

## Налоговый потенциал, его роль и место в системе налоговых отношений

© 2011 А.А. Миронов

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

E-mail: center\_audita@mail.ru

В статье рассматривается содержание понятия “налоговый потенциал”, его место в рамках налоговых отношений.

*Ключевые слова:* налоговые отношения, налоговая система, налоговый потенциал.

Природа, характер и механизм функционирования налоговых отношений являются предметом исследования зарубежных и отечественных ученых-экономистов всех времен, так как именно в них заложены возможности любой экономики при их государственном регулировании. Издавна проблема построения рациональных налоговых отношений остается одной из самых актуальных. Это относительно новая научная категория, получившая свое современное обоснование на рубеже XX-XXI столетий.

Перераспределительная деятельность государства охватывает широкий спектр отношений, включая не только налоговые, но и отношения по распределению и использованию финансовых ресурсов. Взятые вместе, данные совокупные отношения образуют систему финансовых отношений. Поэтому налоговые отношения есть совокупность отношений, являющихся частью финансовых отношений, которые, с одной стороны, выступают как обособленная часть сово-

купности, с другой - представляют собой неотъемлемую часть финансовых отношений, которые, по нашему мнению, имеют определяющее значение по отношению к налоговым отношениям (рис. 1).

Налоговые отношения - это часть финансовых отношений, которые складываются в обществе при перераспределении созданной стоимости и формировании доходной части бюджета государства в части всех видов налогов и сборов. Налоговые отношения носят многоаспектный и комплексный характер вследствие многообразия форм и видов налогов, с одной стороны, и сложности форм и методов налогового администрирования, обеспечивающих поступление налогов в бюджет, - с другой. Налоговые отношения, возникающие в процессе уплаты налога, имеют так называемую “материальную основу”, поэтому объектом налоговых отношений в данном случае можно назвать движение стоимости на этапе ее перераспределения. Движение стоимости при



Рис. 1. Место налоговых отношений в системе финансовых отношений

налоговых отношениях носит односторонний характер - от налогоплательщика к государству. У каждого отдельно взятого налогоплательщика нет зависимости между величиной изъятых в виде налогов средств и величиной получаемых от государства благ. Налоговые отношения не предполагают движения стоимости на возмездной основе.

Вместе с тем налоговые отношения вписываются в механизм рыночного хозяйства по нескольким направлениям: во-первых, налоги выплачиваются в денежной форме, поэтому для их выплаты необходимо продать часть продукции, а это предполагает наличие рыночных отношений; во-вторых, налоги в рыночной экономике могут служить инструментом государственного регулирования, оказывая стимулирующее или сдерживающее воздействие на хозяйственную деятельность в отдельных сегментах рынка; в-третьих, многие виды налогов взимаются на этапе реализации продукции, тем самым повышая рыночную цену товаров. Рассматривая объекты налоговых отношений, следует, прежде всего, выяснить функциональную роль налогов на уровне общественного воспроизводства. Она заключается в мобилизации части стоимости общественного продукта для последующего возвращения этой части стоимости через фонды потребления и накопления. С помощью налогов создаются также резервные фонды, служащие гарантией на случай непредвиденных ситуаций.

Поскольку налоговые отношения не могут, как правило, существовать вне налоговой системы, постольку для понимания внутренней структуры налоговых отношений также необходимо определиться с категорией "налоговая система". Несмотря на широкое применение этого термина в экономической литературе до сих пор нет единой дефиниции данного понятия. Так, по мнению А.М. Третьяковой, под налоговой системой необходимо понимать систему (совокупность) видов налогов (устанавливаемых законодательным путем), построенную на единых принципах и имеющих единые цели и задачи<sup>1</sup>. Но так как при определении налоговой системы помимо совокупности налогов также необходимо учитывать подсистему налоговых органов, которые непосредственно регулируют все отношения, связанные с установлением, введением и взиманием налогов и сборов, а также подсистему налогового законодательства, с помощью которой будет осуществляться эффективное управление взаимоотношениями между налогоплательщиками и государством, налоговая система, скорее, представляется совокупностью трех подсистем: подсистемы налогов и сборов, подсистемы нало-

говых органов и подсистемы налогового законодательства, которые и призваны обеспечить полноту и законность поступлений налогов и сборов в бюджет государства.

При раскрытии вопроса о сущности налоговых отношений особое значение имеют конкретные формы налогов и становится принципиально важным установление налоговой базы, ставки, сроков внесения, льгот, способов исчисления и прочих элементов налога, определяющих взаимоотношения между налогоплательщиком и государством.

