

УДК 336.225

ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ СУЩНОСТИ НАЛОГА: ОБОСНОВАНИЕ НА ПРИМЕРЕ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ И НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА РЕГИОНОВ¹

А.А. Пугачев

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова,
г. Ярославль

В экономической теории и теории финансов не существует единого подхода к вопросу о безвозмездности налогообложения, что обуславливает дискуссионный характер финансовой сущности налога. Проблема социальной справедливости налогообложения рассмотрена на примере налога на доходы физических лиц.

Ключевые слова: налог, сущность, налоговый потенциал региона, налоговая конкуренция, справедливость.

В апреле 2013 года на базе Тверского государственного университета и Тверской областной библиотеки им. А.М. Горького под руководством д.э.н., профессора Л.А. Карасевой прошла очередная Методологическая мастерская, которая была посвящена парадоксам налоговых отношений. К участникам Мастерской в режиме видеоконференции присоединился научный коллектив кафедры финансов и кредита Ярославского государственного университета им. П.Г. Демидова, которым были представлены отдельные результаты реализации гранта по государственному заданию Министерства образования и науки «Методология исследования налогового потенциала региона: структурно-уровневый анализ, моделирование и прогнозирование». В настоящей статье представлены некоторые итоги данного исследования, а также результаты развернувшейся на заседании Мастерской панельной дискуссии.

1. Дискуссионные вопросы сущности налога.

В соответствии с современным российским налоговым законодательством налог – 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 [2, п. 1, ст. 8].

Налог является финансовой категорией, так как опосредует отношения по поводу формирования и использования фондов денежных средств, перераспределения стоимости ВВП. Налоговые отношения

¹ Статья подготовлена в рамках государственного задания (шифр проекта 6.7740.2013)

также удовлетворяет специфическим признакам финансов, так как являются совокупностью денежных отношений, связанных с движением денежных доходов и фондов денежных средств.

Однако, дискуссии о финансовой сущности налога генерируются по поводу безэквивалентной его основы. Они обусловлены следующим противоречием. С одной стороны, налог не отвечает третьему специфическому признаку финансов, которым является одностороннее движение стоимости на безэквивалентной основе, с другой стороны, на безэквивалентность налога прямо указано в Налоговом кодексе. Таким образом, налог отвечает всем специфическим признакам финансов кроме неоднозначности одностороннего движения стоимости на безэквивалентной основе.

Если рассматривать приведенное определение Налогового кодекса Российской Федерации, то сомнений в том, что налог - это платеж индивидуальный нет, дискуссии возникают по поводу его безвозмездности, что, кроме того, является ключевым моментом в определении справедливости налогообложения. Если рассматривать платеж одномоментно, то, конечно, одновременного встречного движения стоимости не возникает. Налогоплательщики при переводе денежных средств на счета инспекций налоговой службы в казначействе не получают в обмен каких-либо благ, то есть платеж является безвозмездным, а движение стоимости односторонним и безэквивалентным.

Однако существует и другая, противоположная позиция. Если рассматривать налоговые отношения в долгом периоде, то необходимо отметить возникновение двустороннего эквивалентного движения стоимости. Так налогоплательщики, уплачивая налоги, формируя доходную часть бюджетов бюджетной системы, в рамках распределения бюджетных расходов получают определенные блага: государственную безопасность, здравоохранение, образование, охрану правопорядка и др.

Рассмотрим подход экономической теории к налогу в рамках этого сущностного признака финансов.

В рамках теории эквивалентного обмена, атомистической теории, теории налога как страховой премии признается возмездный характер налогообложения. Теория обмена предполагает, что посредством налогов граждане покупают у государства услуги по поддержанию порядка, охране от нападения и т.д. В атомистической теории налоги рассматривались как результат договора между налогоплательщиками и государством. Теория налога как страховой премии рассматривает налог как страховой взнос налогоплательщиков в пользу государства, которое выступает в качестве страховщика от различного рода рисков (войн, стихийных бедствий, эпидемий и т.д.). В рамках данных теорий налоги являются необходимыми ресурсами для осуществления государством своих функций, налогоплательщики являются получателями

определенных благ (образование, здравоохранение, оборона и др.), и получается, что появляется встречное движение стоимости, обуславливающее сомнения по поводу безвозмездности налога. [4, с. 34–51].

