

Отражение многосторонности налоговых отношений в подходах к определению налога

© 2017 Никулина Ольга Михайловна

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и учета
Национальный исследовательский Томский государственный университет
634050, г. Томск, пр-т Ленина, д. 36
E-mail: olganikulyonok@yandex.ru

Рассматривается определение налога с точек зрения различных авторов с учетом всех обязательных платежей в пользу государства. Показывается проявление отношений между бизнесом и государством, между налогоплательщиками, налоговыми агентами и налоговыми органами. Тематика налогов в последнее время стала сверхактуальной на всех уровнях. Это связано, в частности, с беспрецедентной активностью государства во введении новых квазиналогов и реакцией на это научной и прочей общественности.

Ключевые слова: налоги, сборы, обязательные платежи, страховые взносы.

В последнее время тема налогов стала сверхактуальной на всех уровнях, что связано, в числе прочего, с беспрецедентной активностью государства во введении новых квазиналогов и реакцией на это научной и деловой общественности¹.

Несмотря на серьезные изменения в сфере налоговых отношений нашей страны, налоговое законодательство в России остается несовершенным, что является собой немалую проблему для всех участников отношений. Происходившая реформа налоговых отношений и мировой финансовый кризис лишь обострили сложившуюся ситуацию, в связи с чем фискальные власти страны озабочены необходимостью поиска новых источников поступлений в бюджет и обеспечения полноты уплаты действующих налогов.

Проблема заключается в том, что налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение. Рассматривая категорию налога с экономической точки зрения, можно сделать вывод о том, что выделить его из состава других государственных изъятий, а также установить его отличие от других сборов, пошлин и платежей достаточно сложно, да и нет такой необходимости².

А. Дадашев трактует налог как “изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса”³. То есть при определении экономической природы налогов важнейшим критерием выступает их сущностная принадлежность к финансово-бюджетной системе общества. В то же время представляется очевидным, что решающее значение дефиниция налога приобретает именно в праве, поскольку: во-первых, точное уяснение содержания категории “налог” спо-

собствует правильному и единообразному применению норм законодательства, ограничивающих право частной собственности плательщика; во-вторых, понятие налога должно быть одной из отправных точек при подготовке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей; в-третьих, четкое понимание термина “налог” позволяет определить объем полномочий и компетенцию налоговых органов⁴.

По мнению С. Пепеляева, “налог - единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти”⁵.

Согласно данным ст. 57 Конституции РФ уплате подлежат законно установленные налоги и сборы и не могут взиматься платежи, хотя и не включенные в налоговую систему, но обладающие признаками налогов и сборов (п. 5 ст. 3 Налогового кодекса (НК) РФ). Таким образом, Конституция РФ, как и конституции всех развитых стран, признает взимание налогов и сборов практически единственным принудительным источником пополнения бюджетов. Но фактически в российском правовом поле существует значительное число фискальных взиманий, не установленных НК РФ, порядок правового регулирования которых нуждается в серьезном осмыслении⁶.

С точки зрения Налогового кодекса “под налогом понимается 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”⁷.

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), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности⁸.

Государственная пошлина - сбор, взимаемый с лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, при юридически значимых действиях⁹.

Таким образом, нормативные трактовки данных определений подразумевают различия между ними: 1) налог, в отличие от сбора или пошлины, является платежом, взимаемым периодически; 2) сбор и пошлина представляют собой взнос, следовательно, не требуют обязательной денежной формы; 3) налог - безвозмездный платеж. Сбор и пошлина являются возмездными платежами, т.е. государство обеспечивает взамен плательщику сбора или пошлины какую-то услугу или право: предоставление разрешения, лицензии, осуществление регистрационных действий и т.д.; 4) цель взыскания налога - финансовое обеспечение деятельности государства. Следовательно, целью взыскания сбора или пошлины может быть финансовое обеспечение отдельной отрасли либо государственного органа.

Под страховыми взносами с точки зрения налогового законодательства понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования¹⁰.

Если рассматривать налоги в историческом аспекте, то можно связать возникновение налогов именно с появлением государства. По определению К. Маркса и Ф. Энгельса, “в налогах

воплощено экономическое выражение существования государства”¹¹.

