
НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

TAXES AND THE TAXATION

УДК 336.221
ББК 65.261.41
О 35

В.Н. Овчинников

Заслуженный деятель науки РФ, доктор экономических наук, профессор-консультант кафедры теории и практики государственного регулирования экономики Южного федерального университета, г. Ростов-на-Дону. Тел.: (863) 250 59 63, e-mail: kafedra209@mail.ru.

З.А. Ключкович

Доктор экономических наук, профессор кафедры менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы, г. Ростов-на-Дону. Тел.: (863) 255 95 30, e-mail: menedjment@skags.ru.

Развитие теории налогов как отражение эволюции систем налогообложения

(Рецензирована)

Аннотация. В статье в ретроспективно-историческом плане рассматривается зарождение представлений и развитие теории о налогах в контексте эволюции практики и систем налогообложения; выделены этапы развития теории и определены принципы построения оптимальной системы налогообложения в России.

Ключевые слова: налог, система налогообложения, теория налогообложения, эволюция, прямые и косвенные налоги, оптимизация налогообложения.

V.N. Ovchinnikov

Honoured Scientist of the Russian Federation, Doctor of Economics, Professor-Consultant of the Department of Theory and Practice of Government Regulation of Economics of the Southern Federal University, Rostov-on-Don. Ph.: (863) 250 59 63, e-mail: kafedra209@mail.ru.

Z.A. Klyukovich

Doctor of Economics, Professor of the Management Department of the Russian Academy of National Economy and Public Administration, Rostov-on-Don. Ph.: (863) 255 95 30, e-mail: menedjment@skags.ru.

Development of the tax theory as the reflection of the taxation system evolution

Abstract. The paper considers the origin of the conceptions and tax theory development in the context of practice and tax system evolution in the retrospective historical aspect. Theory development phases are singled out and principles of the optimum tax system construction in Russia are determined.

Keywords: tax, taxation system, taxation theory, evolution, direct and indirect taxes, taxation optimization.

Налоговая система является важным звеном рыночной экономики. От эффективности ее функционирования зависят экономический рост и потенциал страны, благосостояние и качество жизни населения.

Исследование процесса изменений налоговой системы в российской экономике целесообразно корреспондировать с анализом эволюции теорий налогообложения. В процессе их эволюции можно выделить несколько этапов: 1) становления, 2) развития и 3) совершенствования, а также 4) поиска модели оптимального налогообложения. По нашему мнению, это позволит адекватно отразить трансформационные процессы в налоговой политике, выявить особенности функционирования налоговой системы и выработать целостную концепцию налогообложения России. Под налоговой теорией следует понимать «ту или иную систему научных знаний о сущности налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества» [1].

Экономическая природа налога заключается в том, что часть валового общественного продукта, включающего стоимость всех материальных благ, созданных в стране за определенное время (год), на стадии распределения отчуждается от производителей в пользу государства, обеспечивая материальную основу для его существования. Связь деятельности государства и системы налогообложения требует определения сущности такого понятия, как налоговое бремя. Это показатель, определяемый соотношением общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту. Определение оптимального размера налогового бремени — актуальная проблема многих стран. Аналогично стоит проблема и для предприятий.

В России отсутствует достоверная статистика о размере налогового бремени на предприятиях за какой-либо период. Данные анализа, проведенного на ограниченном количестве предприятий, не отражают истинного уровня данного показателя. Налог сегодня

является элементом общественного бытия и воспринимается как экономическое, финансовое и политическое явление, поскольку представляет собой обязательные платежи, взимаемые органами государственной власти с юридических и физических лиц и поступающие в бюджеты различных уровней. Такая трактовка налога, на наш взгляд, адекватна. Действительно, в налогах выражена сложная система общественных отношений и интересов. Экономическая сущность налога определена отчуждением части собственности плательщика, финансовая — обязательностью платежей и наполнения ими государственной казны, политическая состоит в перераспределении благ, льгот, введении особых налоговых режимов для выражения интересов тех или иных слоев общества.

В рамках первого из них одной из первых общих налоговых теорий стала теория обмена. Суть теории обмена состоит в том, что налог является ценой за предоставляемые гражданам общественные блага: правосудие, порядок. На фундаменте теории обмена на протяжении 200 лет развивались другие теории, отражающие существующие отношения для каждого конкретного исторического периода времени.