Классическая, кейнсианская и монетаристская теории указывают на безвозмездность налога. Классическая теория рассматривает налог исключительно как вид государственных доходов, направляемых на содержание правительства. Кейнсианцы отдавали налогу роль одного из важнейших регуляторов экономики. Монетаристы рассматривали налог как регулятор денежного обращения. [4, с. 34–51].

Таким образом, комплексное рассмотрение экономической теории не дает ответа на вопрос о безэквивалентности налога.

Если же рассмотреть на предмет возмездного характера другие финансовые отношения, например, выплату пенсий, пособий, то в них мы также можем выделить встречное движение стоимости (платежи в государственные внебюджетные фонды) – и здесь также нет одновременного движения стоимости – потоки разорваны во времени. То есть, можно говорить о необходимости выделения в рамках специфического признака финансов – их безэквивалентного характера – не просто отсутствия встречного движения стоимости, а отсутствия встречного одномоментного движения, то есть о возможности встречного движения стоимости, но обязательно разорванного во времени. Так же в рамках приведенных примеров можно говорить о обезличенности во встречном движении стоимости – экономические блага предоставляются всему обществу, всем гражданам, и даже тем, которые не являются налогоплательщиками.

Рассмотрим дискуссионный вопрос финансовой сущности налога с позиций современных тенденций формирования налогового потенциала регионов и развития горизонтальной налоговой конкуренции на субфедеральном уровне.

Под налоговой конкуренцией будем понимать процесс расширения региональной налоговой базы за счет формирования благоприятных условий налогообложения, то есть процесс привлечения налогоплательщиков в регион [8, с. 100].

2. Горизонтальная налоговая конкуренция.

В рамках процесса налоговой конкуренции блага налогоплательщики получают еще до перечисления налоговых платежей. Эти блага представлены сравнительными преимуществами налогообложения в конкретном регионе по сравнению с остальными, которые выражаются в конечном итоге для налогоплательщика в меньшей сумме начисленных и уплаченных налоговых платежей. Однако возникает вопрос о возможностях внедрения налоговой конкуренции в России, и о том, какие преимущества несет налоговая конкуренция регионам и имеет ли она свои пределы.

Ярким примером реализации политики налоговой конкуренции является почти полувековой опыт стран ЕС, опыт США. В ЕС основными инструментами налоговой конкуренции являются меры в области изменения ставок и введения налоговых льгот по индивидуальному подоходному налогу (PIT) и налогу на прибыль корпораций (CIT). Широкие перспективы для развития конкуренции открывает использование прогрессивной шкалы налогообложения, что стало общеизвестным фактом благодаря истории с гражданством актера Ж. Депардье, который как налогоплательщик выбирал наиболее благоприятные условия налогообложения своих доходов и капитала. Существует и ряд исследований, посвященных влиянию налоговой конкуренции на экономическое развитие региона. Так, например, эмпирически доказано, что снижение ставки налога на прибыль корпораций в ЕС приводит к увеличению прямых иностранных инвестиций на 3,3% [3, с. 307].

В России процесс горизонтальной налоговой конкуренции наиболее ярко характеризует пример снижения ставки налога на прибыль организаций в Пермском крае в 2009 году: ставка налога была снижена с 20 до 15,5%, в год снижения ставки налоговые поступления по налогу на прибыль организаций снизились на 43%, что в том числе было обусловлено влиянием глобального финансово-экономического кризиса, но уже в 2010 году наблюдался прирост на 34%, в 2011 – на 25%, в 2012 году на 29% и каждый год были выше средних темпов прироста по РФ¹, но инвестиции в основной капитал в Пермском крае уже в год снижения ставки выросли более чем в 4,5 раза². В 2011 г. в результате процесса конкуренции вслед за Пермским краем соседняя Свердловская область также была вынуждена снизить ставку до 15,5%, и инвестиции в основной капитал и поступления по налогу на прибыль организаций в связи с более благоприятными конъюнктурными факторами выросли уже в год снижения ставки.

