

УДК 336.201

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВ**Байзулаев С.А., Азаматова Р.М., Шурдумова Э.Г.***Кабардино-Балкарский государственный университет им Х.М. Бербекова,
Нальчик, e-mail: ms.mira7662@mail.ru*

В статье на основе теоретического осмысления практики налогообложения делается вывод, что налоги становятся важнейшим регулятором сбережений, потребления инвестиций, структуры воспроизводства. Это позволяет проводить более емкую и качественную налоговую политику, учитывающую особенности современного рыночного хозяйства. Финансовая мысль и наука о финансах и налогах возникла намного позже практики налогообложения. Причиной чему послужило слабое развитие финансового хозяйства, которое не могло содействовать развитию науки о налогах. Перелом в системе налогообложения наступил к моменту систематизации налогов как источников дохода государства, которые стали носить постоянный характер. К этому моменту появились объективные предпосылки научного познания налогов. Становление теории налогообложения привело к формированию налоговых систем, упорядочению проведения налоговой политики, научному обоснованию применения налогов.

Ключевые слова: теория налогов, налоговая политика, обоснование налогообложения, теория единого налога, пропорциональное налогообложение

THEORETICAL BASES OF EMERGENCE OF TAXES**Bayzulaev S.A., Azamatova R.M., Shurdumova E.G.***Kabardino-Balkarian State University to them H.M. Berbekova, Nalchik, e-mail: ms.mira7662@mail.ru*

In article on the basis of theoretical judgment of practice of the taxation the conclusion is drawn that taxes become the most important regulator of savings, consumption of investments, structures of reproduction. It allows to pursue more capacious and high-quality tax policy considering features of a modern market economy. The financial thought and science of finance and taxes has arisen much later practitioners of the taxation. The poor development of financial economy which could not promote development of science about taxes has served as the reason for what. The change in system of the taxation has come by the time of systematization of taxes as sources of the income of the state which began to have fixed character. By this moment objective prerequisites of scientific knowledge of taxes have appeared. Formation of the taxation theory has led to forming of the taxation systems, streamlining of carrying out a tax policy, scientific reasons for application of taxes.

Keywords: theory of taxes, tax policy, reasons for the taxation, theory of the single tax, proportional taxation

Теоретическое осмысление практики налогообложения доказывает, что осуществление финансовой и налоговой деятельности не предполагало первоначально наличия финансовой науки и, в частности, науки о налогах, как таковой. Налоги возникли с момента возникновения государства, для существования которого необходимо наличие финансовых средств как безусловного элемента государственности. Естественно, финансовая мысль и наука о финансах и налогах не могли возникнуть одновременно с практикой налогообложения, вследствие того, что систематизированные мысли должны были опираться на практическую деятельность государства. Как отмечает В.М. Пушкарева: «Государство натурального хозяйства и обусловленное этим слабое развитие финансового хозяйства не содействовало развитию финансовой науки и в средние века» [7, с. 8].

Из истории становления практики налогообложения известно, что сначала налоги носили случайный характер, затем формирование налоговых платежей носило бессистемный и дополнительный характер,

что не могло накладывать отпечаток на становление налогообложения. Изъятие части дохода налогоплательщика всегда вызывало его недовольство, какие бы объективные черты не носили налоговые платежи. Такая сумбурность и чрезвычайность была присуща теоретическому обоснованию налогообложения, т.е. оно характеризовалось бессистемностью и временностью обоснования. В.М. Пушкарева по этому поводу отмечает: «Практика налогообложения опережала финансовую науку, которая не подготовила, говоря современным языком, общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства столкнулись с неприятием налогов населением, уклонением от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов» [7, с. 76].

Перелом в системе налогообложения наступил к Новому времени, когда плательщики налогов, устав от борьбы с ущербом для их доходов, смиряются с налогообложением как одним из важнейших источников доходов государства. В этот момент

появляются объективные предпосылки научного познания налогов.

