

Налоги: чрезмерно активное использование их в качестве регулятора развития экономики

Зайналов Д.Р. проф

Самаркандского института Экономики и сервиса.

Аннотация: Эта статья представляет собой комплексный подход к теории налогообложения, суть которого направлена на эффективность проведения налоговой политики в рамках опыта промышленно развитых стран. В ней также более основательно рассматриваются общие теории налогов, принципы налогообложения, налоговые реформы. В целях усвоения изложенного в статье материала приводятся конкретные примеры из опыта промышленно развитых стран, в частности, налоговая политика США, деформировавшая в 80-х годах XX века стимулы, а тем самым и стихийно складывающиеся пропорции между потреблением и накоплением, сбережениями и инвестициями. Приводятся взгляды классиков на роль налогов, а также указывается на необходимость корректировки кейнсианского и неоклассического взгляда на налоги в контексте регулирования экономических границ налогов.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговые стимулы, эффективность, налоговый режим, налоговая база, налоговая ставка, регулятор, доход бюджета, эффективные налоговые ставки, реформа, прибыль, амортизация, налоговые правила, налогооблагаемый доход, оптимизация.

введение: В рыночно развивающихся странах налоги представляют собой важнейший источник средств государственного бюджета. На их долю приходится 90 и более процентов всех поступлений. Наряду с этим им принадлежит и регулирующая роль, то есть они используются как инструмент вмешательства в процесс хозяйствования. Несмотря на это, варьирование как налогами, так и льготами, их дифференциация способствуют воздействию на динамику и структуру (отраслевую, технологическую, территориальную) производства, инвестиций, занятости населения и темпы развертывания инновационного развития в целях реализации социальной политики, обеспечения соответствующего распределения доходов и богатства и т.д.

Несмотря на это, налоговая политика деформировала стимулы, а тем самым и стихийно складывающиеся пропорции между потреблением и накоплением, сбережениями и инвестициями, доходностью различных сфер хозяйства и т.п. Здесь деформацию стимулов и стихийно складывающиеся пропорции можно рассматривать как положительное явление лишь в том случае, если она может устранять или корректировать дефекты и способствует повышению экономической эффективности.



Но, наряду с положительными чертами, использование налогов как инструмента регулирования имеет и недостатки. Цель налоговой политики в отдельных случаях может противоречить цели обеспечения максимальной эффективности. Поэтому возникают плюсы (выгоды) от использования налогов как инструмента регулирования экономики с порождаемыми, соответственно, этим процессом издержками. Однако, кроме неизбежных издержек налоговой политики существуют и издержки (или минусовые эффекты), порождаемые, во-первых, отсутствием в ней стабильности и, во-вторых, чрезмерно активным ее использованием в качестве регулятора инновационно развивающейся экономики. За известными пределами налоги как экономические регуляторы дают не положительные, а отрицательные результаты: вместо придания экономике большей контролируемости и сбалансированности нередко усугубляются старые и порождаются новые диспропорции. Так, сложившаяся к рубежу 80-х годов налоговая система в рыночно развитых странах вносила значительные нежелательные перекосы в экономическую среду, была неоправданно сложной и несправедливой.

Концептуальные направления модели налоговой политики за последние 60 лет менялись в контексте той или иной реализованной социально-экономической политики государств, особенно в промышленно развитых странах, начиная с 80-х годов XX века. До этого в промышленно развитых странах налоговая система и ее функционирование в основном опирались на классическое учение или представление А.Смита. Он определял ее как более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельно хозяйствующих субъектов, и выдвинул четыре принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна. Ученые-классики У.Петти, Ж-Б.Сей, Д.Рикардо, Дж. Милль утверждали, что налоги должны играть роль источника дохода бюджета государства, хотя полемика ими велась в рамках принципов справедливости их взимания (равномерного или прогрессивного) и части изъятия, обусловленного фискальной потребностью. Однако с развитием экономических отношений возникла потребность в корректировке учения о классическом представлении роли налогов. При этом выделялась роль государства в рамках влияния его на социально-экономические процессы, а также регулирования экономических границ налогообложения. Несомненно, появились новые научные теории. Но, несмотря на это, в экономической литературе до сих пор обращается на их изучение пристальное внимание, и выделяются основные направления экономической мысли: как кейнсианское, так и некейнсианское. Первое опирается на обеспечение притока инвестиций, государство должно способствовать реализации своего руководящего влияния путем системы налогов и процентов.

