

И. А. Митрофанова, И. В. Митрофанова, А. Б. Тлисов

## **Налогообложение прибыли хозяйствующих субъектов: потенциал модернизации**

DirectMEDIA



Азамат Тлисов

**Налогообложение прибыли  
хозяйствующих субъектов:  
потенциал модернизации**

«Директ-Медиа»

2014

УДК 336.2  
ББК 65.26

**Тлисов А. Б.**

Налогообложение прибыли хозяйствующих субъектов: потенциал модернизации / А. Б. Тлисов — «Директ-Медиа», 2014

В монографии исследуется сущность и роль налогов в экономической системе общества, обосновывается единство функций и принципов налогообложения прибыли, уточняются особенности формирования прибыли как результата хозяйственной деятельности и как источника налогообложения, отражается влияние налогообложения прибыли на финансовые решения предприятий. Раскрывается специфика конструирования налога на прибыль в 1991–2001 гг., выявляются особенности современного этапа налогообложения прибыли организаций. Предлагаются направления модернизации механизма налогообложения прибыли организаций. Рекомендовано для специалистов в области теории и практики налогообложения, преподавателей, аспирантов, студентов.

УДК 336.2

ББК 65.26

© Тлисов А. Б., 2014  
© Директ-Медиа, 2014

# Содержание

ВВЕДЕНИЕ	5
ГЛАВА 1.	6
1.1. Сущность, принципы, функции налога на прибыль: эволюционный подход	6
Конец ознакомительного фрагмента.	17

# **Азамат Тлисов, Инна Митрофанова**

## **Налогообложение прибыли хозяйствующих субъектов: потенциал модернизации**

### **ВВЕДЕНИЕ**

В современных условиях налоги сохраняют свое стратегическое значение как основной источник доходов государства, но для предприятий их уплата не связана с прямыми и очевидными (эквивалентными) экономическими выгодами. В системе налоговых отношений между прямым отчуждением части дохода (имущества) и косвенными формами присвоения налогоплательщиками каких-либо общественных благ всегда существовало и существует противоречие. Поэтому сохраняет свою актуальность поиск экономической наукой, с одной стороны, наиболее оптимальных, стабильных и емких источников налогообложения, необходимых для функционирования государства, а с другой – разработка вариантов модернизации устройства самой системы налогообложения, направленной на гармонизацию отношений присвоения и отчуждения, обеспечение компенсирующего взаимодополнения фискальной и регулирующей налоговых функций.

Налог на прибыль потенциально склонен вызывать искажение экономического поведения организаций, непосредственно воздействуя через систему перераспределительных отношений на их мотивацию, причем в большей степени, чем все остальные налоги. Именно этот налог способен провоцировать предприятия принимать решения, с макроэкономической точки зрения гораздо менее эффективные, по сравнению с теми, которые могли бы быть приняты до повышения меры налогового отчуждения части полученной ими прибыли.

Стратегическая цель «Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г.» – переход от преимущественно сырьевой модели развития национальной экономики к инновационной. Это предполагает не последовательную (естественную) смену технологических укладов, а «инновационный прорыв» из III, IV укладов в VI, основанный на нанотехнологиях. Одним из условий достижения этой цели является модернизация механизма налогообложения доходов (прибыли) реальных производителей благ и услуг для обеспечения большей гармонизации интересов государства и организаций.

Таким образом, актуальность исследования обусловлена необходимостью всестороннего научного анализа источников, условий и проблем модернизации механизма налогообложения прибыли предприятий, который позволит, во-первых, с системных позиций оценить результативность подходов и инструментов трансформации налога на прибыль в России на разных стадиях рыночных преобразований за последние 20 лет, во-вторых, определить основные направления модернизации механизма налогообложения прибыли организаций.

В научном исследовании: определены сущность и роль налогов в экономической системе общества; обосновано единство функций и принципов налогообложения прибыли; уточнены особенности формирования прибыли как результата хозяйственной деятельности и как источника налогообложения; раскрыто влияние налогообложения прибыли на финансовые решения предприятий; раскрыта специфика конструирования налога на прибыль в 1991–2001 гг.; выявлены особенности современного этапа налогообложения прибыли организаций; предложены направления модернизации механизма налогообложения прибыли организаций.

# ГЛАВА 1.

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ: КОНСТРУКЦИЯ, ФУНКЦИИ, ПРИНЦИПЫ, МЕХАНИЗМ

### 1.1. Сущность, принципы, функции налога на прибыль: эволюционный подход

Налоговая система является важнейшим элементом рыночных отношений и от нее во многом зависит успех экономических преобразований. Она представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин, других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков – юридических и физических лиц.

Налог на прибыль – один из основных в системе налогообложения любого государства, он служит важным источником поступления средств в бюджеты разных уровней, является значимым инструментом регулирования и стимулирования деятельности хозяйствующих субъектов (предприятий), прямо и опосредованно влияя на процессе перераспределения прибавочного продукта посредством изъятия части чистого дохода предприятия.

