

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ФИЛОСОФСКО-ЭТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Останин В.А., д.э.н., профессор, Владивостокский филиал Российской таможенной академии

Аннотация: в статье рассмотрены теоретические проблемы формирования налоговой системы государства, которая в большей мере соответствовала бы основным требованиям к налоговым системам, сформулированных в своё время А. Смитом. Делается вывод, что налоговая нагрузка получает своё более адекватное отражение тогда, когда в анализ в качестве эндогенных факторов вводятся определенные экстенсивные количества и определенные интенсивные количества налоговой нагрузки. Более адекватное отражение в теории налогов может получить утончение тяжести налоговой нагрузки с введением в модель психологических факторов, например, депривации. Достижение большей справедливости и её восстановление будет одновременно преследовать цель снижения тяжести налоговой нагрузки, перенося уже эту проблему в сферу «аффектов души».

Ключевые слова: налоговая нагрузка, налоговая тяжесть, экстенсивное количество, интенсивное количество, депривация, «аффекты души», справедливость налоговой системы.

Abstract: The article examines the theoretical problems of forming a state tax system that would better meet the basic requirements for tax systems formulated by A. Smith at the time. It is concluded that the tax burden gets its more adequate reflection when certain extensive amounts and certain intensive amounts of the tax burden are introduced into the analysis as endogenous factors. A more adequate reflection in the theory of taxes can be obtained by reducing the severity of the tax burden with the introduction of psychological factors into the model, for example, deprivation. Achieving greater justice and restoring it will simultaneously pursue the goal of reducing the severity of the tax burden, transferring this problem to the sphere of «passions of the soul.»

Keywords: tax burden, tax burden, extensive quantity, intensive quantity, deprivation, «affects of the soul», fairness of the tax system.

«Государственным благом является справедливость».

Аристотель

Введение. Следует изначально признать, что выражение древних мыслителей сохранило свою актуальность до настоящего времени. На протяжении длительного исторического периода можно обнаружить стремление ученых уточнить концепт и денотат понятия «налоговая нагрузка», выяснить сопряженность с близкими по смыслу и денотату с такими ключевыми понятиями и терминами, как «налоговая база, «налоговое бремя», «пределы налоговой нагрузки», «налоговый гнёт», «налоговое давление», «таможенная нагрузка», наконец, «тяжесть налогообложения» и т.д. При существенной, исключительной важности этих научных терминов как в теории, так и в налоговой практике остаются «темные» пятна в понимании сущности этих понятий.

Эти понятия по-разному трактуются как налогоплательщиками, так и представителями фискальных институтов государства. Вполне уместно известное выражение, что если бы теорема Пифагора затрагивала интересы, то она до сих пор не была бы доказана.

Доказательство тезиса. Известно, что уже первые попытки в уточнении понятий «налоговая тяжесть», «тяжесть налогообложения» можно обнаружить в эпоху Просвещения. Господствующим в XVIII веке было понимание тяжести налогообложения как результата соотношения государственного бюджета в его расходной части с национальным доходом. Принималось за норму, что бюджет можно отнести к «нормальному», если предусматривалось, как следовало из трудов немецкого финансиста Ф. Юсти, что расходная часть составляла 1/6 национального дохода. [4].

Основанием для подобных заключений служили довольно сложные расчеты той величины свободного дохода, которая бы была достаточна для удовлетворения государственных расходов без вреда для национального хозяйствования. Принимая в целом философию подхода к финансовым расчетам приводились и иные соотношения, например, от 2/3 до 1/10. Как остроумно подмечали некоторые исследователи, о точности этих финансовых исчислений можно судить по аналогии с выводами о пределах атмосферы. [2]

О состоянии уровня методологического объяснения можно судить по проведенному экскурсу в предмет исследования, который был проведен в отечественной истории и теории налога и налогообложения [8]. Основные положения методологических подходов лежали в области научной терминологии, а также факторов, которые следовало принимать во внимание при определении и вычислении «тяжести налога» как со стороны качества, так и количества. Так, предлагалось ввести в расчетную модель эндогенные факторы, которые однозначно могут и должны дать более уточненное понимание этого феномена, например, уровень благосостояния налогоплательщика, его уровень текущих потребностей, характер распределения дохода в обществе, внутренняя политика государства, а также характер целей, на которые расходуются аккумулируемые налоги.

