Н. Е. СМОЛЬЯНИНОВ

ОСНОВЫ ТЕОРИИ НАЛОГОВ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Уфа 2008

Федеральное агентство по образованию
Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
Уфимский государственный авиационный технический университет

Н.Е. СМОЛЬЯНИНОВ

ОСНОВЫ ТЕОРИИ НАЛОГОВ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Допущено Редакционно-издательским советом УГАТУ
в качестве учебного пособия для студентов всех форм обучения,
обучающихся по специальностям 080107 – Налоги и налогообложение,
080801 – Прикладная информатика (в экономике)*

Уфа 2008

УДК 336.2 (07)
ББК 65.261.4 (я7)
С 51

Рецензенты: д-р экон. наук, проф., чл.-кор. РАН, Х.Н. Гизатуллин
канд. экон. наук, доц. Г.А. Агарков

Смольянинов, Н. Е.
С 51 Основы теории налогов и налогообложения: учеб. пособие / Н.Е. Смольянинов; Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т. – Уфа: УГАТУ, 2008. – 107 с.

ISBN 978-5-86911-774-8

Соответствует государственному образовательному стандарту специальности 080107 – «Налоги и налогообложение» и 080801 – «Прикладная информатика (в экономике)».

Рассмотрены основы теории налогов и налогообложения: предмет и метод науки о налогах; признаки и экономическое содержание, функции и элементы налогов; принципы налогообложения; налоговая политика и налоговый механизм; а также базовые принципы построения современной налоговой системы России. Главное внимание уделено рассмотрению макро- и микроэкономических моделей налогообложения, а также основных методик расчета и анализа ключевых показателей налогов и налоговых систем.

Предназначено для студентов всех форм обучения, обучающихся по специальностям 080107 – «Налоги и налогообложение», 080801 – «Прикладная информатика (в экономике)», а также для слушателей системы дополнительного профессионального образования.

Табл. 2. Ил. 10. Библиогр.: 15 назв.

Научный редактор д-р экон. наук, проф. Аристархова М.К.

УДК 336.2 (07)
ББК 65.261.4 (я7)

ISBN 978-5-86911-774-8
© Уфимский государтсвенный авиационный технический университет, 2008

Оглавление

Введение 5
1. ПРИЗНАКИ И ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВ 11
2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД НАУКИ О НАЛОГАХ 14
2.1. Предмет науки о налогах 14
2.2. Метод науки о налогах 14
3. ФУНКЦИИ НАЛОГОВ 24
4. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 26
5. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА 29
6. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ 32
6.1. Традиционная классификация налогов и сборов 32
6.2. Международные классификации налогов и сборов 35
7. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ 38
8. СОВРЕМЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ 40
9. КЛАССИЧЕСКАЯ, КЕЙНСИАНСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ШКОЛЫ И ШКОЛА «ЭКОНОМИКИ ПРЕДЛОЖЕНИЯ» О РОЛИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ЭКОНОМИКИ 41
10. МИКРО- И МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЕ МОДЕЛИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 44
10.1. Национальное производство и налоговая система 44
10.2. Макроэкономическая схема финансовых потоков 47
10.3. Спрос, предложение, равновесная цена, равновесное количество товара и эластичность 49
10.4. Совокупный спрос, совокупное предложение, уровень цен и налоги 62
11. ПОКАЗАТЕЛИ, МОДЕЛИ И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 69
11.1. Коэффициент эластичности налога 69
11.2. Модель взаимосвязи между ставкой налога и размером налоговых поступлений 70
11.3. Метод подсчета налоговых расходов 71
11.4. Метод индексации налогов 73
11.5. Анализ собираемости налогов 73
11.6. Методы оценки тяжести налогообложения 77

11.7. Методы оценки вклада отдельных налогов в текущее состояние налоговой системы 78
Список литературы 81
ПРИЛОЖЕНИЯ..... 83
А. Глоссарий..... 83
Б. Сравнительный анализ международных налоговых классификаций 92
В. Перечень кодов классификации доходов бюджетов Российской Федерации, администрируемых Федеральной налоговой службой в 2007 г. 95

Введение

Наука о налогах, в современном понимании этого термина, относительно молодой раздел экономической науки, тесно связанный с формированием теории государственных финансов.

Несмотря на то, что государство как социальный институт сформировалось достаточно давно, особый научный интерес к налогам, как к отдельному предмету исследования, был проявлен в период бурного развития капитализма и формирования основ современной политической экономии, т.е. начиная с XVII в. В этот период начали формироваться классические теории налогов: атомистическая теория налогов, налоговая теория услуг, теория налогов как страховой премии и др. Основоположниками этих теорий являлись видные экономисты, государственные и общественные деятели того времени – Томас Гоббс (1588–1679), Себастьен Вобан (1633–1707), Шарль Монтескье (1689–1755), Вольтер (1694–1778), Оноре Мирабо (1749–1791) и др. В этот же период начали формироваться научные подходы к формированию основ классификации налогов. Основной вклад в развитие знаний в данной области внесли упомянутый выше Томас Гоббс и особенно Джон Локк (1632–1704).

В XVII–XVIII вв., благодаря вкладу экономистов неоклассической школы, таких как Ульям Пети (1623–1683), Адам Смит (1723–1790), Дэвид Риккардо (1772–1823), Жан Симонд де Сисмонди (1773–1842) и др. формировались основы теории государственных финансов, бюджета, налогов и налогообложения, а также получили развитие теории классической школы.

Вклад Адама Смита в науку о налогах ознаменовался еще и тем, что он впервые обосновал и классифицировал базовые принципы налогообложения: *1) принцип справедливости* налогообложения, *2) принцип определенности*, *3) принцип удобности* и *4) принцип экономической эффективности*. Развитие научных представлений о принципах налогообложения произошло позже, в конце XIX в., благодаря работам немецкого экономиста Адольфа Вагнера (1835–1917), который углубил классификацию принципов Адама Смита.

Конец XIX в. ознаменовался бурным развитием национальных экономических школ: немецкой, английской, итальянской, американской. Особое внимание в это время стало уделяться развитию математического аппарата экономических теорий.

Бурное развитие наука о налогах получила после Первой мировой войны. С этого времени практически во всех экономически развитых странах налоги стали рассматриваться политическим и государственным эстеблишментом как основа формирования доходов государственных бюджетов.

Однако «великая депрессия» 30-х годов XX в. показала уязвимость классических и неоклассических взглядов на ведущую роль «сбалансированного бюджета». В связи с этим выдающийся английский экономист и государственный деятель Джон Мейнард Кейнс (1883–1946) предложил рассматривать государственные финансы и, в частности, бюджет как инструмент регулирования социально-экономических процессов, а налоги как «встроенный стабилизатор» экономики в период кризисов. Кейнсианство как научная школа получила свое развитие в начале 40-х годов прошлого века в работах представителей ортодоксального направления (неокейнсианства) – Алвина Хансена (1887–1976) из США, Роя Харрода (1900–1978) из Великобритании, представителей других национальных школ, в т.ч. японской, французской, западногерманской. Представителями этой школы обоснована необходимость постоянного государственного вмешательства в воспроизводственный процесс не только в период кризиса, но и на стадиях депрессии, оживления, подъема. С конца 70-х годов XX в. получила развитие посткейнсианская теория государственных финансов, основоположники которой (Ирвинг Фишер – США, Николас Калдор – Великобритания) предполагают широкое использование различных финансовых рычагов в государственном регулировании экономики и социальных процессов. В частности, посткейнсианцы предлагают регулировать национальную экономику путем замены одних налогов другими (например, замена подоходного налога на потребление налогом на расходы), а также путем изменения элементов налога (например, ставки). Такой подход предполагает гибкость и мобильность национальной налоговой системы, основой которой является налоговое законодательство.

Параллельно с кейнсианскими течениями в экономике, и «в противовес» им, с конца 70-х годов XX в. в США (И. Броузон, М. Вэйденбаум, А. Лаффер, М. Ротбот, Г. Стейн, Г. Талок, Р. Холл, и др.) и Великобритании (Дж. Хау, А. Уолтерс и др.) развивается теория «экономики предложения». Наряду с критикой кейнсианских подходов, сторонники теории «экономики предложения» сосредоточили

свое внимание на анализе отрицательного воздействия налогов на экономику. Налогам как «экономическим стабилизаторам» (по Дж. Кейнсу) они противопоставляют в качестве действенного механизма регулирования экономики мероприятия, связанные, *во-первых*, с уменьшением государственного вмешательства в этот процесс (в т.ч. предлагается сокращение налогов и снижение шкал их прогрессивности), а *во-вторых*, со стимулированием частной инициативы и предпринимательства, что должно привести к превышению предложения над спросом.

С развитием теории налогов за рубежом уточняется и их роль в финансовом хозяйстве государства. Если на первых этапах развития налоговой науки налог рассматривался только как источник средств, необходимых для покрытия государственных расходов (*фискальная функция налога*), то в период углубления экономических кризисов важное место в исследованиях стало отводиться *регулирующей функции*, а с 70-х годов прошлого столетия и по настоящее время и *контрольной функции*.

Россия не осталась в стороне научных изысканий в области налогов и налогообложения. Историю развития налоговой теории в России можно условно разделить на четыре этапа. На первых двух этапах наука о налогах в России развивалась под значительным влиянием научных достижений западных экономических школ. При этом много внимания уделялось организации практики взимания *податей* и строительству национальной *налоговой системы*.

Первый этап включает период генезиса науки о налогах и финансах до отмены крепостного права в Российской империи в 1861 г. Яркими представителями российской экономической школы этого периода являлись экономисты и государственные деятели – И. Т. Посошков, М. М. Сперанский, Н. И. Тургенев, И. Я. Горлов, Е. Г. Осокин, Ф. Б. Мильгаузен и др.

Второй этап – с 1861 г. до Октябрьской революции 1917 г. В этот период вопросам налогов и налогообложения уделяли внимание следующие экономисты: В. А. Лебедев, И. И. Янжул, А. А. Исаев, И. Х. Озеров, П. П. Мигулин, М. М. Алексеенко, Л. В. Ходский, Н. Х. Бунге, П. П. Гензель, М. И. Боголепов, В. П. Безобразов, А. П. Субботин, Д. А. Миропольский, В. Н. Твердохлебов и др.

Третий этап – с 1917 г. до середины 80-х годов XX в. (советский). Его можно разделить на три периода: *1)* с октября 1917 г.

до конца 20-х годов, *2)* годы правления И. В. Сталина и первые послесталинские годы, *3)* конец 50-х – середина 80-х годов.

Первый советский период характеризовался формированием советской школы финансовой науки и учения о налогах на базе трудов дореволюционных исследователей. Одновременно стали разрабатываться отдельные вопросы теории и практики налогов с учетом требований социалистической экономики и административно-командной системы управления. Яркими представителями этого периода являлись А.И. Буковицкий, С.А. Котляровский, М.Д. Загряцков, И.М. Кулишер, Г.И. Болдырев, П.В. Микеладзе, К.Ф. Шмелев, А.А. Тривус, В.В. Дитман, Г.Я. Сокольников, Ф.А. Меньков и др. Продолжали деятельность видные ученые дореволюционного периода: И.Х. Озеров, П. П. Гензель, М. И. Боголепов, В. Н. Твердохлебов и др.

Во *втором советском периоде* советская наука рассматривала сущность налогов и финансов под углом социально-политических процессов, практически не учитывая экономическую природу этих понятий. Эволюция идеологизированной финансовой науки была подчинена достижениям социалистического строя, претендовала на коренные преимущества и отличия от финансов капитализма. Однако в теории налогов и финансов и в практике их функционирования проявлялись дефицит бюджета, отсутствие единой и четко отлаженной налоговой системы и органов ее контроля, т.е. было обнаружено сходство социалистических финансов с финансами капитализма. Среди исследователей в этот период развития науки о налогах и финансах следует выделить В. П. Дьяченко, П. И. Полозова, Б. Е. Ратнера, М.Б. Богачевского, М.Я. Залеского, Д.А. Аллахвердяна, А.И. Сучкова и др. Прикладные исследования проводились по двум основным направлениям: изучение истории налогов и изучение налоговой практики. Однако ни одного серьезного труда по теории налогов в этот период опубликовано не было.

В *третий советский период* развития науки о налогах появились значительные работы, посвященные теории финансов (А. М. Бирман, В. Г. Чантладзе, Э. А. Вознесенский, Д. А. Аллахвердян, Л. А. Дробозина), в них выделялись два направления исследования: раскрытие сущности советских финансов, изучение бюджетного права и бюджетного устройства СССР. Налогам были посвящены отдельные работы, где с идеологических позиций, раскрывалась роль налогов в странах Запада (В. И. Матвеев, М. Б. Богачевский). В этот

период не издано ни одного крупного научного труда по теории налогов, в связи с проведением государственной политики безналогового строительства социализма (Н. С. Хрущев, Д. А. Аллахвердян и др.)

Четвертый этап развития налоговой науки в России – с середины 80-х годов XX в. до нашего времени – характеризуется, в большей степени, практикой введения и применения налогов как инструмента управления экономикой и социальной сферой. Политика перестройки и гласности (1985) положила начало новому этапу развития учения о налогах в России. Переход к рыночным отношениям в конце 1989 г. дал импульс становлению новой налоговой системы и формированию новой налоговой политики. Было признано, что: *1)* государство не может существовать без устойчивой финансовой базы, которая формируется в основном за счет налогов; *2)* развитие рыночной экономики требует государственного вмешательства и регулирования; *3)* рынок и его институты служат связующим звеном между государством и налогами, максимально выражают их форму и содержание. Налоги стали рассматриваться с точки зрения: *1)* выполнения ими фискальной функции; *2)* в качестве инструмента регулирования рыночных отношений; *3)* решения социальных задач.

С *1 января 1992 г.* в России введена новая налоговая система, в качестве правовой составляющей которой рассматривалась совокупность различных законов, регулирующих деятельность государства и плательщиков по конкретным видам налогов, введенных в России. В силу объективных и субъективных причин первая современная российская налоговая система не оправдала возложенные на нее надежды. В связи с этим к концу 90-х годов XX в. и в целях реформирования налоговой системы России принят новый *Налоговый кодекс Российской Федерации* (НК РФ). Часть первая НК РФ принята 31 июля 1998 года, а часть вторая – 5 августа 2000 года.

Анализ литературных источников показывает, что работы российских авторов на современном этапе посвящены, в основном: *1)* отражению роли налогов в рыночной экономике и вопросам налогового права, *2)* практике исчисления налогов, введенных в действие в России за эти годы, а также *3)* исследованиям налоговых систем развитых зарубежных государств и наших соседей по бывшему СССР (И.Г. Русакова, В.Ф. Столяров, Л.Н. Лыкова, Г.Я. Киперман, О.Ф. Тимофеев, С.Г. Пепеляев, В.В. Глухов, И.В. Дольдэ, Д.Г. Черник, Л.П. Окунева, А.В. Брызгалин и др.).

Кроме того, издано много учебников и учебных пособий различных авторов по дисциплине «Налоги и налогообложение» (А. В. Перов, А. В. Толкушкин, Т. Ф. Юткина, И. А. Майбуров, С. В. Барулин и др.).

Вся эта литература излагает основы теории (и истории) налогов и налогообложения не во всем ее многообразии или не в полном объеме.

Работа В. М. Пушкаревой «История финансовый мысли и политики налогов» выдержала уже много изданий (1996, 2001, 2005) и является классическим и пока единственным учебным пособием по истории становления этой отрасли знаний. При этом в ней практически не рассматриваются тенденции развития научной мысли на современном этапе. Работы Л. И. Якобсона «Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов» (1996), «Государственный сектор экономики. Экономическая теория и политика» (2000), а также работа Р. Г. Сомоева «Общая теория налогов и налогообложения» (2000) являются, по сути, раритетными изданиями, не доступными для большей части студентов и специалистов в области налогов и налогообложения.

В определенном смысле сложившуюся ситуацию изменило появление работ А. В. Аронова и В. А. Кашина, («Налоговая политика и налоговое администрирование», 2006), С. В. Барулина («Теория и история налогообложения», 2006), В. В. Коровкина («Основы теории налогообложения», 2006), Н. Е. Петуховой («История налогообложения в России IX–XX вв.», 2008) и др. Однако переводные работы зарубежных экономистов по вопросам теории налогообложения практически отсутствуют на книжном рынке России.

В связи с этим, целью настоящего учебного пособия является обобщение взглядов на налоги, сложившихся в ходе развития налоговых учений, а также изложение основных приемов и методов исследования налогов и налоговых систем.

Пособие может быть использовано студентами, обучающимися по специальностям 080107 – «Налоги и налогообложение», 080801 – «Прикладная информатика (в экономике)», а также слушателями системы дополнительного профессионального образования, служащими налоговых органов, налоговыми консультантами и иными специалистам экономического профиля в их практической деятельности.

1. ПРИЗНАКИ И ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВ

Наука о налогах – это составная часть финансовой науки, ее самостоятельный раздел, имеющий специфическую сущность и область исследования, занимающийся выработкой и систематизацией объективных знаний в области налогов и налогообложения. Наука о налогах (как и любая другая наука) характеризуется следующими обязательными элементами: *1)* предмет науки, *2)* метод науки, *3)* основные категории и понятия науки, *4)* история возникновения и развития, а также основоположники действующих теорий и *5)* библиография.

Основные элементы науки о налогах и являются предметом рассмотрения в данном разделе и призваны ввести студентов, изучающих данное направление экономической науки, в курс изучаемых проблем.

Анализ современной учебной, научной литературы и правовых источников по вопросам экономики, финансов, налогов и налогообложения [3], [4], [5], [6], [8], [10], [12], [13] позволяет дать ряд базовых определений экономическим и правовым понятиям и категориям, применяемым в науке о налогах.

Налогом называют обязательный, индивидуальный и безвозмездный платеж (взнос), осуществляемый плательщиком (юридическим или физическим лицом) в форме отчуждения принадлежащих ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в бюджет определенного уровня или во внебюджетные государственные фонды, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, установление и отмена, порядок внесения и размер суммы взноса которого устанавливается законодательно. *Акциз* – вид налога, которым облагаются специальные виды товаров или минерального сырья.

Сбор – обязательный платеж (взнос), взимаемый с плательщиков, уплата которого является одним из условий совершения в интересах этих плательщиков значимых действий со стороны государственных, муниципальных и (или) иных уполномоченных органов, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), установление и отмена, порядок внесения и размер суммы взноса которого устанавливается законодательно.

Бюджет – это централизованный фонд государства, его субъекта или муниципального образования, формируемый сроком на один год в виде финансового плана, в котором расписаны доходы и расходы государства (или соответствующего субъекта, муниципального образования). Целью формирования бюджетов различного уровня является обеспечение финансирования государством собственных функций, задач и мероприятий.

Внебюджетные фонды – это экономические и социальные фонды федеральных, региональных и местных органов власти (например, Пенсионный фонд Российской Федерации, Федеральный фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования), образованные и функционирующие в соответствии с действующим законодательством для решения (финансирования) государственных задач (программ).

Налогообложение – экономико-правовой процесс *а)* взимания налогов и сборов, *б)* осуществления налогового контроля, *в)* защиты прав и законных интересов участников этого процесса.

Совокупные поступления в виде налогов и сборов являются *важнейшим источником дохода бюджета*.

Налоги и подобные им обязательные платежи, а также отчисления в специальные государственные (бюджетные и внебюджетные) фонды обладают рядом одинаковых признаков, среди которых выделяют: общие и специфические (табл. 1.1). Обладание одинаковыми с налогами признаками дает нам основание рассматривать экономическую категорию «прочие обязательные платежи» как тождественную категории «налоги».

Таблица 1.1

Признаки налогов

Общие	Специфические
– денежный характер – выражение экономических, распределительных отношений	– законодательно-правовой характер – обязательность, определенность, фиксированность, долговременность и стабильность элементов налога – безэквивалентное и одностороннее движение стоимости (как правило, сопровождается сменой форм собственности)

С точки зрения *государства* налоги рассматриваются: *а)* как форма мобилизации доходов в бюджетную систему и *б)* как инструмент управления экономикой и социальными процессами путем перераспределения этих доходов в целях осуществления государством своих функций.

С точки зрения *производителей и продавцов (предпринимателей)* налоги рассматриваются как дополнительные затраты, которые увеличивают стоимость производимых благ, снижая спрос на них. *Для потребителей* налог – это дополнительные расходы, которые уменьшают их платежеспособность.

Вопросы к гл. 1. Признаки и экономическое содержание налогов

1. Дайте определения понятий «налог», «акциз» и «сбор». Проведите их сравнение: выделите общие и отличительные признаки, используя данные табл. 1.1.

2. Дайте определения понятий «бюджет», «внебюджетные фонды». Проведите их сравнение.

3. Дайте определение понятию «налогообложение». Опишите процесс налогообложения.

4. Рассмотрите соотношения взглядов на налоги и другие, подобные им платежи, с точки зрения: *а)* государства, *б)* производителей, продавцов и предпринимателей, *в)* конечных потребителей. Обоснуйте свой ответ.

5. Назовите и охарактеризуйте систему признаков налогов.

2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД НАУКИ О НАЛОГАХ

2.1. Предмет науки о налогах

Таким образом, *предметом науки о налогах* являются денежные отношения, складывающиеся между государством и плательщиками, в связи с перераспределением части валового внутреннего продукта (ВВП), в ходе которого происходит мобилизация денежных средств плательщиков в бюджетную систему страны. В качестве *предмета науки о налогах* рассматривают: *1)* социально-экономические функции налогов; *2)* принципы построения налогообложения; *3)* элементы налогов; *4)* налоговые системы; *5)* налоговый федерализм; *6)* налоговую политику; *7)* налоговый механизм; *8)* налоговое право; *9)* налоговый контроль; *10)* управление налогами. *Объектами исследования* в данном случае могут являться как изучаемый предмет в целом, либо его отдельные элементы и связи, а также экономические, социальные, юридические и политические явления, протекающие в сфере налогообложения или связанные с ней.

2.2. Метод науки о налогах

Метод исследования в науке о налогах – это совокупность приемов и способов, необходимых и достаточных для качественного исследования выбранного предмета (объекта), обобщенный перечень которых приведен в гл. 2.

С развитием общества, его экономических и социальных институтов происходит расширение круга используемых при исследованиях налогообложения методов. Выбор конкретного метода зависит от целей исследования, общих свойств изучаемого предмета (объекта), а также от общих понятий и категорий, применяемых в конкретных исследованиях в качестве исходных установок (т.е.в качестве аксиом).

Комплексное применение методов исследования налогообложения позволяет: *а)* дать целостную, объективную картину функционирования отдельных налогов и налоговых систем, механизма налогообложения; а также *б)* прогнозировать развитие национальной налоговой системы и *в)* строить эффективную налоговую политику на длительную перспективу.

Основными общими методами науки о налогах являются: *1)* группа общенаучных методов исследования (познания); *2)* группа методов исследования, заимствованных из других наук; *3)* специальные методы.

2.2.1. Группа общенаучных методов исследования. Группа общенаучных методов исследования, в свою очередь включает в себя три большие подгруппы приемов и способов [2, С. 11–16; 11, С. 452–463]:

1) методы эмпирического исследования (наблюдение, сравнение, измерение, эксперимент);

2) методы, используемые как на эмпирическом, так и на теоретическом уровне исследования (логический и исторический методы, абстрагирование и конкретизация, идеализация, обобщение и ограничение, анализ и синтез, аналогия, индукция и дедукция, формализация и моделирование);

3) методы теоретического исследования (например, метод восхождения от абстрактного к конкретному и др.).

Наблюдение – активный познавательный процесс, опирающийся на использование органов чувств человека и его предметно-материальную деятельность, который может применяться с использованием технических средств, но не предусматривающий непосредственный контакт исследователя с объектом (предметом) исследования. Этот метод является наиболее простым из группы эмпирических методов и выступает, как правило, в качестве вспомогательного. С помощью него можно исследовать, например, процесс заполнения налоговых деклараций плательщиками налогов или работу служащих налоговых органов и налоговых консультантов. Для повышения качества практического применения данный метод должен отвечать ряду требований, важнейшими из которых являются: 1) планомерность, 2) целенаправленность, 3) активность, 4) систематичность.