Справедливости ради, следует отметить, что Дж.М.Кейнс (1883-1946 гг.) был сторонником прогрессивности в налогообложении. Он считал, что первое стимулирует принятие риска производителя относительно капитальных вложений. Также в основе его учения лежит теория зависимости экономического роста от достаточных денежных сбережений, только в условиях полной занятости. Если нет больших сбережений, то и нет места экономическому росту, так как они представляют пассивный источник доходов, не вкладываются в производство, поэтому излишние сбережения надо изымать с помощью налогов. Только при активном вмешательстве государства. Кроме того, Дж.Кейнс считал, что налоги должны действовать в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости», поэтому он также утверждал, что высокие (прогрессивные) налоги, как экономическая категория, играют положительную роль, являясь неотъемлемой частью дохода бюджета.



Дж.Милль, построивший неоклассическую модель, отводил государству лишь косвенную роль регулирования экономических процессов. Эта теория, безусловно, предусматривает снижение налогов и предоставление налоговых льгот корпорациям. Сторонники этой теории считают, что высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования, обновления и расширения производства и сокращения государственных расходов, или они видят в налогах лишь отрицательные моменты, то есть, по их мнению, лучший регулятор рынка – сам рынок, а государственное регулирование и высокие налоги лишь мешают его нормальному функционированию.¹

Неоклассики, безусловно, отдавали предпочтение лишь кредитно-денежной политике Центрального банка (ДКПЦБ), не учитывая бюджетной и налоговой политики. Ибо они считали, что создание эффективного механизма перераспределения дохода обеспечивает полную занятость и устойчивый рост национального богатства² (*выделено нами*).

Наиболее часто встречавшийся в этот период в рыночно развитых странах вид деформации состоял в том, что чрезмерное налогообложение дохода физических лиц снижало стимулы к эффективной деятельности, сокращало предложение рабочих. В 1983 году предельная ставка налогообложения (прямого и косвенного) на одинокого, получающего среднюю заработную плату работника составила в США 48,6 процента, в Японии – 43,7, в ФРГ – 60,9, во Франции – 68,8, в Италии – 62,7, в Великобритании – 54,5 и в Швеции – 73 процента.³

Второй, весьма распространенный вид порождаемых налоговым регулированием деформации заключался в том, что изменялось соотношение между до- и посленалоговой доходностью инвестиций в капитал. Это снижало привлекательность инвестирования средств по сравнению с их потреблением, то есть дискриминировало будущее (отложенное) потребление по отношению к текущему.

И, наконец, третий выражался в наличии широкого разброса эффективных, то есть фактических, ставок налога на вложения в капитал.

Причина та же – множественность номинальных ставок, большая дифференциация налоговых льгот. Инвестиции в различные ликвидные активы, формы недвижимости и средства производства в связи с разным обложением давали неодинаковые, т.е. прогнозируемые, прибыли. Во многих странах налогообложение создавало преимущества для вложений в средства производства с коротким сроком службы, а также финансирующихся за счет заемных средств, а не из нераспределенной прибыли или дополнительного выпуска акций. Примечательно, что подобные деформации часто возникали непреднамеренно, не были следствием осознанных и преднамеренных действий.

Будет вполне оправданно, если при разработке налоговой политики будут руководствоваться принципом справедливости. Принцип справедливости означает разумное дифференцирование в налогообложении лиц, имеющих разные возможности для выплаты налогов. Способность к выплате налогов должна возрастать более высокими темпами, чем

¹ Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника.- 3-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1997.- С. 72-78;

Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов.- М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004; Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учебное пособие.- М.: Экономист, 2009.- 173 с.; Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. Учебное пособие.- М.: ИНФРА-М, 1996.- 192 с.

² Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника.- 3-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1997.- С. 74-76.

³ См.: Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника.- 3-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1997.- С.



доход, состояние или потребление, поэтому на выплату налогов должны уходить все большая часть дохода по мере его увеличения. В поддержку прогрессивного налогообложения можно привести и тот факт, что предельная полезность дохода снижается по мере увеличения его размеров, что может сделать менее болезненным изъятие большого налога у плательщиков налогов с высокими доходами по сравнению с теми, кто имеет низкие доходы. Ибо налог является важным финансовым механизмом формирования источников доходов государства. В этом качестве налоговый механизм используется для воздействия государства на жизнедеятельность общества, его динамику и структуру, на состояние инновационного развития.

Запутанность, громоздкость и противоречивость налоговой системы США определялись тем, что она складывалась не одномоментно, а на протяжении длительного времени. Ее налоговое законодательство представляло собой свод разновременных пластов. Его «обновление» производилось не путем полной инвентаризации и пересмотра каких-то положений, а за счет внесения частичных изменений. Почти каждое положение налогового законодательства обрастало исключениями, уточнениями, изъятиями и т.п.

К примеру, при существовании в США формально единого подоходного налога способы его исчисления и взимания, а также налоговые ставки весьма существенно различались в зависимости от объекта и источников дохода, что дало основание нам говорить о том, что подоходный налог в промышленно развитых странах в действительности представляет собой совокупность нескольких налогов. Налоговые правила стали неоправданно усложнены, что создавало затруднения и неудобства как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Выросли и издержки, связанные с процессом уплаты и взимания налога. По оценкам, 40 процентов граждан-налогоплательщиков в США и Канаде вынуждены были прибегать к платным услугам консультантов для того, чтобы определить оптимальный способ подсчета налогооблагаемого дохода. Вообще же уплата и взимание подоходного налога обходился налогоплательщикам США в 1 процент от валового национального продукта в год.⁴

Несистемность налоговой практики усматривалась в двух обстоятельствах. Во-первых, лица с одинаковым размером налогооблагаемого дохода, но полученного из разных источников, несли различное налоговое бремя, что противоречило принципу «горизонтальной справедливости», подразумевающему, что оно должно быть равным для равных доходов. Во-вторых, налоговый режим в недостаточной степени обеспечивал «вертикальную справедливость», то есть соблюдение принципа «чем больше доход, тем больше налоговое бремя».

В 80-х годах XX века с критикой сложившейся практики налогообложения выступили теоретики экономики предложения. Главное направление их взглядов в рамках теории заключалось в том, что существуют оптимальные размеры налогообложения, обеспечивающие как гармоничное сочетание рыночных и налоговых стимулов, так и оптимальность размеров бюджета. Высокие налоговые нагрузки могут оказать неблагоприятное воздействие на побудительные мотивы к труду, сбережениям и предпринимательской деятельности, поощряют коррупцию и теневую экономику. Рост бюджетного дохода за счет повышения налоговой нагрузки (ставок) с момента его проявления не станет компенсировать сокращение доходов вследствие массирования его активности и уклонения от налогообложения, а за

⁴ То есть до 30 млрд. долл. в середине 80-х годов XX века./ См.: Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника.- 3-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1997.- С.



установленными пределами может сопровождаться даже сокращением общей суммы поступлений в доходы бюджета.

Характерно, что одним из теоретических обоснований налоговых реформ 80-х годов XX века в промышленно развитых странах явилась концепция нейтральности, согласно которой налоговая система не должна была деформировать объективно складывающихся взаимоотношений. Такой подход имел место при президентстве Р.Рейгана, когда было озвучено заявление о том, что правительство не должно использовать «налоговую мощь» для регулирования экономики или достижения социальных изменений.⁵

Одновременное развертывание налоговой реформы в большинстве промышленно развитых стран вовсе не было случайностью. Долгое время налоговая политика шла в одном направлении – в сторону усиления ее регулирующей задачи и увеличения налогового пресса. Отсюда и закономерность одновременного попятного движения. Сыграла свою роль и интернационализация хозяйственной жизни. В условиях возросшей взаимозависимости экономик, выражающейся в высокой мобильности капитала и рабочей силы, правительство ни одной страны не может осуществлять налоговую политику без оглядки на то, как она ведется в других странах. Перемены в рамках налоговой реформы в некоторых странах (в частности, в США) фактически явились катализатором осуществления аналогичных реформ в других.