Каждая форма налога предполагает своего специфического налогоплательщика, что гарантирует стабильность налоговых поступлений, является своеобразной страховкой для государства в случае внезапного свертывания хозяйственной деятельности одной группы налогоплательщиков в результате неблагоприятной рыночной обстановки, погодных условий и т.п. Кроме того, это расширяет возможность по-разному воздействовать на различные субъекты налоговых отношений, дифференцированно закрепляя за ними различные объекты налогообложения (доход, имущество, транспортные средства и др.), варьируя ставками, сроками взимания налогов и т.п. Так налоговой системе придается не только фискальная, но и регулирующая функция.

Между государством и субъектами налоговых отношений возникают сложные отношения по поводу объектов налогообложения, которые должны регулироваться налоговой политикой. Чтобы проводить эффективную налоговую политику и эффективно воздействовать на субъекты налоговых отношений, необходимо выбрать предпочтительную базу налогообложения. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, служащую технической основой для расчета величины налога. В качестве налоговой базы могут выступать валовая продукция предприятия, добавленная стоимость, доход физического лица, прибыль компании, рабочий объем двигателя транспортного средства в кубических сантиметрах, площадь или цена земли, стоимость основного и оборотного капитала и т.д.

Множественность потенциальных баз для начисления налогов позволяет государству регулировать отношения, возникающие в процессе производства, распределения, обмена и потребления. Существовало множество проектов, авторы которых предлагали использовать только одну базу для исчисления налога, но наличие только одной базы для налогообложения затрудняет одновременное регулирование таких видов дохо-

дов, как рента, монопольная прибыль и т.д. Поэтому для бесперебойного снабжения бюджета средствами, т.е. выполнения фискальной функции, в качестве налоговой базы должны выступать многие величины.

Следует отметить необходимость нахождения баланса между интересами всех субъектов налоговых отношений, нахождение которого возможно только лишь при соблюдении всех признанных в государстве приоритетных направлений налоговой политики.

Налоговые отношения как теоретическая и имеющая широкое значение категория находятся в зависимости от существования базовой категории “налоги”, которая, в свою очередь, обуславливает появление в современной экономике новых категорий. К таким категориям следует отнести “налоговый потенциал”, исследованию которого стали посвящать свои работы специалисты и практики не многим более двух десятков лет назад, определяя его как:

- налоговый потенциал - определяет бюджетные возможности государства, что свидетельствует о его взаимосвязи с экономическим потенциалом, а точнее, налоговый потенциал следует считать функциональной производной от экономического потенциала<sup>2</sup>;

- налоговый потенциал - объекты обложения, сгруппированные по национальному, территориальному, отраслевому или иному признаку<sup>3</sup>.

В экономической литературе можно встретить понятия: стратегический налоговый потенциал и функциональный (тактический) налоговый потенциал. Под *стратегическим налоговым потенциалом* (СНП) понимается потенциальная способность системы налогообложения обеспечивать постоянный рост общенациональных, преимущественно социальных потребностей (потребностей экономики государственного сектора), качественная и количественная оценка которой базируется на платежеспособности субъектов экономической деятельности по завершении полного цикла кругооборота средств и удовлетворения ими своих инвестиционных потребностей. В практическом плане стратегический налоговый потенциал может рассматриваться как прогнозируемый объем совокупного финансового результата, созданный в производстве и приращенный в обращении после вычета стоимости совокупных затрат по его извлечению. Под *функциональным налоговым потенциалом* (ФНП) понимается совокупное представление прогнозируемого объема налоговых поступлений из расчета качественных и количественных оценок, характеризующих состояние налоговой среды (т.е.

сферы распространения государственно-властных полномочий по установлению и сбору налогов, определяемой в конституции государства и регламентируемой положениями налогового законодательства), стратегического налогового потенциала и всех сопутствующих уточнений элементов налоговых обязательств (налоговых ставок, льгот и пр.) при разработке налоговых бюджетов (планирование совокупной суммы налоговых поступлений) на каждый финансовый год. Все указанные величины связаны между собой соотношением<sup>4</sup>:

$$ЭП - ИНВ - ПП = СНП \geq ФНП,$$

где ЭП - экономический потенциал;

ИНВ - инвестиции;

ПП - производственное потребление;

СНП - стратегический налоговый потенциал;

ФНП - функциональный налоговый потенциал.

Генезис налоговых теорий доказывает, что от достоверности научно-экономического обоснования логической структуры налогового потенциала, причинно-следственных связей его элементов зависит экономическое положение государства и, как следствие, благосостояние каждого его гражданина. В современной экономической литературе много внимания уделяется показателям налоговой нагрузки экономических субъектов и дискутируется содержание понятия “совокупная налоговая нагрузка” (СНН).

