Налоги и налогообложение

Тема 1. Экономическая сущность и понятие налогов и налогообложения.

План лекции:

1. Экономическая сущность налогообложения.

2. Понятие и признаки налога и сбора.

3. Принципы налогообложения.

4. Функции налогов.

5. Классификация налогов.

6. Возникновение и развитие налогообложения. Теории налогов.

1. **Экономическая сущность налогообложения.**

Общая теория налогов существует и эволюционирует в рамках финансовой науки, становление которой как самостоятельной отрасти знания относится к XIX веку. Практика налогообложения складывалась под воздействием потребностей государства в доходах.

Финансово-бюджетная система охватывает отношения по поводу формирования и использования финансовых ресурсов государства – бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективную реализацию социальной, экономической, оборонной и других функций государства. Важными элементами финансово-бюджетной системы являются налоги.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. В эпоху становления капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться: для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий – рынков сырья и сбыта готовой продукции, казне нужны были дополнительные средства.

В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению коллективных потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого, минимальный размер налогового бре­мени определяется суммой расходов государства на исполнение минимума его функций: управление, оборона, суд, охрана порядка, - чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно собирать налогов.

Американскому президенту Б. Франклину принадлежит изречение: «в жизни нет ничего неизбежного, кроме смерти и налогов». Никакое государство не может существовать без взимания налоговых платежей. На исключительное значение налогов для государства указывал К. Маркс: «Налог - это материнская грудь, кормящая правительство. Налог - это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией».

Изъятие государством в пользу общества определенной части стоимости валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса для формирования централизованных финансовых ресурсов (бюджета), и составляет **экономическую сущность налога**.

Налоги как экономическая категория – это совокупность отношений, возникающих между государством и налогоплательщиками по поводу перераспределения ВВП в целях формирования централизованных денежных фондов государства. С позиции государства налоги представляют собой денежные доходы государства. С позиции налогоплательщика – это изъятие части его собственного дохода. Причем изъятие принудительное и безэквивалентное. Из этого следует, что между участниками налоговых отношений неизбежно возникает объективное противоречие. Если государство заинтересовано в росте налогов, то налогоплательщик, наоборот, желает низких налогов, что позволяет ему максимизировать свой доход.

Взносы осуществляют основные участники производства валового продукта:

- работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;

- хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере предпринимательства.

За счет налоговых сборов, пошлин и других платежей формируются финансовые ресурсы государства.

Экономическое содержание налогов выражается, таким образом, взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства, с другой стороны – по поводу формирования государственных доходов. **Налогообложение** - это система распределения доходов между юридическими или физическими лицами и государством.

Налоги - это важнейшая финансово-экономическая категория. Всеобщий характер налогов обусловлен тем, что они составляют основную доходную часть государственного бюджета.

По своему содержанию на макроэкономическом уровне налог представляет собой долю произведенного обществом валового внутреннего продукта, перераспределяемую с целью реализации функций государства: для финансирования социальных программ поддержки незащищенных слоев населения, экономических программ, на содержание армии, служащих социальной сферы – здравоохранения, образования, органов охраны правопорядка, управления.

В микроэкономическом аспекте налог – это изымаемая доля продукта, произведенная субъектом хозяйствования при осуществлении своей деятельности.

Налоги выражают обязанности юридических и физических лиц, полу­чающих доходы, участвовать в формировании финансовых ресурсов государства. Являясь инструментом перераспределения, налоги призваны гасить возникающие сбои в системе распределения.

Налоги – гибкий инструмент воздействия на находящуюся в постоянном движении экономику: они помогают поощрять или сдерживать определенные виды деятельности, направлять развитие тех или иных отраслей промышленности, воздействовать на экономическую активность предпринимателей, сбалансировать платежеспособный спрос и предложение, регулировать количество денег в обращении.

Поэтому налоги выступают важнейшим звеном финансовой политики государства в современных условиях.

Налоги и займы - два определяющих источника процветания любой страны. От их соотношения в значительной степени зависит ее платежеспособность и общее положение в мировом сообществе. При недостаточности налоговых доходов прибегают к прямым кредитам иностранных государств, размещению ценных бумаг среди населения (внутренние заимствования) и выпуску специальных бумаг для зарубежных инвесторов (внешние заимствования).

В различных странах основную часть доходов бюджета составляют именно налоги. Так, в США налоги формируют 90% бюджета, в Германии - 80%, в Японии - 75%. В России доля налогов примерно соответствует мировым показателям – более 85%.

**2. Понятие и признаки налога и сбора.**

Общее определение и содержание понятий «налог» и «сбор», используемых в налоговом законодательстве, дается в Налоговом кодексе РФ (статья 8).

**Налог** - это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

**Признаками налога** являются:

- **обязательность** уплаты налога всеми лицами, определенными в качестве субъектов налогообложения. В данном случае можно говорить и о принудительном характере налога;

- **индивидуальность** определения величины налога в отношении каждого налогоплательщика;

- **безвозмездность (безэквивалентность)** уплачиваемых сумм, что означает отсутствие факта непосредственного предоставления налогоплательщику благ, продукции, прав, документов взамен уплачиваемой суммы налога;

- **денежная форма** (отчуждение доли денежных средств, принадлежащих организации или физическому лицу);

**- законодательный характер**. Налоги вводятся и отменяются только соответствующими законами;

**- целевой характер**. Проявляется в обеспечении потребностей государства в денежных ресурсах, направляемых на финансирование мероприятий, предусмотренных бюджетами различных уровней.

Кроме того, особенностью налога является то, что он устанавливается и взимается государством или специально уполномоченными организациями в силу права верховенства, властных полномочий.

**Сбор** - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Главное отличие сбора от налога – отсутствие требования безвозмездности уплаты.

В Российской Федерации действуют таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, федеральные лицензионные сборы, региональные лицензионные сборы и местные лицензионные сборы.

Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Налоги представляют собой обязательные сборы и платежи, взимаемые государством на основе за­кона с юридических и физических лиц для удовлетворения общественных по­требностей. Налоговые платежи зачисляются в бюджеты соответствующего уровня и во внебюджетные фонды.

Налоги:

- влияют на уровень и структуру совокупного спроса, а через механизм рыночного спроса могут содействовать производству или тормозить его;

- размер налогов определяет уровень оплаты труда, так как она включает налоговые платежи;

- от налогов зависит соотношение между издержками производства и ценой товаров и услуг (оно является определяющим в процессе использования или реализации производственных мощностей для предпринимателей);

- налоги влияют на инвестиционные решения предпринимателей.

**3. Принципы налогообложения.**

*Использование налогов в качестве главного источника доходов государства требует разработки определенных правил (принципов).* Необходимость учета фактической платежеспособности налогоплательщика, с одной стороны, и коллективных потребностей членов общества, на удовлетворение которых и взимается налог, с другой стороны, выражается в основных принципах налогообложения.

*Принципы (от лат. principium - основа, первоначало) - это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала чего-либо.* **Принципы налогообложения** - это базовые идеи и положения, применяемые в налоговой сфере.

В системе налогообложения можно выделить экономические, юридические и организационные принципы. Кроме того, в рамках каждой из указанных групп принципов выделяются общие принципы налогообложения, присущие всей системе налогообложения в целом, и частные принципы налогообложения, которые соответствуют только некоторым разделам и положениям налогообложения, например *принципы применения ответственности за нарушение налогового законодательства,* принципы исчисления и уплаты налога на прибыль, принципы взимания налогов с нерезидентов, принципы местного налогообложения и т. д.

**Экономические принципы** налогообложения представляют собой сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогов как экономического явления.

Впервые принципы налогообложения были сформулированы в 1776 году Адамом Смитом в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов». Их называют классическими принципами налогообложения.

А. Смит выделил пять принципов налогообложения, названных позднее «Декларацией прав плательщика»:

1) принцип **хозяйственной независимости и свободы** налогоплательщика, основанный на праве частной собственности; как считал А. Смит, все остальные принципы занимают подчиненное данному принципу положение;

2) принцип **справедливости,** заключающийся в равной обязанности граждан платить налоги соразмерно своим доходам: «...соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»;

3) принцип **определенности,** из которого следует, что сумма, способ, время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику;

4) принцип **удобства,** согласно которому налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;

5) принцип **экономии,** в соответствии с которым издержки по взиманию налога должны быть меньше, чем сами налоговые поступления.

Принципы, предложенные А. Смитом, сохранили свою актуальность и поныне. Однако за более чем двухсотлетнее развитие общества система принципов А. Смита претерпела определенные изменения. В настоящее время реально воплощены на практике четыре следующих экономических принципа налогообложения:

1) принцип справедливости;

2) принцип соразмерности;

3) принцип учета интересов налогоплательщиков;

4) принцип экономичности (эффективности).

**Принцип справедливости.** Согласно этому принципу, каждый обязан принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. Выделяются две основные идеи:

1) сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика;

2) кто получает больше благ от государства, тот должен больше платить в виде налогов (методологической основой принципа справедливости выступает прогрессивное налогообложение).

Справедливость налогообложения требует создания условий, при которых налогоплательщики с более высоким уровнем доходов уплачивают налог в больших суммах. Справедливость представляется в вертикальном и горизонтальном аспектах. Вертикальный – предполагает, что налог взимается в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного лица и с увеличением дохода ставка налога может возрастать. Горизонтальный – означает применение одинаковой налоговой ставки для лиц с одинаковыми доходами независимо от вида источника дохода.