Учение о налогах, являясь неотъемлемой частью финансовой науки, с XV в. развивалось в рамках политической экономии, генетическая связь с которой очевидна.

Рассуждения о хозяйственных предметах и указания о финансах встречаются в трудах Аристотеля, Ксенофонта, Ф. Аквинского и др. В XV–XVI вв. меркантилисты Д. Карафа и Ж. Боден существенно укрепили связь между финансовой теорией и практикой, представив финансовое хозяйство как систему государственных доходов и расходов. В XVII–XVIII вв. в трудах Т. Гоббса, Дж. Локка, Л. фон Секендорфа, Ф. Юсти, И. Зонненфельса общая система финансовой науки была упорядочена и структурирована<sup>1</sup>.

Физиократы Ф. Кенэ, А. Тюрго и О. Мирабо оказали значительное влияние на развитие финансовой науки, указав на связь вопросов финансового хозяйства с теориями политической экономии, и доказав, в частности, влияние налогообложения на течение макрохозяйственного процесса. В трудах А. Смита и Д. Рикардо была также ярко выражена политикоэкономическая основа функционирования финансового хозяйства.

Выделение финансовой науки из политической экономии произошло во второй четверти XIX в., а во второй его половине развитие финансовой науки происходило под активным влиянием идей К. Родбертуса, К. Маркса, Ф. Лассалья, Л. Штейна, А. Шеффле, А. Вагнера. Они считали, что налоговая политика должна активно способствовать перераспределению национального дохода. Постепенно наука о финансах и налоговые теории превратились в обширную отрасль экономического знания<sup>2</sup>. По мнению Л.В. Ходского, «современная теория финансов есть гораздо более результат работы одного XIX в., чем всех предшествующих»<sup>3</sup>.

В конце XIX–начале XX в. Э. Сакс пришел к выводу, что финансовая наука должна стать точной наукой. В свою очередь, Л. Косса подчеркивал, что финансовая наука – не дополнение

---

<sup>1</sup> Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2009. – С. 8–11.

<sup>2</sup> См.: Мартынов А. В. Совершенствование налогообложения прибыли промышленных предприятий в период рыночной трансформации российской экономики: дис. ... канд. экон. наук. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 1998.

<sup>3</sup> Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: курс финансовой науки. – СПб.: тип. Ю.Н. Эрлих, 1913. – С. 14.

к политэкономии, поскольку отнюдь не ограничивается исследованием причин и экономических последствий фискальных мер, а ее источниками служат общие принципы права и политики. Ф. Нитти считал науку о финансах ветвью политэкономии, задача которой – изучение способов добывания и употребления материальных средств, необходимых для жизни государства и местных самоуправлений.

По мнению К. Эберга, финансовая наука есть систематическое изложение принципов, по которым ведется и должно вестись финансовое хозяйство, и, согласно которым, государство (область, община и т. д.) должны добывать и расходовать потребные для достижения своих целей материальные блага<sup>4</sup>.

Таким образом, выделение науки о финансах в отдельную отрасль знания свидетельствует, с одной стороны, о единстве, универсальности общих методов, исследовательских подходов финансовой науки и политической экономии, а, с другой стороны, о специфичности предметов и объектов исследования.

Налоги (или их прообразы) возникли с появлением первых осознанных общественных потребностей. Это произошло с началом распада родового строя на самых ранних этапах разделения общественного труда, поэтому формирование и эволюция системы налогообложения происходили одновременно с развитием государственных образований.

Налог – это одно из основных понятий финансовой науки. Сложность понимания природы налога обусловлена тем, что это – одновременно и экономическое, и хозяйственное, и политико-правовое явление. М.М. Алексеенко еще в XIX в. отметил эту особенность налога: «С одной стороны, налог – один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой, собственно, и началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства»<sup>5</sup>.

Выяснение и уточнение экономической природы налога всегда было связано с поиском определенного источника обложения и оценке степени того влияния, которое оказывает налог в конечном итоге на деятельность хозяйствующих субъектов и развитие национального хозяйственного комплекса в целом. Исходя из этого, уточнение экономической природы налога связано, в первую очередь, с исследованием взаимосвязи между производством и распределением (перераспределением).

Выяснение роли налогов в системе экономических отношений всегда было в центре внимания отечественных и зарубежных исследователей. Большинство из них считают, что основным назначением налогов со времен их образования и по настоящее время является удовлетворение финансовых потребностей государства.

Налоги – это источник доходов государства, поэтому оно напрямую заинтересовано в увеличении их объема. Заметно и тенденция усиления приоритетности фискальной функции налогов. По статистическим данным, в последние десятилетия доля финансирования государственных бюджетов за счет налоговых поступлений в экономически развитых странах составляет от 75 до 95 % всех доходных поступлений в бюджетную систему.

Исследование экономической природы налога напрямую связано с учением о государстве, поскольку реальный процесс налогообложения осуществляется именно государством и зависит от степени зрелости, цивилизованности его форм. По мнению П. Прудона, «в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве»<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. С. 18–21.

