

ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

© 2010 Е.Н. Лавренчук

Высшая школа экономики (Национальный исследовательский университет), г. Пермь

E-mail: Lavrenchuk@inbox.ru

Определены основные принципы формирования налоговой политики, а также цель оценки налогового потенциала. Автором выделены основные подходы к толкованию понятия “налоговый потенциал”. Сформирован состав участников налоговых взаимоотношений.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговый потенциал, налоговые взаимоотношения, категории налога.

Учитывая значимость налогообложения для поддержания финансовой составляющей предприятия в меру квалификационных сил и экономических возможностей также должны иметь у себя систему подходов, которая позволит обеспечить кроме правильности исчисления и своевременности уплаты налогов еще и предельно допустимый уровень налогового риска. Иными словами, мы считаем, что предприятиям следует формировать учетную политику (деловая политика).

Формирование налоговой политики должно базироваться на показателях результативности, которые будут зависеть от того, какие принципы государство заложит в ее основу.

Основные принципы построения налоговой политики представлены на рис. 1.

Некоторые авторы к таким принципам относят также соотношение федеральных, региональных и местных налогов.

По мнению В.Г. Панскова, используя указанные принципы, государство в условиях стабильно развивающейся экономики стимулирует расширение объемов производства товаров, работ и услуг, инвестиционную активность, качественный рост экономики. Благодаря комплексному применению принципов построения налоговой системы осуществляется реальное структурное и социальное реформирование экономики¹.

Реализуя налоговую политику, государство может воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков через создание таких условий для финансово-хозяйственной деятельности, которые будут выгодны как налогоплатель-

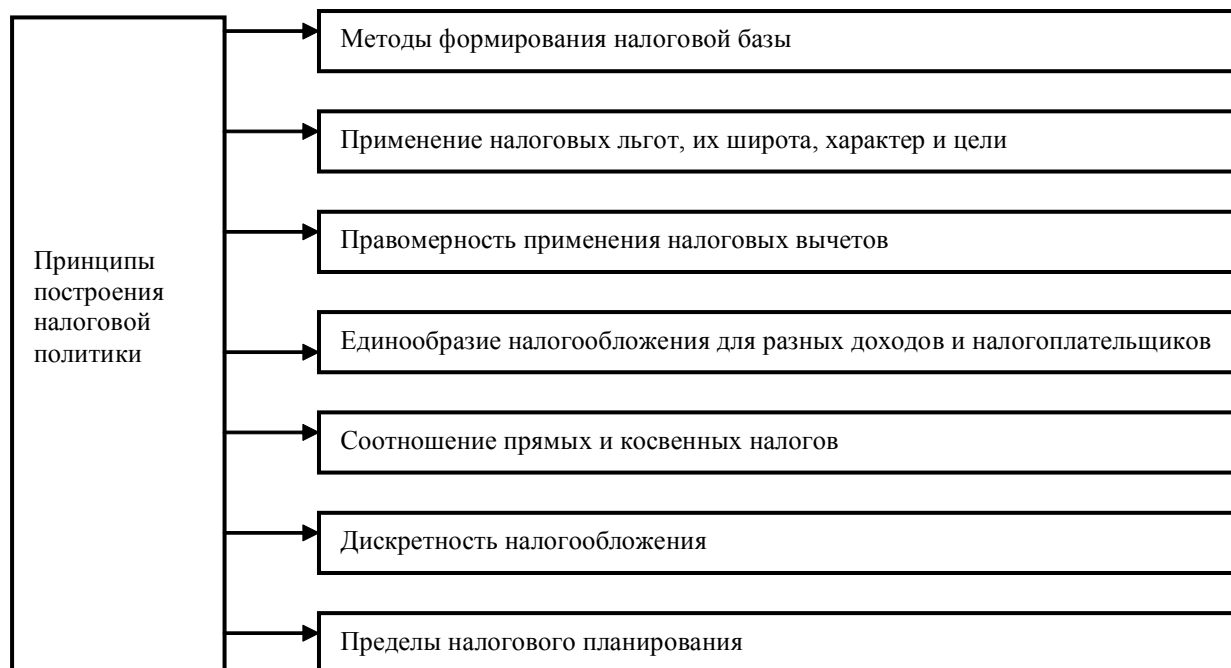


Рис. 1. Принципы построения налоговой политики

щику, так и региону, в котором он осуществляет свою деятельность, т.е. государство в обмен на налоги предоставляет хозяйствующему субъекту условия, возможности, ресурсы.