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

**Принцип соразмерности** предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета.

Принцип соразмерности характеризуется кривой Лаффера (Артур Лаффер - американский экономист, профессор Калифорнийского университета города Лос-Анджелес), показывающей зависимость налоговой базы от изменения ставок налога, а также зависимость бюджетных доходов от налогового бремени. Эффект кривой состоит в росте поступлений в бюджет с ростом налогов, если ставка до 50%, и в падении поступлений, если ставка более 50%. Данная концепция получила признание в 70–80-е гг. ХХ века.

Задача законодателя - на основе экономически обоснованных предложений установить такой режим налогообложения, который не подавлял бы экономическую активность налогоплательщика и в то же время обеспечивал необходимый уровень налоговых поступлений в бюджет. Таким образом, налогообложение как экономическая категория имеет свои пределы, определяемые в соответствии с принципом соразмерности.

Налоговый предел - условная точка в налогообложении, в которой достигается оптимальная для плательщиков и государственной казны доля валового внутреннего продукта, перераспределяемого через бюджетную систему. Сдвиг условной точки в ту или другую сторону порождает противоречивые ситуации, проявлениями которых являются политические конфликты, неподчинение налогоплательщиков налоговым властям, бегство капитала, массовое уклонение от уплаты налогов, миграция населения и др.

Уровень налогового предела может повышаться, как правило, только в чрезвычайных ситуациях, как это было, например, в США во время Второй мировой войны, когда налоговый предел составлял 80 - 90%. В Великобритании после Второй мировой войны изымалось 100% получаемой сверхприбыли на условиях возвратности. *В России экономические сложности переходного периода конца 1993 года вызвали введение в 1994 году двух дополнительных целевых налогов (спецналог и транспортный налог), предоставление прав местным органам устанавливать свои собственные налоги, а также повышение ставки налога на прибыль до 38%.*

**Принцип учета интересов налогоплательщиков** рассматривается через призму двух принципов А. Смита, а именно принципа определенности (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа удобства (налог взимается в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика).

По словам Н. И. Тургенева (1789 - 1871 гг.): «Количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей... Если у земледельца потребуется подать тогда, когда его хлеб еще не продан, то он должен или отдать свой хлеб за бесценок, или занимать деньги и платить проценты».

Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога.

Другим проявлением этого принципа является информированность налогоплательщика - обо всех изменениях налогового законодательства налогоплательщик должен быть проинформирован заранее.

**Принцип экономичности (эффективности)** базируется еще на одном принципе А. Смита, согласно которому необходимо сокращать издержки взимания налога. По своей сути принцип экономичности (эффективности) означает, что суммы сборов по отдельному налогу должны превышать затраты на его обслуживание, причем в несколько раз.

**Юридические принципы** налогообложения - это общие и специальные принципы налогового права. К ним относятся следующие принципы:

- принцип нейтральности (равного налогового бремени);

- принцип установления налогов законами;

- принцип приоритета налогового законодательства над неналоговым, но лишь в налоговой сфере;

- принцип отрицания обратной силы налогового закона;

- принцип наличия всех частей налога в налоговом законодательстве;

- принцип сочетания интересов государства и субъектов налоговых отношений.

*Денежные средства, уплачиваемые в виде налогов, не имеют целевого назначе­ния. Они поступают в бюджет и используются на нужды государства. Государство не предоставляет налогоплательщику какой-либо эквивалент за вносимые в бюджет средства. Безвозмездность налоговых платежей является одной из черт составляющих их юридическую характеристику.*

Кроме того, схема уплаты налога должна быть доступна для восприятия налогоплательщика, а объект налога должен иметь защиту от двойного или тройного обложения.

**Организационные принципы** налогообложения - положения, на которых базируется построение налоговой системы и осуществляется взаимодействие ее структурных элементов. Эти положения отражают:

- принцип единства налоговой системы;

- принцип равенства правовых статусов субъектов РФ и городских образований;

- принцип подвижности (эластичности) налогообложения;

- принцип стабильность налоговой системы;

- принцип множественности налогов;

- принцип исчерпывающего списка региональных и местных налогов.

*Принципы налогообложения А. Смита нашли свое отражение в различных финансовых школах. Концептуально новый подход к налогообложению был выдвинут немецким экономистом Адольфом Вагнером. Он предложил девять основных принципов налогообложения, которые объединил в четыре группы.*

*Первая группа – финансовые принципы организации налогообложения. Сюда входят принцип достаточности и принцип эластичности.*

*Принцип достаточности означает, что налогообложение должно строиться таким образом, чтобы обеспечить достаточный объем средств для бюджета.*

*Принцип эластичности, или подвижности, налогообложения означает, что налогообложение должно быть способно адаптироваться к финансовым нуждам государства. Не все налоги обладают эластичностью. Налоговая система должна включать такие налоги, которые позволяют быстро увеличить поступления в бюджет в случае возникновения такой потребности.*

*Вторая группа – это народнохозяйственные принципы. Она включает следующие два принципа: надлежащий выбор источника обложения и правильная комбинация различных налогов с учетом последствий их переложения.*

*В третью группу объединены принципы справедливости (этические принципы): принцип всеобщности налогообложения и принцип равномерности.*

*Четвертую группу составляют административно-хозяйственные принципы налогового управления: определенность, удобство уплаты налогов, максимальное уменьшение издержек взимания налогов.*

**4. Функции налогов.**

Сущность налогов проявляется через их функции. Налоги используются всеми рыночными государствами как метод прямого влияния на бюджетные отношения и опосредованного (через систему льгот и санкций) воздействия на производителей товаров, работ и услуг. Через налоги достигается относительное равновесие между общественными потребностями и ресурсами, необходимыми для их удовлетворения, а также обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств. Посредством налогов государство решает экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

Выделяют четыре основные функции налогов: фискальную, регулирующую, социальную и контрольную.

*Функции налогов**- это направления правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающие постоянством, раскрывающие сущность налога и реализующие социальное назначение государства.*

**Фискальная функция**. Является исторически первой и основной функцией налогообложения, она отражает предназначение налогов, причину их появления. Посредством данной функции реализуется главное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также аккумулирование в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Эти средства расходуются на социальные услуги, хозяйственные нужды, поддержку внешней политики и безопасности, административно-управленческие расходы и платежи по государственному долгу.

Название данной функции происходит от латинского слова fiscus, что буквально означает «корзина». Первоначально в Древнем Риме фиском называли военную кассу, позднее – частную кассу императора, которая находилась в ведении чиновников и пополнялась доходами с императорских провинций. С IV века нашей эры фиск – это единственный общегосударственный финансовый центр Римской империи. Сегодня под термином «фиск» понимается именно государственная казна.

Социальная (распределительная) функция налогов выступает в виде использования налогов в качестве инструмента при распределении и перераспределении ВВП. Этот процесс происходит путем введения новых и отмены старых действующих налогов, изменения ставок, расширения либо сокращения налоговой базы, изменения уровня зачисления налогов. Примерами реализации распределительной (социальной) функции является прогрессивная шкала налогообложения прибыли и личных доходов, налоговые скидки, акцизы на предметы роскоши.

Социальная функция налогов проявляется в применении налоговых методов поддержки социального обеспечения и социального страхования для обеспечения социальной защищенности и государственных гарантий членам общества, нуждающимся в первоочередной поддержке.

Социальная функция состоит в перераспределении общественных доходов между различными категориями населения: от высокооплачиваемых и состоятельных граждан - к малообеспеченным, что в конечном итоге гарантирует социальную стабильность в обществе.

Регулирующая функция налогов - функция, направленная на достижение определенных целей налоговой политики государства посредством налогового механизма. Эта функция состоит в том, что налоги, воздействуя на воспроизводственный процесс, неизбежно влияют как на объем производства, так и на темпы экономического роста в целом. Регулирующая функция налогов реализуется через налоговое регулирование, которое является составной частью государственного регулирования экономики.

Данная функция предполагает влияние налогов на инвестиционный процесс, спад или рост производства, а также его структуру. Она осуществляется за счет снижения ставок отдельных налогов, предоставления налоговых льгот, нацеленных на улучшение условий хозяйствования в отдельных отраслях, регионах или сферах деятельности.

Суть регулирующей функции состоит в том, что налогами облагаются ресурсы, направляемые на потребление, и освобождаются от налогообложения ресурсы, направляемые на накопление производственных фондов. Поэтому для этой функции выделяют три составляющие:

- **стимулирующая** функция, проявляется в виде дифференциации налоговых ставок, введении налоговых льгот и освобождений, направленных на поддержку малого предпринимательства, сельскохозяйственных производителей, производства продукции социального назначения, капитальных вложений, инновационной и внешнеэкономической деятельности;

- **дестимулирующая** функция, которая через повышение ставок налогов позволяет ограничить развитие игорного бизнеса, повысить таможенные пошлины, приостановить вывоз капитала из страны и т. д.;

- **воспроизводственная** функция, которая предполагает аккумулирование и использование средств на мероприятия природоохранного назначения и дорожного хозяйства.

**Контрольная функция налогов**. Через налоги государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов и расходами. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность действующей налоговой системы, обеспечивается контроль за видами деятельности и финансовыми потоками.

Контрольная функция позволяет государству отслеживать своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах. Через эту функцию определяется необходимость реформирования налоговой системы и бюджетной политики.

**Поощрительная функция налогов**. Заключается в предоставлении  налоговых льгот, представляет собой приспособление налоговых механизмов в целях реализации социальной политики государства.

