

## Глава 6

# ДОХОДЫ ГОСУДАРСТВА

---

Экономика общественного сектора рассматривает государство в качестве одного из субъектов, действующих в рыночной экономике, пусть даже его роль отличается существенными особенностями. Очертив обстоятельства, в которых формируются и проявляются предпочтения этого субъекта, экономист закономерно переходит к специфике его доходов и расходов. Именно через свои доходы и расходы все участники хозяйственной жизни взаимодействуют друг с другом. Разумеется, государству в отличие от индивидов и предприятий присущи и иные каналы взаимодействия, в частности правовое регулятивное воздействие на экономику и общество. Однако, коль скоро с государством ассоциируется не просто власть, а общественный сектор как совокупность ресурсов, доходы и расходы выступают на первый план.

Среди доходов государства приоритетное место занимают налоги. Это связано не только с их долей в общем объеме государственных финансов. В налогообложении ярко проявляются главные особенности формирования ресурсов общественного сектора, связанные с использованием принуждающей силы государства.

В главе читатель найдет общую характеристику доходов государства и сведения о государственных доходах в Российской Федерации и некоторых других странах, познакомится со спецификой основных видов налогов. Основное место в главе занимает обоснование критериев,

которым должны отвечать налоговые системы и отдельные налоги. Показаны взаимосвязь и противоречия этих критериев, а также объективные причины, по которым некоторые противоречия неизбежны.

## 6.1

### Источники государственных доходов

Доходы субъекта рыночной экономики, как правило, формируются за счет использования принадлежащих ему факторов производства. Альтернативный путь формирования доходов — безвозмездные поступления со стороны. Для большинства субъектов этот второй путь не характерен. Исключения составляют главным образом нетрудоспособные члены общества и некоторые некоммерческие, в основном благотворительные, организации. Однако когда речь идет о государстве, законное право принуждения позволяет безвозмездно получать преобладающую часть средств, необходимых для финансирования общественного сектора. Это достигается с помощью *налогов*, т. е. обязательных платежей, регулярно взимаемых в доход государственных и муниципальных органов.

На физических и юридических лиц государством возлагаются *налоговые обязательства*, т. е. установленные законом требования регулярно уплачивать определенные суммы в те или иные государственные фонды. Вообще говоря, налоги могут быть не только *денежными*, но и *натуральными*. Более того, близкую к налогам природу имеют так называемые *натуральные повинности*, в частности воинская обязанность. Характерно, что натуральные налоги и повинности взаимозаменяемы с денежными налогами в качестве средств обеспечения общественного сектора ресурсами. Так, отмена всеобщей воинской обязанности предполагает финансирование профессиональной армии за счет налогов. Однако в современных условиях именно денежные налоговые поступления имеют наибольшее значение.

С точки зрения теории все денежные фонды, находящиеся в распоряжении государства (если они не обособлены в качестве средств предприятий) объединяются понятием *бюджет* в широком смысле слова. На практике различаются бюджет (точнее, бюджеты разного уровня) и государственные и муниципальные *внебюджетные фонды*. Последние имеют целевой характер, т. е. предназначены для финансирования каких-либо специфических нужд, и обособлены от общего бюджета посредством закрепления за ними особых источников финансирования. Таков, например, Пенсионный фонд Российской Федерации.

*Налоговые поступления* в наибольшей степени отвечают природе государства. Однако наряду с ними ресурсы общественного сектора пополняются за счет

**неналоговых поступлений.** Их важнейший источник — *государственное предпринимательство*, т. е. прибыльное использование ранее накопленных ресурсов.

Данные, приведенные в табл. 6.1, свидетельствуют о том, что доля налоговых поступлений в доходах общественного сектора, как правило, превышает 80%, а в ряде стран составляет более 90%.

*Таблица 6.1. Удельный вес налоговых поступлений в государственных доходах, %*

<i>Страны</i>	<i>1980г.</i>	<i>1993 г.</i>
Австралия	85,9	78,9
Австрия	86,4	85,3
Бельгия	94,7	94,7
Великобритания	82,1	85,8
Германия	86,7	84,1
Греция	89,7	95,4
Дания	84,4	83,4
Ирландия	83,7	87,4(1992)
Испания	89,7	88,4
Италия	92,3	97,8
Канада	83,2	88,5
Мексика	94,3	92,1
Нидерланды	85,8	86,4
Норвегия	90,4	78,5(1992)
Польша	...	86,1 (1994)
Португалия	92,9	87,8(1992)
США	84,4	80,5
Турция	82,0	83,1
Финляндия	85,9	89,9
Франция	90,7	89,7
Чехия	...	89,0
Швейцария	81,4	...
Швеция	83,3	83,0
Япония	97,7	89,5

*Источник:* OECD. Revenue Statistics 1965-1995. Paris, 1996.

## 6.2

### Объекты и цели налогообложения

Источником налоговых поступлений государства являются доходы граждан и организаций. Однако объектами налогообложения могут быть не только доходы. В этом качестве способны выступать, в частности, имущество, принадлежащее налогоплательщику, приобретенные или проданные им товары, использованные ресурсы и т. д., если по отношению к ним определяются налоговые обязательства — установленные законом обязанности по уплате налога, например, в расчете на единицу прибыли, объем продаж изделий или площадь земельного участка. Выбирая тот или иной объект налогообложения и распределяя налоговые обязательства, государство стремится не только использовать разнообразные пути пополнения бюджета, но и воздействовать на поведение плательщиков<sup>1</sup>.

Классификация налогов строится прежде всего с учетом объектов обложения. Так, различаются *прямые и косвенные налоги*. Первыми облагаются непосредственно физические и юридические лица, их доходы или имущество, вторыми — ресурсы, деятельность, товары и услуги. В Российской Федерации наибольшее значение среди прямых налогов имеют налог на прибыль предприятий и организаций и подоходный налог с физических лиц. Среди важнейших косвенных налогов следует назвать налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины.

Другим основанием классификации налогов выступают цели их взимания. Преобладающая часть налогов в современном обществе поступает в бюджет, который расходуется как *единый фонд* средств, обеспечивающих финансирование разнообразных нужд государства. Так, применительно к Государственному бюджету Российской Федерации не имеет смысла вопрос о том, за счет какого именно налога финансируется, например, оборона в отличие от образования. Однако в общем ряду налогов выделяются целевые.

*Целевые налоги* предназначены для финансирования конкретных программ общественных расходов, которые определяются уже в момент введения того или иного налога. Использование поступлений от такого налога в каких бы то ни было иных целях не допускается. Целевые налоги принято называть *маркированными*.

Чаще всего маркированные налоги зачисляются в государственные и муниципальные *внебюджетные фонды*. Последние, собственно, и создаются, чтобы обособить средства, собираемые для использования в заранее фиксированных целях, от прочих средств, находящихся в распоряжении государства, которые могут расходоваться на различные цели в зависимости от решений органов, утверждающих бюджет.

