**СОДЕРЖАНИЕ**

**Введение 3**

1. **Понятие налоговой теории, необходимость использования для формирования налогового механизма 6**
2. **Налоговые теории, их содержание 17**
3. **Oсобенности применения различных налоговых теорий в налоговой практике России 31**

**Заключение …………………………………………………………..43**

**Список литературы …………………………………………………..48**

**ВВЕДЕНИЕ**

В Конституции закреплены основные положения о налогах. В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации, «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положения налогоплательщиков, обратной силы не имеют». Понятие налога содержится и в Налоговом Кодексе, где указывается что налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежавших им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности, государства и муниципальных образований.

Налоговое право представляет собой отрасль правовой системы, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, то есть отношения в связи с осуществлением сбора налогов и иных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.

В данной работе мы рассмотрим основные налоговые теории, которые разъясняют сущность налогообложения и выделяют его принципы.

Существуют различные взгляды на проблему периодизации развития научной теории налогообложения. Так, выделяют три основных периода в развитии налогообложения, каждый из которых характеризуется своими признаками и особенностями.

Первый период характеризуется становлением налогообложения в древнем мире и в средние века. Отмечается, что возникновение налогов происходит одновременно с появлением первых государств, когда действуют товарно-денежные отношения, формируется государственный аппарат управления и принуждения, на содержание которого требуются средства. В средние века в европейских государствах отсутствовали развитые налоговые системы, налоги имели разовый характер. Развитие государственности диктовало объективную необходимость усиления государственного аппарата, что обусловило возникновение налоговых систем, пришедших на смену разовым, бессистемным платежам.

В конце XVII – начале XVIII веков наступает второй период развития налогообложения, когда налоги становились ведущим источником доходной части бюджета. Демократические преобразования в европейских государствах того времени наложили отпечаток и на порядок установления и взимания налогов. Тогда и начинает формироваться научная теория налогообложения, основоположником которой стал Адам Смит - основатель классической школы. В своей работе «Исследования о природе и причинах богатства народов» он впервые сформулировал принципы налогообложения, дал определение налоговым платежам, указал их место в финансовой системе государства. Он обосновал вывод о том, что налоги для плательщика есть показатель свободы, а не рабства[13].

Наконец, третий период, начинается с начала XX века и характеризуется дальнейшим совершенствованием налоговых систем. Здесь появляются такие научные течения как кейнсианство, основоположником которого стал Джон Кейнс, и неоклассицизм с Альфредом Маршаллом, Милтоном Фридменом и их последователями. Современные ученые полагают, что до сих пор не создано идеальной налоговой системы. Многочисленные налоговые реформы в большинстве стран свидетельствуют о дальнейшем процессе развития налогов и налоговых систем в целом.

Цель данной темы проследить, как развивалась научная теория налогообложения. Для осуществления этой цели наиболее удобной представляется периодизация. Для удобства изложения можно объединить первые два периода, в первой главе моей работы - Налоговые теории XVII-XIX вв. Классическая школа. А третий период, соответственно, – во второй главе – Научные концепции налогообложения XX века. Кейнсианство и неоклассицизм.

Из названия глав можно определить и задачи – это исследование научных концепций начиная с XVII века, подробнее остановимся на теории Адама Смита (классическая школа), поскольку принципы выведенные им легли в основу современного налогообложения. А так же рассмотрим развитие теории налогообложения c XX века – где основными школами были неоклассическая и кейнсианство.

Для решения поставленных задач я пользовалась главным образом трудом М. Блауга «Экономическая мысль в ретроспективе», где освящены основные взгляды представителей различных направлений, С.А. Бартенева «Экономические теории и школы», Я.С. Ядгарова «История экономических учений» и прочие. Из учебных пособие особенно хотелось бы выделить «Налоги и налоговое право» под редакцией А. В. Брызгалина, а так же «Основы налогового права» под редакцией С. Г. Пепеляева. В целом, литературы посвященной научным взглядам классической школы достаточно много, в то время как поиск материала о неоклассической школе вызвал некоторые трудности.

1. **Понятие налоговой теории, необходимость использования для формирования налогового механизма**

Попытки теоретического обоснования практики налогообложения нашли свое от­ражение в налоговых теориях. Их эволюция происходила одновременно с развитием различных направлений экономической мысли. Концептуальные модели налоговых систем менялись в зависимости от эконо­мической политики государства.

Долгое время господствующим было только классическое представление о роли налогов в экономике. Более 200 лет назад А. Смитом впервые было создано учение об эволюции государственных финансов. Формирование налоговой системы проис­ходит на достаточно высоком уровне раз­вития государства. Он определил ее как бо­лее или менее упорядоченное и системати­ческое изъятие части доходов самостоя­тельно хозяйствующих субъектов и выдви­нул четыре принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна. Ученые-классики У. Петти, Ж. Сэй и английские экономисты Д. Рикардо, Дж. Милль считали экономику устойчивой и саморегулируемой системой, в которой спрос рождает предложение, а при переизбытке любого из них происходит самоуравновешивание путем передвиже­ния производителей в дефицитные отрасли хозяйства. Налоги играли лишь роль источ­ников дохода бюджета государства, а по­лемика велась вокруг принципов справедли­вости их взимания (равномерного или про­грессивного) и части изъятия, обусловлен­ной фискальной потребностью.

Но с усложнением экономических отно­шений в обществе под воздействием объек­тивных циклических процессов возникла по­требность в корректировке классического учения, выделении роли государства, оцен­ке его влияния на экономические процессы, а также регулировании социально-экон мических границ налогообложения. В на­стоящее время можно выделить два основ­ных направления экономической мысли — кейнсианское и неоклассическое.

Кейнсианская теория отражает элемен­ты анализа общего функционирования эко­номики, обосновывает важные макроэко­номические направления государственно­го регулирования. Данная теория доказы­вает необходимость создания «эффектив­ного спроса» в виде условий для обеспече­ния реализации произведенной продукции посредством воздействия различных мето­дов государственного регулирования. До Дж.М. Кейнса считалось, что основой на­ционального богатства является бережли­вость. Он дополнил ее еще и предприим­чивостью как условием создания и улуч­шения владений мира. Поэтому немалую роль в достижении притока инвестиций должно сыграть государство с его не толь­ко кредитно-денежной, но и бюджетной политикой, осуществляющее «свое руко­водящее влияние на склонность к потреби­телю... путем соответствующей системы налогов... фиксацией нормы процента»2 и не исключающее всякого рода компро­миссов и способов сотрудничества госу­дарственной власти с частной инициативой.

Дж.М. Кейнс был сторонником прогрес­сивности в налогообложении, поскольку считал, что прогрессивная налоговая систе­ма стимулирует принятие риска производи­телем относительно капитальных вложений. Одним из важных условий его теории является зависимость экономического роста от достаточных денежных сбережений только в условиях полной занятости. Если этого нет, то большие сбережения меша­ют экономическому росту, т.к. представляют собой пассивный источник доходов, не вкладываются в производство, поэтому из лишние сбережения надо изымать с помощью налогов. А для этого необходимо го­сударственное вмешательство, направлен­ное на изъятие с помощью налогов доходов, помещенных в сбережения, и финансиро­вание за счет этих средств инвестиций, а так­же текущих государственных расходов.

Согласно теории Кейнса, налоги действу­ют в экономической системе как «встроен­ные механизмы гибкости». Высокие (про­грессивные) налоги, по его мнению, играют положительную роль. Являясь неотъемле­мой частью бюджета, эта экономическая категория влияет на сбалансированность в эко­номике. Так, снижение налоговых поступлений уменьшает доходы бюджета и обостря­ет экономическую неустойчивость. А нало­ги как «встроенный стабилизатор» сглажива­ют этот процесс: во время экономического подъема облагаемые доходы растут мед­леннее, чем налоговые доходы, а при кризисе налог уменьшается быстрее, чем падают доходы. Тем самым достигается относительно стабильное социальное положение в обществе. Таким образом, налоговые поступления в бюджет не только зависят от величины налоговой ставки, но и связаны с изменениями величины доходов, облагаемых по прогрессивной шкале подоходного обложения. Колебания происходят автоматически и более значительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов.

Английское правительство успешно при­менило теорию Кейнса на практике перед началом Первой мировой войны, когда все силы государства были направлены на раз­витие военного промышленного производ­ства. В условиях научно-технического подъема, все более частого проявления кри­зисных явлений кейнсианская теория вмеша­тельства государства по линии достижения «эффективного спроса» перестала отвечать требованиям экономического развития.

Кейнсианская система регулирования была подорвана по двум причинам. Во-пер­вых, когда инфляция стала приобретать хро­нический характер ввиду изменений в усло­виях производства, а не реализации, стало необходимым такое вмешательство, кото­рое улучшило бы предложение ресурсов, а не спрос на них. Во-вторых, с развитием экономической интеграции произошло по­вышение зависимости каждой страны от внешних рынков. Стимулирование же спро­са государством зачастую оказывало поло­жительное воздействие на иностранные ин­вестиции. Поэтому на смену кейнсианской концепции «эффективного спроса» пришла неоклассическая теория «эффективного предложения».

