

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**Аннотация:** В статье рассматриваются основные экономические принципы налогообложения: принцип справедливости, принцип экономичности (эффективности) и принцип соразмерности. Исследуются сложившиеся подходы к их толкованию, в том числе через рассмотрение налога как экономико-правовой категории. Проводится сравнение принципов, их взаимосвязь и взаимоопределяемость. Дается оценка роли экономических принципов в налогообложении.

**Ключевые слова:** Налоги и налогообложение, налог, налогообложение, налог как экономико-правовая категория, экономическая сущность налога, принципы налогообложения, экономические принципы налогообложения, принцип справедливости налогообложения, принцип соразмерности налогообложения, принцип экономичности (эффективности) налогообложения

Экономическая первооснова налога определяет необходимость его соответствия экономическим принципам налогообложения, выступающим в качестве важнейших требований к налогу и ко всей налоговой системе с позиции экономики. О главных экономических принципах налогообложения, их анализе и роли, данная статья.

Термин «принцип» в переводе с латинского означает основное, исходное положение какой-либо теории, учения или явления, руководящую идею, основное правило деятельности. Налог, как сложное, комплексное понятие выступает одновременно объектом исследования двух наук: экономической и правовой. Данная особенность обуславливает потребность четкого соблюдения экономических и юридических принципов в налогообложении. Если юридические принципы налогообложения выведены из содержания права и применяются в юридической сфере, то экономические принципы имеют экономическую первооснову, лежащую за пределами содержания права, и, соответственно, сферой их использования будет являться экономика.

Отнесение принципов налогообложения к экономической или юридической области носит условный характер, поскольку одни и те же принципы могут быть отнесены одновременно и к праву и к экономике. Данное обстоятельство обусловлено их тесным переплетением, взаимосвязанностью и взаимоопределяемостью. Так, правило экономического основания налогов, после законодательного закрепления в ст.3 НК РФ фактически обрело правовое значение.

Экономические принципы налогообложения представляют собой сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогов

как экономического явления<sup>1</sup>. Несоответствие налогов данным принципам и законам экономики в целом, приведет к неэффективному экономическому результату функционирования всей налоговой системы.

Экономические принципы налогообложения являются отраслевыми, специальными принципами. Их отраслевой признак определяется тем, что они не свойственны никаким иным правовым отраслям, кроме отрасли финансового права. Обусловленность налогов нуждами экономики и их зависимость от нее, характеризует специальную направленность данных принципов.

Единство цели экономических принципов, а именно стремление к идеальной организации налогообложения, зачастую приводит к их несогласованности. В частности имеет место противоречие между принципами справедливости и экономичности (эффективности). Невозможность полного устранения конфликтов между принципами сказывается при решении многих конкретных задач.

Представляется, что на современном этапе наиболее заметными по своей роли в организации налогообложения являются:

- принцип справедливости;
- принцип экономичности (эффективности);
- принцип соразмерности (экономической сбалансированности интересов).

### Принцип справедливости налогообложения

Принцип справедливости является базовым, первичным и наиболее фундаментальным во всей системе

<sup>1</sup> Брызгалов А.В. Налоги и финансовое право. М.: «Аналитика-Пресс».1997. с.66

принципов налогообложения. Объясняется это его самостоятельностью и доминированием.

М.И.Фридман при характеристике справедливости в обложении отмечает, что она «не есть нечто абстрактное, понятие о ней изменяется в зависимости от места и исторической эпохи»<sup>2</sup>. Так, первоначально принцип справедливости был сформулирован и обоснован А.Смитом в его максимумах налогообложения и звучал следующим образом: «поданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, которые как можно точнее пропорциональны экономическим возможностям налогоплательщика, т.е. пропорциональны доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества»<sup>3</sup>. Общественные воззрения времен А.Смита определяли за всеми членами общества равный объем прав и свобод. Соответственным образом понималась и справедливость в налогообложении, когда каждый должен нести налоги в равной мере с другими.

Неотъемлемыми составляющими справедливого налогообложения являются всеобщность и равномерность. С этих позиций трактовали данный принцип налогообложения А.Вагнер и И.И.Янжул<sup>4</sup>.

Особо следует отметить, что смысловое понимание всеобщности и равномерности является разным и меняется с течением времени. Так, всеобщность налогообложения во времена индивидуалистической эпохи означала возложение налогового бремени на всех плательщиков независимо от размера, источника и иных свойств дохода. Второе свойство справедливости, – равномерность налогообложения, понималась в смысле пропорциональности. Именно таким образом, исключительно по пропорциональному признаку, определяющему взимание налога соразмерно доходу или имуществу налогоплательщика, понимал справедливое налогообложение А.Смит.