---

<sup>1</sup> Можно вспомнить, например, о налоге на бороды, введенном Петром I.

Примерами маркированных налогов служат платежи в фонды общественного страхования, а также местные целевые сборы на благоустройство территории и т. п. Выполняя свои обязательства по платежам в пенсионный фонд или фонд социального страхования, налогоплательщик твердо знает, на что будут израсходованы уплачиваемые средства. В этом состоит преимущество маркированных налогов.

Если средства, аккумулируемые с помощью налога, могут расходоваться для решения разнообразных задач по усмотрению органа, утверждающего бюджет, такой налог называется *немаркированным*. К разряду немаркированных относятся налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий и организаций, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество и многие другие.

Главное достоинство немаркированных налогов состоит в том, что они позволяют, сохраняя стабильность налоговой системы, осуществлять гибкую бюджетную политику путем перераспределения государственных доходов между различными направлениями их использования. В то же время преобладание стабильных немаркированных налогов означает, что государственные органы в существенной мере автономны по отношению к избирателям (налогоплательщикам) в определении приоритетных направлений развития общественного сектора. Гибкость бюджетной политики государства достигается в значительной степени за счет того, что для принятия каждого отдельного решения не требуется выявлять предпочтения основной массы избирателей.

При прочих равных условиях удельный вес немаркированных налогов тем выше, чем сильнее проявляется рациональное неведение избирателей. Последнее благоприятствует "приобретению" налогоплательщиками общественных благ и перераспределительных программ не по отдельности, а в больших "пакетах". Соответственно граждане как бы выделяют государству лимит расходов, в пределах которого полномочные органы формируют конкретный бюджет.

В идеале первичным было бы выявление готовности платить за каждое отдельное общественное благо. С изменением равновесного состояния в сфере производства конкретного блага менялись бы и платежи, предназначенные для его финансирования. Это естественно было бы оформлять с помощью соответствующих целевых налогов, размер которых фиксировал бы колебания спроса.

Однако в действительности условия общественного выбора таковы, что два аспекта единого, по сути, процесса определения требований к общественному сектору во многом обособляются друг от друга. Первый аспект — формирование лимита, о котором говорилось выше, а значит, *выделение доходов государства* из суммарных доходов общества и вместе с тем определение масштабов общественного сектора. Второй аспект — использование лимита, иными словами, *аллокация средств, которыми распоряжается государство*, что предполагает формирование структуры общественных расходов. Разделение, о котором идет речь,

существенным образом проявляется в бюджетном процессе, построении и организации работы государственного аппарата, а также в структуре теории государственных финансов.

Классифицируя налоги исходя из объектов и целей обложения, можно охарактеризовать структуру налоговых поступлений государства. В табл. 6.2

**Таблица 6.2. Структура налогообложения в странах ОЭСР в 1994 г. по объектам налогообложения, % от общей суммы налоговых поступлений**

<i>Страны</i>	<i>Доходы</i>	<i>Социальное страхование</i>	<i>Занятость</i>	<i>Имущество</i>	<i>Товары и услуги</i>	<i>Прочее</i>
Австралия	54,2	—	6,8	9,3	29,7	—
Австрия	24,8	35,1	6,5	1,6	30,9	1,2
Бельгия	37,4	33,2	—	2,6	26,7	—
Великобритания	35,7	18,0	—	10,8	35,3	0,2
Германия	29,4	39,1	—	2,8	28,7	—
Греция	20,5	34,6	0,7	3,3	41,0	—
Дания	60,3	3,2	0,5	3,7	32,0	0,2
Ирландия	40,2	14,5	1,7	4,5	39,1	—
Испания	27,7	38,6	—	5,3	27,9	0,5
Италия	34,7	31,2	0,3	5,4	28,3	—
Канада	44,4	16,9	—	11,0	26,3	13,1
Мексика	31,0	19,6	—	—	47,7	1,7
Нидерланды	27,5	42,1	—	4,1	25,8	0,5
Норвегия	34,7	24,1	—	2,7	38,4	—
Польша	30,7	29,6	1,3	2,7	35,6	—
Португалия	26,1	26,3	—	2,4	44,6	0,7
США	44,6	25,5	—	12,0	17,9	—
Турция	29,7	15,8	—	8,1	37,1	9,3
Финляндия	40,9	25,6	—	2,5	30,8	0,2
Франция	17,7	43,4	2,4	5,3	27,1	4,0
Чехия	24,7	40,1	0,2	1,2	33,6	0,2
Швейцария	39,6	36,6	—	7,4	16,3	—
Швеция	42,4	27,2	1,3	3,2	25,8	0,1
Япония	37,7	35,1	—	11,5	15,5	0,3

*Источник:* OECD. Revenue Statistics 1965—1995.

представлены показатели для ряда стран ОЭСР исходя из классификации, применяемой этой организацией. Столбцы таблицы соответствуют объектам обложения. Комментария требует, по-видимому, лишь различие между отчислениями на социальное страхование и налогообложением занятости. С точки зрения объектов они близки, но в первом случае имеются в виду маркированные, а во втором — немаркированные налоги. Во многих странах, в том числе в России, немаркированное налогообложение занятости не применяется.

При значительном несхождении ситуаций в различных странах в целом заметно некоторое снижение удельного веса налогов на товары и услуги, на имущество и на доходы корпораций при росте доли отчислений на социальное страхование и относительной стабильности доли налогообложения личных доходов.

## 6.3

### Структура государственных доходов в России

В России, как и в других странах с рыночной экономикой, доходы государства формируются преимущественно за счет налогообложения. Структура государственных доходов в Российской Федерации представлена в табл. 6.3 (в соответствии с ранее высказанными положениями налоговые доходы понимаются в данном случае широко, в частности, в них включены отчисления в фонды социального страхования).

Как видно из табл. 6.3, важнейшими источниками средств для функционирования общественного сектора в нашей стране являются налог на добавленную стоимость (немаркированный налог) и отчисления в фонды социального страхования (маркированные налоги). В налогообложении доходов налог на прибыль играет большую роль, чем подоходный налог с граждан; вместе с тем суммарный удельный вес этих налогов значительно меньший, чем налогов на доходы во многих странах ОЭСР. Невысока также доля поступлений от налогообложения собственности.

В структуре налоговых доходов во второй половине 1990-х гг. существенно уменьшился удельный вес налога на прибыль и налогов на внешнеэкономическую деятельность, за исключением импортных пошлин (это прежде всего налоги на экспорт, игравшие важную роль в начале 1990-х гг.). Вместе с тем в ряд наиболее значимых источников государственных доходов выдвинулись акцизы (в 1997 г. их доля в совокупных налоговых поступлениях приближалась к 9% против 3% в 1992 г.). Это происходило на фоне общего уменьшения удельного веса налоговых поступлений в доходах государства.