Неоклассическая теория основывается на преимуществе свободной конкуренции и естественности, устойчивости экономических, в частности производственных, процес­сов. Различие этих основных концепций зак­лючается в неодинаковом подходе к мето­дам государственного регулирования. Со­гласно неоклассическому направлению, внешние корректирующие меры должны быть направлены лишь на то, чтобы устра­нить препятствия, мешающие действию за­конов свободной конкуренции. Поэтому государственное вмешательство не долж­но ограничивать рынок с его естественны­ми саморегулирующими законами, без какой либо помощи извне для достижения экономического равновесия. В этом заклю­чается отличие неоклассической теории от кейнсианской концепции, утверждающей, что динамическое равновесие неустойчиво, и делающей выводы о необходимости пря­мого вмешательства государства в эконо­мические процессы.

Дж. Мид, построивший неоклассическую модель, отводил государству лишь косвен­ную роль в регулировании экономических процессов, считая государство дестабили­зирующим фактором с безграничным рос­том его расходов4. Отдавая предпочтение лишь кредитно-денежной политике Цент­рального банка, не учитывая бюджетной и налоговой политики, неоклассицисты пола­гают, что таким образом будет создан эф­фективный механизм перераспределения дохода, обеспечивающий полную занятость и устойчивый рост национального богатства.

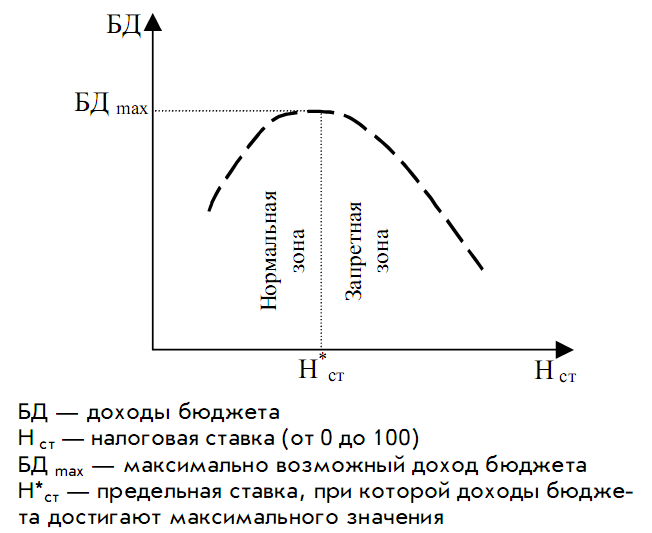
В неоклассической теории, в свою оче­редь, широкое развитие получили два на­правления: теория экономики предложения и монетаризм.

Теория экономики предложения предус­матривает снижение налогов и предостав ление налоговых льгот корпорациям, т.к., по мнению сторонников этого направле­ния, высокие налоги сдерживают предпри­нимательскую инициативу и тормозят по­литику инвестирования, обновления и рас­ширения производства.

Другой важный аспект теории — обяза­тельное сокращение государственных расходов. Ведь главный постулат теории — утверждение, что лучший регулятор рынка — сам рынок, а государственное регулирова­ние и высокие налоги лишь мешают его нор­мальному функционированию. Общий за­кон формирования уровня налоговых ставок гласит: широкая налоговая база позволяет иметь относительно небольшие ставки налогообложения и, наоборот, достаточно узкая налоговая база отдельных видов налогов обязательно предполагает их высокие ставки. Очевидно, что высокие и низкие ставки налогов оказывают разное влияние на хозяйственные процессы и деловую актив­ность предпринимателей, вызывают раз­личную реакцию по отношению к инвести­ционным процессам.

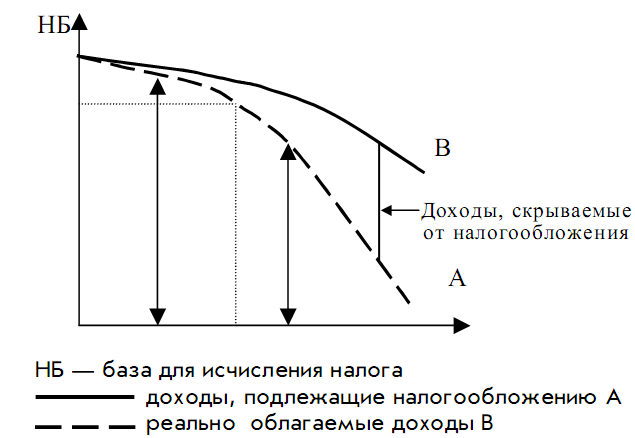
Еще А. Смит указал на то, что от сниже­ния налогового бремени государство выигра­ет больше, нежели от наложения непосиль­ных податей: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и вымогатель-ством. Теоретические высказывания А. Сми­та стали аксиомой не только для его последо­вателей, но и для всех ученых-экономистов.

Так, анализ связи между экономическим ростом и налогами по 20 странам в период 1970-х гг. свидетельствует о том, что в го­сударствах с высокими налогами инвести­ции снизились по сравнению с тем же показателем в странах с низким уровнем налогообложения почти десять раз. Действительно, объективно существует оптимальная доля изъятия прибыли в бюджет. Но, чтобы ее найти, необходимо провести всестороннее эмпирическое исследование активности предприятий в случае применения тех или иных процентных ставок. В самом начале были сформулированы принципы налогообложения А. Смита. Практически все современные авторы выделяют те же критерии налогов, оценивающие их положительное влияние. Если налоги не отвечают этим требованиям, то налицо нарушение границ налогообложения. Построив количественную зависимость между прогрессив­ностью налогообложения и доходами бюд­жета в виде параболической кривой (рис. 1), профессор А. Лаффер сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную деятель­ность частного сектора. Фундаментальная идея, лежащая в основе кривой, заключа­ется в том, что чем выше предельные на­логовые ставки, тем более сильный побуди­тельный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них. Люди работают не для того, чтобы платить налоги. Чистый, за вычетом налогов, доход определяет, работа­ет данный человек или нет. Так, если пред­приниматель не видит перспективы получе­ния прибыли или если успешное функцио­нирование рынка будет сталкиваться с усиливающейся дискриминацией в виде более высоких их прогрессивных налогов, то эко­номическая активность будет падать и вов­лечение предпринимателя в производство — пустая затея; т.е заинтересован­ность хозяйствующих агентов, по мнению А. Лаффера, является движущей силой процветающей экономики.



*Рис. 1. Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налогообложения*

Рост налоговых ставок лишь до опреде­ленного предела поддерживает рост нало­говых поступлений, затем этот рост немно­го замедляется и далее идет либо такое же плавное снижение доходов бюджета, либо их резкое падение. Таким образом, когда налоговая ставка достигает определенного уровня, губится предпринимательская ини­циатива, сокращаются стимулы к расши­рению производства, уменьшаются дохо­ды, предъявляемые к налогообложению, вследствие чего часть налогоплательщиков переходит из легального в теневой сектор экономики (рис. 2).



*Рис. 2. Влияние изменения уровня нало­гообложения на экономическую актив­ность и налогооблагаемую базу*

По теории А. Лаффера, развитие тене­вой экономики имеет обратную связь с на­логовой системой, т.е. увеличение налогов увеличивает размеры теневой экономики, легальное и нелегальное укрытие от налогов, при котором большая часть имеющегося дохода не декларируется. Предельной став­кой для налогового изъятия в бюджет А. Лаффер считает 30% суммы доходов, в грани­цах которой увеличивается сумма доходов бюджета. А вот при 40–50%-ном изъятии доходов, когда ставка налога попадает в «запретную зону» действия, сокращаются сбе­режения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и сокращение налоговых поступлений. И наоборот, сниже­ние налогов стимулирует развитие экономики. Это приводит к тому, что доходы государства увеличиваются не за счет расширения налоговой базы, а за счет увеличения налоговой ставки и налогового бремени. Некоторыми аспектами этой теории воспользовалось правительство США при проведении налоговой реформы в 1920–1960-е гг., а за­тем, с учетом новых разработок, в 1980-е гг.

Теория монетаризма, разработанная американским экономистом, профессором Чикагского университета М. Фридменом, приверженцем идеи свободы рынка, предлагает ограничить роль государства только той деятельностью, которую кроме него никто не может осуществить: регули­рование денег в обращении. Делается также и ставка на снижение налогов. В то же время по теории монетаризма одним из основных средств регулирования экономики является изменения денежной массы и процентных банковских ставок.

Основная идея неоклассических теорий заключается в поисках методов снижения инфляции и предоставлении большого количества налоговых льгот корпорациям и той части населения, которая формирует потребительский спрос на рынке. Несмотря на популярность и практическое использова­ние приемов неоклассического направления, полной замены кейнсианских методов регулирования экономики не произошло. В развитии кейнсианской теории тоже появились новые течения, стал возникать ее синтез с некоторыми направлениями неоклассической теории. В неокейнсианской теории значительное место отведено налоговым проблемам. Так, английские экономисты И. Фишер и Н. Калдор считали необходимым разделение объектов налогообложения по отношению к потреблению*,* облагая в данном случае конечную стоимость потребляемого продукта, и сбережению, ограничиваясь лишь ставкой процента по вкладу. Отсюда возникла идея налога на потребление, которая являлась одновременно мето­дом поощрения сбережений и средством для борьбы с инфляцией. Деньги, предназ­наченные ранее на покупку потребительских товаров, могут теперь быть направле­ны либо в инвестиции, либо в сбережения, которые превратились бы в капиталовложе­ния с помощью той же самой бюджетной политики — «изъятия излишних сбережений». Долгосрочные сбережения уже сами по себе служат фактором будущего эко­номического роста.

