

Налогообложение

УДК 336.228.4

ПЕРЕЛОЖЕНИЕ НАЛОГОВ В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НОСИТЕЛЕЙ НАЛОГОВ

А. С. АЛЕНИКОВ,
*преподаватель кафедры
мировой экономики и менеджмента
E-mail: as9882@mail.ru
Кубанский государственный университет*

Статья посвящена изучению теоретических аспектов переложения налогов. Кратко рассматриваются этапы развития теории переложения, дается экономическое обоснование реального эффекта, оказываемого перелагаемыми налогами на лиц, не являющихся налогоплательщиками. Исследуется влияние соотношения кривых спроса и предложения на поведение налогоплательщиков.

Ключевые слова: налогообложение, теория налогообложения, переложение налогов, налоговая политика, поведение налогоплательщика.

Проблема определения фактического носителя налогового бремени стоит перед учеными-налоговедами уже несколько столетий. Еще в XVII в. было понятно: далеко не всегда реальным плательщиком налога оказывается лицо, на которое законом возложена обязанность уплаты налога. Нагляднее всего данную ситуацию иллюстрируют акцизы: купцы в XVII в. понимали, что в случае обложения их товара акцизом им необходимо (чтобы не лишиться собственной прибыли) увеличить стоимость товара, и таким образом покрыть образующийся убыток. Государство также прекрасно понимало эффект, который оказывает обложение акцизом товара, поэтому товары, облагающиеся акцизами, были, как правило, предметами роскоши. Так, имея номинального плательщика – торговца товара, тяжесть налогового бремени в действительности возлагалась на покупателя товара, о котором в законе не упоминалось. Данный факт и побудил

ученых-экономистов заняться исследованиями проблем переложения налогов.

Проблема изучения механизма переложения налога, т. е. в более широком плане – поведение налога при обложении им того или иного субъекта, долгое время не была решена. Так, в XX в. знаменитый экономист Милтон Фридман в своем сочинении «Конспект лекций по науке о финансах» писал: «Вопрос о том, несет ли налог его юридический плательщик, или последний может перенести податную тягость на других лиц, является необходимой предпосылкой для разрешения вопросов о налоговой справедливости, прогрессивности или пропорциональности обложения, едином налоге и т. п.»¹.

Исследователь В. М. Пушкарёва, автор самого авторитетного исследования по теории налогообложения в России XX в., так объясняет вопрос о предпосылках возникновения в науке области, изучающей переложение налогов: «Процесс переложения налогов принял такие размеры, что правительствам нужны были рекомендации финансовой науки и ответ на вопрос, кто и в каких размерах фактически несет налоговое бремя. Зная, что вопрос о распределении налогового бремени является не только финансовым, но и политическим, мы понимаем, какое значение в финансовой науке имел и имеет вопрос о переложении налогов»².

¹ Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика. 2008. С. 148.

² Там же. С. 147.

История налогообложения выделяет несколько эволюционных этапов теории переложения налогов. К данным этапам относятся:

- абсолютная (классическая) теория переложения;
- оптимистическая и пессимистическая теории переложения;
- эмпирическая теория переложения;
- маржинальная (математическая) теория переложения;
- синтезированная теория переложения и т. д.

Необходимо отметить, что, несмотря на существенные «прорывы» американской финансовой школы в части теорий переложения налогов (к таковым можно отнести исследования американского финансиста Р. Масгрейва, имевшего значительные успехи в определении тяжести налогообложения и изучении механизма реального распределения налогового бремени в зависимости от форм налогообложения), точка в изучении переложения налогов не поставлена, как не поставлена она и в исследовании экономических и налоговых отношений.

При введении любого нового налога в налоговую систему государства, законодатель должен определиться сразу по нескольким позициям. Необходимо установить: объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога и т. п. Государство также определяет плательщика налога. Так, при выведении страховых взносов за пределы Налогового кодекса (отмена единого социального налога) в отдельный закон государство возложило на работодателя дополнительное фискальное бремя³.