<sup>5</sup> Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж. -Б. Сея, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Д.С. Милля. – Харьков: Университетская тип., 1870. – С. 25.

<sup>6</sup> Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. С. 74.

Изменение форм государственного устройства всегда сопровождалось налоговыми реформами. Исторические факты свидетельствуют о том, что высокие налоги давали снижение общей суммы поступлений в казну, а снижение налоговой ставки не сразу, но позволяло увеличивать сумму сбора. В любом случае тот или иной эффект является результатом конкретной налоговой политики государства. Сколько веков существует государство, столько же существуют и налоги, а экономическая теория занимается поиском оптимального, с точки зрения гармонизации отношений отчуждения и присвоения, механизма налогообложения<sup>7</sup>.

Эволюционируя, учение о государстве открывало все новые возможности для выяснения, уточнения экономической природы налога. На наш взгляд, выделяются два направления. *Первое* связано с идеями А. Смита о непроизводительном характере государственных услуг и финансовом хозяйстве государства, которое «не только отделено от народного, но и противостоит ему». *Второе* исходит из взглядов на хозяйственную деятельность государства как фактора и потребности социально-экономического развития<sup>8</sup>, что и нашло соответствующее отражение в различных налоговых теориях<sup>9</sup>.

Исследование сущности, принципов, функций, закономерностей налогообложения, оценка и прогнозирование их непосредственного или опосредованного влияния на состояние макроэкономической системы, экстраполяции последствий такого воздействия на перспективы модернизации предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов на микроуровне – в таком контексте система налогообложения исследуется в историческом плане относительно недавно.

По мнению авторов, одним из первых сочинений, посвященных этим вопросам налогообложения, стал труд У. Петти «Трактат о налогах и сборах» (1662 г.), в котором он приходит к выводу, что «чем беднее государство, тем выше налоги», то есть чем меньше государство располагает возможностями (вне налоговых поступлений), тем больше оно вынуждено обременять своих граждан.

У. Петти выделил шесть основных статей государственных расходов: на оборону, содержание госаппарата и отправление правосудия, содержание церкви, на образование, содержание сирот и немощных людей, дорожные и другие транспортные расходы. Причем наиболее рациональными из них он считал земельную ренту и ренту с домовладений, таможенные пошлины, подушный налог, лотерею, добровольные взносы, денежные штрафы, монополию и акциз<sup>10</sup>.

Именно У. Петти были существенно уточнены теоретические основы налогообложения за счет активного обсуждения таких проблем, как множественность налогов, их нерациональность и несправедливость, а также за счет поиска способов нивелирования негативных последствий отчуждения для граждан, предприятий части их дохода, имущества и т. д. в виде налогов.

Значимый вклад в развитие налоговых теорий внесла классическая политическая экономия. А. Смит и Д. Рикардо считали, что налоги играют лишь роль источников дохода бюджета государства, а полемика ведется по поводу справедливости их взимания и части изъятия, обусловленной фискальной потребностью задач государства (обеспечение функционирования конкурентного рынка, гарантии устойчивости покупательной способности денег и др.)<sup>11</sup>.

В работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) А. Смит впервые дал определение налоговым платежам, обозначив их место в финансовой системе

---

<sup>7</sup> Носкова Ю. В. Развитие теории налогообложения в XVIII в. // Финансы и кредит. – 2009. – № 1. – С. 63.

<sup>8</sup> См.: Мартынов А. В. Совершенствование налогообложения прибыли промышленных предприятий в период рыночной трансформации российской экономики: дис. ... канд. экон. наук.

<sup>9</sup> Сидорова Н. И. Метаморфозы практики и теории налогообложения // Вестник Калмыцкого университета. – 2007. – № 4. – С. 122.

<sup>10</sup> Майбурд Е. М. Введение в историю экономической мысли: от пророков до профессоров. – М.: Дело: Вита-Пресс, 1996. – С. 341.

<sup>11</sup> Иохин В. Я. Экономическая теория: учебник. – М.: Экономистъ, 2008. – С. 498.

государства: «Налоги есть обложение, во-первых, ренты, во-вторых, прибыли, в-третьих, заработной платы и, в-четвертых, всех этих трех источников частного дохода»<sup>12</sup>.

По убеждению А. Смита, налоги для плательщика есть показатель свободы, а не рабства, им были разработаны базовые принципы налогообложения (см. пар. 1.2).

Среди трудов Д. Рикардо особое место занимает работа «Начала политической экономии и налогового обложения» (1817 г.). В ней подчеркивалось, что налоги составляют «ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства»<sup>13</sup>. Возможны два источника возмещения налогов: из капитала (в дальнейшем К. Маркс обозначил эту категорию как «основной капитал») и из дохода страны («добавочный капитал» по К. Марксу). Если годовое производство страны значительно превышает ее совокупное потребление, то возникает доход («добавочный капитал»), из которого и платятся налоги. Если же совокупное потребление за год не покрывается годовым производством страны, то налоги и сборы платятся за счет самого капитала («основной капитал»), который уменьшается или увеличивается вследствие прироста производства или уменьшения непродовольственного потребления в целом<sup>14</sup>.