С XV в. становление теории налогообложения привело к формированию налоговых систем, упорядоченному проведению налоговой политики, систематизации налоговых отношений и научному обоснованию применения различных видов налогов в практике налогообложения. С этого момента стали появляться отдельные труды о налогах. Многие исследователи считают неаполитанского герцога Диомеда Карафу, который некоторое время был казначеем неаполитанского короля, отцом финансовой науки. Изучая государственные расходы и формирование бюджета королевства, он пришел к выводу, что необходимо устанавливать умеренные налоги, позволяющие определять необходимость оптимального соотношения доходов и расходов. В своих рассуждениях он утверждал возможность направления дополнительных доходов бюджета для роста благосостояния общества, одновременно отрицая все виды заимствований. Именно итальянские ученые как первые представители меркантилизма (помимо Карафы, Н. Макиавели, Дж. Бегеро) стали разрабатывать теоретические основы налогообложения и налоговой политики [2, с. 45]. Вслед за итальянскими учеными неоспоримый вклад в науку о налогах внес французский меркантилист Ж. Боден. В работе «Шесть книг о республике», разрабатывая систему доходов государства, он признает в качестве доходов домены, военную добычу, подарки от дружественных государств, сборы с союзников, доходы от торговли, пошлины с ввоза и вывоза, дань с покоренных народов. Однако из всех видов доходов Ж. Боден исключил налоги. Он являлся противником увеличения налогов и утверждал, что названные выше доходы способны удовлетворить потребности общества в материальных и других ресурсах.

В 1664 году европейская экономическая мысль была обогащена работой У. Петти «Трактат о налогах и сборах». В этом научном труде обосновывается возможность усиления экономических функций государства за счет использования различных налоговых механизмов, в частности налоговых способов снижения расходов. Петти внес ряд предложений по совершенствованию методики управления налоговыми процессами. Говоря современным языком, он предлагал решение вопросов по администрированию налоговых платежей – земельного налога, пошлины, подушной подати, десятины и акцизов [5, 6].

Немалый вклад в теоретическое обоснование налогообложения, в части совер-

шенствования налоговой политики, внесли физиократы Ф. Кенэ и А. Тюрго, которые впервые предложили классификацию налогов на прямые и косвенные.

Они впервые выдвинули идею единого земельного налога, который, по их мнению, является единственно справедливым налогом, который может заменить все действующие налоги. Следует отметить, что эта идея не потеряла своей актуальности в современных теориях проведения налоговой политики и находит обоснование в различных концепциях налогообложения и социально-экономического развития государства.

Теорию единого налога также развивал Дж. Локк. Он посвятил свой труд «Некоторые соображения о последствиях снижения процента и роста стоимости денег» (1692 г.) системе прямого налогообложения и проводил мысль об установлении единого налога, доказывая, что налоговая нагрузка должна падать на собственника земли. Он считал, что все другие налоги, уплачиваемые даже со стоимости товаров, падают на землевладельца [2, с. 48].

Наиболее последовательное развитие теории о налогах находим у основателя классической экономической теории А. Смита в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов», написанной в 1776 году. Так, основоположник политической экономии А. Смит выявил, прежде всего, связь финансовой науки с деятельностью государства. Одновременно он обоснованно включил в богатство государства три источника – труд, капитал и землю. А. Смит доказывает, что именно эти источники дают возможность государству получать финансовые ресурсы. Он обосновывает государственные доходы и расходы с точки зрения их дифференциации и приходит к выводу, что государство не может и не должно заниматься предпринимательской деятельностью в силу того, что, используя свой административный ресурс, любой спор решит в свою пользу. Выделение трех источников богатства народов позволяет А. Смиту утверждать, что в зависимости от дохода и его источников, которые могут различаться, существуют различные формы обложения налогом этих источников.

Обобщая последовательный вклад А. Смита в налоговую теорию, следует отметить, что разработанные им принципы налогообложения актуальны и в настоящее время и имеют определяющее значение при проведении различных форм налоговой политики. Учитывая их важность и влияние на проведение современной налоговой политики, их следует озвучить в том виде, в каком они изложены в работе А. Смита.

Они звучат следующим образом: «Подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно своему доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства...

...Налог, который обязывается уплатить каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не изменяться произвольно. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщиков и для всякого другого лица.

...Всякий налог должен взиматься в такое время и таким способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его...

...Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству» [8]. Каждая формулировка означает последовательное изложение принципов – всеобщности и соразмерности, определенности, удобства взимания и экономичности. На основе этих принципов построены все системы налогообложения, хотя их трактовка и обоснование содержания все время меняются. Они остаются классическими. Это означает, что для любой налоговой политики и любой налоговой системы они являются фундаментальными.