Снижение ставки налога на прибыль организаций является наиболее масштабной мерой в рамках горизонтальной налоговой конкуренции регионов, однако этот процесс может генерироваться и другими инструментами, например, введением налоговых льгот по налогу на прибыль для отдельных видов деятельности, снижением ставок по региональным и местным налогам, развитием благоприятных для налогоплательщика условий администрирования по сравнению с соседними регионами и/или городами федерального значения.

Подчеркнем, что использование любого шага по изменению параметров налоговой системы должно предопределяться глубоким анализом. Как снижение ставки в Пермском крае привело к выпадению

¹ Рассчитано по: [11, с. 355].

² Рассчитано по: [10].

бюджетных доходов в коротком периоде, обусловленному объективным временным лагом, так и повышение ставок должно иметь четко обозначенную концепцию. Примером последнего тезиса является актуальная проблема – повышение ставок страховых взносов с 1 января 2013 году для индивидуальных предпринимателей. В результате данного изменения планировалось частично компенсировать дефицит Пенсионного фонда, за 1 кв. 2013 планировалось получить более 40 млрд. руб. дополнительного дохода от страховых взносов, однако, фактически по сравнению с первым кварталом предыдущего года произошло снижение поступлений на 12 млрд. руб. Во втором квартале оно продолжилось, и было принято решение о снижении ставки с 2014 года. Тем не менее, за период с января по май 2013 года с учета снялись 426 тысяч ИП [7, с. 78], при этом, ясно, что они не закончили вести деятельность, они перевели ее «в тень». О возвращении данных предпринимателей на налоговый учет в полном объеме после решения о снижении ставки говорить не приходится, что позволяет делать вывод о пролонгации негативного влияния на бюджетную систему такого непроанализированного первоначального решения о повышении ставок.

Совершенствование инвестиционного налогового кредита также может быть инструментом развития налоговой конкуренции. Фактически он представляет собой отсрочку от уплаты налога на прибыль организаций, а также региональных и местных налогов с последующей (на срок до 5 лет) их уплатой и уплатой процентов в размере от $\frac{1}{2}$ до $\frac{2}{3}$ ставки рефинансирования. Однако инвестиционный налоговый кредит остается невостребованным инструментом в силу наличия серьезных институционально-правовых и финансовых недостатков его сущности, ограничения перечня налогов, по которым он может быть применен, а также отсутствия заинтересованности региональных и местных налоговых органов в его предоставлении. Данные недостатки существенно сокращают потенциал внедрения данной меры – в настоящее время только Республика Коми использует возможности данного инструмента.

Таким образом, в России налоговая конкуренция находится на этапе становления, имеет широкое пространство для развития, но прогнозируемая стагнация экономики может его существенно ограничить, поэтому регионы, которые воспользуются возможностями своих потенциальных преимуществ в рамках налоговой конкуренции, получают определенный импульс экономического развития в виде благоприятного налогового климата, который способен стать катализатором роста.

В целом само существование процесса налоговой конкуренции стоит в противоречии с финансовой сущностью налога, поскольку субъекты налоговых отношений в рамках процесса налоговой конкуренции рассматриваются как контрагенты на рынке – продавцы и

покупатели, а благами выступают не только предоставляемые посредством расходования бюджетных средств государством ресурсы, а и альтернативные издержки, которые не несут налогоплательщики в таких конкурентных условиях налогообложения.

3. Формирование налогового потенциала региона.

