Горский Игорь Васильевич. Развитие налоговой системы Российской Федерации : Дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 : М., 2004 342 c. РГБ ОД, 71:05-8/190

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты развития налоговых отношений в современной России

1.1. Понятие налога и его значение для налоговой системы Российской Федерации

1.2. Функции налога и налоговой политики 28

Глава 2. Эволюция места и роли налогов в социально-экономическом развитии России

2.1 . Налоги России и СССР в доперестроечный период 41

2.2. Налоги в период «перестройки» 54

2.3. Налоговая политика на рубеже 80-90 годов 67

2.4. Налоговая реформа 1992 года 88

2.5. Анализ предпосылок и условий разработки Налогового кодекса Российской Федерации

Глава 3. Налоговые проблемы экономического роста в России 125

3.1. Налоговое бремя в Российской Федерации 126

3.2. Экономический рост и налоги 145

3.3. Налоговое регулирование российской экономики 166

Глава 4. Налоги в системе федеративных отношений 180

4.1. Принципы фискального федерализма 180

4.2. Специфика формирования и развития фискального федерализма в современной России

Глава 5. Методологические основы оценки налоговой политики

5.1. Проблема эффективности в налогообложении 208

5.2. Система основных индикаторов налоговой политики и их аналитическая оценка в 1998-2003 годах и в перспективе

Глава 6. Концептуальные направления совершенствования налогового законодательства

6.1. Особенности российского налогового права 263

6.2. Анализ соответствия норм Налогового кодекса Российской Федерации современным условиям развития экономики и финансов

Заключение 308

Литература 316

Приложения 327

**Введение к работе**

Актуальность темы. Глубокие социально-экономические преобразования, происходящие в России последние пятнадцать лет, резкая смена отношений собственности и форсированные методы перехода от централизованного планирования к рынку на фоне обострившихся проблем советского периода развития привели страну к всеобъемлющему системному кризису, преодоление которого продолжает оставаться на сегодня и обозримую перспективу первостепенной задачей национального масштаба. Ее решение во многом зависит от качества государственного управления экономикой, включая один из главных его инструментов — налоги.

Особое значение при этом приобретает правильное определение области эффективного применения налогов, исходя из их сущностной определенности и функциональных особенностей в условиях глубоких социальных реформ. Налоги относятся к числу ключевых инструментов государственной финансовой политики. Они затрагивают самые важные стороны жизни человека и общества, а сам процесс разработки налогового законодательства и его применение неразрывно связаны с острыми противоречиями и компромиссами.

С одной стороны, государство должно иметь достаточно средств для осуществления своих неотъемлемых функций (оборона, наука, образование и др.), с другой, - налоговая ноша предприятий и граждан не может быть слишком тяжелой, чтобы не отнимать стимулов к труду и не сдерживать экономический рост. Поэтому налоговая тематика всегда и во всех странах актуальна. Ее особенная острота для России состоит сегодня в том, что реформа налогов во многом определяет глубину и ха-

рактер современных экономических, социальных и политических преобразований в стране.

Фактически полное отсутствие на протяжении длительного времени развитых налоговых отношений (30-е - 80-е годы) потребовало создания российской налоговой системы почти «с нуля». При этом пришлось столкнуться с двумя группами естественных трудностей. Первая - выражалась в отсутствии необходимого опыта налоговых начинаний у государственных органов (не было ни кадров, ни необходимых технических средств, ни исследований, ни учебников). Вторая - связана с полной утратой населением налоговой культуры. Эти трудности еще долго будут влиять на российские налоги, и их следует учитывать в налоговой системе и в налоговой политике. В этой связи представляется весьма актуальным рассмотреть с теоретических и прикладных позиций ход налоговой реформы, проанализировать и обобщить результаты действия системы налогов, наметить основные направления развития налогов и определить характер налоговой политики в перспективе.

Диссертация отражает результаты теоретических и практических разработок, к которым соискатель пришел в процессе двадцатилетних исследований проблем налогообложения: от первых советских налоговых подвижек 80-х годов до вступления в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации.

Автор концентрирует внимание главным образом на дискуссионных моментах становления и развития российских налогов, что в известной мере оправдывает используемый в ряде случаев полемический стиль изложения.