Следует однозначно признать, что введение в модель этих факторов, позволит создать модель более адекватную в отражении общественных потребностей и возможностей, но одновременно и неразрешимой теоретически, если при этом не отбрасывать влияние на результат влияние обратных связей. Здесь вполне уместно свести эту проблему к решению задачи о «квадратуре круга».

Серьезную проблему дополнительно создает отсутствие закрепленной в теории терминологии, описывающей налоговую нагрузку, а также тонкости соотношения терминов с близкими по концепту и денотату другим терминологическим выражениям. При этом становится очевидным, что, казалось бы, чисто экономический феномен концептуально нагружается психологическими контентами.

Налоговая нагрузка, налоговая тяжесть уже не могут получить своё однозначное экономическое трактование. В противном случае это ограничение в результате абстракции обедняет сам концепт, отбрасывая существенную часть содержания мысли, ощущений, которыми руководствуется налогоплательщик, и которые, вслед за Б. Спинозой, мы можем отнести к «аффектам души». [7]

Наконец, необходимо уточнение терминологии и объема ключевых понятий, роль субъектов налогового администрирования в формировании налоговой среды с их институтами принуждения и подчинения установленным правилам, установкам, наконец, законам. В этом отношении налогоплательщику скорее

отводится пассивная роль приспособления, адаптации, сводя его роль к акторам.

Некоторые основания для последующих теоретических изысканий можно обнаружить уже в работах А. Смита; «Теория нравственных чувств» и «Исследования о природе и причинах богатства народов». Так, например, все четыре принципа налогообложения сохранили свою актуальность и проявляются, в том числе, при оценке тяжести налоговой нагрузки. Следует при доказательстве этого тезиса принимать во внимание, что тяжесть для физического лица не сводится исключительно к тяжести физической нагрузки на тело, а затрагивает и духовную сферу, проявляясь в понимании справедливости (не справедливости), в неопределенности возникновения налоговых обязательств относительно как размеров самих обязательств, так и форм, механизмов их погашения, а также отсутствия уверенности, что не появятся новые налоговые обязательства, которые прежде предусмотреть было невозможно в силу глобальной и локальной неопределенностей для налогоплательщика.

Принцип удобства для налогоплательщика реализуется, проявляется в действующих формах и механизмах, доступности ресурсов для выполнения обязательств. В этом отношении наиболее ярко этот принцип проявляется при уплате налога на потребление, например, налог с продаж. Сам налог здесь уплачивается при покупке товаров, которые приобретаются налогоплательщиком. При этом сам размер налога определяется налоговой ставкой, а также ценой покупаемого товара.

Принцип экономии проявляется в том, что величина удержания при погашении налоговых обязательств должна быть как можно меньше суммы сверх самих налоговых обязательств, определяемых по налоговым ставкам. Следовательно, обязательные налоговые платежи не должны обременяться дополнительной нагрузкой на содержание штата, штрафами, которые вызваны недостаточной осведомленностью о самих налогах, а также процедур их погашения, не обязательных дополнительных деяний от административных вмешательств налоговых официальных, должностных лиц.

Наиболее чувствительный к налоговой тяжести, на наш взгляд, является принцип справедливости, нарушение которого вызывает чувство страдания в результате духовного восприятия механизма, практики функционирования налоговой системы в обществе. Тяжесть восприятия в чувствах, мыслях, идеях несправедливости вызывают по образному выражению «тяжесть в осознании, генерирующие чувства духовного диссонанса, сопряженные с последними феноменами страха, негативные психоэмоциональные переживания, что следует подвести по денотат понятия «духовные аффекты».