Сравнение – эмпирический метод, позволяющий установить сходство (или различие) предметов (объектов и явлений) действительности. Установление общего (т.е. повторяющегося) позволяет установить закономерности и законы в сфере налогообложения. Метод сравнительного исследования дает важную информацию для обмена опытом, заимствования, унификации и совершенствования национальной налоговой системы, совершенствования правовых норм, регулирующих налоговые отношения. В целях сравнения может использоваться как первичная, так и вторичная информация. Для повышения качества практического применения метод сравнения должен отвечать следующим требованиям. *Во-первых*, сравниваться должны лишь предметы (объекты и явления), между которыми может

существовать объективная общность. *Во-вторых*, сравнение предметов (объектов) исследования должно осуществляться по наиболее важным, существенным признакам.

Измерение – процедура определения численного значения некоторой величины посредством единицы измерения. Применение данного метода помогает дать наиболее точную (по сравнению с наблюдением и сравнением) количественную информацию о предмете (объекте) исследования. Важнейшим показателем качества измерения является *точность*, которая зависит от исследовательских целей, а также от точности используемой информации и применяемых технических средств. Кроме того, в социально-экономических исследованиях качество измерения сильно зависит от отношения исследователя к исследуемому объекту и часто связано с невозможностью разделения предмета (объекта) и самого исследователя (т.е. – субъекта исследования).

Эксперимент – метод схожий с методом наблюдения, но, в отличии от последнего, предусматривающий: *а)* активное вмешательство в естественные условия существования исследуемого предмета (объекта) или явления; или *б)* воспроизведение отдельных сторон предметов (объектов) и явлений в специально созданных условиях (без осложняющих исследуемый процесс или явление обстоятельств). Таким образом, эксперимент – это осуществление какого-либо процесса с замером полученных результатов, на основе предварительного моделирования ситуации. С помощью эксперимента, например, можно всесторонне изучить процесс переложения налога и распределения налогового бремени. Эксперимент, по сравнению с наблюдением, имеет ряд преимуществ. *Во-первых*, появляется возможность изучения предмета (объекта) исследования, процесса или явления в «чистом виде» и в экстремальных условиях. *Во-вторых*, главным достоинством эксперимента является его повторяемость. *В-третьих*, любой эксперимент может осуществляться как непосредственно с объектом, так и с его моделью (в случае, если эксперимент над самим объектом затруднен или невозможен).

Исторический метод – подход к изучению налоговых систем и налогообложения с использованием накопленного в процессе развития различных обществ и государств, на протяжении длительных периодов времени практического опыта и теоретических знаний. Данный метод используется для изучения сложных развивающихся объ-

ектов, к которым относятся экономические, финансовые (в т.ч. налоговые) и социальные системы. При этом проводится: *а)* сбор, изучение и анализ исторического материала, связанного с развитием экономики, финансов и принципов налогообложения в различных исторических условиях; *б)* его сравнение с действующей практикой и *в)* составление рекомендаций и предложений по использованию позитивного опыта прошлого. Это позволяет: *во-первых*, систематизировать налоговую систему и налоговое законодательство страны; *во-вторых*, иметь четкие представления об ожидаемых результатах проведения налоговых реформ; *в-третьих*, прогнозировать налоговую политику на средне- и долгосрочную перспективу.

Логический метод – это метод тесно связанный с историческим. Часто логическим называют метод познания определенного состояния предмета (объекта) исследования (например, налоговой системы) на некотором отрезке времени в отвлечении от его развития. Логический метод, таким образом, обобщает исторический опыт, очищая его от случайностей, и рассматривает в его существенных закономерностях.

Абстрагирование – метод, который заключается в одновременном мысленном: *а)* отвлечении от несущественных свойств, связей, отношений, предметов; и *б)* концентрации на одной или нескольких существенных сторонах исследуемого предмета. *Результат абстрагирования (абстракция)* – это знание о некоторых сторонах исследуемого предмета (объекта). *Процессом абстрагирования* является совокупность исследовательских действий, ведущих к получению абстракции.

Конкретизация – процесс обратный абстрагированию, когда абстрактная теоретическая модель наполняется реальным содержанием исследуемого предмета (объекта).

Идеализация – мысленный процесс образования абстракций, часто связанный с невозможностью создания подобного объекта на практике. Идеализация может рассматриваться как некоторое упрощение исследуемого объекта, в целях рассмотрения только его существенных элементов и связей.

Обобщение – это процесс мысленного перехода от единичного к общему, или от менее общего к более общему.

Ограничение – мысленный процесс перехода от более общего к менее общему, или от общего – к единичному.

Анализ – это метод научного исследования путем мысленного разложения предмета (объекта) исследования на составные части (элементы).

Синтез – это мысленное объединение элементов, полученных при анализе, в единое целое, с получением новой значимой информации об исследуемом предмете (объекте).

Анализ и синтез взаимосвязаны, и, в целях исследования или в зависимости от свойств исследуемого предмета, они могут принимать следующие формы.

1) *Прямой (эмпирический)* анализ и синтез – простейший вид анализа и синтеза, применяемый на стадии первичного изучения предмета исследования, он заключается:

   во-первых, в выделении: отдельных частей изучаемого предмета (объекта) и его свойств;

   во-вторых: в проведении простейших измерений и в фиксации наиболее общего.

2) *Возвратный (элементарно-теоретический)* анализ и синтез – второй этап анализа и синтеза, который базируется на теоретических предположениях о причинно-следственных связях, действующих в исследуемых предметах (объектах), или о действии какой-либо закономерности.

3) *Структурно-генетический* анализ и синтез – третий, наиболее сложный этап, требующий вычленения в сложном предмете (объекте) самых главных, существенных элементов и связей, оказывающих влияние на все остальные стороны его сущности.

Аналогия – это правдоподобное вероятностное заключение о сходстве двух предметов (объектов) по какому-либо признаку на основании установленного ранее их сходства по другим признакам. Заключение по аналогии тем более правдоподобно, чем больше сходных признаков у сравниваемых предметов (объектов) и чем эти признаки существеннее.

Индукцией называют процесс умозаключения от частного к общему, когда на основании знания о части предмета (объекта) некоторого множества (класса) делается вывод о множестве (классе) в целом. В обобщенном смысле индукция подразумевает движение мысли от положений менее общих к положениям более общим.

Дедукция – процесс умозаключения, обратный индукции, когда вывод о некотором отдельном элементе множества делается на основании знания об общих свойствах всего исследуемого множества. В обобщенном смысле дедукция подразумевает использование общих научных положений при исследовании конкретных явлений и предметов.

Под *формализацией* понимают *а)* обобщение форм различных по содержанию предметов (объектов) и последующее *б)* абстрагирование этих форм от их содержания (т.е. кодирование их в виде знаков и символов). При этом неизбежно происходит некоторое упрощение реального исследуемого предмета (объекта). В процессе формализации: *во-первых*, происходит отвлечение от качественных характеристик исследуемых предметов или объектов; *во-вторых*, создается логическая структура суждений об этих элементах; *в-третьих*, связи исследуемых элементов системы рассматриваются с точки зрения формальных (упрощенных) отношений между ними.

Моделирование – это процесс практического или теоретического исследования предмета (объекта), при котором изучаемый объект замещается каким-либо искусственным или естественным аналогом (часто формализованным, т.е. упрощенным и логически структурированным). При этом *моделью* называют имитацию одного или нескольких свойств исследуемого предмета (объекта) с помощью некоторых иных предметов, объектов, процессов и явлений). Различают физическое, математическое и логическо-знаковое моделирование. При *физическом моделировании* модель и оригинал являются предметами одинаковой физической природы, при *математическом* – они описываются одинаковой системой уравнений, а при *логическо-знаковом* – некоторые их стороны формализуются, изучаются, а полученные в результате этого сведения переносятся на сам моделируемый предмет (объект).

Метод восхождения от абстрактного к конкретному заключается: *а)* в мысленном расчленении единого исследуемого объекта и описании его при помощи множества понятий, определений и суждений (т.е. в абстрагировании); и *б)* в мысленной же конкретизации этих абстрактных определений и восстановлении исходной целостности объекта.

Общенаучные методы являются самыми мощными инструментами познания и на их основе разрабатываются прикладные методы, суть которых изложена в гл. 3.2. и 3.3.

2.2.2. Группа методов, заимствованных из других наук. Другой важной группой методов исследования налогов и налоговых систем является группа методов исследования, заимствованных из других наук [10].

Суть их заключается в использовании положений, выводов и приемов, а также категорий и понятий, разрабатываемых другими науками (например, юриспруденцией, бухгалтерским учетом и аудитом, математикой и статистикой, социологией и экономической теорией, менеджментом и государственным управлением и др.). Метод обращения к другим наукам предполагает использование следующих основных приемов и способов исследования:

– формально-догматический (специально-юридический) метод;
– метод диалектического и исторического материализма;
– метод конкретно-социологического исследования;
– математико-статистические методы и т.д.

Формально-догматический (или специально-юридический) метод. С его помощью осуществляется сбор, накопление, систематизация и изучение информации об объекте и предмете исследования в сфере налогов и налогообложения на основе анализа норм права.

С помощью формально-догматического метода налоги изучаются в трех аспектах. *Во-первых*, анализируется действующая система налогов (и национальной экономики); *во-вторых*, оценивается, насколько она приемлема и эффективна для конкретного государства; *в-третьих*, прогнозируется – какой она должна быть в идеале.

В практике научного исследования налогов и налогообложения применяются следующие *приемы формально-догматического метода*:

- анализ норм налогового законодательства, их описание, объяснение и толкование, классификация;
- формирование определений, концепций, направлений развития;
- исследование понятий и категорий науки о налогах;
- их классификация и систематизация.

Посредством этих приемов налоговые понятия сопоставляются и приводятся в порядок, формируя определенную логически выстроенную систему знаний в исследуемой области.

Диалектический и исторический материализм. К. Маркс и Ф. Энгельс в XIX веке привнесли в науку такие методы изучения предмета исследования в социальных системах, как диалектический

и исторический материализм, подробно изучаемые в курсе «Философия» и «Социология». Данные методы имеют два существенных недостатка. *Во-первых*, в «марксистской» трактовке они идеализируются и возвышаются над всеми остальными методами познания. *Во-вторых* – носят партийно-классовый характер.

В связи с этим применение данных методов в настоящее время осуществляется только в совокупности с иными методами при ограничении их собственной идеологической природы.

Метод конкретно-социологического исследования использует такие приемы, как наблюдение, устные опросы, анкетирование, интервьюирование, экспертные оценки и др. Применение этих методов позволяет получить эмпирическую (добытую опытным путем) информацию, позволяющую оценить степень влияния налогов: *а)* на конкретные категории плательщиков и *б)* на социально-экономическое развитие общества в целом, а также *в)* на эффективность функционирования налоговой системы и работы налоговых органов.

Математико-статистические методы включают широкий набор инструментов, которые используются практически во всех науках. Например, средние величины, ряды динамики (моментные, интервальные, ряды средних и относительных величин), темпы роста и прироста, методы смыкания, сглаживания и выравнивания, экстраполяция и интерполяция, вариация, дисперсия, выборочное и сплошное наблюдение, индексы, корреляция, регрессия, цепная подстановка, прогнозирование, экономико-математическое моделирование с использованием ЭВМ и др.

2.2.3. Группа специальных методов исследования. Группа специальных методов исследования в сфере налогообложения это совокупность приемов, моделей и методов, предназначенных для исследования и контроля налогов с целью эффективного управления ими, планирования и прогнозирования.

Цели специальных методов исследования в сфере налогообложения достигаются в результате решения конкретных *задач*:

- обоснования вводимых налогов, сборов и пошлин;
- достижения экономической и фискальной целесообразности (эффективности) отдельных налогов и налоговой системы в целом;

– анализа налогов по их элементам;
– соблюдения принципов налогообложения;
– выявления *а)* налогового потенциала плательщиков, региона и страны в целом; *б)* потребностей государства в денежных средствах; *в)* их сопоставления и анализа;
– оценки *а)* обоснованности плановых цифр налоговых поступлений в бюджеты разных уровней; *б)* нормативов отчислений от регулирующих налогов;
– выявления и измерения факторов, повлиявших на отклонение фактических данных от плановых (нормативных) и определения резервов;
– определения влияния налоговой системы в целом (и конкретных налогов по отдельности) на поведение хозяйствующих субъектов, на потребление и сбережения, на спрос и предложение, инфляцию и т.д.;
– изучения уровня собираемости налогов (и факторов, влияющих на нее);
– анализа контрольной работы налоговых органов;
– оценки организации управления налогами, их учета и отчетности на предприятиях;
– подготовки аналитической информации для принятия оптимальных управленческих решений и др.

Перечисленные приемы исследований в налоговой практике должны применяться в совокупности. Функция анализа должна быть прерогативой федеральных и региональных подразделений Федеральной налоговой службы (ФНС) и финансовых органов, в которых целесообразно создавать соответствующие аналитические отделы. В низовых (местных) подразделениях нецелесообразно заниматься масштабным, всесторонним анализом в связи с: *а)* недостаточностью объективной и всесторонней информации и *б)* высокими затратами на проведение подобных исследований.

Более подробно некоторые из специальных моделей и методов исследования в сфере налогообложения будут рассмотрены нами ниже (в гл. 10 и 11).

Вопросы к гл. 2. Предмет и метод науки о налогах

1. Что является предметом науки о налогах?
2. В чем отличия и сходство понятий «предмет науки о налогах» и «объект исследования в науке о налогах»?
3. Дайте определение понятия «метод исследования в науке о налогах».
4. Какова цель использования различных методов исследования в науке о налогах?
5. Проведите и обоснуйте классификацию основных групп методов науки о налогах.
6. Проведите и обоснуйте классификацию группы общенаучных методов исследования.
7. Проведите и обоснуйте классификацию группы методов исследования, заимствованных из других наук.
8. Используйте информацию из гл. 10 и 11 для обоснования классификации специальных методов исследования в науке о налогах. Приведите эту классификацию.
9. Какие, на ваш взгляд, цели и задачи преследует применение специальных методов исследования?
10. В чем заключается сущность методов эмпирического исследования? Назовите и охарактеризуйте основные из них.
11. В чем заключается сущность методов, используемых как на эмпирическом, так и на теоретическом уровне? Назовите и охарактеризуйте основные из них.
12. Назовите и охарактеризуйте методы теоретического исследования.
13. Опишите суть «формально-догматического» метода исследования.
14. Назовите основные ограничения применения метода диалектического и исторического материализма «в чистом виде».
15. Опишите суть и основные инструменты метода «конкретно-социологического» исследования.
16. Опишите суть и основные инструменты группы «математико-статистических» методов исследования.

3. ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

Налогам, как экономической категории, присущи определенные функции, в которых проявляются их сущность, свойства, признаки, назначение и роль. Выделяют следующие *функции налогов*:

1) фискальную;

2) регулирующую;

3) контрольную.

Фискальная функция – главная функция налогов, определяемая их основным предназначением (происходит от слова «фиск» – государственная казна [9, С. 650]). Фискальная функция является инструментом обеспечения государства денежными средствами для выполнения им следующих *задач*:

во-первых, она играет ведущую роль в формировании доходной части бюджетов всех уровней;

во-вторых, создает объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения (за счет создаваемых все больших размеров бюджетных и внебюджетных фондов);

в-третьих, обеспечивает перераспределение части ВВП и национального дохода (НД) через бюджетную систему.

Перераспределение ВВП и НД осуществляется в трех направлениях. *Во-первых*, в территориальном разрезе – путем выделения дотаций, субвенций, трансфертов и другой помощи регионам. *Во-вторых*, в разрезе отраслей – из производственной сферы в непроизводственную. *В-третьих*, в социальном разрезе – через финансирование бюджетной сферы.

Фискальная функция налогов и кризисное развитие экономики и общества создают предпосылки для усиления *регулирующей функции налогов*, которая рассматривается как совокупность трех функций: *а)* функции *стимулирования* технического прогресса и экономики; *б)* функции *распределения* бюджетных средств на решение народнохозяйственных проблем; *в) социальной* (или *перераспределительной*) функции, обеспечивающей поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними.

В качестве третьей основной функции налогов выделяют *контрольную функцию*, которая позволяет, *во-первых*, контролировать: *а)* формирование стоимостных пропорций в обществе,

б) налоговых поступлений в бюджет, их полноту и своевременность. *Во-вторых*, эта функция позволяет оценивать соблюдение и эффективность действия: *а)* принципов налогообложения, *б)* других функций налогов, *в)* налоговой системы в целом.

Вопросы к гл. 3. Функции налогов

1. Какие функции налогов вы знаете? Какие из функций и для каких «субъектов» являются наиболее важными, значимыми? Обоснуйте свой ответ.
2. Охарактеризуйте фискальную функцию налогов.
3. Регулирование каких сфер общественной жизни подразумевает регулирующая функция налогов? Обоснуйте свой ответ.
4. Дайте характеристику контрольной функции налогов.

4. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Принципами налогообложения принято называть основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие экономико-правовую основу осуществления налоговых отношений [12, С. 53].

На рис. 4.1 представлена эволюция принципов налогообложения, начиная с XVIII в., заканчивая современными. Они разрабатывались многими мыслителями и экономистами, начиная со Средневековья. Проблемам их разработки посвящали свои труды Ф. Аквинский, Ш. Монтескье, Ф. Бэкон, Ф. Юсти, П. Верри, О. Мирабо, В. Петти, Д. Рикардо и др. Но самый большой вклад в развитие принципов налогообложения внесли А. Смит, А. Вагнер.

В конце XVIII в. шотландский экономист и политэконом А. Смит выделил четыре основных принципа налогообложения, более точно, по сравнению с предшественниками, сформулировал и обосновал их. Он рассматривал их с позиции защиты интересов плательщиков, а не государства, как делали многие экономисты того времени.

В конце XIX в. немецкий экономист А. Вагнер дополнил эти принципы и провел их собственную классификацию. Принципы, предложенные А. Смитом и А. Вагнером, более полно стали реализовываться после Первой мировой войны.

В современных условиях считается, что любая национальная налоговая система должна отвечать основным принципам, предложенным двумя этими учеными, с учетом дополнений, привнесенных современной экономической наукой в налоговую и бюджетную практику.

С учетом этого современные принципы могут соблюдаться в отдельных странах не в полной мере, в силу ряда социальных, экономических и политических причин.

Многие из приведенных принципов реализованы в ст. 3, части I Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Подробнее о принципах налогообложении см. в работах [5], [6], [8], [10], [12].

Конец XVIII в. →	Конец XIX в. →	Конец XX в.
Принципы А. Смита ***1)* Принцип справедливости** (всеобщность обложения и равномерность распределения налогового бремени) ***2)* Принцип определенности** (вид налога, срок уплаты, способ и сумма платежа должны быть ясно определены и доведены до плательщиков) ***3)* Принцип удобности** (необходимость взимания налогов в удобное для плательщика время и удобным для него способом) ***4)* Принцип экономической эффективности** (снижение затрат по взиманию налога и превышение суммы налога над расходами по его сбору)	***Принципы А. Вагнера*** ***1)* Финансовые принципы:** *1)* Достаточность обложения *2)* эластичность обложения ***II)* Народнохозяйственные принципы:** *3)* надлежащий выбор источника *4)* правильная комбинация различных налогов в систему ***III)* Этические принципы (принципы справедливости):** *5)* всеобщность обложения *6)* равномерность обложения ***IV)* Организационные (административно-технические) принципы:** *7)* определенность обложения *8)* удобство уплаты налога *9)* максимальное снижение издержек взимания	***Современные принципы Налогообложения*** **Принципы:** – законности – стабильности и отрицания обратной силы налогового законодательства – понятности (прозрачности) норм и правил налогового законодательства – правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства – фискального федерализма – равномерности распределения тяжести налогового бремени – соразмерности взимаемых налогов доходам – однократности обложения – удобство способов и момента взимания – равенства плательщиков перед законом – минимизации издержек взимания – нейтральности обложения в отношении форм и методов экономической деятельности – доступности и открытости информации по налогообложению – соблюдения налоговой тайны

Рис. 4.1. Эволюция принципов налогообложения

Вопросы к гл. 4. Принципы налогообложения

1. Назовите исторический период, характеризующий начало формирования взглядов на принципы налогообложения. Почему эти вопросы стали важны для общества именно в это время?

2. Кто из экономистов и политэкономов прошлого внес наибольший вклад в формулирование научно-обоснованных принципов налогообложения?

3. Изложите суть принципов налогообложения по А. Смиту. В чем проявился его вклад в их развитие?

4. Приведите и обоснуйте классификации принципов налогообложения по А. Вагнеру.

5. Проведите сравнительный анализ двух этих классификаций (по А. Смиту и по А. Вагнеру).

6. Почему, на Ваш взгляд, научно-обоснованные принципы налогообложения получили наибольшее развитие только после Первой мировой войны? Почему сформулированные еще в XVII–XIX вв. принципы не находили своего повсеместного применения до начала XX в.?

7. Изучите ст. 3 части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Какие основополагающие «исторические» принципы налогообложения в нее включены?

5. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА

Одной из важнейших характеристик налогов и сборов являются *элементы (компоненты) налога*, устанавливаемые законодательством, которые только в совокупности определяют его: *а)* форму и содержание; *б)* принципы построения и организации взимания. Довольно подробно элементы налогов рассмотрены в работах [6], [10], [12], а часть базовых определений дана в НК РФ (см. [5]).

Различают две группы элементов налога: *1)* существенные (без которых порядок исчисления и уплаты налога в бюджет считается неопределенным); *2)* несущественные (отсутствие которых может лишь снизить качество исполнения налоговых обязательств плательщика). Основные элементы налогов представлены в табл. 5.2.

Таблица 5.2

Основные элементы налогов

Существенные	Несущественные
– субъект налога (плательщик); – объект налога; – налогооблагаемая база; – налоговый период; – налоговая ставка; – порядок исчисления налога; – порядок и сроки уплаты налога и др. (в т.ч. предмет налога; масштаб налога; единица налогообложения; отчетный период)	– носитель налога; – порядок удержания – и возврата неправильно удержанных сумм налога и штрафных санкций; – ответственность за налоговые правонарушения; – налоговые льготы и др.

Для лучшего понимания экономической и правовой сути налога и сбора здесь необходимо дать определения его основных элементов.

Субъект налога (плательщик) – лицо, на которое законодательством возложена обязанность уплачивать налог.

Носитель налога – лицо, которое принимает и несет на себе тяжесть налогового бремени.

Объект налога – предмет, действие, событие или иное состояние субъекта налога, на который падает налог (доход, прибыль, валовая выручка, стоимость товаров, добавленная стоимость, отдельные виды деятельности, владение имуществом и др).

Налогооблагаемая база – стоимостная, физическая (натуральная) или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговый период – период времени (применительно к конкретным видам налога), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговая ставка – налоговые начисления на единицу налогооблагаемой базы, или норма налогообложения.

Важными элементами налога, характеризующими технические приемы реализации процесса налогообложения, которые регламентируются налоговым законодательством, являются *методы и способы налогообложения*. К ним относят: *а)* способы взимания; *б)* порядок исчисления; *в)* порядок уплаты налогов.

Выделяют следующие *способы взимания налогов*: *а)* кадастровый; *б)* до или в момент получения владельцем дохода (взимание у источника); *в)* после получения дохода владельцем (взимание по декларации); *г)* в момент расходования доходов; *д)* в процессе потребления или использования имущества.

Обязанность исчисления суммы налога может быть возложена: *а)* на плательщика; *б)* на налоговые органы; *в)* на третье лицо.

Различают следующие *методы исчисления налога*: *а)* шедулярный (разделение объекта налога на составные части, в зависимости от источника дохода, каждая часть облагается по отдельности); *б)* глобальный (исчисление и взимание налога с совокупного дохода независимо от источника дохода плательщика); *в)* кумулятивный (накопительный); *г)* некумулятивный (исчисление налоговой базы по частям, без нарастающего итога).