Отдельные авторы не согласны с отождествлением принципа всеобщности и соразмерности с принципом справедливости. В.В. Коровкин утверждает, что «на уровне современных знаний отождествление принципа справедливости с принципом всеобщности и соразмерности налогообложения представляется не вполне корректным, поскольку понятие справедливости значительно шире и не сводится к формальному или даже фактическому обеспечению всеобщности и соразмерности налогообложения» [4, с. 215]. Он утверждает, что сформулированный А. Смитом вышеназванный принцип, являясь составной частью принципа справедливости, формируется и действует на основании экономической природы и сущности налогов, а принцип справедливости основан в большей степени на этических и моральных представлениях современного общества. Следует признать, что такой подход имеет право на существование и зачастую ради справедливости возможно пренебречь всеобщностью и соразмерностью. В разработке теоретических основ осуществления

налоговой политики разные подходы к учету принципа справедливости могут иметь существенное значение. По этому поводу ряд специалистов отмечает: «В мировой практике существуют два подхода к реализации принципа равенства и справедливости. Первый подход состоит в обеспечении выгоды налогоплательщика. Согласно этому подходу уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т.е. налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования, здравоохранения. Таким образом, в данном случае имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета. Второй подход к реализации принципа равенства и справедливости состоит в способности налогоплательщика платить налоги. В данном случае этот подход не привязан к структуре расходов бюджета. Каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности» [9, с. 38]. Как видно, эти два подхода при раскрытии сущности принципа справедливости и его действия находят свое место в практике налогообложения. Однако необходимо отметить отдельные неточности в формулировке первого подхода, когда речь идет о возврате «части уплаченных налогов путем выплат из бюджета различного рода компенсаций, трансфертов и т.д.». Неточность здесь заключается в том, что налог, являясь безвозмездной и безвозвратной категорией, не входит в разряд компенсационных выплат. Они входят в состав расходных обязательств и формируются за счет доходов бюджета.

В последующем теоретические основы налогообложения и налоговая политика укрепились за счет интенсивности социально-экономического развития государств. Это было сопряжено с развитием финансового хозяйства европейских государств, уменьшением числа налогов, ростом их качественных параметров, научным обоснованием вводимых налогов, усилением контроля и других факторов, характерных для современной системы налогообложения. В период становления национальных экономик теоретических познаний в области налогов и налогообложения воплощались на практике, и она учитывала принципы и методологические подходы налогообложения. К этому времени (XIX – начало XX века) финансовая наука становится самостоятельной сферой экономической науки,

выделившись из политической экономики Ф. Нитти, Д. Рикардо, Л. Штейн, А. Шеффле, А. Вагнер, Ж.-Б. Сэй и другие. Их заслуга состоит в том, что каждый из них внес посильный вклад в развитие теории налогообложения. Например, Д. Рикардо в исследовании о налогах «Начало политической экономии и налогообложения» исключает государственные услуги из производительных затрат и понимает налог следующим образом: «Нет налогов, которые не тормозили бы накопление, поскольку нет ни одного налога, который не мешал бы производству. Налоги имеют тот же эффект, что и неплодородная почва, плохой климат, отсутствие ловкости или активности, плохое распределение рабочих мест, утрата станков» [1, с. 8].

Следует отметить вклад российских экономистов в науку о налогах. Русский экономист Н.И. Тургенев в работе «Опыт теории налогов» исследовал основы налогообложения, которые считаются классическими с точки зрения формирования налогов, их установления и взимания. Организацию налогообложения и проведение налоговой политики он считал средствами к достижению цели общества или государства. В работе «Опыт теории налогов» он говорил о пяти правилах налогообложения. «Равномерное распределение налогов» он понимал таким образом, что они должны соответствовать доходу плательщика налогов. «Определенность налога» для него раскрывалась как неясность в отношении количества и времени платежа, которые зависят от прихоти сборщика налогоплательщика. «Собирание налогов в удобное время», «ориентация большей части налогового бремени на чистый доход», «дешевое собирание налогов» – эти правила ориентированы на проведение налоговой политики таким образом, что необходимо совершенствовать налоговый механизм, налоговое администрирование, налоговый процесс. Компетентный подход к элементам налоговой политики способствует тому, что правила Н.И. Тургенева становятся основополагающими и актуальными в современных условиях. Значительный вклад в развитие теоретических основ налогообложения внесли другие русские экономисты – И.И. Янжул, И.Х. Озеров, М.М. Фридман, В.Н. Твердохлебов, которые исследовали финансовую и налоговую теории мирового хозяйства, рассмотрели форму построения

государственного бюджета в различных странах и многие другие вопросы, касающиеся построения налоговых систем.

