

УДК 336.221.2

## ПРИНЦИП СПРАВЕДЛИВОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ВОЗМОЖНОСТЬ ЕГО СОБЛЮДЕНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

И. Н. ПОВОД

аспирант

Института экономики Национальной академии наук Беларуси, г. Минск

## Аннотация

*В статье рассмотрены различные подходы к трактовке понятия справедливости налогообложения. Дано определение понятия справедливости налогообложения с точки зрения теории полезности. Рассмотрена возможность обоснования применения той или иной шкалы налогообложения с помощью убывающей предельной полезности денег.*

*Представлено авторское понимание сущности монопольной ренты и условий отнесения ренты к монопольному типу. Определена возможность использования монопольной ренты в качестве инструмента реализации принципа справедливости налогообложения. Дана оценка соответствия изъятия монопольной ренты в бюджет требованиям различных аспектов рассматриваемого принципа и подходов к его реализации.*

*Ключевые слова: справедливость налогообложения, налогообложение, теория полезности, убывающая предельная полезность денег, монопольная рента.*

## Abstract

*The article considers various approaches to the interpretation of the concept of tax fairness. The definition of the concept of tax fairness from the point of view of the theory of utility was assessed. The possibility of justification of the application of a tax scale by means of diminishing marginal utility of money was considered.*

*The author's understanding of the essence of monopoly rent and terms of reference a rent to the monopoly type was represented. The possibility of using monopoly rent as a tool for realization of the principle of tax fairness was defined. The compliance of monopoly rent withdrawal to the budget with the requirements of the various aspects of the principle and approaches to its realization was assessed.*

*Key words: fair taxation, taxation, utility theory, diminishing marginal utility of money, monopoly rents.*

## ВВЕДЕНИЕ

Вопрос о социальной справедливости возникает всегда, когда речь идёт о налогообложении доходов населения государства. Необходимость соблюдения принципа справедливости в той или иной форме отмечают в своих работах учёные-экономисты разных стран на протяжении вот уже нескольких столетий.

Выделив общие положения относительно налогов, А. Смит в своём «Исследовании о природе и причинах богатства народов» одним из первых указал на необходимость уплаты налогов в соответствии с доходом плательщика [1]. Впоследствии немецкий учёный-экономист А. Вагнер также включил принцип справедливости в свою систему принципов построения налоговой системы [2]. При этом А. Вагнер под справедливостью понимал всеобщий характер и равномерность налогообложения. Русский экономист Н. И. Тургенев в труде «Опыт теории налогов» также говорит о необходимости соответствия налоговых выплат доходу налогоплательщика [3].

Несмотря на всеобщее признание необходимости соблюдения принципа справедливости налогообложения, до сих пор так и не был достигнут консенсус в вопросе

определения критериев соблюдения данного принципа. Причину этого ещё в начале XX века указал русский экономист Г. И. Болдырев. В работе «Подходный налог на Западе и в России» автор отмечает, что понятие справедливости является одним из наименее устоявшихся ввиду субъективности его понимания различными слоями общества в различные эпохи [4]. Замечание Г. И. Болдырева является актуальным и сегодня. Как отмечает И. А. Майбуров, один из наиболее авторитетных учёных современности в области теории налогов и обеспечения справедливости налогообложения, несомненным достижением является уже то, что в налоговых системах большинства государств отсутствует дискриминация по расовому, гендерному, национальному, религиозному и иным признакам [2].

Среди современных трудов, посвящённых проблеме обеспечения справедливости налогообложения, необходимо отметить статьи И. И. Филатовой, Е. Е. Александровой, Г. В. Морозовой, Е. А. Ерёмченко, В. В. Гриценко и др.

Целью данной статьи является рассмотрение современных подходов к реализации принципа справедливости налогообложения и определение возможности соблюдения данного принципа посредством изъятия монопольной ренты у организаций.

## РЕЗУЛЬТАТЫ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

В современной теории налогов различают два аспекта принципа справедливости налогообложения: горизонтальный и вертикальный. В соответствии с принципом горизонтальной справедливости плательщики, находящиеся в одинаковом экономическом положении, должны иметь и равную налоговую позицию. То есть плательщики, получающие одинаковые доходы, должны уплачивать налог по одинаковой ставке. В вертикальном аспекте плательщики, которые находятся в неравном экономическом положении, должны иметь неравную налоговую позицию. То есть налогоплательщик, получающий от государства больше дохода и иных благ, должен платить больше налога [5; 6].

