налоговой политики:

- налоги должны быть по возможности минимальными;
- минимально необходимыми должны быть и затраты на их взимание;
- налоги не могут препятствовать конкуренции либо изменять чьи-либо шансы в бизнесе;
- налоги соответствуют структурной политике;
- налоги должны быть нацелены на справедливое распределение доходов;
- налоговая система должна исключать двойное налогообложение;
- совокупная величина налогов должна соответствовать размеру государственных услуг, включая защиту человека и все, что гражданин может получить от государства<sup>6</sup>.

На основе данных принципов в условиях рыночной экономики сформировалась структура социальных фискальных выплат, ориентированных на формирование финансовой базы для «сети социальной поддержки», обеспечивающей защиту граждан от экономических трудностей, вызванных факторами, находящимися вне их контроля. *В качестве же основного налогового инструмента обеспечения социальной стабильности в западной экономической литературе признается налог на заработную плату в виде взносов в фонды социального страхования, которые выплачивают наемные работники и работодатели.*

## 2. Теория переложения налогового бремени

Проблема поиска эквивалентного соотношения налоговых выплат общества государству и значимости услуг, оказываемых государством обществу, нашла свое отражение и в трудах основоположников отечественной системы налогообложения.

Так, М. М. Сперанский полагал, что «сокращение издержек, реализуемых на основе налоговых сборов, ...должно быть основано на том правиле, чтобы все необходимые издержки сохранить, полезные отложить, а излиш-

<sup>6</sup> Эрхард Л. Благополучие для всех. М.: Начала-Пресс, 1991. С. 18.

ние прекратить»<sup>7</sup>. Значительно позже, в 1890-х годах, российский академик И. И. Янжул в книге «Основные начала финансовой науки» попытался определить приемлемые границы налогового бремени. Янжул высказал твердое убеждение, что финансовые потребности государства не должны вступать в противоречие с фактическими возможностями налогоплательщиков уплачивать налоги, не снижая жизненного уровня, не подрывая возможностей расширенного воспроизводства. Он подчеркивал: «...между этими двумя границами обложения и вращаются все налоговые вопросы; борьба этих двух начал в финансовой истории налагает даже особый отпечаток на всю жизнь народа»<sup>8</sup>.

В качестве наиболее тяжелой формы фискального давления на население России XIX — начала XX столетий отечественными исследователями рассматривались различные формы косвенного, прежде всего — акцизного налогообложения. В русской экономической литературе мы видим примеры разработки налоговых механизмов, способных снизить регрессию косвенных налогов, в основе которых лежало соотношение размеров косвенного обложения с платежеспособностью субъекта. Наука рекомендовала исключить из косвенного обложения предметы первой необходимости: «Желательно, чтобы предметы, необходимые для жизни, были всегда свободны от налогов, но сего никогда не бывает. Подать с предметов необходимых для жизни, возвышая цену на них, действует на возвышение заработной платы. Дороговизна предметов первейшей потребности, как-то: хлеба, соли, уменьшает потребление оных между бедными классами народа. Подать с предметов роскоши не действует на возвышение заработной платы»<sup>9</sup>. Из этого положения Н. И. Тургенева ясно, что косвенное обложение потенциально несет заряд инфляции, получившей впоследствии название инфляции издержек, но она может быть значительно смягчена посредством дифференциации или отмены податного (акцизного) обложения на предметы первой необходимости.

Асоциальную направленность косвенного налогообложения в начале XX столетия подчеркивал известный русский экономист и финансист А. А. Исаев (1851—1924) в своей работе «Очерки теории и политики налогов» (1887). Он отмечал: «Процесс переложения, начинаясь от плательщика налога, переходит от него через ближайшие сферы в среду более отдаленную. Каждый налог, перелагаясь своеобразно, в зависимости от многих местных условий, оседает в тех группах, которые обладают наименьшей силой сопротивления...»<sup>10</sup>. обстоятельно и глубоко исследуя теоретические проблемы переложения налогов, Исаев разделял условия, которые оказывают влияние на процессы переложения, на создаваемые финансовыми законами и на вытекающие из системы данного общественного строя. Он особо подчеркивал, что «...переложение не устраняет различия в налоговом бремени граждан, которое устанавливается прогрессивным налогообложением»<sup>11</sup>.