Но во время спада производства расходы на рынке потребления сокращаются медленнее снижения доходов, вызывая тем самым ажиотажный спрос, поэтому поступления от налога на потребление оказываются выше, чем при обложении подоходным налогом. Таким образом, налоговая система не сможет играть роль «встроенного стабилизатора».

Однако Н. Калдор считал, что налог на потребление, введенный по прогрессив­ным ставкам с применением льгот и скидок для отдельных видов товаров (например, на предметы повседневного пользования), более справедлив, чем фиксированный налог с продаж, для людей с низкими доходами. Кроме того, в отличие от подоходного налога этот налог не облагает сбережения, необходимые для будущего инвестирования, стимулируя их рост.

В настоящее время не существует какой-либо одной истинно верной теории экономи­ческого регулирования. Во многих зарубежных странах, правительства которых применяют методы регулирования на прак­тике, существует взаимодействие трех основных концепций: кейнсианство с различ­ными вариациями, теория экономики предложения и монетаризм. И хотя неоклассические течения чаще используются в качестве теоретической основы для государственного регулирования, ученые не отделяют эти методы от кейнсианских, все больше обнаруживая в своих работах их взаимопроникновение.

Известный экономист П. Самуэльсон в своей работе «Экономика» отмечает определенную расточительность государства, предлагая конкретные пути повышения эф­фективности его деятельности, в которых не последнее место занимают налоги. В то же время, являясь приверженцем прогрессив­ности в налогообложении, он говорит о прин­ципах «выгоды и пожертвования» в налогооб­ложении и считает, что «структура налогов должна быть такой, чтобы с ее помощью доходы, определяемые механизмом рын рынка, соответствующим образом перераспре делялись в интересах общества». Классические и кейнсианские взгляды П. Самуэльсона тесно переплетаются, что не мешает ему, однако, обобщив накопленный теоре­тический опыт, дать свои рекомендации относительно ведения государством фискаль­ной политики. Исследуя свойства разных конкретных налогов по принципам обложения (равное, пропорциональное, прогрессивное), П. Самуэльсон указывает на их возможные регрессивные результаты в конк­ретных случаях, т.к. именно это может повлечь ослабление побудительных мотивов в деятельности людей, «снизить эффективность использования ресурсов общества». Государственная политика в области налогов должна быть продуманной и взвешенной, решаемой с помощью средств и приемов современного экономического анализа. Нельзя также забывать и о порочности двойного налогообложения, а также отрицательном действии «переложения налогов».

Поскольку налоговая система является частью общей экономической системы, косвенно, а в некоторых случаях напрямую оказывая на нее воздействие, это воздействие необходимо оценивать с точки зрения его прогрессивности. Зарубежные исследования в области налогов, как мы видим, отли­чаются конкретным, прикладным характе­ром, поскольку теоретические положения, разрабатываемые ими, традиционно высту­пают основой фискальной политики финан­сового законодательства этих государств. Теоретические споры велись не столько по вопросу о сущности налогов как экономи­ческой категории, с объективным существо­ванием и необходимостью которой все были согласны, сколько об их роли в экономике.

История экономического развития большинства стран демонстрирует многогранность структуры и приоритетов налоговой политики. Однако эта политика обычно преследует такие цели: стимулировать или ограничивать деятельность хозяйственных субъектов, обеспечивать доходы бюджета, поддерживать интересы общества. Варьирование налоговых льгот, их дифферен­циация позволяют воздействовать на динамику и структуру производства, капиталовложений и занятости, соответствующее распределение доходов.

Проведенные в 1930-е гг. экономические реформы в США свидетельствовали о связи накопленных теоретических исследований и практических навыков экономистов. Интересно было бы отметить принципы по­строения современной налоговой системы, заложенные в основу ее реформы:

– справедливость по горизонтали (применение единой налоговой ставки для одних и тех же доходов);

– справедливость по вертикали (соответ­ствие налога материальным возможностям налогоплательщика);

– эффективность (возможности эконо­мического роста и развития предпринима­тельства);

– нейтральность (независимость от сфер инвестиционного вложения);

– простота (в подсчете, доступности и понимании).

Однако для эффективного функциониро­вания налоговой системы не всегда достаточно только знания принципов ее построения, сущности налогов, их видов и форм. Поэтому современные налоговые теории строят свои исследования на решении вопросов анализа конкретной действующей налоговой системы, выявления ее позитивных и негативных последствий и корректировки ее составляющих, осуществляя поиск оптимальных границ действий налогов (что нами уже было рассмотрено).

Эти теории свидетельствуют о том, что практически невозможно определить какие-либо границы, но можно проследить тенденцию взаимосвязи между развитием экономики, долей налоговых поступлений в бюджет и структурой налогов, что помогает избежать негативных последствий действия налогов либо их сгладить в определенной экономической ситуации.

Теоретическим методам и средствам, которые предлагают ученые различных эко­номических направлений, используемым в макроэкономическом управлении, необхо­димы согласованность и направленность на решение наиболее важных задач в развитии общества. Иными словами, должен быть тщательно продуман и скорректирован на­бор экономических регуляторов для успеш­ного достижения желаемого результата.

1. **Налоговые теории, их содержание**

Налоговая теория — это система научных знаний о сути и природе налогов, их роли и значении в жизни общества. Налоговые теории представляют собой модели построения налоговых систем государства с различной степенью обобщения.

Общие теории налогов отражают назначение налогообложения в целом. Ниже дается представление об общих теориях начиная со Средних веков и до наших дней. Суть теории обмена — возмездный характер налогообложения, т. е. через налог граждане как бы покупают у государства услуги по охране, поддержанию порядка и др. Эта теория соответствовала условиям средневекового строя с господством договорных отношений. Согласно атомистической теории (основатели С. де Вобан, Монтескье, Гоббс, Вольтер, Мирабо) как разновидности предыдущей, налог — результат договора между сторонами, по которому подданный вносит государству плату за различные услуги. Налоги выступают обязательной платой общества за мир и выгоды гражданам. Получается обмен одних ценностей на другие, хотя подобная сделка не является добровольной и часто не может считаться справедливой.

Можно выделить несколько этапов формирования представлений о природе налогообложения. На первых этапах налог выступал в основном как экономическая категория и только на последнем этапе налог стал получать правовое содержание.

Одной из первичных форм налогообложения выступала дань с побежденного народа. Первый прообраз налогов – налог на побежденных. В Древнем Египте и других Восточных деспотиях налоги взималась в качестве арендной платы за пользование землей, принадлежавшей главе государства. В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве даров главе государства. В дальнейшем он стал рассматриваться как помощь населения своему государству.

Полноценное теоретическое обоснование налогообложения не имеет глубоких исторических корней. До XVII века все представления о налогах носили случайный и бессистемный характер, что не позволяет относить их к серьезным теоретическим работам в данной области. Замена временных и чрезвычайных налогов на регулярные и всеобщие платежи вызвало их неприятие населением. Данное обстоятельство потребовало от финансовой науки теоретического обоснования такого явления как налоги.

Основные налоговые теории стали формироваться в качестве научных концепций, начиная с XVII века, и как свод важнейших принципов и положений получили в буржуазной науке наименование «общая теория налогов». Вообще под налоговыми теориями следует понимать ту или иную систему научных знаний о сущности и значении налогов, их месте, роли значении в экономической и социально-политической жизни общества. Иными словами, налоговые теории представляют собой различные модели построения налоговой систем государства в зависимости от признания за налогами того или иного назначения.

В более широком смысле налоговые теории представляют собой любые научно-обобщенные разработки (общие теории налогов), в том числе и по отдельным вопросам налогообложения (частные теории налогов). К частным налоговым теориям относятся учения о соотношении различных видов налогов, числе налогов, их качественном составе, ставке налогообложения и так далее.

Таким образом, если направления общей теории налогов определяют назначение налогообложения в целом, то частные обосновывают, какие виды налогов необходимо установить, каким должен быть их качественный состав и так далее. Мы рассмотрим общие теории налогов.

1.1.Теория обмена.

Одной из первых общих налоговых теорий является теория обмена, которая основывается на возмездном характере налогообложения. Суть теории заключается в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержания порядка и так далее. Однако данная теория была применима только в условиях средних веков, когда за пошлины и сборы покупались военная и юридическая защита, как будто между королем и подданными действительно заключался договор. В таких условиях теория обмена являлась формальным отражением существующих отношений.

1.2.Атомистическая теория.

В эпоху просвещения появилась разновидность теории обмена – атомистическая теория. Ее представителями выступали французские просветители Себастьен Ле Претр де Вобан (1633 – 1707) – теория «общественного договора» - и Шарль Луи Монтескье (1689-1755) – теория «публичного договора». Данная теория признавала, что налог есть результат договора между гражданами и государством, согласно которому подданный вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никто не может отказаться от налогов, также как и пользования услугами, предоставленными государством. Вместе с тем, в конечном счете, этот обмен выгодный, так как самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем, если бы каждый из них защищал себя самостоятельно. Иными словами, налог выступал платой общества за выгоды и мир граждан. Именно таких позиций придерживались также английский философ Гоббс, французский мыслитель Вольтер и Оноре Мирабо.

