

СОДЕРЖАНИЕ И ФОРМА НАЛОГОВ

© 2010 Е.Н. Лавренчук

Пермский филиал государственного университета - Высшей школы экономики

E-mail: Lavrenchuk@inbox.ru

Рассмотрена характеристика налога как экономико-правовой категории, формирование каналов денежных средств в налогообложении, а также взаимосвязь налогов с доходной частью бюджета (кривая Лаффера).

Ключевые слова: налог, налоговые взаимоотношения, налоговая система, налоговые поступления.

На современном этапе развития России произошедшие экономические преобразования повлекли за собой существенные изменения в налоговой системе. В ряду доходов государства налогам принадлежит одно из важнейших мест. Организация налоговой системы и система взимания налогов предполагают высокий уровень правового сознания, определенный уровень развития экономики и систем контроля.

Характеристика налога как экономико-правовой категории отражена в действующих нормах части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) (пп. 1, 3, 4 ст. 3, п. 1 ст. 20, п. 4 ст. 40, ст. 41), а также части второй НК. При этом положения п. 3 ст. 3 НК РФ утверждают, что налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными. Таким образом, налоги и сборы, не имеющие надлежащего экономического обоснования, нельзя считать оправданно эффективными и подлежащими взиманию¹.

Следует иметь в виду, что сочетание основ экономики и права соотносится в налогах как содержание и форма.

Правовая составляющая налога подтверждена Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П, в котором указывается, что налог - это необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства.

Экономическая составляющая налога заключается в воздействии налогов на экономические взаимоотношения в государстве и проявляется через его функции, каждая из которых показывает, как реализуется назначение налога в обществе в части процесса воспроизводства и перераспределения доходов. То есть налог есть экономическая категория, а

значит, он связан с урегулированием имущественных отношений. Но это не дань, оброк или контрибуция, это не эквивалентные с ним понятия. Кроме того, отношения государства с юридическими и физическими лицами носят объективно денежный характер и направлены на мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Денежный характер налоговых взаимоотношений налогоплательщика и государства определен п. 1 ст. 8 Налогового кодекса РФ, в котором указывается на отчуждение денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Характеристику экономических взаимоотношений предприятий с бюджетами сформулировал профессор А.Д. Шеремет, определив, что бюджет - это фонд денежных средств, формируемый для финансового обеспечения мероприятий, связанных с выполнением задач и функций, возложенных обществом на государство и местное самоуправление².

Потоки денежных средств (каналы) двигаются от предприятия-налогоплательщика в ИФНС (государство) в сроки, установленные НК РФ. Там же (по главам НК РФ) определена величина этих потоков.

В состав потоков традиционно входят собственно налоги, сборы, штрафы, пени, неуплата которых регламентируется НК РФ.

Представим формирование потоков денежных средств в части налоговых расчетов (рис. 1).

Исходя из привязки к отчуждению денежных средств, можно утверждать, что налог, с этой точки зрения, - это заранее утвержденные правила, и ошибка в исчислении и уплате быть не должно.

Мы считаем, что экономическая составляющая налога заключается в том, что налог - это "договор" об упорядочении финансовых отношений государства и налогоплательщика. Государство разрешает налогоплательщику осуществлять предприниматель-



Рис. 1. Формирование каналов денежных средств в налогообложении

Общие характеристики налогообложения

Показатели	Годы				
	2004	2005	2006	2007	2008
Валовой внутренний продукт, млрд. руб.	17048,1	21625,4	26903,5	33111,4	41668
Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ	3299,6	4627,2	5432,4	6955,2	7948,9
Доля налоговой задолженности в бюджетную систему РФ, %	19,35	21,40	20,19	21,01	19,08

* Составлено на основе данных Федеральной службы государственной статистики. (www.gks.ru). По состоянию на 01.01.2009).



Рис. 2. Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налогообложения:

ДБ - доходы бюджета (налоговые поступления);

$N_{ст}$ - налоговая ставка (от 0 до 100);

$ДБ_{max}$ - максимально возможная величина доходов бюджета;

$N^*_{ст}$ - предельная ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального значения

скую деятельность, а налогоплательщик обязуется уплачивать налоги и сборы.