Научные труды А. Смита и Д. Рикардо по теории налогов, ставшие классическими, явились существенным продвижением представлений о налогах по сравнению с предшествующими теориями. А. Смит был противником централизованных методов управления экономикой, считая, что децентрализация в лучшей степени обеспечивает удовлетворение потребностей [2]. П. Годме называл эту теорию либеральной [3]. Его концепция отражает единственную цель налога — финансирование государственных расходов.

Следующий этап ознаменован трансформацией либеральной теории в неоклассическую, воззрения сторонников которой отражают благоразумное использование системы налогообложения в экономических процессах.

Кейнсианская теория стала полной противоположностью классицизма,

согласно которой у граждан изымаются сбережения, являющиеся тормозом экономического роста по причине неучастия данных сбережений в производственном процессе [4].

С осознанием необходимости перехода к социально ориентированной экономике связан следующий этап, когда потребовался поиск модели оптимального соотношения налогов для решения социально-экономических проблем.

Основой теории монетаризма М. Фридмена выступает мысль о влиянии лишних денег на развитие экономики и осуществление ее регулирования через денежное обращение.

Согласно теории экономики предложения М. Бернса, Г. Стайна, А. Лаффера, снижение налогового бремени приводит к значительному подъему экономики. В соответствии с кривой А. Лаффера (Laffer curve), показывающей связь между налоговыми ставками и объемом налоговых поступлений в бюджет, снижение ставок до предельной точки налогообложения становится причиной уменьшения поступлений в бюджет. В то же время повышение ставок после предельной точки также влечет за собой сокращение налоговых доходов.

Проблема справедливости и оптимальности системы налогообложения привлекает внимание ученых по сей день. Вклад в ее разрешение, наряду с зарубежными учеными А. Вагнером, М. Фридменом, внесли и отечественные исследователи Д. Боголепов, А. Буковецкий, А. Исаев, М. Соболев. А. Милов, например, утверждает, что если изъятие налогов превышает 30–55 % прибыли, происходит угасание развития экономики [5]. По данным проведенного опроса директоров ряда предприятий России, нормальной, по их мнению, представляется ставка обложения доходов 28 % [6]. Не менее актуален вопрос о границах налогообложения [7], поскольку «... высокие налоговые ставки, — считает К. Эклунд, — могут повлечь за собой рост «черного» сектора в экономике за счет легального сектора».

С развитием общих теорий налогов развивались и частные налоговые те-

рии. Наиболее ранней среди них была теория прямого и косвенного обложений. Она отражала идею оптимального сочетания прямых и косвенных налогов. По мере развития теории ее сторонники приходили к различным выводам: о приоритете прямого налогообложения или о необходимости установления косвенного обложения налогом. В конце XIX в. предпочтение было отдано направлению, при котором поддерживался баланс между прямыми и косвенными налогами.

Частной теорией также является теория единого налога. В ее основе лежит единый налог по какому-либо одному объекту налогообложения: земле, доходам, капиталу, недвижимости. Экономисты после многочисленных споров пришли к выводу, что наряду с простотой исчисления и сбора данный налог регрессивен. Однако, единый налог может применяться в сочетании с другими системами налогообложения и довольно эффективно. Практика подтвердила данный вывод после применения для субъектов малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения (1995 г.).

Согласно теории переложения Дж. Локка, в конечном счете налоги падают на тех, кто владеет землей. Проблема переложения налогов актуальна и сегодня. Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения отражает соотношение групповых и классовых интересов. Она обосновывалась принципами равенства и справедливости: налоговые ставки увеличиваются по мере роста доходов плательщиков налогов.

Анализ вышеперечисленных налоговых теорий, как общих, так и частных, приводит к выводу о том, что налоговая теория — это модель построения налоговой системы государства, определяющая место и роль налогов в экономической и политической жизни общества, адекватная конкретной социально-экономической ситуации. С учетом этого, современные теоретические разработки и должны установить меру общественного, т.е. государственно-го присвоения, границы экономического

суверенитета, необходимость демонополизации системы налоговых отношений и критерии определения объектов собственности налогоплательщиков.