**5. Классификация налогов.**

*Классификация налогов – это группировка их по ряду наиболее существенных признаков. Классификация налогов позволяет выявить различия и сходства разнообразных налогов. Особые свойства различных видов налогов требуют специфических условий их исчисления и взимания.*

Существует несколько вариантов классификации налогов.

**По способу взимания** налоги подразделяются на прямые и косвенные. Такое деление наука взяла из практики XVI века.

Критерий деления налогов на прямые и косвенные - по способу обложения и взимания.

Для прямых налогов характерно:

- обложение определенного источника;

- индивидуальное направление требования государства определенному лицу с учетом его платежеспособности.

***Прямые налоги*** *– налоги, которые взимаются в виде определенного процента от дохода или имущества.* *Прямые налоги – это налоги подоходно-поимущественные: поземельный, подомовой, промысловый, с денежных капиталов, на наследство, подоходный.*

Прямые налоги взимаются с доходов или имущества физических и юридических лиц. Именно они являются налогоплательщиками, которые производят уплату налогов. При этом прямые налоги делятся на реальные (налоги на отдельные виды имущества), которые уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода плательщика, и личные (налоги с доходов), которые уплачиваются с реально полученных доходов и учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика.Прямые налоги: налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц.

Косвенные налоги – налоги на товар или услугу, взимаемые путем включения их в цену товара или в тариф на услугу. Окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара.

*В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на:*

*- косвенные индивидуальные, которыми облагаются строго определенные группы товаров;*

*- косвенные универсальные, которыми облагаются в основном все товары и услуги;*

*- фискальные монополии, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах;*

*- таможенные пошлины, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций.*

По косвенным налогам государство непосредственно не устанавливает платежеспособности лица, уплачивающего налог. Косвенные налоги – это налоги на расход, т. е. на предметы потребления. К ним относятся акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины.

При классификации налогов **по принадлежности к уровню власти и управления (по поступлению в** бюджеты соответствующих уровней исходя из государственного устройства и компетенции государственных органов по взиманию налогов и их распоряжению**)** выделяют:

- государственные;

- местные;

- межгосударственные.

Государственные налоги взимаются центральным правительством на основе государственных законов. Они поступают в общегосударственный бюджет.

Местные налоги взимаются местными органами управления (самоуправления) на соответствующей территории и обеспечивают доходами местные бюджеты. Сюда же включаются налоги субъектов федерации (при федеральном типе государственного устройства).

Межгосударственные налоги взимаются по решению нескольких государств и поступают в общие бюджеты или специальные фонды.

Классификация **по уровням бюджета** (взависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги) **:**

**-** федеральные;

- региональные;

- местные.

Классификация **по субъекту уплаты налога (по плательщикам):**

- налоги, взимаемые с юридических лиц;

- налоги, взимаемые с физических лиц;

- смежные налоги, уплачиваемые и физическими, и юридическими лицами.

**По уровню бюджета**, в который зачисляется налоговый платеж, различают:

- закрепленные налоги, непосредственно и целиком поступающие в тот или иной бюджет или внебюджетный фонд;

- регулирующие налоги – разноуровневые, поступающие одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству.

Классификация **по объекту налогообложения**:

- налог на доходы;

- налог на имущество;

Классификация **по источнику уплаты**: заработная плата, выручка, прибыль, себестоимость.

Классификация **по назначению (целевой направленности)**:

- абстрактные (общие) налоги – предназначены для формирования доходной части бюджета в целом);

- целевые (специальные) налоги – вводятся для финансирования конкретного направления государственных расходов. Для целевых платежей часто создается специальный внебюджетный фонд.

Классификация **по способу обложения**:

- кадастровые, представляющие собой реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество, доход), классифицируемый по внешним признакам: размер участка, объем двигателя;

- декларационные – уплачиваемые на основании официального заявления налогоплательщика о полученных доходах за определенный период времени.

Классификация **по методу исчисления**:

- пропорциональные (средняя налоговая ставка остается неизменной независимо от размера дохода);

- регрессивные (средняя налоговая ставка понижается по мере роста дохода);

- прогрессивные (средняя налоговая ставка повышается по мере роста величины дохода);

- твердые;

- кратные суммы (МРОТ).

**По срокам уплаты** налоги делятся на:

- срочные налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными данными;

- периодично-календарные налоги, которые, в свою очередь, подразделяются на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые.

*Классификация* ***по подчиненности:***

*- государственные;*

*- местные (региональные);*

*- общественные (профсоюзный, церковный налог);*

*- фирменные (страховой, пенсионный налог организации).*

*Классификация* ***по степени добровольности:***

*- обязательные;*

*- добровольные (налоги, предназначенные политическим партиям, церковным общинам).*

***По порядку введения*** *налоги делятся на:*

*- общеобязательные – которые взимаются на всей территории страны независимо от бюджета, в который они поступают;*

*- факультативные налоги – которые предусмотрены основами налоговой системы, но их введение и взимание – компетенция органов местного самоуправления.*

В зависимости от характера связи субъекта налогообложения и объекта налогообложения выделяют:

- налоги, построенные по принципу резидентства;

- налоги, построенные по принципу территориальности.

В резидентских налогах субъект определяет объект налога, а в территориальных – наоборот.

В зависимости от порядка отнесения налоговых платежей на результаты хозяйственной деятельности различают:

- налоги, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг);

- налоги, включаемые в цену продукции;

- налоги, относимые на финансовый результат;

- налоги, уплачиваемые за счет налогооблагаемой прибыли;

- налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли организации;

- налоги, удерживаемые из доходов работников.

**6. Возникновение и развитие налогообложения. Теории налогов.**

1. Возникновение и развитие налогообложения.
2. Развитие налогообложения в России.
3. История развития научных представлений о налогообложении. Общие и частные теории налогов.
4. **Возникновение и развитие налогообложения**.

*Налоги как основной источник образования государственных финансов через изъятие в виде обязательных платежей части общественного продукта известны с незапамятных времен.* *Причем налогообложение как элемент экономической культуры свойственен всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования.*

*История налогов насчитывает тысячелетия. Они выступили необходимым звеном экономических отношений с момента возникновения государства и разделения общества на классы, когда нарождающиеся социально-государственные механизмы первобытного общества потребовали соответствующего финансирования. По словам английского экономиста С. Паркинсона: «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников».*

Первые известные законы о налогах относятся к шестидесятым годам XVIII века до н.э. – это выбитые на черном базальтовом столбе законы вавилонского царя Хаммурапи (1792 – 1750 гг. до н.э.). *В законах царя Хаммурапи присутствуют несколько элементов, обязательных для налогового законодательства. Имеются два вида податей: подати в царскую казну и местные подати. Определены субъекты податей – свободные люди, занимающиеся каким-либо видом деятельности, а также объекты податей – с какого именно имущества и с каких доходов они взимаются. Установлен размер податей (налоговая ставка) и порядок их сбора. В законах содержатся также меры по защите налогоплательщиков.*

В развитии налогообложения можно выделить четыре периода, каждый из которых характеризуется теми или иными признаками и особенностями.

**Первый период** развития налогообложения, включающий в себя хозяйственные системы Древнего мира и Средних веков, отличается неразвитостью и случайным характером налогов. *Именно на этом этапе налоги и механизмы их взимания возникают в зачаточном состоянии.*

Возникновение налогов относят к периоду становления первых государственных образований, когда появляется товарное производство, формируется государственный аппарат - чиновники, армия, суды. Именно необходимостью в содержании государства и его институтов и было обусловлено возникновение налогообложения.

Первоначально налоги существовали в виде бессистемных платежей, носящих преимущественно натуральную форму. Подданные несли повинности личного характера (барщина, участие в походах), а также уплачивали налоги продовольствием, фуражом, снаряжением для армии. *В Римской империи и Афинах в мирное время налогов не было, и их введение и взимание обуславливалось наступлением военного времени. По свидетельствам историков, персидский царь Дарий (IV в. до н.э.) брал налоги даже евнухами. Иными словами, формы налогообложения определялись общественной потребностью.*

  По мере развития и укрепления товарно-денежных отношений налоги постепенно принимают почти повсеместно исключительно денежную форму. *Если прежде налоги взимались в основном на содержание дворцов и армий, на возведение укреплений вокруг городов, на строительство храмов и дорог, то со временем налоги становятся основным источником доходов для денежного содержания государства.*

Обязательные платежи Древнего мира отдаленно напоминали ныне существующие налоги в их современном понимании. Это были скорее квазиналоги наряду с другими источниками государственных доходов: военная добыча, домены (доходы от государственного имущества), регалии (отдельные отрасли производства и виды деятельности, изъятые в пользу государства). Квазиналоги представляли собой переходную ступень к налогам.

Одной из первых организованных налоговых систем, *многие стороны которой находят отражение и в современном налогообложении*, является налоговая система **Древнего Рима.**

На ранних этапах развития Римского государства налоговые механизмы использовались исключительно для финансирования военных действий. Граждане Рима облагались налогами в соответствии со своим достатком на основании заявления о своем имущественном состоянии и семейном положении (прообраз декларации о доходах). Определение суммы налога (ценз) проводилось специально избранными чиновниками.

В IV - III вв. до н. э. развитие налоговой системы привело к возникновению как общегосударственных, так и местных (коммунальных) налогов. Однако единой налоговой системы в тот период не существовало, и налогообложение отдельных местностей определялось лояльностью местного населения к метрополии, а также успехами в военных мероприятиях государства. В случае победоносных войн налоги снижались, а порою отменялись совсем и заменялись исключительно контрибуцией.