Порядком уплаты налога называют приемы и методы внесения плательщиком (или налоговым органом или третьим лицом) авансовой или фактически начисленной и удержанной суммы налога в соответствующий бюджет.

Для определения порядка уплаты необходимо установить: *а)* направление платежа (вид бюджета или внебюджетного фонда, в который уплачивается налог); *б)* средство уплаты (валюту платежа); *в)* механизм платежа (наличный или безналичный платеж; платеж гербовыми или акцизными марками; натуральный платеж); *г)* виды контроля за уплатой; *д)* сроки уплаты; *е)* зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога; *ж)* изменение срока исполнения налогового обязательства; *з)* требования об уплате налога.

Уплатой налога признается сдача плательщиком в банк: *а)* платежного поручения или *б)* внесение суммы налога наличными деньгами.

Льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предусмотренные законодательством и предоставляемые отдельным категориям плательщиков (включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере). Нормы законодательства при этом не носят индивидуального характера, а распространяются на всю категорию плательщиков.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных действующим законодательством.

Вопросы к гл. 5. Элементы налога

1. Дайте определение понятию «элементы налога».
2. Обоснуйте деление элементов налога на существенные и несущественные.
3. Назовите и дайте краткую характеристику (определение) каждому из существенных элементов налога.
4. Назовите и дайте краткую характеристику (определение) каждому из несущественных элементов налога.
5. В чем заключается разница между «объектом налога» и «субъектом налога»?
6. В чем заключается разница и в чем сходство между «субъектом налога» и «носителем налога»?
7. Охарактеризуйте методы и способы налогообложения.
8. Дайте определение и приведите пример применения понятия «льгота по налогу».
9. Дайте определение и приведите пример применения понятия «налоговая санкция».

6. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ

6.1. Традиционная классификация налогов и сборов

Классификацией налогов называют их особую группировку, обусловленную различными, по своей природе, целями и задачами законодателей, налоговых и статистических органов, налогоплательщиков, исследователей. Различие целей и задач обусловило появление различных способов (видов и типов) классификации налогов [6], [8], [10].

Традиционная классификация налогов и сборов предусматривает деление налогов на прямые и косвенные налоги, а также на сборы и пошлины. В качестве критериев (признаков) деления налогов на прямые и косвенные в разное время являлись: *а)* переложение налогового бремени; *б)* способ обложения и взимания; *в)* платежеспособность плательщика. Критерий переложения и в настоящее время является основным в налоговых системах многих стран. Более подробно вопросы переложения налогового бремени рассмотрены в гл. 10.2.4.

Прямыми налогами называются налоги, бремя осуществления платежей по которым плательщик не может переложить на третье лицо. Под прямыми налогами часто понимаются налоги на доходы и имущество. Прямые налоги делятся на реальные и личные.

Прямыми реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие плательщику. К группе реальных налогов относят: земельный налог, налоги на доходы от денежных капиталов на ценные бумаги.

Прямыми личными налогами облагаются совокупность доходов плательщика и (или) его имущество. К группе личных налогов относят: подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль (доход) корпораций, налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, налог на имущество, налог на наследование и дарение.

Косвенными налогами называются налоги, бремя осуществления платежей по которым плательщик часто перекладывает на третье лицо. Таким образом, происходит смена носителя налога. Под косвенными налогами часто понимаются налоги на товары и услуги. К этому классу относят акцизы, налоги с оборота, налоги с продаж, налог на добавленную стоимость.

Сборами и пошлинами называют платежи налогового характера, которые нельзя непосредственно отнести к прямым или косвенным налогам. Однако большинство отдельных видов сборов и пошлин (например, налоги, взимаемые со стоимости товаров при пересечении государственной границы – *таможенные пошлины*, а также *лицензионные сборы*) следует относить к косвенным налогам, в соответствии с критерием переложения.

Кроме того, налоги и сборы традиционно классифицируют по следующим признакам.

Классификация *по плательщикам* предусматривает налоги и сборы, уплачиваемые:

а) физическими лицами;

б) юридическими лицами;

в) и физическими и юридическими лицами.

Классификация *по объектам обложения*:

а) налоги на доходы;

б) налоги на имущество;

в) налоги на реализацию товаров (работ, услуг);

г) налоги на определенные виды расходов;

д) налоги на совершение определенных операций (сделок);

е) налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности (например, лицензионные платежи).

Классификация *по компетенции властей*:

а) налоги, взимаемые на всей территории государства (федеральные);

б) налоги, взимаемые только на определенных территориях (региональные и местные).

Классификация *по адресности зачисления платежей*:

а) закрепленные (т.е. налоги и сборы, поступления по которым на длительный период частично или полностью закрепляются в качестве доходного источника соответствующего бюджета);

б) регулирующие (т.е. налоги и сборы, по которым устанавливаются нормативы отчислений в бюджеты различных уровней).

Классификация *по целевой направленности*:

а) общие (налоги и сборы, не предназначенные для финансирования какого-либо конкретного расхода);

б) целевые (т.е. налоги и сборы, поступления по которым могут быть использованы только для финансирования конкретных расходов).

Классификация *по периодичности*:

а) периодические (налоги, платежи по которым производятся с определенной регулярностью);

б) разовые (платежи по ним связаны с какими-либо особыми событиями несистемного характера, например, налог на наследование и дарение).

Классификация *по критерию регулярности*:

а) регулярные (действующие в течение длительного периода времени);

б) чрезвычайные (вводимые только при наступлении каких-либо чрезвычайных ситуаций – например, войны или стихийных бедствий).

Классификация *по способам определения налоговых обязательств*:

а) раскладочные (т.е. налоги и сборы, по которым сначала определяется общая потребность в денежных средствах, а затем эта сумма раскладывается (распределяется) между плательщиками или группами плательщиков);

б) окладные (налоговые обязательства каждого плательщика по таким налогам определяются или расчетным путем с использованием налоговых ставок, или путем установления твердой суммы налога).

Классификация *по методам обложения*:

а) равные (устанавливаются равные суммы налога для всех плательщиков – например, пошлина, взимаемая при регистрации прав на здания, сооружения и нежилые помещения для физических лиц);

б) пропорциональные (т.е. такие налоги и сборы, налоговые ставки по которым устанавливаются в одинаковом проценте к налогооблагаемой базе без учета ее величины – например, косвенные налоги, таможенные пошлины);

в) прогрессивные (т.е. налоги и сборы, у которых большему размеру налоговой базы соответствует более высокий уровень налоговых ставок); различают *простую прогрессию* – когда ставки возрастают по мере увеличения дохода или стоимости имущества (для всей суммы дохода или имущества) и *сложную прогрессию* – когда доходы делятся на части (ступени), для каждой из которых устанавливаются свои ставки; при этом более высокие ставки действуют только в отношении части налоговой базы, которая превышает предыдущую ступень, а не для всей базы.

г) регрессивные или дегрессивные (т.е. налоги и сборы, у которых большему размеру налоговой базы соответствует более низкий уровень налоговых ставок).

6.2. Международные классификации налогов и сборов

Для международных сопоставлений применяются международные системы классификации налогов и сборов [6, С. 60–67], среди которых выделяют:

- классификацию Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР);
- классификацию Международного валютного фонда (МВФ);
- классификацию по Системе национальных счетов (СНС);
- классификацию по Европейской системе экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС).

Системы ОЭСР и МВФ предназначены, главным образом, для систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, в то время как системы СНС и ЕСЭИС предназначены для решения проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов.

Классификация ОЭСР – наиболее детальная, подробная и самая простая. Каждый налог отнесен к определенной группе, подгруппе и имеет свой кодовый номер. Критерии классификации:

- в группы – по объекту налогообложения;
- внутри групп – по периодичности взимания, по плательщикам, а также по другим существенным признакам.

Взносы на социальное страхование и обеспечение условно отнесены к налогам, но выделены в отдельную группу.

Преимущества классификации ОЭСР:

- детальное подразделение налогов на товары и услуги (однородные пошлины, сборы и налоги на использование отдельных видов товаров и услуг либо на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности объединяются в один раздел);
- малочисленность групп «Прочие налоги» и «Другие налоги и сборы»;
- высокая степень сопоставимости статистических материалов по странам Западной Европы и по времени.

Недостаток классификации ОЭСР – запаздывание публикаций на два-три года и редкая периодичность изданий (раз в пять лет).

Классификация МВФ схожа с классификацией ОЭСР. Полностью совпадают принципы формирования и названия основных групп налогов.

Ограничения классификации МВФ:

- менее подробная, чем классификация ОЭСР;
- существует ряд различий в группировках и названиях отдельных рубрик;
- большая детализация налогов, пошлин и сборов в сфере международных расчетов.

Классификация по СНС сходна с традиционной классификацией налогов:

- налоги подразделяются на прямые и косвенные;
- но взносы на социальное страхование не включаются в число налогов;
- таможенные налоги, сборы и пошлины выделяются в самостоятельный раздел.

Отличия от классификации ОЭСР и МВФ:

- включение в разные разделы однородных пошлин, сборов и налогов (на использование отдельных видов товаров и услуг либо на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности);
- практически не совпадает с классификациями ОЭСР и МВФ (что ограничивает ее применение для сопоставительного анализа).

Классификация по ЕСЭИС выделяет следующие налоговые группы:

- налоги на доходы;
- налоги на импорт;
- налоги на капитал;
- регистрационные сборы и пошлины.

Особенность классификации – объединение в одну группу внутренних косвенных налогов и таможенных пошлин и сборов.

Сравнительный анализ рассмотренных классификаций приведен в прил. Б.

Для сравнения в прил. В представлена бюджетная классификация (в разрезе налогов и сборов), принятая в Российской Федерации.

Вопросы к гл. 6. Классификация налогов и сборов

1. Что называют классификацией налогов?
2. Приведите традиционную классификацию налогов и сборов.
3. Какие критерии деления налогов на прямые и косвенные можно использовать при классификации? Какой из них используется

в странах с рыночной экономикой в настоящее время и почему?

4. В чем сходство и в чем отличие следующих признаков классификации: «способ обложения и взимания», «переложение налогового бремени», «платежеспособность плательщика»?

5. Дайте определение понятию «прямой налог». Обоснуйте свой ответ.

6. В чем заключается сходство, а в чем отличие «прямого реального налога» от «прямого личного налога»?

7. Дайте определение понятию «косвенный налог». Приведите пример.

8. Дайте определение понятиям «сборы и пошлины». Приведите пример.

9. Какие еще критерии классификации, кроме рассмотренных выше, вы можете назвать?

10. Проведите классификацию налогов: по плательщикам, по объектам обложения, по компетенции властей, по адресности зачисления платежей, по целевой направленности, по периодичности, по регулярности, по способам определения налоговых обязательств, по методам обложения.

11. Для каких целей применяются международные системы классификации налогов и сборов?

12. Какие международные системы классификации налогов и сборов вы можете назвать? Для каких целей применяется каждая из названных вами систем классификации? Можно ли их сгруппировать по критерию практического применения?

13. Дайте характеристику (достоинства, недостатки, цели применения) следующих классификаций: Организации экономического сотрудничества и развития, Международного валютного фонда, Системы национальных счетов, Европейской системы экономических интегрированных счетов.

14. Сравните бюджетную классификацию, действующую в Российской Федерации (в аспекте налогов и сборов), с действующими международными классификаторами. Выделите ее достоинства и недостатки, цели применения.

15. К какой группе международных классификаторов можно отнести бюджетную классификацию Российской Федерации?

7. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ

Налоговая политика – система целенаправленных действий и определенных экономических, правовых и организационно-контрольных мероприятий государства в области налогов и налогообложения. Цели налоговой политики могут меняться в зависимости от социально-экономического состояния, политического строя, стратегии и тактики развития общества.

С помощью налоговой политики обеспечивается создание централизованного фонда государства (бюджета и внебюджетных государственных фондов) и системы распределительных и перераспределительных отношений и регулирования (развития) социально-экономических процессов.

Налоговая политика преследует следующие *цели*: *а)* фискальную; *б)* экономическую; *в)* социальную; *г)* экологическую; *д)* контрольную; *е)* международную.

Классификация налоговой политики производится обычно по следующим критериям: *а)* по длительности и характеру решаемых задач; *б)* по масштабу и сфере влияния; *в)* по характеру протекания; *г)* по тяжести налогообложения.

По длительности и характеру решаемых задач налоговую политику делят на налоговую стратегию и налоговую тактику.

По масштабу и сфере влияния – на внутреннюю и внешнюю.

По характеру протекания – на революционную и эволюционную.

По тяжести налогообложения – на политику взимания максимальных налогов; умеренную налоговую политику с созданием благоприятных условий для развития экономики при минимальных налоговых обязательствах и на политику с высоким уровнем налоговых изъятий и одновременным их возвратом налогоплательщикам (через различные социальные институты и с помощью трансфертов).

Налоговый механизм – это совокупность способов и правил организации налоговых *отношений*, приводящих в действие *налоговую систему* и *налоговую политику государства*.

Подробнее о соотношении налоговой политики, налогового механизма и налоговой системы см. [10].

Вопросы к гл. 7. Налоговая политика и налоговый механизм

1. Дайте определение понятию «налоговая политика». Дайте ему расширенное объяснение.

2. Какие цели преследует налоговая политика?

3. Существует ли взаимосвязь налоговой политики и следующих видов политики: социальной, международной, финансовой, экологической, военно-технической, экономической, технологической, образовательной, бюджетной? Если да, обоснуйте свой вывод. Если нет, укажите возможные причины отсутствия связи.

4. По каким критериям можно классифицировать налоговую политику? Проведите классификацию. Обоснуйте свой выбор.

5. Дайте определение понятию «налоговый механизм».

6. В чем отличие и в чем сходство понятий «налоговая политика» и «налоговый механизм»?

7. Какова взаимосвязь понятий «налоговая политика», «налоговый механизм», «налоговая система»? Какие из них можно характеризовать как «причину», а какие как «следствие»?

8. СОВРЕМЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ

Налоговая система – это совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых государством в установленном законодательством порядке, призванная выполнять фискальную, регулирующую и контрольную функции [10]. Налоговая система может также включать *специальные налоговые режимы* – особый порядок определения элементов обложения и освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Согласно п. 1, ст. 12 НК РФ [5], в России устанавливаются следующие *виды налогов и сборов*: федеральные, региональные и местные.

Ст. 13 НК РФ к *федеральным налогам и сборам* относит: *1)* налог на добавленную стоимость; *2)* акцизы; *3)* налог на доходы физических лиц; *4)* единый социальный налог; *5)* налог на прибыль организаций; *6)* налог на добычу полезных ископаемых; *7)* водный налог; *8)* сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; *9)* государственную пошлину.

Согласно ст. 14 НК РФ к *региональным налогам* относятся: *1)* налог на имущество организаций; *2)* налог на игорный бизнес; *3)* транспортный налог.

Согласно ст. 15 НК РФ *местными налогами* считаются: *1)* земельный налог; *2)* налог на имущество физических лиц.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно (ст. 17 НК РФ): объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Ст. 18 НК РФ предусматривает возможность установления специальных налоговых режимов по определению элементов обложения и уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13–15 НК РФ.

К *специальным налоговым режимам* в Российской Федерации (в соответствии с п. 2, ст. 18 НК РФ) относятся: *1)* система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог – ЕСХН); *2)* упрощенная система налогообложения (УСН); *3)* система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СНРП).

Бюджетная классификация (в разрезе налогов и сборов), принятая в Российской Федерации, представлена в прил. В.

Вопросы к гл. 8. Современная налоговая система России

1. Дайте определение понятию «налоговая система».
2. Какой (или какие) критерии классификации налогов применены в Ч. I НК РФ?
3. Приведите классификацию налогов в налоговой системе России по Ч. I НК РФ.
4. Проведите классификацию современной налоговой системы России в разрезе федеральных, региональных и местных налогов.
5. Дайте определение понятию «специальные налоговые режимы». Какую роль они играют в современной российской налоговой системе?

9. КЛАССИЧЕСКАЯ, КЕЙНСИАНСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ШКОЛЫ И ШКОЛА «ЭКОНОМИКИ ПРЕДЛОЖЕНИЯ» О РОЛИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ЭКОНОМИКИ

Как представители различных экономических школ оценивали роль налоговой политики в решении государственных задач и регулировании экономики, можно проследить по ряду изданий [1], [4], [13]. Рассмотрим взгляды представителей классической экономической школы и английского экономиста Дж. Кейнса.

Классическая экономическая школа, вплоть до «великой депрессии» 30-х годов XX в., признавала в качестве достаточной лишь политику ежегодно сбалансированного бюджета. С ее точки зрения – только сбалансированный бюджет (бюджет, в котором доходы равны расходам) и его неукоснительное исполнение способствуют стабильности развития экономики и народного хозяйства и автоматически регулируют и предотвращают кризисные макроэкономические ситуации. При этом налоги являются лишь одним из видов дохода государственного бюджета и сами по себе не способны регулировать развитие государства, экономики и общества.

Кейнсианская теория налогов, получившая развитие в 30-е годы XX в., рассматривает государственные финансы и, в частности, бюджет и налоги как инструмент регулирования социально-экономических процессов. Кейнсианская теория утверждает, что:

а) рыночная экономика не имеет «автоматических» механизмов для преодоления экономических кризисов, поэтому государство должно участвовать в их урегулировании посредством развития правовых и финансовых институтов и соответствующей политики;

б) основной причиной кризисов является недостаточный потребительский спрос, поэтому равновесное развитие экономики можно достигнуть за счет создания «эффективного спроса»;

в) главный инструмент финансовой и налоговой политики – это государственный бюджет, который обладает стабилизирующей функцией;

г) налоговая политика – это неотъемлемая часть экономической политики регулирования совокупного спроса и предложения;

д) величиной текущего спроса можно управлять, воздействуя на уровень производства (Налоги уменьшают уровень производства, а государственные расходы – увеличивают его. Рост государственных расходов способствует расширению национального дохода и достижению полной занятости. Варьируя разницей между доходами и расходами бюджета в зависимости от конкретных экономических условий, государство может сознательно поддерживать баланс между накоплением и потреблением капитала и, следовательно, между совокупным спросом и предложением);

е) допускаются бюджетные дефицит и профицит, которые рассматриваются как инструменты стимулирования экономики. (При циклическом кризисе и депрессии применяется *стимулирующая фискальная политика*, предусматривающая увеличение государственных расходов и снижение налогов, что приводит к дефициту бюджета. При избыточном спросе и инфляции проводится *сдерживающая фискальная политика*, которая предполагает уменьшение расходов бюджета и увеличение налогов, что ведет к появлению профицита бюджета);

ж) отдельные налоги рассматриваются как встроенные стабилизаторы. (В период подъема экономики и роста национального дохода происходит увеличение объема налоговых поступлений в бюджет. В результате сокращаются инвестиционные возможности предпри-

ятий и платежеспособный спрос населения. В период кризиса налоговые доходы бюджета падают из-за снижения абсолютного (реального) размера создаваемого национального дохода (НД). В этом случае у налогоплательщиков остается значительная часть средств для наращивания инвестиционной деятельности и удовлетворения потребностей, что способствует смягчению кризисного состояния экономики);

з) функцию «стабилизации» должна выполнять и вся налоговая система в целом. (Так как объем налоговых поступлений зависит от уровня налоговых ставок и национального дохода, то, *с одной стороны,* при спаде производства и росте безработицы налоги, автоматически сокращаясь, способствуют росту доходов и покупательной способности (*недискреционная фискальная политика*). *С другой,* в результате роста доходов у населения растет «склонность к сбережению», поэтому нужна такая налоговая политика, которая бы изымала излишние сбережения и направляла через государственный бюджет в инвестиции (*дискреционная фискальная политика*)).

Теория «экономики предложения» в конце 70-х гг. XX в. строилась в противовес кейнсианской теории, критикуя ее позиции. Представители этого экономического направления (Г. Стейн, М. Вэйденбаум, Р. Хол, Г. Талок, И. Броузон, М. Ротбот, А. Лаффер, Дж. Хау, А. Уолтерс М. Фридман, Э. Пелпс, А. Филипс, М. Фелдстайн) отмечали отрицательное влияние налогов на экономику.

По их мнению, увеличение государственных расходов вызывает рост налогов, взимаемых с предпринимателей, что подрывает стимулы к повышению производительности труда, сбережениям и инвестициям.

Мерами, которые должны стимулировать частную инициативу и предпринимательство, способствовать превышению предложения над спросом являются: уменьшение вмешательства государства в экономику сокращение налогов, понижение шкалы прогрессивного обложения, а также уменьшение государственных расходов и количества денег в обращении.

Снижение ставок налогов не всегда приводит к сокращению налоговых поступлений, а повышение – к их росту (кейнсианцы утверждали обратное). На практике можно ожидать, что снижение налоговых ставок стимулирует расширение объема производства национального дохода, а это в свою очередь приводит к росту налоговых

поступлений. Эта концепция, представленная американским профессором А. Лаффером в виде графика, была положена в основу налоговых реформ в США и других странах Запада в 1980-е годы.

Вопросы к гл. 9. Классическая, кейнсианская экономические школы и школа «экономики предложения» о роли налоговой политики в государственном регулировании экономики

1. В чем заключается суть взглядов представителей классической экономической школы на роль налоговой политики в государственном регулировании экономики?

2. Каковы взгляды представителей кейнсианской экономической школы на роль налоговой политики в государственном регулировании экономики?

3. Изложите взгляды представителей теории «экономики предложения» на роль налоговой политики в государственном регулировании экономики.

4. Какова роль налогов и налоговой системы в целом с точки зрения сторонников рассмотренных выше экономических школ? Обоснуйте свой ответ.

10. МИКРО- И МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЕ МОДЕЛИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

10.1. Национальное производство и налоговая система

В целях детализации степени влияния налогов на экономику государства рассмотрим модель национального производства и распределения доходов и расходов государства (см. рис. 10.1). Ниже даны некоторые определения, раскрывающие макроэкономический смысл приведенной модели.

Валовой национальный продукт (ВНП) – это общая рыночная стоимость всех готовых товаров и услуг, произведенных в стране в течение года, складывающаяся из чистого экспорта, валовых частных внутренних инвестиций, государственных закупок товаров и услуг, а также личных потребительских расходов.

Одновременно ВНП представляет собой совокупность заработной платы наемных работников, взносов на социальное страхование и обеспечение, рентных платежей, процентов, дивидендов, доходов

предпринимательского сектора, налога на прибыль, нераспределенной прибыли, косвенных налогов на бизнес, амортизационных отчислений в денежном выражении.

Валовые частные внутренние инвестиции – затраты на вновь произведенные средства производства, а также на пополнение товарно-материальных запасов.

Государственные закупки товаров и услуг – это расходы государственных властей всех уровней на готовые товары и услуги.

Государственные трансфертные платежи и субсидии представляют собой расходы государства в пользу граждан, хозяйствующих субъектов или регионов (субъектов) государства, в обмен на которые последнее не получает товары и услуги текущего производства.

Домохозяйство – это экономическая единица, состоящая из одного или более лиц, снабжающая экономику ресурсами и использующая полученные за них деньги для приобретения товаров и услуг, удовлетворяющих материальные потребности человека.

Доход после уплаты налогов – это личный доход после уплаты всех налогов, который домохозяйства рассчитывают израсходовать частично на потребительские товары и услуги (личное потребление), а частично отложить в виде сбережений.