А. Смит сформулировал четыре основополагающих принципа налогообложения: 1. Подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, коим они пользуются под покровительством и защитой государства. Соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к равенству или неравенству налогообложения. 2. Налог, который обвязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа). 3. Каждый налог должен взиматься тем способом или в то время, когда плательщику удобнее всего оплатить его. 4. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из кармана народа как можно меньше сверх того, что он приносит казне государства¹².

Дж. М. Кейнс обосновал, в числе прочего, необходимость использования фискальной политики, и в частности налогов, для регулирования экономики. Впервые налог рассматривался не только как способ изъятия средств, необходимых государству для выполнения своих функций, но также и указывалось на его роль в регулировании экономических отношений общества. Налог является эффективным рычагом воздействия государства на экономику¹³.

Из работ У. Петти (1623-1687), А. Смита (1723-1790), Д. Рикардо (1772-1823), других основоположников экономической науки можно извлечь практически однотипное обоснование необходимости налога. В той или иной интерпретации, но налоги рассматриваются ими как добровольное подаяние во благо развития нации. Отсюда и русское слово “подать” - от слова подаяние, т.е. добровольное пожертвование средств во имя приумножения общественного блага и развития конкретного человека. Вплоть до середины XVIII в. в русском языке для обозначения государственных сборов использовалось слово “подать”. Впервые в отечественной экономической литературе термин “налог” употребил в 1765 г. русский историк А.Я. Поленов (1738-1816) в своей работе “О крепостном состоянии крестьян в России”. С XIX в. термин “налог” стал основным при характеристике процесса изъятия денежных средств в доход казны¹⁴.

В работах М.В. Романовского, Н.Г. Ивановой налог - это индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемое на основании принуждения со стороны власти, имеющее целью формирование денежного фонда, использу-

емого для выполнения государством своих функций. При этом должны соблюдаться принципы справедливости по отношению к плательщику и достижения большей эффективности взимания налогов. Налог также является эффективным рычагом воздействия государства на экономику, но для положительного влияния налогообложения на народное хозяйство необходимо установление оптимального (предельного) уровня налоговых изъятий, индивидуального для каждой страны¹⁵.

С точки зрения В.Г. Панскова, определение налога в законодательном плане имеет свои особенности: в законодательно указанной формулировке отсутствует признак того, что данный платеж должен быть законодательно установлен, т.е. взимание налога может осуществляться только на правовой основе, по юридически установленным правилам. Ведь именно правовой характер налогов, как свидетельствует мировая и отечественная фискальная практика, является их главным преимуществом перед любыми другими формами обязательных изъятий в бюджетную систему страны или в государственные внебюджетные фонды. В данном случае отсылка к такому установленному в указанной формулировке признаку, как обязательность, думается, не совсем корректна. Дело в том, что понятия “обязательность” и “законность” отнюдь не синонимы. Обязательность платежа может быть установлена не только законодательным актом, но и другим нормативным документом, принятым при этом не обязательно законодательным (представительным) органом власти. Такой нормативный документ может быть принят и соответствующим исполнительным органом власти. Для введения и уплаты налога необходим исключительно законодательный акт. Это должен быть закон особого рода, дающий право исполнительной власти применять данный налог¹⁶.

Вместе с тем, не совсем состоятельны и попытки отдельных авторов обосновать свою позицию о возможности уплаты налогов не только в денежной форме самой природой налоговых отношений¹⁷. А. Аронов и В. Кашин отмечают: “...указание на то, что налог может уплачиваться только из денежных средств налогоплательщика, исходит из неверного представления о природе современных налоговых отношений”¹⁸. По мнению авторов, применив подобную привязку, законодатель несколько исказил понимание экономической природы именно современных налоговых отношений¹⁹.

Кроме того, В.Г. Пансков указывает на то, что в данной дефиниции налога допущена явная неточность в определении порядка уплаты нало-

га. В современных условиях функционирования налоговых систем большинства государств налоги не взимаются государством, как это установлено НК РФ, а уплачиваются плательщиками самостоятельно. Подобная практика установлена и в российской налоговой системе. При этом ни один словарь русского языка, ни один энциклопедический или экономический словарь не увязывает термин “отчуждение” с налогом²⁰.