Существенный вклад в развитие теории налогообложения внес русский и советский финансист В. Н. Твердохлебов (1876—1954). В своих многочисленных монографиях он дал подробный анализ теорий переложения налогов, а также собственные оригинальные выводы в рамках развития этой сферы

<sup>7</sup> Сперанский М. М. У истоков финансового права. М., 1948. С. 113.

<sup>8</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. СПб., 1890. С. 238.

<sup>9</sup> Тургенев Н. Опыт теории налогов. СПб.: Типография Н. Греча, 1818. С. 154—155.

<sup>10</sup> Исаев А. А. Очерки теории и политики налогов. Ярославль: Тип. Г. В. Фальк, 1887. С. 88—89.

<sup>11</sup> Там же.

теории финансов<sup>12</sup>. Поддерживая в начале XX века необходимость введения в российскую налоговую практику подоходного налогообложения граждан, он особо отмечал различную степень «переложимости налогов» в зависимости от объекта налогообложения. В своем труде «Финансовые очерки» он писал: «...налог на субъективный (личный) доход менее переложим, чем налоги на доход предприятия; а... прогрессивный подоходный налог труднее перелажается, чем пропорциональный»<sup>13</sup>.

К началу XX века в русской экономической литературе и публицистике возобладали идея ликвидации акцизов и замены их прямым прогрессивным подоходным налогом. Представители демократических взглядов в русской экономической литературе писали о регрессивности косвенного обложения, о необходимости перенесения тяжести налогового бремени на более обеспеченные слои населения посредством отмены акцизов и замены их системой подоходного налогообложения. Оценивая влияние косвенного налогообложения того времени, финансовая наука приходила к выводу, что «косвенные налоги буквально не давали дышать тогдашнему поселянину, в высокой степени тормозили торговлю и промышленность. Облагалось налогом все — товары, привозимые из-за границы, и товары, производимые внутри страны, предметы роскоши и предметы первой необходимости. Если бы составить список облагаемых товаров, то они составили бы несколько сот наименований»<sup>14</sup>.

При этом в течение всего XIX века *подоходное* обложение в Российской империи отсутствовало. В конце столетия правительственные круги осознали необходимость введения системы прогрессивного подоходного налогообложения и в министерстве финансов стали разрабатываться соответствующие проекты, но сопротивление имущих классов было настолько велико, что эти проекты так и не были реализованы вплоть до событий 1917 года.

Подоходный налог был введен в систему налоговых доходов лишь 6 апреля 1916 года под влиянием требований, которые в связи с вступлением России в Первую мировую войну стали предъявляться к бюджету. Подоходный налог должен был взиматься по прогрессивным ставкам от 0,82 до 10% и был построен по прусскому образцу. Законом были установлены многочисленные вычеты из дохода: издержки получения дохода, взносы хозяев по страхованию рабочих, убытки от порчи имущества (пожар и т. п.), проценты по долгам, благотворительные пожертвования, страховые премии по страхованию жизни и на дожитие (не выше 300 руб. в год) и т. д. Предоставлялись также льготы в зависимости от семейного положения плательщика: при низких доходах — до 4 тыс. руб. и по болезни — до 6 тыс. руб. в год. Промысловый налог на личные промысловые занятия и квартирный налог засчитывались при уплате подоходного и предусматривались случаи, при которых эти налоги полностью покрывали бы расчетные выплаты по подоходному налогу и освобождали налогоплательщика от его выплаты. Однако России в то время не суждено было реализовать систему подоходного обложения: закон 6 апреля 1916 года вступал в силу только с 1 января 1917 года.

Давая оценку изложенным здесь фактам, мы вправе говорить о том, что российская финансовая наука в течение XIX столетия и в начале XX века вела активный поиск критериев социально ориентированного налогообло-

<sup>12</sup> Твердохлебов В.Н. Теории переложения налогов. СПб., 1914; Финансовая наука. Петроград, 1919; Новейшие финансовые проблемы. Петроград, 1923; Госкредит. Ленинград, 1928.

<sup>13</sup> Твердохлебов В.Н. Финансовые очерки. М., 1916. С. 119.

<sup>14</sup> Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. М., 1929. С. 184.