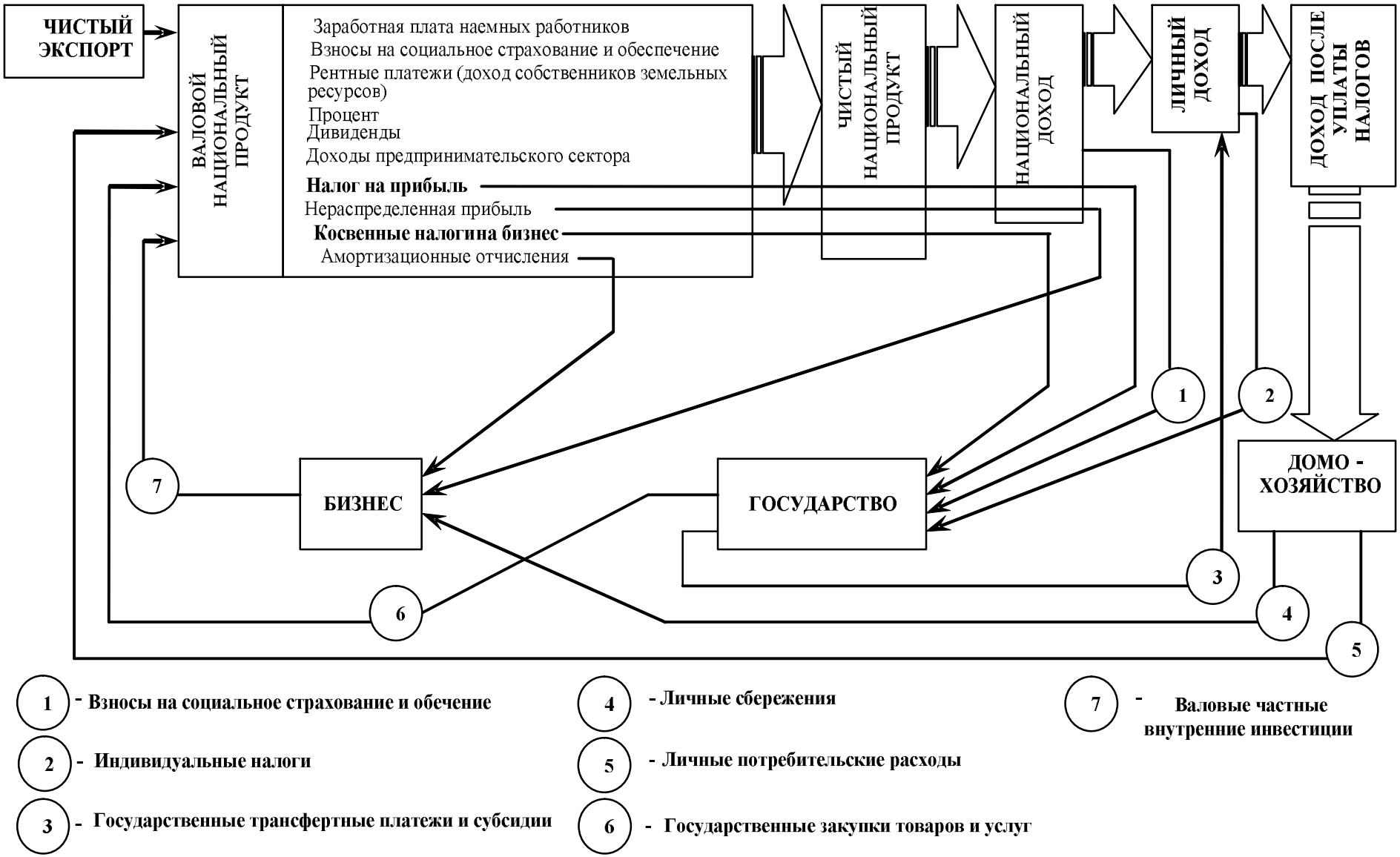
Личный доход – доход, часть которого заработана, а другая – незаработанна (например, трансфертные платежи и субсидии), находящийся в распоряжении граждан до уплаты личного подоходного налога.

Национальный доход – это общий доход, полученный поставщиками ресурсов за их вклад в производство ВНП; равен ВНП за вычетом недоходных отчислений.

Чистый экспорт – стоимостное выражение экспорта за исключением импорта. Чистый экспорт может быть величиной как положительной (при превышении экспорта над импортом), так и отрицательной (при превышении импорта над экспортом).

Чистый национальный продукт – это валовой национальный продукт за вычетом той части произведенного продукта, которая необходима для замены средств производства, изношенных в процессе выпуска продукции (амортизационых отчислений).

Более подробно модель национального производства рассмотрена в работе К. МакКонелла и С. Брю [4].



1 - Взносы на социальное страхование и обечение

2 - Индивидуальные налоги

3 - Государственные трансфертные платежи и субсидии

4 - Личные сбережения

5 - Личные потребительские расходы

6 - Государственные закупки товаров и услуг

7 - Валовые частные внутренние инвестиции

Рис. 10.1. Национальное производство и потоки доходов и расходов [3, С. 144]

10.2. Макроэкономическая схема финансовых потоков

Все налоги можно разделить на две большие группы: *а)* налоги на богатство (фонды), накопленное физическими или юридическими лицами, объем которого оценивается на некоторый конкретный момент времени (как правило, на начало финансового года) и *б)* налоги, связанные с текущим производством, которые в качестве объекта налогообложения рассматривают результат, относимый к некоторому фиксированному периоду времени (как правило, к финансовому году).

К первому типу относится группа налогов на собственность (например, налоги на землю, на недвижимость), а также налоги на наследование и дарение.

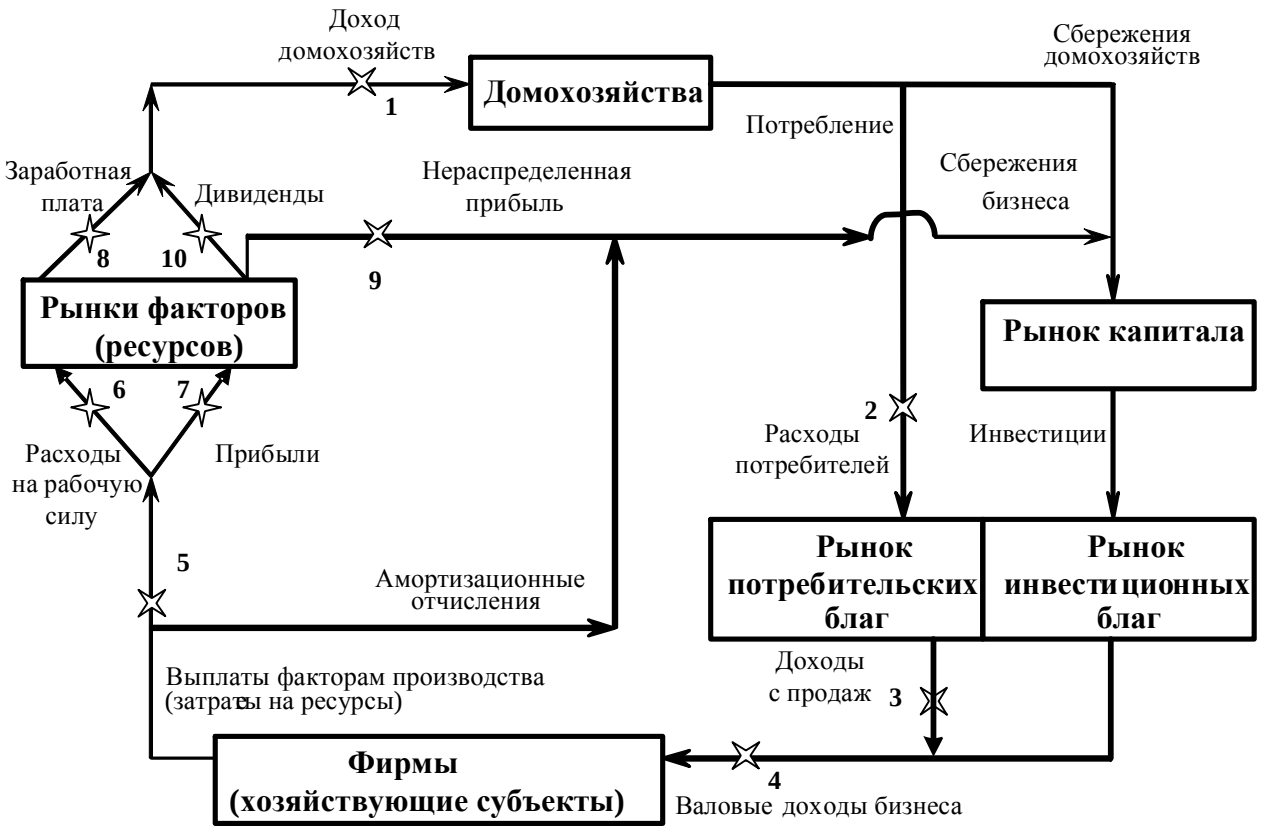


Рис. 10.2. Возможные варианты налогов в общей макроэкономической схеме финансовых потоков

Важнейшие налоги относятся к группе налогов, связанных с общественным производством. Поэтому более подробно рассмотрим возможные варианты таких налогов в соответствии с несколько видоизмененной моделью национального производства, представлен-

ную в виде общей макроэкономической схемы финансовых потоков, предложенной Р. Мюсгрейвом [15] (рис. 10.2).

Данная схема представляет собой упрощенное изображение кругового потока доходов и расходов (представленных на рис. 10.1) вместе с важнейшими узлами, в которых могут взиматься налоги. Денежный поток доходов и расходов, показанный на схеме, направлен по часовой стрелке. В то же время поток факторов производства (затрат на ресурсы) и выпускаемой продукции, которые не обозначены на схеме, движутся в противоположном направлении.

Доход, полученный домохозяйствами, разделяется на потребительские расходы и сбережения семей. Потребительские расходы направляются на рынок потребительских товаров и становятся доходами организаций-продавцов (производителей). Сбережения направляются на инвестирование, являясь, в конечном счете, расходами на рынке капитала. В результате этого сбережения превращаются в доходы организаций, производящих эти блага. Часть доходов бизнеса направляется на амортизацию основных средств, а остальные доходы идут на покупку услуг труда, капитала и других ресурсов, представляя долю каждого из этих факторов в национальном доходе. Часть доходов выплачивается их владельцам в форме зарплаты, дивидендов, процента, ренты и т.п., являясь доходом домохозяйств. Другая часть доходов (в виде прибылей организаций) не выплачивается в дивидендах, оставаясь нераспределенной, и далее, вместе с амортизационными отчислениями, формирует фонд сбережений бизнеса и сочетается со сбережениями домохозяйств, направляясь в итоге на финансирование инвестиций, что ведет к покупкам инвестиционных (промышленных) товаров и благ. Поток доходов и расходов, таким образом, замыкается.

Выделяя точки воздействия различных налогов на финансовые потоки (а в результате и на ВНП), отметим, что налоги могут взиматься из дохода домохозяйств в точке *(1)*, с потребительских расходов *(2)*, с доходов бизнеса от продаж *(3)*, с валовых доходов бизнеса *(4)*, с добавленной стоимости, т.е. НДС *(5)*, с выплат заработной платы *(6)*, с прибылей *(7)*, с получаемой зарплаты *(8)*, с нераспределенных доходов *(9)* и выплат дивидендов *(10)*.

В данной схеме можно выделить, *с одной стороны*, две группы налогов: *а) налоги на потребителей* и *б) налоги на продавцов* (производителей). В условиях конкуренции такие налоги эквивалентны.

На общенациональном рынке общий налог на все покупки потребителей *(2)* подобен налогу на все продажи потребительских товаров *(3)*. Подобные тождества справедливы для конкурентных рынков, с учетом факторов переложения налогового бремени (см. гл. 10.2.4).

С другой стороны, можно выделить еще две группы налогов: *налоги на источники* и *налоги на виды использования*. Каждое конкретное домохозяйство или фирма платит налоги либо со стороны источников дохода, либо со стороны его использования. Так как в модели национального производства (см. рис. 10.1) доходы и расходы сбалансированы (сумма по видам использования равна сумме по источникам), то общий налог со стороны использования эквивалентен общему налогу по источникам. Так, налог на весь доход семьи эквивалентен налогу на сумму ее потребления и сбережений.

10.3. Спрос, предложение, равновесная цена, равновесное количество товара и эластичность

В данном параграфе мы более подробно рассмотрим характеристики спроса и предложения по цене, их эластичность, выделим роль налогов как неценовых факторов, влияющих на спрос и предложение в условиях рынка.

Под *рынком* будем понимать социально-экономический институт, сводящий вместе покупателей и производителей (продавцов) отдельных товаров и (или) услуг. Покупатели создают спрос на товары (услуги) благодаря своим потребностям, в то время как производители (продавцы) стараются этот спрос удовлетворить, предлагая к продаже произведенные своими силами товары (услуги). Таким образом, рынок – это механизм, который в равной степени зависит как от величины спроса, так и от величины предложения.

10.3.1. Спрос. *Спрос* – это количество продукта, которое потребители готовы и в состоянии купить по некоторой цене (из ряда возможных) в течение определенного периода времени.

Существует *закон спроса*, который гласит, что существует обратная (отрицательная) связь между ценой и величиной спроса. То есть обычно люди покупают конкретного продукта больше по низкой цене, чем по высокой. Объясняется это тем, что, *во-первых,* цена становится для потребителей барьером при совершении покупки: чем выше цена, тем меньше продукта покупается и, соответственно, на-

оборот, чем цена ниже, тем совершается больше покупок продукта потребителями. *Во-вторых,* каждая последующая купленная единица конкретного продукта приносит потребителям все меньше удовлетворения, поэтому потребители покупают дополнительные единицы продукта лишь при условии снижения цены на него (это действие так называемого принципа убывающей предельной полезности). *В-третьих*, снижение цены на продукт увеличивает покупательную способность денежного дохода потребителя, поэтому он может купить большее количество продукта, чем прежде на ту же сумму (эффект дохода). Повышение цены приводит к противоположному результату. *В-четвертых*, при более низкой цене у потребителя появляется стимул приобрести более дешевый товар вместо товара-аналога, который стал относительно дороже (эффект замещения).

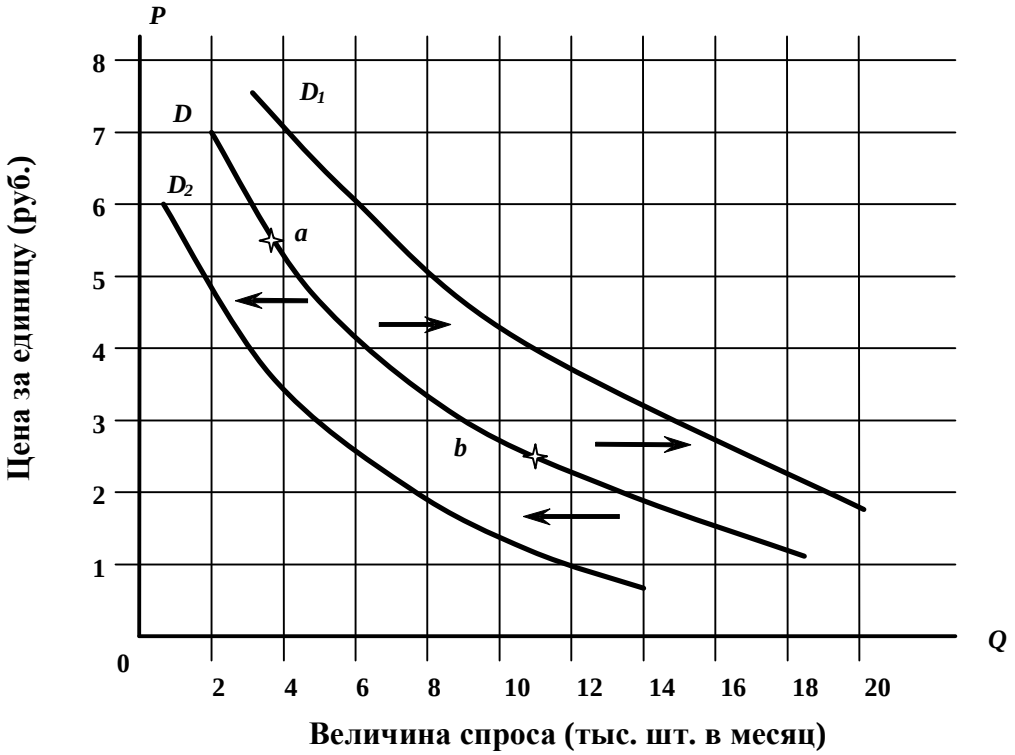


Рис. 10.3. Кривая спроса на конкретный товар (кривая *D*) и изменения в спросе на этот товар в зависимости от влияния неценовых факторов (кривые D_1 и D_2)

На величину спроса, кроме цены, влияют и другие – *неценовые факторы*. Среди них выделим следующие детерминанты: *а)* вкусы и предпочтения потребителей; *б)* число потребителей на рынке; *в) денежные доходы потребителей*; *г)* цены на сопряженные товары;

д) потребительские ожидания (относительно будущих цен и своих доходов). Закон спроса и влияние неценовых факторов графически представлены на рис. 10.3.

Так как между ценой и величиной спроса существует обратная зависимость, то эта зависимость представляется в виде нисходящей кривой (или монотонно убывающей функции) – *D*. *Изменение величины спроса* ведет к перемещению по кривой спроса с одной точки на другую (*a* и *b*). Это перемещение обозначает переход от одной комбинации «цена-количество товара» к другой их комбинации. Причиной изменения величины спроса служит изменение цены данного продукта.

Изменение одного или более неценовых факторов вызывает *изменение в спросе*. Увеличение спроса смещает кривую *D* вправо (от *D* к D_1), а снижение – влево (от *D* к D_2) при каждой из возможных цен.

Среди неценовых факторов для специалистов в сфере налогообложения особый интерес должна вызывать детерминанта связанная с *денежными доходами потребителей*. Это связано с тем, что абсолютная величина дохода, затрачиваемая покупателями на личное потребление и формирующая спрос на товары, зависит от величины *подоходного налога* (налог на доходы физических лиц – НДФЛ). Увеличение ставки налога уменьшает общий доход и, тем самым, уменьшает покупательную способность потребителей. При этом кривая спроса смещается влево. Справедливо и обратное – снижение ставки налога увеличивает покупательную способность потребителей (кривая спроса смещается вправо).

10.3.2. Предложение. *Предложение* – это различные количества продукта, которые производитель желает и способен произвести и предложить к продаже на рынке по каждой конкретной цене (из ряда возможных) в течение определенного периода времени.

Существует *закон предложения*, который гласит, что существует прямая (положительная) связь между ценой и количеством предлагаемого продукта. То есть обычно производители хотят изготовить и предложить к продаже большее количество своего товара по высокой цене, чем они хотели бы это сделать по низкой цене.

Если для потребителя цена становится барьером при совершении им покупки, то *для производителя (продавца) цена является вы-*

ручкой за каждую единицу товара и поэтому она является *стимулом к последующему производству и предложению* данного товара на рынке. Для последующего производства и увеличения предложения производителю требуется какое-то дополнительное количество ресурсов (материально-сырьевых, человеческих и др.). Но прирост некоторых ресурсов (наименее мобильных) невозможно обеспечить за короткий промежуток времени (например, нельзя быстро построить или приобрести основные средства: здания, сооружения, сложное оборудование и т.п.). Поэтому организации по мере наращивания более мобильных ресурсов (например, сырья, рабочей силы и т.п.) сталкиваются с проблемой перегрузки менее мобильных ресурсов, что ведет к снижению эффективности производства и увеличению издержек (затрат) на производство каждой последующей единицы товара. В результате для производства этих последующих единиц товара, требующих больших затрат, организация-производитель (продавец) должна продать эти товары по более высокой цене.

На величину предложения, кроме цены, влияют и другие – *неценовые факторы*: *а) цены на ресурсы*; *б)* технологии производства; *в) налоги и дотации*; *г)* цены на другие (альтернативные) товары; *д)* ожидания изменения цен; *е)* число продавцов на рынке.

Закон предложения и влияние неценовых факторов графически представлены на рис. 10.4.

Так как между ценой и величиной спроса существует прямая зависимость, то эта зависимость представляется в виде восходящей кривой (или монотонно возрастающей функции) – *S*. *Изменение величины предложения* ведет к перемещению по кривой предложения с одной точки на другую (*a* и *b*). Это перемещение обозначает переход от одной комбинации «цена-количество товара» к другой их комбинации. Причиной изменения величины предложения служит изменение цены данного продукта.

Изменение одного или более неценовых факторов вызывает изменение в предложении. *Увеличение предложения* смещает кривую *S* вправо (от *S* к S_1). При этом производители поставляют на рынок большее количество товара по каждой из возможных цен. *Сокращение предложения* смещает кривую *S* влево (от *S* к S_2). При этом производители поставляют на рынок меньшее количество товара по каждой из возможных цен.

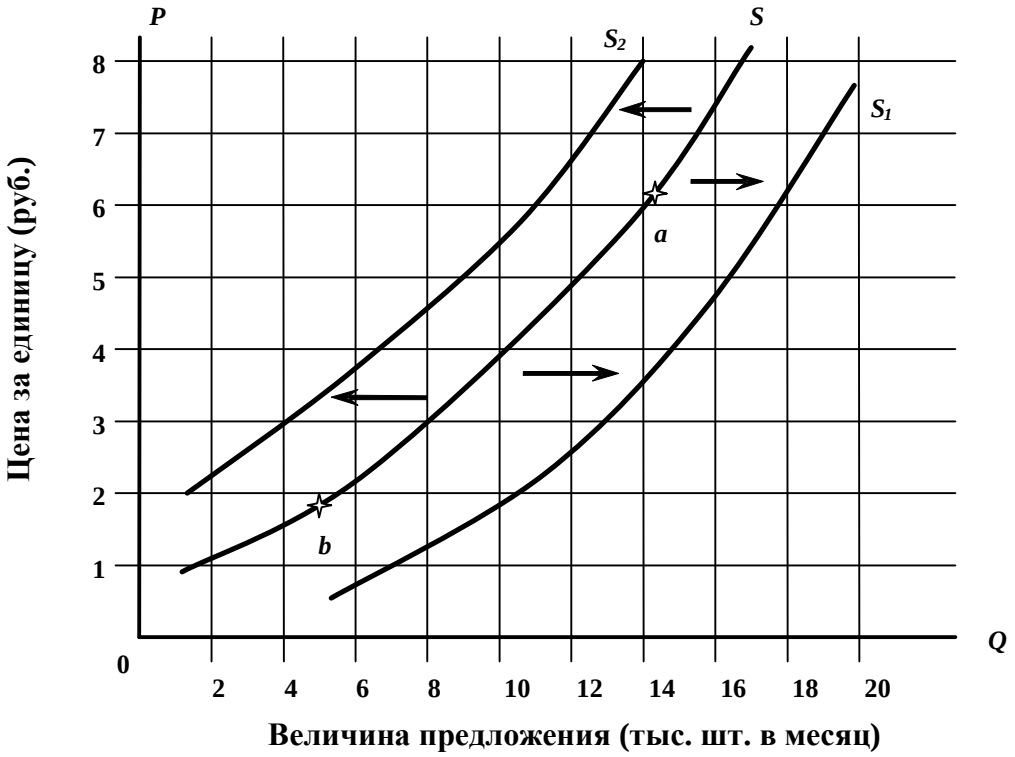


Рис. 10.4. Кривая предложения на конкретный товар (кривая *S*) и изменения в спросе на этот товар в зависимости от влияния неценовых факторов (кривые S_1 и S_2)

Одной из неценовых детерминант изменения в предложении, как мы выделили выше, являются *налоги и дотации*.

С точки зрения предпринимателя (хозяйствующего субъекта) большинство *налогов – это издержки производства*, поэтому повышение налогов (например, акцизов или не применяемого, в настоящее время в РФ, налога с продаж, а также таможенных пошлин и сборов, лицензионных платежей) увеличивает издержки производства и тем самым сокращает предложение, смещая кривую *S* влево (в положение S_2). Снижение налогов, напротив, уменьшает производственные затраты и ведет к увеличению выпуска и предложения товаров по каждой из возможных цен (кривая предложения смещается вправо – от *S* к S_1).

Обратный эффект дает применение *дотационной политики* по отношению к конкретному товару. Государство, субсидируя производство и, по существу, снижая производственные издержки, тем самым увеличивает предложение данного товара на рынке при каждой из возможных цен. Кривая *S* при этом смещается вправо – в положение S_1. Снижение дотаций, напротив, увеличивает производственные затраты и ведет к сокращению выпуска и предложения кон-

кретного товара по каждой из возможных цен (кривая предложения смещается влево – от S к S_2). Аналогичное поведение кривой предложения наблюдается и при изменении цен на ресурсы (связанном, например, с изменением налоговых ставок).