Выделяют два подхода к реализации принципа равенства и справедливости. Первый состоит в обеспечении выгоды налогоплательщика (принцип выгоды). Согласно этому подходу, государство должно возвращать плательщику часть уплаченных им налогов в виде различных выплат из бюджета, направленных на финансирование образования, здравоохранения и т.п. Второй подход к реализации принципа равенства и справедливости состоит в учёте платёжеспособности налогоплательщика (принцип платёжеспособности). Таким образом, первый подход связывает налогообложение со структурой расходов бюджета, а второй такую связь не предполагает [7].

На наш взгляд, в основе оценки равномерности налогообложения должен лежать ответ на вопрос, насколько сопоставимы потери, которые несут плательщики с разным уровнем дохода от уплаты налогов в бюджет. Очевидно, что оценка потерь в абсолютных величинах не служит поставленной цели обеспечения равномерного распределения налоговой нагрузки, поскольку в случае уплаты фиксированной суммы налога плательщики с разным уровнем дохода жертвуют разной долей своих средств, причём чем выше уровень дохода, тем ниже будет его доля, перечисляемая в бюджет. Следовательно, устанавливать налог в фиксированной сумме нецелесообразно.

Применение регрессивной шкалы также не позволяет говорить о равномерности налогообложения, так как в таком случае нарушается условие, обозначенное ещё А. Смитом: соответствие уплаченного налога доходу, полученному плательщиком.

На первый взгляд, условию равномерности удовлетворяет применение плоской шкалы налогообложения, при которой все плательщики уплачивают налог по одинаковой ставке и, соответственно, перечисляют одинаковую долю своего дохода в бюджет. Если оценивать равномерность с чисто математической точки зрения, то применение

пропорционального налогообложения позволяет решить поставленную задачу. Однако следует обратить внимание на следующий вопрос: одинакова ли значимость дохода для каждого налогоплательщика? То есть необходимо определить, не дискриминирует ли такой порядок налогообложения определённые слои населения.

Для ответа на поставленный вопрос обратимся к теории полезности. Под полезностью в экономике понимается «способность экономического блага удовлетворять одну или несколько человеческих потребностей» [8]. Выделяют общую полезность, представляющую собой «удовлетворение, получаемое от потребления определённого набора товаров» [9], и предельную полезность — «добавочное удовлетворение, извлекаемое потребителем из дополнительной единицы продукта» [10].

Ещё в XIX веке в результате исследований был выявлен закон убывающей предельной полезности, в соответствии с которым предельная полезность каждой последующей единицы блага меньше, чем предельная полезность предыдущей. То есть при увеличении общей полезности потреблённых благ предельная полезность отдельных единиц снижается по мере их потребления. При этом может наблюдаться и снижение общей полезности, в случае, если дополнительная единица блага обладает отрицательной предельной полезностью.

Действие закона убывающей предельной полезности в отношении обычных товаров и услуг представляется очевидным, так как потребность индивида в конкретном благо не бесконечна и снижается по мере её удовлетворения. В рамках нашего исследования для определения равномерности налогообложения необходимо выяснить, работает ли данный закон в отношении дохода, то есть приносит ли дополнительная единица дохода её получателю полезность, меньшую, чем предыдущие единицы дохода.

В экономической литературе встречаются разные трактовки предельной полезности денег. Предельная полезность денег — это «возрастание степени удовлетворения (полезности), достигаемое потребителем при расходовании дополнительной единицы денег на приобретение товаров и услуг» [11]; «дополнительное удовлетворение, которое человек получает от расходования каждой дополнительной денежной единицы на товары и услуги» [12]. Б. С. Малышев отмечает, что сами деньги не могут удовлетворять потребности человека, но на них можно приобрести продукцию, которая обладает полезностью для индивида. Таким образом, полезность денег равняется полезности благ, которые на них можно приобрести. Основываясь на графике функции полезности денег, который, по мнению учёного, выглядит так же, как и график функции полезности любого другого блага, Б. С. Малышев делает вывод об убывании предельной полезности денег [13]. И. Г. Блюмин приходит к аналогичным выводам относительно общей полезности денег, однако ничего не упоминает об их предельной полезности [14].

