

# А́í àèèç âî çì î æí Ûõ èñòî ÷ í èèî â óí èàòû í àèî àà í à í ðèáûèü î ðààí èçàòèè

© 2009 А.Н. Петров

Московский государственный университет экономики,  
статистики и информатики (МЭСИ)

Представленная статья посвящена анализу возможных источников уплаты налога на прибыль организаций. Рассмотрен один из основных вопросов в проблеме налогообложения по налогу на прибыль организаций - вопрос об источниках уплаты данного налога, а именно: "Какая часть продукта подлежит налогообложению - доход или капитал?"

*Ключевые слова:* налог на прибыль, источники уплаты, доход, капитал.

Налоги как экономическую категорию следует рассматривать с точки зрения их места в экономической системе, их сущности, назначения, построения системы налогообложения, структуры налогов и их взимания с субъектов налога (налогоплательщиков). Экономическая природа налогообложения по налогу на прибыль организаций заключается в изъятии государством части прибыли, полученной организацией в течение определенного периода деятельности. Государство как бы взимает с организации "свою долю" полученной организацией прибыли. В контексте изучения вопросов налогообложения прибыли исследователей интересуют, прежде всего, вопросы эффективного изъятия у предпринимателей части прибыли в бюджет государства без сокращения стимулов к производству.

Одним из основных вопросов в проблеме налогообложения по налогу на прибыль организаций является вопрос об источниках уплаты данного налога. Какая часть продукта подлежит налогообложению - доход или капитал?

Анализ возможных источников уплаты налога на прибыль организаций был проведен В.М. Пушкаревой в работе "История финансовой мысли и налогов". "Принципы налогообложения, - пишет В.М. Пушкарева, - привлекали внимание практиков и теоретиков с момента возникновения налогов. Разработка их опиралась на индивидуалистические теории государства и налогов, которые рекомендовали государству как можно меньше обременять плательщика и с помощью налогов удовлетворять только потребности казны, не вмешиваясь в хозяйственные процессы, что означало приоритет интересов плательщика налогов. Однако, первоначально, финансовая наука была не в состоянии ответить на вопросы, что облагать налогом и каковы принципы обложения. Поэтому государство взимало налоги произвольно, руководствуясь лишь потребностями казны. Превращение налогов в главный источ-

ник государственных доходов создавало возможность и поставило задачу исследования природы налогов, в том числе источников и принципов обложения"<sup>1</sup>.

Так ставила вопрос финансовая практика, когда пришла пора взимать налоги. "Что облагать налогом - валовой или чистый доход?" - задает вопрос И.И. Янжул. И отвечает: "Чистый доход". "Эта истина, - продолжает И.И. Янжул, - долго не осознавалась в финансовой практике. Государства руководствовались правилом: с чего бы ни брать, только бы брать, и не задавались вопросом, берется ли налог с имущества или с дохода"<sup>2</sup>. По мнению Л.Г. Ходова, "теоретически налоги не должны затрагивать капиталов, иначе нормальное воспроизводство становится невозможным"<sup>3</sup>. По мнению М.Н. Соболева, "источником обложения является чистый доход, как разность между валовым доходом и издержками производства"<sup>4</sup>.

В дискуссии об источниках налогообложения А. Смит выступал против привлечения капиталов в качестве налогового источника. В отношении налогообложения прибыли налогом Смит отмечал, что "прибыль делится на две части: проценты, издержки в уплату владения капиталом и свободный остаток после уплаты процентов (предпринимательский доход). Этот остаток не должен быть обложен прямым налогом, так как является платой за труд и риск предпринимателя. Если предприниматель будет обложен прямым налогом в размере полученной им прибыли, то он должен будет или увеличить величину своей прибыли, или перенести налог на

<sup>1</sup> Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М., 1996. С. 97.

<sup>2</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 207-208.

<sup>3</sup> Ходов Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики: Учеб. пособие. М., 2003. С. 14.

<sup>4</sup> Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. Пг., 1925. С. 68.

проценты, т.е. заплатить меньше за употребление капитала”<sup>5</sup>.

Последователь А. Смита Ж. Сисмонди писал: “В каждом доходе всегда есть часть, которая должна оставаться неприкосновенной”<sup>6</sup>. Обобщая взгляды А. Смита и его последователей, И.Х. - Озеров писал: “Это воззрение считало, что облагать капитал - значит его уничтожить, - это убивать курицу, несущую золотые яйца”<sup>7</sup>.

