

УДК 336.2

DOI [10.17150/2072-0904.2015.6\(3\).4](https://doi.org/10.17150/2072-0904.2015.6(3).4)

**М. А. Троянская**

*Оренбургский государственный университет,  
г. Оренбург, Российская Федерация*

**Е. А. Ермакова**

*Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова,  
г. Саратов, Российская Федерация*

## ПЕРЕЛОЖЕНИЕ НАЛОГОВ И ЕГО СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

**Аннотация.** В статье рассмотрено явление переложения налогов, порождаемое наличием разницы между налогоплательщиком, юридически уплачивающим налог, и носителем налога, за счет средств которого налог уплачивается. На основе анализа точек зрения на это явление раскрыты его понятие и сущность, выявлены факторы, его детерминирующие, а также описаны виды переложения в зависимости от роли государства, направления и способа переложения. Показана взаимосвязь данного явления с принципами налогообложения, в результате чего установлена наиболее тесная связь переложения с принципом справедливости налогообложения. Проанализированы социально-экономические последствия переложения налогов в виде эффектов на различных участников налоговых отношений — государство, налогоплательщики и носители налога. Уделено внимание вопросам совершенствования налоговой политики посредством переложения налогов.

**Ключевые слова.** Переложение налогов; справедливость; факторы переложения; эффекты переложения.

**Информация о статье.** Дата поступления 10 марта 2015 г.; дата принятия к печати 31 марта 2015 г.; дата онлайн-размещения 5 мая 2015 г.

**M. A. Troyanskaya**

*Orenburg State University,  
Orenburg, Russian Federation*

**Ye. A. Yermakova**

*Plekhanov Russian University of Economics,  
Saratov, Russian Federation*

## TAX SHIFTING AND ITS SOCIO-ECONOMIC CONSEQUENCES

**Abstract.** The article considers the phenomenon of tax shifting born by presence of difference between the taxpayers that pay taxes legally and the tax bearer at whose expense the tax is paid. The analysis of viewpoints at this phenomenon reveals its concept and essence, identifies its determining factors, as well as describes the types of shifting depending on the role of the state, direction and the way of shifting. The article shows interrelationship of the given phenomenon with taxation principles, which resulted in establishing the closest linkage of shifting with principle of taxation justice. It analyses the socio-economic consequences of tax shifting in form of effects on various participants of tax relations — the state, the taxpayer and the tax bearer. An attention is paid to issues of improving the tax policy by tax shifting.

**Keywords.** Tax shifting; justice; factors of shifting; effects of shifting.

**Article info.** Received March 10, 2015; accepted March 31, 2015; available online May 5, 2015.

В процессе налогообложения участвует большое количество субъектов, многие из которых являются посредниками. Эти обстоятельства приводят к тому, что череда отношений усложняется, а налогообложение приобретает опосредованный характер. Таким образом, появляется некая вероятность переложения бремени налогов на плечи иных участников налогообложения. Явление переложения налогов изучается в экономической науке с XVII в., при этом практическая значимость этого инструмента налоговой политики и по сей день остается актуальной. Формирование эффективной экономической политики современного государства практически невозможно без использования инструмента переложения.

Критерий перелагаемости налога впервые был использован Дж. Локком в 1692 г. при разделении налогов на прямые и косвенные. Он утверждал, что все налоги, кроме налога на землю, являются перелагаемыми [11]. И. Янжул отмечал, что сбор, уплачиваемый лицами, которые, по предположению финансового закона, не несут его на себе, а переносят на других лиц, называется косвенным налогом [14, с. 266].

Изучая налогообложение, финансовая наука выявила следующую проблему: налоги не всегда взимаются с того лица, на которого обязанность по уплате налога возложена законом. Налогоплательщик стремится переложить налоговое бремя как прямого, так и косвенного налога на другое лицо, являющееся фактическим плательщиком налога, тем самым компенсировав свои потери.

Т. В. Спиридониди определяют переложение налогов как перенесение на определенных налогоплательщиков части или всего налогового бремени путем взимания с них более высоких цен или снижения уровня предоставленных им выплат. При этом под налоговым бременем понимается показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом, на отдельный хозяйствующий субъект или на иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера [7].