Швейцарский экономист Жан Симонд де Сисмонди (1773 – 1842) в своей работе «Новые начала политической экономии» сформулировал теорию налога как теорию наслаждения, согласно которой налоги есть цена, уплачиваема гражданином за получаемые им от общества наслаждения. С помощью налогов гражданин покупает ни что иное, как наслаждение от общественного порядка, правосудия, обеспечения защиты личности и собственности. Таким образом, Сисмонди в обосновании своей теории положил теорию обмена в современном ему варианте.

В этот же период складывается теория налога как страховой премии, представителями которой выступали французский государственной деятель Адольф Тьер (1797 – 1877) и английский экономист Джон Рамсей Мак-Куллох (1789 – 1864). По их мнению, налоги – это страховой платеж, который уплачивается подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики, являясь коммерсантами, в зависимости от своих доходов страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и так далее. Однако, в отличие от истинного страхования, налоги уплачиваются не для того, чтобы при наступлении страхового случая получить сумму возмещения, а чтобы профинансировать затраты правительства по обеспечению обороны и правопорядка. Таким образом, идея страхования, которая лежит в основе рассматриваемой теории, может быть признана только в том случае, когда государство берет на себя обязательства осуществлять страховые выплаты гражданам в случае наступления риска.

1.3. Классическая теория

Классическая теория налогов (теория налогового нейтралитета) имеет более высокий теоретический уровень и связывается с научной деятельностью английских экономистов Адама Смита (1723 -1790) и Давида Рикардо (1772 – 1823) и их последователей. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом какая-либо иная роль (регулирования экономики, страховой платеж, плата за услуги) налогам не отводилась.

Данная позиция основывается на теории рыночной экономики, которую разработал А. Смит. В рыночных условиях удовлетворение индивидуальных потребностей достигается путем предоставления экономической свободы, свободы деятельности субъектов. Смит выступал против централизованного управления экономикой, которые провозгласили социалисты. Не уделяя внимания доказательствам, он считал априори, что децентрализация позволяет обеспечить максимальное удовлетворение.

Несмотря на то, что рыночная экономика не подлежит управлению какой-либо коллективной волей, она подчиняется строгим правилам поведения. В своей работе «Исследования о природе и причинах богатства народов» Смит подробно анализирует эти правила, к примеру, стремление свободной конкуренции приравнять цену к издержкам производства, что оптимизирует распределение ресурсов внутри отраслей. А.Смит также считал, что правительство должно обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Для выполнения данной функции государству необходимы соответствующие средства. Поскольку в условиях рынка доля прямых доходов государства существенно уменьшается, основным источником покрытия указанных видов выше расходов должны стать поступления от налогов. Что касается затрат по финансированию иных расходов (строительство и содержание дорог, содержание судебных учреждений и прочее), то они должны покрываться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными лицами. При этом считалось, что поскольку налоги носят безвозмездный характер, пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов.

Согласно Адаму Смиту, родовыми признаками налоговой системы выступал законный, легальный порядок платежей и хозяйственная самостоятельность плательщика. Эти характеристики лежат в основе определения круга субъектов налоговых правоотношений. Основным гарантом свободы, условием существования налога как демократического института выступает право собственности. Право собственности выступало условием и следствием личной независимости лица.

Принцип законности, легальности носит подчиненную роль по отношению к принципу хозяйственной самостоятельности (личной независимости) субъекта. Смит оценивает принцип законности налога (его реальное выражение – определенность срока уплаты, способа платежа, суммы не с точки зрения гарантии бюджетных поступлений, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности плательщика. Там, где этого нет, каждое лицо, облагается данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого обращения подарок или взятку. Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь важного значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности[4].

Этим же правилом Смит руководствуется и при разработке остальных требований к налоговой практике: требования удобных и необременительных для плательщика сроков и способов уплаты налогов (каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика), требования дешевизны взимания налогов (в кассу государства должна поступать сумма, соразмерная той, которая убывает из кармана налогоплательщика), равномерность налога (граждане обязаны участвовать в покрытии расходов государства сообразно своим средствам, тем доходам, который получает каждый под охраной государства). Выполнение этих требований представлялось Смиту не менее важным критерием отнесения налога к завоеваниям нового времени. Например, исследуя первую историческую форму домового налога – подомную подать – А. Смит замечает: «Для того чтобы удостоверить, сколько очагов в доме, сборщику налогов надо было осмотреть комнаты в нем, это неприятное посещение сделало налог невыносимым». Поэтому вскоре после революции он был отменен как «клеймо рабства». Обобщенно говоря, правила, выработанные А. Смитом, вводят налоговую практику в определенное русло, ограничивающее произвол правительства, направляют на создание взаимных прав и обязанностей граждан и государства.

Еще один важный вывод делает Смит: «принцип хозяйственной самостоятельности плательщика налога наилучшим образом реализуется в государствах с демократическим образом правления. Именно в таких государствах создается возможность при взимании налогов избегать тщательного расследования обстоятельств частных лиц». Сам термин «взимание» в отношении налоговой практики этих государств не совсем точен, ибо «в небольшой республике, где население относится с полным доверием к своим чиновникам, где оно убеждено в необходимости налога для существования государства и уверено, что он будет добросовестно употреблен на эту цель налоги платятся без принуждения, добровольно и добросовестно». В пример А. Смит приводит современные ему Гамбург, Базель, Цюрих, кантон Унтервальден в Швейцарии, Голландию времен Вильгельма I Оранского.

Итак, согласно Адаму Смиту, субъектом уплаты налога выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности. Обязанность налогоплательщика уплатить налог в определенный срок и в установленном размере сопровождается его правом знать сумму налога и дату платежа, которые стабильно закрепляются законом. Кроме того, налогоплательщик имеет право на такой процесс взимания налогов, который не нарушал бы его основных политических прав и не стеснял бы хозяйственной деятельности. Однако на вопрос что и как может гарантировать налогоплательщику соблюдение его прав ответа у Смита нет. Он уделил больше внимания экономическому анализу налогов, нежели правовому, хотя нельзя умолять значение выводов правового характера, сделанных им.

Классическая теория имеет высокую научную ценность и состоит в обосновании экономической природы налога, которая впервые исследуется Смитом. Смит не дает собственного определения налога, однако особое значение имеют разработанные им классические принципы построения налоговой политики:

− принцип справедливости, означающий, что подданные государства должны его поддерживать соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства;

−принцип определенности, требующий чтобы налог был непроизвольным, а точно определенным по сроку, сумме и способу платежа;

−принцип удобства уплаты, предполагающий, что каждый налог должен взиматься в то время и таким способом, которые представляли наибольшие удобства для плательщика;

−принцип экономии, заключающийся в сокращении издержек взимания налога и в рационализации системы налогообложения.

Соблюдение этих принципов делает налоги, по словам Смита, признаком не рабства, а свободы.

Считается, что сегодня классическая теория абсолютно не состоятельна, поскольку в настоящий момент невозможно изымать путем налогов четверть национального продукта без того, чтобы это не имело серьезных экономических последствий. Взыскание налогов уменьшает покупательную способность граждан и снижает инвестиционные возможности предпринимателей, косвенные налоги повышают цены на товар и воздействуют на потребление, а это уже само по себе влияет на многие экономические процессы в обществе.

1.4.Частные теории. Прямые и косвенные обложения.

Среди частных теорий одной из наиболее ранних является теория соотношения прямого и косвенного обложения. В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого или косвенного налогообложения зависело от политического развития общества. В городах раннего средневековья, где вследствие более равномерного распределения собственности ещё сохранялись демократические устои, налоговые системы строились, в основном, на прямом налогообложении. Косвенные налоги считались более обременительными и негативно влияющими на состояние народа, поскольку они увеличивают стоимость товара. Когда же аристократия набрала силы, чтобы сломить сопротивление народных масс, установился приоритет косвенного налогообложения, и, как правило, на предметы первой необходимости (например, налог на соль). Таким образом, согласно первой позиции косвенные налоги является вредными, поскольку они ухудшают положение народа.

Вторая позиция, появившаяся в конце средних веков, напротив, обосновывала необходимость установления косвенного обложения. Посредством косвенных налогов предлагалось установить равномерное налогообложение. Дворянство через различные льготы и откупы не было обременено прямыми налогами. Поэтому сторонники идеи косвенного налогообложения стремились заставить платить привилегированные классы путем установления налога на их расходы. Тем самым косвенные налоги рассматривались в качестве средства по установлению равенства в обложении.

Сторонниками косвенного обложения являлись также А. Смит и Д. Рикардо, которые обосновывали его через идею добровольности. Эта идея исходит из утверждения о том, что косвенные налоги менее обременительны, чем прямые, потому что их легко избежать не покупая налогооблагаемый товар.

Однако в конце XIX в. все споры по этому вопросу пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением, предполагая, что прямое налогообложение предназначено для уравнительных целей, а косвенное — для эффективного получения поступлений. Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» даже рассматривают в качестве одного из принципа налоговой системы.