В литературе выделяют три основных институциональных подхода к формированию налоговой политики²:

- фискальный подход - для него характерен акцент на всемерное наращивание массы налоговых обязательств (налогового бремени). Такой подход порожден кризисом государственной власти (верхи не могут осуществлять сбор налогов, а низы не хотят платить налоги). Налоговое бремя становится непомерным. Вместе с тем реальная собираемость налогов падает, а налогоплательщики предпочитают выбирать для себя нелегитимные форсы хозяйствования. Фискальный подход был характерен для начального этапа рыночных преобразований в России. Практика показала, что реализация такого подхода заводит налоговую политику в тупик. Содержание последней редуцируется до административного давления на налогоплательщиков в форме элементарного “выколачивания” налогов;

- функционально-стабилизирующий подход - для него характерна ориентация на обеспечение текущих бюджетных потребностей и стабилизацию социальных процессов. Главными становятся потребности обороны страны, внешней и внутренней безопасности, решения наиболее острых социальных проблем и т.п. Вместе с тем государство пытается наладить налоговое партнерство с частным капиталом, осторожно подходит к увеличению налоговых обязательств, а в ряде случаев выражает готовность снизить налоговое бремя и учесть интересы налогоплательщиков. Функционально-стабилизирующий подход типичен для современного этапа развития России - государство и гражданское общество выходят из системного кризиса и постепенно формируют ситуацию общественного согласия, в том числе и по проблеме налогообложения;

- инвестиционный подход - ориентируется на потребности развития как государственного, так и частного капитала. Во главу угла ставится общий рост деловой активности, инновационный рост, а налогообложение рассматривается как фактор расширенного воспроизводства. Наполнение текущего и инвестиционного бюджетов становится результатом инвестиционного процесса и расширенного воспроизводства в целом. В ито-

ге налоговая политика интегрируется в общую экономическую политику.

Налоговая взаимосвязь организации с государством возникает из самого определения налога (ст. 8 Налогового кодекса РФ), когда становится понятно, что у одной стороны этой взаимосвязи изымают часть денежных средств (налогоплательщик), а у другой стороны возникает доходная часть бюджета (государственные органы). Причем участники налоговых взаимоотношений отчетливо представляют, что их налоговая деятельность попадает в зону финансовых рисков.

Все это требует системной работы в направлении дальнейшего совершенствования теоретических и методических подходов отдельных элементов системы межбюджетных отношений, в том числе и налогового потенциала, так как общепризнано, что цель оценки налогового потенциала - более справедливое распределение налогов и увеличение их отдачи. Первая попытка определения налогового потенциала была предпринята в Московском государстве в 1620-х гг.

Согласно толковому словарю, термин “налоговый потенциал” означает “совокупность средств, возможностей, необходимых для чего-либо”³.

Подобное толкование позволяет говорить о налоговом потенциале как об условной и достижимой сумме налоговых сборов, т.е. о “налоговой возможности”. Подобный термин есть и в мировой практике - “tax capacity”, что означает “налогоспособность”, или “способность базы налогообложения в пределах какой-либо административной единицы приносить доходы в виде налоговых поступлений (метод начисления)”.

В бюджетном законодательстве современной России (ст. 131, 138, 142 Бюджетного кодекса РФ) под налоговым потенциалом подразумевается совокупность объектов налогообложения в рамках действующей налоговой системы, расположенных на территории субъекта, т.е. налоговая база.