В. М. Пушкарева рассматривает переложение налогов как несоответствие между первоначальной адресностью налога и его фактическим плательщиком [9, с. 116–140].

И. А. Майбуров понимает под переложением налогов такое вызванное налогом изменение цен товаров и услуг, когда юридический плательщик налога получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц [5].

А. В. Кацыка считает, что переложение налогов — это полное или частичное перенесение налога его плательщиком на другое лицо, с которым оно вступает в различные экономические отношения и которое становится носителем налога [3]. Необходимым условием для переложения налога является наличие плательщика налога и носителя налога. Плательщик налога уплачивает его в казну, а носитель налога несет бремя уплаты налога в конечном итоге. Связующим звеном между плательщиком налога и носителем налога выступает цена.

В настоящее время критерий перелагаемости для деления налогов на прямые и косвенные не является абсолютным — выявлено, что возможность к переложению имеют и прямые налоги. При этом в случае с прямыми налогами уровень переложения налогового бремени не равен 0, а в случае с косвенными налогами — не равен 100 %, а значит, проблему переноса налогов можно исследовать без жесткой привязки к делению налогов на прямые и косвенные [2]. Однако при проведении исследований переложения налогов чаще всего исследуются аспекты переложения именно косвенных налогов без учета переложения иных налогов, которые входят в состав стоимости товара,

поскольку законодателем процесс переложения косвенных налогов заложен в самом механизме их взимания и, как следствие, не дает оснований сомневаться. В свою очередь, прямые налоги являются налоговой нагрузкой именно для налогоплательщика. Вопрос переложения прямых налогов очень сложен и зависит от разнообразных факторов, проявляющихся в конкретной экономической ситуации.

С учетом развития теорий переложения можно выделить четыре основных фактора переложения налогов (рис. 1).

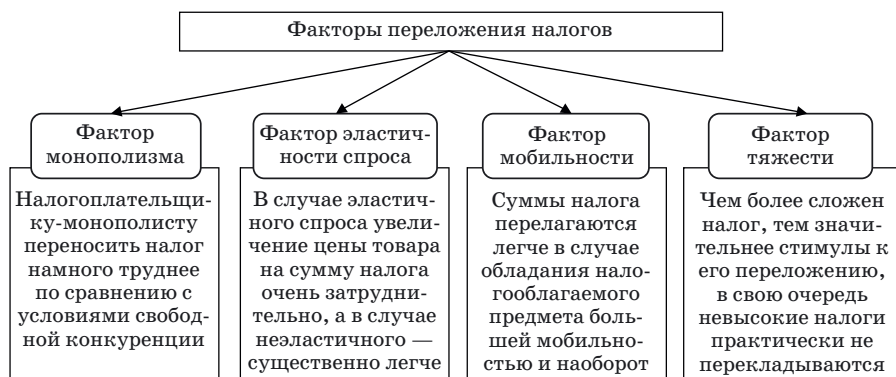


Рис. 1. Факторы переложения налогов

Многообразие проявлений переложения налогов позволяет выделить несколько его видов (рис. 2).



Рис. 2. Виды переложения налогов

Переложение, предусмотренное законодательством, есть не что иное как переложение косвенных налогов, возможность которого, как уже отмечалось, заложена в самом механизме их взимания. Переложение налогов по инициативе плательщиков предполагает, прежде всего, переложение прямых налогов.

Деление переложения налогов на простое и сложное обусловлено количеством звеньев цепочки производства и обращения, в которых оно проявляется: простое переложение осуществляется в рамках звена «продавец-покупатель», а сложное переложение охватывает несколько этапов этой цепочки [3; 6; 10, с. 172–174].

Прямое переложение подразумевает переложение налогового бремени налогоплательщиком на конечного потребителя (носителя налога) за счет вклю-

чения налога в цену товара. Обратное переложение имеет место при переложении бремени носителем налога на налогоплательщика посредством вычета из продажной цены суммы соответствующего налога.