А. Маршалл также связывал предельную полезность с расходами, которые готов понести человек на приобретение определённого блага, и приходил к выводу об убывающей предельной полезности денег: «чем богаче становится человек, тем меньше для него предельная полезность денег» [15].

Действие закона убывающей предельной полезности распространяется на деньги, что легко доказывается логически: человеку с доходом 100 условных единиц гораздо проще расстаться с 1 условной единицей, чем человеку с доходом, равным 3 условным единицам. Несмотря на очевидность убывания предельной полезности денег с ростом их количества практическое применение этой закономерности сильно затруднено ввиду того, что для каждого индивида темпы такого убывания различны. Рассмотрим следующие примеры.

Ситуация 1. Индивиды А и Б получают доходы, равные 50 и 100 условных единиц соответственно. Для измерения полезности в абсолютных величинах будем использовать традиционную для теории полезности единицу — ютиль. Допустим, темпы убывания предельной полезности денег у каждого из индивидов одинаковы или близки

по значению. Так как это не имеет принципиального значения, для удобства расчётов предположим, что предельная полезность каждой последующей условной единицы дохода меньше предыдущей на фиксированную величину. Предельная полезность первой условной единицы составляет 100 ютилей, второй — 99, третьей — 98 и т.д. Предельная полезность последней, пятидесятой условной единицы индивида А составляет 51 ютиль, предельная полезность сотой условной единицы дохода индивида Б — 1 ютиль. Таким образом, используя формулу суммы арифметической прогрессии, определим общую полезность дохода: для индивида А она составляет 3775 ютилей ( $51 + 52 + 53 + \dots + 100 = 50 \cdot (51 + 100) / 2$ ), для индивида Б — 5050 ютилей ( $100 \cdot (1 + 100) / 2$ ). Допустим, ставка налога для индивида А установлена в размере 20 %. При этом сумма налога, уплачиваемого индивидом А в бюджет, составляет 10 условных единиц, что соответствует 555 ютилям полезности его дохода ( $10 \cdot (51 + 60) / 2$ ). В таком случае индивид А теряет около 14,7% полезности своего дохода. Для соблюдения условия равномерности налогообложения потери полезности дохода индивида Б должны составить такую же долю, или около 742,4 ютилей в абсолютном выражении. Несложно убедиться, что индивид Б в этом случае должен уплатить около 38 условных единиц налога, что соответствует ставке налога, равной 38%. Таким образом, в данной ситуации вполне обоснованно выглядит применение прогрессивной шкалы налогообложения.

Ситуация 2. Условия такие же, как в предыдущем примере, однако темпы убывания предельной полезности различаются: для индивида А степень уменьшения предельной полезности остаётся прежней, а для индивида Б она становится гораздо меньшей: предельная полезность каждой последующей условной единицы меньше предыдущей всего на 0,1 ютиль, то есть предельная полезность последней условной единицы составляет 90,1 ютиль. Таким образом, общая полезность дохода индивида А составляет 3775 ютилей, индивида Б — 9505 ютилей ( $100 \cdot (90,1 + 100) / 2$ ). Потери в 14,7 % полезности дохода для индивида Б будут равняться 1397,2 ютилям, что соответствует в данном случае сумме дохода, равной менее чем 15 условным единицам. Следовательно, и ставку налога для индивида Б целесообразно установить на уровне 15%, что даёт основания говорить о применимости в данном случае регрессивной шкалы налогообложения.

Ситуация 3. Условия те же, но темпы убывания предельной полезности доходов обоих индивидов настолько низки, а изменения предельной полезности настолько малы, что ими можно пренебречь. Как несложно догадаться, в такой ситуации доли потерянной полезности будут равняться долям потерянного дохода, что и доказывается далее. Общая полезность дохода индивида А составит около 5000 ютилей ( $100 \times 50$ ), индивида Б — 10000 ютилей ( $100 \cdot 100$ ). При ставке налога 20 % индивид А потеряет 1000 ютилей, что составляет 20 % общей полезности всего дохода. Потери в 20 % полезности дохода индивида Б будут равняться 2000 ютилей, что соответствует ставке налога на уровне 20 %. Таким образом, в данной ситуации применима гладкая шкала налогообложения.