По мнению Д. Рикардо, нет таких налогов, которые не имели бы тенденции уменьшать силу накопления, поскольку все налоги неизбежно падают на капитал или на доход.

Таким образом, классическая экономическая теория, исходя из принципа максимального невмешательства государства в экономику, признавала в качестве условия построения гармоничной системы налогообложения сбалансированность бюджета государства и налоговых платежей. Ведь если затраты государственного бюджета будут уменьшаться, то будут снижаться и налоговые ставки и наоборот.

В рамках первого направления теории налогов носили преимущественно *индивидуалистический характер*, связанный с договорной формой происхождения государства. Наиболее популярными среди них являлись теории «выгоды», «обмена эквивалентов», «услуги – возмездия» как теории «общественного договора» (Бастэбль, П. Леруа-Болье, П. Прудон, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди, А. Смит, Р. Стурм, Ж. -Б. Сэй), теория «атомистическая», разновидностями которых являлись теории «фискального договора» (С. Вобан, Т. Гоббс, О. Мирабо, Ш. Монтескье), теория налога как страховой премии (Э. де Жирарден, Д. Мак-Куллох, А. Тьер и др.).

Например, Ш. Монтескье рассматривал налог как плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности, за защиту государства и другие услуги<sup>15</sup>. Ж. Сисмонди считал налог платой за наслаждение – «Налог есть жертва; но в то же время и благо, если услуги государства приносят нам больше наслаждений, чем сколько отнимает у нас жертва, ценою которой мы их получаем. Поэтому надо отказаться от наслаждения, если оно дорого, если покупка его захватывает необходимое»<sup>16</sup>. Ж. -Б. Сэй трактовал налоги как плату за услуги, а П. Прудон – обмен<sup>17</sup>.

Второе направление налоговых теорий связано с принудительным характером взимания (отчуждением) и нашло свое воплощение в теории «жертвы» (С. Витте, Н. Канар, Д. Милль, Б. Мильгаузен, Я. Таргулов, Н. Тургенев, И. Янжул) и теории «коллективных (общественных) потребностей» (А. Буковецкий, А. Вагнер, А. Лория, П. Микеладзе, Ф. Нитти, Э. Сакс, Э. Селигман, А. Соколов, М. Фридман, А. Шеффле, Л. Штейн). Налог трактовался как необходимое участие в покрытии расходов государства, как обязанность, вытекающую из самой идеи государства и из тех коллективных потребностей, которые с его помощью удовлетворяются.

---

<sup>12</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. – М.: Соцэкгиз, 1962. – С. 588.

<sup>13</sup> Рикардо Д. Сочинения: в 5-ти т. / пер. с англ.; под. ред. Смита М. Н. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т. 1. – С. 134.

<sup>14</sup> Экономическая теория: хрестоматия / сост. Борисов Е. Ф. – М.: Юристъ, 2000. – С. 284.

<sup>15</sup> Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. С. 77.

<sup>16</sup> Там же. С. 82.

<sup>17</sup> Там же. С. 83–84.

В теории «жертвы» прямо указывалось на принудительный характер налогов. Б. Мильгаузен отмечал, что «податями и налогами в тесном смысле слова называются те пожертвования, которые подданные дают государству»<sup>18</sup>. С. Витте также определял налоги как «принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития»<sup>19</sup>.

Я. Таргулов популяризовал теорию налога как жертвы, считая, что «налог есть такая форма доходов государства или каких-либо других общественно-принудительных единиц, когда эти доходы, получаемые с имущества граждан, являются односторонней их жертвой, без получения ими какого-либо эквивалента, вытекают из природы государства как органа власти и служат для удовлетворения общественных потребностей»<sup>20</sup>.

Н. Тургенев в работе «Опыт теории налогов» (1818 г.) дает краткое и емкое понятие налогов: «Налоги суть средства к достижению цели общества или государства, то есть той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в обществе или при составлении государств»<sup>21</sup>, указав, таким образом, на существование серьезной проблемы прогнозирования последствий от введения или изменения налогов.

Согласно теории «коллективных (общественных) потребностей», основной принцип частного единоличного хозяйства – меновая конкуренция – не в состоянии удовлетворить потребности всех членов общества, оформилось реальное хозяйственное воззрение на государство, признающее за его услугами производительный характер, а за самим государством – множество важнейших экономических функций, реализация которых требует взимания налогов и сборов<sup>22</sup>.

Так, А. Вагнер, исследуя функции налогов, предложил трактовать их «как принудительные взносы отдельных хозяйств или частных лиц для покрытия общих расходов государства или общественных союзов, которые взимаются в силу суверенитета государства или власти местных органов, в форме и размере односторонне определенном ими как общее вознаграждение на все услуги государства и местных общественных союзов, по общим основаниям и масштабам»<sup>23</sup>.