Таблица 6.3. Государственные доходы в Российской Федерации, %

Государственные доходы	1992 г.	1994 г.	1996 г.	1997 г.
Налоговые доходы	98	93	85	83
В том числе:				
подходный налог	6	8	8	8
налог на прибыль предприятий	21	21	12	11
налоги на собственность	2	3	5	5
налог на добавленную стоимость	27	16	19	18
акцизы	3	3	7	7
платежи за пользование недрами и природными ресурсами	2	1	4	4
импортные пошлины	1	1	2	3
другие налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции	9	7	1	0,1
отчисления в фонды социального страхования	22	24	21	22
прочие налоговые поступления	5	9	6	5
Неналоговые доходы (включая доходы бюджетных и внебюджетных фондов)	2	7	15	17
Всего	100	100	100	100

*Источник:* Экономика переходного периода. Очерки экономической политики посткоммунистической России. 1991 — 1997. М., 1998.

В формировании неналоговых доходов основную роль во второй половине 1990-х гг. играли поступления от государственных бюджетных и внебюджетных фондов, прибыль Центрального банка, а также доходы от продажи принадлежащего государству имущества. Приватизация непосредственно не играла ключевой роли в пополнении бюджета. Например, в 1997 г. доходы от продажи принадлежащего государству имущества составили 2,5% государственных доходов.

На таком крупном компоненте налоговой системы, как отчисления в фонды социального страхования, следует остановиться особо<sup>1</sup>. В Российской Федерации эти отчисления почти полностью осуществляются работодателями: доля взносов работающих по найму составляла в 1992 г. менее 5% общей величины поступлений,

<sup>1</sup> Термин "фонды социального страхования" традиционен. Однако в нашей стране фондом социального страхования называется также один конкретный фонд из числа охватываемых этим общим понятием. Поэтому для обозначения общего понятия далее будет использоваться термин "фонды общественного страхования".



а к 1997 г. сократилась до менее чем 3%. Однако, как будет показано ниже, реальное распределение налогового бремени между работодателями и работниками не обязательно соответствует такому распределению налоговых обязательств.

В табл. 6.4 доходы фондов общественного страхования выражены в долях ВВП, что позволяет представить не только их собственную структуру, но также удельный вес средств, выделяемых обществом на поддержку нуждающихся. Эти величины уменьшились по сравнению с началом 1990-х гг., причем в абсолютном выражении сокращение еще значительнее в связи с изменением размеров ВВП. В подобных обстоятельствах увязка социально значимых нужд с маркированными налогами не обеспечивает полную реализацию обязательств, ранее принятых на себя государством. Это в настоящее время характерно, в частности, для Пенсионного фонда, на который приходится наибольшая часть поступлений в фонды общественного страхования, а также для федерального и территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

*Таблица 6.4.* **Отчисления в фонды общественного страхования в Российской Федерации, % от ВВП**

<i>Фонды общественного страхования</i>	<i>1992 г.</i>	<i>1994 г.</i>	<i>1996 г.</i>	<i>1997 г.</i>
Пенсионный фонд	7,1	5,8	4,8	5,4
Фонд социального страхования	1,1	1,2	1,1	1,1
Фонд занятости населения	0,2	0,5	0,2	0,3
Фонды обязательного медицинского страхования	—	1,0	1,0	0,6
Всего	8,8	8,6	• 7,3	7,6

## 6.4

### **Специфические и стоимостные, прогрессивные, пропорциональные и регрессивные налоги**

Налоговые обязательства, т. е. установленные законом обязанности по уплате налога, иногда определяются суммой в расчете на единицу того или иного товара, работы, услуги, потребленного ресурса и т. п. Например, в ряде стран акцизы на спиртные напитки устанавливаются исходя из содержания в них чистого алкоголя, причем последний облагается фиксированной суммой в расчете на литр. Различия

в стоимости конкретных напитков, равно как и в стоимости используемых при их производстве сортов спирта, при этом роли не играют. Если налог исчисляется путем умножения ставки, выраженной в денежных единицах, на количество облагаемых товаров и др., выраженное в натуральных единицах, такой налог называется *специфическим*.

Однако чаще налоговые обязательства устанавливаются в расчете на стоимость облагаемых объектов. Если налог исчисляется путем умножения ставки, выраженной в процентах (долях), на величину стоимости товаров, услуг, работ, ресурсов и т. п., то налог является *стоимостным*.

Еще одна важная классификация налогов основана на том, *как изменяется удельный вес налогового платежа в доходе* с увеличением последнего. С этой точки зрения различаются прогрессивные, регрессивные и пропорциональные налоги. **Прогрессивный налог** растет быстрее дохода, **регрессивный** — медленнее его, а доля **пропорционального** налога в доходе остается неизменной независимо от того, насколько велик доход. Если сравнить удельные веса налога в доходах двух одинаковых по численности групп населения, первая из которых получает больше средств, чем вторая, то при прогрессивном налогообложении этот показатель будет выше у первой группы, при регрессивном — у второй, а при пропорциональном он окажется одинаковым для обеих групп.

Следует подчеркнуть, что в теории государственных финансов понятия пропорционального, прогрессивного и регрессивного налогообложения обычно используются, именно когда речь идет о том, как налог влияет на величину располагаемого дохода плательщика, а не просто о шкале, по которой непосредственно исчисляются налоговые обязательства. Обратимся к примеру. Пусть на некоторую группу товаров установлен акциз в размере 10% к цене. Есть ли основания для вывода, что в данном случае плательщики имеют дело с пропорциональным налогом? Если товарная группа, о которой идет речь, состоит из ювелирных изделий, которые приобретаются в основном лицами с высокими доходами, то, по-видимому, эти лица и окажутся в наибольшей степени затронутыми акцизом. В подобных обстоятельствах 10%-й акциз представляет собой прогрессивный налог. Если по такой же шкале акциз установлен на товары, приобретаемые в основном малообеспеченными, то он окажется регрессивным. Так, в США группы населения с низкими доходами потребляют относительно больше табачных изделий, чем высокообеспеченные, и в результате налогообложение табака регрессивно.

Долю дохода налогоплательщика, которая изымается в виде налога, принято называть *нормой налогообложения*. Различаются средняя и предельная нормы налога (налогообложения). **Средняя норма** равна удельному весу налога во всем доходе налогоплательщика, иначе говоря, отношению суммы налога к размеру дохода. **Предельная норма** представляет собой долю налога в "последней единице" дохода, иными словами, производную налога по доходу.

Итак, если  $I$  — доход налогоплательщика, а  $T$  — сумма, уплачиваемая им в виде налога, то средняя норма налогообложения  $\tau_a = T / I$ , а предельная норма  $\tau_m = dT / dI$ .

Прогрессивные, пропорциональные и регрессивные налоги различаются соотношениями средних и предельных норм обложения. При пропорциональном налогообложении предельная норма равна средней, при прогрессивном — превышает среднюю, а при регрессивном не достигает средней.