Свое видение содержания принципа справедливости, совершенно отличительное от вышеизложенных, имело место у В.Г.Яроцкого. Он полагал, что двумя основными требованиями справедливости являются:

<sup>2</sup> Фридман М.И. Конспект лекций по науке о финансах. Вып.1-3. СПб.: Литография Трофимова. 1910. с.10

<sup>3</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: 1962. с.588-603

<sup>4</sup> А.Вагнер основными требованиями справедливости считал общность и равномерность налогов (Яроцкий В.Г. Финансовое право. СПб.:Изд. поруч. С.Борисоглебский. 1898.с.179) И.И.Янжул, отмечал, что если все граждане одинаково пользуются выгодами общества, то справедливость требует, чтобы лишения, жертвы, которые они приносят государству, распределялись равномерно (Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. СПб. 1899. с.213)

– освобождение известного минимума дохода от обложения, который должен соотноситься с фактическими местными условиями – стоимостью жизни и средним обычным уровнем потребностей средних и низших классов общества;

– прогрессивность обложения<sup>5</sup>.

Современное понимание равномерности, как составляющей принципа справедливости налогообложения, также предполагает применение прогрессивного налогообложения доходов, основанного на учете платежеспособности плательщика. Как отмечает В.Г.Пансков, с большего дохода должен уплачиваться и больший налог<sup>6</sup>. Всеобщность налогообложения означает отсутствие каких-либо исключений для отдельных категорий налогоплательщиков и распространение обязанности по уплате налога на каждое лицо, подпадающее под понятие налогоплательщика.

Усложнение толкования налога как категории, исследование его с экономико-правовой позиции, служит, по мнению А.В.Брызгалина, основанием для рассмотрения принципа справедливости налогообложения уже в двух аспектах: экономическом и юридическом<sup>7</sup>. В экономическом плане, как отмечает автор, принцип справедливости означает, что государственные налоги и расходы должны влиять на распределение доходов, возлагая бремя на одних людей и предоставляя привилегии другим.

Другие авторы, исследуя принцип справедливости, указывают, что его экономическая суть заключается в уравнительном распределении участия плательщиков в процессе налогообложения, в котором каждый его участник вносит справедливую долю в государственную казну. Выполнение данного условия обеспечивается с учетом материального положения плательщиков налога.

Исключительно в экономическом ракурсе также рассматривают принцип справедливости налогообложения В.М.Пушкарева, В.Г.Пансков, И.А.Майбуров. Они считают, что его соблюдение возможно при выполнении двух условий (аспектов):

– налог должен взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного лица, т.е. с повышением дохода ставка увеличивается (вертикальный аспект);

<sup>5</sup> Яроцкий В.Г. Финансовое право. СПб.:Изд. поруч. С.Борисоглебский. 1898.с.182

<sup>6</sup> Пансков В.Г. Налоги налогообложения: теория и практика. Учебник 3-е изд. перераб. и дополненное. М.: Юрайт. 2012. с.58

<sup>7</sup> Брызгалин А.В. Налоги и финансовое право. М.: «Аналитика-Пресс».1997. с.72

– для лиц с одинаковыми доходами предполагается единая налоговая ставка (горизонтальный аспект)<sup>8</sup>.

Юридический аспект принципа справедливости, по мнению А.В.Брызгалина, представлен тем, насколько обоснованно законодатель урегулирует порядок изъятия собственности у плательщиков, а также каким образом соотносятся между собой государство, собирающее налоги, и лица, обязанные их платить<sup>9</sup>.

Свою позицию по характеристике правовой составляющей принципа справедливости налогообложения имеет К.С.Бельский. По его мнению, юридическое содержание данного принципа есть форма поведения государства, определяемая равным отношением к налоговым обязанностям и правам всех граждан и организаций, причем эти обязанности (права) одинаково возлагаются как на своих граждан, так и на других людей<sup>10</sup>.

Автор указывает три элемента принципа справедливости:

- каждый гражданин обязан оплачивать работу своего государства, т.к. он и его собственность находятся под его защитой;
- в случае уклонения от уплаты налога отдельными лицами государство принуждает их к этому, изымая из имущества этих лиц необходимую по закону часть;
- государственные налоги, распространяясь на граждан и организации, возлагают бремя на одних и предоставляют льготы другим.