Рассмотрение теоретических основ налоговой политики будет недостаточным и неполным, если не уделить внимания теории Дж.М. Кейнса и мировоззрениям приверженцев кейнсианства. Поступательное движение производительных сил, развитие производственных отношений, постоянные противоречия содержания и форм способов производства, усиление этих противоречий привели экономисты многих стран в 20-е и 30-е годы XX столетия к разрушительным экономическим кризисам. Они развивались как циклические процессы. Изучая эти процессы, падение и подъем производств, Дж.М. Кейнс внес своим учением существенные коррективы в классическое учение о роли государства и его влияния на экономические процессы. В 1936 году Дж.М. Кейнс написал фундаментальный труд «Общая теория занятости, процента и денег». В этой работе английский экономист определил, что налоги возможно использовать как наиболее эффективный инструмент государственного регулирования экономических процессов. По мнению Кейнса, налоги из простого инструмента, выполняющего фискальную функцию, превращаются в основной и неотъемлемый регулятор рыночной экономики. Наполнение налогов такими «широкими полномочиями» предопределяет возможность проведения более целенаправленной налоговой политики. Продолжатели учения Кейнса – неокейнсианцы А. Хансен, Х. Хеллер пришли к выводу, что в рамках теории государственного регулирования экономики «налоговая политика должна обеспечивать устойчивый экономический рост, антициклическое развитие и устранение диспропорций между совокупным спросом и предложением» [3, с. 28]. Следует отметить, что научные рекомендации Кейнса и неокейнсианцев о налоговых методах государственного регулирования экономики остаются важнейшими рекомендациями при создании условий и методик моделей рыночной экономики. С этой точки зрения налоги становятся важнейшим регулятором сбережений, потребления инвестиций, структуры воспроизводства. Это позволяет проводить более емкую и качественную налоговую политику, учитывая особенности современного рыночного хозяйства.

Список литературы

1. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. – М.: Либроком, 2012. – 152 с.
2. Афанасьев М.П., Кривошов И.В. Предпосылки формирования теории государственных финансов // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2008. – № 2. – С. 45–49.
3. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учебное пособие. – М.: Экономистъ, 2006. – 319 с.
4. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения: учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2006.
5. Нагоев А.Б., Казиев К.В., Казиева Б.В. Использование производственных функций типа Кобба-Дугласа в моделировании налоговых поступлений // Современные тенденции развития экономики, управления и права: сборник материалов Международной научной конференции / Научный редактор: Е.В. Колесникова. – 2013. – С. 160–164.
6. Петти У. Трактат о налогах и сборах. – URL: <http://lib.rin.ru/doc/i/16702p.html>. (Дата обращения: 10.02.2015).
7. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 297 с.
8. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – URL: <http://book.isito.kg> (Дата обращения: 05.03.2015).
9. Теория и история налогообложения: учебник / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, И.А. Масюва, М.М. Короспалкин. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 284 с.

References

1. Alekseenko M.M. Vzgljad na razvitie uchenija o naloge u jekonomistov A. Smita, Zh.-B. Sjeja, D. Rikardo, Zh. Sismondi i Dzh. St. Millja. M.: Librokom, 2012. 152 pp.
2. Afanasev M.P., Krivogov I.V. Predposylki formirovanija teorii gosudarstvennyh finansov // Voprosy gosudarstvennogo i municipalnogo upravlenija. 2008. no. 2. pp. 45–49.
3. Barulin S.V. Teorija i istorija nalogooblozhenija: uchebnoe posobie. M.: Jekonomist, 2006. 319 p.
4. Korovkin V.V. Osnovy teorii nalogooblozhenija: ucheb. posobie. M.: Jekonomist, 2006.
5. Nagoev A.B., Kaziev K.V., Kazieva B.V. Ispolzovanie proizvodstvennyh funkcij tipa Kobba-Duglassa v modelirovanii nalogovyh postuplenij // Sovremennye tendencii razvitija jekonomiki, upravlenija i prava: sbornik materialov Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii / Nauchnyj redaktor: E.V. Kolesnikova. 2013. pp. 160–164.
6. Petti U. Traktat o nalogah i sborah. URL: <http://lib.rin.ru/doc/i/16702p.html>. (Data obrashhenija: 10.02.2015).
7. Pushkareva V.M. Istorija finansovoj mysli i politiki nalogov: ucheb. posobie. M.: Finansy i statistika, 2008. 297 p.
8. Smit A. Issledovanija o prirode i prichinah bogatstva narodov. M., 1962. URL: <http://book.isito.kg> (Data obrashhenija: 05.03.2015).
9. Teorija i istorija nalogooblozhenija: uchebnik / L.V. Popova, I.A. Drozhzhina, I.A. Masjuva, M.M. Korospalkin. M.: Delo i Servis, 2011. 284 p.