Однако в конце XIX в. все споры по этому вопросу пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением, предполагая, что прямое налогообложение предназначено для уравнительных целей, а косвенное — для эффективного получения поступлений. Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» даже рассматривают в качестве одного из принципа налоговой системы.

Ещё в 1861 году лорд Глэдстон, выступая в Палате общин английского парламента утверждал: «Я никогда не думаю о прямом и косвенном налогообложении, кроме как представляя их двумя привлекательными сестрами, … различающимися только так, как могут отличаться сестры. Я не вижу никакой причины для злого соперничества между их поклонниками. Я всегда думал, что засвидетельствовать им обеим свое почтение не только возможно, но и необходимо»[8].

1.5.Теория единого налога.

Теорию единого налога неоднократно брали на вооружение социально-политические реформаторы. Необходимо отметить, что эта теория в большей степени рассматривает социально-политические вопросы, чем налоговые. Идея установления единого налога была популярна в разные времена. В XVIII в. в Англии даже существовала партия, девизом которой был единый налог на строения. Различные сторонники данной теории представляли единый налог в качестве панацеи от всех бед. Утверждалось, что после установления этого налога бедность будет ликвидирована, повысится заработная плата, перепроизводство будет невозможно, во всех отраслях промышленности произойдет рост производства и т.д.

Единый налог — это единственный, исключительный налог на один определенный объект налогообложения. В качестве единого объекта налогообложения различными теоретиками предлагались земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и др.

Одним из наиболее ранних видов единого налога является налог на земельную ренту. Так, физиократы — сторонники сельскохозяйственной системы развития общества — считали, что промышленность не производит чистой прибавки к доходу. Все богатство сосредоточено в земле и проистекает из земли. Поэтому надо установить единый налог на земельную ренту, как на единственный источник доходов. Следовательно, платить этот налог должны будут только землевладельцы. В качестве основы для установления этого единого налога предлагалась идея «всеобщности земли». Земля есть дар божий, она должна принадлежать всем. Более того, все богатства происходят от земли. А поскольку в действительности земля принадлежит конкретным людям, то они как обладатели единственного источника богатства, должны платить единый налог. В XIX в. американский экономист Генри Джордж (1839—1897 гг.), выдвигая идею «единого земельного налога», рассматривал его как средство обеспечения всеобщего достатка и «социального мира".

Рассматривая теорию единого налога, необходимо отметить, что каким бы ни был объект налогообложения, данная теория не может являться прогрессивной. Признавая положительные моменты единого налога, связанные, в частности, с простотой его исчисления и сбора, тем не менее, необходимо признать, что в чистом виде эта теория достаточно утопична и практически неприменима. Однако в сочетании с иными системами налогообложения она может сыграть положительную роль.

Идеи, лежащие в основе теории единого налога частично воплощены и в налоговой системе Российской Федерации. Согласно Федеральному закону от 29 декабря 1995 года «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства"19 некоторые малые предприятия и предприниматели вправе вместо уплаты совокупности федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплачивать единый налог, исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период. В данном случае установление единого налога можно рассматривать как прогрессивный шаг, поскольку этим достигается простота и удобство в налогообложении субъектов малого бизнеса.

Большое влияние на теоретические аспекты налогообложения оказало и социально-политическая природа налогов. Особенно это проявилось в соотношении теорий пропорционального и прогрессивного налогообложения. Это было вызвано тем, что поскольку налог всегда есть ущемление и изъятие собственности любая налоговая система так или иначе объективно отражает соотношение классовых и групповых интересов, социальных сил, а также их расстановку.

Согласно идеи пропорционального налогообложения налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. Данное положение всегда находило поддержку среди имущих классов и обосновывалось принципами равенства и справедливости.

В соответствии с прогрессивным обложением налоговые ставки и бремя обложения налогом увеличиваются по мере роста дохода плательщика налогов. Сторонниками прогрессивной теории всегда выступали ведущие сторонники социалистического переустройства общества, а Карл Маркс и Фридрих Энгельс в своем Коммунистическом Манифесте даже связывали её с уничтожением частной собственности и построением социализма. Данная теория окончательно сложилась в середине XIX в., но её элементы встречаются в работах А. Смита, а также в работах французских просветителей Жан Жака Руссо (1712—1778 гг.) и Жан Батиста Сэя (1767—1832 гг.). Однако все сторонники налоговой прогрессии так или иначе склонялись к тому, что она более справедлива, так как смягчает неравенство и влияет на перераспределение имущества и доходов[9].

1.6.Теория переложения.

Одна из основных проблем налогообложения нашла свое отражение в теории переложения налогов, исследование которой началось ещё в XVII в. Причем вопрос о переложении налогов до сих пор является одним из наименее разработанных вопросов в налогообложении и это с учетом того, что её практическое значение очень огромно. Суть теории переложения основана на том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы юридический плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо — носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения.

По словам американских экономистов Энтони Б. Анкинсона и Джозефа Э. Стиглица: «Один из наиболее ценных выводов, сделанных в результате экономического анализа государственных финансов, состоит в том, что человек, на которого формально распространяется действие положения о налогообложении, и человек, платящий этот налог, — совсем не обязательно одно и то же лицо. Определение реальной сферы действия налога или государственной программы — одна из наиболее важных задач теории госсектора".

Основоположником теории переложения считается английский философ Джон Локк (1632—1704 гг.), который делая, вывод о том, что все налоги в конечном счете падают на собственника земли, предлагал конкретные пути и методы по разрешению этой проблемы.

В конце XIX в. профессор Колумбийского университета Эдвин Селигмен (1861—1939 гг.) в своей книге «Переложение и падение налогов» (1892 год) изложил основные положения переложения налогов и указал две их разновидности: переложение с продавца на покупателя (как правило, это происходит при косвенном налогообложении) и переложение с покупателя на продавца (косвенные налоги в случаях, когда цена на какой-либо товар неимоверно велика из-за высоких ставок (например, акцизов), что существенно ограничивает спрос на этот товар).

Проблема переложения налогов окончательно не разрешена до сих пор. По словам современных американских экономистов К. Макконелла и С. Брю: «Налоги не всегда исходят из тех источников, которые подлежат налогообложению. Некоторые налоги могут быть переложены. По этой причине необходимо точно определить сферу возможного переложения основных видов налогов и выявить конечные пункты, куда налоги перемещаются". По мнению других западных экономистов Р. Масгрейва и Д. Минза от 30 до 50% налогов, уплачиваемых капиталистами, перекладывается ими на потребителей22. Проблема переложения особо актуальна в настоящий момент и в России, поскольку в структуре розничной цены на товары народного потребления в городе Москве, доля всех налогов, сборов и страховых взносов составляет 31%.[11]

Таким образом, для точного определения тенденций переложения каждого налогового платежа необходимы учитывать природу налога, а также все экономические и политические условия его взимания.

1. **Oсобенности применения различных налоговых теорий в налоговой практике России**

К настоящему времени в мировой практике сложились две основные модели рыночной экономики – либеральная и социально ориентированная, которые отлича­ются между собой мерой государственного вмешатель­ства в социально-экономические процессы. Либераль­ная модель характеризуется низким уровнем налогового бремени, однако при этом государство не берет на себя обязанность заботиться о налогоплательщике: все необ­ходимые блага он получает самостоятельно за счет средств, остающихся после уплаты налогов. Для соци­ально ориентированной модели экономики, напротив, характерен высокий уровень налогового бремени, но при этом государство проявляет определенную заботу о налогоплательщике. Оно предоставляет максимум социальных выплат, льгот, гарантий, а также стремится упрос­тить для налогоплательщика процедуру уплаты налогов (полноценно информирует налогоплательщика о процессе уплаты налога; проводит мероприятия, позволяющие сделать деятельность налоговых органов максимально открытой, прозрачной). Система налогов и сборов служит механизмом экономического воздействия на обще­ственное производство, его структуру, динамику и размещение, на ускорение научно-технического прогресса. Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, а следовательно, и развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности; создавать предпосылки для снижения издержек производства и обращения частных предприятий, для повы­шения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке. Налоги есть основание государственного бюджета, а следовательно, они являются и эко­номическим основанием государственной политики, и способом воздействия государства на экономику. В учениях о государстве проблема налоговых отношений представлена столь же обстоятельно. Социалисту П. Прудону приписывают следующее высказывание: «В сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве». Ему не про­тиворечит и К. Маркс, утверждавший, что « в налогах воп­лощено экономически выраженное существование государства» [11].

Существование стройной системы налогов есть при­знак высокой ступени государственного развития. Боль­шинство исследователей налоговых систем отмечают их многообразие, проявляющееся и в пространстве, и во времени. Налоговые системы каждой исторической эпо­хи и каждого географического региона имеют особенно­сти, присущие только им.

С течением времени, когда налоги стали играть ос­новную роль в формировании государственных доходов и использоваться как инструмент экономического регу­лирования, зарождались определенные взгляды ученых-экономистов на налоги, которые в последующем форми­ровались в теории.