Анализируя любой налог, исследователь предполагает, что налог взимается (или налагается) с определенного лица, которое обязано данный налог уплатить. Здесь и возникает вопрос о переложении налога, в том числе и вопрос о возможности «обратного переложения налогов» вследствие изменений в относительных ценах. Так, при увеличении налогового бремени на работодателя, последний снизит (откажется от выплаты премии, откажется от индексации в связи с инфляцией) размер заработной платы работника. Иными словами, можно утверждать, что дополнительное обложение повлечет за собой уменьшение спроса на рабочую силу и, как

следствие, снижение заработной платы. В соответствии с этим можно ввести некоторые определения в переложении налога:

- в случае, когда уменьшение заработной платы непропорционально увеличению налоговой нагрузки на работодателя, речь идет «о частичном обратном переложении»;
- в случае, когда уменьшение заработной платы уменьшается точно на сумму налога, то данную ситуацию можно характеризовать как «полное обратное переложение».

Термин «обратное переложение» определяется в данном контексте следующим образом: увеличение налоговой нагрузки на работодателя происходит в целях сбора дополнительных средств на социальные нужды, т. е. конечным потребителем данных средств является работник организации, но вследствие переложения налогов в итоге получается, что работник, а отнюдь не работодатель, оплачивает собственные социальные нужды. Реально имеет место ситуация изъятия денежных средств работника и, тем самым, ухудшение его материального состояния в настоящий момент в целях улучшения его материального состояния в будущем.

Основное бремя налогов на социальное обеспечение (включая и долю работодателя в случае частичного обратного переложения) несут работники, которые в результате действия налога оказываются с более низким уровнем заработной платы, чем уровень, который был бы без обложения данным налогом (однако это далеко не единственное следствие переложения данного налога). Другим результатом может быть повышение цен на выпускаемую продукцию (выполняемые работы или оказываемые услуги) организации с целью нивелировать последствия дополнительного налогообложения.

Рассмотрим другой пример: налог на прибыль организаций. По своей экономической сущности налог на прибыль организаций является прямым налогом, т. е. «ложится» на прибыль организации⁴ и, соответственно, выплачивается из прибыли организации. В то же время, если организация работает с целью выхода на определенную норму прибыли, то она будет предпринимать попытки нивелировать эффект налога на прибыль и сохранить свою норму прибыли такой, какой она была бы без обложения

³Термин «налоговое бремя» может использоваться экономистами для указания реальных плательщиков налога, в том числе тех, о которых в законе ничего не сказано.

⁴Реальность обложения прибыли в Российской Федерации, равно как и специфика исчисления налога на прибыль, напрямую к изучаемому вопросу не относится и не рассматривается в настоящем исследовании.

прибыли. К решению данной проблемы организация может подойти с нескольких позиций:

- 1) увеличение цен. В этом случае, очевидно, что налоговое бремя в конечном итоге ляжет на потребителей данного товара (услуги);
- 2) уменьшение (отказ) от индексации заработной платы. В такой ситуации конечным пунктом переложения налога окажутся работники организации.

Необходимо отметить и такой факт, что налог повлечет изымание дополнительных денежных средств и перераспределение их в иные сферы, облагаемые меньшим количеством налогов. В данном случае уменьшается инвестиционная привлекательность отрасли (данный эффект используется государством, в том числе и при осуществлении регулирующей функции).

Предположим следующее: T (от английского слова Tax – налог) – налог на некоего конкретного индивидуума (например, налог на доходы физических лиц), а I (от английского слова income – доход) – некоторый суммарный доход данного индивидуума. Соответственно, отношение T/I будет являться некоторой фактической ставкой для данного индивидуума. Отношение данного равенства и определит характер этого налога. Если отношение T/I больше для людей с высоким уровнем дохода, то данный налог принято называть прогрессивным, если меньше – регрессивным. В случае, когда это соотношение одинаково для всех плательщиков с любым уровнем дохода, налог является пропорциональным.