жения, а также налоговых механизмов, способных обеспечить оптимизацию налоговой нагрузки на население.

Наиболее целостная, с нашей точки зрения, теоретическая трактовка основных критериев, характеризующих социально ориентированную систему налогообложения, нашла отражение в работе Г.И. Болдырева «Подходный налог на Западе и в России». Он писал: «Со времен А. Смита финансовая наука, как и финансовая практика, сильно продвинулась вперед. Согласно современным воззрениям, правильно построенная налоговая система должна отвечать следующим требованиям:

I. Этические принципы обложения:

- 1) всеобщность налогов;
- 2) неприкосновенность личной свободы при обложении и взимании налогов;
- 3) соразмерность обложения с платежной способностью.

II. Принципы управления налогами:

- 4) определенность обложения;
- 5) удобство обложения и взимания для плательщиков;
- 6) дешевизна взимания и минимум налогового обременения.

III. Народнохозяйственные (финансово-политические) принципы:

7) надлежащий выбор источников налогов, в смысле возможно меньшего стеснения народного производства и в смысле лучшего осуществления социально-политических целей налога;

8) комбинация совокупности налогов в такую систему, которая обеспечила бы, при возможном соблюдении вышеупомянутых этических принципов и принципов управления, достаточность поступления и эластичность на всякий случай чрезвычайных государственных нужд»<sup>15</sup>.

Как видим, российская школа налогообложения на рубеже XIX—XX веков достаточно четко определяла критерии «правильно построенной» или *социально ориентированной системы налогообложения*. И критерии эти во многом созвучны основным принципам реализации налоговой политики в рамках социального рыночного хозяйства, сформулированным в 1950-х годах Л. Эрхардом.

А основными фискальными инструментами, обеспечивающими достижение сочетания интересов государства и интересов налогоплательщиков, российские ученые считали определение паритета в соотношении прямых и косвенных налогов в налоговой практике.

Знаменательно, что официальный процесс преобразований в российской налоговой системе, с большими огрехами и более медленными темпами, но двигался в том же направлении. В подтверждение этого мы приводим цитату из лекций С. Ю. Витте, прочитанных им Великому Князю Михаилу Александровичу: «Лишь при сочетании прямых и косвенных налогов может быть создана более или менее удовлетворительная система обложения, которая способна, не отягощая особенно плательщиков, не подрывая благосостояния массы населения и не препятствуя экономическому развитию страны, доставлять государству достаточные средства для покрытия его потребностей»<sup>16</sup>.

Все проанализированные нами выше позиции российских исследователей-финансистов объединяет идея поиска оптимальной, то есть способной удовлетворить финансовые потребности государства, оставаясь посильной ношей

<sup>15</sup> Болдырев Г.И. Подходный налог на Западе и в России. Л., 1924. С. 415.

<sup>16</sup> Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве, СПб., 1914. С. 60.

для налогоплательщика, налоговой нагрузки. *Характерно, что, в отличие от западных исследователей, в трудах российских ученых реализация этой идеи рассматривалась прежде всего не в рамках «теории обмена», а в рамках «теории переложения» налогов в параметрах поиска оптимального сочетания систем прямого и косвенного налогообложения.*

В этом смысле отечественные теоретики налогообложения в своих рассуждениях опередили Э. Селигмена, исследования которого в рамках западной экономической мысли рассматриваемого периода наиболее полно отражали теорию переложения налогов: «Переложение и падение налогов» (1892), «Очерки теории обложения» (1924). Следует также отметить, что Селигмен теорию переложения фискального бремени трактовал прежде всего как инструмент ценовой политики, обеспечивающий перераспределение налогового бремени в процессе включения производителями взимаемых с них налогов в цену производимого и реализуемого ими товара. Селигмен ассоциировал явление переложения налогового бремени с явлением последовательного его распределения между участниками хозяйственных процессов. Он фокусировал свое внимание на обменных процессах, обеспечивающих перенесение фискального давления с субъекта налогообложения на непосредственного носителя налогового бремени. Российские же ученые детально исследовали социальные аспекты переложения налогового бремени через систему косвенных налогов на наименее обеспеченные слои общества.