Налог есть изъятие дохода на нужды государства, других органов публичной власти (например, местные налоги), которое выполняют (должны выполнять) свои родовые функции. Все граждане в одинаковой мере находятся под защитой. Тяжесть налогового бремени определена как величиной изъятий самих доходов, но и изъятием последней единицы перечисляемого дохода в бюджеты. Одна и та же перечисляемая сумма изъятий будет по-разному восприниматься и отражаться на материальном благосостоянии бедных и богатых налогоплательщиков, одновременно отражаясь в сознании и понимании равенства (не-равенства) всех граждан.

Равенство всех налогоплательщиков, уплачивающих налоги на доходы по одним и тем же ставкам, есть действительное неравенство, а, следовательно, существенный признак несправедливости налогового бремени, налоговой тяжести граждан, и одновременно, несправедливости самой системы налогообложе-

ния. То, что полагается принять всему сообществу в качестве прогрессивного налогообложения, когда при росте дохода за год сверх установленного законом, скорее есть частичное восстановление справедливости налоговой нагрузки.

Прогрессивная система налогообложения будет дополнительно развивать, дополнять более широкую концепцию справедливого и эффективного налогообложения в обществе наряду с развитием предложенных канонов А. Смитом: справедливости, удобства, экономии и определенности. Эти основные положения теории А. Смита сохраняют свои качественные определения. Все подданные государства должны вносить *свой посильный вклад* в содержание правительства. (выделено нами – В.О.)

Здесь ключевым понятием является «посильный вклад». Одна и та же доля изъятия дохода в качестве налога в соответствии с теорией предельных величин, или маржиналистского подхода, будет обладать различной тяжестью, посильностью для малоимущего и богатого гражданина. Следовательно, неравенство в абсолютных размерах уплачиваемого налога или долей в доходах, есть восстановление равенства в тяжести налогообложения граждан, а, следовательно, восстановления более справедливой системы налогообложения в обществе.

Следует принимать во внимание то обстоятельство, что тяжесть налоговой нагрузки усиливается фактором неопределенности. Как отмечает А. Смит, налог для налогоплательщика должен быть определенным не только по размерам налоговых обязательств, но и исключать произвол относительно изменения налоговых ставок, сроков уплаты, а также применения различного рода налоговых льгот и других налоговых преференций.

Например, формируя благоприятный инвестиционный, миграционный и иные режимы в особых экономических зонах, бизнес рассчитывает на долгосрочную перспективу сохранения этих режимов с соответствующими предусмотренными льготами и налоговыми послаблениями. Когда меняются инвестиционные, налоговые, миграционные режимы, то возрастает неопределенность в вопросах налогообложения, что создает условия для поощрения коррупционности. «Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить...представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности» [5].

Полагаем, что определение тяжести налогового бремени для налогоплательщика будет в принципе неполным, если абстрагироваться от психологической составляющей. Следует признать, что финансовые, долговые обязательства, к которым относятся и налоговые обязательства, являются мощными стрессорами, которые воздействуют на психическое состояние, что может подрывать духовное благополучие налогоплательщика.

Налоговые обязательства в совокупности с неопределенностью финансового состояния лица вызывают ощущения относительной депривации, как субъективного феномена психологического стресса. Относительная депривация развивается уже не столько на основе реального дефицита денежных средств потенциального налогоплательщика, а скорее проявляется как субъективное переживание от ощущения того, что выявляется разрыв между тем, что налогоплательщик считает справедливым, и тем, что реально имеет в соответствии со своими ценностными материальными возможностями.

Накопленная относительная депривация порождает социальную напряженность, формируя при этом протестное поведение по отношению к существую-

щей налоговой системе как к государственному институту. Последнее может приводить уже к хроническому стрессу из-за риска неспособности погашать свои налоговые обязательства, которые добросовестный налогоплательщик полагает вполне справедливыми, но одновременно осознаёт своё материальную неспособность и впредь оставаться в границах законопослушного гражданина. Этот психологический феномен становится для законопослушного налогоплательщика дополнительным психологическим негативным фактором депривации, подрывая чувства самоуважения, самоконтроля, вызывая тревогу, депрессию и иные аффекты души, по-Б. Спинозе.