В теории налогообложения существуют общие установки и принципы, согласно которым осуществляется его научно-практическая организация. На основе таких фундаментальных принципов современная наука получила возможность моделировать налоговую систему. В основу современной налоговой системы положены принципы, разработанные А. Смитом, в дальнейшем усовершенствованные и дополненные последователями. Конечно, и до А. Смита имелись определенные правила взимания налогов. А. Вагнер дополнил их, сформулировав девять основных правил налогообложения. Они также были положены в основу принципов построения налоговых систем [8]. В ходе общественного развития одни из них были опровергнуты, а справедливость других подтверждена практикой.

По этому поводу высказывался еще в начале XX века И. М. Кулишер: «Эти правила, превратившиеся в аксиомы, уже во времена А. Смита не являлись новшеством. О. Мирабо (1761), Ф. Юсти (1766), П. Верри (1771) требовали равномерности обложения, точного определения налогов законом, удобства для плательщика, возможно меньших расходов взимания, прибавляя к этому, что налоги «не должны чрезмерно обременять подданных, не должны задерживать роста населения, торговли и промыслов, не должны наказывать за успехи в области промышленности. Заслуга А. Смита заключалась не в приоритетном открытии этих принципов, а в яркой и точной формулировке и обосновании их» [9].

Согласно классической теории, рациональным налогообложением считается, если оно основывается на следующих основных принципах:

1) нейтральности налоговой системы, которая заключается в обеспечении равных налоговых стандартов для налогоплательщиков. На самом деле в странах с трансформируемой экономи-

кой этой нейтральности практически не существует;

2) равенства, означающего, что уплата налогов должна осуществляться в зависимости от возможностей налогоплательщиков, т.е. в соответствии с получаемыми доходами;

3) определенности, предполагающей установление ясных и четких для каждого налогоплательщика сроков уплаты, вида и суммы платежа;

4) удобства, под которым понимается необходимость взимания налога тогда и таким способом, когда и как это удобно налогоплательщику;

5) дешевизны, заключающейся в обеспечении предельно низких расходов по взиманию налогов [10].

В трудах современных российских ученых эти принципы получают свое дальнейшее развитие. Б.М. Сабанти считает, что налоги являются обязательными платежами, формируются в соответствии с федеративным устройством России [11]. Е.Н. Евстигнеев [12] предлагает целую систему принципов налогообложения: экономических, юридических и организационных. Т.А. Козенкова [13] под принципами налогообложения понимает черты налога, содержащиеся в его определении. А.И. Косолапов [14] развил и дополнил ряд принципов налогообложения, предложенных А. Вагнером в его «Lehrbuch der Polit. Oekonomie» (Grandlegung, изд. 1879), реализация которых способствует созданию «правильно построенной налоговой системы».

И. Ланг в основу принципов налогообложения включил ряд основных требований к формированию налоговой системы, среди которых выделим следующие: справедливость (включая экономическую эффективность), экономичность (включая гибкость), практичность (включая дешевизну и наглядность), незаметность (включая удобство). Немецкий ученый отмечает: «Мы считаем налоговую профессию необходимой, поскольку рыночные механизмы, предоставляя доступ к предложению тем, кто уже утвердил свои позиции на рынке, не способны сформировать социально приемлемую систему прав» [15].

Разработанные У. Хасси и Д. Любиком принципы налогообложения включают следующие положения:

— все законы о налогообложении целесообразно собрать в одном законе, в который и будут вноситься все поправки, вместо принятия дополнительных законов каждый раз, когда правительству нужны деньги;

— целью законотворческой деятельности должны быть ясность и понятность, которые, по возможности, должны быть дополнены определенностью;

— экономика будет развиваться наилучшим образом, если она станет эффективным производителем в мировом хозяйстве. И не в истинных интересах страны принимать протекционистские системы налогообложения, в которых отдается предпочтение внутренним интересам перед инвестициями, поступающими из-за границы, или при которых для отдельных секторов отечественной экономики создаются наилучшие условия с помощью временного освобождения налогов или других налоговых субсидий;

— в целях сокращения административных издержек необходимо, чтобы основная часть доходов бюджетов формировалась за счет таможенных пошлин, налога на добавленную стоимость, акцизов и налога на прибыль корпораций;

— справедливость (основанная на способности платить) требует индивидуального налога на доходы физических лиц;

— способом удовлетворения потребности в справедливости является налог на недвижимость;

— необходимость разработки механизмов учета инфляции, используемых до тех пор, пока краткосрочная инфляция не будет взята под контроль;

— разработка и написание законов является только прелюдией к главному в налоговой реформе — развитию средств эффективного администрирования [16].