### **3. Критерии социально ориентированного налогообложения в современной экономической теории**

Теоретические взгляды на проблему оптимизации налоговой нагрузки для социально незащищенных слоев населения в конце XX века получили новое развитие. *Современные ученые полагают, что налоговая нагрузка должна не только быть приемлемой и достаточной, но и способствовать удовлетворению комплекса социальных потребностей современных домохозяйств.*

На протяжении всего XX столетия и особенно во второй его половине налоги проявили себя как важный инструмент в реализации не только промышленной, аграрной, инновационной, внешнеэкономической, но и социальной государственной политики. Это наглядно демонстрируют многочисленные мероприятия по реорганизации налоговых систем в 1950—1960-е годы, а затем и в 1980—1990-е годы в странах — членах ЕС, США, Канаде, Японии и других ведущих государствах мира. В основе их лежали исследования крупнейших экономистов-теоретиков второй половины XX века: А. Маршалла, П. Самуэльсона, К. Р. Макконнелла, С. Л. Брю, М. Фридмена, А. Лаффера и других. А идея разработки различных вариантов налоговых механизмов, способных обеспечить оптимальность в распределении налоговой нагрузки между различными по социальному статусу слоями населения, получила своеобразное второе дыхание в теоретических разработках последних двадцати—тридцати лет.

*Таким образом, широкое развитие в западной и отечественной литературе сегодня получили теоретические взгляды российских исследователей начала XX века в рамках обсуждения социального характера проблемы переложения налогового бремени, когда с помощью отрегулированного механизма цен как косвенные, так и прямые налоги в значительной степени перекладываются на конечных потребителей.*

«Мы должны изучать конечное налоговое бремя, то есть изучать, на кого оно ложится в конечном счете, каково его совокупное воздействие на товар-



ные цены, цены факторов производства, на распределение ресурсов и усилий, на структуру производства и потребления. Таким образом, налоговое бремя — это нелегкая проблема, и решать ее нужно с помощью всех современных средств экономического анализа»,<sup>17</sup> — отмечал Самуэльсон.

Особое внимание практическим методам переложения фискального бремени на широкие слои населения уделяли в своих работах американские исследователи Макконнелл и Брю. Они соотносили эту проблему с механизмом окончательного распределения налогового бремени между физическими лицами и организациями, которые испытывают снижение своих реальных доходов от налогообложения. Макконнелл и Брю отмечали, что в теории этот вопрос рассматривается, как правило, только относительно ситуаций, зафиксированных в налоговом законодательстве. Однако окончательное распределение налогового бремени может оказаться совсем иным. Частное лицо или организация может попытаться переложить налоговое бремя на покупателя своей продукции. Смогут ли они это сделать, зависит от целого комплекса факторов, характеризующих характер распределения налогового бремени.

Например:

- НДС могут облагаться производители, оптовые или розничные торговцы, которые, в свою очередь, перекладывают налоговое бремя непосредственно на розничных покупателей;
- в случае взимания налога с продаж механизм его переложения будет зависеть от эластичности соответствующих кривых спроса: чем более неэластичным является спрос и чем более эластичным предложение, тем большее налоговое бремя ложится на потребителя;
- индивидуальные предприниматели, или, как их часто называют, лица свободных профессий также могут контролировать цену оказываемых ими услуг и в состоянии переложить часть своих налогов на плечи клиентов. Например, врачи, юристы и другие высококвалифицированные специалисты могут поднять ставку за услугу, чтобы компенсировать собственные подоходные налоги;
- профсоюзы, рассматривая личные доходы своих членов как составную часть стоимости жизни, закладывают в свои программы последовательное увеличение уровня заработной платы наемных работников. Если эти цели профсоюзов успешно достигаются, появляется реальная возможность переложения части налогов от наемных работников к работодателям, которые в результате последующего повышения цен перекладывают собственные издержки, возросшие из-за повышения заработной платы, на широкие слои населения<sup>18</sup>.

Характерно также, что в связи с изменением ориентиров социальной политики в условиях современной рыночной экономики *проблема перераспределения налогового бремени в рамках теории переложения налогов получила новые трактовки, отражающие возникшие в последние десятилетия реалии социально ориентированной рыночной экономики.*

Например, в работе одного из наиболее известных современных теоретиков в сфере налогообложения Дж. Стрика мы читаем: «Одной из трудностей стремления к достижению большего равенства в распределении доходов является существование факторов, ограничивающих перераспределение. Попытки более равномерного распределения общего дохода могут уменьшить

<sup>17</sup> Самуэльсон П. Экономика. М.: Прогресс. 1964. С. 216.