#### **Принцип экономичности (эффективности) налогообложения**

Аналогично принципу справедливости, принцип экономичности (эффективности) связывают с именем А.Смита, сформулировавшим, что взимание налога должно быть таким, чтобы налог извлекал из кармана налогоплательщика как можно меньше сверх того, что поступает в казну<sup>11</sup>. Однако, о соблюдении данного правила в налогообложении заявляли и до А.Смита. В частности, О.Мирабо указывал, что издержки по взиманию налогов должны быть минимальны<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Пушкарева В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки//Финансы. 1999. № 6. с.33-36; Пансков В.Г. Налоги налогообложения: теория и практика. Учебник 3-е изд. перераб. и дополненное. М.: Юрайт. 2012. с.58; Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.:ЮНИТИ. 2001. с.155

<sup>9</sup> Брызгалин А.В. Налоги и финансовое право. М.: «Аналитика-Пресс».1997. с.75

<sup>10</sup> К.С.Бельский Принципы налогообложения //Гражданин и право. 2006. № 12. с.12-19

<sup>11</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: 1962. с.588-603

<sup>12</sup> Яроцкий В.Г. Финансовое право. СПб.:Изд. поруч. С.Борисоглебский. 1898.с.173

С.И.Иловайский называл данный принцип «требованием хозяйственности», заключающимся в низведении издержек взимания до возможного минимума и причинении плательщикам налога как можно меньше неудобств. Причина значительных издержек взимания налога, по мнению автора, – это большой персонал податной администрации, масса мелких сборов, высокие податные тарифы<sup>13</sup>.

Накопление теоретической основы налогообложения усложняет механизмы и правила его функционирования. Экономичность (эффективность) налогообложения начинает трактоваться не только с позиции минимализма налоговых изъятий. Все больше внимания уделяется роли налогов в вопросах стабилизации и развития экономики.

О налоге как о средстве стимулирования экономики высказывался А.А.Тривус. По его мнению, налоги должны стимулировать и побуждать к возможно более экономному использованию всех элементов производства. Налоги должны дать государству возможность добиться передвижения капитала и народной энергии из тех отраслей производства, которые менее настоятельные, в те отрасли, развитие которых для страны имеет насущное значение<sup>14</sup>.

С указанной точкой зрения единодушны В.М.Пушкврева и В.Г.Пансков. Так, первая отмечает, что эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную деятельность предприятий и индивидов<sup>15</sup>.

В.Г.Пансков рассматривает принцип экономичности (эффективности) через исследование двух его составляющих:

- налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или, по крайней мере, это влияние должно быть минимальным. Иными словами, налоги не должны мешать развитию производства (размер налога не должен превышать величины, приводящей к сокращению производительного капитала), а более того, налоги должны содействовать проведению политики стабилизации и развития экономики;

– максимальная эффективность каждого конкретного налога выражена в низких издержках государства и общества при сборе налогов и содержании налогового аппарата<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса. 1904. с.169

<sup>14</sup> Тривус А.А. Налоги как орудие экономической политики. Баку.: РИО АСПС. 1925. с.52

<sup>15</sup> Пушкарева В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки//Финансы. 1999. № 6. с.33-36;

<sup>16</sup> Пансков В.Г. Налоги налогообложения: теория и практика. Учебник 3-е изд. перераб. и дополненное. М.: Юрайт. 2012. с. 61

Дешевизна обложения; дешевизна уплаты налога; ограничение налогового бремени, не ущемляющего экономической активности плательщика – вот три основных требования, соблюдение которых, по мнению немецкого экономиста Х.Халлера, делают систему налогового администрирования рациональной<sup>17</sup>.

Близкой является позиция С.Г.Пепеляева, который также перечисляет признаки налоговой системы, но только уже отрицательного свойства:

- большие затраты на налоговое администрирование;
- возможности для бюрократического произвола;
- разорительные взыскания;
- неадекватные методы контроля;
- большие сопутствующие расходы налогоплательщика<sup>18</sup>.

Таким образом, принцип экономичности (эффективности) предполагает, что всякий налог должен быть устроен таким образом, чтобы налогоплательщик не нес значительных материальных затрат на поддержание системы налогового администрирования. Размер налога должен превышать затраты на обслуживание его сбора. Эффективность налоговой системы достигается за счет баланса расходов налогоплательщиков, понесенных на уплату налогов, и административных расходов, связанных со сбором налогов, контролем за их уплатой. Кроме того, эффективная налоговая система характеризуется гибкостью, способностью использовать методы налоговой политики в целях стабилизации и экономического роста.

Принцип экономичности (эффективности) является базовым для более частных и подчиненных ему принципов нейтральности и гибкости налогообложения.