На первый взгляд при прогрессивном налогообложении предельная норма должна непременно возрастать по мере увеличения дохода, а при регрессивном — уменьшаться с его ростом. Однако это вовсе не следует из приведенных выше определений.

Пусть речь идет, например, о подоходном налоге с граждан, построенном следующим образом. Первые  $R$  единиц дохода освобождаются от налога, а средства, получаемые налогоплательщиком сверх этой суммы, облагаются по ставке  $s$ . Таким образом, при  $I < R$   $\tau_a = \tau_m = 0$ , При  $I > R$   $\tau_m = s$ , а  $\tau_a = s(I - R) / I = \tau_m - \tau_m R / I$ . С увеличением  $I$  средняя норма  $\tau_a$  повышается, никогда не достигая, впрочем, величины  $\tau_m$ . Налицо прогрессивное налогообложение с постоянной предельной нормой.

Налог с постоянной предельной нормой может быть и регрессивным. Допустим, например, что все граждане независимо от уровня дохода обязаны вносить в бюджет фиксированную сумму  $L$ , а сверх того — уплачивать по  $s\%$  дохода. Тогда  $\tau_m = s$ , а  $\tau_a = (L + sI) / I = \tau_m + L / I$ .

Поскольку существенно именно соотношение предельной и средней нормы, понятия прогрессивного, пропорционального и регрессивного налога применимы не только к стоимостному, но и к специфическому налогообложению.

Вместе с тем, когда речь идет о стоимостных налогах, термины "прогрессивный", "регрессивный" и "пропорциональный" иногда применяют, характеризуя непосредственно построение налоговых обязательств, а именно зависимость ставки от налогооблагаемой базы. В этом смысле говорят, например, о прогрессивном налогообложении прибыли, если с ростом размера прибыли ставка налога повышается.

## 6.5

### Критерии оценки налоговых систем

Любые аспекты функционирования общественного сектора, в том числе и относящиеся к налогообложению, должны, как уже было показано, оцениваться с позиций экономической эффективности и социальной справедливости. Вместе с тем в силу изъянов государства абсолютно эффективные решения, как правило, недостижимы. Так, налоги, за счет которых финансируется производство общественных благ, практически невозможно установить на уровне цен Линдаля. Это

связано как с проблемой выявления предпочтений, так и с чрезвычайно высокими издержками, которых потребовала бы индивидуализация налогов.

Нереально было бы также претендовать на абсолютно полную реализацию в налоговой системе принципов справедливости. Представления индивидов о справедливости не совпадают друг с другом. Позиция общества формируется в ходе политического процесса и практически всегда отличается некоторой расплывчатостью и, более того, непоследовательностью. По природе своей политика государства в отношении разных слоев населения представляет компромисс, зачастую довольно зыбкий, и, во всяком случае, ей не присуща та четкость, которой обладают, например, бентамианская или роулсианская концепции функции общественного благосостояния.

Именно потому, что на практике невозможно построить идеальную налоговую систему, налогообложение в разных странах не следует единому шаблону. Это, по сути, уже отмечалось выше, когда речь шла о структуре налогов. Однако недостижимость идеального состояния не означает, конечно, что любой подход к формированию доходов государства не лучше и не хуже другого. Нужны и действительно существуют *практически ориентированные критерии*, позволяющие сравнивать различные подходы, отсекаать заведомо худшие варианты, фиксировать преимущества и недостатки каждого конкретного налога. Ни один из подобных критериев заведомо не является безукоризненным. Более того, они могут до некоторой степени противоречить друг другу. Ведь критерии призваны отразить как требования эффективности, так и требования справедливости, а они не совпадают между собой<sup>1</sup>.

Коль скоро речь идет об оценке приемлемости определенного набора налогов, сумму доходов, которую они должны принести государству, естественно считать фиксированной. Тогда проблема состоит в том, чтобы собрать требуемую сумму при минимальных экономических и социальных издержках. Именно к подобной постановке задачи имеют наибольшее отношение критерии, которые рассматриваются в параграфах 6.6 — 6.10.

## 6.6

### Относительное равенство налоговых обязательств

Первым следует рассмотреть *критерий относительного равенства налоговых обязательств*. Он непосредственно связан с идеей *справедливости* и предполагает

---

<sup>1</sup> Перечень этих критериев может определяться по-разному. Мы следуем их описанию, предложенному известным американским экономистом Дж. Стиглицем.

распределение налогов в соответствии с ясно выраженными и одобряемыми обществом подходами, а также отсутствие дискриминации.

Относительное равенство обязательств достигается за счет равенства по горизонтали и равенства по вертикали. *Равенство по горизонтали* означает, что с налогоплательщиков, находящихся в одинаковом положении, взимается одинаковый налог. *Равенство по вертикали* означает, что налоги, которые уплачиваются лицами, находящимися в разном положении, дифференцируются в соответствии с этим положением.

Коль скоро речь идет о равенстве по горизонтали и вертикали, ясно, что рассматриваемому принципу не отвечало бы возложение на всех членов общества налоговых обязательств, которые были бы количественно равны друг другу в абсолютном выражении. Требуется равенство *относительное*, которое определяется, сообразуясь с некими *шкалами*, соответствующими представлениям общества о справедливости.

Разумеется, ключевой вопрос состоит в том, как именно строить подобного рода шкалы, или, иными словами, как оценивать положение плательщика, с которым сопоставляется размер налога. Для этого используются два различных принципа.

Первый из них — *принцип получаемых выгод*. Согласно ему, платежи дифференцируются в соответствии с теми преимуществами, которые получает конкретный плательщик от деятельности государства, финансируемой за счет данного налога. Принцип получаемых выгод применяется по отношению к некоторым маркированным налогам. Например, в Российской Федерации, как и в ряде других стран, содержание, ремонт, реконструкция и строительство автомобильных дорог общего пользования осуществляется за счет специальных целевых платежей, которые концентрируются в федеральном и территориальных дорожных фондах. В России в эти фонды поступают налоги с реализации горюче-смазочных материалов, с пользователей автомобильных дорог, с владельцев транспортных средств и некоторые другие. Предполагается, что, например, те, кто расходует больше горючего, относительно больше получают от строительства дорог и поддержания их в хорошем состоянии.

Принцип получаемых выгод представляется достаточно естественным. Однако на практике он не является доминирующим. Его трудно реализовать, когда речь идет о немаркированных налогах. Некогда А. Смит писал, что богатые должны нести большее налоговое бремя, чем бедные, поскольку государство охраняет богатство и в большей степени заботится о привилегированных членах общества. Говоря современным языком, это была попытка применить принцип получаемых выгод к налогообложению имущества и доходов. Однако подобная аргументация несомненно уязвима, тем более что ныне во всех странах весьма существенная часть государственных средств целенаправленно расходуется на поддержку малообеспеченных.