Востребованность совершенствования налоговой системы привела экономическую науку к необходимости

определить дополнительные принципы налогообложения, которые были сформулированы Д. Стиглицем [17]. Он выделяет пять основополагающих принципов налоговой системы демократического общества:

1) экономическая эффективность: налоговая система не должна вмешиваться в эффективное размещение ресурсов;

2) политическая ответственность: налоговая система должна быть сформирована таким образом, чтобы политическая система более адекватно отражала предпочтения индивидуумов и их способность контролировать налоговую систему;

3) гибкость: налоговая система должна гибко (в некоторых случаях автоматически) реагировать на изменения в экономике;

4) административная простота: налоговая система должна быть простой для понимания налогоплательщиков и налоговых органов, а также относительно недорогой;

5) справедливость: налоговая система должна быть справедливой и должна быть сформирована таким образом, чтобы отражать общность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам.

Если очень высок уровень импортных и экспортных пошлин, нет особого стимула заботиться о производстве конкурентоспособной продукции на мировом рынке. Высокое налогообложение трудовых доходов может выражаться в отказе от поиска дополнительных заработков, более раннем выходе на пенсию, увеличении времени на обучение. Высокий акциз на отдельный вид товаров побуждает производителей и потребителей в той или иной степени заменять его другими товарами [18].

А. Маршалл [19] высказал предположение, что государство может увеличить совокупное экономическое благосостояние, облагая налогом отрасли с растущими издержками в том случае, если налоговые поступления способны превысить возникающее уменьшение потребительского излишка, и используя

поступления в целях субсидирования отраслей со снижающимися издержками, в которых субсидии могут быть меньше конечного прироста потребительского излишка.

Однако, анализируя эту гипотезу, М. Блауг [20] делает вывод о том, что есть основания не доверять теореме А. Маршалла. Как правило, налоги несут определенную степень искажений, но теоретически существуют налоги, называемые «неискажающими». К ним относятся налоги, не позволяющие индивидуумам варьировать свою налоговую нагрузку. Примером могут служить налоги, которые основываются на таких неизменных категориях, как возраст и пол. Несмотря на то, что они наиболее эффективны, их независимость от дохода или богатства отрицательно сказывается на справедливости налогообложения.

Косвенные издержки выражаются в различных формах: издержки времени и средств плательщиков, связанные с определением причитающихся с них налоговых сумм, их перечислением в бюджет и документированием правильности уплаты налогов; затраты, связанные с приобретением консультационных услуг налоговых консультантов и юристов, а также другие виды расходов. Дж. Слемрод, например, оценил, что косвенные издержки по крайней мере в пять раз выше прямых [21].

Нет единства позиций в вопросе о совокупности принципов налогообложения и среди экономистов отдельных взятых стран, в том числе, и в России. Так, В.Г. Пансков [22] относит к основным принципам налогообложения равенство и справедливость, эффективность, единовременность, универсализацию, стабильность налоговых ставок, четкое разделение налогов по уровням государственного управления, удобство и время взимания налогов, разумное сочетание прямых и косвенных налогов, научный подход к установлению конкретной величины ставки налога, использование системы налоговых льгот.

По мнению В.А. Кашина [23], общепринятыми являются следующие

принципы налогообложения: всеобщность, справедливость, определенность, стабильность, эффективность, необложение базовых факторов производства, однократность, недискриминация. В качестве базовых принципов налогообложения автор выделяет всеобщность, справедливость и определенность. Остальные названные принципы считает производными или дополнительными. Кроме того, возможен и иной подход к классификации перечисленных принципов налогообложения.

В.А. Кашин допускает их разделение по сферам, относя к сфере налоговой политики всеобщность, справедливость и стабильность; к сфере налогового процесса — определенность, необложение базовых факторов производства, однократность; к сфере налогового администрирования относит эффективность и недискриминацию.