Как известно, основные принципы построения налоговой системы впервые были изложены А. Смитом в 1776 г., среди которых принцип справедливости, принцип определенности, принцип удобства для налогоплательщика и принцип экономичности взимания. Эти принципы впоследствии детализировались и получали разную интерпретацию в более поздних трудах многих экономистов. Если же говорить о переложении налогов, то оно в большей степени взаимосвязано с принципом справедливости налогообложения, который гласит: «каждый гражданин обязан платить налоги сообразно своему достатку».

При рассмотрении способов реализации принципа справедливости предполагалось, что плательщик налога, на которого по закону приходится уплата налога, и лицо, на которое фактически падает уплата налога, являются одним и тем же человеком. Однако возможность переложения налога приводит к несоблюдению данного предположения. В связи с этим многие авторы (например, П. Прудон, Ф. Лассаль, В. Твердохлебов, И. М. Кулишер, М. Б. Местоев и др.) считают, что переложение налогов противоречит принципу справедливости, однако указывают на то, что полностью отказаться от такого обложения едва ли возможно в нынешних условиях, в основном в связи с высокой доходностью перелагаемых налогов.

Некоторые же исследователи (например, У. Петти, Ф. Демэзон), напротив, считают переложение налогов справедливым — по их мнению, эта справедливость связана с тем, что каждый платит эти перелагаемые налоги в соответствии с собственным потреблением и по собственной воле.

Как известно, косвенные налоги — это прямые надбавки к ценам товаров, работ, услуг, поэтому механизм их переложения в наибольшей мере ложится в виде гнета на их конечного потребителя. В последние годы вопрос влияния переложения налогов на распределение налоговой нагрузки становится все более актуальным. Переложение налогов прослеживается в процессе распределения налоговой нагрузки между производством и потреблением, выступающими в качестве плательщика и носителя налога соответственно.

Очень часто говорится, что на производителей ложится высокая налоговая нагрузка, в то же время не делается акцент на тяжести реального налогового бремени для потребителей, поскольку именно они при приобретении товаров, работ, услуг оплачивают в итоге подавляющее число налогов, причем как косвенных (изначально адресованных им), так и прямых (у которых первоначально был другой адресат). Необходимо также отметить, что уровень переложения налогов в большей степени зависит от ступени социально-экономического развития общества. Как известно, в период подъема экономики, в процессе создания благоприятных условий для повышения цен наиболее интенсивно происходит переложение налогов, а во времена кризисных этапов затруднено переложение налогов, и налогоплательщик пытается уклониться от платежа другими путями.

Переложение налогов затрагивает интересы трех сторон: плательщика налога (производители товаров и услуг), носителя налога (потребители) и государства. Для каждого из них переложение налогов имеет свои последствия (рис. 3).

Для плательщика налога возможность переложения налога на другое лицо является одним из действенных способов снижения налоговой нагрузки [1; 8, с. 444–508], однако, включая перелагаемый налог в цену продукции, налогоплательщик может столкнуться со снижением спроса на нее. Для

носителя налога переложение налога является крайне несправедливым, оно увеличивает реальную налоговую нагрузку и, как следствие, снижает их платежеспособность.



Рис. 3. Социально-экономические последствия переложения налогов

Для государства переложение налогов имеет наибольшее число эффектов [15, с. 285–335]. Во-первых, растет недоверие хозяйствующих субъектов к политике государства ввиду нарушения принципа справедливости. Во-вторых, переложение налогов (в особенности сложное) приводит к росту расходов на администрирование этих перелагаемых налогов [4, с. 73–97]. В-третьих, перелагаемые налоги имеют низкий процент недоимок в силу того, что их носителями являются конечные потребители, которые не имеют возможности уклониться от их уплаты. В-четвертых, использование механизма переложения налогов отражается на цене продукции, а следовательно, может способствовать инфляционным процессам.

Оценка социально-экономических последствий переложения налогов позволяет сделать вывод о его негативном влиянии на экономическую и социальную составляющие жизни общества. Решение проблемы переложения налогового бремени приобретает макроэкономическое значение, ведь именно управление этим процессом является залогом стабильного финансового развития страны. Считается, что степень переложения налогов на конечного потребителя продукции и услуг находится в зависимости от действующей пропорции косвенных и прямых налогов, а также в целом от налогового администрирования [8, с. 158–227].