<sup>18</sup> Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. М.: ИНФРА-М, 1999. С. 127.

сумму средств, подлежащих распределению. Чрезмерное налогообложение групп населения, имеющих наивысший достаток, и представителей бизнеса с целью финансирования трансфертных платежей, товаров и услуг в поддержку групп населения с низкими доходами может заглушать стимулы к работе, инвестированию средств, поддержанию максимальной эффективности производства и распределения, а также к участию в рискованных видах бизнеса. Результатом может оказаться потеря ресурсов, темпов экономического роста, уровня накопления капитала, и, следовательно, уровень производства и занятости в будущем будет снижаться, уменьшая тем самым общий наличный доход, подлежащий распределению среди членов общества. Поэтому государство вынуждено искать компромисс между стремлением к более равномерному распределению доходов и стремлением эффективно использовать ресурсы, добиваясь экономического роста»<sup>19</sup>.

*Изменились и теоретические взгляды на проблему сочетания систем прямого и косвенного налогообложения, а также развития системы дифференцированного подоходного налогообложения в условиях современной рыночной экономики.* Теоретиками было признано, что отрицательное воздействие значительной дифференциации ставок *прямых*, и прежде всего *подоходных, налогов* может проявляться двояко.

Во-первых, может быть существенно нивелирована заинтересованность физических и юридических лиц в развитии предпринимательской или любой трудовой деятельности, вследствие чего неблагоприятное воздействие налогов может сказаться на показателях роста капиталовложений, занятости населения, инвестиционной и инновационной предпринимательской активности.

Во-вторых, может возникнуть так называемая ловушка бедности, когда получателям социальных пособий оказывается выгодным сохранять свой статус, поскольку повышение уровня доходов лишает их этих пособий, и вместе с тем фактически, после вычета налогов, не меняет их материального положения.

Опираясь на статистические данные, сторонники либерализации налогообложения доходов рекомендовали минимизировать дифференциацию ставок подоходного налогообложения. Известный представитель данной школы М. Фельдстейн обосновал максимальную ставку подоходного налога в 42%. Авторы проектов американской налоговой реформы Т. Бредли и Р. Грефард предлагали уровень в 30—35%, М. Фридмен — до 25%. В рамках же теоретической модели А. Лаффера обосновывается, что оптимальная ставка подоходного налогообложения должна находиться в интервале между 20 и 40%.

*Последние три десятилетия ознаменовались крупными налоговыми реформами, направленными на трансформацию системы социально ориентированного налогообложения населения практически во всех развитых странах мира.* Россия оказалась в арьергарде этого процесса, и тем ценнее для нас изучение опыта структурных изменений в налоговых системах ведущих стран мира.

Доля налоговых поступлений в фонды социального страхования в объеме налоговых поступлений в течение всего послевоенного периода постоянно возрастала. В настоящее время в среднем по странам ОЭСР налоговые поступления по взносам социального страхования практически сравнялись с поступлениями от подоходного налогов, а в некоторых странах эти платежи превысили поступления от подоходного налога (Япония, Нидерланды).

<sup>19</sup> Стрик Дж. Государственные финансы Канады / Под ред. А.Л. Кудрина. М.: Экономика. 2000. С. 33.

Несомненно, эта тенденция отражает также изменения в современной социальной структуре общества: старение населения, изменение структуры семьи, рост числа родителей-одиночек, развитие миграционных процессов в современной мировой экономике.

*Необходимо также учитывать, что в начале нового века в современных государствах происходят серьезные социальные трансформации.* Быстро меняется гендерная структура национальных сообществ, идут процессы постоянной миграции социально незащищенных групп населения, количественно и качественно меняется социально-экономическая структура национальных социумов как в развитых странах, так и на постсоветском пространстве и в быстро развивающихся азиатских государствах. В связи с этим политика перераспределения налоговой нагрузки между различными социальными группами населения в современных условиях претерпевает существенные изменения. Она усложнилась и трансформировалась в последовательный процесс выравнивания доходов домохозяйств в соответствии с определенным экономическим статусом, характеризующимся в качестве социально-устойчивого в данном сообществе.