Общепринятыми показателями налоговой нагрузки считаются: кассовый (Cash), определяемый как процентная доля валового внутреннего продукта (ВВП) на основе налогов, уплаченных в бюджет, и фактический (Actual), определяемый как сумма начисленных налоговых обязательств (включают в себя уплаченные налоги и задолженность по налогам). Проанализируем эти показатели за период 2004-2008 гг. (см. таблицу).

Из данных таблицы видно, что предельные объемы налоговых изъятий, которые может выдержать экономика, в той или иной мере зависят от ее эффективности и величины ВВП.

Стабильно развивающаяся экономика обеспечивает доходную часть бюджета через взимаемые налоги. Эту взаимосвязь и ее разумные границы определил профессор экономики Университета Южная Каролина в США А. Лаффер, построив параболическую кривую (график), которая получила название "кривая Лаффера". Заинтересованность хозяйствующих субъектов, по мнению А. Лаффера, является движущей силой процветающей экономики.

Представим зависимость налоговых поступлений в бюджеты различных уровней от уровня налогообложения (рис. 2).

Кривая Лаффера показывает зависимость величины доходов бюджета от изменения ставок налога и утверждает принцип соразмерности, который

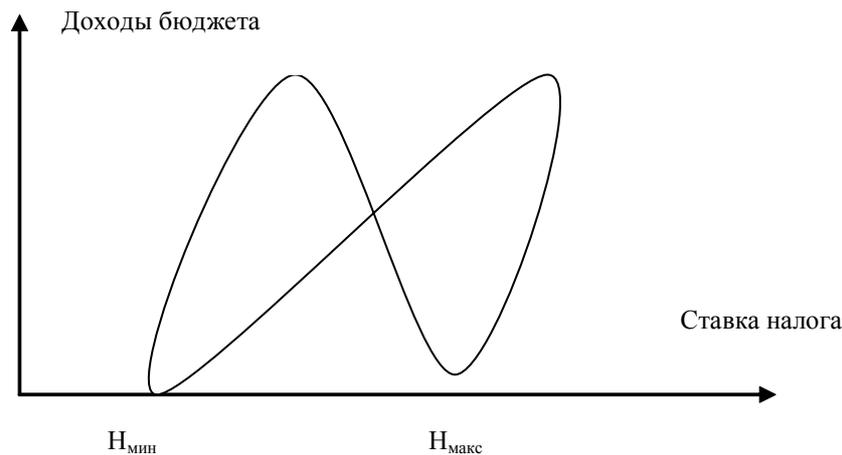


Рис. 3. Кривая Лаффера при расширении налоговой базы

предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета.

Кривая Лаффера устанавливает связь между налоговыми ставками и доходами бюджета. В то же время в условиях кризиса государство может искусственно расширить налоговую базу, например, ввести налог на бездетных, налог на безбрачие и т.д. В этом случае кривая Лаффера может принять следующий вид (рис. 3).

Среди российских экономистов немало сторонников теории Лаффера. Одним из них считается доктор экономических наук, заведующий сектором Института макроэкономических исследований Е. Балацкий. По его мнению, «в настоящее время представители западной экономической науки довольно критически оценивают концепцию кривой Лаффера. На этом фоне чрезвычайно контрастно смотрятся многочисленные работы российских экономистов, посвященные подробному изучению геометрических свойств этой кривой. Достаточно сказать, что в трудах отечественных исследователей возникло само понятие точек кривой»³.

В то же время, по мнению Н.Б. Грибковой, кривая Лаффера, если ее построить лишь на основе одной налоговой ставки, будь то налог на прибыль, НДС или налог на доходы физических лиц, не в состоянии выявить их влияние на инвестиционную активность и тяжесть налогообложения. В силу этого в кривую приходится закладывать сразу все налоги или их группу. Однако простое арифметическое сложение налоговых ставок — бессмысленное занятие, и приверженцы кривой Лаффера, чтобы преодолеть это затруднение, начинают оперировать не ставками налогов, а налоговой нагрузкой путем суммирования стоимостной оценки налогов, необоснованно называя ее «совокупной ставкой налогообложения»⁴. Ис-

ходя из этого, кандидат экономических наук М.М. Соколов считает, что если вместо налоговых ставок мы начинаем оперировать обобщенной налоговой нагрузкой, то нахождение зависимости между ставками, инвестициями и налоговыми поступлениями становится весьма проблематичной задачей. Дело в том, что налоговая нагрузка складывается не только под влиянием налоговых ставок. Сильнейшее влияние на нее оказывает и ряд других факторов: доля заработной платы в издержках производства, размер амортизационных отчислений, использование целевых налоговых льгот, рентабельность производства, оборачиваемость оборотных средств и т.д.⁵

Налоговая система будет работать эффективно, если она опирается на принцип доходности субъекта налога и административно-территориальный принцип уплаты налогов.