Степень разработанности проблемы. Становление современной российской налоговой системы проходило в условиях исключительно

высокой информационной активности. При этом в ней явно прослеживалось три направления, которые условно можно обозначить как «популярное», «утилитарное» и «аналитическое». Их содержание и оценка состоят в следующем.

«Популярное» ( а в немалой степени и «популистское») направление было представлено средствами массовой информации, где на общем фоне важной работы по налоговому просвещению населения большое место занимали и негативные элементы, связанные со скандальными комментариями и сенсационными акцентами в публикациях, политической предвзятостью, искажением реального положения дел, ошибочными цифровыми данными, некорректными ссылками на зарубежный опыт налогообложения и т.д.

«Утилитарное» направление носило ярко выраженный практический характер и было обусловлено потребностью налогоплательщика в реальной помощи в исполнении им обязанности по уплате налогов. Это направление выражалось в рекомендациях и советах налоговых органов и отдельных специалистов по конкретным вопросам налогообложения, изданием специальных пособий, справочников и других полезных материалов. Их общая оценка (за редчайшим исключением недобросовестных комментариев) безусловно положительна.

Наконец, еще одним самостоятельным «информационным нало-  
*\*говым пространством» может считаться литература, посвященная анали-

зу действовавшей налоговой системы, теоретическому обобщению места и роли налогов на современном этапе социально-экономических реформ, концептуальным направлениям налоговой политики. Здесь имели и продолжают иметь место серьезные разногласия по многим принципиальным пунктам развития налогов, отражающие порой противополож-

ные взгляды на цели и пути экономических и финансовых преобразований в России.

Большое разнообразие подходов к исследованию проблем налогообложения говорит не только о сложности объекта исследования, но и о формирующемся характере российской налоговой науки, на которую огромное влияние оказывает как финансово-экономическая нестабильность, так и социально-политическая напряженность. Грамотное построение налоговой системы невозможно также без учета исторических особенностей российской государственности вообще и специфики текущего положения страны в частности.

С высоты сегодняшнего дня есть возможность проследить развитие налогообложения в зарубежных странах и выявить общие черты движения налоговых систем. Однако налоги любого государства возникают и долгое время существуют как индивидуальные. Только с хозяйственной интеграцией разных стран сближаются и их налоговые системы, причем, процесс сближения идет весьма болезненно.

Этот исторический опыт говорит о том, что России не уйти от неизбежной на стадии становления налоговых отношений специфики обложения, сколь ни привлекательными казались бы нам зарубежные налоговые схемы. Между тем, вопрос о мере национальной оригинальности российских налогов также остается остро дискуссионным.

Надо отметить, что многообразие взглядов на проблемы и перспективы российских налогов не отрицает единые исходные методологические позиции, лежащие в их основе. Эти позиции разработаны признанными зарубежными теоретиками экономики и финансов, к числу которых с полным правом можно отнести А. Смита, Д. Рикардо, А. Вагнера, Ф. Нитти, Э. Селигмана, К. Эеберга, Д. Кейнса, М.Фридмана, Д. Стиглица. Важный вклад в отечественную финансовую науку связан с

именами таких российских ученых, как Н. Тургенев, И. Янжул, И. Озеров, П. Гензель, В. Твердохлебов, Ф. Меньков, П. Микеладзе, А. Тривус, В. Дитман и др.

Современный этап исследования налогов представлен работами видных специалистов по финансам, бюджету и налогам - А. Александрова, М. Бобоева, А. Брызгалина, Э. Вознесенского, В. Гусева, А. Ива-неева, В. Кашина, И. Караваевой, В. Князева, Л. Лыковой, Л. Павловой, В. Панскова, А. Паскачева, С. Пепеляева, Г. Поляка, А. Починка, В.Пушкаревой, В.Родионовой, М. Романовского, Б. Сабанти, Н. Сычева, В. Фролова, Д. Черника, С. Шаталова и других.

Объект исследования - совокупность налоговых отношений Российской Федерации с точки зрения количественных и качественных характеристик.

Предмет исследования - анализ налоговой системы во взаимосвязи с актуальными проблемами экономики, финансов и бюджета.

Цель и задачи исследования. Цель работы автор видит в разработке теоретических и методологических основ комплексного анализа эволюции российской налоговой системы, ее текущего состояния и перспектив развития, обосновании необходимости внесения изменений в стратегические направления налоговой политики и конструктивные элементы налоговой системы и построении концепции их совершенствования в целях усиления роли налогов в государственном регулировании экономики и повышения эффективности их влияния на социально-экономическое развитие страны.