Егорова Е.Н. и Петров Ю.А. [24] в качестве важнейших принципов налогообложения выделяют:

– компенсацию. Чем ниже эффективность общественного сектора, чем слабее государство, чем менее конкурентоспособны товаропроизводители, тем ниже должно быть налоговое бремя на экономику для компенсации худших условий ее функционирования;

– системность. Для оценки предложений по изменению налогового законодательства и налогового администрирования необходимо анализировать не только их непосредственное влияние на доходы бюджетной системы, но и системного фискального эффекта, т.е. прямых и косвенных воздействий изменения ставок (или других параметров) одного налога на базы налогообложения других, совокупные налоговые обязательства товаропроизводителей, предприятия, его работников. Такие зависимости существенно определяют налоговые поступления по одним налогам при изменении ставок других.

Рассмотренные принципы актуальны в настоящее время. Причем многие специалисты считают их принципами высшего порядка. Кроме того, они служат конечным ориентиром построения налоговой системы в обществе [25].

Общие принципы налогообложения закрепляются исключительно налоговым законодательством и составляют специфический институт налогового права. Общие принципы действия налоговой системы могут быть сформулированы следующим образом.

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. В основе этого положения лежат принципы законности, всеобщности и равенства субъектов налогообложения. Последний предполагает, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к их уплате.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Согласно принципу справедливости, не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единство экономического пространства России. Принцип универсальности предполагает недопустимость прямого и косвенного ограничения свободного перемещения товаров или финансовых ресурсов в пределах российской территории, если соответствующая экономическая деятельность хозяйствующих субъектов и физических лиц не запрещена законом.

5. Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом РФ, налоги и сборы субъектов РФ — территориальными законами, местные налоги и сборы — нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Все эти законы и нормативные правовые акты принимаются в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, иные взносы и платежи, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ. Таким образом, устанавливается единый источник налогового законодательства.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. В соответствии с этим положением акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен уплатить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах трактуются в пользу налогоплательщика.

Тенденции общественного развития свидетельствуют о совершенствовании системы налогообложения, выработке принципов, техники взимания налогов на основе формирования мировоззренческого учения об экономической природе налога.

Анализ системы налогообложения в контексте императивов формирования российской налоговой политики показал, что, как и в вышеприведенных теоретических моделях, здесь актуальной является проблема обоснования налоговых ставок, имеющих верхний (определяемый уровнем финансовых потребностей государства) и нижний (зависящий от возможностей налогоплательщиков) пределы.

Примечания:

1. Демчук Н.К. Теория налогов и некоторые практические аспекты её применения // Налоговый вестник. 1999. №7. С. 13.
2. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: в 2 т. Т. 2. М., 1975. С. 341-344.
3. Годме П. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 385.
4. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1978. 494с.
5. Милов А. Не добывать налогами хиреющую экономику // Экономические науки. 1992. №2. С. 105.

6. Рывкина Р., Косале Л., Синагин Ю. Предприятия ВПК на пятом году рыночных реформ: от спада к развитию. М.: ИСЭПН РАН, 1997. С. 83.
7. Эклунд К. Эффективная экономика. М.: Экономика, 1991. С. 163.
8. Болдырев Г.Н. Подоходный налог на Западе и в России. Л., 1924. С. 4, 5.
9. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград: Наука и школа, 1919.
10. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Соцгиз, 1935.
11. Сабанти Б.М. Теория финансов. М.: Менеджер, 2000.
12. Евстигнеев Е.Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. СПб.: Питер, 2000.
13. Козенкова Т.А. Налоговое планирование на предприятии. М.: АиН, 1999.
14. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение. М.: Дашков и К°, 2005.
15. Ланг И. Проект кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы. Бонн: Министерство финансов ФРГ, 1993.
16. Хасси У., Любик Д. Основы Мирового налогового кодекса: проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета. Гарвард: Такс Аналитс, 1993.
17. Стиглиц Д. Ревущие девяностые. Семена развала / пер. с англ. и прим. Г.Г. Пирогова; вступ. ст. Г.Ю. Семигина и Д.С. Львова. М.: Соврем. экономика и право, 2005.
18. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора: пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1999.
19. Маршалл А. Принципы политической экономии: пер. с англ. М.: Прогресс, 1983.
20. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе: пер. с англ. М: Дело ЛТД, 1994. : Slemrod J. Did the Tax Reform Act of 1986 Simplify Tax Matters? // Journal of Economic Perspectives. 1992. Vol. 6, N 1.
21. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: МЦФЭР, 2006.
22. Кашин В.А. Обзор фискальной политики в Российской Федерации и за рубежом в 2003 году. М.: Изд-во экономико-правовой литературы, 2004.
23. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Налоговые системы России и 20 зарубежных стран в 1991-1997 гг.: сравнительный анализ полных налоговых ставок. М.: ЦЭМИ РАН, 1999.
24. Развитие налоговой системы РФ: опыт, проблемы, перспективы: Доклады и выступления участников круглого стола (3 ноября 2004 года, Москва). М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, Ворд-Бук, 2005.
25. Васильева М.В., Соловьев К.А. Развитие принципов налогообложения // Финансы и кредит. 2008. №35(323). С. 53-54.