Развитие государственных институтов Древнего Рима объективно привело к проведению императором Августом Октавианом (63 год до н. э. - 14 год н. э.) кардинальной налоговой реформы, в результате которой появился самый первый всеобщий денежный налог, так называемый «трибут». Контроль за налогообложением стали осуществлять специально созданные финансовые учреждения. Основным налогом государства выступил поземельный налог. Налогами облагались также недвижимость, рабы, скот и иные ценности. Кроме прямых появились и косвенные налоги, *например, налог с оборота - 1%, налог с оборота при торговле рабами - 4% и другие.*

Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но и функцию регулятора тех или иных экономических отношений.

Общее же количество налоговых платежей в Древнем Риме достигало более 2003.

Последующие налоговые системы в основном повторяли в видоизмененном виде налоговые системы древности.

*Интересно отметить, что многие принципы определения объектов налогообложения и подходы по установлению тех или иных налоговых сборов сохранились до наших дней. Если сравнивать налоговые системы Древнего Рима и современной России, то ряд платежей поражают своей схожестью.*

|  |  |
| --- | --- |
| *Древний Рим  (IV в. до н.э. — VI в. н.э.)* | *Российская Федерация* |
| *дорожная пошлина* | *транспортный налог* |
| *налог на наследство* | *налог на имущество, переходящее  в порядке наследования (отменен)* |
| *налог на вино, на пшеницу, на огурцы, на мыло* | *акцизы на отдельные группы товаров* |
| *пошлины ввозные и вывозные* | *таможенные пошлины* |
| *сбор на воздвижение статуй* | *налог на рекламу (отменен)* |
| *квартирный налог* | *налог на имущество* |
| *сборы с банщиков, работорговцев, проституток* | *лицензионные сборы за право осуществления вида деятельности* |
| *налог на содержание стражников* | *налог на милицию (отменен)* |
| *сбор на содержание бань* | *налог на содержание жилищного  фонда и объектов соц. культ. сферы (отменен)* |

*Римские сборы на содержание сборщиков налогов и на содержание тюрьмы для недоимщиков в современных условиях очень напоминает видоизмененное формирование фонда социального развития налоговой службы. К счастью, Россия не унаследовала такие экзотические римские налоги как сбор на золотой венок в качестве выражения цезарю верноподданнических чувств, сбор за ярлык для ослов или сбор за прикладывание печати.* Интересно отметить, что известный афоризм «Деньги не пахнут» также связан с налогами. Это фразу произнес римский император Тит Флавий Веспасиан (9 – 79 г.), который ввел налог на отхожие места. Так император ответил на вопрос - зачем ты берешь налог за это.

В Европе XVI - XVII вв. развитые налоговые системы отсутствовали. Повсеместно налоговые платежи имели характер разовых изъятий, причем периодически парламенты государств предоставляли правителям полномочия, в основном чрезвычайные, по взиманию тех или иных видов налогов. Сбором налогов занимались так называемые откупщики, которые выкупали установленные налоги у государства, внося сумму налога в казну полностью. Далее, заручившись государственными полномочиями и применяя принуждение посредством помощников и суботкупщиков, откупщик осуществлял сбор налога с населения, учитывая естественным образом и свою прибыль, которая достигала иной раз одной четвертой от цены откупа.

**Второй период.** Развитие европейской государственности объективно требовало замены «случайных» налогов и института откупщиков стройной, рациональной и обоснованной системой налогообложения. Именно в конце XVII — начале XVIII веков наступает второй период развития налогообложения. В этот период налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства.

В этот период происходит **формирование первых налоговых систем**, включающих в себя прямые и косвенные налоги. Особую роль играли акцизы, взимаемые, как правило, у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров, а также подушный и подоходный налоги.

Интересно отметить, что многие исторические события начинались в результате налоговых конфликтов. Борьба североамериканских колоний Англии за независимость (1775 - 1783 гг.) была во многом обусловлена принятием английским парламентом закона о гербовом сборе (1763 год), которым облагались вся коммерческая деятельность, судебная документация, периодические издания и т. д.

Проблемы теории и практики налогообложения начали разрабатываться в Европе в последней трети ХVIII века. Одновременно с развитием государственного налогообложения начинает формироваться научная теория налогообложения, основоположником которой является шотландский экономист и философ **Адам Смит** (1723 - 1790 гг.). В своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 год) он впервые сформулировал принципы налогообложения, дал определение налоговым платежам, обозначил их место в финансовой системе государства, а также определил, что налоги для плательщика есть показатель свободы, а не рабства.

А. Смит определял налог как бремя, накладываемое государством в законодательном порядке, в котором предусмотрены его размер и порядок уплаты. Смит выдвинул тезис о непроизводительном характере государственных расходов, согласно которому налог вреден для общества. Но одновременно Смит понимал налог как осознанную необходимость, как потребность экономического и социального развития.

Во Франции парламент стал утверждать бюджет и налоги только в 1791 году после Великой французской революции. Французский ученый Ф. Кенэ впервые обозначил органическую связь налогообложения и народнохозяйственного процесса.

Значительный вклад в развитие финансовой науки на втором этапе внесли английские и немецкие ученые (Т. Гоббс, Д. Локк, Л. фон Секендорф).

В XIX веке финансовая наука продолжала стремительно совершенствоваться благодаря работам немецких ученых: К. Рау, Ж. Симонд де Сисмонди, К. Маркса и Ф. Энгельса, А. Вагнера, Э. Селигмана и других.

**Третий период** развития налогообложения начинает свою историю в XIX веке и отличается уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании.

Постепенно в обществе наряду с развитием финансовой науки происходит становление научно-теоретических воззрений на природу, проблемы и методики налогообложения. Во второй половине XIX века многие государства предприняли попытки воплотить научные воззрения на практике.

После Первой мировой войны были проведены научно обоснованные налоговые реформы и заложен фундамент современной налоговой системы, в которой прямые налоги и, прежде всего, индивидуальный подоходно-прогрессивный налог, заняли ведущее место.

Великая депрессия 1929 - 1933 годов заставила рассматривать государственные финансы как инструмент макроэкономической стабилизации, и после Второй мировой войны финансы использовались в новом качестве - как средство государственного регулирования экономики.

Современный, **четвертый период** развития налогообложения характеризуется более глубоким теоретическим обоснованием всех его проблем.

Главным источником государственных доходов стали налоги на доходы физических лиц и организаций*. Это было вполне закономерно, так как становление после промышленной революции нового устройства экономической жизни общества привело к появлению вместо практически единственного источника доходов - земли - множества видов доходов и богатства.*

Впервые прообраз современного налога на доходы был введен в Англии в 1799 году в связи с необходимостью найти деньги для войны с Наполеоном. А когда войска французского императора были окончательно разгромлены, англичане тут же отменили этот «неприятный» налог, и почти четверть века власти не решались его вновь ввести. Возрожденный спустя десятилетия, он стал образцом для аналогичных налогов в других странах. Но и там он приживался столь же тяжело, как и в Англии.

В 50–70-е годы XX века в ведущих странах мира проводится стимулирование частного предпринимательства путем применения универсальных налоговых рычагов, в том числе путем предоставления налоговых льгот инвесторам, предприятиям добывающих отраслей, транспорту, авиастроению, при экспорте продукции и услуг, на проведение НИОКР.

В 80-е годы ХХ века получила признание бюджетная концепция А. Лаффера, согласно которой налоговые поступления - это продукт двух факторов: налоговой ставки и налоговой базы.

Во все времена экономистов занимал вопрос: формировать ли бюджет чисто фискальными методами или же стимулировать предпринимательскую деятельность и расширение налоговой базы путем снижения налогов? Какой путь вернее?

Практика показала, что реальное снижение налогов возможно лишь в государстве с прочной экономической базой. Только тогда снижение ставки налогообложения приведет к росту производства, который в дальнейшем компенсирует временное уменьшение налоговых поступлений.

На таком принципе строят свою налоговую политику ведущие страны мира. Суть налоговых реформ, проведенных здесь в 80 - 90-е годы XX века, основывается на совершенствовании систем прямых и косвенных налогов, ускорении накопления капитала и стимулировании деловой активности. Снижаются ставки налога на прибыль корпораций *(в США с 46 до 34%, в Великобритании с 45 до 35%, в Японии с 42 до 40%).*

Начало 80-х годов почти повсеместно было отмечено либерализацией систем подоходного налога, снижением налоговых ставок с одновременным расширением налогооблагаемой базы и сокращением льгот.

Реформирование систем косвенного налогообложения осуществлялось через уменьшение таможенных пошлин, снижение уровня акцизных сборов, но в то же время происходит рост налога на добавленную стоимость (НДС), который в 70–80-е годы стал заменять налог с оборота.

Одновременно усилен контроль за соблюдением налогового законодательства и ужесточены экономические и юридические санкции к тем, кто его нарушает.

В результате проведенных налоговых реформ наметились две важные тенденции фискального реформирования: одна группа стран (США, Австралия, Япония и другие) сделала акцент на преобразовании прямого налогообложения, в то время как страны - члены ЕЭС основные усилия направили на повышение значения косвенного налогообложения.

