

УДК 336.2

Соотношение прямых и косвенных налогов в налоговой системе государства и тенденции его изменения

Соловьева Наталья Александровна

Кандидат юридических наук, доцент,
кафедра международной экономики
и внешнеэкономической деятельности,

Воронежский государственный университет,

394018, Российская Федерация, Воронеж, Университетская площадь, 1;

e-mail: nubiforme@mail.ru

Аннотация

В настоящей статье исследовано соотношение прямого и косвенного налогообложения в налоговой системе государства. Кратко рассмотрено экономическое и правовое содержание переложения налогов как основание классификации налогов на прямые и косвенные, изложены основные преимущества и недостатки прямого и косвенного налогообложения в следующих областях: фискальная эффективность, справедливость налогообложения, налоговое администрирование, возможность уклонения от налогообложения, общественно-политический эффект. На примерах государств – членов Европейского союза и Организации экономического сотрудничества и развития выявлены основные тенденции изменений соотношения прямого и косвенного налогообложения. На основании классификации налоговых систем на косвенные, умеренно-косвенные и подоходные проведен анализ налоговых некоторых государств. Показано, что роль косвенного налогообложения в последние годы возросла, в том числе за счет повышения налоговых ставок акцизов и налога на добавленную стоимость. В рамках прямого налогообложения также описаны ключевые тенденции изменений подоходного и имущественного налогообложения. Наблюдаются снижение ставок корпоративного налогообложения и изменения в порядке исчисления подоходного налога с физических лиц. Снижение поступлений компенсируется как за счет увеличения доли косвенных налогов, так и за счет изменения порядка исчисления подоходных налогов, в частности расширения налоговой базы, отмены налоговых льгот. Поступления от имущественных налогов по сравнению с поступлениями от подоходных налогов относительно невелики и остаются практически неизменными либо незначительно увеличиваются.

Для цитирования в научных исследованиях

Соловьева Н.А. Соотношение прямых и косвенных налогов в налоговой системе государства и тенденции его изменения // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2017. Том 7. № 1А. С. 216-226.

Ключевые слова

Прямые налоги, косвенные налоги, соотношение прямого и косвенного налогообложения, подоходные налоги, имущественные налоги.

Введение

Налоговая система любого современного государства сочетает прямые и косвенные налоги. Деление налогов на прямые и косвенные применяется в налогообложении с XVI века. В конце XVII века в основу такой классификации был положен критерий переложимости налогов [Коровкин, 2006, 155]. С момента выделения данного критерия, как он сам, так и проблемы переложения налогов остаются объектом изучения и предметом дискуссий.

Еще в конце XIX века известный русский экономист И.И. Янжул достаточно точно сформулировал экономическую сущность переложения налогов как способность плательщиков переносить податную тягость на других лиц, с которыми они вступают в различные отношения экономического характера [Янжул, 2002, 275]. В то же время подобная трактовка переложения налогов делает деление налогов на прямые и косвенные довольно условным, поскольку современные отечественные и зарубежные исследования указывают на возможность переложения налогов, традиционно относимых к прямым.

Основные характеристики прямых и косвенных налогов

Представляется, что с учетом сложившегося к настоящему моменту отнесения взимаемых налогов к прямым или косвенным, определяющее значение приобретает правовое понимание переложения налогов, по сути, отражающее механизм взимания косвенных налогов. Так, переложение можно понимать как перераспределение налога между юридическим субъектом налога (налогоплательщиком) и фактическим плательщиком налога (носителем налога) [Кудряшова, 2006, 23].

Исходя из механизма взимания и объектов обложения, косвенные налоги представляют собой налоги на товары, работы и услуги, включаемые в их цену и оплачиваемые конечными потребителями. При взимании косвенных налогов налогоплательщик и носитель налога – лицо, фактически уплачивающее налог – не совпадают. Переложение, по сути, осуществляется через определенную надбавку в цене. К косвенным налогам, известным

современным налоговым системам, относятся, прежде всего, НДС, акцизы, налог с продаж, гербовые налоги (сборы), регистрационные налоги (сборы).