По определению А.В. Брызгалина, “налог – это категория комплексная, это симбиоз экономики и права, поэтому ни одна область знаний не в состоянии получить здесь безоговорочного приоритета ...налог – это экономико-правовая категория”²¹. Безусловно, такая трактовка налога более точно раскрывает его сущность, но не исчерпывает подлинную природу явления.

В фундаментальных трудах современных налоговых ученых – И.В. Горского, В.В. Глухова, В.И. Гуреева, В.А. Кашина, Н.В. Милякова, В.Г. Панскова, С.Ф. Сутырина, А.И. Погорлецкого, Д.Г. Черника, Н.И. Химичевой и др. – налог определяется практически одинаково: “как одна из форм пополнения государственной казны”²² или как “сбор, устанавливаемый в одностороннем порядке государством и взимаемый на основании законодательно закрепленных правил для удовлетворения общественных потребностей”²³.

Весьма интересной является интерпретация философской категории налога с точки зрения Т.Ф. Юткиной (как добровольное жертвование средств каждого во благо всего общества, особенно для социально нуждающихся). Глубокий философский смысл налоговых категорий озвучивает прежде всего научная теория, создающая для практики особые функционально-правовые принципы становления и развития налоговой системы государства²⁴.

Налоговые обязательства, возлагаемые на плательщика, далеко не всегда идентичны реальному налоговому бремени, которое он вынужден нести. Причина в том, что налог модифицирует экономическое поведение индивидов и организаций. Согласно точке зрения Л.И. Якобсона признаком налогов является их принудительный характер, к ним относятся не только платежи, которые так и называются “налог”, но и таможенные пошлины, обязательные отчисления в государственные внебюджетные фонды, которые и образуют в целом налоговую систему нашей страны. В связи с этим именно широкое понимание налогов поможет уяснить единую природу и взаимозаменяемость многих из них²⁵.

Широкое содержательное определение налога, которое включает в себя все виды доходов, ак-

кумулируемых государством на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения, требует включения в особенную часть Налогового кодекса РФ всех налогов, уплачиваемых налогоплательщиком²⁶.

Наличие противоречия в нормативно принятом определении налога выявил профессор В.М. Пищулов. Он сделал вывод, что в нормативно закреплённом определении понятие “налог” подводится под понятие “платеж” или специфическую форму платежа. Следует иметь в виду, что платеж представляет собой способ погашения долга. Возникает вполне естественный вопрос: что это за долг? Данное определение даёт пояснение, состоящее в том, что платеж есть “обязательный, индивидуально безвозмездный”. Таким образом, приводится разграничение налога и возмездной хозяйственной операции²⁷. Согласно мнению В.М. Пищулова налог как долговое отношение устанавливается на основе закона, обеспечивается государственным принуждением, не носящим характер наказания, и характеризуется свойствами индивидуальной безвозмездности, безвозвратности. Налог как долговое отношение реализуется и тем самым прекращает существование (гасится) посредством отчуждения собственности налогоплательщика в пользу государства, что имеет своим результатом обеспечение платежеспособности государства²⁸.

Один из важных признаков налога или налогового (долгового) отношения – законодательное установление и введение итога “принцип законодательной формы установления налогов”. Следующей особенностью налога, отличающей его от иного рода долговых отношений, выступает то, что налог является индивидуально безвозмездным и безвозвратным²⁹. Это обстоятельство отличает налог как долговое отношение (налоговое требование и обязательство) от денежного долгового отношения, возникающего в процессе совершения хозяйственных сделок. Особенностью налога, в отличие от иного рода долговых отношений, выступает то обстоятельство, что наличие налога не порождает индивидуальных встречных обязательств со стороны государства. Это обстоятельство отличает налог от иных долговых отношений, возникающих в результате заключения практически особой хозяйственной сделки, в которых возникают встречные обязательства и требования контрагентов по сделке. На данные особенности налога указывает в своем определении С.Г. Пепеляев³⁰. Эти положения представляют собой общие принципы налогообложения³¹.