Для достижения этой цели диссертант считает необходимым решение следующих задач:

исследовать основные методологические подходы к анализу налогов и базовые понятия налогообложения, определить специфику их действия и влияния на эффективность налоговой политики в современной России;

раскрыть логику развития налоговых отношений в России за последние 15 лет, их историческую обусловленность и адекватность складывающимся условиям;

проанализировать влияние налогов на экономику и оценить роль налогов в системе государственного регулирования современной России;

выявить специфику фискального федерализма в России и возрастающее значение налоговой системы в перераспределительных процессах на современном этапе;

исследовать величину, динамику и специфику налогового бремени в Российской Федерации и уточнить методологию его исчисления;

предложить систему показателей, наиболее полно характеризующую состояние налоговой системы, и на ее основе дать аналитическую оценку налоговой политике;

определить и рассмотреть особенности отражения налоговых отношений в системе права и обосновать направления корректировки российского налогового законодательства;

Методологическую основу исследования составили общенаучные приемы экономического анализа, диалектический метод, сопоставление исторического и логического, статистические методы. Важное значение

в процессе работы было уделено обобщению отечественных и зарубежных трудов по теории экономики и финансов, а также анализу хода экономической реформы, решениям представительных и исполнительных органов власти, выступлениям специалистов в области налогов, материалам научных конференций, круглых столов и заседаний рабочих групп по различным аспектам налогообложения, налоговому законодательству. Существенное влияние на исследование оказало непосредственное участие соискателя во многих практических разработках и теоретических дискуссиях и его самостоятельная позиция по принципиальным вопросам налогообложения.

Информационной базой диссертации стали данные государственной статистики, Минфина, МНС и Минэкономразвития России; материалы региональных и местных финансовых и налоговых органов; сведения, полученные из официальных встреч и частных бесед с представителями властных, управленческих и предпринимательских структур; нормативные акты; материалы социологических обследований; научная литература и средства массовой информации.

Научная новизна работы, по мнению автора, связана с разработкой методологии комплексного анализа состояния и перспектив развития налоговой системы. Многолетние целенаправленные исследования российских налогов позволили автору выработать свой взгляд на наиболее важные, с его точки зрения, вопросы налоговых отношений, проследить их генетические корни, предложить в ряде случаев свои методы анализа и оценки происходящих в области налогообложения процессов. В частности, автор выносит на защиту:

- аргументацию в пользу широкого определения налога в Налоговом кодексе и объединения в одном понятии «налог» всех налоговых платежей при сохранении их традиционных названий - сбор, пошлина, акциз, взнос, что внесет терминологическую ясность в налоговое законодательство, упростит трактовку и будет способствовать единообразному его применению;

вменение налогам единственной функции - фискальной. Любое другое проявление налогов (регулирующее, стимулирующее, контрольное и т.д.) является производным от этой функции и, в свою очередь, становится формой реализации функции управления налогами - функции налоговой политики. Методологическое значение разделения функций налогов и налоговой политики состоит в том, что позволяет соотносить конкретные меры в области налоговой политики с фискальной сущностью налога, не допускать их неоправданного противопоставления и тем самым повысить эффективность налогообложения и налоговой политики;

характеристику особенностей влияния налогов современной России на экономический рост и вывод о том, что в настоящий момент тормозом развития является не «угнетающая» система налогов, а напротив, - недостаточно активная организаторская роль государства в регулировании общественных отношений и недостаточность его участия в экономике, в том числе с использованием налоговых инструментов;

вывод о сильном и противоречивом воздействии на экономику неналоговых факторов, так что оценка влияния собственно налогов на экономический рост не может быть сегодня рассчитана с удовлетворительным качеством;

разработку законодательных аспектов налогообложения, обусловленных необходимостью выделения налоговых правовых отношений в качестве самостоятельной отрасли права; обоснование ошибочности и опасности сведения принципиальных налоговых норм к гражданским правоотношениям, а также критику исключительно грамматического метода толкования налогового законодательства, презумпции невиновности в налогообложении и некоторых других существенных положений действующего Налогового кодекса Российской Федерации;