В том же направлении получают своё развитие выводы, которые следует из «Теории нравственных чувств» (англ. *The Theory of Moral Sentiments*, 1759 г.) А. Смита [6]. Следует признать, что в этом труде речь не шла непосредственно о тяжести налогового бремени. Однако через призму моральных суждений человеческой симпатии А. Смит рассматривает место справедливости и социального порядка, переходя далее к пониманию более фундаментальных категорий, объясняющих роль справедливости на формирование экономических взглядов на государство, его налоговые институты и саму экономику.

Это позволяет сделать вывод, что справедливость системы налогообложения, как подчинённое понятие «справедливости», вообще занимает важное место в социально-экономическом обустройстве. На основании этого можно сделать вывод, что и налогоплательщики, и государственные налоговые институты, органы финансовой власти являются носителями не только экономических интересов, но и выразителями «морального чувства» (*moral sense* – лат.). Постулируемая им «этика чувств» утверждала, что ведущая роль в нравственной жизни принадлежит не только разуму, сколько эмоционально-чувственной сфере нашего сознания. Речь идет о своего рода моральной рефлексии, особом внутреннем чувстве, направленном на осмысление нравственных поступков. Моральное чувство есть природное свойство человеческой души, ибо представления и принципы прекрасного, справедливого и честного изначально присущи людям.

А. Смит соглашается в основном с позицией английского философа, мыслителя Энтони Э. Купера, 3-его графа Шефтсбери (1671-1713 гг.), основоположника сенсуалистической этики, яркого представителя английского Просвещения. Оценивая свои поступки человек не свободен от нравственных установок, ибо нравственность вполне автономна и не зависит от влияния извне, она не связана с соображениями пользы или выгоды. «Добродетели следуют не в расчете на получение награды и не из страха перед наказанием, а также не в надежде на загробное воздаяние, но главным образом потому, что обладание добродетелью само по себе приносит человеку удовольствие и счастье» [6].

Заслугой графа Шефтсбери является то, что последний не разрывает понятия и идею единства красоты и добродетели [9]. Канон – поступать несправедливо – это некрасиво, не приемлемо, противно человеческой душе. Этика и красота, справедливость эти чувства не только родственны, но и в некоторых моментах и тождественны.

Если следовать мысли графа Шефтсбери, то можно выстроить логические аналогии. Выстраивая трёхступенчатую лестницу прекрасного от «мертвых форм» (физические объекты, например, денежные доходы, получаемые и зарабатываемые предпринимателем-налогоплательщиком, последние всегда облакаются в не только в разумное, но и прекрасное, если последние разработаны честно и справедливо. Наконец, третья ступень, осознание возвышенного, т.е. понимание этого процесса как высшей справед-

ливости, исходящей и освящённой Всевышнем. И именно последнее освящает и объединяет первые моменты, два уровня. Как на купюрах США оттеснена надпись: «In God We Trust» -- (на Бога уповаем – англ.), так и на налоговых институтах следовало бы разместить лозунг: «Уповаем в справедливость налогов».

Система налогообложения, которая попирает принципы справедливости в распределении дохода и иного богатства между членами общества, налогоплательщиками и государством, например, в силу за пределами высоких налоговых ставок, таможенных тарифов, неудобства в выполнении своих налоговых обязательств, вынуждает налогоплательщика переступать через свои нравственные границы, выискивая всевозможные легитимные и иные лазейки. Бизнес начинает дышать через щели налоговых лазеек, [3] накладывая дополнительное духовное бремя на человека, стремясь снизить, заместить «духовную несправедливость».