Пример: акцизы на табачную продукцию. Люди с низким уровнем дохода тратят, по сравнению с людьми с высоким уровнем дохода, большую часть своего дохода на табачную продукцию. Следовательно, данный вид акциза можно рассматривать как регрессивный (при том факте, что в законодательстве не отмечена его регрессивная (прогрессивная) сущность). Аналогичная ситуация складывается с алкоголем из низкой ценовой категории. В то же время алкоголь из высокой ценовой категории, на который люди с высоким уровнем дохода тратят большую часть своего дохода, чем люди с низким уровнем дохода, в действительности будет являться прогрессивным. Похожая ситуация складывается и с парфюмерной продукцией.

Аналогичная ситуация складывается и с налогообложением транспорта, хотя в данном конкретном случае просматриваются меры государства по нивелированию последствий переложения налога.

Так, люди с низким уровнем дохода приобретают автомобили с низкой (средней) мощностью двигателя, которые облагаются по меньшей налоговой ставке, а люди с высоким уровнем дохода приобретают (как правило) автомобили с высокой мощностью двигателя, что влечет за собой (в некоторой степени) возвращение переложенного налога в исходное состояние.

Является ли налоговая система Российской Федерации прогрессивной или регрессивной, зависит в том числе и от степени переложения налогов. Когда страховые взносы, принятые и собираемые для обеспечения роста уровня жизни работника за счет работодателей в действительности платятся работниками, то реальная налоговая ставка, которой облагаются работники, оказывается выше, чем если бы этот налог не являлся перелагаемым. В случае определения реального состояния налоговой системы Российской Федерации в части прогрессивности (регрессивности) (данный аспект налоговой системы можно охарактеризовать как «перелагаемый характер налоговой системы») необходимо основываться не на нормативных ставках, закрепленных в Налоговом кодексе РФ, а на том, как каждый налог воздействует на людей с различными уровнями дохода, представляющими разные социальные группы, классы и т. д.

Анализ распределения налогового бремени в рыночной экономике невозможен без учета специфики конкурентных рынков. Попробуем представить основные принципы в виде кривых спроса и предложения некоего товара. Кривая спроса, соответственно, покажет, сколько товара требуется по каждой цене, кривая предложения – сколько товара предложено по каждой цене. Равновесие до налогообложения обозначено точкой B_0 (от английского слова (французского происхождения) Balance – равновесие). Равновесие после налогообложения – точка B_1 . Точка равновесия будет находиться на пересечении кривых спроса и предложении, когда производится (от английского слова quantity – количество) количество товара по условной цене 100 руб. за единицу товара Q_0 .

Предположим, что государством был установлен для производителя товара налог в размере 40 руб. с каждой единицы товара. Следовательно, с каждой произведенной (или реализованной) единицы товара необходимо выплатить государству 40 руб. Это означает, что теперь производитель должен получить с каждой единицы товара на 40 руб. больше, т. е. не 100, а 140 руб. Учитывая желание

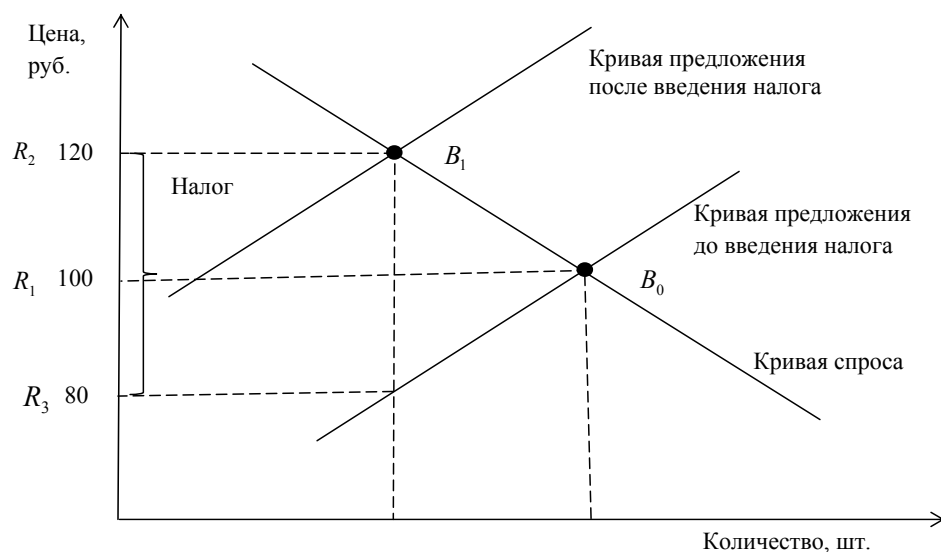


Рис. 1. Последствия налога для объема предложения и цен:

R_1 – цена, уплаченная до введения налога; R_2 – цена, уплаченная потребителем после введения налога; R_3 – цена, полученная фирмой после введения налога

каждого предпринимателя сохранить свою чистую прибыль, резонно предположить, что предприниматель предпримет попытку продать такое же количество товара (по цене 140 руб.), которое он хотел бы реализовать по цене 100 руб. Таким образом, можно наблюдать смещение кривой предложения вверх (на величину налога).

Новая равновесная цена увеличена, но не на 40 руб. В указанном примере цена увеличена на 20 руб., поскольку переложение всей величины налогового бремени на покупателя крайне негативно скажется на объеме реализации товара. Следовательно, с одной стороны, производитель получит на 20

расширения производства, стимулирование теневой экономики и т. п.), с другой стороны, дополнительные затраты у покупателя продукции, ухудшение его качества жизни и т. д.

Сумма, на которую увеличивается цена, – величина налога, тяжесть налогового бремени, которое несут потребители, – зависит от положения кривых спроса и предложения. Существуют два случая, когда при повышении цены (условно) на 20% все налоговое бремя целиком ложится на потребителей. Первый случай – когда кривая предложения является строго горизонтальной линией (рис. 2), или когда кривая спроса – вертикальная линия (рис. 3) ($P_0 = P_1$).

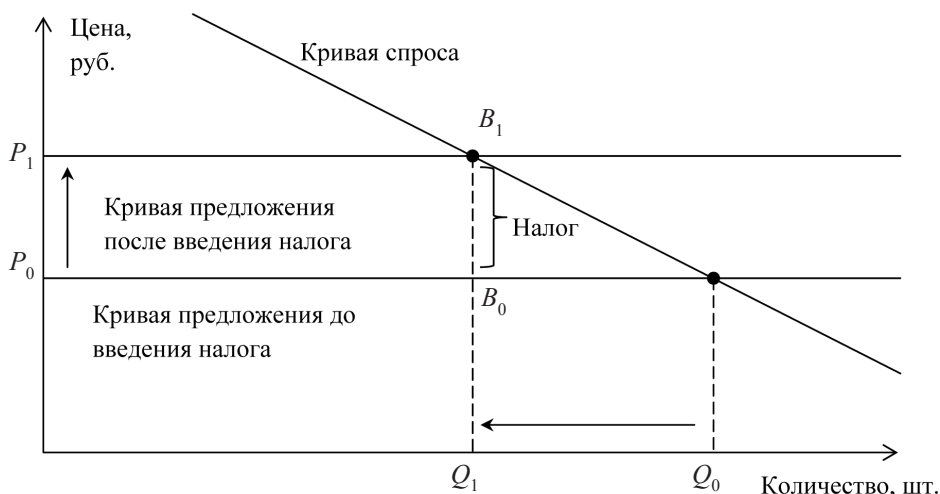


Рис. 2. Абсолютно эластичная кривая предложения (цена увеличивается на полную сумму налога, вся тяжесть налогового бремени ложится на потребителя)

руб. меньше дохода, с другой стороны, покупатель затратит на приобретение товара на 20 руб. больше. Таким образом, вопреки номинальному факту (что налогом облагаются производители товара) реально налогом облагаются (в данном примере в равной степени) как производители, так и потребители товара, что влечет за собой, с одной стороны, уменьшение доходов производителя товара (следствием этого будет ухудшение качества его жизни, сокращение вложений в инновации, общее сокращение темпов

Существует и обратная ситуация, когда цена, уплачиваемая потребителем, вообще не повышается: при этом налог полностью ложится на производителя (рис. 4 и 5). Такой эффект достигается в случае, когда кривая предложения совершенно вертикальна (см. рис. 4) и величина предложения не зависит от цены или когда кривая спроса строго горизонтальна (см. рис. 5).