По мнению Ф. Нитти, налог является той частью богатства, которую «граждане дают государству и местным органам ради удовлетворения коллективных (общественных) потребностей»<sup>24</sup>.

М. Фридман, в свою очередь, считает, что «налоги – это принудительные сборы, взимаемые в пользу государства или общины, поскольку эти сборы не являются уплатой за специальные услуги государства или общины»<sup>25</sup>. Тем самым, пусть и в неявной форме, М. Фридман обозначил *проблему «немаркированности»* подавляющего большинства взимаемых с граждан и хозяйствующих субъектов налогов, что проявляется в противоречии между прямым отчуждением части их дохода, имущества и непрозрачностью, неявным, косвенным характером присвоения предоставляемых им государством (за счет собранных налогов) общественных благ и услуг.

---

<sup>18</sup> Там же. С. 84.

<sup>19</sup> Там же. С. 85.

<sup>20</sup> Таргулов Я. Финансовая наука. – М., 1919. – С. 78.

<sup>21</sup> Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. – СПб.: тип. Н. Греча, 1818. – С. 8.

<sup>22</sup> См.: Мартынов А. В. Совершенствование налогообложения прибыли промышленных предприятий в период рыночной трансформации российской экономики: дис. ... канд. экон. наук.

<sup>23</sup> Фридман М. И. Конспект лекций по науке о финансах. Налоги. Вып. 2. – СПб., 1910. – С. 6–7.

<sup>24</sup> Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / пер. с итал.; под ред. Свирщевского А. – М.: Издание М. и С. Сабашниковых, 1904. – С. 241.

<sup>25</sup> Фридман М. И. Конспект лекций по науке о финансах. С. 8.

Предлагаемые сегодня в научной литературе, учебниках и учебных пособиях определения налога мало разнятся: «налоги – принудительные сборы, взимаемые с населения на известной территории, на установленных законом основаниях, в целях покрытия общих потребностей государства<sup>26</sup>»; «налоги – все виды доходов, аккумулируемых государством на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения<sup>27</sup>»; «налог – принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товаров или услуг<sup>28</sup>»; «налог – изъятие части дохода самостоятельно хозяйствующего субъекта в пользу государства, заранее определенной и установленной в законодательном порядке<sup>29</sup>» и др.

Современное понятие налога мы находим в ст. 8 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ): «налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»<sup>30</sup>.

Уточняя подходы, используемые И. Перонко и Н. Тюпаковой, макроэкономическое содержание налогов может быть представлено следующим образом (см. рис. 1).

Материальным источником налогов выступает новая стоимость, созданная в производстве трудом, капиталом и природными ресурсами, то есть национальный доход. Он распадается на две части: одна часть поступает собственникам – владельцам капитала и природных богатств в форме прибыли и доходов, вторая – наемным работникам в форме оплаты труда, то есть обе части становятся конкретным доходом основных социальных групп общества.

При ограниченной собственности на средства производства государство может получить свою долю национального дохода лишь при его принудительном перераспределении. Налоги в этих условиях становятся главным методом мобилизации части национального дохода. Они участвуют только на начальной стадии перераспределительного процесса, а именно при формировании государственных денежных фондов. Последующая стадия перераспределения – использование государством средств на общенациональные нужды – выходит за пределы налогообложения и является расходом государства<sup>31</sup>.

---

<sup>26</sup> Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – СПб.: Питер, 2009. – С. 28.