**2. Развитие налогообложения в России**

**1.** *Российская система налогообложения на протяжении времени развивалась и изменялась вместе с изменениями в её политическом устройстве и историческими вехами.*

Финансовая система Древней Руси стала складываться только с конца IX века в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались **«дань»**. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. *Так, в русской летописи «Повести временных лет» перечисляются народы «иже дань дают Руси».* Со временем, дань выступила систематическим прямым налогом, который уплачивался деньгами, продуктами питания и изделиями ремесла. *Дань взималась повозом, когда она привозилась в Киев, а также полюдьем, когда князья или его дружины сами ездили за нею.* Единицей обложения данью в Киевском государстве служил «дым», определявшийся количеством печей и труб в каждом хозяйстве.

Косвенные налоги взимались в форме торговых и судебных пошлин. Особое распространение получил так называемый «мыт» - пошлина, взимаемая при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений.

Князь Олег Вещий (умер в 912 году), объединивший в результате походов вокруг Киева земли кривичей, северян, вятичей, тиверцев и других кроме дани, обязал покоренные племена поставлять ему воинов. Размер дани выступал постоянным источником внутригосударственных конфликтов. Так, великий киевский князь Игорь по свидетельству историков был убит в 945 году древлянами при попытке вторично собрать с них дань.

В период феодальной раздробленности Руси большое значение приобретают пошлины за провоз товаров по территории владельца земли, причем пошлины взимались за каждую повозку. Именно с этого момента зафиксированы первые попытки налоговой оптимизации. Купцы максимально нагружали товарами свои повозки, причем так, что иногда товары выпадали. В качестве контрмеры местные князья ввели правило, согласно которому товар, выпавший из повозок, переходил в их собственность. Так и родилась русская поговорка: «Что с воза упало, то пропало».

**2.** В XIII веке после завоевания Руси Золотой Ордой иноземная дань выступила формой регулярной эксплуатации русских земель. Взимание дани началось после переписи населения, *проведенной в 1257–59 годах монгольскими «численниками» под руководством Китата, родственника великого хана. Единицами обложения были: в городах - двор, в сельской местности - хозяйство.* Известно 14 видов «ордынских тягостей», из которых главными были: «выход» («царева дань»), налог непосредственно на монгольского хана; торговые сборы («мыт», «тамка»); извозные повинности («ям», «подводы»); взносы на содержание монгольских послов («корм») и др. *Ежегодно из русских земель в виде дани уходило огромное количество серебра.* «Московский выход» составлял 5-7 тыс. руб. серебром, «новгородский выход» - 1,5 тыс. руб. Данные поборы истощали экономику Руси, мешали развитию товарно-денежных отношений.

Уплата сборов первоначально контролировалась чиновниками хана на местах - баскаками, в конце 50 - начале 60-х годов XIII века дань собирали уполномоченные ханом купцы - «бесермены», откупавшие у него это право. Однако из-за народных восстаний «бесермены» были изгнаны из всех русских городов и функции по сбору дани перешли русским князьям.

Непомерные поборы выступали постоянной причиной вооруженной борьбы русского народа. Так, в конце первой четверти XIV в. неоднократные выступления русских городов привели к ликвидации системы баскачества, а политическое объединение Руси вокруг Москвы создало условия для ликвидации иноземной зависимости. Великий Московский князь Иван III Васильевич (1462—1505 гг.) в 1476 году полностью отказался от уплаты дани.

**3.** После свержения монголо-татарской зависимости налоговая система была реформирована Иваном III, который отменив выход, ввел первые русские косвенные и прямые налоги. Основным прямым налогом выступала подушная подать, взимаемая в основном с крестьян и посадских людей. Особое значение при Иване III стали приобретать целевые налоговые сборы, которые финансировали становление молодого Московского государства. Их введение обуславливалось необходимостью осуществления определенных государственных расходов: пищальные (для литья пушек), полоняничные (для выкупа ратных людей), засечные (для строительства засек-укреплений на южных границах), стрелецкая подать (на создание регулярной армии) и т. д.

Ведущее место в налоговой системе продолжали занимать акцизы и пошлины.

В царствование Ивана III закладываются первые основы налоговой отчетности. К этому времени относится и введение первой налоговой декларации - «сошного письма». Площадь земельных площадей переводилась в условные податные единицы «сохи», на основании которых осуществлялось взимание прямых налогов.

**4.** Несмотря на политическое объединение русских земель финансовая система России в XV - XVII веках была чрезвычайно сложна и запутана. Каждый приказ (ведомство) российского государство отвечала за взимание какого-то одного налогового платежа.

В царствование царя Алексея Михайловича (1629 - 1676 гг.) система налогообложения России была упорядочена. Так, в 1655 году был создан специальный орган - Счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, а также исполнение доходной части российского бюджета.

В связи с постоянными войнами, которая вела Россия в XVII веке налоговое бремя было чрезвычайно большим. Введение новых прямых и косвенных налогов, а также повышение в 1646 году акциза на соль в четыре раза, привело к серьезным народным волнениям и соляным бунтам.

Промахи в финансовой и налоговой политике государства настоятельно требовали подведения теоретической базы для деятельности государства на фискальном поле.

**5.** Эпоха реформ Петра I (1672 - 1725 гг.) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей. К уже традиционным налогам и акцизам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога на бороды. В 1724 году, взамен подворного обложения Петр I вводит подушную подать, которой облагалось все мужское население податных сословий (крестьяне, посадские люди и купцы). *Налог шел на содержание армии и был равен 80 копеек в год с 1 души. Раскольники платили налог в двойном размере. Необходимо отметить, что* подушный налог составлял около 50% всех доходов в бюджете государства.

Кроме того, в связи с учреждением специальной государственной должности - прибыльщик, обязанных «сидеть и чинить государю прибыль» количество налогов регулярно увеличивалось. Так были введены гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоялых дворов и т. д. С церковных верований также взимался соответствующий налог.

В результате реформы системы органов государственного управления из двенадцати коллегий-министерств четыре отвечали за финансовые и налоговые вопросы.

**6.** В период правления Екатерины II (1729 - 1796 гг.) система финансового управления продолжала совершенствоваться. Так, в 1780 году по указу Екатерины II были созданы специальные государственные органы: экспедиция государственных доходов, экспедиция ревизий, экспедиция взыскания недоимок. Для купечества был введен гильдейский сбор - процентный сбор с объявленного капитала, причем размер капитала записывался «по совести каждого».

Основной чертой налоговой системы XVIII в. необходимо назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с налогами прямыми. Косвенные налоги давали 42% государственных доходов, причем почти половину этой суммы приносили питейные налоги.

Вплоть до середины XVIII века в русском языке для обозначения государственных сборов использовалось слово «подать». Впервые же в отечественной экономической литературе термин «налог» употребил в 1765 году известный русский историк А. Поленов (1738—1816 гг.) в своей работе «О крепостном состоянии крестьян в России». А с XIX века термин «налог» стал основным в России при характеристике процесса изъятия денежных средств в доход государства.

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. В 1802 году Манифестом Александра I (1777 – 1825) было создано Министерство финансов России.

Так, в 1810 году Государственным Советом России была утверждена программа финансовых преобразований государства - знаменитый «план финансов», создателем которого выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М. Сперанский (1772—1839 гг.). *Многие принципы налогообложения и идеи организации государственных расходов и доходов, изложенные в этой программе, не потеряли актуальности до сих пор.*

План Сперанского был во многом основан на увеличении налогов. *Были повышены акциз на соль, подушная подать, гильдейские налоги, питейный сбор, гербовой сбор.* Доходы помещиков обложили прогрессивным налогом.

В 1818 году в России появился первый крупный труд в области налогообложения - «Опыт теории налогов», автором которого выступил выдающийся русский экономист, участник движения декабристов Н. Тургенев (1789 - 1871 гг.). *Данное произведение и сейчас является классическим исследованием основ государственного налогообложения, а также подробно рассматривает историю российского податного дела.*

**7.** Во второй половине XIX века большое значение приобретают прямые налоги. Основным налогом выступала подушная подать, которая с 1863 года стала заменяться налогом с городских строений. *Полная отмена подушной подати началась в 1882 году.* Вторым по значению налогом выступал оброк - плата казенных крестьян за пользованием землей.

*Особую роль начинают играть специальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам, налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, паспортный сбор, налог на страховой пожарный полис, сбор с железнодорожных грузов, перевозимых большой скоростью и т. д.*

В этот же период начинает развиваться система земских (местных) налогов, которые взимались с земли, фабрик, заводов и торговых заведений.

**8.** Становление российской налоговой системы продолжалось своим чередом вплоть до революционных событий 1917 года. В дореволюционной России основными являлись следующие налоги: акцизы на соль, керосин, спички, табак, сахар; таможенные пошлины; промысловый налог; алкогольные акцизы и другие.

В 1898 году Николай II ввел промысловый налог, игравший большую роль в экономике государства. В этот период большое значение имел налог с недвижимого имущества. Кроме того, отмечается рост налогов, отражающих развитие новых экономических отношений в России, в частности, сбор с аукционных продаж, сбор с векселей и заемных писем, налоги за право торговой деятельности, налог с капитала для акционерных обществ, процентный сбор с прибыли, налог на автоматический экипаж, городской налог за прописку и т. д.

**9.** После революции 1917 года основным доходом молодого советского государства выступили эмиссия денег, контрибуции и продразверстка, поэтому первые советские налоги не имели большого фискального значения и имели ярко выраженный характер классовой борьбы. Были введены единовременный сбор на обеспечение семей красноармейцев, который взимался с владельцев частных торговых предприятий, имеющих наемных работников, а также единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог, которым была обложена городская буржуазия и кулачество.