В настоящее время в современной отечественной

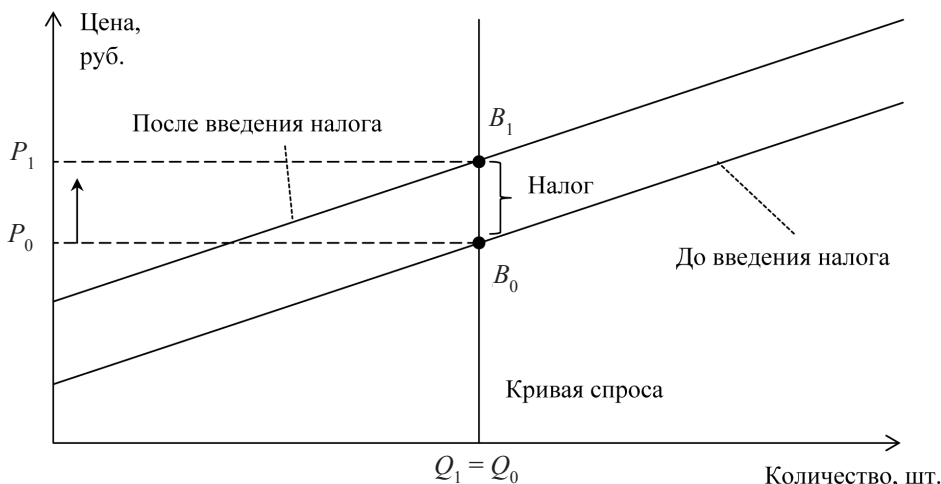


Рис. 3. Совершенно неэластичная кривая спроса (цена увеличивается на полную сумму налога, вся тяжесть налогового бремени ложится на потребителя)

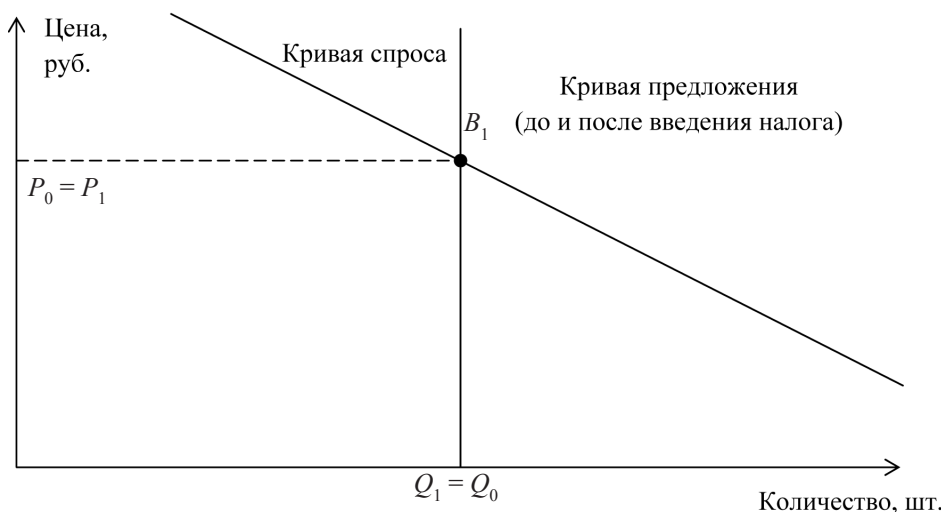


Рис. 4. Абсолютно неэластичная кривая предложения (цена не увеличивается, вся тяжесть налогового бремени ложится на производителя)