References:

1. Demchuk N.K. Theory of taxes and some practical aspects of its application // Tax Bull. 1999. No. 7. P. 13.
2. Smith A. Research on the nature and reasons of wealth of the people: in 2 v. V. 2. М., 1975. P. 341-344.
3. Godme P. Financial law. М.: Progress, 1978. P. 385.
4. Keynes J. General theory of employment, percent and money. М.: Progress, 1978. 494 p.
5. Milov A. Not to finish decaying economy by taxes // Economic Sciences. 1992. No. 2. P. 105.
6. Ryvkina R., Kosale L., Sinagin Yu. The military industrial complex enterprises in the fifth year of market reforms: from recession to development. М.: ISEPN Russian Academy of Sciences, 1997. P. 83.
7. Eklund K. Effective economy. М.: Economy, 1991. P. 163.
8. Boldyrev G.N. Income tax in the West and in Russia. L., 1924. P. 4, 5.
9. Kulisher I.M. Sketches of a financial science. Petrograd: Science and School, 1919.
10. Smith A. Research on the nature and reasons of wealth of the people. М: Sotsgiz, 1935.
11. Sabanti B.M. Theory of finance. М.: Manager, 2000.
12. Yevstigneyev E.N. Taxes, taxation and tax legislation. SPb.: Peter, 2000.
13. Kozenkova T.A. Tax planning at the enterprise. М.: AiN, 1999.
14. Kosolapov A.I. Taxes and taxation. М.: Dashkov and Co, 2005.
15. Lang I. The draft of the code of tax laws for the states of Eastern Europe. Bonn: Ministry of Finance of Federative Republic of Germany, 1993.

-
16. Hussey U., Luebeck D. Foundation of the World tax code: the project financed by the International tax program of the Harvard University. Harvard: Dachshunds of Analysts, 1993.
 17. Stiglitz J. The roaring ninetieth. Seeds of disorder / Trans. from English and a comment of G.G. Pirogov; preface by G.Yu. Semigin and D.S. Lvov. M: Contemporary Economy and Law, 2005.
 18. Stiglitz J.Yu. Economy of public sector: trans. from English. M.: INFRA-M, 1999.
 19. Marshall A. Principles of political economy: trans. from English. M.: Progress, 1983.
 20. Blaug M. Economic thought in a retrospective: trans. from English. M.: LTD business, 1994.; Slemrod J. Did the Tax Reform Act of 1986 Simplify Tax Matters? // Journal of Economic Prospects. 1992. Vol. 6, No. 1.
 21. Panskov V.G. Taxes and the taxation in the Russian Federation. M.: MTSFER, 2006.
 22. Kashin V.A. The review of fiscal policy in the Russian Federation and abroad in 2003. M.: Publishing House of Economical and Legal Literature, 2004.
 23. Egorova E.N., Petrov Yu.A. Tax systems of Russia and 20 foreign countries in 1991-1997: comparative analysis of full tax rates. M.: TsEMI Russian Academy of Sciences, 1999.
 24. Development of tax system of the Russian Federation: experience, problems and prospects: Reports and performances of participants of a round table (on November 3, 2004, Moscow). M.: Financial Academy at the Government of the Russian Federation, World Book, 2005.
 25. Vasilyeva M.V., Solovyov K.A. Development of principles of the taxation // Finance and Credit. 2008. No. 35 (323). P. 53-54.