предложения по конкретным направлениям развития российской системы налогов, включая общие вопросы налоговых отношений и модернизацию отдельных видов налогов. В частности, в работе отрицается целесообразность дальнейшего снижения доли налогов в ВВП; критикуется введение плоской ставки налога на доходы физических лиц; аргументируется неизбежность снижения роли налога на прибыль предприятий; при. рассмотрении проблем фискального федерализма сделан вывод о целесообразности повышения концентрации в текущий период финансовых ресурсов на федеральном уровне и др.;

постановку проблемы комплексной оценки налоговой политики и разработанный подход к ее решению, а также предлагаемую

\* методику такой оценки, заключающуюся в отслеживании динами-

ки совокупности показателей, описывающих состояние налоговой системы, и их соотнесении с критериями налоговой теории и мировой практикой налогообложения.

Практическое значение диссертационного исследования состоит в том, что методология, основные положения, аналитические выводы и

рекомендации исследования могут быть использованы в работе представительных и исполнительных органов власти по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации, развитию отдельных видов налогов, повышению их собираемости, корректировке налогового законодательства, стабилизации финансового положения в стране и обеспечения устойчивости бюджетов всех уровней.

В частности, непосредственное практическое приложение имеют такие разработанные автором направления развития налогов, как:

- усиление фискальных акцентов в налоговой политике;

- радикальное ограничение налоговых методов регулирования  
экономики;

отказ от снижения налогов и сокращения государственных расходов в текущий момент и на ближайшую перспективу;

обособление налогового права в самостоятельную отрасль права и преодоление избыточного влияния на налоги гражданских правоотношений;

использование предложенных автором методики наблюдения за состоянием налоговой системы и индикаторов качества налоговой политики;

авто рские п редложения по совершенствованию конкретных видов налогов и норм налогового законодательства.

Апробация и публикация результатов работы. Результаты исследований стали о сновой многих научных отчетов, прикладных разработок, аналитических справок, инициативных записок, методических рекомендаций и конкретных предложений, которые получили положительную оценку в Министерстве финансов и Министерстве по налогам и сборам России. Положения диссертации использовались автором при

подготовке нормативных документов по налогообложению и реализации ряда налоговых проектов России, Украины, Казахстана, Москвы и Московской области. Примером может служить работа, выполненная в 1990 г. под руководством соискателя для финансового управления г. Москвы по разработке системы местных налогов, которая почти полностью была воспроизведена в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также проводимая диссертантом на протяжении многих лет идея более тесного взаимодействия финансовых и налоговых органов, реализуемая сегодняшней административной реформой.

Положения и выводы диссертации докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях (в т. числе международных), заседаниях, совещаниях, круглых столах и т.п. По теме диссертации автором опубликовано около 80 работ, с авторским объемом более 50 п. л. Среди публикаций - монографии, разделы в монографиях, статьи в словарях, тематических сборниках и научных журналах.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, шести глав, заключения, списка литературы. Работа изложена на 342 страницах и включает 20 таблиц и 5 приложений.

## Понятие налога и его значение для налоговой системы Российской Федерации

Пришедшие к нам из глубины веков налоги претерпели на своем долгом пути немало изменений. Виды, формы, количество и роль налогов эволюционизировали вместе с развитием общества и государства. Соответственно менялось и представление о налогах. Высокая обусловленность налогов конкретными историческими рамками не оставляет нам надежд на какое-то «окончательное» определение налога, но применительно к сегодняшнему дню России можно с уверенностью говорить о больших резервах по его улучшению.

Естественной отправной точкой анализа являются положения Налогового кодекса (НК РФ), где в ст. 3 дается следующее определение налога: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». В этом определении больше вопросов, чем ответов. Мало того, что в нем не упомянуто такое атрибутивное свойство налога, как «законность» (налог устанавливается только законом), - за исключением «обязательности» (т. е. принудительного в необходимых случаях взимания), все другие качественные признаки налога выглядят случайными или второстепенными.

В самом деле, означает ли «индивидуальная безвозмездность» налога его не индивидуальную, но общественную или групповую воз-мездность? Если да, то как рассматривать, к примеру, поступившие в казну и разворованные бюджетные деньги? В этом случае признак «индивидуальной безвозмездности» приобретает двусмысленность и может означать отсутствие возмездия для причастных к воровству индивидов.