Когда речь идет об общественных благах, выгоды, достаемые отдельному плательщику, зачастую трудно идентифицировать. Поэтому даже в отношении маркированных налогов применить рассматриваемый принцип не всегда легко. Например, в числе местных налогов в Российской Федерации имеются целевые сборы на содержание милиции, благоустройство территорий, на нужды образования и др. Не представляется возможным определить, насколько больше или меньше выгоды от работы милиции получает отдельный налогоплательщик по сравнению с другими. В этой связи соответствующий маркированный налог дифференцируется по другому принципу.

Даже если принцип получаемых выгод применяется, фактически используется информация скорее об объемах потребления, чем о выгодах как таковых. Последние в соответствии с экономической теорией определяются не непосредственно количеством потребленного блага, а его полезностью. Наконец, принцип получаемых выгод заведомо непригоден, когда речь идет о налоговом финансировании перераспределительных программ. Сама их природа предполагает, что платежи и выгоды распределяются среди членов общества принципиально по-разному.

В силу отмеченных обстоятельств большая часть налогов формируется на основе иного принципа, а именно *принципа платежеспособности*. Согласно этому принципу налоговое бремя должно распределяться в соответствии с экономическими возможностями плательщиков.

Впервые развернутое обоснование данного принципа было предложено Дж. С. Миллем, который при этом, во-первых, явным образом апеллировал к идее справедливости и, во-вторых, выдвигал концепцию "равной жертвы для общей цели". Эта концепция существенно опирается на представление о том, что одна и та же денежная сумма имеет меньшую ценность для богатого, чем для бедного, так что неодинаковые по размеру платежи могут соответствовать субъективно одинаковым пожертвованиям на нужды общества со стороны индивидов, не равных по своему имущественному положению.

Принцип платежеспособности несомненно соответствует широко распространенным представлениям о справедливости. Это объясняет стремление применять данный принцип максимально последовательно. Однако на практике вряд ли возможно реализовать его безупречным образом, поскольку при тщательном анализе обнаруживается, что сам он не столь ясен, как представляется на первый взгляд.

Не говоря уже о том, что сопоставимость индивидуальных полезностей является весьма сильным допущением, концепция равной жертвы ведет к разным выводам в зависимости от того, имеется ли в виду равенство средних или предельных потерь. Кроме того, применительно к финансированию перераспределительных программ эта концепция фактически столь же неприложима, как и принцип получаемых выгод.

В силу этого принцип распределения налогов по способности платить воплощается в жизнь на основе сугубо политического выбора той или иной меры соответствия между размером дохода либо имущества, с одной стороны, и платежей в бюджет, с другой. Применяется ли в стране, например, пропорциональный или прогрессивный подоходный налог и насколько высоки его ставки, зависит от конкретных представлений о справедливости, получивших наибольшую политическую поддержку в тот или иной конкретный период. Например, в России верхняя ставка подоходного налога повышалась и составляет ныне 35%. В США до 1986 г. максимальная ставка подоходного налога достигала 50% (ранее — еще выше), а после проведенной в указанном году реформы уменьшилась до 34%.

Самостоятельную проблему составляет полнота учета платежеспособности. Относительно легче оценивать денежные доходы, чем доходы, поступающие в натуральной форме. Если последние не принимаются во внимание, то фактически стимулируются бартерные операции и предоставление работодателями работникам так называемых *побочных выгод* взамен повышения заработной платы. К разряду побочных выгод могут относиться, например, бесплатные обеды в заводской столовой, бесплатные оздоровительные, культурные, транспортные и иные услуги и т. п. Распространенность побочных выгод объясняется прежде всего именно тем, что их труднее обложить налогами, чем денежные выплаты. Однако налоговое законодательство, как правило, все же предусматривает тот или иной порядок обложения бартера и хотя бы некоторых наиболее распространенных типов побочных выгод.

В то же время еще сложнее обстоит дело с доходами, формируемыми в домашнем хозяйстве. При высоком налогообложении денежных доходов в форме подоходного налога или налога на добавленную стоимость выгоднее, например, готовить пищу или стирать белье дома, чем зарабатывать дополнительные деньги на приобретение соответствующих услуг. Между тем, строго говоря, уровень благосостояния, а значит, и способность платить налог не зависит от того, было ли конкретное благо куплено на рынке или произведено в домашнем хозяйстве.

Наконец, даже полный объем потребления материальных и нематериальных благ не дает исчерпывающей характеристики благосостояния человека. Так, самостоятельной ценностью обладает досуг. Допустим, некто предпочитает отказываться от прироста заработка во имя досуга. Можно ли с определенностью утверждать, что уровень благосостояния такого индивида заведомо ниже, чем у другого, который получает немного более высокий денежный доход, поскольку постоянно берется за сверхурочные работы, подрабатывает по выходным и т. п.? Отрицательный ответ на этот вопрос делает не вполне бесспорным тезис о том, что способность платить налоги, т. е. в определенной мере жертвовать факторами индивидуального благосостояния ради общественных нужд, соответствует размеру дохода или имущества.

Определенное значение с точки зрения способности платить налоги имеют также различия в размере **вынужденных расходов**. Так, если индивиду приходится затрачивать значительную часть заработка на оплату медицинских услуг, справедливо ли облагать его таким же подоходным налогом, как более здорового человека? Можно предположить, что, при прочих равных условиях, для последнего характерны как более высокий фактический уровень благосостояния (если сравнение вообще правомерно), так и более широкие возможности аллокации зарабатываемых средств. Обсуждение подобных вопросов переносится в практическую плоскость, когда речь идет о **налоговых льготах**. Так, в ряде стран расходы на лечение вычитаются из базы обложения подоходным налогом. Вместе с тем очевидно, что аргументы, используемые в рамках подобных дискуссий, теоретически уязвимы. Дает о себе знать неустраняемая при сравнении экономического положения индивидов проблема сопоставимости значений их функций полезностей, и к тому же грань между вынужденными и прочими расходами можно проводить по-разному.

Принцип платежеспособности, как и принцип получаемых выгод, не позволяет выработать однозначные и универсальные рекомендации о построении налоговой системы. Это закономерно, поскольку иное означало бы строгую фиксацию некоторого представления о справедливости в качестве единственно возможного и неизменного. Однако принципы, о которых идет речь, ориентируют разработчиков налогов, требуя, в частности, обоснования четко определенных шкал налогообложения и исключая дискриминацию, например, по признакам пола, сословия, этнической или религиозной принадлежности и т. п. До того как названные принципы утвердились, подобная дискриминация в налогообложении была довольно обычным явлением.

## 6.7

### Экономическая нейтральность

За счет относительного равенства обязательств может достигаться справедливость налогообложения. Не меньшее значение имеет его эффективность.