Реформирование налоговых систем в промышленно развитых странах в этот период в основном затронуло также личные доходы и прибыли корпораций.⁶ Однако в ряде стран оно пошло по пути изменения косвенного обложения. Напр., в Испании, Новой Зеландии, Португалии и Турции были введены налоги на добавленную стоимость⁷, а в некоторых странах – ФРГ, Великобритании – осуществлен перенос налогового бремени с прямых налогов на косвенные. Продиктовано это тем, что косвенные налоги могли обеспечить большую нейтральность в отношении решений о сбережениях, инвестициях и занятости, чем прямые.

В этот период стержневым моментом реформы подоходного налога стал пересмотр ставок обложения. Снижены как высшая, так и низшая его предельные ставки. В США максимальная ставка налогообложения личных доходов снижена с 70 процентов в середине 70-х годов до 28 процентов в конце 80-х, в Великобритании – с 86 процентов в 1979 году до 40 процентов. В Японии она сокращена в 80-е годы с 88 до 50 процентов. Во Франции и Ирландии – с 65 до 58 процентов. В ФРГ в 1990 году максимальная ставка составит 53 процента против 56 в 1988 году. Минимальные ставки подоходного налогообложения в США, Великобритании и ФРГ были изменены соответственно с 11, 35 и 33 до 15, 25 и 19 процентов.⁸

⁵ Экономика налоговой политики. Пер. с англ./ Под ред. Майкла П.Девере.- М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 2002.- 328 с.

⁶ Понятием «корпорация» обычно охватываются все виды компаний с ограниченной ответственностью. Участники компаний с неограниченной ответственностью (предприятий, принадлежащих индивидуальным собственникам, полных (или неограниченных) и ограниченных партнерств) облагаются по ставкам индивидуального подоходного налога.

⁷ Налогом на добавленную стоимость облагается стоимость, добавленная обработкой на каждой последовательной стадии производства товара. Он существует во всех странах ЕС, а также в Швеции, Австрии и ряде других государств (См.:

⁸ Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник).- М.: Фонд «Правовая культура», 1995.- 240 с; Налоги в развитых странах / Под ред. Русаковой И.Г.- М.: Финансы и статистика, 1991.- 285 с.; Козырина Ф.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики.- М.: Манускрипт, 1993.- 123 с.; Синельников С., Анисимова Л., Баткибеков С., Мезоев В., Резников К., Шкрелело Е. Проблема налоговой реформы



В разных странах сравнение номинальных ставок подоходного налога не дает полной картины о границе налогового бремени в связи с тем, что различны уровни доходов, с которых начинается налогообложение, размеры налоговых льгот, крутизна прогрессии и количество разрядов в шкале налогообложения.

Касаясь последнего, следует отметить, что оно во многих странах было уменьшено (см. табл. 1). Особенно существенно количество разрядов шкалы обложения личных доходов сократилось за последние полтора десятилетия в Италии (с 32 до 7) и в США (с 25 до 2). В Новой Зеландии налоговая шкала подоходного обложения также состоит всего из двух разрядов – 24 и 33 процента.

Итак, характерным является то, что важным элементом реформы подоходного налогообложения стало расширение налоговой базы, осуществленное за счет тех источников дохода, которые раньше в нее не попадали. Напр., стали облагаться налогом социальные пособия и пособия по безработице. Расширение налоговой базы обеспечено также сокращением категорий расходов, которые могут вычитаться из валового дохода и тем самым уменьшать налогооблагаемый доход.