Думается, ссылка на «индивидуальную безвозмездность» несет здесь извинительную нагрузку, оставшуюся от «возмездности-возвратности» советских налогов. Сегодня налогу нет нужды извиняться за то, что он устанавливается государством в одностороннем порядке, не сообразуясь с желанием и возможностью отдельных людей, и используется прежде всего в общих интересах1. Более того, определенная воз-мездность в налоговых отношениях всегда присутствует (пример - получаемые за казенный счет услуги), - другое дело, что в них отсутствует эквивалентность, но это, понятно, другой разговор.

Ничего специфического нет и в том, что налог взимается «в форме отчуждения», причем отчуждения не просто имущества налогоплательщиков, а «принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств». Может показаться, что такие терминологические нюансы имеют какое-то техническое значение. Но даже если бы это было так, нет необходимости

1 С формальной стороны налоги могут возмещаться, например, в случае переплаты. включать их именно в определение налога. А ведь это не так! Нет никакой иной формы взимания налога кроме «отчуждения»: об этом еще будет идти речь при рассмотрении правовых проблем обложения. Ничего нового нет и в перечислении гражданско-правовых форм принадлежности имущества.

Что же касается «денежных средств», то для понимания налога это вообще не существенно, и более того, - ошибочно фактически: налог может быть взят и при отсутствии денежных средств. Кстати, ст. 45 Налогового кодекса РФ прямо указывает (и правильно делает!) на обоснованность «взыскания налога за счет иного имущества», чем явно противоречит исходному определению налога. Деньги, конечно, первоклассное изобретение рынка, однако навязывание налогу денежной формы обнаруживает «ограниченное» понимание налога, который всегда соответствует реальным условиям хозяйствования и отнюдь не замыкается на денежной форме.

Понятие налога в Налоговом кодексе оттеняет вводимое там же (статья 8) понятие сбора, под которым «понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов госу дарственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически зна \ чимых действий, включая предоставление определенных прав или выда чу разрешений (лицензий)». Сопоставление двух определений (налога и сбора) выявляет такие оттенки, которые еще более отдаляют рассматриваемые понятия от их понимания.

Остается только догадываться, чем платеж (налог) отличается от взноса (сбора); почему сбор не увязывается ни с формой «отчуждения», ни с «денежной» формой, ни с целями его взимания? Нет в определении сбора и «индивидуальной безвозмездности», что, по-видимому, самой логикой противопоставления сбора налогу означает индивидуальную возмездность «юридически значимых действий».

## Налоги России и СССР в доперестроечный период

Развитие налогов в дореволюционной России в целом отвечало общемировым тенденциям в налогообложении, хотя по общей оценке отечественных финансистов в области налогов наша страна не занимала лидирующих позиций. Движение от обложения «сохи» к подворному обложению, а от последнего к подушному, шло в соответствии с меняющимися условиями хозяйственной жизни. Среди исследователей истории налогов существуют разные взгляды на отдельные мероприятия в налоговой сфере и их последствия для экономического прогресса России.

В частности, одним из таких спорных пунктов является, например, отношение к подушному налогу, введенному в петровские времена (1724 г.) и просуществовавшему почти два столетия. На момент введения этот налог мог считаться вполне обычным. Более того, даже в начале века, как указывает Ф. Нитти, «... в Швейцарии во многих кантонах поголовные подати были введены только в последние годы: это показывает, что рассматриваемая нами форма обложения есть не пережиток, но всегда свежий и жизненный финансовый институт»1.

Общинный, раскладочный порядок уплаты подушной подати и ее сословный характер усиливали крепостное право и тормозили развитие капитализма в России. Следовательно, с общеэкономической точки зрения российское подушное обложение населению заслуживает отрицательной оценки.

Вместе с тем как финансовая мера такой налог был для своего времени весьма эффективным. По словам Н.Н. Молчанова2 со ссылкой на исследования историка Е. Анисимова, - за счет более равномерного разложения бремени налогов, снижения злоупотреблений и воровства удалось ограничить рост тяжести обложения 15 процентами, тогда как общая сумма собранных денег увеличилась в итоге в три раза. На бледном фоне отечественной истории финансов этот редкостный факт, право же, заслуживает упоминания.