Первые налоговые преобразования относятся к эпохе НЭПа. Переход на новые экономические отношения в Советской России начался с доклада В. Ленина *от 15 марта 1921 года, посвященного в первую очередь налоговым преобразованиям,* - «О замене продразверстки продовольственным налогом». В этот же период закладываются основы налоговой системы советского государства.

На развитие советского налогообложения в начале 20-х годов большое влияние оказало налоговое устройство дореволюционной России вплоть до воспроизводства ряда её черт. Среди прямых налогов выделялись промысловый налог, которым облагались торговые и промышленные предприятия, а также подоходно-имущественный налог. *В отношении последнего необходимо отметить, что он выполнял и политическую функцию - по мере роста капитала и имущества ставка налога увеличивалась по прогрессии.* *Кроме того*, характерными для того периода были двойное налогообложение и дестимулирующие налоги.

В связи с непоследовательностью и бессистемностью проведения экономической политики к концу 20-х годов в СССР сложилась сложная и громоздкая система бюджетных взаимоотношений - действовало 86 видов платежей в бюджет, что вызывало необходимость совершенствования финансовой системы страны.

**10.** Начиная с 30-х годов роль и значение налогов в СССР резко уменьшаются, налоги выполняют несвойственные им функции. Налоги используются как орудие политической борьбы с кулаками и частными сельхозпроизводителями. Постепенно, в связи с изменением и ужесточением внутренней политики СССР, свертывания НЭПа, индустриализацией и коллективизацией, система налогообложения была заменена административными методами изъятия прибыли предприятий и перераспределением финансовых ресурсов через бюджет страны. Фискальная функция налога практически утрачивает свое значение.

В 1930 - 1932 годах в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа, в результате которой была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах - налоге с оборота и отчислениях от прибыли. Были объединены некоторые налоги с населения и значительное их число отменено. Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимых на основе государственной монополии.

Существование налогов в этой ситуации теряло свой смысл. Существующие налоги с населения не имели большого значения в бюджете государства. Однако в связи с началом Великой Отечественной войны был введен военный налог (отменен в 1946 году). Кроме того, с целью мобилизации дополнительных средств для оказания помощи многодетным матерям был введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. *Этот налог не имел аналогов в истории и помимо СССР был установлен также в Монголии. Несмотря на его временный характер, вызванный сугубо демографическими проблемами СССР в послевоенный период, этот налог просуществовал вплоть до начала 90-х годов.*

Основным налоговым платежом того периода выступал налог с оборота, своего рода акциз на товары народного потребления - хрусталь, мебель, кофе, автомобили, спиртное и т. д. *Достаточно сказать, что в 1954 году поступления от налога с оборота составляли 41% в составе всей доходной части бюджета.*

Смена высшего руководства страны и проведение тех или иных политических компаний непосредственно отражалась на советских налогах. Программа Н. Хрущева по «активному строительству коммунизма» привела к отмене в мае 1960 года налога с заработной платы рабочих и служащих. В третьей Программе КПСС, принятой на XXII съезде КПСС 31 октября 1961 года предполагалась полная отмена налоговых платежей с населения.

К началу реформ середины 80-х годов более чем 90% Государственного бюджета Советского Союза, как и его отдельных республик формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения (прямые) занимали незначительный удельный вес, примерно 7 - 8% всех поступлений бюджета.

**11.** Эпоха перестройки и постепенного перехода на новые условия хозяйствования с середины 80-х годов объективно вызвала возрождение отечественного налогообложения.

В 1986 году в СССР была разрешена индивидуальная трудовая деятельность граждан, которая осуществлялась на основании патента. За выдачу регистрационного удостоверения и патента взималась государственная пошлина. Доходы от занятия индивидуальной трудовой деятельностью облагались налогами, размер которых определялся в зависимости от их суммы и с учетом общественных интересов. *Граждане, имевшие патенты на право заниматься индивидуальной трудовой деятельностью, освобождались от уплаты подоходного налога с доходов от занятия данным видом деятельности.*

*В конце 80-х годов предпринимается попытка повысить налоговые ставки на прибыль кооперативов.*

Указом Президиума Верховного Совета СССР от 21 марта 1988 г. был установлен налог с владельцев транспортных средств.

14 июля 1990 года был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» - первый унифицированный нормативный акт, урегулировавший многие налоговые правоотношения в стране. *В некоторой своей части этот Закон действует до сих пор.*

В этот же период налоги становятся инструментом политической борьбы. В результате конфликта между Президентом СССР М. Горбачевым и Председателем Верховного Совета РСФСР Б. Ельциным на территории России вводится особый «суверенный» режим налогообложения - *Верховный Совет РСФСР принимает Закон «О порядке применения Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», согласно которому* для предприятий, находящихся под российской, а не союзной юрисдикцией, устанавливался более благоприятный налоговый режим в виде снижения налоговых ставок и определенных налоговых льгот. Данное положение стимулировало компанию по «переподчинению» предприятий и направление всех налоговых потоков в российский, а не в союзный бюджет.

**12.** Начало 90-х годов XX века - период возрождения и формирования налоговой системы России. *Налоги заменили существовавшую систему планового распределения прибыли предприятий, и государство стало влиять на развитие процессов в обществе посредством налогообложения.*

Августовские события 1991 года ускорили процесс распада СССР и становления России как политически самостоятельного государства. Молодому российскому государству срочно было необходимо создать свою систему формирования доходной части бюджета. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: *Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года* «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», *Закон РФ от 27 декабря 1991 года* «О налоге на прибыль предприятий и организаций", *Закон РФ от 6 декабря 1991 года* «О налоге на добавленную стоимость», *Закон РФ от 7 декабря 1991 года* «О подоходном налоге с физических лиц». *Законами Российской Федерации от 11 и 18 октября 1991 года* были установлены земельный налог и налоги, зачисляемые в дорожные фонды.

В 1991 году указом Президента СССР в нашей стране впервые был введен налог с продаж в виде надбавки к цене товара.

В 1990 году в составе Министерства финансов СССР была образована Главная государственная налоговая инспекция, которая через год стала Государственной налоговой службой (с 1998 года - Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, с 2004 года - Федеральная налоговая служба).

*В 1992 году было создано Главное управление налоговых расследований при Госналогслужбе РСФСР, преобразованное через год в самостоятельный правоохранительный орган в сфере налогообложения - Федеральную службу налоговой полиции России.*

Бессистемность внесения поправок в налоговое законодательство, их количество и частота, с которой они вносились, привели к тому, что до начала 2000-х годов налоговая система России характеризовалась как неэффективная, нестабильная и непредсказуемая. Эти же причины сделали налоговую систему излишне сложной, противоречивой и запутанной, содержащей к тому же чрезмерное количество налогов и сборов. Правительство Российской Федерации, понимая необходимость безотлагательного проведения налоговой реформы, во второй половине 1990-х годов неоднократно предпринимало шаги в этом направлении.

В 1998 году была принята первая часть Налогового кодекса РФ, в 2000 году - отдельные главы второй. В настоящее время продолжается совершенствование налогового законодательства Российской Федерации, процесс его кодификации: принимаются новые главы части второй НК РФ, которые заменяют законы 1991 года о соответствующих налогах.

Органам местной власти было дано право самостоятельно устанавливать на своей территории налоги и сборы. Начиная с 2004 года не предусмотренные Налоговым кодексом РФ региональные и местные налоги и сборы не могут быть установлены.

Среди мер, реализованных в рамках осуществления налоговой реформы, следует отметить окончательное законодательное оформление структуры налоговой системы России. Общее количество налогов и сборов, предусмотренных на федеральном уровне, снизилось с 54 до 13, или более чем в четыре раза (в настоящее время установлено 8 федеральных, 3 региональных и 2 местных налога). Кроме этого применяется 4 специальных налоговых режима.

*В марте 2004 года в результате системного изменения структуры федеральных органов исполнительной власти было упразднено Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. Функции по общей выработке стратегии развития государственной политики и ведомственному нормотворчеству в налоговой сфере были переданы Министерству финансов Российской Федерации. Функции по надзору и контролю в сфере налогообложения закреплены за вновь созданной Федеральной налоговой службой, деятельность которой курирует Минфин России.*

**2. История развития научных представлений о налогообложении. Общие и частные теории налогов.**

**1*.*** *Эволюция научных взглядов на природу и содержание налогов сопровождает развитие государства, расширение его функций. Представление о сущности налогов и их месте в экономической системе общества менялось по мере развития общественных отношений. На первых этапах налог выступал в основном как экономическая категория и только на последней стадии налог стал получать правовое содержание.*

Одной из первичных форм налогообложения выступает **дань** с побежденного народа. *Все имущество побежденной стороны переходило победителям в качестве военной добычи и покрывало военные издержки по принципу «война питает войну». На будущее время население поверженной страны обязывается выплачивать содержание победителям. Иными словами первый прообраз налогов - налог на побежденных.*

В мирное время на самых ранних ступенях государственной организации общества система налогообложения воспринималась как необходимое ***жертвоприношение***, основанное не на добровольных, а на общеобязательных моральных требованиях общества. *Уже в этих прообразах налогов угадывался их важнейший признак - его обязательность. Кроме того, несмотря на неразвитость налогообложения того времени, уже выделяется один из элементов налога - ставка налога. В Пятикнижии Моисея сказано: «… и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу». То есть первая ставка налога на доход составила 10 процентов.*

В Древнем Египте и других восточных деспотиях налоги взимались в качестве ***арендной платы*** за пользованием землей, принадлежащей государству.