10.3.3. Равновесие спроса и предложения. Рассматривая одновременно кривые спроса и предложения (рис. 10.5), можно заметить, что взаимодействие решений потребителей о покупке товара и решений производителей о его продаже определяют цену данного товара (услуги) и то его количество, которое реально покупается и продается на рынке (точка Опт).

Такая цена называется *равновесной ценой*, а соответствующее ей количество товара – *равновесным количеством*. Точка пересечения кривой спроса (D) и кривой предложения (S) показывает равновесную цену и равновесное количество товара (услуги) (на рис. 10.5 – 2 руб. и 9000 ед. товара соответственно).

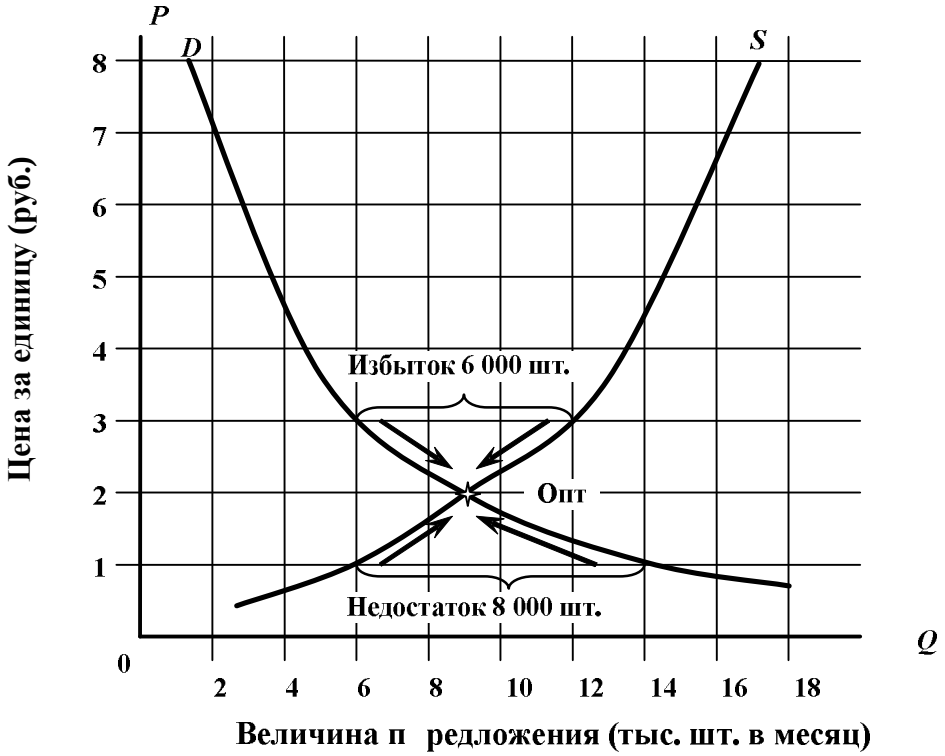


Рис. 10.5. Равновесная цена (2 руб.) и равновесное количество продукта (9 тыс. шт.) определяются рыночным спросом и предложением (точка Опт)

В приведенном примере недостаток товара, который возник бы при цене на товар (услугу) ниже равновесной (1 руб.), составил бы 8 000 шт. в месяц и вызвал бы повышение цены.

В результате этого предложение стало бы увеличиваться, а спрос уменьшаться до тех пор, пока не было бы достигнуто равновесное состояние спроса и предложения. Избыток товара при цене выше равновесной (3 руб.) составил бы 6 000 шт. и привел бы к уменьшению цены, тем самым повышая спрос, сокращая предложение до тех пор, пока также не было бы достигнуто равновесие спроса и предложения. Таким образом, *равновесная цена* – это: *во-первых*, цена на конкурентном рынке, при которой величины спроса и предложения равны; *во-вторых*, цена, при которой нет ни дефицита, ни избытка товаров (услуг); *в-третьих*, цена, которая не обнаруживает тенденцию к росту или снижению.

Наличие *неценовых факторов*, влияющих на цену, приводит к смещению как кривой спроса, так и кривой предложения вправо или влево (см. выше). Величина и направление смещения определяются набором и весом неценовых факторов (соответственно различных для величин спроса и предложения), оказывающих влияние в данный период времени. Рассмотрим более подробно некоторые из сценариев процесса уравновешивания цен:

1) изменение спроса (увеличение или снижение);

2) изменение предложения (увеличение или снижение);

3) предложение и спрос изменяются в противоположных направлениях:

а) предложение увеличивается – спрос сокращается;

б) предложение сокращается – спрос возрастает;

4) предложение и спрос изменяются в одном направлении:

а) предложение и спрос увеличиваются;

б) предложение и спрос уменьшаются.

1. Увеличение спроса при прочих равных условиях (предложение – const) порождает эффект повышения цены и эффект увеличения количества товара. *Снижение спроса* порождает как эффект снижения цены, так и эффект сокращения количества товара. Таким образом, обнаруживается прямая связь между изменением спроса и вытекающими из этого изменениями как равновесной цены, так и равновесного количества товара (услуги).

2. Увеличение предложения при прочих равных условиях (спрос – const) порождает эффект понижения цены и эффект увеличения количества товара. *Снижение предложения* порождает эффект повышения цены и эффект сокращения количества товара. То есть обнаружи-

вается прямая связь между изменением предложения и вытекающим из этого изменением равновесной цены. Но связь между изменением предложения и изменением равновесного количества товара остается прямой.

3. Спрос и предложение изменяются в противоположных направлениях:

а) При *одновременном увеличении предложения и снижении спроса* накладываются два эффекта снижения цены, причем суммарное снижение цены окажется большим, чем если бы оно явилось результатом влияния каждого из этих факторов, взятых по отдельности. *Увеличение предложения* приводит к эффекту увеличения равновесного количества товара, а *уменьшение спроса* ведет к эффекту уменьшения равновесного количества товара. Увеличение или сокращение количества товара зависит от соотношения величин предложения и спроса.

б) При *одновременном сокращении предложения и увеличении спроса* накладываются два эффекта повышения цены, причем суммарное повышение равновесной цены окажется большим, чем если бы оно явилось результатом действия каждого из этих факторов, взятых по отдельности. *Уменьшение предложения* приводит к эффекту снижения равновесного количества товара, а *рост спроса* ведет к эффекту увеличения равновесного количества товара. Увеличение или сокращение количества товара зависит от соотношения величин предложения и спроса.

4. Спрос и предложение изменяются в одном и том же направлении:

а) При *одновременном увеличении предложения и спроса,* друг на друга накладываются эффект снижения цены в результате увеличения предложения и эффект повышения цены в результате повышения спроса. Увеличение или сокращение равновесной цены зависит от соотношения величин предложения и спроса. *Увеличение предложения и спроса* приводит к двойному эффекту увеличения равновесного количества товара, причем суммарное увеличение количества товара окажется большим, чем если бы оно явилось результатом действия каждого из этих факторов, взятых по отдельности.

б) При *одновременном снижении предложения и спроса,* друг на друга накладываются эффект увеличения цены в результате снижения предложения и эффект снижения цены в результате снижения

спроса. Увеличение или сокращение равновесной цены зависит от соотношения величин предложения и спроса. *Снижение предложения и спроса* приводит к двойному эффекту снижения равновесного количества товара, причем суммарное увеличение количества товара окажется большим, чем если бы оно явилось результатом действия каждого из этих факторов, взятых по отдельности.

10.3.4. Переложение налогового бремени. *Величина налогового бремени* – это сумма, уплачиваемая плательщиком в бюджет и централизованные государственные фонды.

При этом необходимо отметить, что налоги не всегда оплачиваются теми плательщиками, которые подлежат налогообложению согласно государственному законодательству.

Теории переложения возникли одновременно с налоговыми теориями и являются составной частью общей теории налогов. В работе [8, С. 147–176] подробно рассмотрена эволюция взглядов на переложение. Особенность переложения налоговых платежей отмечали еще представители классической экономической школы (Д. Локк, А. Смит, Д. Риккардо, Д. С. Милль, Ж. Б. Сэй, С. де Сисмонди), развивая абсолютные теории переложения. Они предполагали, что переложение тесно связано с понятиями «собственность» и «субъект налога». В XIX в. продолжалось теоретическое обоснование переложения в рамках оптимистической (Н. Канар, А. Тьер, О. Бисмарк, А. Шеффле) и пессимистической (П. Прудон, Ф. Лассаль) теории переложения. Сторонники данных направлений рассматривали проблемы налогообложения как чрезвычайно политизированные и связывали возможность переложения налогового бремени с причастностью плательщиков к тому или иному классу или социальному слою.

Во второй половине XIX в., учитывая слабость теоретического обоснования проблем переложения, немецкий экономист К. Рау предпринял попытку эмпирического исследования названных проблем, на основании чего вывел следующие *законы переложения*:

- переложение возможно лишь при изменении цены;
- переложение от покупателя к продавцу затруднительно, так как изменение спроса незаметно распределяется по всей совокупности товаров;
- переложение от продавца легче там, где налог взимается с цены товаров;

– почти невозможно переложение налога с определенных личных доходов;
– малопереложимы налоги, которые не определяются по количеству товаров;
– налог с источника дохода перелагается, если его можно иначе использовать.

К. Рау принадлежит также заслуга разработки понятийного аппарата этого раздела налоговой науки. Он ввел в научный оборот понятия: «переложение от продавца к покупателю», «переложение от потребителя к продавцу», «избежание налога путем отказа от потребления объекта обложения налогом».

Проблемы переложения были также предметом исследований сторонников теории цены, стоимости, ценности – маржиналистов (А. Курно, Р. Майер, Ф. Дженкин, К. Виксель), а также математической теории переложения итальянской школы (М. Панталеоне, К. Конильяни, Л. Эйнауди). Представители математической школы стали рассматривать переложение как процесс, что позволило перейти к изучению тенденций и факторов, которые влияют на переложение.

Значительный вклад в развитие теории переложения внес Э. Селигман, который дал общий анализ и выделил условия переложения, что позволило сформулировать подходы для решения практических задач по определению вероятности переложения конкретного налога. Переложение, по его мнению, напрямую связано, *во-первых*, с ценой и, *во-вторых*, с субъектами, участвующими в процессе переложения – производителями и потребителями.

Мировая финансовая школа 20–30-х гг. XX в., представителем которой был и вышеназванный Э. Селигман, более точно сформулировала закономерности переложения налогов: виды, размеры и условия переложения, а также структуру налогов с точки зрения их переложения. Экономисты в этот период выделили и теоретически обосновали два *вида переложения*: переложение с продавца на покупателя и переложение с покупателя на продавца.

Критериями отнесения к одному из двух видов переложения является механизм включения налога в цену. *По размерам*, переложение может быть: частичным или полным. В этой связи с приведенным делением и в целях теоретического обоснования размеров переложения экономистами было использовано понятие «погашение налога» или «амортизация налога». Среди *условий переложения* экономиче-

ская теория первой трети XX в. выделяет следующие варианты протекания данного процесса. Переложение возможно в виде: *а)* уклонения от налога, *б)* его амортизации и *в)* трансформации (в случае, когда лицо является одновременно и плательщиком, и носителем налога), *г)* законной возможности переложения бремени уплаты налога с плательщика на третье лицо.

Э. Селигман выделял как особое условие переложение также *д) структуру* налога и *ж)* степень его легкости для уплаты плательщиком. Знание условий переложения стало основным инструментом государства в процессе создания национальных налоговых систем и проведения в этих целях налоговых реформ.

Отмечая большую роль западных экономических школ в развитии теории переложения в начале XX в., необходимо заметить, что до конца 20-х гг. она была относительно не востребована.

Особое внимание экономистов вопросам переложения было уделено в конце 20-х – начале 30-х гг. XX в. в связи с мировым экономическим кризисом. Теория цены, разработанная А. Маршаллом в развитие трудовой и нетрудовой теории стоимости, разорвала непосредственную связь стоимости с ценой. А. Маршалл обосновал связь цены и таких рыночных факторов, как спрос и предложение, а также сформулировал новый подход к пониманию издержек производства, в качестве одного из факторов формирования которых выделил налоги. Д. Кейнс выдвинул идею «эффективного спроса», что позволило связать налоги с изменением основных макроэкономических показателей: валового национального продукта, национального дохода, фондов накопления и потребления и т.д.

Во второй половине XX в. П. Самуэльсон (лауреат Нобелевской премии 1970 г.) обосновал необходимость практического применения математического аппарата в экономическом анализе. Основные положения и методы, разработанные им, стали широко применяться при моделировании макро- и микроэкономических процессов, в частности Р. Мюсгрейвом, для анализа переложения налогов. М. Фридмен (лауреат Нобелевской премии 1975 г.) выдвинул важнейший методологический принцип – необходимость эмпирической проверки любых теоретических постулатов, в связи с тем, что к середине прошлого века создались предпосылки и проявилась необходимость для практического применения теоретических концепций в управлении национальной экономикой.

К.Р. Макконелл и С.Л. Брю, в работе «Экономикс» [3, С. 126–127], подробно изложили проблемы переложения основных видов налогов в американской налоговой системе, объединив для анализа все известные им теории и показав их преемственность.

Так как специалист в области налогообложения должен уметь точно определять сферу возможного переложения основных видов налогов и выявлять, на какие категории плательщиков эти налоги могут перемещаться, ниже приведен анализ переложения, предложенный авторами «Экономикс», с некоторыми дополнениями, связанными с особенностями современной налоговой системы, принятой в Российской Федерации.

1) Акцизы, налог с продаж, налог на добавленную стоимость (НДС), т.е. косвенные налоги, часто перекладываются с продавцов на потребителей, участвуя в формировании цены товара (услуги).

2) Бремя *поимущественных налогов* (на землю, личную собственность и др.) ложится на владельцев имущества, так как эти налоги не на кого переложить.

3) Личный подоходный налог (налог на доходы физических лиц) также можно отнести к случаю, рассмотренному в предыдущем примере, за исключением случаев взимания данного вида налога с дохода предпринимателей без образования юридического лица (ПБОЮЛ), которые могут сократить свое налоговое бремя путем его переложения на потребителей, включив соответствующую сумму в цену товара (предоставляемых услуг, выполняемых работ).

4) Бремя *взносов в государственные фонды социального страхования и обеспечения* (Федеральный пенсионный фонд, Федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования и Федеральный фонд социального страхования) лежит на работодателях (т.е. на производителях), но перекладывается оно на потребителей, так как средства, начисляемые по платежам в эти фонды, напрямую участвуют в формировании себестоимости продукции, а значит и цены.

5) Бремя *налога на прибыль* может быть переложено на: *а)* собственников организации (владельцев акций, участников обществ), *б)* поставщиков ресурсов и *в)* на потребителей. Собственники несут бремя налогообложения прибыли в форме более низких дивидендов или меньшей суммы нераспределенной прибыли, а на потребителей бремя налога на прибыль перекладывается, в основном, в случае,

когда продавец, обосновывая рост цены, повышает, например, заработную плату персонала. Организации могут снять с себя часть налогового бремени и переложить ее на поставщиков ресурсов через более низкие цены.

6) Бремя *налогов на природопользование, экологию и воспроизводство материально-сырьевой базы* несут также все потребители, в том числе и все индивиды или группы, не являющиеся участниками рыночной сделки. Эти особые налоги равны или очень близки по величине к издержкам побочных эффектов (переливов), связанных, например, с загрязнением окружающей среды. Государство, устанавливая эти особые налоги, стремится снизить величину предложения товаров, из-за выпуска которых происходит загрязнение окружающей среды, путем введения дополнительной статьи затрат производителя (в виде налога) и соответственно увеличения цены товара, но бремя этих издержек полностью ложится на всех членов общества, так как цена товаров материально-сырьевой и энергетической группы участвует в цене всех остальных товаров и услуг.

10.3.5. Эластичность и налоговое бремя. Используя понятия спроса, предложения и их эластичности по цене, можно определить, кто оплачивает косвенные налоги. [4, С. 207–209].

Под *ценовой эластичностью* спроса и предложения понимают относительное (процентное) изменение объема покупки и продаж при изменении цены на 1 %.

Эластичность и спрос. Если спрос эластичен (*Кэ>1*), а предложение является постоянным, то при введении косвенного налога цена поднимается незначительно, следовательно, большую часть налогового бремени будет нести производитель. А если спрос неэластичен (*Кэ<1*), то цена для покупателя существенно повысится и большая часть налогового бремени будет перенесена на потребителей.

Эластичность и предложение. При эластичном предложении (*Кэ>1*) и постоянном спросе, косвенный налог приводит к большему повышению цен и поэтому налог оплачивается главным образом потребителями. Но если предложение неэластично (*Кэ<1*), цена повысится незначительно и большая часть налога ляжет на плечи продавцов.

Избыточное бремя косвенного налога ведет к падению потребления и производства облагаемого налогом товара ниже их опти-

мальных уровней и поэтому рассматривается как потеря для общества чистой выручки и экономической эффективности. Избыточное бремя можно вычислить по формуле (10.1).

$$НБизб = НБобщ - Нпоступл, \quad (10.1)$$

где НБизб – избыточное налоговое бремя, руб.;
НБобщ – общее налоговое бремя, руб.;
Нпоступл. – величина налоговых поступлений, руб.

Большинство налогов создает общее налоговое бремя, превышающее налоговые поступления, но *величина избыточного бремени в большей степени зависит от эластичности предложения и спроса*. Таким образом, государство должно принимать во внимание избыточное налоговое бремя при разработке оптимальной системы налогообложения, но во многих случаях другие задачи налогообложения могут быть более важными, чем минимизация налогового бремени.

Более подробно анализ спроса и предложения, равновесных цен и количества товара, а также эластичности спроса и предложения по цене см. [3], [4].

10.4. Совокупный спрос, совокупное предложение, уровень цен и налоги

В 10.3. мы рассмотрели модель спроса и предложения для одного товара. Целью настоящего параграфа является изучение спроса и предложения, а также цен в агрегированном (объединенном) виде. То есть мы должны рассмотреть: *а)* все рынки страны – как единый общий рынок, *б)* все отдельные цены на конкретные товары и услуги – как единую совокупную цену (уровень цен) и, вместе с этим, *в)* все отдельные равновесные количества конкретных товаров и услуг – как реальный объем национального производства.

Уровень цен – это средневзвешенная величина цен, уплачиваемых за готовые товары и услуги, произведенные в стране. *Совокупный спрос* – это реальный объем национального производства, который потребители, организации и государство готовы купить при любом возможном уровне цен. Графическая модель совокупного спроса представлена на рис. 10.6 (кривая *AD*).

Нисходящая кривая совокупного спроса указывает на то, что чем ниже уровень цен, тем больше реальный объем национального

производства, который будет куплен. Характер кривой совокупного спроса определяется, прежде всего, тремя ценовыми факторами: *1)* эффектом процентной ставки, *2)* эффектом материальных ценностей (или богатства) и *3)* эффектом импортных закупок (а не эффектами дохода и замещения, как в случае с отдельным товаром, рассмотренным выше).

Эффект процентной ставки. Более высокий уровень цен, увеличивая спрос на деньги и повышая процентную ставку, вызывает сокращение спроса на реальный объем национального продукта.

Эффект материальных ценностей. При более высоком уровне цен реальная стоимость (покупательная способность) накопленных финансовых активов, находящихся у населения, уменьшается.

В этом случае население станет беднее и поэтому, скорее всего, сократит свои расходы.

Эффект импортных закупок. Повышение уровня цен приводит к уменьшению совокупного спроса на отечественные товары и услуги. Верно и обратное утверждение – снижение уровня цен приводит к увеличению совокупного спроса. Таким образом, изменения в уровне цен приводят к изменениям в объеме совокупного спроса на национальный продукт и вызывают перемещения по кривой совокупного спроса (уменьшая или увеличивая его).

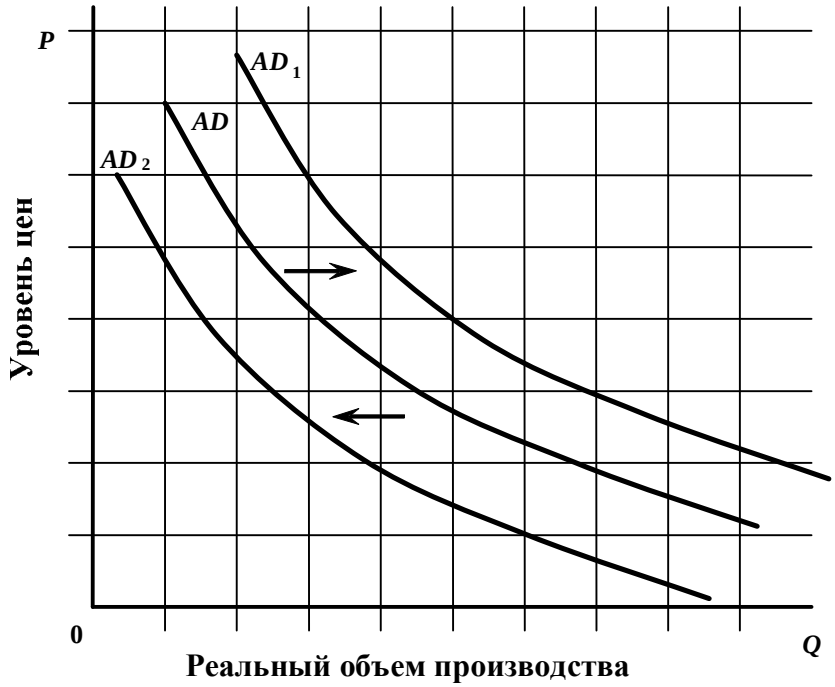


Рис. 10.6. Кривая совокупного спроса

Кроме ценовых факторов на изменения в совокупном спросе влияют и другие – *неценовые детерминанты* совокупного спроса (как и в случае со спросом на отдельный товар, смещающие всю кривую вправо или влево):

1. Изменения в потребительских расходах:
   - *благосостояние потребителя*;
   - ожидания потребителя;
   - задолженность потребителя;
   - *налоги на личные доходы*.
2. Изменения в инвестиционных расходах:
   - процентные ставки;
   - ожидаемые прибыли от инвестиций;
   - *налоги с предприятий*;
   - применяемые технологии;
   - наличие избыточных мощностей или их недостаток.
3. Изменения в государственных расходах.
4. Изменения в расходах на чистый объем экспорта:
   - национальный доход в зарубежных странах;
   - валютные курсы.

Рассмотрим подробнее факторы, связанные с обложением.

Налоги на доходы физических лиц. Уменьшение ставок подоходного налога повлечет за собой увеличение благосостояния некорпоративных потребителей (домохозяйств) и, в результате, их чистого дохода и, соответственно, количества покупок при данном уровне цен. Это приведет к смещению всей кривой совокупного спроса вправо. Увеличение налога вызывает уменьшение благосостояния и, соответственно, потребительских расходов и смещение кривой совокупного спроса влево.

Налоги с организаций. Увеличение налогов с предприятий приведет к уменьшению прибылей (на величину налогов) организаций от капиталовложений и, следовательно, к уменьшению инвестиционных расходов и совокупного спроса. Сокращение же налогов увеличит прибыли (после вычета налогов) от капиталовложений и, возможно, увеличит инвестиционные расходы и, следовательно, совокупный спрос, что приведет к смещению всей кривой совокупного спроса вправо.

Совокупное предложение – это уровень реального объема национального производства при каждом возможном уровне цен.

Графическая модель совокупного предложения представлена на рис. 10.7 (кривая *AS*).

Форма кривой совокупного предложения отражает изменение издержек на единицу продукции при изменении объема национального производства. Она показывает реальный объем национального производства, который будет произведен при различных уровнях цен. Затраты на единицу продукции можно рассчитать путем деления общей стоимости использованных ресурсов на объем продукции. То есть издержки на единицу продукции при заданном уровне выпуска представляют собой средние издержки на выпуск данного объема продукции. Изменение издержек (т.е. ценового фактора) приводит к перемещению по кривой совокупного предложения (*AS*) и показывает изменения в реальном объеме национального производства.