Существенна, в частности, эффективность самой деятельности по сбору налогов. Условиям ее обеспечения будет посвящен следующий параграф. Несомненно важна и эффективность использования собранных средств. Однако, когда речь идет о ней, фактически в центре внимания оказывается уже не налоговая система как таковая, а другая сторона государственных финансов — общественные расходы. Различные аспекты теории общественных расходов будут рассматриваться позднее. Но анализ эффективности налогообложения нельзя свести к тому, что непосредственно происходит с денежными суммами, подлежащими изъятию в



пользу государства. Центральный вопрос — *влияние налогов на эффективность экономического поведения налогоплательщиков*.

Очевидно, например, что высокий подоходный налог или налог на прибыль сдерживает экономическую активность. Это может послужить причиной неэффективного распоряжения ресурсами, которыми располагает общество в лице работников и предпринимателей, обязанных уплачивать соответствующие налоги.

Хозяйствующий субъект осуществляет аллокацию своих ресурсов, ориентируясь не только на сигналы рынка, но и на те сигналы, которые подает налоговая система. Если какой-либо вид деятельности или ее результат превращается в объект налогообложения, направлять ресурсы на эту деятельность становится менее выгодно. В итоге происходит искажение экономической мотивации субъекта.

Разумеется, государство не часто сознательно стремится подавать подобного рода сигналы. Они возникают как "побочное" следствие усилий по сбору средств для общественных нужд. При этом характер сигналов зависит от конкретного способа, которым мобилизуются средства. Иными словами, специфика искажений определяется тем, какие именно налоги используются государством.

В том, что это именно так, можно убедиться, рассмотрев пример ситуации, когда доход государства удастся сформировать, не дав каких-либо импульсов снижению экономической активности налогоплательщика. Допустим, что каждый взрослый человек обязан уплатить в конце года фиксированную сумму налога, абсолютно не зависящую от имущественного и семейного положения, годового дохода, трудовой и инвестиционной активности и любых других факторов, на которые этот человек способен повлиять<sup>1</sup>. Такой налог называется **аккордным**, или **паушальным**. Аккордное налогообложение сказывается на положении плательщика, делая его, при прочих равных условиях, беднее. Однако при этом не возникают сигналы, ориентируясь на которые плательщик мог бы целенаправленно изменить свое поведение, чтобы уменьшить размер налога. Искажения экономической мотивации не происходит. Соответственно аккордный налог является **неискажающим**.

Отметим, что аккордный налог не обязательно должен быть одинаковым для всех индивидов. Он может дифференцироваться, например, случайным образом или в зависимости от возраста и других признаков, не поддающихся изменению по воле плательщика. Однако размер получаемых выгод от деятельности, финансируемой налогом, равно как и способность платить, явно не относится к числу подобных признаков. Следовательно, аккордный налог заведомо не соответствует принципу относительного равенства обязательств. Следовательно, такой налог, будучи неискажающим, может быть, однако, отвергнут в качестве несправедливого.

---

<sup>1</sup> Речь идет о взрослом человеке и независимо от семейного положения, потому что, если бы, например, родители обязаны были уплачивать налог за детей, это могло бы, пусть даже о самой малой степени, повлиять на планирование семьи, которое с точки зрения экономической теории представляет разновидность аллокационного поведения.

Существуют ли неискажающие налоги помимо аккордного? Не порождает искажений налогообложение земельной собственности, если оно не зависит от конкретной отдачи земельного участка, вложений в повышение его плодородия, характера застройки и т. д. Если налог не настолько высок, чтобы побудить владельца продать землю, то налог мало чем отличается по своему действию от аккордного. Если же продажа состоится, то место одного владельца всего лишь займет другой. Значимое искажение возникло бы, только если налог устанавливается на уровне, который делает использование отдельных участков бесперспективным и побуждает владельцев бросать свою собственность.

Обратимся теперь к *искажающему налогообложению*, дабы проследить, что именно происходит аллокационным поведением плательщика под воздействием мотивации, модифицированной налогом. Используем с этой целью пример налога, который применялся в Европе в эпоху абсолютизма. Речь идет о так называемом налоге на окна, т. е. о способе налогообложения строений по числу окон и дверей. Этот способ прост и на первый взгляд удобен, поскольку соответствует принципу платежеспособности. В самом деле, размер здания может служить неплохим показателем обеспеченности его владельца, а чем больше здание, тем при прочих равных условиях больше окон и дверей оно имеет. Однако налог породил тенденцию строить дома с небольшим числом окон, т. е. нарушение предполагаемых прочих равных условий.

Допустим, в течение 20 лет государство собирало с помощью налога на окна одну и ту же сумму. Представим себе, что эта сумма ежегодных поступлений зафиксирована и в дальнейшем государство собирает ее же, но иным способом, а именно посредством аккордного (неискажающего) налога. Еще через 20 лет государство располагало бы теми же средствами, что прежде, тогда как положение налогоплательщиков улучшилось бы по сравнению с ситуацией когда взимался налог на окна.

Теперь люди жили бы в более освещенных и привлекательных помещениях. Таким образом, налог на окна предполагает неиспользованную возможность Парето-улучшения. Иными словами, при его наличии аллокация ресурсов не является оптимальной. В данном случае при строительстве дома его владелец отказывался от наиболее эффективной аллокации (от наилучшего, с точки зрения его потребительских предпочтений, проекта), чтобы избежать чрезмерно высокого налога. Налогоплательщик сберегал деньги, но жертвовал комфортом<sup>1</sup>.

Пример налога на окна позволяет уловить три момента. *Искажающее действие налога в конечном счете воплощается в изменении уровня аллокационной эффективности.* Изменение происходит потому, что относительное уменьшение

---

<sup>1</sup> В качестве столь же курьезного примера искажающего налогообложения способен фигурировать известный в истории России налог на бороды, введенный Петром I. Платежа можно было избежать, пожертвовав привычной внешностью. Но этот пример несколько более сложен, так как искажающее действие в данном случае было намеренным, и введение налога преследовало не только сугубо фискальные, но и "воспитательные" цели.

налоговых выплат достигается за счет *отказа от наиболее привлекательных, вариантов потребления или производства*, которые отвечали бы предпочтениям субъекта при отсутствии налога. Отказ предполагает *замены в структуре производства и потребления*; например, дом с большим числом окон приходится заменять домом с малым числом окон, и при прочих равных условиях несколько уменьшается спрос на стекло относительно спроса на кирпич.

Итак, искажающий налог можно определить как налог, влияющий на аллокационную эффективность. Вообще говоря, влияние может быть не только негативным, но и позитивным. Так, если имеет место неоптимальная аллокация ресурсов, обусловленная значительными отрицательными экстерналиями, налогообложение, в принципе, способно изменить положение к лучшему. В частности, специальный налог на предприятия, загрязняющие атмосферу, может мотивировать сокращение вредных выбросов. Назначение подобного налога — *предотвращать отклонения индивидуальных издержек от общественных*. Налог, выполняющий эту функцию, называется **корректирующим**. Он побуждает отказываться от той аллокации, выгоды которой обусловлены изъяном рынка.