В заключение стоит отметить, что по проблеме переложения налогов нужны подробные комплексные исследования, ведь способность налогов к переложению, а также их влияние на носителей налога является немаловажным вопросом в контексте налоговой конкуренции [7, с. 103–170; 12, с. 109; 13, с. 66–102], и она не должна игнорироваться при определении новых налогов и реформировании отдельных элементов действующих.

Целесообразно законодательно закрепить понятие «переложение налогов», определив сущность и потенциал перелагаемых налогов; со стороны государства жестко контролировать цены всей продукции на протяжении всех стадий ее производства и реализации.

Представляется, что в качестве инструмента, с помощью которого возможно хотя бы минимизировать несправедливость переложения налогов, следует использовать освобождение от перелагаемых налогов продукции первой необходимости или сокращение ставок на нее. Данное положение находит частичное применение в российской налоговой системе в виде пониженных ставок налога на добавленную стоимость на отдельные категории товаров, однако



круг этих товаров строго ограничен. Эффективность реализуемых мер можно отследить с помощью анализа динамики общих макроэкономических показателей, которые в большинстве своем должны сдвинуться на качественно новый уровень.

### Список использованной литературы

1. Вылкова Е. С. Налоговое планирование. Теория и практика : учебник / Е. С. Вылкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрайт, 2014. — 660 с.
2. Иванов Ю. Б. Распределение налоговой нагрузки между факторами производства и потреблением с учётом процесса переложения налогов / Ю. Б. Иванов, О. А. Чумакова // Проблемы экономики. — 2009. — № 4. — С. 79–84.
3. Кацыка А. В. Экономическая сущность НДС и особенности его администрирования / А. В. Кацыка // Финансовая жизнь. — 2010. — № 2. — С. 66–68.
4. Киреенко А. П. Издержки налогообложения в Российской Федерации / А. П. Киреенко, С. С. Быков. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. — 190 с.
5. Майбуrows И. А. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / И. А. Майбуrows, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юнити, 2010. — 424 с.
6. Местоев М. Б. Взаимодействие переложения налогов с основными направлениями развития налоговой политики России / М. Б. Местоев // Управление экономическими системами. — 2013. — № 11. — URL : <http://uecs.ru/uecs59-592013/item/2576-2013-11-30-08-23-52>.
7. Налоговые системы. Методология развития : монография / под ред. И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2012. — 464 с.
8. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс : учебник / под ред. И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2014. — 560 с.
9. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие для вузов / В. М. Пушкарева. — М. : Финансы и статистика, 2008. — 254 с.
10. Развитие российского общества : социально-экономические и правовые исследования / О. В. Батурина [и др.] ; под ред. М. А. Винокурова, А. П. Киреенко, С. В. Чупрова. — М. : Наука, 2014. — 622 с.
11. Спиридониди Т. В. К вопросу о сущности понятия «переложение налогов» / Т. В. Спиридониди // Вестник Пятигорского государственного лингвистического университета. — 2005. — № 3–4. — С. 126–129.
12. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения : монография / под ред. И. А. Майбуrows, А. П. Киреенко, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2013. — 383 с.
13. Экономика налоговых реформ : монография / под ред. И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. — Киев : Алерта, 2013. — 432 с.
14. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. — М. : Статут, 2002. — 555 с.
15. Institute For Fiscal Studies. 2011. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104. European Commission, TAXUD. — URL : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/report\\_evaluation\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf).

### References

1. Vylkova E. *Nalogovoe planirovanie. Teoriya i praktika* [Tax Planning. Theory and Practice]. 2<sup>nd</sup> ed. Moscow, Yurait Publ., 2014. 660 p.
2. Ivanov Yu. B., Chumakova O. A. Distribution of the tax burden between production factors and consumption in regard of the tax shifting process. *Problemi ekonomiki*, 2009, no. 4, pp. 79–84. (In Ukrainian).
3. Katsyka A. V. Economic essence of the added value tax and the features of its administration. *Finansovaya zhizn' = Financial Life*, 2010, no. 2, pp. 66–68. (In Russian).
4. Kireenko A. P., Bykov S. S. *Izderzhki nalogooblozheniya v Rossiiskoi Federatsii* [The taxation costs in the Russian Federation]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2012. 190 p.
5. Maiburov I. A., Ushak N. V., Kosov M. E. *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and Practice of Taxation]. 2<sup>nd</sup> ed. Moscow, Yuniti Publ., 2010. 424 p.

