

**ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ КАТЕГОРИИ “НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА”**

© 2011 Е.Д. Карасева

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center\_audita@mail.ru

Рассматриваются значимость и содержание категорий “налоговое бремя”, “налоговая нагрузка”, их развитие в свете концепций налогообложения.

*Ключевые слова:* налоговая нагрузка, тяжесть обложения, переложение налогов.

Понятие “налоговая нагрузка” является относительно новым, производным от проверенной временем категории “налоговое бремя”. С давних пор исчисление тяжести налогообложения осуществлялось в разных странах. Например, в течение всего XIX в. в экономической литературе рассматривались вопросы о сравнительном бремени обложения Англии и Ирландии. Чаще всего политики и экономисты использовали это понятие в период подготовки налоговых реформ, при выяснении финансовой подготовленности стран к войне.

После войн 1914 -1918 гг. проблема тяжести обложения привлекала внимание всех стран, испытавших на себе ее разрушительное влияние. Это было связано с необходимостью изыскания ресурсов для покрытия государственных долгов, с урегулированием денежного обращения. Во многих случаях принимаемые решения требовали увеличения налогового бремени. По мнению К.Ф. Шмелева, вопросы исчисления и сравнения налогового бремени являются оправданными в случаях:

- подготовки финансовых (налоговых) реформ с целью определения высоты возможного обложения;
- урегулирования финансовых взаимоотношений в сложных государствах;
- урегулирования международных обязательств, например платежей по задолженности, по контрибуциям и репарациям<sup>1</sup>.

Исчисление тяжести обложения в первой половине XX в. позволяло производить различного рода сравнения: а) налогового бремени за разные периоды времени; б) бремени налогообложения отдельных групп населения; в) бремени обложения отдельных составных частей сложного государства; г) тяжести обложения в различных государствах.

Известный российский юрист профессор А.А. Соколов - основоположник учения о нало-

гах - считал, что к вопросу тяжести обложения можно подходить с индивидуальной или частнохозяйственной точки зрения и с точки зрения всего народного хозяйства как целого. При этом “с частнохозяйственной точки зрения под тяжестью или временном обложении нужно разуместь те материальные потери и ту степень лишения, с которыми бывает связана для плательщика уплата налога”<sup>2</sup>. Исследуя данный вопрос, А.А. Соколов отмечал, что заниматься исследованием тяжести можно в отношении не только налогов, но и всего бюджета, как государственного, так и местного. В случае вопроса тяжести всего бюджета отпадает необходимость в разграничении налоговых и неналоговых платежей. Однако при исчислении тяжести всего бюджета важным является специальный расчет именно налоговой тяжести. “Налог, как мы знаем, является особым методом аккумуляции денежных средств, существенно отличающимся от других методов аккумуляции, в частности, от цены... Но если мы хотим исчислить именно налоговую тяжесть, то нам нужно прежде всего очертить круг тех сборов, которые мы относим к разряду налоговых. При этом мы должны стремиться к тому, чтобы как в пределах каждой данной страны (за разные периоды времени), так и в других странах круг таких сборов был очерчен с возможно большей точностью и возможно большим однообразием, так как только при этом условии исчисление тяжести обложения окажется сопоставимым”<sup>3</sup>. Данные положения объясняют, почему при исчислении тяжести обложения учитываются все налоги в их чистом виде.

Исторически сложилось, что при обосновании расчетов тяжести обложения многие специалисты относят сумму обложения к сумме доходов. Противоречивость положения заключается в том, что доходы государства определяются величиной налоговых поступлений и, кроме того,

фактическое распределение национального дохода складывается тоже под влиянием налогов. В рыночной экономике определение показателя налогового бремени часто отождествляют с понятием налоговой нагрузки. В.Г. Пансков, рассматривая вопросы налогового бремени (налоговой нагрузки) применительно к российской экономике, отмечает, что: в среднем по стране налоговая нагрузка примерно равна допустимой норме или ниже показателей многих других стран. При этом «определение показателя величины налоговой нагрузки в российской экономике через удельный вес налоговых поступлений в ВВП ни в коей мере не отражает действительное положение с налоговой нагрузкой по конкретному налогоплательщику, добросовестно соблюдающему налоговое законодательство»<sup>4</sup>. В период активного становления налоговой системы в России факторами, влияющими на налоговые поступления, являются:

- высокая зависимость дохода бюджета от уровня мировых цен, особенно на нефть;
- неоднородность экономического развития;
- недостаточная налоговая дисциплина и недостаточный уровень эффективности контрольной работы налоговых органов;
- низкая собираемость налоговых платежей;
- имеющиеся погрешности измерения ВВП на основе статистической информации; и др.

Даже в докризисный период (до 2008 г.) уровень собираемости таких налогов, как НДС, налог на прибыль, акцизы на спирт и ликеро-водочные изделия, налог на добычу полезных ископаемых, составлял 95-98 %. Российская налоговая система построена таким образом, что реальное налоговое бремя на предприятия несколько выше, чем в странах с развитой рыночной экономикой. Поэтому «при анализе воздействия налогов на бизнес в нашей стране необходимо учитывать особенности российской экономики, обязывающие сопоставлять не уровень налогового бремени среднестатистического налогоплательщика и величину налоговых ставок важнейших видов налогов, а распределение налогов между категориями плательщиков и специфику формирования налоговой базы»<sup>5</sup>.

В налоговой практике процесс переложения налогов стал проблемным во второй половине XIX в. и носил политическое значение. На государственном уровне стали востребованными рекомендации экономистов о том, кто и в каких раз-

мерах должен нести налоговое бремя. Теоретические разработки по проблеме переложения налогов стали особенно актуальными.