Если рассматривать вопрос финансовой сущности налога с позиций формирования налогового потенциала региона, то налог соответствует третьему специфическому признаку финансов – имеет место одностороннее безэквивалентное движение стоимости, которое обусловлено аддитивным свойством налогового потенциала (совокупный налоговый потенциал представляет собой сумму потенциалов по отдельным налогам). Данный тезис подкрепляется положениями главы 5 Бюджетного кодекса РФ «Принципы построения бюджетной системы Российской Федерации», а именно принципом единства кассы и принципом общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов. Первый заключается в зачислении всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат с единого счета бюджета, а второй в том, что расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета. [1, ст. 35 и 38.2].

Резюмируя, отметим, что рассмотрение вопроса финансовой сущности налога в рамках процесса налоговой конкуренции и с позиций формирования налогового потенциала также не дает единого ответа – процесс налоговой конкуренции предполагает по сути подход к налогоплательщику и государству как к контрагентам в системе движения стоимости, а процесс формирования налогового потенциала однозначно указывает на отсутствие двустороннего движения стоимости на эквивалентной основе, что закреплено в Бюджетном кодексе.

4. Дискуссионные вопросы справедливости налогообложения.

Следующим дискуссионным вопросом сущности налога является вопрос его справедливости, предпосылкой которого является перераспределение налоговых поступлений посредством бюджета.

С одной стороны – налогоплательщик с меньшими доходами должен платить меньшую сумму налогов, однако, с другой стороны, посредством механизма перераспределения он получает большую долю благ от государства (с помощью различного рода льгот и преференций, а также потому, что некоторые блага просто нельзя получить в большом количестве), но если следовать определению справедливости, то он должен получить и меньшую долю благ от государства, в то же время большие доходы становятся свидетельством того, что государство дает возможность их получить, и возможность эта из определения справедливости так же должна быть оплачена.

Проблема справедливости налоговой системы остро стоит в России. Существующая бюджетная асимметрия проявляется, в первую очередь, в структуре распределения налоговых доходов между уровнями бюджетов бюджетной системы (вертикальная асимметрия), а также в сложившемся уровне дифференциации регионов по значению ВРП на душу населения (20 раз), по среднедушевым денежным доходам (5 раз), по налоговым доходам на душу населения (более 40 раз) (горизонтальная асимметрия). Так в 2012 году федеральный бюджет РФ аккумулировал 67% налоговых доходов и осуществил 55% бюджетных расходов, бюджеты субъектов федерации – 20% налоговых доходов и 38% бюджетных расходов, бюджеты муниципальных образований – 13% налоговых доходов и 7% расходов бюджетной системы РФ¹.

С практической точки зрения вопрос о справедливости налогообложения лучше всего иллюстрирует пример налога на доходы физических лиц (НДФЛ), неслучайно, шкалу подоходного налога называют одним из самых выразительных критериев "левизны и правизны" или "социалистичности и либеральности" экономики.

В контексте современной российской экономической действительности сторонники плоской шкалы налога считают, что любое повышение налогового бремени может вызвать резкое снижение экономической активности, а единая низкая ставка налога способствует большей совокупной величине налоговых поступлений, а также, что богатые граждане и без того платят больше налогов на имущество, а малообеспеченные имеют налоговые вычеты по НДФЛ (здесь они не учитывают затраты на жизнеобеспечение налогоплательщика и находящихся на его иждивении лиц, а это необходимо, чтобы рассчитать сумму, которой гражданин может распоряжаться действительно свободно).

Сторонники прогрессивной шкалы указывают на её экономическую целесообразность и социальную справедливость. Децильный коэффициент в РФ за последние 8 лет варьировался от 20 до 40 (в США – не превышал 10, в Европе 6, в Белоруссии 5). Чрезмерное социальное расслоение в России негативным образом сказывается на социально-экономической стабильности страны. Важно также, что прогрессивная система налогообложения выполняет роль встроенного стабилизатора экономики. Сторонники прогрессивной шкалы считают, что её введение с зарплаты, превышающей средний уровень дохода населения в несколько раз, позволит не допустить уклонений от уплаты налога на прибыль [9, с. 205-206].