При этом ст. 53 Налогового кодекса РФ предусматривает, что “налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иные характеристики объекта налогообложения”. На наш взгляд, трактуемая законодательством формулировка налогового потенциала недостаточно точно отражает суть данного понятия. Безусловно, в основе определения налогового потенциала

лежит налоговая база. Однако не ее стоимостная оценка характеризует налоговый потенциал, а способность извлекать из нее доход.

Вместе с тем Методика распределения дотаций из Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ содержит показатель “индекс налогового потенциала” и определяет его как “относительную (по сравнению со средним по РФ уровнем) оценку налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта РФ, определяемую с учетом уровня развития и структуры экономики субъекта РФ”⁴.

Однако по ряду положений точки зрения некоторых авторов (Н.Д. Матрусов, Л.М. Архипцева, И.В. Вачугов) расходятся. Часто встречаются термины “доходный потенциал”, “налогово-бюджетный потенциал”, “доходопроизводящий потенциал”, “финансовый потенциал”, “налоговая база”, “экономическая и бюджетная мощь”, “условный налоговый потенциал” и “налоговый ресурс”.

В современной отечественной теории можно выделить три подхода к толкованию понятия “налоговый потенциал”:

- 1) ресурсный (налоговый потенциал в широком смысле);
- 2) фискальный (налоговый потенциал в узком смысле);
- 3) межбюджетный.

Два первых подхода являются концептуальными и рассматриваются большинством авторов. Межбюджетный подход анализируется гораздо меньшим числом разработчиков.

Один из исследователей ресурсного подхода Н.Д. Матрусов акцентирует внимание на необходимости разработки системы оценки национального богатства исходя из постулата, обуславливающего социально-экономическое благополучие и безопасность России. В первую очередь, речь идет о масштабности вовлечения и эффективности использования национального богатства

во всех сферах жизнедеятельности общества. В этом направлении первым шагом, по его мнению, должно стать “последовательное выявление, инвентаризация и объективная оценка природных ресурсов, экономического капитала и человеческих ценностей, составляющих в совокупности его национальное богатство”⁵.

Элементы налогового потенциала на современном этапе можно представить как соотношение:

- между видами налогов;
- классификациями налоговых групп;
- налоговыми базами;
- методами оценки.

В российских условиях структура налогового потенциала находится под влиянием внутренних и внешних факторов, действие которых приводит к искажениям свойств государственной налоговой системы. Искажения могут проявляться в росте фискального гнета, максимизации объемов перелагаемых налогов, а также в уходе от уплаты налогов (незаконном снижении налоговых обязательств). Все вышеперечисленное сказывается на участниках налоговых взаимоотношений.

Состав участников налоговых взаимоотношений представлен на рис. 2.

Фискальные отношения складываются между группами участников по следующим основаниям:

- с ФНС РФ - по поводу уплаты налогов;
- с Таможенным комитетом - по поводу уплаты таможенной пошлины;
- с общественными институтами - по поводу уплаты взносов за загрязнение окружающей среды;
- с Министерством природных ресурсов прямых отношений нет, но с учетом потребления капитальных благ для производства, эти отношения косвенно будут влиять если не на налоговые обязательства, то на оценку стоимости компании;