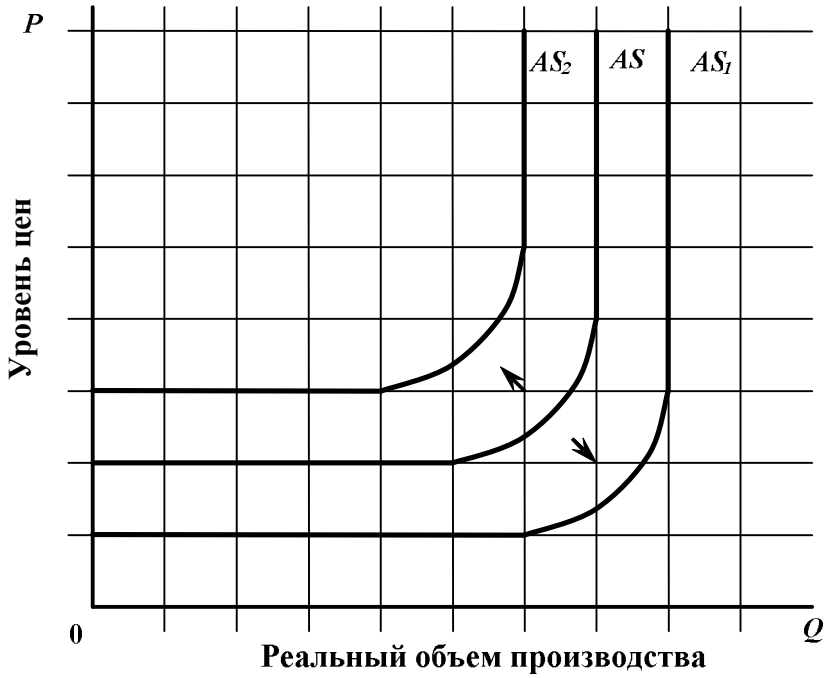


Рис. 10.7. Кривая совокупного предложения

С другой стороны, существуют *неценовые факторы*, которые влияют на изменения реального объема национального производства и соответственно смещают кривую совокупного предложения (вправо-вниз – в положение AS_1 или влево-вверх – в положение AS_2).

К неценовым факторам совокупного предложения относят:

1. *Изменения цен на ресурсы*:
   - наличие внутренних ресурсов (сырьевые ресурсы, капитал, трудовые ресурсы, предпринимательские способности и др.);

- цены на импортные ресурсы;
- господство на рынке (возможность устанавливать цены на уровне, превышающем уровень цен, который установился бы при наличии конкуренции).

2. Изменения в производительности.
3. Изменения правовых норм:
   - *налоги с организаций и субсидии*;
   - *государственное регулирование*.

Для специалистов в сфере налогообложения, в первую очередь, необходимо знать, как влияют налоги на величину совокупного предложения. Поэтому более подробно рассмотрим некоторые из неценовых факторов, формирующих его величину.

Изменения цен на ресурсы. Повышение цен на ресурсы приводит к увеличению издержек и, тем самым, к сокращению совокупного предложения этих ресурсов, что приведет к увеличению цен на них и, следовательно, к смещению кривой совокупного предложения влево-вверх (в положение AS_2). Снижение цен на ресурсы приводит к снижению затрат и смещению кривой совокупного предложения вправо-вниз (в положение AS_1). Здесь необходимо вспомнить, что, например, величина налога на добавленную стоимость и величина взносов на социальное страхование и обеспечение существенно изменяют общую величину издержек. Следовательно, от увеличения или уменьшения ставок данных налогов необходимо ожидать смещения кривой совокупного предложения (при прочих равных условиях). Увеличение ставок этих налогов приведет к росту затрат и, следовательно, сместит кривую совокупного предложения влево-вверх. Снижение налогов, напротив, уменьшит издержки и сместит кривую AS в положение AS_1.

Изменения правовых норм. Очевидно, что изменения в правовых нормах (в соответствии с которыми осуществляют свою деятельность все организации государства) могут изменять величину совокупных издержек и сдвинуть кривую совокупного предложения.

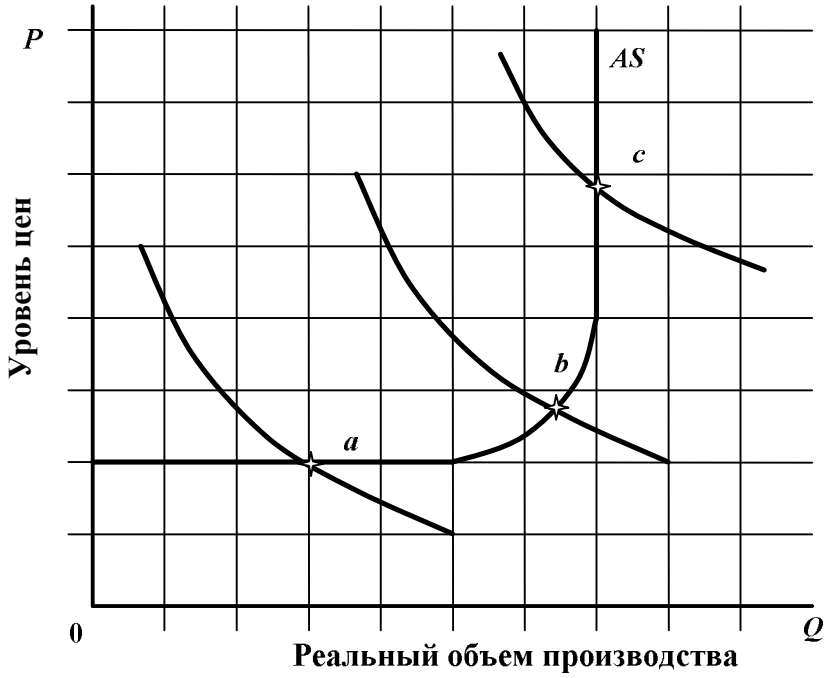


Рис. 10.8. Равновесие реального объема национального производства и уровня цен

Увеличение ставок налогов, снижение величины субсидий и жесткое государственное регулирование (введение дополнительных пошлин и сборов) приводят к смещению кривой совокупного предложения влево-вверх (положение AS_2), так как эти действия государства увеличивают издержки производителей. А снижение ставок налогов, увеличение величины субсидий (трансфертов) и упрощение государственного регулирования приводят к смещению кривой совокупного предложения вправо-вниз (положение AS_1), в связи со снижением затрат производителей.

При этом могут быть отражены три частных случая данного пересечения (см. рис. 10.8, точки *a*, *b* и *c*), однако анализ этих критических состояний равновесия не является предметом рассмотрения в данном учебном пособии, в связи с его ограниченным объемом. Поэтому анализ спроса и предложения на макроэкономическом уровне рекомендуется самостоятельно рассмотреть, например, по работе К. Р. МакКоннела и С. Л. Брю – «Экономикс» [3].

Вопросы к гл. 10. Микро- и макроэкономические модели налогообложения

1. Рассмотрите макроэкономическую схему национального производства и потоков доходов и расходов. Выделите финансовые потоки, которые характеризуют налоговую составляющую схемы. Обоснуйте свой выбор.

2. Рассмотрите общую макроэкономическую схему финансовых потоков (по Р. Мюсгрейву). Выделите ключевые узлы, в которых могут взиматься налоги. Опишите характер этих налогов (по критериям классификации). Обоснуйте свой ответ и приведите примеры взимаемых налогов в соответствии с Ч. I НК РФ.

3. Влияют ли налоги (в качестве составляющей цены), и если влияют, то каким образом, на «поведение» кривой спроса (*D*)? Обоснуйте свой ответ.

4. Какие неценовые факторы учитывают влияние налогов в законе спроса? Обоснуйте ваш ответ. Как при этом изменяется кривая (*D*), которая характеризует данный закон и почему?

5. Влияют ли налоги (в качестве составляющей цены), и если влияют, то каким образом, на «поведение» кривой предложения (*S*)? Обоснуйте свой ответ.

6. Какие неценовые факторы учитывают влияние налогов в законе предложения? Обоснуйте ваш ответ. Как при этом изменяется кривая (*S*), которая характеризует данный закон и почему?

7. Опишите «поведение» кривых спроса (*D*) и предложения (*S*) при изменении: налогов, входящих в цену, и неценовых (налогосодержащих) факторов.

8. Дайте определение понятию «переложение налогового бремени».

9. Сформулируйте и обоснуйте законы переложения по К. Рау.

10. Проанализируйте возможность переложения налогового бремени применительно: *а)* к прямым налогам в целом, *б)* к косвенным налогам в целом, *в)* к сборам и пошлинам и *г)* к иным платежам налогового характера (например, к отчислениям на социальное страхование и обеспечение).

11. Проанализируйте возможность переложения налогового бремени применительно к налогам, заложенным в Ч. I НК РФ.

12. Охарактеризуйте показатель эластичности спроса и предложения по цене. Как влияет налоговая составляющая цены на эластичность спроса и предложения? Обоснуйте свой ответ.

13. Объясните экономическую сущность понятия «избыточное бремя». Как можно рассчитать его величину? В каких источниках, на ваш взгляд, можно найти информацию, необходимую для проведения расчета величины избыточного налогового бремени?

14. От чего в большей степени зависит величина избыточного налогового бремени? Обоснуйте свой ответ.

15. Допустим, величина общего налогового бремени плательщиков по акцизу на бензин составляет 15 млрд руб., а величина налоговых поступлений – 13 млрд руб. Какова, на ваш взгляд, величина избыточного налогового бремени? Кто является плательщиком налога (производитель или потребитель)? Кем и на кого может быть перенесено бремя по данному налогу?

16. Рассмотрите равновесную модель совокупного спроса (кривая – *AD*) и совокупного предложения (кривая – *AS*). Проведите анализ влияния ценовых (налогосодержащих) и неценовых (налогосодержащих) факторов на «поведение» рассматриваемых кривых.

11. ПОКАЗАТЕЛИ, МОДЕЛИ И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В настоящем параграфе рассмотрим несколько показателей, моделей и методик анализа налогов, которые наиболее часто используются в мировой и отечественной практике. Компиляция специальных методов исследования налогов и налоговых систем составлена по следующей литературе [6], [8], [10].

11.1. Коэффициент эластичности налога

Коэффициент эластичности налога отражает изменение объема налоговых поступлений (налогового бремени) под влиянием определяющих экономических факторов (например, ВВП, НД, доходов населения, уровня розничных цен и т.д.). Коэффициент рассчитывается по следующей формуле:

$$Кэ = \frac{\frac{\Delta X}{X}}{\frac{\Delta Y}{Y}}, \qquad (11.1)$$

где Кэ – коэффициент эластичности;

X – начальный уровень налоговых поступлений (всех, группы налогов или отдельного налога);

ΔX – прирост налоговых поступлений;

Y – начальный уровень определяющего фактора (ВВП, НД, доходов населения и т.д.);

ΔY – прирост определяющего фактора.

Коэффициент эластичности показывает, на сколько процентов изменяются налоговые доходы при изменении определяющего фактора на 1 %.

Если:

Кэ = 1, то доля налоговых поступлений государства в ВВП остается стабильной;

Кэ > 1, то поступления налогов увеличиваются более быстрыми темпами, чем возрастает ВВП, следовательно, растет и доля налогов в ВВП;

Кэ < 1, то, наоборот, доля налоговых доходов в ВВП снижается.

Можно анализировать и обратное соотношение изменений Y и X. Тогда коэффициент эластичности будет показывать чуствительность изменения определяющих экономических факторов от изменения объема налоговых поступлений.

Аналогичный анализ можно проводить и с показателями ставок налогов и величины налогового бремени и собираемости налогов.

11.2. Модель взаимосвязи между ставкой налога и размером налоговых поступлений

Данная модель разработана в 70-е годы в США в рамках теории «экономики предложения» Артуром Лаффером, профессором университета Южной Калифорнии. А. Лаффер предположил, что для увеличения налоговых поступлений в бюджет метод повышения налоговых ставок не всегда является эффективным. Наоборот, это может привести к снижению объема налоговых поступлений. Графически эта закономерность выглядит так (рис. 11.1).

Модель взаимосвязи между ставкой налога и размером налоговых поступлений (кривая А. Лаффера) показывает, что с ростом ставки налога от точки *0* до *m* происходит увеличение и налоговых поступлений с нулевой отметки *0* до точки максимума *M*, а при дальнейшем повышении ставки от *m* до *100 %* поступления налогов доходят до нуля.

Это объясняется тем, что с повышением налогового бремени снижаются стимулы производства, в результате чего величина ВВП, являющегося материальной основой налогов, сокращается и может доходить до самого низшего уровня.

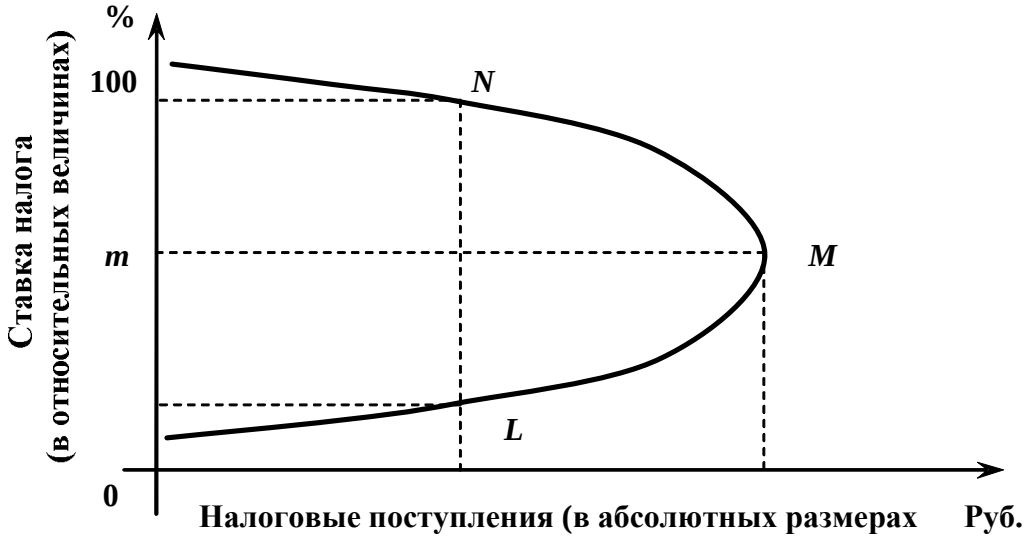


Рис. 11.1. Кривая А. Лаффера

На практике весьма трудно найти оптимальную ставку налога, обеспечивающую максимум налоговых поступлений (при стабильном и эффективном функционировании экономики). Для этого необходим глубокий и всесторонний анализ налогообложения (в т.ч. – анализ взаимосвязи ставки налога, налогооблагаемой базы и объема налоговых поступлений).

11.3. Метод подсчета налоговых расходов

Метод подсчета налоговых расходов – один из наиболее распространенных методов анализа влияния налоговых льгот, предоставляемых плательщикам по закону, на доходную часть бюджета.

Данный метод используется со второй половины 60-х годов XX в. и заключается: в подсчете размера налоговых льгот и в после-

дующем соотнесении размера этих льгот с доходами государства. Относительная величина налоговых льгот по отношению к макроэкономическим показателям может быть вычислена по формулам: (11.2) – как относительная величина суммарных налоговых льгот по всем налогам, входящим в систему и (11.3) – как относительная величина налоговых льгот по отдельным налогам (группам налогов), входящим в систему.

$$\text{ЛнΣ(отн)} = \frac{\text{ЛнΣ}}{\text{Пэк}}, \qquad (11.2)$$

где ЛнΣ(отн) – относительная величина суммарных налоговых льгот по всем налогам, входящим в налоговую систему, в %;

ЛнΣ – общая сумма налоговых льгот по всем налогам, руб.

Пэк – макроэкономический показатель (ВВП, НД и др.), руб.

$$\text{Лн}i\text{(отн)} = \frac{\text{Лн}i}{\text{Пэк}}, \qquad (11.3)$$

где Лн*i*(отн) – относительная величина налоговых льгот по отдельному налогу (группе налогов), в %;

Лн*i* – общая сумма налоговых льгот по отдельному налогу (группе налогов), руб.

Анализ налоговых расходов необходим для определения размера бюджетных потерь от налоговых льгот и степени влияния льгот на социально-экономическое положение государства, а также для решения за счет льгот соответствующих задач социальной политики.

Метод анализа налоговых расходов применяется в ФРГ с 1966 г., в Великобритании и Канаде – с 1979 г., во Франции – с 1980 г. и в других государствах.

В федеральном бюджете США, например, налоговые расходы проходят по специально выделенному «бюджету налоговых расходов». Налоговые расходы рассматриваются как потеря в доходах, возникающая на основе законов о налогах и бюджете, где предусматриваются специальные разделы по льготам. Сами льготы могут выступать в форме: налоговых изъятий, скидок, налогового кредита и т.д. Удельный вес «налоговых расходов» по отношению к ВНП в США в 1985 г. достигал до 7,7 %. *В Российской Федерации* размер налоговых льгот в 1995 г. составлял около 50 трлн руб., или 3,1 % к ВВП. Существенная разница показывает, что множество разнообразных льгот, предусмотренных российским законодательством, не снижают реальный уровень налогового бремени плательщиков, не имеют желаемого регулирующего и стимулирующего

значения для развития экономики. Это послужило поводом для внесения предложений о пересмотре системы налоговых льгот в налоговом законодательстве в сторону их унификации, укрупнения и повышения инвестиционной направленности. *В Великобритании* налоговые расходы отражаются в пятилетних планах государственных расходов и проходят по специальному разделу «прямые налоговые скидки и льготы.

Источник: [10, С. 132,133].

11.4. Метод индексации налогов

Метод индексации налогов направлен на решение социальных задач государства, особенно в условиях инфляции. Индексация налогов предусматривает автоматическое изменение некоторых элементов подоходного налога (необлагаемого минимума, скидки по семейному положению и т.д.) пропорционально изменениям одного из показателей: *а)* индекса роста цен на потребительские товары; *б)* индекса заработной платы; *в)* индекса других личных доходов.

Это обусловлено тем, что при инфляции происходит номинальный рост доходов и, так как налоговые льготы установлены в абсолютных (твердых) величинах (например, необлагаемый минимум), а некоторые налоги предполагают прогрессивное обложение, то плательщик попадает под более высокую ставку прогрессивного подоходного налога. В связи с чем, при прежнем или снизившемся уровне реального дохода, плательщики вынуждены платить относительно более высокую долю своих доходов в виде налогов.

Например, *в Канаде,* индексация налогов проводится с 1973 г. и базируется на индексе роста розничных цен, *в Нидерландах* (с 1972 г.) – на росте стоимости жизни, а *в Дании* (с 1969 г.) – на индексе роста среднечасового заработка в стране.

В России в связи с высоким уровнем инфляции в 90-е гг. XX в. также проводится индексация налогов. При этом за основу, как и в Канаде, берется индекс роста розничных цен, но индексация проводится не всегда в адекватных размерах и несвоевременно.

Источник: [10, С. 134].

11.5. Анализ собираемости налогов

Важной частью исследований в сфере налогообложения является анализ выполнения плановых показателей по сбору налогов, или иначе *анализ собираемости налогов*.

Сутью анализа является оценка поступления в бюджет фактической суммы налогов, по отношению к прогнозным показателям за определенный период времени (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев и в целом за год). При этом целями анализа являются: *а)* выявление причин отклонения от плановых показателей; *б)* количественная и качественная (по каждому виду налогов) оценка выполнения плана; *в)* выявление резервов увеличения налоговых поступлений в бюджет; *г)* оценка эффективности работы налоговых органов.

Для анализа используются следующие методы: *а)* сопоставление плановых и фактических данных; *б)* группировка и построение динамического ряда поступления налогов за ряд последовательных лет; *в)* расчет относительных и абсолютных величин; *г)* синтез (сводка); *д)* экспертная оценка; *е)* балансовый; *ж)* сальдовый; а также *и)* группа статистических и экономико-математических и др. методов.

По данным за 1998 г. уровень поступления всех налогов в бюджет составил всего 65 % к плановому объему. Причинами низкой собираемости налогов были следующие:

- *юридическая* – слабая разработанность и противоречивость налоговых законов и налоговой системы; наличие возможности уклонения от уплаты налогов как легальными, так и нелегальными способами;
- *экономико-политическая* – введение налоговой системы совпало со всеобщим кризисом в экономике и обществе, с началом курса перехода к рыночным отношениям и другими негативными процессами в стране (распад СССР и т.д.), которые не могут не влиять на нормальную работу налоговых органов, на создаваемую юридическую базу налогообложения, а также на «криминализацию» психологии и поведения налогоплательщиков;
- *организационная* – низкое качество налогового менеджмента;
- *социально-психологическая* – низкая налоговая дисциплина и налоговая «культура» населения; его психологический настрой на то, что налоги – это «великое зло», что уплачиваемые ими налоги не используются на решение конкретных их проблем, а проедаются чиновниками или уходят «сквозь песок»; низкий уровень доходов граждан; стремление предприятий выжить в кризисный период, а предпринимателей – накопить первоначальный капитал заставляет их идти на сокрытие доходов, уклонение от уплаты налогов, затягивание сроков их взноса в бюджет;
- *техническая* – слабая материальная, техническая, информационная и методико-методологическая база налоговых органов.»

Источник: [10, С. 134–135].

Для *оценки и анализа эффективности работы налоговых органов* ФНС РФ использует следующие показатели и методы: *а)* коэффициент собираемости; *б)* индекс затрат по взиманию; *в)* изменение налогооблагаемой базы по отношению к предыдущему отчетному периоду; *г)* изменение отчетного периода предыдущего года по основным видам налогов; *д)* изменение удельного веса налоговых платежей по отношению к налогооблагаемой базе; *е)* анализ поступления налоговых платежей по сравнению с контрольными цифрами бюджета; *ж)* анализ суммы платежей, дополнительно начисленных по результатам проверок; *з)* анализ удельного веса всей суммы платежей, дополнительно начисленных по результатам проверок, в общей сумме поступивших платежей; *и)* анализ сумм доначислений платежей по результатам проверок, приходившихся на одного работника; *к)* анализ суммы доначислений, приходившихся на одну документальную проверку; *л)* анализ удельного веса плательщиков, у которых выявлены нарушения, к их общему числу; *м)* анализ удельного веса взысканных доначислений в сумме доначисленных платежей и сумм недоимки; *н)* анализ удовлетворения обращений в налоговые органы плательщиков на действия налоговых работников; *о)* анализ количества дел, рассмотренных по результатам проверок в судах и решенных в пользу налогоплательщиков и другие показатели.

Рассмотрим более подробно некоторые из показателей.

11.5.1. Коэффициент собираемости налогов. В качестве обобщающего, итогового показателя работы налоговых инспекций, многие экономисты предлагают ввести коэффициент собираемости налогов. *Коэффициент собираемости налогов* – это соотношение между фактическими налоговыми поступлениями и их потенциальной величиной, рассчитанной исходя из реального объема налогооблагаемой базы:

$$Кс = \frac{Нф}{Нр}, \qquad (11.4)$$

где Кс – коэффициент собираемости налогов;

Нф – фактически поступившая в бюджет сумма налога;

Нр – расчетная сумма налога.

11.5.2. Индекс затрат по взиманию налогов. Важное значение при взимании налогов имеет соблюдение принципа экономии на издержках взимания. Показатель *индекса затрат по взиманию* оценивает проводимую налоговую политику в целом и эффективность работы налоговых органов.

На основе индексов затрат по взиманию налогов можно определить рентабельность налоговой системы и каждого налога по отдельности, что имеет существенное значение при проведении налоговой политики и принятии управленческих решений. Если налоги нерентабельны с фискальной точки зрения и не имеют существенного значения в регулировании социально-экономического развития, решении экологических проблем, то от таких налогов следует отказаться.

По мнению некоторых авторов [10, С. 137], «издержки взимания не должны превышать 5–6 % суммы налоговых поступлений».