Таблица 1

**Количество разрядов в шкале подоходного налогообложения
в ведущих промышленно развитых странах⁹**

Страна	1975 г.	Середина 80-х годов	Конец 80-х годов
США	25	15	2
Япония	19	15	6
Италия	32	9	7
Великобритания	10	6	2
Канада	13	10	3
Швеция	11	16	3

Прошедшие изменения шкалы номинальных ставок не привело к резкому снижению прогрессивности налоговой системы. Реальный размер обложения зависел не только от номинальных ставок налоговых льгот. Поскольку уже в 80-е годы XX века ликвидировано

в России: анализ ситуации и перспективы развития.- М.: Изд-во «Евразия», 1998.- 344 с.; Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника.- 3-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1997.- 688 с.

⁹ Источники: Taxation in Developed Countries. Paris, 1987. P. 84; Bulletin for International Fiscal Documentation, 1988. February. P. 56, с поправками автора.



множество разного рода налоговых лазеек и изъятий, средняя ставка налогообложения для большинства групп налогоплательщиков, кроме попадающих в высший разряд, существенно не изменилась.¹⁰

Следовательно, значительные изменения в ходе реформы были внесены и в налогообложение корпораций (см. рис. 2). Как и в случае с подоходным налогообложением, ставки налога на корпорации были сокращены, к тому же, кое-где уменьшено и количество разрядов в шкале обложения. Так, в США вместо пятиразрядной налоговой шкалы с минимальной ставкой в 15 процентов и максимальной в 46 процентов была введена трехразрядная со ставками в 15, 25 и 34 процента. В Великобритании основная ставка налога на прибыль корпораций была снижена с 52 процентов в 1979 году до 35.

Таблица 2

**Ставки налога на прибыль корпораций
в ведущих капиталистических странах¹¹**

Страна	Г о д ы				
	1985	1986	1987	1988	1989
США	46,0	46,0	40,0	34,0	34,0
Япония	43,3	43,3	42,0	40,0	37,5
ФРГ	56,0	56,0	56,0	50,0	50,0
Франция	50,0	45,0	44,0	42,0	42,0
Италия	43,3	43,3	43,3	43,3	43,3
Великобритания	45,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Канада	36,0	36,0	36,0	28,0	28,0

¹⁰ Различают среднюю и максимальную (предельную) ставки подоходного налога. При существующей в большинстве развитых стран сложной прогрессии налогообложения доход делился на части (ступени), каждая из которых облагалась своей ставкой, то есть повышенные ставки применялись не ко всей сумме дохода, а к части, превышающей предыдущую степень. Средняя ставка налогообложения всего дохода, очевидно, отлична от максимальной (предельной) ставки, которой облагается лишь наиболее высокая ступень дохода.

¹¹ Источник: Bulletin for International Fiscal Documentation, 1988. February. P. 57.



Однако во многих странах давно была введена система ускоренной налоговой амортизации основного капитала. Она позволила под видом износа освободить от налога часть валовых прибылей до того, как средства производства действительно изнаются. Говоря другими словами, дается право возмещать из прибыли авансируемые на капиталовложения суммы до момента полной экономической амортизации средств производства. В значительном числе стран, в том числе США, Великобритании, Швеции, Швейцарии, Ирландии и др., возможность несоответствия налоговой и экономической амортизации узаконена. В расчетах с налоговыми органами компании имели право указывать сроки списания и суммы амортизации, совершенно отличные от тех, которые фигурировали в их балансовой или публикуемой отчетности. Методы списания могли также не совпадать. Таким образом, освобождение от налога приближается по времени к вложению средств.

Компенсировалось инфляционное обесценение амортизационных отчислений, которые повсеместно исчислялись, исходя из стоимости средств труда в первоначальных ценах, что способствовало ускорению оборота капитала по стоимости, а тем самым – и повышению доходности.

Такая политика имела свои отрицательные стороны. Налоговые стимулы капиталовложениям, на наш взгляд, принесли больше вреда, чем пользы. В ряде стран (напр., в США и Великобритании) налоговый режим был столь щедр в отношении капиталовложений, что позволило им получать прибыль на вложения с отрицательной доналоговой доходностью, то есть стимулировались малоприбыльные и просто убыточные инвестиции. Удешевление благодаря налоговому поощрению инвестиций в основной капитал также вело к росту капиталоемкости производства.

