

## Инструменты формирования налоговых взаимоотношений

© 2011 Е.Н. Лавренчук

Научно-исследовательский университет Высшая школа экономики

Пермский филиал

E-mail: Lavrenchuk@inbox.ru

В статье рассматриваются инструменты формирования налоговых взаимоотношений государства и налогоплательщика. Дается определение контрагентских налоговых платежей. Осуществляется характеристика налоговых и неналоговых инструментов.

*Ключевые слова:* налог, сбор, пошлина, штраф, пени, скидка.

Налоговые взаимоотношения государства и налогоплательщика выстраиваются при помощи таких инструментов, как:

- налог;
- сбор;
- пошлина;
- штраф;
- пени.

В дальнейшем в бухгалтерском учете данную градацию придется менять, как основу формирования синтетических и аналитических счетов. Поэтому следует рассмотреть и другие группировки и термины.

Техника применения указанных инструментов регламентируется частью первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Под налогом понимается “обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организации 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” (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Кроме налога, Налоговый кодекс РФ предусматривает и другие виды налоговых изъятий, такие как сбор, штраф, пени, конфискация, из которых общим термином “налог” объединяются налог и сбор, а штраф и пени сопутствуют им. Конфискация, как правило, с налогом не ассоциируется.

Под сбором понимается “обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)” (п. 2. ст. 8 НК РФ).

Тем не менее налоги следует отличать от сборов, так как особенностью последних является то, что их уплата по сути возмездная, так как государственные органы осуществляют в пользу налогоплательщиков юридически значимые действия, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений или лицензий.

Объединяющим началом всех налогов считаются элементы налогов. Статья 17 НК РФ определяет, что налог рассматривается установленным в том случае, если определены налогоплательщик и элементы налога.

Основными элементами налога являются:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговая ставка;
- источник налога;
- налоговый период;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Однако мы считаем, что официальной терминологии недостаточно. И в качестве составных частей следует также считать и налоговые доначисления по ст. 40 НК РФ (арест и конфискацию). Таким образом, через перечисленные элементы устанавливаются порядок и условия исчисления налогооблагаемых баз, налоговый оклад и другие условия налогообложения.

Совокупность налогов, взимаемых в РФ, методов налогообложения, использование налогов, а также налоговые органы и налогоплательщики образуют налоговую систему Российской Федерации.

Теории налогообложения значительное внимание уделяли зарубежные экономисты Мирабо, М. Такер, А. Смит, А. Вагнер и др.

Адам Смит сформулировал и дал обоснование четырем принципам, которые, по его мнению, должны быть реализованы в налоговой системе демократического государства, а именно<sup>1</sup>:

- справедливость;
- определенность;

- удобство;
- эффективность.

Среди основных принципов построения налоговой системы российские экономисты выделяют две группы:

Общие<sup>2</sup>:

- единство или единой законодательной и нормативно-правовой базы;
- стабильность налогового законодательства;
- рациональность и оптимальность налоговой системы;
- организационно-правовое построение и организация налоговой системы;
- единоначалие и централизация управления налоговой системой;
- максимальная эффективность налоговой системы;
- целевое поступление налогов в бюджеты соответствующих территориальных образований и др.

Налоговые<sup>3</sup>:

- соотношение прямых и косвенных налогов;
- применение прогрессивных ставок налогообложения и степень их прогрессии или преобладание пропорциональных ставок;
- дискретность или непрерывность налогообложения;
- широта применения налоговых льгот, их характер и цели;
- использование системы вычетов, скидок и изъятий и их целевая направленность;
- степень единообразия налогообложения для различного рода доходов и налогоплательщиков;
- методы формирования налоговой базы.

Вышеперечисленные принципы позволяют государству:

- в условиях стабильности стимулировать расширение объемов производства продукции, работ, услуг, улучшать качественные показатели развития экономики, инвестиционную активность;
- в условиях кризиса решать задачи по выходу из кризисного состояния.

Каждый налог устанавливается законом, и понимание того, что каждый закон содержит элементы налога, позволяет утверждать: через элементы налога устанавливается вся налоговая процедура. Однако в смежных отраслях экономики и права используются признанные термины, которых нет в налоговом законодательстве, но которые влияют на налоговые взаимоотношения с бюджетом, например: налогоспособность, налоговый щит, налоговая скидка, налоговые каникулы, налоговый зонтик, налоговый иммунитет и др.

В то же время элементы налога можно считать фискальными инструментами, регулирующими взаимоотношения государства и налогоплательщика, так как уже в первом элементе обозначена одна из сторон этих взаимоотношений.

Объект налогообложения - имущество физического или юридического лица или доход, которые служат основанием для обложения налогом, т.е. государство осуществляет контроль за величиной налогооблагаемой базы.

Фискальный контроль за источником налога проводится с целью регулирования взаимосвязей между группами налогов.

Установление налогового периода обеспечивает регулярность поступления денежных средств в доходную часть бюджета любого уровня. С этой же целью была введена классификация налогов по уровням бюджетов: федеральные, региональные и местные.