Прямые налоги непосредственно налагаются на доход налогоплательщиков либо их на имущество и взимаются по факту получения дохода или владения имуществом налогоплательщиками. В данном случае налогоплательщик и носитель налога – одно и то же лицо. К прямым налогам относятся подоходные налоги, налоги на имущество, налоги на наследование и дарение, налоги на прирост капитала и некоторые др.

Преимущества и недостатки прямого и косвенного налогообложения исследуются на протяжении всего периода существования науки о налогах. Не останавливаясь на данном вопросе подробно, обозначим основные положения, отражающие преимущества и недостатки данных видов налогообложения.

1. Фискальный потенциал. Косвенное налогообложение в большей степени отвечает фискальным интересам государства, так как имеет большую фискальную эффективность (за счет обширности и универсальности объектов обложения) и обеспечивает большую равномерность налоговых поступлений в бюджет и их устойчивость, поскольку косвенные налоги в меньшей степени зависят от изменений экономических условий.

2. Справедливость налогообложения. В отличие от косвенных налогов, прямые налоги могут быть соразмерны платежеспособности налогоплательщиков и их индивидуальными характеристиками. В результате, прямые налоги в большей степени выполняют распределительную функцию. Косвенные налоги, хотя и являются менее обременительными для налогоплательщиков, имеют регрессивный характер (в силу обратной пропорциональности к платежеспособности потребителя) и наиболее тяжелым бременем ложатся на бедные слои населения [Майбуров, Соколовская, 2011, 147].

3. Налоговое администрирование. Расходы на налоговое администрирование косвенных налогов выше, чем на администрирование прямых налогов. Прямые налоги, в особенности имущественные и подоходные налоги, исчисляемые и уплачиваемые налоговыми агентами, обеспечивают бюджету известный заранее и, соответственно, гарантированный доход.

4. Возможность уклонения от уплаты налога. Несмотря на то, что существует немалое число схем уклонения от уплаты как прямых, так и косвенных налогов, в отличие от прямых налогов, косвенные налоги сложно оптимизировать и уменьшить с помощью низконалоговых юрисдикций. Более того, существенным преимуществом косвенного налогообложения является то, что оно фильтрует вторичный денежный поток, осаждавая в бюджетную систему часть доходов, ушедших из-под прямого налогообложения [Турбина, Черемисина, Черемисина, 2016, 83].

5. Общественно-политический эффект. М.Ф. Ивлиева как нельзя точно указала на то, что соотношение прямых и косвенных налогов напрямую влияет на развитие гражданского общества и его контроль за финансовой деятельностью государства. Взимание прямых налогов наглядно демонстрирует гражданам, что именно они содержат государство, и спо-

способствует распространению среди населения правовых идей о необходимости ответственности государства и его институтов перед обществом в расходовании народных средств. Взимание косвенных налогов в составе цены товаров, работ, услуг, как правило, незаметно для населения и не способствует развитию институтов контроля общества за финансовой деятельностью государства [Ивлиева, 2007, 107].

Прямое и косвенное налогообложение в налоговой системе государства

Формируя налоговую систему, государство использует как прямые, так и косвенные налоги, исходя из экономических и социальных задач, целей и возможностей в определенный период времени. Несмотря на то, что в некоторых исследованиях встречаются весьма категоричные возражения против косвенного обложения, как правило, целесообразность такого сочетания не отрицается, а, напротив, подтверждается учеными на протяжении более двух столетий. Еще в начале прошлого века С.Б. Витте отметил, что «...лишь сочетанием прямых и косвенных налогов может быть создана более или менее удовлетворительная система обложения, которая способна, не отягчая особенно плательщиков, не подрывая благосостояния массы населения и не препятствуя экономическому развитию страны, доставлять государству достаточные средства для покрытия его потребностей» [Витте, 2011, 528].