### Принцип соразмерности налогообложения

Принцип соразмерности налогообложения еще называют принципом экономической сбалансированности интересов налогоплательщиков и государственной казны, а его экономическая суть заключается в соотношении бюджетных поступлений и последствий налогообложения для плательщиков. Данный принцип позволяет установить режим налогообложения, в котором уровень налогов соизмерим с уровнем деловой активности плательщиков этих налогов.

О необходимости распределения налогов между плательщиками с одинаковой соразмерностью, в соответствии с их силами, указывали многие экономисты. В частности, Н.И.Тургенев, отмечал, что «дело не только в том, чтобы правительство получа-

ло столько возможно более доходов, но в том, чтобы доход был сколько возможно менее обременителен для народа»<sup>19</sup>.

По мнению В.П.Безобразова, право государства на налоговое изъятие ограничено экономической сущностью подати, той суммой, которая может быть производительная для хозяйства, употребляема в руках правительства, может быть воспроизведена усилием народного благосостояния и производства<sup>20</sup>.

Соблюдение принципа соразмерности налогообложения предполагает учет экономических последствий для бюджета, перспективного развития национальной экономики, хозяйственной деятельности налогоплательщика, в том числе уровня его налогового бремени. Непомерно высокий уровень последнего, несоразмерный с фактическими возможностями плательщиков, провоцирует на уход от налогообложения через сокрытие доходов и занижение облагаемой базы. Соответственно, одной из основных идей принципа соразмерности является налогоспособность плательщика<sup>21</sup>.

Развивая данное правило налогообложения, и трактуя его с правовой точки зрения, А.В.Демин, главным критерием соразмерности называет соответствие налогового бремени возможности среднестатистического налогоплательщика реализовать основные права и свободы<sup>22</sup>. В недопустимости создания налогообложением препятствий в реализации конституционных прав, законной экономической деятельности видит смысл принципа соразмерности Д.М.Щекин<sup>23</sup>.

А.А.Соколов также полагал, что при определении размера налоговых изъятий необходимо руководствоваться податной выносливостью отдельных групп и разрядов плательщиков к исчислению возможной суммы обложения. Кроме того, величину дохода, извлекаемого с помощью налога, по мнению автора, определяет относительная важность тех народнохозяйственных потребностей, которые удовлетворяются государством<sup>24</sup>.

В этой связи, соразмерность налогообложения также предполагает необходимость установления целесообразных размеров налогов, соответствующих

<sup>19</sup> Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. 1818. с.24

<sup>20</sup> Безобразов В.П. Финансовое право. СПб. 1878. с.126

<sup>21</sup> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Юридический Центр Пресс. 2003. с.214

<sup>22</sup> Демин А.В. О соразмерности налогообложения // Подготовлен для системы КонсультантПлюс

<sup>23</sup> Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ. Учебное пособие //Под ред. Пепеляева С.Г. М.: Статут, 2008. с.64

<sup>24</sup> Соколов А.А. Теория налогов. М.:Центр ЮрИнфор. 2003. с.172

<sup>17</sup> Торопыгин Г.Д. Теория и история налогообложения. Самара.: Самар. гуманит. акад. 2009. с.43

<sup>18</sup> Пепеляев С.Г. Налоги: реформ и практика. М.: Статут. 2005. с.181

фактическим потребностям и нуждам экономики. В данной части принцип соразмерности согласуется с принципом экономичности (эффективности), поскольку предполагает только результативное использование налогов, в соответствии с конкретно поставленными государственными целями.

Таким образом, принцип соразмерности налогообложения определяет величину налогового бремени исходя из платежной способности плательщика и имеющих место насущных потребностей общества, с учетом возможности реализации плательщиком своих основных прав, в т.ч. на перспективное экономическое развитие.

Соразмерность налогообложения складывается из трех производных составляющих принципов: про-

порциональности, обоснованности и допустимости налоговых изъятий<sup>25</sup>.

Резюмируя отметим, что экономические принципы налогообложения определяют основу создания эффективной, функциональной налоговой системы, способной финансово обеспечивать насущные потребности государства. Грамотный и взвешенный подход в их использовании, устранение имеющихся несогласованностей между ними, определяют возможность оптимальной организации сбалансированного налогообложения. Выполнение последнего условия зависит от соблюдения экономико-правовых основ принципов налогообложения, обеспечивающих гарантию защиты интересов участников налогового процесса.