В дискуссиях о вариативности развития механизма налогообложения доходов физических лиц обращаются к статье 3 НК

¹ Рассчитано по: [5], [6].

РФ. При этом противники прогрессивной шкалы акцентируют внимание на «всеобщности и равенстве налогообложения» и на том, что «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер» [2, ст. 3]. Из этого следует вывод о справедливости единой ставки налога для всех категорий налогоплательщиков вне зависимости от уровня их доходов. Но в той же статье НК указано, что при установлении налогов должна учитываться «фактическая способность налогоплательщика к уплате налога», а сами налоги и сборы «должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными» [1, ст. 3].

Казалось бы, практически все налогоплательщики находятся в равном положении, имея возможность после уплаты налогов свободно распоряжаться 87 процентами своего заработка при том, что, с учетом стандартных налоговых вычетов, наименее обеспеченный налогоплательщик по сравнению с более состоятельным испытывает меньшее налоговое бремя. Таким образом, имеются признаки не только экономической справедливости применения плоской шкалы налогообложения (каждый вносит в бюджет равную долю своего заработка), но и социальной справедливости (наименее обеспеченный платит меньше).

Однако, кроме обязательных налоговых платежей в бюджет каждый налогоплательщик совершает еще один вид расходов, обязательность и всеобщность которых для любого физического лица исполняется гораздо строже, чем уплата налогов – это затраты на жизнеобеспечение. Чтобы определить, какой же суммой налогоплательщик сможет распоряжаться действительно свободно, необходимо уменьшить средства, остающиеся у него после уплаты налога, на величину затрат, необходимых для жизнеобеспечения самого налогоплательщика и находящихся на его иждивении лиц (детей) [12].

Дискуссионные вопросы финансовой сущности налога, справедливости налогообложения продолжают оставаться дискуссионными, что побуждает исследователей вновь обращаться к таким сущностным позициям и искать доказательства финансовой сущности налога (или наоборот), критерии справедливости налогообложения. Рассматриваемые вопросы и ответы на них являются идеальными, но стремление к этому идеалу обуславливает реальное развитие налоговой системы и налоговой политики государства, помогает глубокому пониманию имманентных характеристик налога как экономической категории.

Список литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. N 145-ФЗ (в ред. от 25.12.2012).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) [Электронный ресурс]. – Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

3. Schratzenschtaller, M. Vom Steuerwettbewerb zur Steuerkoordinierung in der EU? [Текст] / M. Schratzenschtaller // WSI-Mitteilungen. 2011. - № 6. С. 304-313.
4. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения [Текст] : учеб. пособие. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.
5. Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] / ФНС РФ. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/. Дата обращения 26.09.2013.
6. Налоговая аналитика [Электронный ресурс] / ФНС РФ. – Режим доступа: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>. Дата обращения 10.08.2013.
7. Пансков, В.Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации [Текст] / В.Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. 2013. - № 4. С. 74-80.
8. Парфенова, Л.Б., Пугачев, А.А., Тюрина, Т.Э. Налоговый потенциал региона: сущность, методы оценки и развитие [Текст] /Л.Б. Парфенова, А.А. Пугачев, Т.Э. Тюрина. – Ярославль: ИПК «Индиго», 2013. – 208 с.
9. Пугачев, А.А. К вопросу о социальной составляющей налогообложения: оценка и прогнозирование результативности шкалы НДФЛ в рамках влияния макроэкономических факторов [Текст] // Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса: сборник научных трудов / Под ред. проф. Л.П. Павловой. М.: Финансовый университет, 2011. – 308 с. С. 204-212.
10. Российский статистический ежегодник. 2012 [Текст] / Стат. сб./Росстат. М. 2012. – 786 с.
11. Финансы России. 2012 [Текст] : Стат. сб. / Росстат. – М., 2012. 462 с.
12. Чичелёв, М.Е. К вопросу об альтернативе плоской и прогрессивной шкал налогообложения доходов физических лиц [Текст] //Финансовый вестник. – 2007. – № 17.