Анализируя прямое и косвенное налогообложение в ряде развитых стран Европы, В.В. Коровкин отмечает, что приблизительно за сто лет соотношение прямых и косвенных налогов в налоговых доходах бюджетов стало практически противоположным. Если в конце XIX века косвенные налоги составляли в среднем около $2/3$ налоговых доходов, то к концу XX столетия их доля сократилась в среднем до $1/3$. То есть в развитых странах предпочтение отдавалось развитию рынка, приводящему к укреплению налоговой базы по прямым налогам [Коровкин, 2006, 271].

Исходя из доли косвенного налогообложения в системе налогов, налоговые системы можно классифицировать:

- на подоходные, доля поступлений косвенных налогов в которых не превышает 35% общих налоговых поступлений;
- умеренно косвенные, в которых на долю косвенных налогов приходится от 35 до 50% налоговых поступлений;
- косвенные, доля поступлений косвенных налогов в которых составляет более 50%.

Если рассмотреть данную классификацию на примере государств – членов ОЭСР, к настоящему моменту только два из них – Чили и Мексика – являются государствами с косвенной системой налогообложения. В ЕС такие страны отсутствуют. При этом только шесть государств – членов ЕС имеют умеренно косвенную систему налогообложения (Польша, Португалия, Греция, Словения, Эстония, Венгрия), а среди государств ОЭСР – только во-

семь их них (Новая Зеландия и Израиль в дополнение к названным государствам ЕС) [Tax on goods..., www].

В свою очередь, развивающиеся страны и, как правило, страны с переходной экономикой относятся к странам с косвенным налогообложением, либо с умеренно косвенным налогообложением ближе к верхней границе (выше 45% налоговых поступлений). Например, с начала 2000-х годов, процент налоговых поступлений от косвенных налогов в Индии в среднем составляет 64-66,8%, в Пакистане – 48,5-55,7%, в Бразилии – 43,5-46,5%, в среднем по Латинской Америке – 52-53%.

Как с 1965 года изменилось соотношение косвенного налогообложения, подоходных налогов и имущественных налогов в объеме общих налоговых поступлений¹ в среднем в странах ОЭСР представлено в табл. 1.

Таблица 1. Соотношение косвенного налогообложения, подоходных и имущественных налогов в странах ОЭСР

Налог	Годы										
	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015
% поступлений от косвенных налогов	38,4	35,6	32,8	32,5	33,7	32,5	33,6	33	32,9	30,9	32,9
% поступлений от подоходных налогов	35	36,7	37,4	38,9	37,8	36,8	33,2	34,3	35,3	35,6	32,8
% поступлений от имущественных налогов	7,9	7,6	6,6	5,3	5,4	5,7	5,2	5,5	5,5	5,4	5,6

Необходимо учитывать, что в рамках умеренно косвенной и подоходной систем налогообложения соотношение прямых и косвенных налогов зачастую значительно отличается. Так, например, в общих налоговых поступлениях более новых членов ЕС, доля косвенных налогов сравнимо больше доли аналогичных налогов развитых стран ЕС (табл. 2) [Tax on goods..., www].

Таблица 2. Доля косвенных налогов, %, в общих косвенных поступлениях стран – новых членов ЕС

Страна	Годы					
	2000	2003	2006	2009	2012	2015
Бельгия	25	24,3	25	25	25	23,8
Франция	26	25,6	25	25,2	24,5	24,4
Австрия	28,7	28,6	28,1	28,2	28,2	26,9
Венгрия	40,5	39,2	38,2	39,5	44	43,7
Польша	35,3	37,6	38	37,2	36,6	37,1
Словения	37,6	36,7	34,7	36,9	38,4	39,4

Что касается прямого налогообложения, подавляющий объем поступлений приходится на подоходные налоги – налоги на доходы физических лиц и налоги на прибыль организаций (корпоративное подоходное налогообложение) и имущественные налоги. К последним

¹ Представляется, что среди прямых налогов наиболее показательно рассматривать именно подоходные налоги и налоги на имущество, так как подобные налоги взимаются во всех анализируемых странах. Оставшуюся часть налоговых поступлений составляют социальные взносы и налоги на фонд заработной платы, взимаемые по значительно различающимся правилам либо не взимаемые вообще.