Как видно из примеров, в зависимости от темпов убывания предельной полезности дохода может оказаться целесообразным применение как прогрессивной, так и плоской или даже регрессивной шкалы налогообложения. Несмотря на то, что ситуации 2 и особенно 3 носят скорее чисто теоретический характер, научно опровергнуть вероятность их возникновения не представляется возможным. Поэтому, учитывая разницу в интересах и предпочтениях различных индивидов, обоснование применения той или иной шкалы налогообложения личных доходов в рамках теории полезности видится практически невозможным.

Несмотря на это, по нашему мнению, применение теории полезности при налогообложении организаций может быть вполне оправданно. В отличие от физических лиц,

каждое из которых имеет значительные особенности по сравнению с другими индивидами, выраженные в различии интересов и предпочтений, и, как следствие, по-разному оценивающих полезность своего дохода, организации имеют схожую систему распределения прибыли, которая в меньшей степени обусловлена сферой их деятельности и предпочтениями их руководства и собственников и в гораздо большей — производственной необходимостью и экономической целесообразностью. Таким образом, в случае с организациями использование прибыли носит более объективный характер, что даёт основания сделать предположение о возможности определения единой для всех формулы изменения предельной полезности прибыли организации.

Государство имеет возможность максимально приблизить существующую систему налогообложения к соблюдению принципов налогообложения, в частности, принципа справедливости. Этой цели может служить рентное налогообложение, основой которого станет взимание налогов на основе монополевой ренты. Трактовка данного понятия в современной литературе носит достаточно узкий характер. Под монополевой рентой в большинстве случаев понимают дополнительный доход, получаемый организацией, занимающей доминирующее положение на рынке. При этом монополевую ренту выделяют как разновидность ренты наряду с земельной, лесной, водной, интеллектуальной, финансовой и другими. На наш взгляд, любой вид ренты может быть получен либо в условиях конкуренции, либо организацией, занимающей доминирующее положение на рынке. Следовательно, любой вид ренты может носить как монопольный, так и немонопольный (конкурентный) характер. Поэтому считаем целесообразным деление всех видов ренты в соответствии с условиями их возникновения на виды монопольного и немонопольного типа.

При отнесении видов ренты к тому или иному типу по условиям возникновения необходимо учитывать, что монопольной может быть признана рента, получаемая организацией, занимающей доминирующее положение на рынке, при условии, что получение данной ренты связано с основной деятельностью данной организации.

Таким образом, монополевая рента — это дополнительный доход, получаемый организацией, занимающей доминирующее положение на рынке, при условии, что её получение связано с основной деятельностью организации.

Налогообложение на основе монополевой ренты удовлетворяет требованиям принципа справедливости в вертикальном аспекте, так как больший налог при этом уплачивает налогоплательщик, получающий существенную долю своего дохода за счёт государства либо благоприятной конъюнктуры рынка, которую тоже можно отнести к благам, получаемым от государства (с его позволения).

Однако учёт монополевой ренты при налогообложении не обеспечивает соблюдение горизонтального аспекта принципа справедливости, так как при одинаковых суммах дохода (прибыли) большую сумму в бюджет заплатит тот налогоплательщик, в доходе которого присутствует монополевая составляющая. При этом возникают серьёзные вопросы относительно методики определения доли монополевой составляющей в прибыли организации, а также доли монополевой ренты, подлежащей перечислению в бюджет.