---

<sup>25</sup> Демин А.В. Актуальные вопросы налогового права. Налоги, Сборы, Принципы налогообложения: Учебное пособие. Красноярск. 2001. с.70

### Библиография:

1. Безобразов В.П. Финансовое право. СПб. 1878.
2. Бельский К.С. Принципы налогообложения // Гражданин и право. 2006. № 12. с.12-19
3. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Юридический Центр Пресс. 2003. 395 с.
4. Демин А.В. Актуальные вопросы налогового права. Налоги, Сборы, Принципы налогообложения: Учебное пособие. Красноярск. 2001. 114 с.
5. Демин А.В. О соразмерности налогообложения // Подготовлен для системы КонсультантПлюс
6. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса. 1904. 379 с.
7. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.:ЮНИТИ. 2001. 495 с.
8. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В.Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс. 1997. 608 с.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: 1962. 654 с.
10. Соколов А.А. Теория налогов. М.:Центр ЮрИнфор. 2003. 506 с.
11. Пансков В.Г. Налоги налогообложения: теория и практика. Учебник 3-е изд. перераб. и дополненное. М.: Юрайт. 2012. 368 с.
12. Пепеляев С.Г. Налоги: реформа и практика. М.: Статут. 2005. 287 с.
13. Пушкарева В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки//Финансы. 1999. № 6. стр.33-36;
14. Торопыгин Г.Д. Теория и история налогообложения. Самара.: Самар. гуманит. акад. 2003. 121 с.
15. Тривус А.А. Налоги, как орудие экономической политики. Баку, РИО. АСПС. 1925. 188 с.
16. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. СПб.: Типография Н.Греча. 1818. 372 с.
17. Фридман М.И. Конспект лекций по науке о финансах. Вып.1-3. СПб.: Литография Трофимова. 1910. 194 с.
18. Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ. Учебное пособие //Под ред. Пепеляева С.Г. М.: Статут, 2008. 412 с.
19. Яроцкий В.Г. Финансовое право. СПб.:Изд. поруч. С.Борисоглебский. 1898. 368 с.
20. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. СПб. 1899. 510 с.

### References (transliteration):

1. Bezobrazov V.P. Finansovoe pravo. SPb. 1878.
2. Bel'skiy K.S. Printsipy nalogooblozheniya // Grazhdanin i pravo. 2006. № 12. s.12-19
3. Vinnitskiy D.V. Rossiyskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki. Yuridicheskiy Tsentri Press. 2003. 395 s.
4. Demin A.V. Aktual'nye voprosy nalogovogo prava. Nalogi, Sbory, Printsipy nalogooblozheniya: Uchebnoe posobie. Krasnoyarsk. 2001. 114 s.
5. Demin A.V. O sorazmernosti nalogooblozheniya // Podgotovlen dlya sistemy Konsul'tantPlyus
6. Plovayskiy S.I. Uchebnik finansovogo prava. Odessa. 1904. 379 s.
7. Maybuurov I.A. Teoriya i istoriya nalogooblozheniya. M.:YuNITI. 2001. 495 s.
8. Nalogi i nalogovoe pravo: Uchebnoe posobie / Pod red. A.V.Bryzgalina. M.: Analitika-Press. 1997. 608 s.
9. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. M.: 1962. 654 s.
10. Sokolov A.A. Teoriya nalogov. M.:Tsentri YurInfor. 2003. 506 s.
11. Panskov V.G. Nalogi nalogooblozheniya: teoriya i praktika. Uchebnik 3-e izd. pererab. i dopolnennoe. M.: Yurayt. 2012. 368 s.
12. Pepelyaev S.G. Nalogi: reforma i praktika. M.: Statut. 2005. 287 s.
13. Pushkareva V.M. Genezis kategorii «nalog» v istorii finansovoy nauki//Finansy. 1999. № 6. str.33-36;
14. Toropygin G.D. Teoriya i istoriya nalogooblozheniya. Samara.: Samar. gumanit. akad. 2003. 121 s.
15. Trivus A.A. Nalogi, kak orudie ekonomicheskoy politiki. Baku, RIO. ASPs. 1925. 188 s.
16. Turgenev N.I. Opyt teorii nalogov. SPb.: Tipografiya N.Grecha. 1818. 372 s.
17. Fridman M.I. Konspekt lektsiy po nauke o finansakh. Vyp.1-3. SPb.: Litografiya Trofimova. 1910. 194 s.
18. Shehekin D.M. Nalogovoe pravo gosudarstv – uchastnikov SNG. Uchebnoe posobie //Pod red. Pepelyaeva S.G. M.: Statut, 2008. 412 s.
19. Yarotskiy V.G. Finansovoe pravo. SPb.:Izd. poruch. S.Borisoglebskiy. 1898. 368 s.
20. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoy nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh. SPb. 1899. 510 s.