в мировой практике относятся налоги на использование, владение или передачу имущества, взимаемые периодически или разово: налоги на недвижимость, отдельные объекты движимого имущества, налоги на наследование или дарение, налоги в связи с совершением финансовых сделок. Помимо указанных налогов, в ряде стран (например, в Великобритании, Дании, Австрии, Нидерландах и др.) взимается налог на прирост капитала, по сути, представляющий собой налогообложение доходов от реализации определенных видов имущества (земельных участков, строений, ценных бумаг и др.).

В развитых странах поступления от подоходного налогообложения физических лиц существенно превышают поступления от корпоративного подоходного налогообложения. Так, в странах ОЭСР с начала 2000-х годов поступления от подоходного налогообложения физических лиц составляли в среднем от 8,18 до 9,1% ВВП [Tax on personal..., www], тогда как поступления от корпоративного налогообложения – от 2,72 до 3,63% ВВП [Там же].

Для развивающихся стран и стран с переходной экономикой характерна противоположная ситуация – поступления от корпоративного подоходного налогообложения значительно выше поступлений от подоходного налогообложения физических лиц.

Поступления от имущественных налогов по сравнению с поступлениями от подоходных налогов относительно невелики как в развитых странах, так и в странах с переходной экономикой. Например, в странах ОЭСР с начала 2000-х годов в среднем поступления от имущественных налогов составляли от 1,74 до 1,86% ВВП, при этом поступления по отдельным странам значительно дифференцированы от 0,2-0,3% ВВП в Эстонии до 3,8-4,3% ВВП в Великобритании [Tax on property, www].

Заключение

Говоря об изменениях в соотношении прямого и косвенного налогообложения, произошедших с начала 2000 годов в странах ОЭСР и ЕС, можно определить следующие тенденции.

1. В ЕС прослеживается определенная тенденция к повышению роли косвенных налогов и, соответственно, налоговых поступлений от их взимания. Так, можно отметить умеренный рост ставок акцизов. Подавляющее большинство государств – членов ЕС подняли стандартные и (или) сниженные ставки НДС:

– средняя в ЕС стандартная ставка НДС колебалась с 2000 по 2008 год в пределах от 19,3 до 19,7%. Основное повышение ставок началось с 2008 года, когда средняя ставка составляла 19,5%. В 2011 году средняя ставка поднялась до 20,7%, а в 2014 году составила 21,5% [Taxation trends..., www].

– средняя стандартная ставка НДС в ОЭСР оставалась практически неизменной с 2000 по 2009 год (17,5-18%), а с 2009 года выросла до 19%.

Повышение роли косвенного налогообложения в формировании доходов государств вызвано двумя основными причинами:

– компенсационной, т. е. необходимостью покрытия бюджетных потерь от снижения поступлений от подоходного налогообложения;

– стимулирующей – государство стимулирует возможности инвестирования национального капитала, проводит курс либерализации подоходного налогообложения, делает ставку на саморегулирование рынка и стимулирование частной инициативы [Вавилова, 2005, 112].

2. Наблюдается определенное снижение ставок корпоративного подоходного налогообложения, а также значительные изменения в порядке исчисления подоходных налогов, взимаемых с физических лиц. Так, в ЕС средняя ставка корпоративного подоходного налога снизилась с 30% в 2001 году до 23% в 2014 году [Там же].

Анализ налоговых поступлений в странах, снижающих налоговое бремя на организации, показывает увеличение в них доли косвенных налогов. Подобную тенденцию наиболее наглядно можно продемонстрировать на примере Великобритании, Швеции и Венгрии (табл. 3) [Tax on corporate..., www].