При анализе издержки взимания рассчитывают по всем налогам в совокупности и (или) по отдельным их видам.

Индекс издержек взимания по налоговой системе в целом или *по группе налогов* (сложный или общий индекс) можно рассчитать по формуле:

$$I_{н/с} = \frac{\sum Р_{н/с}}{\sum НФ_{н/с}} \times 100\ \%, \qquad (11.5)$$

где $I_{н/с}$ – общий индекс затрат по взиманию налогов, входящих в налоговую систему (или в группу налогов);

$Р_{н/с}$ – расходы по их взиманию;

$НФ_{н/с}$ – фактическая сумма налоговых поступлений в бюджет.

Индекс издержек взимания по конкретному виду налога (индивидуальный индекс) можно рассчитать по формуле:

$$I_i = \frac{Р_i}{Нф_i} \times 100\ \%, \qquad (11.6)$$

где I_i – индекс затрат по взиманию конкретного вида налога;

$Р_i$ – расходы по его взиманию;

$Нф_i$ – фактически поступившая сумма налога.

11.6. Методы оценки тяжести налогообложения

Высокие издержки взимания служат одной из причин *роста тяжести обложения*. Вопрос о тяжести обложения был впервые поставлен в XVIII в., но до сих пор не найдена наиболее реальная формула расчета налогового бремени и не определены его границы в количественной оценке.

11.6.1. Статистический метод исчисления тяжести обложения. *Статистический метод исчисления тяжести налогообложения* – метод, суть которого заключается: в расчете общего налогового бремени и в распределении его между основными группами плательщиков и в соотношении величины налогового бремени с показателями национальной экономики (ВВП, ВВП на душу населения, ВВП на домохозяйство (семью) и т.п.):

$$\text{Нбр(абс)} = \frac{\sum \text{Н}}{\text{Пэк}}, \qquad (11.7)$$

где Нбр – величина абсолютного налогового бремени;

$\sum$Н – общая сумма налоговых платежей налогоплательщиков, *руб.*;

Пэк – величина показателя национальной экономики (ВВП, ВВП на душу населения, ВВП на домохозяйство (семью) или др.), *руб.*

Недостаток метода состоит в сложности подсчета налогового бремени и его распределения, не учитываются процессы переложения бремени и т. п.

11.6.2. Сравнительный метод расчета тяжести обложения. *Сравнительный метод расчета тяжести обложения* был предложен американским экономистом Э. Селигманом. Суть его заключается в подсчете относительного налогового бремени путем соотношения средних размеров налога и показателей ВВП или НД (см. формулу 11.8), приходящегося на одного человека в различных странах.

$$\text{Нбр(отн)} = \frac{\sum \text{Н} / \text{чел}}{\text{Пэк} / \text{чел}}, \qquad (11.8)$$

где Нбр – величина относительного налогового бремени;

$\sum Н/_{чел}$ – сумма налоговых платежей, приходящихся на одного человека, *руб.*;

$Пэк/_{чел}$ – величина показателя национальной экономики (ВВП, НД и др.) в расчете на одного человека, *руб*.

Чем выше этот показатель, тем меньше средств остается в распоряжении налогоплательщиков, уменьшается их уровень потребления и сбережения, предпринимательская активность и т.д. Окончательно установленной величины доли взимания, которой придерживаются государства, нет; она зависит от богатства страны, ее потребностей в расходах и т.д.

11.7. Методы оценки вклада отдельных налогов в текущее состояние налоговой системы

Наиболее часто применяемыми методами исследования налоговых систем являются «вертикальный» и «горизонтальный» анализ.

Под *«вертикальным» анализом* понимают расчет величины вклада каждого налога в налоговую составляющую доходов бюджета (или всех налоговых доходов в доходную часть бюджета). Известно, что доходная часть бюджета состоит из налоговой и неналоговой составляющих. Налоговые доходы составляют сумму общих платежей налогового характера, поступающих в соответствующий бюджет.

Прочие доходы бюджета (неналоговые доходы) складываются из различных составляющих, в т.ч. из доходов от хозяйственной деятельности государственных предприятий.

Например, относительную величину вклада конкретного налога в налоговую составляющую доходной части бюджета находят по формуле:

$$Нi(отн) = \frac{Нi}{Дн}, \qquad (11.9)$$

где Н*i*(отн) – относительная величина вклада *i*-го налога в налоговую составляющую доходной части бюджета, в *%*;

Н*i* – сумма доходов в бюджет по *i*-му налогу, *руб.*;

Дн – величина общих налоговых доходов бюджета, *руб*.

Аналогично можно получить относительную суммарную величину вклада всех налоговых доходов в доходную часть бюджета. Очевидно, что в этом случае в формуле необходимо заменить значе-

ние Н*i* на значение *Σ*Н*i* – суммарную величину платежей в бюджет по всем налогам, а величину Дн на величину Дб – суммарных бюджетных доходов.

«Горизонтальный» анализ позволяет оценить динамику изменения этих величин на протяжении ряда последовательных периодов времени (например, лет). Если «вертикальный» анализ применить для оценки динамики изменения налоговой системы на протяжении длительных периодов времени (десятилетий, столетий, исторических эпох), то очевидно, что мы применим исторический метод в исследовании налогов.

С дополнительным материалом о макро- и микроэкономических моделях налогообложения можно ознакомиться в работе Л. И. Якобсона [14, С. 141–261].

Вопросы к гл. 11. Показатели, модели и методики анализа в сфере налогообложения

1. Объясните экономическую суть коэффициента эластичности налога. Сравните показатель коэффициента эластичности налога с показателями эластичности спроса и предложения по цене. Сделайте вывод.

2. Рассчитайте коэффициент эластичности налога, проведите его анализ и сделайте вывод, используя следующие исходные данные (данные для расчетов гипотетические и не связаны с реальной экономической и финансовой ситуацией в какой-либо конкретной стране).

Задача 1. Ставка налога на добавленную стоимость составляла в 2004 году – 14 %, а в 2005 году – 20 %.

Вариант а. При этом, при прочих равных условиях, реальные налоговые доходы по НДС выросли с 3,4 трлн руб. – в 2004 г., до 3,9 трлн руб. – в 2005 г.

Вариант б. При этом, при прочих равных условиях, реальные налоговые доходы по НДС упали с 8,1 трлн руб. – в 2004 г., до 7,8 трлн руб. – в 2005 г.

Задача 2. Налоговые доходы по налогу на прибыль, при ставке равной 20 %, составляли в 2004 году – 4,3 млрд руб., а в 2005 году – 4,35.

Вариант а. При этом, при прочих равных условиях, реальная величина ВВП выросла с 8,2 трлн руб. – в 2004 г., до 11, 3 трлн руб. – в 2005 г.

Вариант б. При этом, при прочих равных условиях, реальная величина ВВП снизилась с 9,4 трлн руб. – в 2004 г., до 9,0 трлн руб. – в 2005 г.

3. Дайте объяснение кривой А. Лаффера (модель взаимосвязи между ставкой налога и размером налоговых поступлений).

4. В чем заключается сущность метода подсчета налоговых расходов?

5. Для каких целей производится индексация налогов?

6. Опишите суть анализа собираемости налогов. Приведите пример применения данного анализа, используя собственные (гипотетические) данные и различные показатели. Проведите анализ полученных результатов, сделайте вывод.

7. Опишите суть статистического метода исчисления тяжести налогообложения. Выделите его достоинства и недостатки. Самостоятельно составьте гипотетический пример по расчету данного показателя, проведите расчет, выполните анализ, сделайте выводы.

8. Опишите суть сравнительного метода исчисления тяжести налогообложения. Выделите его достоинства и недостатки. Самостоятельно составьте гипотетический пример по расчету данного показателя, проведите расчет, выполните анализ, сделайте выводы.

9. В чем заключается суть «вертикального» и «горизонтального» анализа налогов. Выделите их достоинства и недостатки.

Список литературы

1. *Антология экономической классики.* – М.: МП «Ключ», 1993.
2. *Кузин, Ф. А.* Кандидатская диссертация. Методика написания, правила оформления и порядок защиты: практ. пособие для аспирантов и соискателей ученой степени / Ф. А. Кузин. – 6-е изд., доп. – М.: Ось-89, 2004. – 224 с.
3. *Макконнелл, К. Р.* Экономикс: Принципы, проблемы и политика: в 2 т. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю; пер. с англ. – 11-е изд. – М.: Республика, 1992. – Т. 1. – 399 с.
4. *Макконнелл, К. Р.* Экономикс: Принципы, проблемы и политика: в 2 т. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю; пер. с англ. – 11-е изд. – М.: Республика, 1992. – Т. 2. – 400 с.
5. *Налоговый кодекс Российской Федерации* – Ч. I, Фед. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2008)) / Справочная правовая система «КонсультантПлюс»: ВысшаяШкола: учеб. пособие. (Программа информационной поддержки российской науки и образования) [Электронный ресурс] / – М: КонсультантПлюс, 2008.
6. *Перов, А. В.* Налоги и налогообложение: учеб. пособие. / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2005. – 684 с.
7. *Письмо Федеральной налоговой службы* от 22 декабря 2006 г. № ШС-6-10/1247@ / Справочная правовая система «КонсультантПлюс»: ВысшаяШкола: учеб. пособие. (Программа информационной поддержки российской науки и образования) [Электронный ресурс] / – М: КонсультантПлюс, 2008.
8. *Пушкарева, В. М.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В. М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 256 с.
9. *Современный словарь иностранных слов* (Ок. 20 000 слов) – М.: Рус. яз., 1993. – 740 с.
10. *Сомоев, Р. Г.* Общая теория налогов и налогообложения: учеб. пособие / Р. Г. Сомоев. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000. – 176 с.
11. *Спиркин, А. Г.* Философия: учебник / А. Г. Спиркин – 2-е изд. – М.: Гардарики, 2004. – 736 с.
12. *Тедеев, А. А.* Налоги и налогообложение: Краткий курс / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – М.: Изд-во Эксмо, 2004. – 320 с.

13. *Якобсон, Л. И.* Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов: учебник / Л. И. Якобсон. – М.: Аспект-Пресс, 1996.
14. *Якобсон, Л. И.* Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: учебник / Л. И. Якобсон. – М.: ГУ ВШЭ, 2000.
15. *Musgrave, R. & Musgrave*, P. Public Finance in Theory and Practice. N.Y.: McGrow-Hill, 1989.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Прил. А

Глоссарий

Акциз – вид налога, которым облагаются специальные виды товаров или минерального сырья.

Анализ собираемости налогов – метод анализа выполнения плановых показателей по сбору налогов, сутью которого является оценка поступления в бюджет фактической суммы налогов по отношению к прогнозным показателям за определенный период времени (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев и в целом за год).

Бюджет – это централизованный фонд государства (его субъекта или муниципального образования), формируемый сроком на один год в виде финансового плана, в котором расписаны доходы и расходы государства (или соответствующего субъекта, муниципального образования) с целью финансового обеспечения выполнения государством собственных функций, задач и мероприятий.

Валовые частные внутренние инвестиции – затраты на вновь произведенные средства производства, а также на пополнение товарно-материальных запасов.

Валовой национальный продукт (ВНП) – общая рыночная стоимость всех готовых товаров и услуг, произведенных в стране в течение года, складывающаяся из чистого экспорта, валовых частных внутренних инвестиций, государственных закупок товаров и услуг, а также личных потребительских расходов. Одновременно ВНП представляет собой совокупность заработной платы наемных работников, взносов на социальное страхование и обеспечение, рентных платежей, процентов, дивидендов, доходов предпринимательского сектора, налога на прибыль, нераспределенной прибыли, косвенных налогов на бизнес, амортизационных отчислений в денежном выражении.

Величина налогового бремени – сумма, уплачиваемая плательщиком в бюджет и централизованные государственные фон-

ды.

«Вертикальный» анализ – метод анализа налоговых систем, предусматривающий расчет величины вклада каждого налога (или всех налоговых доходов) в доходную часть бюджета.

Внебюджетные фонды – это экономические и социальные фонды федеральных, региональных и местных органов власти, образованные и функционирующие в соответствии с действующим законодательством для решения (финансирования) государственных задач (программ).

«Горизонтальный» анализ – метод анализа налоговых систем, суть которого заключается в оценке динамики изменения налоговых поступлений (по отдельному налогу или по всем налогам в целом) на протяжении ряда последовательных периодов времени (например, лет).

Государственные закупки товаров и услуг – это расходы государственных властей всех уровней на готовые товары и услуги.

Государственные трансфертные платежи и субсидии представляют собой расходы государства в пользу граждан, хозяйствующих субъектов или регионов (субъектов) государства, в обмен на которые последнее не получает товары и услуги текущего производства.

Домохозяйство – это экономическая единица, состоящая из одного или более лиц, снабжающая экономику ресурсами и использующая полученные за них деньги для приобретения товаров и услуг, удовлетворяющих материальные потребности человека.

Доход после уплаты налогов – это личный доход после уплаты всех налогов, который домохозяйства рассчитывают израсходовать частично на потребительские товары и услуги (личное потребление), а частично отложить (вложить) в виде сбережений.

Закрепленные налоги – налоги, поступления по которым частично или полностью закрепляются в качестве доходного источника соответствующего бюджета на длительный период.

Индекс затрат по взиманию налогов – расчетный показатель, кото-

рый оценивает: проводимую налоговую политику в целом и эффективность работы налоговых органов, а также отражает соблюдение принципа экономии на издержках взимания.

Контрольная функция налогов позволяет контролировать формирование: *а)* стоимостных пропорций в обществе, *б)* налоговых поступлений в бюджет, их полноту и своевременность, а также оценивать соблюдение и эффективность действия: *а)* принципов налогообложения, *б)* других функций налогов, *в)* налоговой системы в целом.

Косвенные налоги – налоги, бремя осуществления платежей по которым плательщик может переложить на третье лицо.

Коэффициент собираемости налогов – соотношение между фактическими налоговыми поступлениями и их потенциальной величиной, рассчитанной исходя из реального объема налогооблагаемой базы.

Коэффициент эластичности налога отражает изменение объема налоговых поступлений (налогового бремени) под влиянием определяющих экономических факторов, (например, ВВП, НД, доходов населения, уровня розничных цен и т.д.)

Личный доход – доход, часть которого заработана, а другая – незаработана (например, трансфертные платежи и субсидии), находящийся в распоряжении граждан до уплаты личного подоходного налога.

Льготы по налогам и сборам – преимущества, предусмотренные законодательством и предоставляемые отдельным категориям плательщиков (включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере).

Метод индексации налогов – метод, предусматривающий автоматическое изменение некоторых элементов подоходного налога (необлагаемого минимума, скидки по семейному положению и т.п.) в соответствии с одним из показателей: *а)* индексом роста цен на потребительские товары; *б)* индексом заработной платы; *в)* индексами других личных доходов населения.

Метод исследования в науке о налогах – это совокупность приемов и способов, необходимых и достаточных для качественного исследования выбранного предмета (объекта).

Метод подсчета налоговых расходов – метод анализа влияния налоговых льгот, предоставляемых плательщикам по закону на доходную часть бюджета, заключающийся в подсчете размера налоговых льгот и в последующем соотнесении размера этих льгот с доходами государства.

Модель взаимосвязи между ставкой налога и размером налоговых поступлений (кривая А. Лаффера) – модель, которая показывает, что с ростом ставки налога от нуля до некоторой величины *m*, происходит увеличение налоговых поступлений от нуля до точки максимума – *M*, а при дальнейшем повышении ставки от *m* до *100 %* поступления налогов доходят до нуля.

Налог – обязательный, индивидуальный и безвозмездный платеж, осуществляемый плательщиком, в форме отчуждения принадлежащих ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в бюджет определенного уровня или во внебюджетные государственные фонды, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Установление и отмена, порядок внесения и размер суммы налога устанавливаются законодательно.

Налоговая политика – система целенаправленных действий и определенных экономических, правовых и организационно-контрольных мероприятий государства в области налогов и налогообложения.

Налоговая санкция – мера ответственности за совершение налогового правонарушения, устанавливающаяся и применяющаяся в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных действующим законодательством.

Налоговая система – совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых государством в установленном законодательством порядке, призванная выпол-

нять фискальную, регулирующую и контрольную функции.

Налоговая ставка – налоговые начисления на единицу налогооблагаемой базы, или норма налогообложения.

Налоговый механизм – совокупность способов и правил организации налоговых отношений, приводящих в действие налоговую систему и налоговую политику государства.

Налоговый период – период времени (применительно к конкретным видам налога), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налогооблагаемая база – стоимостная, физическая (натуральная) или иная характеристика объекта налогообложения.

Налогообложение – экономико-правовой процесс взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, защиты прав и законных интересов участников этого процесса.

Наука о налогах – это составная часть финансовой науки, ее самостоятельный раздел, имеющий специфическую сущность и область исследования, занимающийся выработкой и систематизацией объективных знаний в области налогов и налогообложения.

Национальный доход – это общий доход, полученный поставщиками ресурсов за их вклад в производство ВНП; равен ВНП за вычетом недоходных отчислений.

Носитель налога – лицо, которое принимает и несет на себе тяжесть налогового бремени.

Общие налоги – налоги, не предназначенные для финансирования какого-либо конкретного расхода.

Объект налога – предмет, действие, событие или иное состояние субъекта налога, на который падает налог (доход, прибыль, валовая выручка, стоимость товаров, добавленная стоимость, отдельные виды деятельности, владение имуществом и др).

Окладные налоги – налоги, по которым налоговые обязательства каждого плательщика определяются или расчетным путем с использованием налоговых ставок, или путем установления твердой суммы налога.

Периодические налоги – налоги, платежи по которым производятся

с определенной регулярностью.

Порядок уплаты налога – совокупность приемов и методов внесения плательщиком (налоговым органом или третьим лицом) авансовой или фактически начисленной и удержанной суммы налога в соответствующий бюджет.

Предложение – количество продукта, которые производитель желает и способен произвести и предложить к продаже на рынке по каждой конкретной цене (из ряда возможных) в течение определенного периода времени.

Предмет науки о налогах – денежные отношения, складывающиеся между государством и плательщиками, в связи с перераспределением части валового внутреннего продукта *(ВВП)*, в ходе которого происходит мобилизация денежных средств плательщиков в бюджетную систему страны. ***Объект исследования*** – изучаемый предмет в целом либо его отдельные элементы и связи, а также экономические, социальные, юридические и политические явления, протекающие в сфере налогообложения или связанные с ней.

Принципы налогообложения – это основополагающие идеи и положения науки о налогах, определяющие экономико-правовую основу осуществления налоговых отношений.

Прогрессивные налоги – налоги, у которых большему размеру налоговой базы соответствует более высокий уровень налоговых ставок.

Прогрессивные простые налоги – налоги, ставки по которым возрастают по мере увеличения дохода или стоимости имущества (для всей суммы дохода или имущества).

Прогрессивные сложные налоги – налоги, по которым устанавливаются различные ставки для различных сумм налоговой базы. Предварительно налоговая база делится на части (ступени), при этом более высокие ставки действуют только в отношении части налоговой базы, которая превышает предыдущую ступень, а не для всей базы.

Пропорциональные налоги – налоги, по которым налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте к налогооб-

лагаемой базе без учета ее величины.

Прямые налоги – налоги, бремя осуществления платежей по которым плательщик не может переложить на третье лицо.

Равновесная цена – это цена на конкурентном рынке, при которой: *а)* величины спроса и предложения равны; *б)* нет ни дефицита, ни избытка товаров (услуг) и *в)* цена, которая не обнаруживает тенденцию к росту или снижению.

Равные налоги – налоги, по которым устанавливаются равные суммы платежей для всех плательщиков.

Разовые налоги – налоги, платежи по которым связаны с какими-либо особыми событиями несистемного характера.

Раскладочные налоги – налоги, по которым общая потребность в денежных средствах раскладывается (распределяется) между плательщиками или группами плательщиков.

Регрессивные налоги – налоги, у которых большему размеру налоговой базы соответствует более низкий уровень налоговых ставок.

Регулирующая функция налогов рассматривается как совокупность трех функций: *а)* функции *стимулирования* технического прогресса и экономики; *б)* функции *распределения* бюджетных средств на решение народнохозяйственных проблем; *в) социальной* (или *перераспределительной*) функции, обеспечивающей поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними.

Регулирующие налоги – налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений в бюджеты различных уровней.

Регулярные налоги – налоги, действующие в течение длительного периода времени.

Рынок – социально-экономический институт, сводящий вместе покупателей и производителей (продавцов) отдельных товаров и (или) услуг.

Сбор – обязательный платеж, взимаемый с плательщиков, уплата которого является одним из условий совершения в интересах этих плательщиков значимых действий со стороны государственных, муниципальных и (или) иных

уполномоченных органов, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Установление и отмена, порядок внесения и размер суммы платежа устанавливаются законодательно.

Сборы и пошлины – платежи налогового характера, которые нельзя непосредственно отнести к прямым или косвенным налогам.

Совокупное предложение – уровень реального объема национального производства при каждом возможном уровне цен.

Совокупный спрос – реальный объем национального производства, который потребители, организации и государство готовы купить при любом возможном уровне цен.

Специальные налоговые режимы – особый порядок определения элементов налогообложения и освобождения некоторых категорий плательщиков от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Спрос – количество продукта, которое потребители готовы и в состоянии купить по некоторой цене (из ряда возможных) в течение определенного периода времени.

Сравнительный метод расчета тяжести обложения – метод анализа налогов, суть которого заключается в расчете удельного веса различных налогов или их групп во вновь созданной стоимости (в ВВП или в НД).

Статистический метод исчисления тяжести налогообложения – метод, суть которого заключается: *а)* в расчете общего налогового бремени; *б)* распределении его между основными группами плательщиков и *в)* определении соотношения величины налогового бремени с показателями национальной экономики (ВНП, ВНП на душу населения, ВНП на домохозяйство (семью) и т.п.).

Субъект налога (плательщик) – лицо, на которое законодательством возложена обязанность уплачивать налог.

Уровень цен – средневзвешенная величина цен, уплачиваемых за готовые товары и услуги, произведенные в стране.

Фискальная функция налогов – главная функция налогов, определяемая их основным предназначением (обеспечением государства денежными средствами для выполнения

им своих задач).

Целевые налоги – налоги, поступления по которым могут быть использованы только для финансирования конкретных расходов.

Ценовая эластичность спроса и предложения – относительное (процентное) изменение объема покупки и продаж при изменении цены на 1 %.

Чистый национальный продукт – это валовой национальный продукт за вычетом той части произведенного продукта, которая необходима для замены средств производства, изношенных в процессе выпуска продукции (амортизационных отчислений).

Чистый экспорт – стоимостное выражение экспорта за исключением импорта. Чистый экспорт может быть величиной как положительной (при превышении экспорта над импортом), так и отрицательной (при превышении импорта над экспортом).

Чрезвычайные налоги – налоги, вводимые только при наступлении каких-либо событий чрезвычайного характера.

Элементы налога – устанавливаемые законодательством компоненты налога, совокупность которых определяет его форму и содержание, принципы построения и организации взимания.