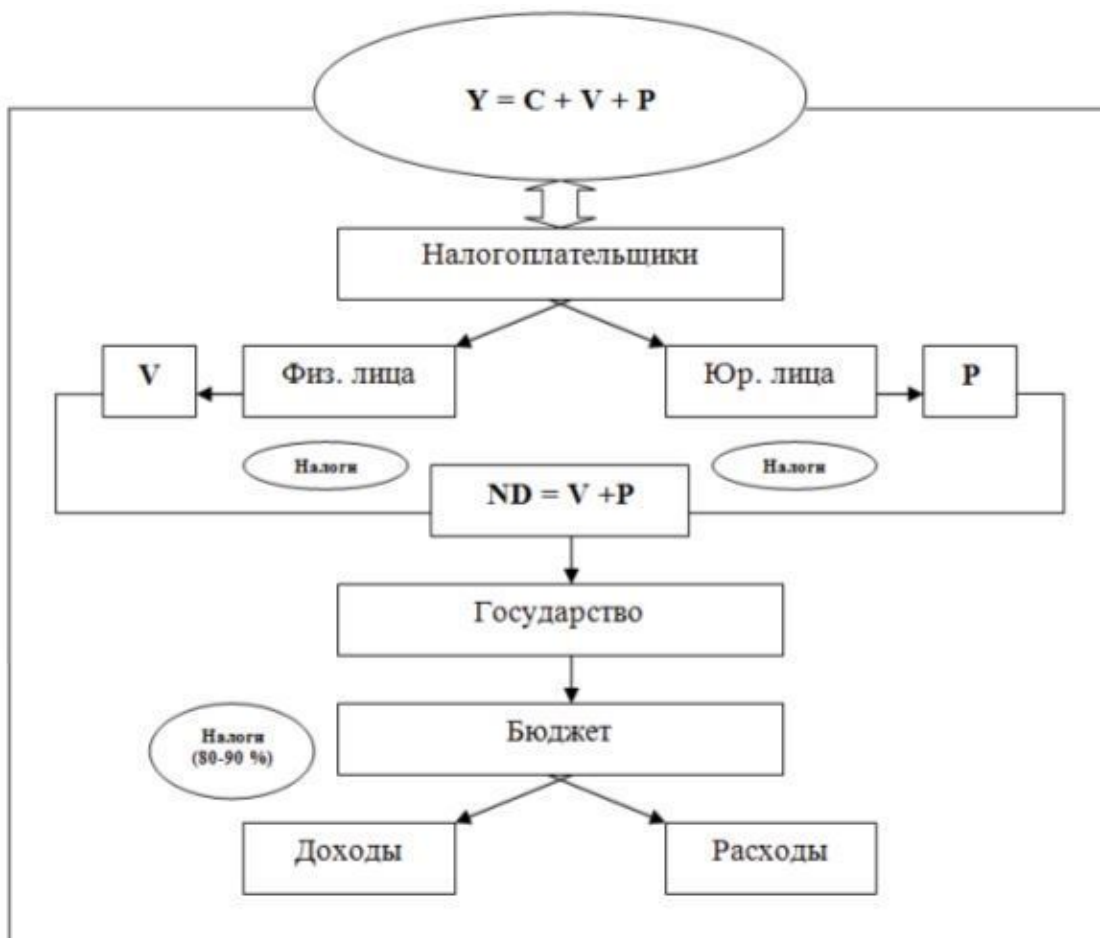
<sup>27</sup> Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора: основы теории государственных финансов: учебник. – М.: Аспект Пресс, 1996. – С. 119.

<sup>28</sup> Макконнелл К. Р., Брю С. Л., Флинн Ш. М. Экономикс: принципы, проблемы и политика: учебник / пер. с англ. – М.: Инфра-М, 2011. – С. 16.

<sup>29</sup> Основы экономической теории и практики: учеб. пособие / под. ред. Загорюлько М. М., Иншакова О. В., Овчинникова В. Н. и др. – Волгоград: Волгоградский гос. ун-т, 2008. – С. 220.

<sup>30</sup> См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (по сост. на 10.03.2011 г.): ЛЕХТ-справочник. – М.: Эксмо, 2011.

<sup>31</sup> Поляк Г. Б., Романов А. Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – М.: Юнити-Дана, 2007. – С. 45.



Примечание:  $Y$  – валовой внутренний продукт;  $ND$  – национальный доход;  $C$  – ове­ществ­ленные издержки производства;  $V$  – оплата труда или личный доход;  $P$  – прибыль хозяйствующих субъектов.

Рис. 1. Макроэкономическое содержание налогов <sup>32</sup>

Налоговые отношения – это отношения государства в лице его уполномоченных органов с налогоплательщиками (физическими и юридическими лицами), институционально регулируемые (в частности, законодательством о налогах и сборах). Между ними возникает движение стоимости в денежной форме в одностороннем порядке: от налогоплательщиков – к государству, а экономические интересы государства и хозяйствующих субъектов соприкасаются непосредственно. Эквивалентность в данных отношениях отсутствует, либо не персонифицирована.

Налоговые отношения – наиболее «конфликтная» область финансовых отношений, где сталкиваются интересы разных социальных групп. Налогоплательщики отчуждают государству часть своего дохода, имущества безвозвратно в принудительно-директивном порядке.

Они стремятся, используя как формальные, так и неформальные правила, как можно меньше отдать своей собственности (в виде имущества, дохода и т. д.), а государство – как можно больше получить. В то же время, на современном этапе налоговые отношения строятся на институционально-правовой основе и должны распространяться на новую реальную стоимость, оставляя у налогоплательщиков капитал для расширенного производства <sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Составлено авторами по: Перонко И. А., Тюпакова Н. Н. Принцип определенности в элементной структуре налога // Финансы и кредит. – 2008. – № 48. – С. 38.

<sup>33</sup> Перонко И. А., Тюпакова Н. Н. Принцип определенности в элементной структуре налога. С. 38–39.

В зависимости от субъекта налогообложения вся совокупность налогов подразделяется на:

- 1) налоги с юридических лиц;
- 2) налоги с физических лиц;
- 3) смешанные, уплачиваемые как юридическими, так и физическими лицами.