В мировой практике налогообложения выработаны два основных подхода к решению про-

блемы юридического определения налога: 1) расширительный, когда к понятию налогов относятся любые изъятия средств для финансирования публичных расходов. При таком подходе любой взнос, отчисление, сбор, тариф подпадают под понятие налогов. Например, ст. 68 Конституции Княжества Лихтенштейн гласит: “Не могут без согласия парламента быть установлены никакие налоги и никакое другое обложение или обязательство, как бы оно ни называлось”; 2) узкий подход позволяет рассматривать налог как одну из разновидностей фискальных платежей, отвечающих определенным требованиям. Выбор соответствующего подхода во многом определяется конкретными особенностями национального законодательства³².

Учитывая все вышеизложенное, можно сделать вывод, что необходимо использовать широкий подход к определению сути налога; применение термина (понятия) “налог” влечет за собой определенные трудности, так как есть налог широкий, включающий и сборы, и пошлины и т.д., и есть налог узкий, в трактовке Налогового кодекса.

В заключение следует отметить, что существует необходимость реформирования и реструктуризации Налогового кодекса РФ с учетом вышесказанного, что определение налога представляет не только методологический интерес, но и практический. В соответствии с формулировкой определения налогов в широком аспекте может изменяться форма учета налогов, сборов и иных обязательных платежей, их отражение в финансовой отчетности предприятия, могут кардинально различаться налоговая нагрузка и понимание ответственности налогоплательщика и налогового органа. А это, в свою очередь, позволит эффективно организовать налоговую политику государства, оптимизировать налоговое законодательство.

¹ Земцов А.А. Финансовые последствия агрессивно доминирующего государства для бизнеса и сопряженных домохозяйств: мультикаскадная система изъятий имущества // Проблемы учета и финансов. 2016. □ 2 (22). С. 15.

² Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалова. Москва, 1997.

³ Дадашев А. Сущность налогов и принципы налогообложения // Налоги : учеб. пособие / под ред. Д. Черника. Москва, 1996. С. 47.

⁴ Налоги и налоговое право.

⁵ Основы налогового права : учеб.-метод. пособие / под ред. С. Пепеляева. Москва, 1995. С. 24.

⁶ Федоров (Дементьев) И. Парафискальные сборы в системе обязательных публичных платежей в России // Публичные финансы и налоговое право:

ежегодник. Вып. 5: Целевые публичные фонды и неналоговые платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2015. С. 111.

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 : федер. закон от 31 июля 1998 г. □ 146-ФЗ : [ред. от 8 июня 2015 г.]. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

⁸ Там же.

⁹ Там же.

¹⁰ Там же.

¹¹ Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 4. С. 308-309.

¹² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва, 1935. С. 54.

¹³ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. Москва, 1978. С. 365.

¹⁴ Налоги и налоговое право.

¹⁵ Налоги и налогообложение : учеб. для акад. бакалавриата / под ред. М.В. Романовского, Н.Г. Ивановой. Москва, 2014. Серия “Бакалавр. Академический курс”.

¹⁶ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учеб. для бакалавриата. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 2011. Серия “Бакалавр”. С. 28-30.

¹⁷ Там же. С. 29.

¹⁸ Аронов А., Кашин В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. Москва, 2004. С. 52.

¹⁹ Пансков В.Г. Указ. соч. С. 30.

²⁰ Там же.

²¹ Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета / А.В. Брызгалин [и др.]. Москва, 1997. С. 13.

²² Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебник. Москва, 1999. С. 12.

²³ Горский И.В. Налоги: история и современность // Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера. Т. 1. Москва, 1997. С. 5.

²⁴ Юткина Т.Ф. Указ. соч. С. 33.

²⁵ Экономика общественного сектора : учеб. для акад. бакалавриата / под ред. Л.И. Якобсона, М.Г. Колосничиной. 3-е изд., перераб. и доп. Москва, 2016. С. 166.

²⁶ Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора. Москва, 2016. С. 119.

²⁷ Пищулов В.М. Определение налога - налог как долговое отношение // Финансы и кредит. 2011. □ 41 (473). С. 2.

²⁸ Пищулов В.М. Воспроизводство и налоговая политика. Екатеринбург, 2006. С. 31.

²⁹ Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва, 2003.

³⁰ Там же.

³¹ Демин А. Общие принципы налогообложения. URL: <http://www.lawmix.ru/comm/8129>.

³² Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. Москва, 1993. С. 36-37.

Поступила в редакцию 09.01.2017 г.