Показатель совокупной налоговой нагрузки определяется в соответствии со ст. 2 закона “Об иностранных инвестициях в Российской Федерации” от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ как расчетный суммарный объем денежных средств, подлежащих уплате в виде ввозных таможенных пошлин (за исключением таможенных пошлин, вызванных применением мер по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами в соответствии с законодательством Российской Федерации), федеральных налогов (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) иностранным инвестором и коммерческой организацией с иностранными инвестициями, осуществляющими инвестиционный проект за счет иностранных инвестиций, на момент начала финансирования инвестиционного проекта.

Мнения авторов, изучающих понятие совокупной налоговой нагрузки, весьма противоречивы, а отсутствие трактования данного показателя в законодательстве о налогах и сборах влечет определенные трудности в его определении.

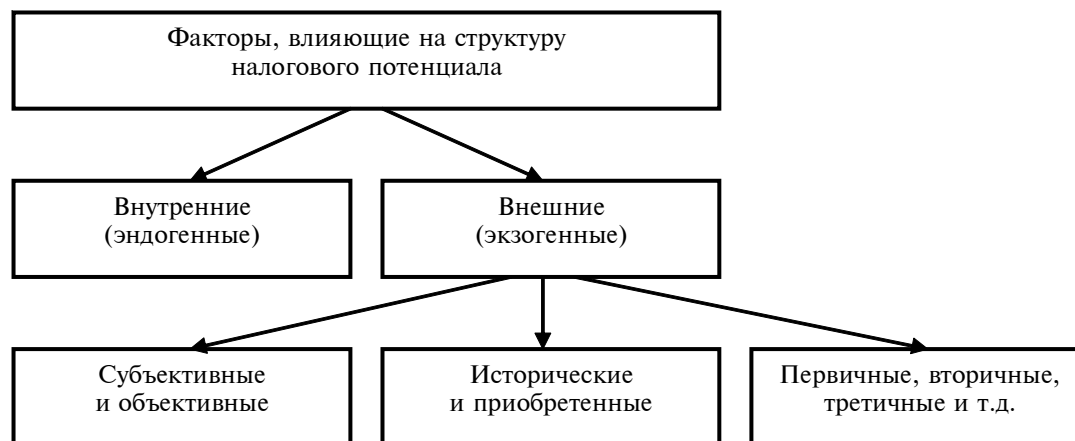


Рис. 2. Классификация факторов, влияющих на структуру налогового потенциала

Некоторые методики, опубликованные в России, предлагают осуществлять расчет СНН как отношение величины совокупных налоговых платежей к величине валового национального продукта (ВНП), что в определенной степени обобществляет объекты сферы “бюджет” финансовых ресурсов сферы “бизнес”<sup>5</sup>.

Проблема понимания и единого методологического подхода к определению совокупной налоговой нагрузки тесно взаимосвязана с налоговым потенциалом.

Определяя налоговую базу отдельного объекта, территории, государства, изучая и оценивая внешние и внутренние условия, в которых функционируют налогоплательщики, следует выделить систему показателей для анализа налогового потенциала. Такие разработки уже существуют в налоговых направлениях экономической науки. Ряд авторов основным показателем признают показатель налогового изъятия (по налоговой системе в целом). Следует согласиться с мнением В.Г. Панскова, что “показатель налогового изъятия, определяемый в целом по налоговой системе, страдает весьма серьезным недостатком, заключающимся в том, что он определяет уровень налогового гнета среднего статистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного налогоплательщика”<sup>6</sup>.

На основе фискального налогового потенциала и его мониторинга моделируется налоговый бюджет государства, его субъектов (регионов и территорий). Распространенным является мнение экономистов, что для исчисления показателей совокупной налоговой нагрузки необхо-

дим системный факторный анализ. В законодательстве о налогах и сборах и в законе “О бюджете государства” на очередной финансовый год могут возникать определенные различия, выражающие свойства налоговых обязательств, закладываемых в основу положений Налогового кодекса. Такие различия формируются под воздействием внутренних и внешних факторов, влияющих на структурирование элементов функционального налогового потенциала (рис. 2).

Из перечисленной совокупности факторов важнейшими выступают те, которые имеют отношение к определению налоговой базы налогоплательщика, влияют на его экономическое развитие. Поэтому налоговый потенциал часто рассматривают с точки зрения развивающейся экономической системы. Каждый экономический субъект в системе в процессе своего развития наращивает свои возможности, налоговую базу, тем самым способствует поддержанию и развитию налогового потенциала.

<sup>1</sup> Третьякова А.М. Налоговая система региона : учеб. пособие. Иркутск, 1997.

<sup>2</sup> Коровкин В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие. М., 2006. С. 61.

<sup>3</sup> Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие. М., 2006. С. 17.

<sup>4</sup> Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2002. С. 128.

<sup>5</sup> Там же.

<sup>6</sup> Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. 1998. □ 11. С. 19.

Поступила в редакцию 08.12.2010 г.