Как полагал Давид Юм «правила морали не являются заключениями нашего разума», что люди скорее чувствуют нравственность, чем судят о ней [10]. Существуют психологические исследования, на основании которых можно сделать вывод о наличии связи между генерируемыми мощными стрессами, которым негативно воздействуют на психическое здоровье и духовное состояние финансово обязанными людьми и финансовыми затруднениями и долговыми обязательствами.

Налоговые обязательства и доходы налогоплательщика всегда представляются в форме определенного измеряемого количества, которое определено границами. Поэтому вполне имеют основания сам размер налоговых обязательств соотносить с тяжестью бремени. Увеличение обязательств равносильно ведет к возрастанию бремени, следовательно, сам размер обязательств есть величина экстенсивная, изменяющая свой объем, определение как непрерывная, так и дискретная величина. Если несколько перефразировать Г.В.Ф. Гегеля, то сам размер налоговых обязательств есть величина экстенсивная, так как выражена в определенном размере денежных единиц. Но соотношенная с располагаемым потенциалом для погашения этих обязательств, она уже предстаёт как величина интенсивная, поскольку оказывает давление на финансовое состояние налогоплательщика. Этот размер давления уже можно соотносить с понятием степени давления на финансы налогоплательщика. Как оказывающая давление масса налоговой нагрузки, есть «бытие внутри себя», по Гегелю. Однако одному и тому же размеру этой массы, в нашем случае, экстенсивному количеству налоговых обязательств, будет присуще интенсивное различие степеней налогового бремени, т.е. степени тяжести налоговых обязательств.

Граница определенного количества налоговых обязательств, как величина экстенсивная, свою наличием сущую определенность получает в виде внешней для себя самой институциональной определенности, т.е. налоговыми институтами (Налоговым кодексом, налоговыми ставками, инструкциями по расчетам самих обязательств и т.д.).

Необходимость привлечения в расчет налоговой тяжести налогоплательщика, которая становится уже фактором интенсивного воздействия на финансовое состояние налогоплательщика возможно при сопоставлении степени изменения налоговой тяжести от размера самих получаемых доходов. Каждая последняя (предельная) единица приращения налоговых обязательств при сохраняющемся доходе будет оказывать различающуюся (возрастающую) тяжесть налогового бремени. Верно и обратное утверждение. Возрастание доходов при прежних налоговых ставках будут снижать налоговое бремя. Следовательно, сами

налоговые ставки следует относить к относительным интенсивным количествам, когда последние устанавливаются в зависимости от величины получаемого дохода. Но налоговые ставки являются дискретными относительными интенсивными количествами, в то время как получаемые доходы уже нельзя однозначно отнести к дискретному экстенсивному количеству. Поэтому и получаемые доходы и налоговые обязательства следует относить к одним и тем же определенностям количества. Но экстенсивное количество (доходы, например) отличается от интенсивного количества тем, что имеют эту определенность внутри себя. Интенсивное количество (налоговые ставки, налоговая тяжесть) – имеет свою определенность вовне себя. Как отмечает Г.В.Ф. Гегель: «Различие между экстенсивным и интенсивным определенными количествами безразлично для определенности определенного количества как таковой. Но вообще определенное количество есть определенность, положенная как снятая, есть безразличная граница...» [1].

Заключение. Как было отмечено в начале статьи, налоговая тяжесть, налоговое бремя на могут получить своего адекватного отражения, если налогоплательщик будет определять его исключительно в сфере экономических взаимоотношений с налоговыми и иными государственными и публичными институтами. Недостаточные доходы для погашения финансовых обязательств вызывают субъективные ощущения относительной депривации, что положительно коррелирует с уровнем психологического дистресса, что в итоге только усугубляет психологическую тяжесть, снижая способность адаптироваться к складывающейся ситуации.