Таблица 3. Доля косвенных и подоходных налогов в общих налоговых поступлениях в Великобритании, Швеции и Венгрии

Страна	Доля косвенных налогов в общих налоговых поступлениях, %			Доля подоходных налогов в общих налоговых поступлениях, %		
	2000 г.	2008 г.	2014 г.	2000 г.	2008 г.	2014 г.
Великобритания	31,87	28,86	33,13	39,83	39,99	35,02
Швеция	24,77	27,68	28,42	40,77	34,47	34,68
Венгрия	40,48	37,2	43,83	24,26	25,98	16,83

Необходимо отметить, что, несмотря на снижения ставок и изменение порядка налогообложения прибыли, отсутствует значительное снижение налоговых поступлений от корпоративного подоходного налогообложения. Подобная ситуация может быть объяснена, в первую очередь, расширением налоговой базы и ограничением (отменой) налоговых льгот. Также в странах ЕС наблюдается увеличение экономической активности, которая осуществляется в корпоративных формах, в частности переход к корпоративным формам от индивидуального предпринимательства и товариществ [Kari, 2015, 3-5].

В то же время в ЕС можно выделить группу стран, доля косвенных налогов в общих налоговых поступлениях которых практически не изменилась или незначительно снизилась. При этом в данной группе стран наблюдается иная тенденция в отношении подоходного налогообложения – его доля в общих налоговых поступлениях либо практически не снижается, либо, наоборот, повышается. К таким странам относятся, в частности, Италия, Франция, Австрия (табл. 4) [Tax on corporate..., www].

3. Анализ поступлений от имущественных налогов свидетельствует о наличии двух тенденций:

– неизменности поступлений от имущественных налогов (изменения в пределах 0,5% ВВП). Подобная тенденция прослеживается в Германии (изменения от 0,831 до 1,173%

ВВП), Финляндии (1,325-0,963% ВВП), Польше (от 1,268 до 1,671% ВВП), Эстонии (от 0,217 до 0,388% ВВП) и некоторые других странах;

– росте поступлений от имущественных налогов (Испания, Ирландия, Италия, Великобритания, Франция). Повышение имущественной налоговой нагрузки происходит за счет увеличения налоговых ставок и (или) их дифференциации либо расширения налоговой базы.

Таблица 4. Доля косвенных и подоходных налогов в общих налоговых поступлениях в Италии, Франции и Австрии

Страна	Доля косвенных налогов в общих налоговых поступлениях, %			Доля подоходных налогов в общих налоговых поступлениях, %		
	2000 г.	2008 г.	2014 г.	2000 г.	2008 г.	2014 г.
Италия	27,89	24,85	26,88	31,74	35,36	32,94
Франция	25,9	24,68	24,36	24,92	24,14	23,15
Австрия	28,65	27,2	27,31	26,78	28,92	28,58

Библиография

1. Вавилова М.А. В Европе тоже платят НДС // Современная Европа. 2005. № 4(24). С. 110-120.
2. Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому величеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900-1902 годах. М.: Юрайт, 2011. 629 с.
3. Ивлиева М.Ф. Правовые проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации // Правоведение. 2007. № 11(244). С. 107-119.
4. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения. М.: Экономистъ, 2006. 576 с.
5. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М.: Волтерс Клувер, 2006. 304 с.
6. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. М.: Юнити-Дана, 2011. 591 с.
7. Турбина Н.М., Черемисина Т.Н., Черемисина Н.В. Преимущества и недостатки косвенного налогообложения // Социально-экономические явления и процессы. 2016. № 8. С. 80-85.
8. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.
9. Kari S. Corporate tax in an international environment – Problems and possible remedies // Nordic Tax Journal. 2015. No. 1. P. 1-16.
10. Tax on goods and services. URL: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>
11. Tax on personal income. URL: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart>

12. Tax on property. URL: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>
 13. Tax on corporate profits. URL: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart>
 14. Taxation trends in the European Union. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8f1087be1063?version=1.0>
-

The ratio of direct and indirect taxes in the tax system of the state and tendencies of its changes

Natal'ya A. Solov'eva

PhD in Law, Associate Professor,
Department of international economics and foreign economic activity,
Voronezh State University,
394018, 1 Universitetskaya sq., Voronezh, Russian Federation;
e-mail: nubiforme@mail.ru