Например, следует отметить работы Фомы Аквинс-кого (1226–1274), который считал налоги узаконенной формой грабежа народа; Диомеда Карафа (ум. 1487), считавшего, что основным источником доходов бюдже­та должны быть домены, т. е. поступления от недвижимо­сти и капитала, а не от поборов с населения; Ж. Бодена (1530–1597), давшего следующую классификацию дохо­дов госу дарства: 1) домены; 2) военная добыча; 3) подар­ки дружественных государств; 4) сборы с союзников; 5) доходы от торговли; 6) пошлины с вывоза и ввоза; 7) дань с покоренных народов .

Формирование основных налоговых теорий в каче­стве научных концепций происходило начиная с XVII в. Одной из первых возникла теория эквивалентного обме­на, которая зародилась еще в условиях средневекового финансового хозяйства. Основной ее посыл состоял в определении сущности налогов как эквивалентной пла­ты граждан за услуги по охране границ, поддержанию правопорядка, исправлению судопроизводства и т. п., покупаемые у государства.

Второй разновидностью теории обмена является ато­мистическая теория налогов, или теория «общественно­го (публичного)» договора, которая возникла в эпоху просвещения в XVII–XVIII вв. во Франции. Ее основопо­ложниками являются С. Вобан (1633–1707), Ш. Монтес­кье (1689–1755) и др. Они настаивали на договорном ха­рактере налога, согласно которому налог есть плата, вно­симая гражданами в результате своеобразного заключе­ния ими публичного договора с государством.

Следующий период в развитии налоговой теории свя­зан с классической теорией налогов. Основой данной те­ории принято считать работы английского экономиста А. Смита (1723–1790). А. Смит признан основоположни ком научной теории налогообложения, поскольку он впервые определил понятие налоговой системы, сфор­мулировал необходимые условия для ее формирования. Вполне обоснованно утверждение В. М. Пушкаревой, что «вклад А. Смита в теорию налогов состоит в том , что он – автор четырех принципов налогообложения, названных впоследствии „великой хартией вольностей плательщи-ков“ и „декларацией прав плательщика“...» [13]. Дальней­шее развитие учение А. Смита получило в трудах видней­ших западных экономистов того времени – Давида Рик-кардо (1772–1823), Джона Стюарта Милля (1806–1873) и ряда других.

Мировой экономический кризис 1929–1933 гг., обру­шившийся как на развитые, так и на неразвитые в эконо­мическом отношении страны, со всей очевидностью про­демонстрировал теоретическую несостоятельность клас­сического подхода, ограничивающего возможности вме­шательства государства в экономику. Этот кризис с осо­бой остротой актуализировал необходимость поиска но­вого смысла роли государства в регулировании эконо­мических процессов рыночного хозяйства. Английский экономист Дж. М. Кейнс (1883–1946) уловил назревшую потребность и в своей работе «Общая теория занятости, процента и денег» (1936) сформулировал принципиаль­но новую теорию государственного регулирования эко­номики.

Неоклассическая теория, в отличие от кейнсианской, отводит государству достаточно пассивную роль в регу­лировании экономических процессов. Значительный вклад в развитие неоклассической теории налогов внес профессор А. Лаффер (теория экономики предложения), который установил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюдже­та, построив параболическую кривую, получившую в дальнейшем название «кривая Лаффера» (Laffer curve).

Итак, на протяжении XX в. зарубежная теория и прак­тика налогообложения опирались на различные концеп­ции и научные школы.

Российская наука развивалась в целом в том же на­правлении, но по отличному от западного пути, что было обусловлено особенностями становления и развития рос­сийского государства. Серьезное изучение науки о нало­гах в России началось в XVIII в., со времен правления Петра I. Основные принципы налоговой политики были сформулированы в « Регламенте государственной Камер-коллегии», где подчеркнута взаимная зависимость нало­говой системы и всего хозяйства страны, необходимость соизмерения величины налогов с имущественным со­стоянием плательщика [14].

В России большая полемика по вопросам теории на­логов велась до революции и в основном затрагивала проблему сущности налогов, их форм, видов, выполняе­мых ими функций. Таких ученых-экономистов, как

A. А. Тривус, Н. И. Тургенев, И. Х. Озеров, А. А. Соколов, B.Н. Твердохлебов, труды которых являются неоценимым  
вкладом в теорию налогов, по праву можно отнести к классикам отечественной экономической науки.

Наиболее ярким русским ученым-финансистом на­чала прошлого столетия считается профессор финансо­вого права Моск овск ого университета И. Х. Озеров (1869– 1942). Ему принадлежат такие замечательные труды по теории налогов, как « Подоходный налог в Англии» (1898), «Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии» (1900), «Финансовая реформа в России» (1906), «Финансовое право» (1915) и др. Основное вни­мание в своих работах И. Х. Озеров уделял проблемам развития налоговой системы, влияния налогов на эконо­мику и налогоплательщиков, бюджетному устройству и бюджетному процессу в России. Он выступал за сниже­ние косвенных налогов, оказывающих негативное воздей­ствие на экономику, ценообразование и доходы населе­ния; ратовал за умеренную прогрессивную шкалу ставок подоходного обложения, за соблюдение принципов нало­гообложения и построения налоговой системы России.

Ученый в своих работах обращал внимание на очень важную на сегодняшний день проблему – развитие нало­говой культуры граждан, осознание того, что налоги не только «приносят зло», но и то, что главным их предназ­начением является удовлетворение общегосударственных, общенародных потребностей. Он писал, что необходимо формировать «…у плательщиков чувство долга выпол­нить свою податную обязанность» [15].

Тривус А. А. в работе «Налоги как орудие экономи­ческой политики» (1925) обратился к малоизученной в то время у нас в стране проблеме налогового регулирова­ния экономических процессов в обществе. Он выделил регулирующую и стимулирующую функции налогов, проанализировал их влияние на экономику: «Для госу­дарства важен не только количественный рост производ­ства и накопления, но и экономическое, материальное содержание этой деятельности, т. е. что производится, где, на каких условиях и т. п. Поэтому со стимулированием деятельности хозяйствующих лиц, государство должно одновременно взять на себя регулирование их деятель­ности» [6]. При этом «…налоги могут служить орудием экономической политики в совокупности с другими сред­ствами – активной банковской политикой, таможенными пошлинами, регулированием деятельности акционерных компаний, синдикатов, трестов. Налоги были приравне­ны к одной из составляющих сил, определяющих ту рав­нодействующую, по которой совершается эволюция ры­ночной экономики…» [7].

Наиболее яркой работой в области теории налогов т ог о перио да является тру д Н . И. Т у рг енева «Опыт тео­рии налогов» (1812), имевший большое значение в то вре­мя и не потерявший своей актуальности и сегодня. В ней автор раскрыл сущность и происхождение налогов, обо­сновал их значение для развития государственного хозяй­ства и всей экономики страны. Одной из важнейших идей тургеневской книги является положение, что эффектив­ность налоговой системы непосредственно зависит от политического состояния страны, от степени реализации буржуазных политических свобод: «…На самые налоги имеет влияние, кроме богатства народного, образ правле­ния государства и дух народный, и сие влияние особенно показывается в охоте или готовности народа платить нало­ги. Сия готовность всего более видна в республиках; от­вращение к налогам – в госу дарствах деспотических» [8].

Так А. А. Соколов писал: « Существование налогов , в особенности же существование развитой налоговой системы, всегда предполагает существование более или ме­нее организованной государственной власти, выполняю­щей известные публично-правовые функции. Это не ис­ключает, конечно, того, что в некоторые периоды, а имен­но в периоды перехода с одной ступени хозяйственного развития на другую, налоговая система, как и вся вообще система государственного управления, может войти в конфликт с тенденциями роста народного хозяйства. Но во всяком экономически прогрессирующем обществе победа должна оставаться в таких случаях за производи­тельными силами, а не за налоговой системой» [9].

После 1917 г. произошло постепенное разделение на­уки на две части: капиталистическую и социалистичес­кую . Эволюция последней следовала за «великими» дос­тижениями социалистического строительства и претен­довала на коренные преимущества и отличия от науки капитализма. При этом в самой теории налогов были «обнаружены» огромные изъяны, в том числе дефицит бюджета, отсутствие единой и четко отлаженной налого­вой системы и органов ее контроля.

В сталинские и первые постсталинские годы правле­ния, когда наука не могла свободно развиваться из-за до­минирования идеологических факторов и репрессий уче­ных и мыслителей, «…налоги использовались партией и правительством с целью охраны и укрепления социалис­тической собственности, правильного сочетания обще­ственных и личных интересов советских граждан, как сред­ство, содействующее осуществлению социалистическим государством хозяйственно-организаторской и культур­но-воспитательной работы», – пишет профессор К. Н. Плотников, давая понять, что при существовании «эксплуататорских классов» налоги использовались для их ликвидации [10]. Это подтверждает П. П. Г ензель: «…в первый период Советская власть смотрела на налоги не как на нормальный финансовый ресурс, т. е. как на сред­ство изымать ту или иную часть народного дохода для покрытия расхода по текущим нуждам государства, а как на способ довершить конфискацию имущества, остав­шегося еще в руках имущих классов населения»[11]. Не­смотря на проводимую работу, следует, однако, конста­тировать, что в данный «сталинский» отрезок времени налицо был большой дефицит фундаментальных работ по теории налогов.