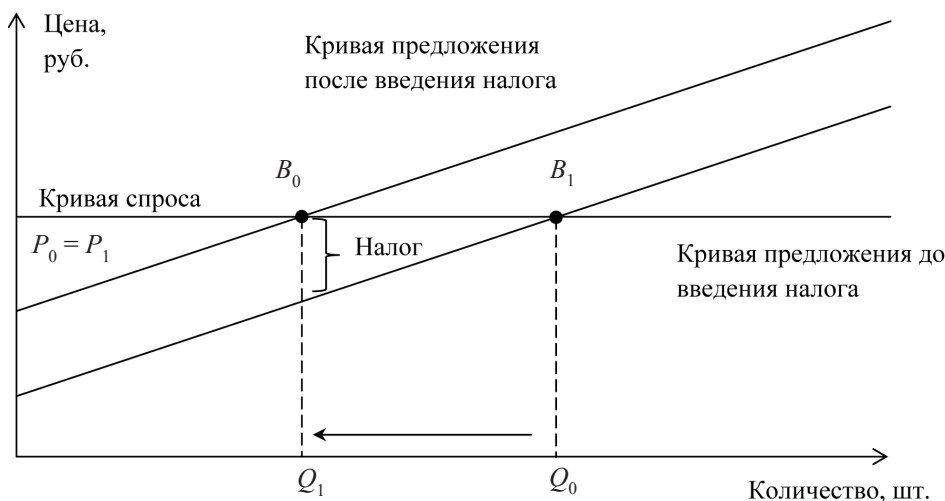


Рис. 5. Совершенно эластичная кривая спроса (цена не увеличивается, вся тяжесть налогового бремени ложится на производителя)

налоговедческой и юридической практике аспекты реального влияния налогов на национальную экономику рассматриваются крайне недостаточно. Связано это, во-первых, с медленно развивающейся теоретической областью экономики общественного сектора, во-вторых, со слабым использованием современными учеными-экономистами математического инструментария в моделировании экономических процессов в сфере налогообложения, в-третьих, с недостаточным вниманием отечественных ученых к теории налогообложения.

В то же время эффекты, оказываемые законодательной базой (в данное понятие входят, помимо законотворческой деятельности, случаи ошибочного истолкования закона, халатное исполнение и пр.) на социально-экономическое состояние общества крайне не велики. До настоящего времени среди ученых-экономистов, налоговедов, правоведов, политиков идут споры о пропорциональности или прогрессивности подоходного налогообложения. Спор этот носит, во-первых, мировоззренческий характер, и, следовательно, по нему априори нельзя прийти к консенсусу, во-вторых, он носит популистско-политический характер, реализующийся через подходы к данному вопросу с позиции сиюминутной реализации политических доктрин, а не экономической целесообразности.

Современной отечественной науке необходим комплексный пересмотр взглядов к моделированию социально-экономических процессов в государстве, необходимо приведение юридической практики к мощной теоретической основе, накопленной зарубежными налоговедами XX в. Кроме того, необходима комплексная оценка искажений, вызываемых налогами не только от своего непосредственного действия, но и от побочных эффектов, порождаемых тем или иным налогом. В данном вопросе развитие отечественной науки в области налогообложения и создание собственной российской налоговедческой школы (основной целью которой на несколько десятков последующих лет должно стать восприятие Россией мирового экономического опыта в области налогообложения) являются первостепенной задачей.

Список литературы

1. *Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э.* Лекции по экономической теории государственного сектора: учебник / пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. М.: Аспект Пресс. 1995.
2. *Калинина О. В.* Оценка налоговой нагрузки с учетом особенностей развития российской экономики на современном этапе // *Финансы и кредит*. 2010. № 37 (421) С. 31–38.
3. *Мамонова И. В., Алеников А. С.* Влияние подоходного пропорционального налогообложения на предложение труда // *Финансы и кредит*. 2011. № 14 (446) С. 61–65.
4. *Мельников Н. П., Пинская Н. Р.* Возможности налоговой политики государства по стимулированию инновационного развития экономики // *Финансы и кредит*. 2010. № 43 (427) С. 48–52.
5. *Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / под ред. И. А. Майбурова.* М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2010. 519 с.
6. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изм. и доп.).*
7. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп.).*
8. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / пер. с англ. М.: Изд-во МГУ, ИНФРА-М. 1997.
9. *Теория и история налогообложения: учеб. пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов.* М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2010.