Сложность проблемы переложения налогов связана с тем, что оно возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Это означает, что теоретическое решение вопроса переложения налогов зависит от степени развития более общей экономической проблемы, а именно теории ценности (стоимости) и цены. Незавершенностью теории цены можно объяснить и те неясности, которые существовали в финансовой науке в вопросе переложения налогов. Образование цены включает в себя и процесс переложения налогов, затрудняя исследование того и другого вопроса. К. Маркс в предисловии к первому тому «Капитала» писал: «Всякое начало трудно. И в данном случае наибольшие трудности представляет понимание первой главы - в особенности того его отдела, который заключает в себе анализ товара»<sup>6</sup>. Элиминируя классовый момент, можно найти у В.И. Ленина ответ на причины сложности категории стоимости: «Только с точки зрения отношений, проявляющихся в массовом, миллиарды раз повторяющемся явлении обмена, можно понять, что такое стоимость»<sup>7</sup>. Лишь во второй половине XX в., когда были решены теоретические вопросы ценообразования, удалось прояснить, но без окончательных выводов, проблему переложения налогов. Заслуга Р. Масгрейва состоит в том, что он со своими коллегами в 1950-е гг. приложил много усилий, чтобы определить «тяжесть каждого налога», иными словами, установить, как реально распределяется налоговое бремя в зависимости от форм обложения по источникам доходов.

Американская финансовая школа также исследовала вопрос, как распределяется налоговое бремя между производителем и потребителем, т.е. по категориям плательщиков, в зависимости от эластичности спроса и предложения. Она дала ответ на два вопроса: как в действительности распределяется обложение по источникам доходов и по категориям плательщиков. Решение вопросов, над которыми напряженно работала финансовая наука в 20-е гг. XX в., позволяло исчислить тяжесть налогового бремени, без чего невозможно было построить рациональную налоговую систему.

Заслуживает внимания точка зрения А.А. Исаева на проблему переложения налогов с точки зрения ее значимости. А.А. Исаев выделил три

направления в истории финансовой науки. Первое направление он связывает с именами А. Смита, Д. Рикардо и их последователей, которые своими разработками доказали значимость вопросов переложения. Второе направление представляет Н. Канар и его последователь в Германии Л. Штейн, которых объединила общая позиция, отрицающая важность проблемы переложения. Третье направление, разделяя с классической школой значимость вопроса о переложении, идет дальше, исследуя влияние многообразных условий реальной действительности на процесс переложения. По мнению автора, А. Вагнер в наиболее завершенном виде представил взгляды третьего направления.

Налоговые системы в западных странах строятся таким образом, чтобы процесс был управляемым и была возможность осуществить принцип равномерности в налогообложении.

С учетом значимости решения проблемы переложения налогов для современной России следует специально рассмотреть теорию переложения налогов советского исследователя Б.В. Дитмана, который справедливо отмечал: «Теория переложения шла вслед за развитием экономической мысли, отражая на себе и процесс ее дифференциации, и смену отдельных ее течений»<sup>8</sup>.

Новизна методологического подхода Б.В. Дитмана состоит в том, что проблему переложения налогов он исследовал как составную часть процесса ценообразования, обосновал влияние переложения налогов через систему ценообразования на процесс воспроизводства, на проблему конечного распределения налогового бремени между производителем и потребителем. Его исследование указанных проблем носило государственный характер.

В современной экономической литературе обобщается совокупность факторов, влияющих на размер налогового бремени. Основные из них:

- элементы договорной и учетной политики для целей налогообложения;
- льготы и освобождение, в том числе исполнение обязанностей налогообложения;
- основные направления развития бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства, влияющие на элементы налогов;
- получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам;

- размещение бизнеса в органах управления хозяйствующих субъектов в офшорах, в том числе в свободных зонах, действующих на территории России; и др.

Приведенные выше взгляды свидетельствуют о том, что между категориями «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка» фактически поставлен знак равенства. Полагаем, что по содержанию понятий «бремя» и «нагрузка» следует отметить более широкий смысл первого понятия, применимость которого большинство отечественных и зарубежных авторов рассматривают в отношении макроэкономических явлений и показателей. Показатель «нагрузка» в большей степени отвечает, по нашему мнению, микроуровню, т.е. налогоплательщику - юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю. В ряде случаев налоговую нагрузку применяют в отношении крестьянских (фермерских) хозяйств либо в отношении семейного бизнеса, получившего интенсивное развитие в последние годы в европейских странах.

«Переход от системы к субъекту трансформирует понятие «налоговое бремя» в понятие «налоговая нагрузка». Можно встретить ряд мнений по поводу зависимости налоговой нагрузки и налогового бремени от хозяйственных, финансовых, налоговых рисков и влияния их на состояние и развитие налоговых баз разных налогов»<sup>9</sup>. Таким образом, в проблеме теоретического развития категории «налоговая нагрузка» есть еще нерешенные вопросы, и это подчеркивает необходимость более глубокого ее изучения.

<sup>1</sup> Шмелев К.Ф. Проблема тяжести обложения // Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах. М., 1928. С. 9-10.

<sup>2</sup> Соколов А.А. Теория налогов. М., 2003. С. 446.

<sup>3</sup> Там же. С. 447-448.

<sup>4</sup> Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 164.

<sup>5</sup> Там же. С. 171.

<sup>6</sup> Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 23. С. 5.

<sup>7</sup> Ленин В.И. Полн. собр. соч. Т. 26. С. 62.

<sup>8</sup> Дитман Б.В. Переложение налогов. Налоги как ценообразующий фактор. М., 1930. С. 5.

<sup>9</sup> Ханафеев Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология: монография. М., 2008. С. 41.

Поступила в редакцию 04.08.2011 г.