Корректирующие налоги в ряде случаев используются на практике, но их удельный все в налоговых поступлениях невелик. С одной стороны, точно оценить расхождения между индивидуальными и общественными издержками, а значит, и подобрать адекватный масштаб корректировки, крайне трудно. С другой стороны, для финансирования общественного сектора недостаточно одного лишь корректирующего налогообложения. Прочие же искажающие налоги снижают эффективность аллокационных решений. Следовательно, в общем случае желательно, чтобы искажающее действие налогообложения было минимальным.

Отсутствие или относительная слабость искажающего воздействия называется **экономической нейтральностью налогообложения** (соответственно абсолютной или относительной). Нейтральность, по существу, означает, что вмешательство государства в данном случае, хотя и ограничивает возможности плательщиков, изымая у них часть средств, все же оставляет доступными те варианты поведения, которые характеризуются наивысшей аллокационной эффективностью. При искажающем налогообложении вмешательство побуждает плательщиков отказываться от этих вариантов.

## 6.8

### Организационная простота

При прочих равных условиях, эффективность налогообложения тем выше, чем ниже **издержки сбора налогов**. Затраты на обслуживание налоговой системы складываются, во-первых, из расходов на содержание налоговой службы, во-вторых, из затрат времени и средств плательщиков, требующихся для выполнения

налоговых обязательств, включая перечисление средств в бюджет и документирование соответствующих действий, и, в-третьих, из расходов на оплату услуг налоговых консультантов, адвокатов и других лиц, обеспечивающих квалифицированную трактовку налогового законодательства и разрешение конфликтов, которые возникают в ходе его применения. Каждый из этих компонентов тем значительнее, чем сложнее налоговая система.

Так, административные издержки функционирования налоговой службы зависят не только от внутренней организации ее работы, но прежде всего от тех конкретных задач, которые ей приходится решать. Если бы, например, основная часть доходов государства формировалась за счет аккордного налога, взимаемого раз в год со всех граждан в одинаковом размере, то сбор средств предполагал бы только идентификацию плательщиков и не требовал больших затрат. Если же речь идет, например, о налоге на прибыль, то необходимо обеспечивать надежность оценки налогооблагаемых сумм, адекватность исчисления и полноту взимания налога. На практике это представляет непростую задачу и порождает значительные издержки.

Затраты, обеспечивающие сбор налогов, не ограничиваются расходами на содержание налоговой службы. Ведение бухгалтерского учета в организациях обусловлено не только их собственными потребностями, но в немалой степени и требованиями, связанными с налоговыми обязательствами. Соответственно часть затрат на бухгалтерский учет входит в состав издержек налогообложения. Очевидно, эти затраты тем больше, чем сложнее исчисляются налоги. С необходимостью документировать налоговые обязательства во многом связана обязательная установка кассовых аппаратов на предприятиях розничной торговли и т. п.

Если налоговая система громоздка и особенно если она допускает многообразные варианты поведения, позволяющие уменьшать обязательства плательщиков, последние предъявляют спрос на услуги налоговых консультантов. Возникает также основа для таких конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми службами, которые требуют разрешения в судебном порядке. Все это порождает дополнительные расходы.

Особую сложность налогообложению придают разнообразные льготы. Как отмечалось выше, их введение чаще всего обосновывается соображениями справедливости. Иногда льготы ориентированы также на создание предпосылок для повышения эффективности. Это касается, например, налогового стимулирования инвестиций. При всех обстоятельствах льготы усложняют, а следовательно, удорожают исчисление налогов и проверку правильности их уплаты.

Тот аспект эффективности налогообложения, который связан с "внутренним" построением налоговой системы, обозначается термином **"организационная простота"**. При прочих равных условиях, чем проще налоговая система, тем с меньшими издержками формируются доходы государства.

## 6.9

### Гибкость налогообложения

Термином "*гибкость*" обозначается адекватность налогообложения динамике макроэкономических процессов.

В первой главе учебника говорилось о том, что государственные финансы, в том числе налоги, призваны выполнять наряду с аллокационной и распределительной также стабилизационную функцию. Судить о гибкости того или иного налога — значит, по существу, оценивать его с позиций последней функции.

Разумеется, изменения ставок любого налога способны играть определенную роль в стабилизационной политике, поскольку они сказываются на агрегированном спросе. Отсюда, однако, не следует, что все возможные варианты построения налоговой системы равноценны с точки зрения стабилизационной функции. С позиций поддержания равновесия особенно привлекательны налоги, которые автоматически (без специальных решений по пересмотру ставок, льгот и т. п.) реагируют на сдвиги в макроэкономической ситуации. Налог гибок в той мере, в какой ему свойственна подобная реакция.

*Гибкие налоги* функционируют как *встроенные стабилизаторы*. Допустим, например, что налог на прибыль построен таким образом, что платежи в бюджет растут (или снижаются) вдвое быстрее налогооблагаемой базы. Тогда в фазе подъема налог в определенной степени сдерживает "перегрев" экономики, увеличиваясь опережающим темпом по сравнению с доходностью инвестиций. Вместе с тем, когда доходность начинает снижаться, рассматриваемый налог сокращается быстрее, чем прибыль, и это в некоторой степени отдаляет или даже предотвращает кризис.

Гибкость налога зависит не только от характера налоговых обязательств как таковых, но и от их надлежащей синхронизации с макроэкономической динамикой. Пусть, например, экономическая конъюнктура была благоприятной в течение трех кварталов, а в четвертом наступил кризис. Если налог на прибыль, о котором шла речь выше, взимается один раз в год по итогам прошедших двенадцати месяцев, то может случиться так, что предприятиям придется осуществить большие выплаты государству именно тогда, когда они наименее к этому способны. В подобных обстоятельствах налог оказал бы дестабилизирующее действие.

Гибкость относится к тем характеристикам налогов, которые имеют отношение к эффективности налоговой системы.

## 6.10

### Прозрачность налоговой системы

Как было показано в гл. 5, процессы общественного выбора протекают таким образом, что даже вполне демократическое законодательство не гарантирует полного подчинения политики государства интересам типичного рядового избирателя. В большой степени это объясняется феноменом рационального неведения. Кардинального решения данной проблемы не существует. Вместе с тем очевидно, что, при прочих равных условиях, предпочтительно такое институциональное устройство общественного сектора, в том числе налогообложения, при котором политика максимально прозрачна. Имеется в виду, что ее содержание и последствия могут быть в достаточной степени понятны избирателю-налогоплательщику, даже если он не обладает специальными знаниями и не затрачивает значительных усилий на сбор соответствующей информации.