В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве ***даров, подарков*** главе государства. Не случайно в Англии в средние века понятия «налог» и «дар» выступали почти синонимом и обозначались одним словом *gift*. В Германии же название налогов было связано с просьбой со стороны государства уплатить налог. В дальнейшем налог стал рассматриваться как ***помощь*** населения своему государству. *До сих пор в немецком языке по-прежнему название налога - steuer означает поддержку, лепту.*

Однако в XVIII веке сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал рассматриваться как юридическая ***обязанность*** граждан перед государством. Так, в английском языке до сих пор некоторые налоги называют *duty*, т. е. долг, обязанность, *во французском - impot, что означает принудительный платеж. Именно в таком значении понимание сути налогов сохранилось и до наших дней.*

**2.** В период господства меркантилизма (XV – XVI век) налоги рассматривались исключительно с позиций частной собственности. Их содержание сводилось к изъятию части дохода, поэтому налоги допускались лишь как экстраординарный случай. Взгляды той эпохи наиболее ярко отражены в высказывании Фомы Аквинского о том, что налоги являются дозволенной формой грабежа.

В XVII – XVIII веках все экономические теории рассматривали налоги как плату граждан за услуги, предоставляемые государством. Считалось, что уплата налогов представляет собой сделку обмена. В XIX - XX веках различные экономические теории рассматривали налоги как принудительный, безэквивалентный платеж.

*До XVII века все представления о налогах носили случайный и бессистемный характер, что не позволяет относить их к серьезным теоретическим работам в данной области. Замена временных и чрезвычайных налогов на регулярные и всеобщие платежи вызвало их неприятие населением. Данное обстоятельство потребовало от финансовой науки теоретического обоснования такого явления как налоги.*

Основные налоговые теории стали формироваться в качестве законченных учений начиная с XVII века, и как свод важнейших принципов и положений получили в науке наименование «Общая теория налогов». *Основные её направления складывались под непосредственным воздействием экономического развития общества.*

Налоговая теория – это система научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. *Налоговые теории представляют собой различные модели построения налоговых систем государства в зависимости от признания за налогами того или иного назначения.*

*В более широком смысле налоговые теории представляют собой любые научно-обобщенные разработки (общие теории налогов), в том числе и по отдельным вопросам налогообложения (частные теории налогов). К частным налоговым теориям относятся учение о соотношении различных видов налогов, количестве налогов, их качественном составе, ставке налогообложения и т.д. Ярким примером частной теории является теория о едином налоге.* *Таким образом, если направления общей теории налогов определяют назначение налогообложения в целом, то частные обосновывают, какие виды налогов необходимо установить, каким должен быть их качественный состав и т. д.*

**3. Общие теории налогов** отражают назначение налогообложения в целом.

Одной из самых первых среди общих налоговых теорий является **теория обмена**, которая основывается на возмездном характере налогообложения. Суть теории заключалась в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка и т. д. Однако данная теория была применима только в условиях средних веков, когда за пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита, так, как будто бы между королем и подданными действительно заключался договор. *В таких условиях теория обмена являлась формальным отражением существующих отношений.*

Разновидностью теории обмена является **атомистическая теория**, которая появилась в эпоху Просвещения. Её представителями в свое время выступали французские просветители Себастьен де Вобан (1633 - 1707 гг.) - теория «общественного договора» и Шарль Монтескье (1689 - 1755 гг.) - теория «публичного договора». Данная теория признает, что налог есть результат договора между гражданами и государством, согласно которому подданный вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никто не может отказаться от налогов, также как и от пользования услугами, предоставляемыми государством. Вместе с тем, в конечном счете, этот обмен выгодный, поскольку самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно. Налоги выступают обязательной платой общества за мир и выгоды гражданам. Получается обмен одних ценностей на другие, хотя подобная сделка не является добровольной и часто не может считаться справедливой.

Таких позиций придерживались также английский ученый Томас Гоббс (1558 - 1679 гг.), французские мыслители Вольтер (1694 - 1778 гг.), Оноре Мирабо (1749 - 1791 гг.).

В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Симонд де Сисмонди (1773 -1842 гг.) в своей работе «Новые начала политэкономии» (1819 год) сформулировал теорию налога как **теорию наслаждения**, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. При помощи налогов гражданин покупает наслаждение от общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности, народного просвещения и т. д. Таким образом, Сисмонди в обоснование своей теории положил теорию обмена в современном ему варианте.

В этот же период складывается теория **налога как страховой премии**, представителями которой выступили французский государственный деятель Адольф Тьер (1797 - 1877 гг.) и английский экономист Джон Мак-Куллох (1789 - 1864 гг.). По их мнению, налоги - это страховой платеж, который уплачивается подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики, являясь коммерсантами, в зависимости от величины своих доходов страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т. д. Однако в отличие от истинного страхования, налоги уплачиваются не для того, чтобы при наступлении страхового случая получить сумму к возмещению, а для того, чтобы профинансировать затраты правительства по обеспечению обороны и правопорядка.

Согласно иному подходу к этой теории, налогоплательщик выступает как член страхового общества и должен уплачивать страховой взнос пропорционально своему доходу и имуществу.

**Классическая теория налогов** (теория налогового нейтралитета) имеет более высокий теоретический уровень и связывается с научной деятельностью английских экономистов Адама Смита (1723 - 1790 гг.), Давида Рикардо (1772 - 1823 гг.) и их последователей. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты пофинансированию государственных расходов. При этом какая-либо иная роль (регулирование экономики, страховой платеж, плата за услуги и др.) налогам не отводилась**,** а пошлины и сборы не рассматриваются в качестве налогов.

Данная позиция основывалась на теории рыночной экономики, которую разрабатывал А.Смит. *А.Смит выступал против централизованного управления экономикой, которое провозглашали социалисты.* А. Смит считал, что правительство должно обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Для выполнения данной функции государству необходимы соответствующие средства. Поскольку в условиях рынка доля прямых доходов государства (от государственной собственности) существенно уменьшается, то основным источником покрытия указанных выше расходов должны стать поступления от налогов. Что касается затрат по финансированию иных расходов (строительство и содержание дорог, содержание судебных учреждений и т.д.), то они должны покрываться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными в этом лицами. *При этом считалось, что, поскольку налоги носят безвозмездный характер, то пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов.*

Учение о правовом государстве приводит к появлению новых теорий, а именно **теории жертвы** (основатели Н. Канар, Б. Мильгаузен, Д. Милль) **и теории коллективных потребностей** (основатели Э. Селигман, Р. Стурм, Л. Штейн, А. Шеффле, Ф. Нитти). Обе теории содержат идею принудительного характера налога, трактуя налог как обязанность, вытекающую из самой сути государственного устройства общества. Теория жертвы возникла в XIX веке, сохранив свою актуальность и в первые десятилетия XX века.

Теория коллективных потребностей отразила реалии конца XIX - начала XX веков, обусловленные необходимостью обоснования роста государственных расходов и увеличения налогового гнета.

Противоположностью классицизма выступила **кейнсианская теория**, которая была основана на разработках английских экономистов Джона Кейнса (1883 - 1946 гг.) и его последователей. Центральная мысль этой теории состояла в том, что налоги являются главным рычагом регулирования экономикой и выступают одной из слагаемых её успешного развития. По мнению Дж. Кейнса, изложенному им в его книге «Общая теория занятости, процента и денег» (1936 год), экономический рост зависит от денежных сбережений только в условиях полной занятости. Однако полной занятости практически невозможно достичь. В этих условиях большие сбережения мешают экономическому росту, поскольку они не вкладываются в производство и представляют собой пассивный источник дохода. Для того чтобы устранить негативные последствия, излишние сбережения должны изыматься с помощью налогов.

Одновременно с кейнсианством в XX веке разрабатывалась **неоклассическая теория налогов**, основанная на преимуществе свободной конкуренции. Неоклассическую модель построил Дж. Мид (1907 г.). В неоклассической теории получили развитие два направления: теория экономики предложения и монетаризм.

Налоговая **теория монетаризма** была выдвинута в 50-х годах профессором экономики Чикагского университета Милтоном Фридменом и основана на количественной теории денег. По мнению её автора, регулирование экономикой может осуществляться через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. При этом налогам не отводится такая важная роль, как в кенсианских экономических концепциях. В данном случае налоги наряду с иными механизмами воздействуют на денежное обращение. В частности, через налоги изымаются излишнее количество денег.

В  кейнсианской теории и теории монетаризма и  налоги уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики. Однако если в первом случае этим фактором являются излишние сбережения, то во втором - излишние деньги.

**Теория экономики предложения,** сформулированная в начале 80-х годах американскими учеными М. Бернсом, Г. Стайном и А. Лаффером, в большей степени, чем классическая и кейнсианская теория рассматривает налоги в качестве одного из важных факторов экономического развития и регулирования. Данная теория исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность, что в конечном итоге приводит и к уменьшению налоговых платежей. Поэтому в рамках теории предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить корпорациям всевозможные льготы. Таким образом, снижение налогового бремени, по мнению авторов теории, приводит к бурному экономическому росту.

В рамках данной теории американский экономист А. Лаффер установил математическую зависимость дохода бюджета от уровня налоговых ставок.

**Неокейнсианская теория** развивается английскими экономистами И. Фишером и Н. Калдором. По их мнению, центр тяжести налогообложения должен лежать в области потребления, отсюда – идея усиления косвенных налогов. Тогда деньги, предназначенные на покупку потребительских товаров, будут направлены либо в инвестиции, либо в сбережения. Инвестиции – фактор сегоднящнего роста, сбережения – фактор будущего роста экономики.