Следующий период связан с хрущевской «оттепелью» и концом единомыслия во взглядах на теорию налогов и охватывает конец 1950-х – начало 1980-х гг. Конкретно на­логам были посвящены всего несколько работ, в том чис­ле « Г осу дарство и налоги» (1960) В. И. Матвеева, « Нало­ги капиталистических государств» (1961) М. Б. Богачевс-кого, «Современная налоговая система США» (1975) А. Печникова, где в основном раскрывалась « эксплуата­торская» роль налогов в этих странах. В этот период так­же не было издано ни одного крупного научного труда по теории налогов.

Развитие теории налогов в период политики безнало­гового строительства социализма, которую объявил Н. С. Хрущев, не осуществлялось, так как в бывшем СССР при централизованной планово-директивной системе фактически отсутствовала общая единая налоговая сис­тема. В условиях преобладания государственной формы собственности считалось, что налоги не могут быть при­менимы по отношению к государственным предприяти­ям и организациям, доходы которых полностью, как и все бюджетные средства, являются государственными. В под­тверждение можно привести некоторые работы этого периода по налогам, призывающие их отмену: это про­изведения Н. С. Хрущева «Об отмене налогов с рабочих и служащих» (1960), Д. А. Аллахвердяна «Госу дарство без налогов» (1960), Д. Бурмистрова и 3. К осаревой « Отмена налогов с рабочих и служащих в СССР. Практическое по­собие для финансовых работников» (1960) и др.

В период управления государством Л. И. Брежневым вводятся определенные налоговые изменения. В начале 1970-х гг. продолжают снижаться налоги с населения.

Политика перестройки и гласности 1985 г. положила начало новому этапу развития учения о налогах в Рос­сии. Переход к рыночным отношениям, курс которому был определен в конце 1989 г. , дал новый импульс к ста­новлению налоговой системы и формированию налого­вой политики Российской Федерации. Было четко опре­делено, что государство не может существовать без креп­кой финансовой базы, которая формируется в основном за счет налогов. В свою очередь, развитие рыночной эко­номики требует государственного вмешательства и ре­гулирования, в том числе путем использования налого­вого механизма. При этом рынок и его институты служат узловым пунктом, связывающим государство и налоги, максимально выражают форму и содержание складыва­ющихся здесь экономических отношений [12].

В конце 1990-х гг. полностью стала меняться налого­вая политика страны. Налоги стали рассматриваться не только с точки зрения выполнения ими фискальной фун­кции, но и в качестве инструмента регулирования эконо­мики в целом. С 1 января 1992 г. в России вводилась новая налоговая система, которая была призвана способство­вать интеграции российской экономики в мировую, раз­витию рыночных отношений, решать фискальные, соци­ально-экономические и даже политические задачи обще­ства. Но в силу объективных и субъективных факторов эта налоговая система не смогла оправдать возложенные на нее надежды. Первым важным и необходимым шагом налоговых преобразований стало введение в действие первой и второй части Налогового кодекса Российской Федерации, что позволило решить целый ряд вопросов.

В ходе налоговой реформы в 1999–2008 гг. были осу­ществлены важнейшие шаги в реформировании налого­вой системы, а именно [13; 14]:

– упразднены экономически неоправданные и ока­зывавшие наиболее негативное влияние на хозяйствен­ную деятельность « оборотные» налоги и налог с продаж, а также некоторые другие неэффективные налоги, что обеспечило заметное упрощение налоговой системы;

– вместо имевшихся ранее самостоятельных отчисле­ний в государственные социальные внебюджетные фонды введен единый социальный налог с неск ольк о меньшей эффективной ставкой и возможностью снижения относи­тельной суммы налога при увеличении размера выплат;

– снижены налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц, по налогу на прибыль организаций, по единому социальному налогу; – введен новый порядок исчисления налога на при­быль, соответствующий системам налогообложения, применяющимся в международной практике;

– реформирована система налогообложения добычи полезных ископаемых, обеспечившая при существенном упрощении налогообложения прямую зависимость объе­ма изъятия финансовых ресурсов от уровня мировых цен на экспортируемое сырье;

– упрощен и облегчен режим налогообложения ма­лого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей за счет введения в Налоговый кодекс глав, регули­рующих применение специальных налоговых режимов;

– проведена реформа имущественного налогообло­жения, предусматривающая снижение числа объектов налогообложения по налогу на имущество организаций и новую систему земельного налога, ориентированную на кадастровую стоимость земельных участков;

– удалось обеспечить более равномерное распреде­ление налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков, в том числе за счет отмены неэффективных налоговых льгот, кроме того, заметно улучшилось налоговое адми­нистрирование, что привело к росту собираемости нало­говых платежей;

– усовершенствована система налоговых вычетов по НДФЛ;

– проведены другие немаловажные мероприятия по реформированию налоговой реформы.

Глобальный финансовый кризис затрону л Россию в гораздо большей степени, чем того ожидало правитель­ство. Владимир Путин 20 ноября 2008 г. на X съезде партии «Единая Россия» выступил с докладом по программе социально-экономического развития страны до 2020 г. [2]. Председатель Правительства РФ рассказал о планах фе­деральной власти по преодолению финансового кризи­са. Россия не собирается отказываться от стратегических планов развития, несмотря на мировой кризис. В частно­сти, премьер-министр предложил срочно принять анти­кризисные поправки в Налоговый кодекс РФ, которые защитят предпринимателей и граждан от разорения. Рос­сийские власти приняли ряд срочных и обоснованных мер по снижению налогового бремени в дополнение к серии летних законов о налогах. В рамках антикризисного нало­гового закона с 2009 г. будут предоставлены вычеты по НДС по уплаченным авансам, федеральная ставка нало­га на прибыль снизится на 4 % (с 24 до 20 %), регионы получили право в рамках упрощенной системы налого­обложения снижать ставку налога с 15 до 5 %, предпри­няты и другие немаловажные меры.

Что касается необходимости адаптации налоговой системы к реалиям сегодняшней России, то надо помнить, что налоговая система включает в себя не только систе­му налогов, но и многие другие элементы. Именно по­этому бизнес ожидает в ближайшее время немаловаж­ные технические изменения. Наиболее эффективными методами господдержки в эпоху финансового кризиса являются адресная финансовая помощь со стороны го­сударства и снижение налогов. Владимир Путин призвал освободить бизнес от административных барьеров, уп­ростить процедуру открытия нового дела, обеспечить развитие конкуренции. Для этого, отметил он, нужно пре доставить антимонопольным органам повышенные пол­номочия, но и «не прессовать бизнес проверками» [16].

Оксана Дмитриева, экономист, депутат Государствен­ной Думы, член Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам, в интервью отмечает, что изменения в налоговую систему нужно вносить в аварийном поряд­ке. Самый эффективный способ разрешения кризиса не­платежеспособности и поддержки реальной экономики – это насыщение экономики ликвидностью «снизу» [15]. Самый эффективный способ достичь этого – снизить налоги. Главный момент для насыщения ликвидностью – это аварийное снижение налога на добавленную сто­имость. Также целесообразно установить налоговые « ка­никулы» для малого бизнеса по упрощенной системе налогообложения, по налогу на прибыль, по земельно­му налогу, налогу на имущество организаций примерно на полгода. Повышать налоги в условиях кризиса недо­пустимо.

За последние годы много сделано для существенного улучшения налоговых отношений в российской эконо­мике. Приняты серьезные поправки в ч. 1 Налогового кодекса Российской Федерации, направленные на улуч­шение налогового администрирования и совершенство­вание правил контрольной работы налоговых органов. Снижается налоговая нагрузка на экономику. Осуществ­лены серьезные мероприятия по упрощению налоговой системы страны путем установления закрытого перечня налогов, сокращения их числа, унификации налоговых баз, правил и порядка уплаты конкретных налогов. Вместе с тем, формирование налоговой системы страны еще не закончено. Можно говорить лишь о создании основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой. В системе налоговых отношений нако­пилось огромное количество проблем, многие из кото­рых не решаются годами. Налоговая система страны весьма далека от стабильности, а в определенной мере, и от предсказуемости.

Несмотря на то, что налоговая реформа идет уже по­чти десять лет, она все еще далека от завершения. Основ­ная причина этой ситуации видится в отсутствии страте­гии налоговых преобразований. Поправки в Налоговый кодекс вносятся ежегодно, причем, как правило, принци­пиального характера.

К настоящему времени вступившие в силу поправки почти ко всем главам ч. 2 Налогового кодекса существен­но превысили объем первоначально принятого текста. До настоящего времени не решены многие принципи­альные теоретические и практические вопросы налого­обложения. В последние годы небезосновательно обо­стрились споры между государством и бизнес-сообще­ством по вопросу о том, надо ли снижать дальше налого­вую нагрузку, а если да, то по каким налогам и до какого предела. Нет полной ясности и в вопросе о налоговых путях стимулирования инновационной и инвестицион­ной деятельности.

В практике налогового стимулирования российских налогоплательщиков не прослеживается четк о определен­ной системы. Налицо разрозненные мероприятия, кото­рые не позволяют добиваться существенного изменения сложившегося положения в инновационном развитии российской экономики. Не выработана стратегия нало­гообложения малого бизнеса, реформа которого также неизбежна. Налоговые отношения в стране серьезно ос­ложняются недостаточной правовой проработанностью многих положений Налогового кодекса. Из-за этого ре­шение отдельных проблем налоговых отношений пере­ходит на уровень исполнительной и судебной власти.