Русский экономист Н. Тургенев разделял и пропагандировал в России принципы А. Смита. Он ставил вопрос о сбалансированности фискальных интересов государства и рядовых налогоплательщиков: “Дело не только в том, чтобы правительство получало, сколько возможно, более доходы, но в том, чтобы доход сей был сколько возможно менее обременителен для народа”<sup>8</sup>. “Когда чрезмерная величина податей возбуждает желание избежать платежа налога, то требуются дополнительные расходы на взимание налогов. Чтобы доходы от налогов могли, как можно больше перекрывать расходы по взиманию, система налогообложения должна быть построена так, чтобы налог не вредил промышленности народной, не отвращал людей от ремесел, для них выгодных, принуждая их обращаться к невыгодным для них”<sup>9</sup>. С этих позиций Н. Тургенев определил и обосновал источник обложения: “Налог должен быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались”<sup>10</sup>.

И.И. Янжул в развернутой форме изложил аргументацию противников обложения капитала налогом: “Первая часть имущества (капитала), безусловно, требует пощады. Производительная деятельность невозможна без капитала: народ не может без него увеличить массы ценностей; капитал есть как бы задаток, который дается производителю и который в продукте получается обратно и притом с прибылью. Если бы государство стало черпать свои налоги из капитала, то вслед за уменьшением последнего произошла бы задержка в создании новых ценностей, и народное богатство стало бы прогрессировать все медленнее и медленнее, по мере увеличения тяжести обложения. Отсюда вытекает следующее правило: налоги должны оставлять капитал стра-

ны по возможности нетронутым (за исключением чрезвычайных случаев - войн и пр.) и падать лишь на доход”<sup>11</sup>.

Обложение налогом капитала приводит к сокращению собственных финансовых ресурсов организации, что имеет следствием либо торможение его развития и в результате риск невыживания на конкурентном рынке, либо необходимость привлечения заемных финансовых средств (или сравнительное увеличение их использования). При этом оба варианта последствий неизбежно приведут к снижению размера налогооблагаемой прибыли, полученной организацией в следующем (их) периодах, и, как следствие, снижению суммы налога на прибыль, получаемого государством. Кроме того, подобное отношение со стороны государства губительно влияет на предпринимательскую инициативу, а также на инициативу полностью платить государству налоги, вследствие чего все больше организаций переходят в теневой сектор экономики, что опять же отрицательно сказывается на уровне собираемости налогов, пополнения доходной части бюджета и финансирования его расходной части.

Необходимость совершенствования налоговой системы заставила финансовую науку выделить еще два принципа налогообложения. Идея А. Смита об отрицательном влиянии государственных расходов на развитие производства в связи с сокращением капитала из-за уплаты налогов была развита его последователями, в частности Ж. Сисмонди, который считал, что налоги должны быть взяты с дохода, а не с капитала данного лица, надо, чтобы никто не затрагивал капиталов, предназначенных для воспроизводства. Ф. Нитти с учетом требований своего времени преобразовал эту идею в один из принципов налогообложения: “Налоги не должны мешать развитию производства”<sup>12</sup>. Этот новый принцип был поддержан финансовой наукой. У И.Х. Озерова читаем, что при построении налоговой системы нужно “по возможности избегать влияния обложения на производство, нарушение этого условия ведет к сокращению фонда, из которого берутся средства, нужные для уплаты налогов”<sup>13</sup>.

Принцип, предлагаемый Ф. Нитти, состоит в том, что “налоги должны быть уменьшаемы или вообще отменяемы, если они сокращают потребление. Слишком высокие налоги на по-

<sup>5</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1954.

<sup>6</sup> Симонд де Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии. М., 1897. С.145.

<sup>7</sup> Озеров И.Х. Основны финансовой науки. М., 1908. С. 230.

<sup>8</sup> Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. М., 1937. С. 24.

<sup>9</sup> Там же. С. 56.

<sup>10</sup> Там же. С. 24.

<sup>11</sup> Янжул И.И. Указ. соч. С. 207.

<sup>12</sup> Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 277-278.

<sup>13</sup> Озеров И.Х. Указ. соч. С. 230.

ребление сокращают потребление и, следовательно, производство”<sup>14</sup>.

Однако некоторые экономисты не разделяют вышерассмотренной позиции относительно источника налогообложения. Так, например, А. Вагнер, развивая идеи справедливости применительно к источникам налогообложения, решительно высказался за то, чтобы не только доход, но и капитал являлся источником обложения. Точка зрения А. Вагнера была принята финансовой наукой. В учебнике по финансовой науке М.Н. Соболева читаем: “Утверждение, что не надо брать налог с капитала, что ведет к сокращению производства – не так уж и убедительно. Дело в том, что капиталы тоже накапливаются из текущего народного дохода, и принципиальной экономической разницы, берется ли налог из дохода или капитала, создающегося тоже из дохода, нет. Весь вопрос в степени обложения и в целесообразности настижения плательщика во время распоряжения им его доходом или его капиталом”<sup>15</sup>.