А. Смит утверждает, что поступать справедливо люди обязаны в любом случае, и отклоняться от требований справедливости как рядовым гражданам, так и представителям государственной власти уже не предоставлено, полагаясь, в некотором роде, на их (нашу) добрую волю. Но если соблюдение справедливости, например, в установлении системы налогообложения не предоставлено на произвол, то оно может востребовано насильственно. Это дополнительно аргументируется тем обстоятельством, что справедливость составляет «главную основу общественного устройства». И если она поколеблена, то «громоздкое здание, предоставляемое человеческим обществом, воздвигаемое и скрепленное самой природой, немедленно рушится и обращается в прах. Для побуждения к справедливости природа запечатлела в сердце человеческого, в случае её нарушения, неизгладимое сознание преступления и страх заслуженного наказания; она употребляет эти чувства как вернейшее средство для охранения общественного спокойствия, и ограждения слабых членов, для обуздания вредных страстей и для наказания виновных в преступлениях» [6].

Следовательно, восстановление справедливости при создании более справедливой системы налогообложения будет одновременно преследовать цель снижения тяжести налоговой нагрузки, перенося уже эту проблему в сферу «аффектов души».

Следует видеть некоторый потенциал в совершенствовании системы налогообложения уже не только в более равномерном распределении налоговой нагрузки при прежней налоговой базы, но и в формировании более справедливой системы её распределения с учетом потенциала погашения обязательств, опираясь при этом на теорию маржинализма.

Библиографический список

1. Гегель, Г.Ф. Наука логики // <https://www.livelib.ru/book/264547/read-logika-georg-vilhelm-fridrih-gegel/~13> (доступно: 11.07.2026 г.)
2. Гок К. Государственное хозяйство. Налоги и деньги. Киев. 1865. С.29.
3. Кейнс М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Изд-во «ЭКМО», 2022. 536 с.
4. Пушкарёва В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 243.
5. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов М.: Эксмо, 2016. 1056 с.
6. Смит А. Теория нравственных чувств. М.: Республика, 1997. 351 с.
7. Спиноза, Бенедикт. Этика / Бенедикт Спиноза; М.: Эскиммо, 2021. 288 с.
8. Улюмджиева Н.Л. Дискуссионные вопросы определения фискального бремени и предельного уровня налогообложения // <https://cyberleninka.ru/article/n/diskussionnye-voprosy-opredeleniya-fiskalnogo-bremani-i-predelnogo-urovnya-nalogooblozheniya/viewer>. (доступно: 11.07.2026 г.)
9. Шефтсбери. Эстетические опыты М.: Искусство, 1975. 544 с.
10. Юм Д. Соч.: В 2 т. М., 1965 Т. 1. С. 604.

References

1. Gegel, G.F. Nauka logiki // <https://www.livelib.ru/book/264547/read-logika-georg-vilhelm-fridrih-gegel/~13> (dostupno: 11.07.2026 g.)
2. Gok K. Gosudarstvennoe hozyajstvo. Nalogi i dengi. Kiev. 1865. S.29.
3. Kejns M. Obshchaya teoriya zanyatosti, procenta i deneg. M.: Izd-vo «EKSMO», 2022. 536 s.
4. Pushkaryova V.M. Istoriya finansovoy mysli i politiki nalogov: Uchebnoe posobie. M.: Finansy i statistika, 2005. S. 243.
5. Smit A. Issledovaniya o prirode i prichinah bogatstva narodov M.: Eksmo, 2016. 1056 s.
6. Smit A. Teoriya nravstvennyh chuvstv. M.: Respublika, 1997. 351 s.
7. Spinoza, Benedikt. Etika / Benedikt Spinoza; M.: Eskimo, 2021. 288 s.
8. Ulyumdzhieva N.L. Diskussionnye voprosy opredeleniya fiskalnogo bremani i predelnogo urovnya nalogooblozheniya // <https://cyberleninka.ru/article/n/diskussionnye-voprosy-opredeleniya-fiskalnogo-bremani-i-predelnogo-urovnya-nalogooblozheniya/viewer>. (dostupno: 11.07.2026 g.)
9. SHeftsberi. Esteticheskie opyty M.: Iskustvo, 1975. 544 s.
10. YUm D. Soch.: V 2 t. M., 1965 T. 1. S. 604.