Анализ эволюции системы налоговых отношений ха­рактеризует их тесную взаимозависимость с особеннос­тями всего социально-экономического устройства обще­ства на различных этапах его развития, что в условиях формирования и развития в современной России рыноч­ных экономических отношений обуславливает необходи­мость дальнейшей разработки теоретических основ со­вершенствования российской системы налогообложения, без чего нельзя обеспечить и эффективную в этих усло­виях практику налогообложения.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Механизм налогообложения приводится в действие с помощью правовых норм, совокупность которых именуется налоговым правом. Значение налогового права обусловлено значением налогов для жизни общества и государства. В этой или иной мере, прямо или косвенно, нормы налогового права затрагивают интересы каждого человека, каждой организации.

Эволюция различных налоговых теорий происходила одновременно с развитием различных направлений экономической мысли. Концептуальные модели налоговых систем менялись в зависимости от экономической политики государства. Формирование основных налоговых теорий в качестве научных концепций происходит с XVII века. Именно в этот период они стали именоваться как общая теория налогов, основные направления которой складывались под непосредственным воздействием экономического развития общества.

Однако в XVIII веке сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал рассматриваться как юридическая обязанность граждан перед государством.

Долгое время господствующим было только классическое представление о роли налогов в экономике. Адамом Смитом впервые было создано учение об эволюции государственных финансов и налоговой системе. Он определил ее как более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельно хозяйствующих субъектов и выдвинул четыре принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна.

Налоги играли роль источников дохода бюджета государства, и полемика велась вокруг принципов справедливости их взимания (равномерного или прогрессивного) и части изъятия, обусловленного фискальной потребностью. Но с усложнением экономических отношений в обществе, действий объективных циклических процессов возникла потребность в корректировке классического учения, выделении роли государства, влияния его на экономические процессы, а также регулировании социально-экономических границ налогообложения.

Кейнсианская школа делает упор на спрос, который считается определяющим в регулировании рыночной экономике. Поэтому введение налогов должно вести к падению спроса, а сокращение – стимулировать спрос. Согласно этой теории налоги – встроенный механизм гибкости в экономической системе. Неоклассическая школа предлагает сочетать снижения налогов с манипулированием денежной массой и процентной ставкой позволяет создать стабильность функционирования механизма не только государственного, но и частного предприятия.

Правила и принципы налогообложения, выработанные классическим, неоклассическим и кейнсианским направлениями, вводят налоговую практику в определенное русло, ограничивающее произвол правительства, направленное на создание взаимных прав и обязанностей граждан и государства. Таким образом, принципы налогообложения – это направление поисков компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет).

Процесс теоретического обоснования природы налога и оптимальных границ налогообложения прошел длительный период, не имеющий завершения. В настоящее время не существует какой-либо одной истинно верной теории экономического регулирования. Во многих зарубежных странах правительства которых применяют методы регулирования на практике существует взаимодействие трех основных концепций: кейнсианство с различными вариациями, теория экономики предложения и монетаризм.

Проблема переложения налогов окончательно не решена до сих пор. По словам современных американских экономистов К. Макконнелла и С. Брю: «Налоги не всегда исходят из тех источников, которые подлежат налогообложению. Некоторые налоги могут быть переложены. По этой причине необходимо точно определить сферу возможного переложения основных видов налогов и выявить конечные пункты, куда налоги перемещаются». По мнению других западных экономистов Р. Масгрейва и Д. Минза, от 30 до 50% налогов, уплачиваемых капиталистами, перекладывается ими на потребителей". Проблема переложения особенно актуальна в настоящий момент и в России, поскольку в структуре розничных цен на товары народного потребления в Москве, например, доля всех налогов, сборов и страховых взносов составляет 31%".

Таким образом, для точного определения тенденции переложения каждого налогового платежа необходимо учитывать природу налога, а также все экономические и политические условия его взимания.

Но с усложнением экономических отношений в обществе, действий объективных циклических процессов возникла потребность в корректировке классического учения, выделении роли государства, влияния его на экономические процессы, а также регулировании социально-экономических границ налогообложения. Появились новые налоговые теории. В настоящее время можно выделить два основных направления экономической мысли - кейнсианское и неоклассическое.

Кейнсианская теория отражает элементы анализа общего функционирования экономики, обосновывает важные макроэкономические направления государственного регулирования. Данная теория доказывает необходимость создания “эффективного спроса” как условия для обеспечения реализации произведенной продукции посредством воздействия различных методов государственного регулирования. Немалую роль в обеспечении притока инвестиций должно сыграть государство с его не только кредитно-денежной, но и бюджетной политикой, осуществляющее свое руководящее влияние на склонность к потреблению путем соответствующей системы налогов, не исключая всякого рода компромиссов и способов сотрудничества государственной власти с частной инициативой.

Дж. М. Кейнс был сторонником прогрессивности в налогообложении, поскольку считал, что прогрессивная налоговая система стимулирует принятие риска производителем относительно капитальных вложений. Одним из важных условий его теории является зависимость экономического роста от достаточных денежных сбережений только в условиях полной занятости. Если этого нет, то большие сбережения мешают экономическому росту, так как представляют собой пассивный источник доходов, не вкладываются в производство, поэтому излишние сбережения надо изымать с помощью налогов.

В условиях научно-технического подъема, все более частого проявления кризисных явлений кейнсианская теория вмешательства государства по линии достижения “эффективного спроса” перестала отвечать требованиям экономического развития. Кейнсианская система регулирования была подорвана по следующим причинам.

Во-первых, когда инфляция стала приобретать хронический характер ввиду изменений в условиях производства, а не реализации, стало необходимым такое вмешательство, которое улучшило бы предложение ресурсов, а не спрос на них.

Во-вторых, с развитием экономической интеграции произошло повышение зависимости каждой страны от внешних рынков. Стимулирование же спроса государством зачастую оказывало положительное воздействие на иностранные инвестиции. Поэтому на смену кейнсианской концепции “эффективного спроса” пришла неоклассическая теория “эффективного предложения” .

Неоклассическая теория основывается на преимуществе свободной конкуренции и естественности, устойчивости экономических, в частности производственных, процессов. Различие в этих основных концепциях заключается в неодинаковом подходе к методам государственного регулирования. Согласно неоклассическому направлению внешние корректирующие меры должны быть направлены лишь на то, чтобы устранить препятствия, мешающие действию законов свободной конкуренции, поэтому государственное вмешательство не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без какой-либо помощи извне достигнуть экономического равновесия. В этом заключается отличие неоклассической теории от кейнсианской концепции, утверждающей, что динамическое равновесие неустойчиво, и делающей выводы о необходимости прямого вмешательства государства в экономические процессы.

Дж. Мид, построивший неоклассичекую модель, отводил государству лишь косвенную роль в регулировании экономических процессов, считая государство дестабилизирующим фактором с безграничным ростом его расходов. Отдавая предпочтение лишь кредитно-денежной политике Центрального банка, не учитывая бюджетной и налоговой политики, неоклассицисты полагают, что таким образом будет создан эффективный механизм перераспределения дохода, обеспечивающий полную занятость и устойчивый рост национального богатства.

**ЛИТЕРАТУРА**

1. . Налоговый кодекс РФ, части 1,2.
2. . Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011г.и на плановый период 2012 и 2013гг.
3. Гензель П.П. Прямые налоги (очерк теории и практики) - Л.: Фин Издательство НКФ СССР, Северо-Западное отделение, 1927.
4. Майбуров И.А.Теория и история налогообложения: учебник для студентов.-М.:ЮНИТИ-ДАНА,2007.
5. Озеров И.К. Основы финансовой науки, Рига, 1923.
6. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. - 7-е изд., доп и перераб. - М.: МЦФЭР, 2006
7. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Разное о деньгах. - М.: "Ось - 89" 1997.
8. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. - М.: ИНФРА - М, 2001.
9. Панов, Е. Г. История налоговых систем: опыт со­циально-философского анализа : моногр. М. : Финансо­вая академия при Правительстве РФ, 2006.
10. Пансков, В. Г. О некоторых проблемах формиро­вания Российской налоговой системы / В. Г. Пансков // Финансы. 2007. № 3.
11. Тургенев, Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Турге­нев. 3-изд. М. : Г ос. соц .-эконом . изд-во, 1937. С. 147.
12. Самуэльсон П. Экономика. М.: 1992.
13. . Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книга первая. - М.: "Ось - 89", 1997.
14. . Тривус А. Налоги как орудие экономической политики. Баку, 1925.
15. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. - М.: Гос. соц.-экономическое издательство , 1937 .
16. . Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы, 2-е издание. - М.: ЮНИТИ - Дана, 2000.
17. Официальный сайт Партии « Единая Россия» [ Элек­тронный ресурс]. Режим доступа : [http://www.edinoros.ru](http://www.edinoros.ru/). Загл. с экрана.
18. Перечень первоочередных мер, предпринимаемых Правительством [ Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства РФ. Электрон. дан. Режим доступа : [http://www](http://www/) .government.ru. Загл. с экрана