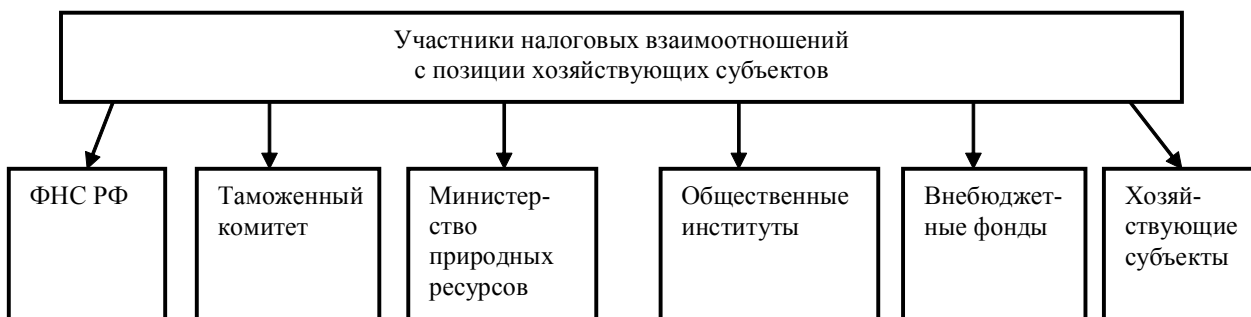


Рис. 2. Участники налоговых взаимоотношений

- с внебюджетными фондами в части уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, ФСС, ФОМС.

Участники налоговых взаимоотношений формируют фискальные взаимоотношения на экономическом пространстве.

Различные оттенки им придают следующие категории:

- понятие налога:
 - обязательный;
 - индивидуально-безвозмездный;
- признаки налога:
 - абстрактность;
 - регулярность;
 - финансовое обеспечение деятельности государства;
 - законность.

Обязательность налогов означает, что налогоплательщик с момента внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) принимает на себя обязанность платить налоги.

Абстрактность означает, что налог принимается не для конкретного предприятия, а для всех налогоплательщиков.

Регулярность предусматривает наличие отчетного и налогового периодов во взаимоотношениях государства и налогоплательщика.

Финансовое обеспечение деятельности государства означает, что налог уплачивается в этих целях.

Законность означает, что каждый налог вводится государством законодательными актами.

Все перечисленные характеристики позволяют сделать следующие выводы. Во-первых, введение налогов и сборов носит авторитарный характер (это не общественный договор), зачастую без учета интересов налогоплательщика. Во-вторых, в результате уплаты налогов непременно происходит смена собственника, а именно: часть частной собственности становится собственностью государственной.

Налоги были и остаются базовой составляющей государственных доходов, за счет налогов формируется, в основном, централизованный фонд денежных средств, который является финансовой основой обеспечения деятельности государства.

Кроме понятия налога, Налоговый кодекс РФ содержит понятия “сбор”, “штраф”, “пени”, “конфискация (арест имущества)”, которые также можно отнести к формам отчуждения.

В налоговой системе концентрируются интересы многих групп пользователей вне зависимости от уровня развития национальной экономики, от форм организации общества и многих других факторов. Налог является комплексной категорией, объединяющей одновременно экономическую, финансовую и правовую категории.

Экономическая категория проявляется через денежные отношения, которые складываются между государством и налогоплательщиком и которые односторонне направлены на мобилизацию финансовых ресурсов в распоряжение государства. В некотором роде, налог - это доход государства.

Налог как финансовая категория представляет собой часть системы финансовых отношений, так как с помощью налогов мобилизуется часть стоимости совокупного общественного продукта (ВВП).

Налог как правовая категория отражает юридически формализованные отношения государства и налогоплательщиков. Кроме того, иначе как по закону, налог не может быть уплачен.

Налоговые категории находят свое “овеществление” через процессы обобществления части финансовых ресурсов, а точнее, денежных средств собственников (налогоплательщиков) для удовлетворения общенациональных нужд. При этом, для воспроизводства финансовых ресурсов экономика должна быть способна продуцировать новую стоимость, используя возможности трудового, имущественного, природно-сырьевого потенциалов (производство дает добавленную стоимость).

¹ Матрусов Н.Д. Региональное прогнозирование и региональное развитие России. М., 1995. С. 153.

² Дзгоева М.Р. Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени // Вестн. финансовой академии. 2004. № 1.

³ Ожегов С.И. Словарь русского языка: 70 000 слов / под ред. Н.Ю. Шведовой. М., 1990.

⁴ О распределении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации (вместе с Методикой распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов РФ): постановление Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2004 г. № 670// Рос. газ. 2004. 1 дек. № 266.

⁵ Матрусов Н.Д. Указ. соч. С. 156.

Поступила в редакцию 03.10.2010 г.