Abstract

The article investigates the ratio of direct and indirect taxation in tax system of the state. The article briefly describes the economic and legal content of renderings of taxes as a basis of classifying taxes into direct and indirect. The author describes the main advantages and disadvantages of direct and indirect taxation in the following areas: fiscal efficiency, justice of taxation, tax administration, the possibility of tax evasion, social-political effect. By the examples of member states of the European Union and the Organization for Economic Cooperation and Development the main trends of the ratio of direct and indirect taxation are identified. On the basis of the classification of tax systems on indirect, moderate indirect and income the analysis of taxes of certain states is carried out. It is shown that the role of indirect taxation in recent years has increased, including due to the increase in tax rates in excise duties and value added tax. In the framework of direct taxation the paper also describes the key changes in income and property taxation. The decrease of rates of corporate taxation and changes in the procedure for calculating the income tax of individuals are observed. The decline in revenues is compensated both due to the increase in the share of indirect taxes, and by changing the order of calculation of income taxes, in particular by broadening the tax base, eliminating tax benefits. The revenues from property taxes compared to revenue from income tax are relatively small and remain almost unchanged or slightly increase.

For citation

Solov'eva N.A. (2017) Sootnoshenie pryamykh i kosvennykh nalogov v nalogovoi sisteme gosudarstva i tendentsii ego izmeneniya [The ratio of direct and indirect taxes in the tax system of the state and tendencies of its changes]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 7 (1A), pp. 216-226.

Keywords

Direct taxes, indirect taxes, the ratio of direct and indirect taxation, income taxes, property taxes.

References

1. Ivlieva M.F. (2007) Pravovye problemy kosvennogo nalogooblozheniya v Rossiiskoi Federatsii [Legal problems of indirect taxation in the Russian Federation]. *Pravovedenie* [The legal studies], 11(244), pp. 107-119.
2. Kari S. (2015) Corporate tax in an international environment – Problems and possible remedies. *Nordic tax journal*, 1, pp. 1-16.
3. Korovkin V.V. (2006) *Osnovy teorii nalogooblozheniya* [Fundamentals of the theory of taxation]. Moscow: Ekonomist" Publ.
4. Kudryashova E.V. (2006) *Pravovye aspekty kosvennogo nalogooblozheniya: teoriya i praktika* [Legal aspects of indirect taxation: theory and practice]. Moscow: Wolters Kluwer Publ.
5. Maiburov I.A., Sokolovskaya A.M. (2011) *Teoriya nalogooblozheniya. Prodvintuyi kurs* [The theory of taxation. Advanced course]. Moscow: Unity-Dana Publ.
6. *Tax on corporate profits*. Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart> [Accessed 29/11/16].
7. *Tax on goods and services*. Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart> [Accessed 29/11/16].
8. *Tax on personal income*. Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> [Accessed 29/11/16].
9. *Tax on property*. Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart> [Accessed 29/11/16].
10. *Taxation trends in the European Union*. Available at: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8-f1087be1063?version=1.0> [Accessed 29/11/16].
11. Turbina N.M., Cheremisina T.N., Cheremisina N.V. (2016) Preimushchestva i nedostatki kosvennogo nalogooblozheniya [Advantages and shortcomings of indirect taxation]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy* [Socio-economic phenomena and processes], 8, pp. 80-85.

12. Vavilova M.A. (2005) V Evrope tozhe platyat NDS [In Europe they also pay VAT]. *Sovremennaya Evropa* [Contemporary Europe], 4(24), pp. 110-120.
13. Vitte S.Yu. (2011) *Konspekt lektsii o narodnom i gosudarstvennom khozyaistve, chitannykh ego imperatorskomu velichestvu velikomu knyazyu Mikhailu Aleksandrovichu v 1900-1902 godakh* [The abstract of lectures about national and state economy, read to his Imperial Highness Grand Duke Michael Aleksandrovich in 1900-1902]. Moscow: Yurait Publ.
14. Yanzhul I.I. (2002) *Osnovnye nachala finansovoi nauki: uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh* [The foundations of financial science: the study on state income]. Moscow: Statut Publ.