В зависимости от органа, устанавливающего и конкретизирующего особенности тех или иных налогов, выделяют:

- 1) федеральные налоги и сборы, которые действуют без изменения на всей территории РФ и установлены НК РФ;
- 2) региональные налоги, действующие на территории определенного субъекта РФ, и которые устанавливаются законами этого субъекта на основании НК РФ;
- 3) местные налоги, действующие на территории районов, городов, поселков и т. п., которые также определены в НК РФ и дополняются нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

В зависимости от уровня бюджета, в который зачисляется налог, они объединяются в две группы:

- 1) закрепленные налоги, являющиеся доходным источником в определенный бюджет (федеральный, региональный, местный бюджеты, внебюджетные фонды);
- 2) регулирующие налоги, поступающие в бюджеты различных уровней в пропорции, установленной законодательно, они передаются из вышестоящего бюджета в нижестоящее.

В зависимости от периодичности уплаты выделяют:

- 1) регулярные (систематические, текущие) налоги, взимаемые с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом или занятия плательщиком каким-либо видом деятельности (то есть времени существования объекта обложения);
- 2) разовые налоги, связанные с определенными событиями.

В зависимости от характера использования различают:

- 1) абстрактные налоги (немаркированные – *прим. авторов*), вводимые государством для формирования бюджета в целом;
- 2) специальные налоги, используемые для финансирования конкретных расходов государства.

По степени обложения выделяют:

- 1) прогрессивные налоги, бремя которых возрастает с увеличением дохода или иного объекта обложения;
- 2) пропорциональные налоги, тяжесть обложения которыми не изменяется при изменении величины объекта;
- 3) регрессивные налоги, сокращающиеся с ростом дохода или иного объекта обложения (см. табл. 1).

*Таблица 1*

**Критерии классификации налогов (авт.)**

Признак классификации	Группа налогов, в которую входит налог на прибыль организаций	Другие группы налогов
По характеру обложения и взимания	Прямые	Косвенные
По учету фактической платежеспособности	Прямые личные	Прямые реальные
По субъекту налогообложения	С юридических лиц	С физических лиц
По уровню управления	Федеральные	Региональные и местные
По распределению между бюджетами	Регулирующие	Закрепленные
По периодичности взимания и уплаты	Регулярные	Разовые
По целевому назначению	Абстрактные (немаркированные)	Специальные
По степени обложения	Пропорциональные	Прогрессивные и регрессивные

В современной финансовой науке существуют различные подходы к диверсификации налоговых функций, в которых и проявляется сущность налога. Так, например, Л. Злобина, Л. Черкасова предлагают выделять, с одной стороны, интегральные функции налогов – фискальную, регулируемую и социальную, которые неразрывно взаимосвязаны, относятся к одному уровню налоговой системы, и дифференциальные – это функции организации, мобилизации, аккумуляции, аллокации, планирования, учета, контроля, анализа, стимулирования, социализации, субординации, координации, социальной дифференциации, солидаризации и т. д. Причем интегральные функции налога воплощаются в дифференциальных функциях налоговой системы таким образом, что между ними возникает общее соответствие, нарушение которого приводит к снижению эффективности<sup>34</sup>.

Г. Петрова, в свою очередь, предлагает выделять восемь функций налогов: конституционную, координирующую, фискальную, стимулирующую, контрольную, межотраслевую, правовую и внешнеэкономическую<sup>35</sup>.

Исследователи Н. Иванова, Д. Черник, Т. Юткина уверены в нецелесообразности чрезмерной дифференциации в классификации налоговых функций, выделяя шесть основных (с учетом их взаимопроникновения): фискальную, распределительную (перераспределительную), регулируемую, стимулирующую, социальную и контрольную<sup>36</sup>.

Большинство исследователей, особо уделявших внимание изучению функций налогов на разных этапах реформирования налоговой системы, считают главной и основной функцией фискальную, суть которой заключается в обеспечении поступлений части средств в равноуровневые бюджеты для покрытия обоснованных государственных расходов. Благодаря этому, собственно, и создаются необходимые материальные условия и возможности для жизнедеятельности государства. Доля налоговых поступлений в доходах бюджета России, как и большинства государств, является преобладающей.

Так, анализ структуры поступлений в 2010 г. доходов в федеральный бюджет, администрируемых Федеральной налоговой службой России по видам налогов, показал, что основная

<sup>34</sup> См.: Злобина Л. А., Стажкова М. М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: учеб. пособие. – М.: Академический проект, 2003; Черкасова Л. Ф. Становление налогообложения физических лиц как фактора рыночных преобразований в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 1996.

<sup>35</sup> См.: Петрова Г. В. Налоговое право: учебник. – М.: Норма, 2000.

<sup>36</sup> См.: Иванова Н. В. Местное налогообложение в системе налогового федерализма: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 1998; Черник Д. Г. Налоги: практика налогообложения: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2008; Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник. – М.: Инфра-М, 2008.

доля доходов сформировалась за счет поступлений именно налога на добычу полезных ископаемых – 43 % (1376,6 млрд. руб.) и налога на добавленную стоимость – 41 % (1328,7 млрд. руб.).

Доля налога на прибыль организаций в федеральный бюджет РФ в 2010 г. составила 8% (255 млрд. руб.), что по сравнению с 2009 г. было больше на 30 %, но относительно уровня 2008 г. – меньше в 3 раза. Это объясняется снижением с 01.01.2009 г. налоговой ставки по налогу на прибыль в федеральный бюджет с 6,5 до 2%<sup>37</sup>.