*Сегодня к наиболее востребованным фискальным инструментам обеспечения социальной стабильности в современном обществе следует отнести адресные методы социальной поддержки населения, реализуемые через систему подоходного налогообложения физических лиц с учетом последовательного развития комплекса социальных налоговых льгот.*

Система подоходного налогообложения граждан в индустриально развитых странах в ходе налоговых реформ 1980—1990-х годов превратилась в действенный инструмент обеспечения социальной стабильности в обществе. При том, что в ее основу, как правило, положен принцип взимания равного налога с равных доходов, в рамках системы подоходного обложения учитывается экономическое, социальное, семейное положение, а также возраст каждого налогоплательщика. Например, во Франции и в Германии при расчете подоходного налога учитывается количество инвалидов и других иждивенцев, которых материально обеспечивает налогоплательщик; предоставляются налоговые льготы на содержание детей и престарелых, по уплате процентов за кредит на приобретение жилья, по взносам на добровольное медицинское страхование, страхование жизни и т. д. Во всех развитых странах существует стандартный вычет из налогооблагаемых доходов (необлагаемый минимум) в сумме, необходимой для обеспечения прожиточного минимума для данного налогоплательщика и его семьи. В условиях современной рыночной экономики подоходный налог является действенным инструментом оказания помощи малоимущим и поддержки семьи, в получении образования и перепрофилировании профессиональной подготовки.

Следует отметить, что общемировые явления трансформации социальной структуры общества присущи и современной России. Доля пожилых людей в нашей стране составляет свыше 15% населения. Россия относится к числу стран, где налоговые доходы, направляемые на социальное обеспечение, существенно превышают поступления от подоходного налога. Более того, они быстро растут. Решение проблем методической и организационной переработки механизма сбора и использования социальных платежей, контроля за их расходованием, обоснования ставок взносов в фонды социального страхования, формирования новых налоговых регуляторов социальных процессов сегодня как никогда значимо для обеспечения социальной и политической стабильности в нашей стране.

С этой целью в современной налоговой политике используются все новые фискальные механизмы социального выравнивания:

- социальный налог (взносы в бюджетные фонды социального страхования) как финансовая база пенсионного обеспечения и иных форм социальной защиты нетрудоспособного населения;
- социальная направленность подоходного налогообложения населения (дифференциация ставок, социальные налоговые льготы, изменение объекта налогообложения, учет социального статуса налогоплательщика);
- система косвенного налогообложения затрат граждан на приобретение различных товаров и услуг;
- система имущественных налогов.

Сегодня социальная роль фискальной политики в теоретических исследованиях никем не оспаривается. Например, современный немецкий экономист Р. Румпель так характеризует социальную ориентированность государственной налоговой системы: «Социальное рыночное хозяйство потому и называется социальным, что государство проявляет заботу о своих гражданах. Рыночный принцип соседствует на равных с принципом социальным, включающим в себя компоненты ответственности. Не каждый гражданин в состоянии работать в соответствии с требованиями рынка. В таком случае на помощь призывается государство. Государственная фискальная система должна создавать в высшей степени равные стартовые условия для всех граждан, пресекать проявления несправедливости и защищать всех обездоленных и незащищенных: безработных, старых, больных, детей...»<sup>20</sup>. Однако исследователь видит и обратную сторону такой социально ориентированной налоговой политики. Он справедливо отмечает: «Для государства это всегда балансирование на лезвии ножа — чем больше социальных гарантий оно предоставляет, тем выше становятся требования граждан, а это снижает экономический потенциал, который, собственно, и позволяет государству проведение и финансирование социальных мер»<sup>21</sup>. Результаты такой «излишней социализации» фискальной политики мы сегодня наблюдаем в ведущих странах мира на фоне последствий экономического кризиса.

Современной экономической теории еще предстоит поиски баланса социальной и фискальной функций налоговой политики в условиях быстро меняющейся современной экономики.

---

<sup>20</sup> Румпель Р. Социальное рыночное хозяйство. Что это такое? // Финансы. 2000 №7. С. 12.

<sup>21</sup> Там же.