Регулирование налоговой ставки полностью является прерогативой государства, которое таким образом обеспечивает формирование государственного бюджета на современном этапе с дефицитом.

Большинство объектов налоговых отношений - бухгалтерские учетные категории, а налоговые отношения вступают в противоречие с ними.

Наиболее жестким является контроль за налоговым окладом, причем контролируются две позиции: и начисление, и перечисление.

Содержание остальных инструментов также дает Налоговый кодекс РФ:

- пошлина - сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам (ч. вторая, ст. 33);
- штраф - вид налоговых санкций. Налоговая санкция - мера ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 114);
- пеня - денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (ст. 75);
- конфискация (арест имущества) - действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества (ст. 77).

Исходя из содержания предложенных к рассмотрению инструментов, мы считаем что их

следует разделить на две классификационные группы: налоговые (налоги) и неналоговые (сборы, пошлины, пени, штраф, аренда, конфискация). Полагаем, что эту классификацию следует проводить по следующим признакам (табл. 1).

Таблица 1. Признаки классификации финансовых инструментов

Вид/Характеристика	Налоговые	Неналоговые
Периодичность	+	-
Возмездность	-	+
Обязательность	+	-
Денежная форма	+	+
Наличие ответственности	+	-
Воздействие на экономическое развитие	+	+

Предложенная классификация особенно важна для предприятия, так как именно на сумму налогового обязательства оно может рассчитывать на получение коммунального капитала. При этом проведенное исследование показало, что ч. первой НК РФ регламентируется техника применения таких инструментов, как:

- налог;
- сбор;
- штраф;
- пени;
- пошлина;
- конфискация.

Применение же аренды не относится к юрисдикции НК РФ.

Кроме перечисленных групп платежей, по экономическому содержанию в данную категорию следует включить еще одну группу, которую мы назвали *“контрагентские налоговые платежи”* (здесь следует выделить скидки). Применение скидок по договору не должно быть направлено против государства и собственника, так как они, с одной стороны, снижают доход собственника, а с другой - снижают налоговые поступления в бюджет. Порядок применения скидок регламентирован ст. 40 НК РФ.

Характеристика налоговых и неналоговых инструментов, данная в ч. первой НК РФ, определяет обе группы как отток экономических выгод или упущенная выгода к уплате.

Проведенное исследование показало, что налоговые, неналоговые и контрагентские инструменты связаны с движением денежных средств (табл. 2).

Из данных таблицы видно, что наличие налогооблагаемой базы подразумевает такие кате-

гории, как налог, арендная плата и скидки, на основе чего прямо или косвенно это находит отражение в налоговой отчетности.

Из групп неналоговых платежей при уплате сборов, штрафов, пени налогооблагаемая база отсутствует, а имеет место расчетная формула. В этом случае мы должны определить следующие ключевые моменты:

- следует ли расчетную сумму показывать за балансом (нестандартизованные налоговые выплаты);
- раскрывать ли эту информацию в обязательных примечаниях так, как это делается при составлении отчетности в соответствии со стандартами МСФО;
- по какой стоимости показывать расчетную сумму;
- раскрывать ли информацию по контрагентским налоговым платежам даже в случае, если ст. 40 НК РФ не нарушена, так как третья сторона (государство или собственник) имеет право знать, сколько она потеряла.

Для отражения данной информации возможно открытие забалансового счета 012 *“Нестандартизованные налоговые расходы”*.

Государство рассматривает все перечисленные платежи как поступление средств в доходную часть бюджета, и этот подход проявляется только при планировании бюджета. Интересы государства может характеризовать такой показатель, как средняя налоговая ставка.

Таблица 2. Связь налоговых и неналоговых инструментов с движением денежных средств

Вид платежа	Налогооблагаемая база	Денежная уплата	Неденежная уплата (цен. бумаги)	Имущество
1. Налог	+	+	-	
2. Сбор	-	+	-	
3. Штраф	-	+	-	
4. Пени	-	+	-	
5. Пошлина	-	+	-	
6. Арендная плата	+	+	+	-
7. Конфискация	-	-	-	+
8. Скидка	+	+	+	-

*Средняя налоговая ставка =*

$$= \frac{\text{Сумма всех налогов}}{\text{Сумма налоговых баз}}$$

где сумма налоговых баз может расцениваться как признаваемые государством ресурсы, за которые надо платить. Ресурс этот государство четко контролирует через налоговую отчетность (налоговые декларации).

Налоговые, неналоговые и контрагентские инструменты формируют по своему поводу ин-

формацию, достоверность и чистота которой оказывает влияние на принимаемые управленческие решения.

<sup>1</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962. С. 588.

<sup>2</sup> *Александров И.М.* Налоги и налогообложение. М., 2006. С. 46.

<sup>3</sup> *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М., 2002.

*Поступила в редакцию 04.02.2011 г.*