## Налоговое бремя в Российской Федерации

Понятие «налоговое бремя» или такие его синонимы, как например, «налоговая нагрузка», тягость налогов, «податное давление» и т.п. исторически возникли одновременно с самыми ранними повествованиями о налогах, но его реальные количественные оценки можно отнести к периоду окончания первой мировой войны, когда расчеты по межсоюзнической задолженности и репарационные платежи потребовали сопоставления общего уровня обложения в разных странах. Для таких меж-страновых сопоставлений чаще всего и используется показатель налогового бремени.

Еще две наиболее важные сферы применения этого показателя, на что указывают многие авторы, это, во-первых, урегулирование финансовых взаимоотношений между субъектами в союзных или федеративных государствах и, во-вторых—проведение финансовых (налоговых) реформ и определение высоты возможного обложения. Актуальность этих задач для России несомненна.

При определении общей характеристики налогового бремени надо отметить следующий нюанс. Некоторые исследователи различают понятия «бремя налогообложения» и «тяжесть налогового бремени». В первом случае имеется в виду какая-то количественная величина обложения (сумма налога или его удельный вес), во втором - действие налогового бремени или последствия обложения (потери, ущерб) в экономической и социальной сфере. Смысл этого различия важен уже тем, что позволяет видеть за одним налоговым бременем разные результаты, т.е. одна и та же сумма налогов получает разную оценку, в том числе и в зависимости от того, с каких доходов она взимается и на какие цели расходуется от этих очевидных условий приводит к неправильным и даже нелепым выводам. Так, бессмысленно сравнивать показатели налогового бремени стран с разным уровнем развития; весьма сомнительно выглядит и «абсолютная» ценность любого сокращения государственных расходов (бремени).

Под налоговым бременем обычно понимают долю доходов, которая уплачивается государству в форме налогов и платежей налогового характера. Такое определение весьма расплывчато, поскольку не говорит, о каких доходах идет речь: это может быть национальный доход страны и доход предприятия, доход работника и доход его семьи и т.д. Однако столь общая формулировка понятия налогового бремени обусловлена реальной сложностью определяемого явления. Ведь, по сути, величина налогового бремени говорит о стоимости, цене, тяжести «содержания» государства со всеми его функциями и атрибутами для человека, предприятия, страны. И в теоретическом, и в практическом плане имеет смысл также постановка вопроса о налоговой нагрузке отдельных отраслей и территорий.

Поскольку несение «расходов по содержанию государства» есть факт объективный, то естественной представляется потребность в количественной оценке этого бремени во всех его формах, то есть встает вопрос о показателях налогового бремени.

Если говорить об отдельном работнике (семье), то в исчислении показателя его налогового бремени нет принципиальных сложностей. С общеметодологической точки зрения этот показатель рассчитывается как отношение всех уплачиваемых налогов ко всем получаемым доходам, включая денежную оценку натуральных благ. С методической стороны также не возникает непреодолимых трудностей, так как по данным статистики можно судить о доходах, платежах, расходах, структуре потребления населения в целом и его отдельных групп. В СССР такие расчеты неоднократно делались в 20-е годы . Сегодня, в связи с углублением дифференциации доходов, имеет смысл возобновить подобные расчеты для обоснования конкретных налоговых решений. Основы такой методики разработаны в НИФИ О. Медведевой.

Гораздо более сложным представляется вопрос о показателе налоговой нагрузки предприятия. Казалось бы, и доход, и налоги предприятия полностью и точно определены, однако при ближайшем рассмотрении их соотношение нельзя принимать за сколь-нибудь надежную характеристику действительного бремени. Дело в том, что в этой ситуации мы сталкиваемся с явлением, которого практически не существует для человека или государства в целом, но которое имеет колоссальное значение для налогообложения предприятия. Это—переложение налогов. Тем не менее один из возможных подходов к исчислению налогового бремени предприятия также будет рассмотрен ниже.

Общепризнанным показателем налогового бремени по стране в целом считается доля налогов в ВВП. Он хорошо освоен практикой, широко используется, однако заметим, что в обороте находится целый ряд его модификаций (доля бюджетных налогов в ВВП, доля чистых (без соцплатежей) налогов в ВВП и др.), которые не всегда корректно употребляются. Реальное свое значение столь высокоагрегированный показатель приобретает в сравнении (по разным странам или во времени), но и здесь, как уже указывалось, не может быть формального подхода.