Считается, что оптимально построенная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой — не только побуждать, стимулировать налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы страны⁶.

Значимость налоговых поступлений в бюджет государства столь серьезна, что налоговую нагрузку следует анализировать не только с позиции ее доли в ВВП, но и обязательно в разрезе юридических и физических лиц. Ясно, что у физических лиц есть налоговые обязательства, но физические лица не «генерируют» ВВП, следовательно, нужен более общий

измеритель налоговой базы. С позиции бизнеса таким измерителем может быть доход.

В каждом коммерческом предприятии все совершенные операции изучаются путем тщательного подсчета прибылей и убытков, поэтому и каждый инвестиционный проект тщательно исследуется с точки зрения финансового результата. Каждый шаг (операция) при этом отражается на бухгалтерских счетах, в том числе и средства производства.

По мнению Людвиг фон Мизеса, все средства производства - промежуточные товары, ступеньки на пути, ведущем от первоначально используемых исходных факторов производства, т.е. природных ресурсов и человеческого труда, к конечным, готовым к употреблению продуктам. Все эти средства производства рано или поздно изнашиваются в процессе производства. Если все продукты потребляются и при этом средства производства, использованные при их изготовлении, не заменяются, то капитал тоже оказывается "потребленным". "В этом случае дальнейшее производство может быть осуществлено только на меньшем количестве средств производства и, следовательно, оно должно будет давать меньше продукции на единицу природных ресурсов и использованного труда. Чтобы не допустить подобного убыточного производства и предотвратить сокращения капиталовложений, надо перебросить часть средств на сохранение капитала, на замену средств производства, потребленных при производстве используемых товаров"⁷.

Таким образом, можно констатировать факт, что в процессе производства предприятия активно используют так называемые капитальные блага. Чаще всего они ассоциируются с природными ресурсами (земля, вода, ресурсы, полезные ископаемые, биологические ресурсы, воздушное пространство и т.д.).

Каждый коммерсант более всего ориентирован на извлечение максимальной выгоды из всех наличных средств, которые способны улучшить будущие условия существования бизнеса. При этом в ходе классификации средств бизнесмен оценивает их важность.

Людвиг фон Мизес считает, что различаются три класса факторов производства:

- данные природой материальные ресурсы;
- человеческий ресурс - труд и капитальные блага;
- промежуточные ресурсы, произведенные в прошлом.

Причем бизнесмен не анализирует природу капитальных благ и не сводит их содействие к природе и труду. Он принимает их в расчет лишь в той мере, в какой они могут сопутствовать успеху его усилий. Но это поверхностный взгляд. Капитальные блага можно считать накопленными трудом, природой и временем.

Следует понимать, что использование природных ресурсов или коммунального капитала приносит предприятиям прибыль, и понимание этого подвигает государство вводить другие налоги, кроме налога на прибыль. Так, НК РФ предусмотрена уплата следующих налогов, связанных с природными ресурсами:

- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- водный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- земельный налог;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (специальные налоговые режимы).

Налогооблагаемая база по перечисленным налогам и сборам формируется не в системе бухгалтерских счетов, а за ее пределами.

Деятельность государства в рамках налогового администрирования позволяет, с одной стороны, прогнозировать налоговые поступления от предприятий, с другой - создать четкую контролируемую структуру, которая обеспечит правильность исчисления и своевременность уплаты налоговых окладов.

¹ Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ // Налоговед. 2004. № 7.

² Шеремет А.Д., Ионова А.Ф. Финансы предприятий: менеджмент и анализ. М., 2004. С. 38.

³ Балацкий Е.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. 2003. № 2. С. 88.

⁴ См.: Грибкова Н.Б. Налоги в системе государственного регулирования экономики России. М., 2004. С. 279; Финансы. 2003. № 4. С. 36.

⁵ Соколов М.М. Фантом в теории налогообложения: о кривой Артура Лаффера // Все о налогах. 2008. № 12.

⁶ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. М., 2002.

⁷ Мизес Л. фон Антикапиталистическая ментальность. Нью-Йорк, 1992. С. 55.