В странах, где закон требует полного совпадения сроков, методов и размеров налогового и экономического списания (ФРГ, Франция и т.д.), возникновение разрыва между оборотом капитала по стоимости и в натуре практически исключено. Отсюда и описанные проблемы там почти не возникали.

Внесенные изменения в законодательства в отношении налогообложения корпораций в целом ряде стран (США, Франции, Великобритании, Канаде, Австралии и др.) выразился, по крайней мере, в частичном упразднении разного рода инвестиционных стимулов и кредитов. Тем самым реформы в целом приблизили налоговую амортизацию к экономической. Кроме того, был, если не полностью ликвидирован, то значительно сглажен, существовавший в ряде стран (особенно в США) широкий разброс ставок эффективного (фактического) налогообложения прибыли от вложений в различные отрасли и виды капитальных активов. Были сделаны практические шаги в направлении отмены положения, по которому выплаты из прибыли процента по займам и облигациям рассматривались как возмещение издержек и от налога освобождались.

При снижении ставки не следует приходить к выводу о том, что снизились и эффективные ставки. Поскольку снижение номинальных ставок налогообложения, безусловно, во все времена сопровождалось сокращением и разного рода налоговых льгот, хотя окончательный баланс такой операции не предвиделся. В целом ряде стран эффективные налоговые ставки на корпорации не только не упали, но даже выросли. Напр., в Великобритании они не могли не вырасти просто потому, что существовавшая налоговая система была исключительно мягка в отношении прибылей корпораций. Ведь в начале 80-х



годов XX века до проведения здесь налоговой реформы предприниматели могли освободить под видом износа часть полученной прибыли в размере 100 процентов произведенных в данном году вложений в машины и оборудование и 79 процентов вложений в здания и сооружения.

В нашей Республике до конца 90-х годов этот уровень составлял «0» ставки при условии, если более 50 процентов прибыли направлялась на укрепление МТБ организации, в частности, банков.

Важной чертой налоговой реформы 80-х годов XX века стала также интеграция подоходного налога и налога на прибыли корпораций. Значительные различия между ставками подоходных налогов и налогами на корпорации создавали искусственные стимулы к инкорпорации. Доходы корпоративных организаций нередко облагались дважды – первый раз при получении их компанией, а второй – при получении акционером. Сейчас же ставки подоходного и корпорационного налогообложения приближены, а налоги, уплачиваемые компаниями при распределении прибыли, как правило, засчитываются в счет налоговых обязательств акционеров.

Итак, проведенные в 80-е годы XX века и продолжающиеся поныне в ряде стран реформы не означали перехода налоговой политики к концепции нейтральности. Правильнее, по-видимому, было бы интерпретировать процесс совершенствования налогового регулирования как переход от индивидуального к прорывному. Иначе говоря, оно стало более четко ориентированным на достижение поставленных целей.

Следует также отметить, что сама возможность проведения подобной реформы отражает то обстоятельство, что рыночные отношения носят более или менее сбалансированный характер и повышают свои потенции к саморегулированию. В условиях разбалансированного рынка, наличия крупных диспропорций налоговая реформа, даже частично исповедующая принцип нейтральности, могла бы не улучшить, а лишь усугубить экономическую ситуацию.

Список используемой литературы

1. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника.- 3-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1997.
2. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов.- М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004.
3. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учебное пособие.- М.: Экономист, 2009.- 173 с.
4. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. Учебное пособие.- М.: ИНФРА-М, 1996.- 192 с
5. Экономика налоговой политики. Пер. с англ./ Под ред. Майкла П.Девере.- М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 2002.- 328 с
6. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник).- М.: Фонд «Правовая культура», 1995.- 240 с



7. Синельников С., Анисимова Л., Баткибеков С., Мезоев В., Резников К., Шкребело Е. Проблема налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития.- М.: Изд-во «Евразия», 1998.- 344 с.
8. Источники: Taxation in Developed Countries. Paris, 1987. P. 84
9. Источник: Bulletin for International Fiscal Documentation, 1988. February.