Каждый индивид непосредственно ощущает, какое влияние оказывают на него изменения ставок подоходного налога. В то же время эмпирически доказано, что последствия изменений ставок налога на добавленную стоимость или акцизов воспринимаются, как правило, не столь отчетливо. Что же касается, например, налогообложения прибыли, то для рядового налогоплательщика обычно не ясна связь между размером налога и инвестиционной активностью, а следовательно, влияние налога на экономический рост и предложение рабочих мест. Довольно типична ситуация, когда человек, выступая категорически против любого повышения налогов на заработную плату, готов поддержать резкое увеличение налога на прибыль, хотя первое грозило бы ему лишь умеренным сокращением дохода, а второе — банкротством работодателя и потерей заработка. Таким образом, налоги различаются по *степени прозрачности*.

При прочих равных условиях, профессиональные политики, бюрократия и влиятельные группы специальных интересов тем более автономны по отношению к большинству избирателей, чем менее прозрачна налоговая система, на основе которой финансируются государственные расходы. Если налоги не прозрачны, расходы легко увеличивать сверх оптимального уровня. Прозрачность — это, по сути, ключевая предпосылка *политической контролируемости налогов* со стороны основной массы их плательщиков.

Прозрачность до некоторой степени связана с организационной простотой, поскольку сложная налоговая система с многочисленными льготами особенно трудна для восприятия. Однако организационная простота представляет ценность прежде всего для тех, кто собирает налоги, а прозрачность — для тех, кто их платит. Интересы налогоплательщиков и налоговых служб не всегда непосред-

пенно совпадают. Так, с точки зрения организационной простоты подоходный налог на физических лиц не имеет преимуществ перед налогом на прибыль, а с точки зрения прозрачности первый, как было показано, предпочтительнее второго. Вместе с тем наиболее прозрачный налог, разумеется, необязательно является наиболее справедливым или эффективным. При построении налоговой системы критерий прозрачности может и должен учитываться лишь наряду с другими критериями, охарактеризованными выше.

## 6.11

### Соотношение критериев

Не существует налога, который идеально соответствовал бы всем описанным критериям одновременно. Как уже отмечалось, это в конечном счете связано с тем, что критерии отражают несводимые друг к другу принципы экономической эффективности и справедливости.

Сравним, например, аккордный налог и прогрессивный подоходный налог (см. табл. 6.5). По всем критериям, кроме последнего, этим налогам соответствуют, по сути, противоположные оценки. Подобное положение типично.

Таблица 6. 5. Соответствие отдельных налогов разнородным критериям

<i>Критерии</i>	<i>Аккордный налог</i>	<i>Прогрессивный подоходный налог</i>
Относительное равенство	Не соответствует	Может соответствовать
Нейтральность	Соответствует	Не соответствует
Организационная простота	Соответствует	В целом не соответствует
Гибкость	Не соответствует	Может соответствовать
Прозрачность	Соответствует	В целом соответствует

Когда на практике осуществляются изменения в налоговой системе, относительная значимость того или иного критерия, точнее, ассоциирующихся с ним политических соображений, во многом зависит от специфической ситуации в конкретной стране. Так, общество может, с одной стороны, по-разному истолковывать относительное равенство обязательств, а с другой — с разной степенью жесткости настаивать на его соблюдении. В обществе, в котором традиция отдает предпочтение принципу служения граждан государству, критерий прозрачности играет меньшую роль, чем в обществе, в котором естественным считается прежде

всего обслуживание государством своих граждан. Организационная простота налогообложения особенно значима для стран, в которых по техническим или иным причинам плохо налажен учет доходов, а уклонение от налогов не считается зазорным. Такие страны, в частности, относительно больше используют косвенное налогообложение по сравнению с непосредственным обложением доходов, даже если это происходит в ущерб прозрачности, а нередко также и экономической нейтральности.

Рассмотренные критерии позволяют выявлять и систематически анализировать достоинства и недостатки каждого налога и налоговой системы в целом. Определение контуров этой системы всегда предполагает некий компромисс, достигаемый на основе политического выбора. Однако именно объективные критерии делают этот выбор осмысленным, хотя ни один из них не предопределяет однозначно его результатов.

### **Ключевые понятия**

- Налоги
- Налоговые обязательства
- Бюджет
- Внебюджетные фонды
- Налоговые и неналоговые поступления
- Государственное предпринимательство
- Прямые и косвенные налоги
- Маркированные и немаркированные налоги
- Специфические и стоимостные налоги
- Прогрессивные, регрессивные и пропорциональные налоги
- Предельная и средняя норма налогообложения
- Критерии оценки налоговых систем
- Относительное равенство налоговых обязательств
- Равенство по горизонтали и вертикали
- Принцип получаемых выгод
- Принцип платежеспособности
- Побочные выгоды
- Вынужденные расходы
- Налоговые льготы



- Искажающие и неискажающие налоги
- Аккордный (паушальный) налог
- Корректирующий налог
- Экономическая нейтральность налогообложения
- Организационная простота налогообложения
- Издержки сбора налогов
- Гибкость налогообложения
- Прозрачность налоговой системы

### Вопросы к главе

1. Почему налоговые поступления доминируют в структуре государственных доходов?
2. Какие источники играют в России ведущую роль в формировании государственных доходов?
3. Каковы основные тенденции изменения структуры государственных доходов в России за годы рыночных реформ?
4. В какой степени схожи структуры государственных доходов России и стран со сформировавшейся рыночной экономикой?
5. Какие из основных российских налогов относятся к прямым, а какие — к косвенным?
6. В чем заключаются сравнительные преимущества и недостатки маркированных и немаркированных налогов?
7. Чем специфический налог отличается от стоимостного?
8. Может ли налог, ставка по которому составляет 10% к цене товара, быть прогрессивным или регрессивным?
9. Какие соотношения предельной и средней норм налогообложения характерны для прогрессивных, пропорциональных и регрессивных налогов?
10. Если на всех граждан возложена обязанность выплачивать в виде налога одинаковую сумму, будет ли такой налог отвечать требованиям равенства по горизонтали и вертикали?
11. Почему дифференциация налогов не может базироваться только на принципе получаемых выгод?
12. Какие обстоятельства затрудняют применение принципа платежеспособности для дифференциации налогообложения?

13. Представьте себе, что некий индивид с целью избежать налога на окна решил поселиться в доме без окон, что позволяет ему на законном основании не осуществлять платежей в пользу государства. Имеет ли место в этом случае искажающее действие налога?
14. Какие налоги являются неискажающими и почему?
15. К каким действиям прибегает типичный налогоплательщик в ответ на искажающее налогообложение?
16. Какие виды издержек позволяет снижать организационная простота налогообложения?
17. Способен ли быть гибким регрессивный налог?
18. В чем сходны и в чем различны критерии организационной простоты и прозрачности?
19. Почему невозможно исчерпывающим образом оценить налоговую систему, не прибегая к таким критериям, между которыми имеются противоречия?