6. Mestoyev M. B. Interrelation of tax shifting with main directions of Russia's tax policy development. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami = Economic Systems Management*, 2013, no. 11, Available at: <http://uecs.ru/uecs59-592013/item/2576-2013-11-30-08-23-52>. (In Russian).

7. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Nalogovye sistemy. Metodologiya razvitiya* [Taxation systems. Methodology of development]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2012. 464 p.

8. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Nalogovyi menedzhment. Prodvintyi kurs* [Tax Management. An Advanced Course]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2014. 560 p.

9. Pushkareva V. M. *Istoriya finansovoi mysli i politiki nalogov* [The history of the financial thought and tax policy]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 253 p.

10. Baturina O. V. et al. Vinokurov M. A., Kireenko A. P., Chuprov S. V. (eds). *Razvitie rossiiskogo obshchestva: sotsial'no-ekonomicheskie i pravovye issledovaniya* [The Russian society development: socio-economic and legal research]. Moscow, Nauka Publ., 2014. 622 p.

11. Spiridonidi T. V. On issue of essence of the concept «tax shifting». *Vestnik Pyatigorskogo gosudarstvennogo lingvisticheskogo universiteta = Bulletin of Pyatigorsk State Linguistic University*, 2005, no. 3-4, pp. 126–129. (In Russian).

12. Maiburov I. A., Kireenko A. P., Ivanov Yu. B. (eds) *Uklonenie ot uplaty nalogov. Problemy i resheniya* [Tax evasion. Problems and solutions]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2013. 383 p.

13. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B., Tarangul. L. L. (eds). *Ekonomika nalogovykh reform* [Economy of Tax Reforms]. Kiev, Alerta Publ., 2013. 432 p.

14. Yanzhul I. I. *Osnovnye nachala finansovoi nauki. Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh* [Basic Elements of Financial Science. The doctrine of state incomes]. Moscow, Statut Publ., 2002. 555 p.

15. *Institute For Fiscal Studies. 2011. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104. European Commission, TAXUD. Available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/report\\_evaluation\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf).*

### Информация об авторах

Троянская Мария Александровна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра финансов, Оренбургский государственный университет, 460018, г. Оренбург, просп. Победы, 3, e-mail: m\_troyanskaya@mail.ru.

Ермакова Елена Алексеевна — доктор экономических наук, профессор, кафедра финансов, Саратовский социально-экономический институт, Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, г. Саратов, ул. Радищева, 89, e-mail: eae13@mail.ru.

### Authors

Mariya A. Troyanskaya — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Finance, Orenburg State University, 13 Pobedy Ave. 460018, Orenburg, Russian Federation; e-mail: m\_troyanskaya@mail.ru.

Yelena A. Ermakova — Doctor habil. (Economics), Professor, Chair of Finance, Saratov Socio-Economic Institute, Plekhanov Russian University of Economics, 89 Radishcheva St., Saratov, Russian Federation; e-mail: eae13@mail.ru.

### Библиографическое описание статьи

Троянская М. А. Переложение налогов и его социально-экономические последствия / М. А. Троянская, Е. А. Ермакова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). — 2015. — Т. 6, № 3. — DOI: [10.17150/2072-0904.2015.6\(3\).4](https://doi.org/10.17150/2072-0904.2015.6(3).4).

### Reference to article

Troyanskaya M. A., Yermakova Ye. A. Tax shifting and its socio-economic consequences. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii (Baykalskiy gosudarstvennyy universitet ekonomiki i prava) = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy (Baikal State University of Economics and Law)*, 2015, vol. 6, no. 3. DOI: [10.17150/2072-0904.2015.6\(3\).4](https://doi.org/10.17150/2072-0904.2015.6(3).4). (In Russian).