По нашему мнению, согласиться с А. Вагнером можно только исходя из допущения, что полученный капитал в дальнейшем не используется на развитие производства, а оседает в руках его собственников, не принося более прибыли. Но в таком случае, данные ресурсы по определению перестают быть капиталом, так как они не приносят экономической выгоды своему владельцу. Необходимо также отметить, что по действующему налоговому законодательству РФ в процессе распределения полученной прибыли между собственниками организации сумма распределяемого капитала облагается еще раз налогом на доходы физических лиц, что как раз и является случаем, рассмотренным Вагнером.

Подход к капиталу как к самовозрастающей стоимости показывает, что возрастание капитала возможно при его непрерывном движении. Капитал в соответствующей функциональной форме должен направляться в производство, чтобы выйти из него, увеличившись на величину прибавочной стоимости, или прибыли. Затем, пройдя ряд функциональных превращений, он должен вновь и вновь направляться в производство. Только благодаря такому непрерывному движению капитал себя сохраняет и увеличивает свои размеры.

Непрерывное, постоянное возобновление капитала как самовозрастающей стоимости называется воспроизводством капитала.

На уровне общества накопление предполагает направление части произведенной в рамках всей

экономики прибавочной стоимости, или прибавочного продукта, на расширение общественного капитала. Однако если ограничиться масштабами национальной экономики и предположить, что она носит замкнутый характер, то расширение капитала возможно при условии, что в составе общественного продукта страны есть дополнительные средства производства сверх тех, что необходимы для замены использованных средств производства. Эти дополнительные средства производства предстают как чистый капитал.

Таким образом, накопление (увеличение) капитала связано с размерами прибавочной стоимости, или прибыли, которая, в свою очередь, зависит от величины создающего ее капитала, и становится ясно, что уменьшение первоначально заложенного капитала приведет к снижению размеров возможной прибавочной стоимости и, как следствие, прибыли организации в каждом конкретном производственном цикле. Полученная в одном производственном цикле прибыль, уменьшенная на сумму обязательных отчислений государству (в частности, налог на прибыль организаций), в следующем производственном цикле потенциально может превратиться в капитал (в случае нераспределения финансовых результатов между собственниками в качестве дивидендов). Таким образом, сокращение первоначально заложенного капитала приведет к сокращению размеров капитала и прибыли организации в будущем. Причем в связи с тем, что капитал является одним из факторов производства, его сокращение на первоначальном уровне на единицу приведет к сокращению добавочной стоимости на единицу, умноженную на уровень рентабельности организации. Данная ситуация характерна для капиталоемких организаций, к числу которых, несомненно, относятся организации с длительным технологическим циклом производства, работающие в таких отраслях, как: капитальное строительство, научные разработки, организации ВПК.

Таким образом, затрагивая капитал в качестве источника уплаты налога на прибыль, государство уменьшает ресурсы организации для получения большей прибыли и, как следствие, снижает потенциальный размер налога на прибыль, который организация обязана заплатить по итогам производственно цикла.

В своей работе “Эволюция налога на прибыль организаций и его перспективы в российской системе налогообложения” К.Н. Бадмаева указывает, что прибыль является оптимальным объектом налогообложения результатов деятельности хозяйствующего субъекта<sup>16</sup>. Обоснованность выбора прибыли в качестве объекта нало-

<sup>14</sup> *Нумти Ф.* Указ. соч. С. 277-278.

<sup>15</sup> *Соболев М.Н.* Указ. соч. С. 66.

гообложения организации, продолжает Бадмаева, подтверждается многолетней практикой различных стран. Прибыль, являясь результатом деятельности организации, одновременно оказывается ориентиром для государства при проведении налоговой политики в части осуществления регулирующей функции. Обложение налогом на прибыль капитала организаций, по мнению Бадмаевой, есть проявление несоответствия налога своему объекту.

В своем учебном пособии “Налоговое планирование” Е.Ю. Сидорова отмечает, что экономическая сущность налогов заключается в определении источника налогообложения (дохода, капитала) и иного влияния, которое налог оказывает на гражданина, юридическое лицо и на нацио-

нальное хозяйство как единое целое<sup>17</sup>. Таким образом, в случае использования в качестве источника налогообложения по налогу на прибыль капитала организаций его экономическая сущность кардинально изменяется, и налог на прибыль фактически трансформируется в налог на капитал. Фактически согласно указанным выше требованиям о порядке расчета суммы налога на прибыль организаций с длительным циклом производства законодатель искусственно трансформировал уже установленный налог на прибыль путем изменения фактического источника налогообложения. Данный подход явно ухудшает положение налогоплательщика, вынуждая его извлекать из оборота собственные средства и кредитовать государство на довольно длительный срок.

*Поступила в редакцию 10.03.2009 г.*

<sup>16</sup> Бадмаева К.Н. Эволюция налога на прибыль организаций и его перспективы в российской системе налогообложения: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2005. С. 13,19.

<sup>17</sup> Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование: Учеб. пособие. М., 2006. С. 8.