DISCUSSION PROBLEMS OF THE TAX NATURE: DEFINITION ON THE EXAMPLE OF TAX COMPETITION AND REGIONAL TAX ROTETIONAL

A.A. Pugachev

P.G. Demidov Yaroslavl State University, Yaroslavl

In the economic and finance theory there is no unified approach to the gratuitousness of taxation. That poses some discussion problems concerning the financial nature of the tax. The problem of social justice of taxation is considered on the example of personal income tax.

Key words: tax, essence, tax potential of a region, tax competition, justice.

Об авторах:

ПУГАЧЕВ Андрей Александрович, аспирант экономического

факультета ФГБОУ ВПО «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова», andrxim@yandex.ru

About the authors:

PUGACHEV Andrej Aleksandrovich – postgraduate research student of Economic Department, P.G. Demidov Yaroslavl State University, Yaroslavl e-mail: andrxim@yandex.ru

References

1. Bjudzhetnyj kodeks Rossijskoj Federacii ot 31.07.1998 g. N 145-FZ (v red. ot 25.12.2012).
2. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja) ot 31.07.1998 N 146-FZ (red. ot 23.07.2013) [Jelektronnyj resurs]. – Dostup iz sprav. – pravovoj sistemy «Konsul'tant Pljus».
3. Schratzentschaller, M. Vom Steuerwettbewerb zur Steuerkoordinierung in der EU? [Tekst] / M. Schratzentschaller // WSI-Mitteilungen. 2011. - № 6. S. 304-313.
4. Barulin, S.V. Teorija i istorija nalogooblozhenija [Tekst] : uceb. posobie. – M. : Jekonomist#, 2006. – 319 s.
5. Dannye po formam statisticheskoj nalogovoj otchetnosti [Jelektronnyj resurs] / FNS RF. – Rezhim dostupa: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/. Data obrashhenija 26.09.2013.
6. Nalogovaja analitika [Jelektronnyj resurs] / FNS RF. – Rezhim dostupa: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>. Data obrashhenija 10.08.2013.
7. Panskov, V.G. Nalogovye riski: pojavlenie i vozmozhnye puti minimizacii [Tekst] / V.G. Panskov // Jekonomika. Nalogi. Pravo. 2013. - № 4. S. 74-80.
8. Parfenova, L.B., Pugachev, A.A., Tjurina, T.Je. Nalogovyj potencial regiona: sushhnost', metody ocenki i razvitie [Tekst] /L.B. Parfenova, A.A. Pugachev, T.Je. Tjurina. – Jaroslavl': IPK «Indigo», 2013. – 208 s.
9. Pugachev, A.A. K voprosu o social'noj sostavljajushhej nalogooblozhenija: ocenka i prognozirovanie rezul'tativnosti shkaly NDFL v ramkah vlijanija makroekonomicheskikh faktorov [Tekst] // Nalogovaja politika Rossijskoj Federacii: rol' i znachenie v preodolenii posledstvij mirovogo finansovogo krizisa: sbornik nauchnyh trudov / Pod red. prof. L.P. Pavlovoj. M.: Finansovyj universitet, 2011. – 308 s. S. 204-212.
10. Rossijskij statisticheskij ezhegodnik. 2012 [Tekst] / Stat. sb./Rosstat. M. 2012. – 786 s.
11. Finansy Rossii. 2012 [Tekst]: Stat. sb. / Rosstat. – M., 2012. 462 s.
12. Chichel'jov, M.E. K voprosu ob al'ternative ploskoj i progressivnoj shkal nalogooblozhenija dohodov fizicheskikh lic [Tekst] // Finansovyj vestnik. – 2007. – № 17.