Прил. Б

Сравнительный анализ международных налоговых классификаций [6, С. 64–67]

Код	ОЭСР Наименование доходов	Система национальных счетов	Европейская система экономических интегрированных счетов	Международный валютный фонд
1	2	3	4	5
1000	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала	Прямые налоги	Налоги на доход и богатство	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала:
1100	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала индивидуалов	Налоги на доход	–	индивидуалов
1110	Налоги на доход и прибыль	–	–	–
1120	Налоги на поступления от капитала	–	–	–
1200	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала обществ с ограниченной ответственностью	–	–	корпорации
1210	Налоги на доход и прибыль	–	–	–
1220	Налоги на поступления от капитала	–	–	–
1300	Налоги, не включенные в 1100 и 1200	–	–	прочие налоги
2000	Взносы на социальное страхование	Не включаются в число налоговых доходов	Не включаются в число налоговых доходов	Взносы на социальное страхование:
2100	Взносы работающих по найму	–	–	работающих по найму
2200	Взносы нанимателей	–	–	нанимателей
2300	Взносы работающих на себя или незанятых	–	–	работающих на себя или незанятых
2400	Взносы, не включенные в 2100-2300	–	–	прочие взносы
3000	Налоги на заработную плату и рабочую силу	Другие косвенные налоги	Другие налоги на производство и импорт	Налоги, выплаченные на заработную плату и на рабочую силу
4000	Налоги на собственность	–	Налоги на производство и импорт	Налоги на собственность
4100	Периодические налоги на недвижимую собственность	Другие косвенные налоги	–	Периодические налоги на недвижимость

1	2	3	4	5
4110	Налоги на домовладения	–	–	–
4120	Прочие виды	–	–	–
4200	Периодические налоги на нетто-активы и на собственность	Другие прямые налоги	Налоги на доход и собственность	Периодические налоги на нетто-активы
4210	Налоги индивидуалов	–	–	индивидуалов
4220	Налоги корпораций	–	–	корпораций
4300	Налоги на наследство и дарение	Не включены	Налоги на капитал	Налоги на наследство и дарение
4310	Налоги на наследство	–	–	–
4320	Налоги на дарение	–	–	–
4400	Налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом	Другие косвенные налоги	Налоги на производство и импорт; регистрационные сборы и пошлины	Налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом
4500	Другие непериодические налоги на имущество	Не включены: перевод капитала	Налоги на доход и имущество; налоги на производство	Непериодические налоги на имущество
4510	Налоги на нетто-активы	–	–	–
4520	Другие непериодические налоги	–	–	–
4600	Прочие непериодические налоги на собственность	–	–	Прочие непериодические налоги
5000	Налоги на товары и услуги	Косвенные налоги	Налоги на общий оборот	Внутренние налоги на товары и услуги
5100	Налоги на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг	Импортные пошлины. Прочие (включая разницу прибыли государственных предприятий по сравнению с нормальной прибылью)	Импортные пошлины и сельскохозяйственные обязательные отчисления, акцизные сборы и налоги на потребление товаров	–
5110	Общие налоги	Налоги на товары, за исключением таможенных сборов и пошлин	Налоги на услуги	Общие налоги на продажи, оборот или добавленную стоимость
5111	Налог на добавленную стоимость	–	–	–
5112	Налоги на продажи	–	–	–
5113	Прочие общие налоги на товары и услуги	–	–	–

1	2	3	4	5
5120	Налоги на определенные товары и услуги	–	Другие налоги, связанные с производством и импортом	–
5121	Акцизы	Налоги на товары (за исключением импортных пошлин)	–	Акцизы
5122	Прибыли от фискальных монополий	–	–	Фискальные монополии
5123	Таможенные и импортные пошлины	Импортные пошлины	–	Импортные пошлины
5124	Налоги на экспорт	Налоги на товары	–	Экспортные пошлины
5125	Налоги на инвестиционные товары	Другие косвенные налоги	–	
5126	Налоги на определенные виды услуг	Налоги на товары	–	Налоги на специфические услуги
5127	Другие налоги на международные обмены и сделки	Налоги на товары	–	Налоги на прибыль от экспорта и импорта, валютные налоги, другие налоги на международные сделки
5128	Прочие налоги на определенные виды товаров и услуг	–	–	Прочие налоги
5130	Кроме 5121—5128	–	–	–
5200	Налоги на использование товаров либо на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности	Различные группы	Различные группы	Налоги на использование и разрешение использовать товары или осуществлять деятельность
5210	Периодические налоги	–	–	–
5211	Налоги, уплачиваемые домовладениями за автомобили	Прочие косвенные налоги	–	–
5212	Налоги, уплачиваемые прочими за автомобили	Прочие косвенные налоги	–	–
5213	Другие периодические налоги	Прочие косвенные налоги	–	–
5220	Нераспределенные	–	–	–
5300	Нераспределенные кроме 5100—5200	–	–	–
6000	Другие налоги	Разные	Разные	Другие налоги

Прил. В

Перечень кодов классификации доходов бюджетов Российской Федерации, администрируемых Федеральной налоговой службой в 2007 г.* [7]

Код бюджетной классификации (КБК)	Наименование доходов
1	2
182 1 01 01011 01 1000 110	Налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет
182 1 01 01012 02 1000 110	Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации
182 1 01 01020 01 1000 110	Налог на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" и не предусматривающих специальные налоговые ставки для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации
182 1 01 01030 01 1000 110	Налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, за исключением доходов, полученных в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам
182 1 01 01040 01 1000 110	Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями
182 1 01 01050 01 1000 110	Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями
182 1 01 01060 01 1000 110	Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от иностранных организаций российскими организациями
182 1 01 01070 01 1000 110	Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам
182 1 01 02010 01 1000 110	Налог на доходы физических лиц с доходов, полученных в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организаций
182 1 01 02021 01 1000 110	Налог на доходы физических лиц с доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной пунктом 1 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением доходов, полученных физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов и других лиц, занимающихся частной практикой

1	2
182 1 01 02022 01 1000 110	Налог на доходы физических лиц с доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной пунктом 1 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации и полученных физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов и других лиц, занимающихся частной практикой
182 1 01 02030 01 1000 110	Налог на доходы физических лиц с доходов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации
182 1 01 02040 01 1000 110	Налог на доходы физических лиц с доходов, полученных в виде выигрышей и призов в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, страховых выплат по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее 5 лет, в части превышения сумм страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования, процентных доходов по вкладам в банках (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее 6 месяцев), в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств (за исключением материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование целевыми займами (кредитами) на новое строительство или приобретение жилья)
182 1 01 02050 01 1000 110	Налог на доходы физических лиц с доходов, полученных в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также с доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученных на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года
182 1 02 01010 01 1000 110	Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет
182 1 02 01020 07 1000 110	Единый социальный налог, зачисляемый в Фонд социального страхования Российской Федерации
182 1 02 01030 08 1000 110	Единый социальный налог, зачисляемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
182 1 02 01040 09 1000 110	Единый социальный налог, зачисляемый в территориальные фонды обязательного медицинского страхования
182 1 02 02010 06 1000 160	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату страховой части трудовой пенсии
182 1 02 02020 06 1000 160	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату накопительной части трудовой пенсии
182 1 02 02030 06 1000 160	Страховые взносы в виде фиксированного платежа, зачисляемые в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату страховой части трудовой пенсии

1	2
182 1 02 02040 06 1000 160	Страховые взносы в виде фиксированного платежа, зачисляемые в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату накопительной части трудовой пенсии
182 1 03 01000 01 1000 110	Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации
182 1 03 02011 01 1000 110	Акцизы на спирт этиловый (в том числе этиловый спирт-сырец) из пищевого сырья, производимый на территории Российской Федерации
182 1 03 02012 01 1000 110	Акцизы на спирт этиловый (в том числе этиловый спирт-сырец) из всех видов сырья, за исключением пищевого, производимый на территории Российской Федерации
182 1 03 02020 01 1000 110	Акцизы на спиртосодержащую продукцию, производимую на территории Российской Федерации
182 1 03 02030 01 1000 110	Акцизы на табачную продукцию, производимую на территории Российской Федерации
182 1 03 02041 01 1000 110	Акцизы на автомобильный бензин, производимый на территории Российской Федерации
182 1 03 02042 01 1000 110	Акцизы на прямогонный бензин, производимый на территории Российской Федерации
182 1 03 02050 01 1000 110	Акцизы на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, производимые на территории Российской Федерации (в части погашения задолженности прошлых лет, образовавшейся до 1 января 2003 года)
182 1 03 02060 01 1000 110	Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы, производимые на территории Российской Федерации
182 1 03 02070 01 1000 110	Акцизы на дизельное топливо, производимое на территории Российской Федерации
182 1 03 02080 01 1000 110	Акцизы на моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, производимые на территории Российской Федерации
182 1 03 02090 01 1000 110	Акцизы на вина, производимые на территории Российской Федерации
182 1 03 02100 01 1000 110	Акцизы на пиво, производимое на территории Российской Федерации
182 1 03 02110 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового свыше 25 процентов (за исключением вин), производимую на территории Российской Федерации
182 1 03 02120 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового свыше 9 до 25 процентов включительно (за исключением вин), производимую на территории Российской Федерации
182 1 03 02130 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового до 9 процентов включительно (за исключением вин), производимую на территории Российской Федерации

1	2
182 1 03 02141 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового свыше 9 процентов (за исключением вин) при реализации производителями, за исключением реализации на акцизные склады, в части сумм по расчетам за 2003 год
182 1 03 02142 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового свыше 9 процентов (за исключением вин) при реализации производителями на акцизные склады в части сумм по расчетам за 2003 год
182 1 03 02143 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового свыше 9 процентов (за исключением вин) при реализации с акцизных складов в части сумм по расчетам за 2003 год
182 1 04 01000 01 1000 110	Налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02010 01 1000 110	Акцизы на спирт этиловый из всех видов сырья, ввозимый на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02020 01 1000 110	Акцизы на спиртосодержащую продукцию, ввозимую на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02030 01 1000 110	Акцизы на табачную продукцию, ввозимую на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02040 01 1000 110	Акцизы на автомобильный бензин, ввозимый на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02060 01 1000 110	Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02070 01 1000 110	Акцизы на дизельное топливо, ввозимое на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02090 01 1000 110	Акцизы на вина, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02100 01 1000 110	Акцизы на пиво, ввозимое на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02110 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового свыше 25 процентов (за исключением вин), ввозимую на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02120 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 до 25 процентов включительно (за исключением вин), ввозимую на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 04 02130 01 1000 110	Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением вин), ввозимую на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь
182 1 05 01010 01 1000 110	Единый налог, взимаемый с налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы
182 1 05 01020 01 1000 110	Единый налог, взимаемый с налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов

1	2
182 1 05 01030 01 1000 110	Единый минимальный налог, зачисляемый в бюджеты государственных внебюджетных фондов
182 1 05 01040 02 1000 110	Доходы от выдачи патентов на осуществление предпринимательской деятельности при применении упрощенной системы налогообложения
182 1 05 02000 02 1000 110	Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
182 1 05 03000 01 1000 110	Единый сельскохозяйственный налог
182 1 06 01010 03 1000 110	Налог на имущество физических лиц, взимаемый по ставкам, применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 06 01020 04 1000 110	Налог на имущество физических лиц, взимаемый по ставкам, применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах городских округов
182 1 06 01030 05 1000 110	Налог на имущество физических лиц, взимаемый по ставкам, применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах межселенных территорий
182 1 06 01030 10 1000 110	Налог на имущество физических лиц, взимаемый по ставкам, применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах поселений
182 1 06 02010 02 1000 110	Налог на имущество организаций по имуществу, не входящему в Единую систему газоснабжения
182 1 06 02020 02 1000 110	Налог на имущество организаций по имуществу, входящему в Единую систему газоснабжения
182 1 06 04011 02 1000 110	Транспортный налог с организаций
182 1 06 04012 02 1000 110	Транспортный налог с физических лиц
182 1 06 05000 02 1000 110	Налог на игорный бизнес
182 1 06 06011 03 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 06 06012 04 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах городских округов
182 1 06 06013 05 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах межселенных территорий

1	2
182 1 06 06013 10 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах поселений
182 1 06 06021 03 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 06 06022 04 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах городских округов
182 1 06 06023 05 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах межселенных территорий
182 1 06 06023 10 1000 110	Земельный налог, взимаемый по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемым к объектам налогообложения, расположенным в границах поселений
182 1 06 07000 04 1000 110	Налог на недвижимость, взимаемый с объектов недвижимого имущества, расположенных в границах городов Великий Новгород и Тверь
182 1 07 01011 01 1000 110	Нефть (налог)
182 1 07 01012 01 1000 110	Газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья (налог)
182 1 07 01013 01 1000 110	Газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья (налог)
182 1 07 01020 01 1000 110	Налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых
182 1 07 01030 01 1000 110	Налог на добычу прочих полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде природных алмазов)
182 1 07 01040 01 1000 110	Налог на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, при добыче полезных ископаемых из недр за пределами территории Российской Федерации
182 1 07 01050 01 1000 110	Налог на добычу полезных ископаемых в виде природных алмазов
182 1 07 02010 01 1000 110	Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный)

1	2
182 1 07 02020 01 1000 110	Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья, за исключением газа горючего природного
182 1 07 02030 01 1000 110	Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации при выполнении соглашений о разделе продукции
182 1 07 03000 01 1000 110	Водный налог
182 1 07 04010 01 1000 110	Сбор за пользование объектами животного мира
182 1 07 04020 01 1000 110	Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты)
182 1 07 04030 01 1000 110	Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам)
182 1 08 01000 01 1000 110	Государственная пошлина по делам, рассматриваемым в арбитражных судах
182 1 08 02010 01 1000 110	Государственная пошлина по делам, рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации
182 1 08 02020 01 1000 110	Государственная пошлина по делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации
182 1 08 03010 01 1000 110	Государственная пошлина по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями (за исключением государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом Российской Федерации)
182 1 08 03020 01 1000 110	Государственная пошлина по делам, рассматриваемым Верховным Судом Российской Федерации
182 1 08 07010 01 1000 110	Государственная пошлина за государственную регистрацию юридического лица, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, изменений, вносимых в их учредительные документы юридического лица, за государственную регистрацию ликвидации юридического лица и другие юридически значимые действия
182 1 08 07030 01 1000 110	Государственная пошлина за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц
182 1 08 07081 01 1000 110	Государственная пошлина за совершение действий, связанных с лицензированием, с проведением аттестации в случаях, если такая аттестация предусмотрена законодательством Российской Федерации, зачисляемая в федеральный бюджет
182 1 08 07200 01 1000 110	Прочие государственные пошлины за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий
182 1 08 12000 01 1000 110	Сбор за выдачу свидетельства об упрощенном декларировании доходов

1	2
182 1 09 01010 03 1000 110	Налог на прибыль организаций, зачислявшийся до 1 января 2005 года в местные бюджеты, мобилизуемый на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 01020 04 1000 110	Налог на прибыль организаций, зачислявшийся до 1 января 2005 года в местные бюджеты, мобилизуемый на территориях городских округов
182 1 09 01030 05 1000 110	Налог на прибыль организаций, зачислявшийся до 1 января 2005 года в местные бюджеты, мобилизуемый на территориях муниципальных районов
182 1 09 02010 01 1000 110	Акцизы на природный газ**
182 1 09 02020 01 1000 110	Акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат
182 1 09 02030 02 1000 110	Акцизы на ювелирные изделия
182 1 09 03010 03 1000 110	Платежи за проведение поисковых и разведочных работ, мобилизуемые на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 03010 04 1000 110	Платежи за проведение поисковых и разведочных работ, мобилизуемые на территориях городских округов
182 1 09 03010 05 1000 110	Платежи за проведение поисковых и разведочных работ, мобилизуемые на территориях муниципальных районов
182 1 09 03021 03 1000 110	Платежи за добычу общераспространенных полезных ископаемых, мобилизуемые на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 03021 04 1000 110	Платежи за добычу общераспространенных полезных ископаемых, мобилизуемые на территориях городских округов
182 1 09 03021 05 1000 110	Платежи за добычу общераспространенных полезных ископаемых, мобилизуемые на территориях муниципальных районов
182 1 09 03022 01 1000 110	Платежи за добычу углеводородного сырья
182 1 09 03023 01 1000 110	Платежи за добычу подземных вод
182 1 09 03024 01 1000 110	Платежи за добычу полезных ископаемых из уникальных месторождений и групп месторождений федерального значения
182 1 09 03025 01 1000 110	Платежи за добычу других полезных ископаемых
182 1 09 03030 03 1000 110	Платежи за пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, мобилизуемые на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 03030 04 1000 110	Платежи за пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, мобилизуемые на территориях городских округов
182 1 09 03030 05 1000 110	Платежи за пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, мобилизуемые на территориях муниципальных районов
182 1 09 03040 01 1000 110	Платежи за пользование недрами территориального моря Российской Федерации

1	2
182 1 09 03050 01 1000 110	Платежи за пользование недрами континентального шельфа Российской Федерации
182 1 09 03061 01 1000 110	Разовые платежи (бонусы), регулярные платежи (роялти)
182 1 09 03062 01 1000 110	Ежегодные платежи за проведение поисковых и разведочных работ
182 1 09 03071 01 1000 110	Платежи за пользование минеральными ресурсами
182 1 09 03072 01 1000 110	Плата за пользование живыми ресурсами
182 1 09 03081 01 1000 110	Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в федеральный бюджет
182 1 09 03082 02 1000 110	Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в бюджеты субъектов Российской Федерации, за исключением уплачиваемых при добыче общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод, используемых для местных нужд
182 1 09 03083 02 1000 110	Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы при добыче общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод, используемых для местных нужд, зачисляемые в бюджеты субъектов Российской Федерации
182 1 09 03091 01 1000 110	Лесные подати в части минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню (по обязательствам, возникшим до 1 января 2005 года)
182 1 09 03092 01 1000 110	Арендная плата за пользование лесным фондом и лесами иных категорий в части минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню (по обязательствам, возникшим до 1 января 2005 года)
182 1 09 04010 02 1000 110	Налог на имущество предприятий
182 1 09 04020 02 1000 110	Налог с владельцев транспортных средств и налог на приобретение автотранспортных средств
182 1 09 04030 01 1000 110	Налог на пользователей автомобильных дорог
182 1 09 04040 01 1000 110	Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения
182 1 09 04050 03 1000 110	Земельный налог (по обязательствам, возникшим до 1 января 2006 года), мобилизуемый на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 04050 04 1000 110	Земельный налог (по обязательствам, возникшим до 1 января 2006 года), мобилизуемый на территориях городских округов
182 1 09 04050 05 1000 110	Земельный налог (по обязательствам, возникшим до 1 января 2006 года), мобилизуемый на межселенных территориях
182 1 09 04050 10 1000 110	Земельный налог (по обязательствам, возникшим до 1 января 2006 года), мобилизуемый на территориях поселений
182 1 09 05010 01 1000 110	Налог на реализацию горюче-смазочных материалов
182 1 09 05020 01 1000 110	Налог на операции с ценными бумагами
182 1 09 05030 01 1000 110	Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний
182 1 09 05040 01 1000 110	Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте

1	2
182 1 09 05050 01 1000 110	Прочие налоги и сборы (по отмененным федеральным налогам и сборам)
182 1 09 06010 02 1000 110	Налог с продаж
182 1 09 06020 02 1000 110	Сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц
182 1 09 06030 02 1000 110	Прочие налоги и сборы (по отмененным региональным налогам и сборам)
182 1 09 07010 03 1000 110	Налог на рекламу, мобилизуемый на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 07010 04 1000 110	Налог на рекламу, мобилизуемый на территориях городских округов
182 1 09 07010 05 1000 110	Налог на рекламу, мобилизуемый на территориях муниципальных районов
182 1 09 07020 04 1000 110	Курортный сбор, мобилизуемый на территориях городских округов
182 1 09 07020 05 1000 110	Курортный сбор, мобилизуемый на территориях муниципальных районов
182 1 09 07030 03 1000 110	Целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели, мобилизуемые на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 07030 04 1000 110	Целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели, мобилизуемые на территориях городских округов
182 1 09 07030 05 1000 110	Целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели, мобилизуемые на территориях муниципальных районов
182 1 09 07040 03 1000 110	Лицензионный сбор за право торговли спиртными напитками, мобилизуемый на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 07040 04 1000 110	Лицензионный сбор за право торговли спиртными напитками, мобилизуемый на территориях городских округов
182 1 09 07040 05 1000 110	Лицензионный сбор за право торговли спиртными напитками, мобилизуемый на территориях муниципальных районов
182 1 09 07050 03 1000 110	Прочие местные налоги и сборы, мобилизуемые на территориях внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга
182 1 09 07050 04 1000 110	Прочие местные налоги и сборы, мобилизуемые на территориях городских округов
182 1 09 07050 05 1000 110	Прочие местные налоги и сборы, мобилизуемые на территориях муниципальных районов

1	2
182 1 09 08020 06 1000 140	Недоимка по взносам в Пенсионный фонд Российской Федерации
182 1 09 08030 07 1000 140	Недоимка по взносам в Фонд социального страхования Российской Федерации
182 1 09 08040 08 1000 140	Недоимка по взносам в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
182 1 09 08050 09 1000 140	Недоимка по взносам в территориальные фонды обязательного медицинского страхования
182 1 09 08060 01 1000 140	Недоимка по взносам в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации, а также средства указанного Фонда, возвращаемые организациями в соответствии с ранее заключенными договорами
182 1 12 02030 01 1000 120	Регулярные платежи за пользование недрами при пользовании недрами (рентал с) на территории Российской Федерации
182 1 12 02080 01 1000 120	Регулярные платежи за пользование недрами (рентал с) при пользовании недрами на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации и за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации
182 1 13 01020 01 0000 130	Плата за предоставление информации, содержащейся в Едином государственном реестре налогоплательщиков
182 1 13 01030 01 0000 130	Плата за предоставление сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей
182 1 13 02010 01 0000 130	Сборы за выдачу федеральным органом исполнительной власти лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции
182 1 16 03010 01 0000 140	Денежные взыскания (штрафы) за нарушение законодательства о налогах и сборах, предусмотренные статьями 116, 117, 118, пунктами 1 и 2 статьи 120, статьями 125, 126, 128, 129, 129.1, 132, 133, 134, 135, 135.1 Налогового кодекса Российской Федерации
182 1 16 03020 02 0000 140	Денежные взыскания (штрафы) за нарушение законодательства о налогах и сборах, предусмотренные статьей 129.2 Налогового кодекса Российской Федерации
182 1 16 03030 01 0000 140	Денежные взыскания (штрафы) за административные правонарушения в области налогов и сборов, предусмотренные Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях
182 1 16 06000 01 0000 140	Денежные взыскания (штрафы) за нарушение законодательства о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт

1	2
182 1 16 08000 01 0000 140	Денежные взыскания (штрафы) за административные правонарушения в области государственного регулирования производства и оборота этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции
182 1 16 31000 01 0000 140	Денежные взыскания (штрафы) за нарушение порядка работы с денежной наличностью, ведения кассовых операций и невыполнение обязанностей по контролю за соблюдением правил ведения кассовых операций
182 1 16 90010 01 0000 140	Прочие поступления от денежных взысканий (штрафов) и иных сумм в возмещение ущерба, зачисляемые в федеральный бюджет
182 1 16 90020 02 0000 140	Прочие поступления от денежных взысканий (штрафов) и иных сумм в возмещение ущерба, зачисляемые в бюджеты субъектов Российской Федерации
182 1 16 90040 04 0000 140	Прочие поступления от денежных взысканий (штрафов) и иных сумм в возмещение ущерба, зачисляемые в бюджеты городских округов
182 1 16 90050 05 0000 140	Прочие поступления от денежных взысканий (штрафов) и иных сумм в возмещение ущерба, зачисляемые в бюджеты муниципальных районов
100 1 17 01010 01 0000 180	Невыясненные поступления, зачисляемые в федеральный бюджет
182 1 17 05010 01 0000 180	Прочие неналоговые доходы федерального бюджета

* Здесь не приведены доходы бюджетов в виде пеней и штрафов по соответствующим налогам.

** На указанный код зачисляется также акциз на природный газ, добытый до 1 января 2004 года.

Учебное издание

СМОЛЬЯНИНОВ Николай Евгеньевич

ОСНОВЫ ТЕОРИИ НАЛОГОВ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Редактор Волосатова Е.В.

Подписано в печать 09.06.2008. Формат 60?84 1/16.
Бумага офсетная. Печать плоская. Гарнитура Times New Roman Cyr.
Усл. печ. л. 6,7. Усл. кр.-отт. 6,7.
Уч.-изд. л. 6,6. Тираж 100 экз.
Заказ № _____
Уфимский государственный авиационный технический универтитет
Редакционно-издательский комплекс УГАТУ
450000, Уфа-центр, ул. К. Маркса, 12