Если рассматривать использование монополевой ренты сквозь призму подходов к реализации принципа справедливости, можно отметить следующее. С точки зрения принципа выгоды налогообложение на основе монополевой ренты является справедливым отчасти. С одной стороны, организации, занимающие доминирующее положение на рынке, действительно используют больше благ, предоставляемых государством, так как именно с позволения государства возможно монополизированное состояние рынка. То есть в какой-то мере перечисление в бюджет монополевой ренты — это плата за бездействие государства в лице антимонопольного органа. С другой стороны, принцип выгоды предполагает учёт предпочтений плательщика относительно предоставляемых ему благ, то есть по возможности целевое использование государством уплаченных

налогов, что практически недостижимо при налогообложении организаций. Что касается подхода, основанного на учёте платёжеспособности налогоплательщика, то его реализация напрямую связана с горизонтальным и вертикальным аспектом принципа справедливости, речь о которых шла выше.

## ВЫВОДЫ

Справедливость налогообложения целесообразно трактовать с точки зрения теории полезности как положение в налогообложении, при котором все плательщики, уплачивая налог, теряют одинаковую долю полезности своего дохода. Несмотря на недостижимость абсолютной и общепризнанной справедливости налогообложения, существует возможность приблизиться к максимально возможному соблюдению данного принципа, и в качестве одного из инструментов достижения данной цели можно предложить использование в налогообложении монопольной ренты, которая по сути является незаслуженной частью дохода организации, поэтому изъятие её части в бюджет видится целесообразным в целях достижения справедливости налогообложения.

Налогообложение на основе монопольной ренты удовлетворяет требованиям вертикального аспекта принципа справедливости, но не позволяет соблюсти его горизонтальный аспект, так как при условии изъятия части монопольной ренты в бюджет организация-монополист, получившая прибыль, аналогичную прибыли другой организации, заплатит бóльшую сумму налога.

Принцип выгоды налогоплательщика при использовании монопольной ренты соблюдается частично, так как больше налога платит организация-монополист, получающая больше выгоды от государства, но при этом данная организация лишена возможности выбора благ, которые она хотела бы получить. Однако стоит отметить, что соблюдение принципа выгоды налогоплательщика в современных условиях является практически недостижимой целью при любой системе налогообложения.

В целом изъятие монопольной ренты способно повысить уровень справедливости налогообложения. При этом требуется тщательная разработка методики расчёта суммы монопольной ренты и её доли, подлежащей перечислению в бюджет.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. – 655 с.
2. Майбуров, И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА «Академкнига», 2011. – 591 с.
3. Тургенев, Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев. – СПб. : Типография Н. Греча, 1818. – 400 с.
4. Болдырев, Г. И. Подоходный налог на Западе и в России / Г.И. Болдырев : Изд-во Северо-западного пробюро ВСНХ, 1924 . – 274 с.
5. Майбуров, И. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с.
6. Налоги и налогообложение : учебник / С. Аксёнов [и др.]. – К. : Региональный финансово-экономический институт, 2010. – 356 с.
7. Куликов, Н. И. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Н. И. Куликов, М. А. Куликова, Н. П. Назарчук. – Тамбов : Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2013. – 388 с.
8. Нуреев, Р. М. Курс микроэкономики : учебник / Р. М. Нуреев. – М. : Норма, 2005. – 576 с.

9. Кац, М. Микроэкономика / М. Кац, Х. Роузен ; пер. с англ. И. Пустовалова и др. – Минск. : Новое знание, 2004. – 828 с.
10. Макконнелл, К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю ; пер. с 14-го англ. изд. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 972 с.
11. Микроэкономика : учеб. пособие / В. С. Артамонов [и др.] ; под ред. В. С. Артамонова, С. А. Иванова. – СПб. : Питер, 2009. – 320 с.
12. Сиполз, О. В. Новый англо-русский словарь-справочник. Экономика / О. В. Сиполз. – М. : Флинта : Наука, 2011. – 712 с.
13. Малышев, Б. С. Теория предельной полезности (потребитель на рынке товаров и услуг) : учеб. пособие / Б. С. Малышев. – Благовещенск : Амурский гос. ун., 1999. – 40 с.
14. Блюмин, И. Г. Критика буржуазной политической экономии. Том 1 / И. Г. Блюмин. – М. : Изд-во Академии наук СССР, 1962. – 872 с.
15. Маршалл, А. Основы экономической науки / А. Маршалл ; пер. с англ. В. И. Бомкина [и др.]. – М. : Экспо, 2007. – 832 с.

*Статья поступила в редакцию 20 ноября 2015 года.*