*Н. Калдор считал, что налог на потребление по прогрессивным ставкам с применением льгот для отдельных видов товаров более справедлив, чем фиксированный налог с продаж.*

**Частные налоговые теории.**

Среди частных теорий налогов одной из наиболее ранних является **теория соотношения прямого и косвенного налогообложения**.

Финансовая наука долго искала ответ на вопрос, каково влияние прямого и косвенного налогообложения на создание сбалансированной налоговой системы. *Во второй половине XIX века ученые пришли к выводу, что построить сбалансированную систему можно, лишь сочетая на практике обе формы обложения, но с преобладанием его прямых форм.*

В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого или косвенного налогообложения зависело от политического развития общества. В городах раннего средневековья, где вследствие более равномерного распределения собственности ещё сохранялись демократические устои, налоговые системы строились, в основном, на прямом налогообложении. Косвенные налоги считались более обременительными и негативно влияющими на состояние народа, поскольку они увеличивают стоимость товара. Когда же аристократия набрала силы, чтобы сломить сопротивление народных масс, установился приоритет косвенного налогообложения, и, как правило, на предметы первой необходимости (например, налог на соль). Таким образом, согласно первой позиции косвенные налоги являются вредными, поскольку они ухудшают положение народа.

Вторая позиция, появившаяся в конце Средних веков, напротив, обосновывала необходимость установления косвенного обложения. Посредством косвенных налогов предлагалось установить равномерное налогообложение. Дворянство через различные льготы и откупы не было обременено прямыми налогами. Поэтому сторонники идеи косвенного налогообложения стремились заставить платить привилегированные классы путем установления налога на их расходы. Тем самым косвенные налоги рассматривались в качестве средства по установлению равенства в обложении.

Сторонниками косвенного налогообложения являлись также А. Смит и Д. Рикардо, которые обосновывали его через идею добровольности. Эта идея исходит из утверждения о том, что косвенные налоги менее обременительны, чем прямые, потому что их легко избежать, не покупая налогооблагаемый товар.

Однако в конце XIX века все споры по этому вопросу пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением, *предполагая, что прямое налогообложение предназначено для уравнительных целей, а косвенное - для эффективного получения поступлений.* *Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» даже рассматривают в качестве одного из принципа налоговой системы.*

В основе **теории единого налога** лежит мысль, что налоги уплачиваются из одного источника - доходов. Поэтому единый налог видится теоретически более целесообразным, простым и рациональным, чем взимание множества отдельных налогов. Однако практика налогообложения в разных странах многократно доказала несостоятельность и неосуществимость данного подхода.

***Теорию единого налога*** *неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы. Необходимо отметить, что эта теория в большей степени рассматривает социально-политические вопросы, чем налоговые. Идея установления единого налога была популярна в разные времена. В XVIII веке в Англии даже существовала партия, девизом которой был единый налог на строения. Различные сторонники данной теории представляли единый налог в качестве панацеи от всех бед. Утверждалось, что после установления этого налога бедность будет ликвидирована, повысится заработная плата, перепроизводство будет невозможно, во всех отраслях промышленности произойдет рост производства и т. д.*

Единый налог - это единственный, исключительный налог на один определенный объект налогообложения. В качестве единого объекта налогообложения различными теоретиками предлагались земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и другие.

*Одним из наиболее ранних видов единого налога является налог на земельную ренту. Так, физиократы - сторонники сельскохозяйственной системы развития общества - считали, что промышленность не производит чистой прибавки к доходу. Все богатство сосредоточено в земле и проистекает из земли. Поэтому надо установить единый налог на земельную ренту, как на единственный источник доходов. Следовательно, платить этот налог должны будут только землевладельцы. Земля есть дар божий, она должна принадлежать всем. А поскольку в действительности земля принадлежит конкретным людям, то они как обладатели единственного источника богатства, должны платить единый налог. В XIX веке американский экономист Генри Джордж (1839 -1897 гг.), выдвигая идею «единого земельного налога», рассматривал его как средство обеспечения всеобщего достатка и «социального мира».*

Рассматривая теорию единого налога, необходимо отметить, что каким бы ни был объект налогообложения, данная теория не может являться прогрессивной. Признавая положительные моменты единого налога, связанные, в частности, с простотой его исчисления и сбора, тем не менее, необходимо признать, что в чистом виде эта теория достаточно утопична и практически неприменима. Однако в сочетании с иными системами налогообложения она может сыграть положительную роль.

Идеи, лежащие в основе теории единого налога, частично воплощены и в налоговой системе Российской Федерации. *Согласно Федеральному закону от 29 декабря 1995 года «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»* некоторые малые предприятия и предприниматели получили право вместо уплаты совокупности федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплачивать единый налог, *исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период. В данном случае установление единого налога можно рассматривать как прогрессивный шаг, поскольку этим достигается простота и удобство в налогообложении субъектов малого бизнеса.*

*Большое влияние на теоретические аспекты налогообложения оказало и социально-политическая природа налогов. Особенно это проявилось в соотношении* ***теорий пропорционального и прогрессивного налогообложения****. Это было вызвано тем, что поскольку налог всегда есть ущемление и изъятие собственности, любая налоговая система так или иначе объективно отражает соотношение классовых и групповых интересов, социальных сил, а также их расстановку.*

Согласно **теории пропорционального налогообложения** налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. *Данное положение всегда находило поддержку среди имущих классов и обосновывалось принципами равенства и справедливости.* *Теории пропорционального налогообложения базируются на ослаблении налогового нажима по мере увеличения объекта налогообложения (налогооблагаемые суммы).*

**Теории прогрессивного налогообложения** основаны на усилении налоговой нагрузки по мере роста доходов и имущественного состояния плательщика. В соответствии с прогрессивным обложением налоговые ставки и бремя обложения налогом увеличиваются по мере роста дохода плательщика налогов. *Считается, что с богатого гражданина необходимо взимать больше не только абсолютно, но и относительно. С точки зрения бедняка, налог должен быть не пропорциональным, а прогрессивным.*

*Сторонниками прогрессивной теории всегда выступали ведущие сторонники социалистического переустройства общества, а Карл Маркс и Фридрих Энгельс в своем Коммунистическом Манифесте даже связывали её с уничтожением частной собственности и построением социализма. Данная теория окончательно сложилась в середине XIX века, но её элементы встречаются в работах А. Смита, а также в работах французских просветителей Жан Жака Руссо (1712 -1778 гг.) и Жан Батиста Сэя (1767 - 1832 гг.). Все сторонники налоговой прогрессии так или иначе склонялись к тому, что она более справедлива, так как смягчает неравенство и влияет на перераспределение имущества и доходов.*

*Одна из основных проблем налогообложения нашла свое отражение в****теории переложения налогов****, исследование которой началось ещё в XVII веке. Основоположником теории переложения считается английский философ Джон Локк (1632—1704 гг.), который, делая вывод о том, что все налоги в конечном счете падают на собственника земли, предлагал конкретные пути и методы по разрешению этой проблемы.*

*Вопрос о переложении налогов до сих пор является одним из наименее разработанных вопросов в налогообложении и это с учетом того, что её практическое значение очень огромно. Суть теории переложения основана на том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы юридический плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо - носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения.*

*По словам американских экономистов Энтони Б. Анкинсона и Джозефа Э. Стиглица: «Один из наиболее ценных выводов, сделанных в результате экономического анализа государственных финансов, состоит в том, что человек, на которого формально распространяется действие положения о налогообложении, и человек, платящий этот налог, - совсем не обязательно одно и то же лицо. Определение реальной сферы действия налога или государственной программы - одна из наиболее важных задач теории госсектора».*

*Теория переложения налогов изучает справедливость распределения налогового бремени в зависимости от форм налогообложения, эластичности спроса и предложения. Исследование ведется по источникам доходов и по категориям плательщиков. Существуют различные разновидности этой теории: абсолютная, оптимистическая, пессимистическая и др.*

*В конце XIX в. профессор Колумбийского университета Эдвин Селигмен (1861 - 1939 гг.) в своей книге «Переложение и падение налогов» (1892 год) изложил основные положения переложения налогов и указал две их разновидности: переложение с продавца на покупателя (как правило, это происходит при косвенном налогообложении) и переложение с покупателя на продавца (косвенные налоги в случаях, когда цена на какой-либо товар неимоверно велика из-за высоких ставок (например, акцизов), что существенно ограничивает спрос на этот товар).*

*Проблема переложения налогов окончательно не разрешена до сих пор. По словам современных американских экономистов К. Макконелла и С. Брю: «Налоги не всегда исходят из тех источников, которые подлежат налогообложению. Некоторые налоги могут быть переложены. По этой причине необходимо точно определить сферу возможного переложения основных видов налогов и выявить конечные пункты, куда налоги перемещаются». По мнению других западных экономистов Р. Масгрейва и Д. Минза от 30 до 50% налогов, уплачиваемых капиталистами, перекладывается ими на потребителей.*

*Проблема переложения особо актуальна в настоящий момент и в России, поскольку в структуре розничной цены на товары народного потребления доля всех налогов, сборов и страховых взносов составляет 31%.*

*Таким образом, для точного определения тенденций переложения каждого налогового платежа необходимо учитывать природу налога, а также все экономические и политические условия его взимания.*

В то же время следует признать, что человечество до сих пор не придумало идеальной налоговой системы. Финансовая наука и поныне не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, а постоянные налоговые реформы практически во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе создания справедливой, соразмерной и обоснованной системы налогообложения.