Удельный вес налога на прибыль организаций в консолидированном бюджете РФ в 2010 г. определен в размере 1774,4 млрд. руб. (или 23,06 % всех налоговых доходов государства)<sup>38</sup>.

Практика показывает, что значение фискальной функции с развитием и совершенствованием производственных отношений лишь возрастает.

В свою очередь, обобществление части валового внутреннего продукта посредством налогов создает объективные предпосылки для реализации государством регулирующих функций. Поэтому сама фискальная функция налога в значительной мере связана с реализацией другой базовой функций – регулирующей (стимулирующей), цель которой – смягчение цикличности производства, обеспечение его равномерного и поступательного развития.

Регулирующая функция налогов – особый механизм влияния на экономические и социальные процессы, протекающие в национальной хозяйственной системе, и только при его грамотном использовании можно формировать необходимые качественные и количественные характеристики этих процессов.

И если под фискальной функцией в основном понимается один и тот же смысл (отчуждение части дохода, имущества субъекта в виде налога в пользу государства), то в регулирующей функции каждый автор имеет свое видение, расширяя регулирующую роль налога до стимулирующей, дестимулирующей, воспроизводственной и т. п.

Существуют прямые и обратные связи между реализацией регулирующей и финансовой функцией налогов. Ее сущность состоит в ослаблении отчуждающей роли государства ради достижения стратегических целей: обеспечение условий для обеспечения более высоких темпов экономического роста, чему во многом может способствовать мобилизация налогового режима.

Стимулирующая функция налогов является, по мнению авторов, самой труднореализуемой, поскольку непосредственно связана с экономическими интересами хозяйствующих субъектов. Она проявляется через специфические формы и элементы налогового механизма, реализующихся через систему налоговых льгот, исключений, преференций. Это приводит к изменению объекта налогообложения, уменьшению налогооблагаемой базы, понижению налоговой ставки и т. п., что необходимо для стимулирования, в первую очередь, экономической деятельности предприятий различных отраслей промышленности.

По мнению авторов, вопрос классификации налоговых функций не столь принципиален, поскольку степень теоретической и практической их диверсификации зависит как от конкретных задач исследования, так и от совершенства налоговой системы, структуры конкретного налога на том или ином историческом этапе.

Поэтому, выделяя в качестве базовых функций налога фискальную и регулирующую, следует полагать все остальные производными, реализация которых определяется их оптимальной комбинацией.

Реализация базовых функций налогов одновременно возможна, во-первых, при достижении определенной резонансности часто противоречивых экономических интересов государ-

---

<sup>37</sup> О поступлении администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет в 2010 г. [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.nalog.ru/html/docs/dohod\\_fb\\_100211.doc](http://www.nalog.ru/html/docs/dohod_fb_100211.doc).

<sup>38</sup> Поступление администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ в 2008–2010 гг. [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.nalog.ru/html/docs/dohod\\_kb\\_100211.xls](http://www.nalog.ru/html/docs/dohod_kb_100211.xls).

ства, суверенных товаропроизводителей и домохозяйств, поскольку любой налог как экономическое отношение отчуждения в конечном итоге выражает связь единичного и всеобщего в субъектно-объектной структуре рыночного хозяйства, и, во-вторых, требует ориентации на определенные принципы.

Следует подчеркнуть, что в экономической литературе по проблемам налогообложения принципы и функции рассматривались чаще всего несколько обособленно. По мнению же авторов, принципы налогообложения необходимо обсуждать именно в контексте приоритетности тех или иных функций налога на данном этапе. Общая совокупность принципов, которым должна отвечать эффективная налоговая система, обширна и достаточно разработана экономической наукой.

Эволюция налоговых принципов – емкое самостоятельное научное исследование, поэтому воспользуемся известной системой оптимальных налоговых критериев, сгруппировав их именно в контексте выполняемых функций, предварительно рассмотрев важнейшие принципы налогообложения на основе эволюционного подхода.

Пять основных экономических принципов налогообложения были сформулированы А. Смитом в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.)<sup>39</sup>:

1. Принцип хозяйственной независимости и свободы налогоплательщика, который особенно необходим в государствах с демократическим образом правления. Если население относится с полным доверием к своему государству, то и налоги платятся без принуждения, добровольно и добросовестно. Субъектом уплаты налога выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности. Обязанность налогоплательщика уплатить налог в определенный срок в установленном размере сопровождается его правом знать сумму налога и дату платежа, которые декларируются законодательно. Сам же процесс взимания налогов не должен нарушать основные политические права и не «стеснять» хозяйственную деятельность налогоплательщика.

2. Принцип справедливости. «Подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются, под покровительством и защитой государства». Этому принципу соответствует пропорциональность налогообложения.

---

<sup>39</sup> Именно эти принципы затем были названы «Декларацией прав плательщика».

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.