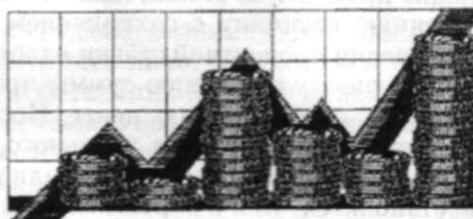


ФИНАНСОВЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ



Д.Ч. ТАБАЛА

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ ПРИЗНАКИ ДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВ

Построение эффективной налоговой системы с соблюдением основных принципов налогообложения невозможно без исследования влияния конкретных видов налогов на эффективность деятельности предприятия и экономику в целом. При проведении анализа существующих налогов и выявлении их реального плательщика важное значение имеют факторы, которые определяют место налога в экономической среде. Такими факторами являются элементы налога. Четкое и правильное их определение — залог достоверности результатов исследований, направленных на определение характера и степени экономического воздействия существующих налогов.

Элементы налога как факторы, определяющие место налога в экономической среде. В современной экономической литературе выделены следующие основные элементы налога: субъект налога (налогоплательщик), носитель налога, объект налога (объект обложения), источник налога, единица (масштаб) налога, ставка налога, оклад налога [1, 32].

Заслуживают особого внимания такие элементы налога, как субъект и носитель. Данное раздвоение возникло благодаря существованию переложения налога. Итак, утверждается, что явление переложения налогов позволяет производителю или продавцу товара перенести бремя уплаты налога на покупателя. Из этого следует вывод, что реальным плательщиком налога частично становится покупатель.

Поставим данное утверждение под сомнение. Для доказательства того, что покупатель не является реальным плательщиком налогов с выручки, представим следующее суждение.

Вначале для себя ответим на вопрос — поменяется ли реальный плательщик какого-либо налога, если изменится процентная ставка этого налога при прочих равных условиях? Заметим, что при изменении процентной ставки подоходного налога или налога с прибыли его реальным плательщиком как было, так и остается физическое или юридическое лицо. Из этого можно сделать вывод: от изменения процентной ставки налога его *реальный плательщик не меняется*. Это может относиться и к косвенным налогам.

Далее, представим себе последствия, вызываемые увеличением процентной ставки налога с выручки. Здесь возможны 2 варианта. В первом случае повы-

шение процентной ставки налога с выручки вызовет увеличение цены на определенную величину с сохранением суммы прибыли, получаемой до момента повышения процентной ставки налога с выручки. Во втором — приведет к соответствующему снижению суммы прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и сохранению цены. Поскольку изменение процентной ставки не вызывает изменение его реального плательщика (было доказано выше), а в случае сохранения цены явно видно, что реальным плательщиком покупатель не становится, то и в первом случае, когда происходит увеличение цены, покупатель реальным плательщиком не становится, несмотря на принятие возросшей цены.

При принятии покупателем цены, увеличенной в связи с ростом ставки налога, происходит следующее: покупатель в своем выборе соотносит ценность (полезность) товара с его ценой без какой-либо конкретизации составляющих принимаемой цены. Принятие покупателем увеличенной цены означает лишь то, что ценность товара все еще остается для него равной или выше установленной цены.

Принятие покупателем возросшей цены не означает, что он становится плательщиком суммы налогов, на которую возросла цена, ибо ценность (полезность) товара, равная или превосходящая цену товара, для него является принадлежностью данного товара, а его собственником до акта купли-продажи является производитель или продавец.

В дополнение к этому юрист и экономист А.А. Соколов говорит о сложности моделирования таких условий функционирования предприятия, в которых переложение налогов на покупателя или на поставщика происходит без затрагивания экономических интересов самого предприятия или продавца.

Перечисленные аргументы позволяют утверждать, что такого явления, как переложение налогов, когда роль плательщика налога переходит от производителя или продавца к покупателю, не существует. Утверждение об отсутствии этого явления требует пересмотра базовых элементов налога.

Субъект налога — физическое или юридическое лицо, являющееся его реальным плательщиком. При определении уровня налоговой нагрузки на предприятие необходимо четко определить реальных плательщиков налогов, перечисляемых предприятием в бюджет и внебюджетные фонды. Определение субъектов одних налогов не составляет труда — это такие налоги, как налог на прибыль, подоходный налог. Причем эти определения носят долю инстинктивного предположения, ибо в теории налогов отсутствует критерий определения реального плательщика налогов. Определение же субъектов других налогов представляется более сложным.

Нормативное закрепление субъекта налога также будет носить лишь декларативный характер без существования четкого и теоретически обоснованного критерия. Соответственно следующим шагом является выработка недостающего критерия определения реального плательщика налога.

Критерий определения реального плательщика налога. Для его выработки рассмотрим следующее суждение. Зная точно, что предприятие как юридическое лицо является реальным плательщиком налога на прибыль, а работник — подоходного налога, можно заметить, что определяющей связью данных налогов с реальными плательщиками является использование сумм их доходов в качестве объектов (баз) для исчисления этих налогов. Обязательство по выводу из оборота определенной суммы денег и передаче их государству (т.е. уплата налога) в данных случаях возникает именно при существовании или возникновении в определенное время и в определенном месте объектов налогов — прибыли, фонда оплаты труда, имущества и т.д. Существование или возникновение какого-либо объекта всегда является предметом чьего-либо экономического интереса (зарплата — интерес работника, прибыль — предприятия, недвижимость — собственника и т.д.), который предопределяется в основном отношениями собственности. Итак, получение, владение или пользование

объектом налогообложения сопряжено для его собственника (или пользователя) с экономическими последствиями по уплате налога и, соответственно, реальным плательщиком налога является собственник данного объекта налога или его пользователь, желающий реализовывать свое право собственности.

Таким образом, мы можем попытаться сформулировать критерий (правило) определения реального плательщика налога.

Реальным плательщиком налога является:

- *собственник объекта налога*, когда обязанность платить налог возникает при самом факте существования или возникновения объекта налогообложения;
- *пользователь объектом налога*, когда обязанность платить налог возникает только при нахождении объекта налогообложения в определенных условиях пользования.

Так, при выявлении реального плательщика налога нельзя просто руководствоваться нормативным закреплением субъекта налога, если только он не найден в точности с требованиями научно обоснованного правила. Субъект налога полностью определяется установленной методикой его исчисления, а точнее, главное значение имеет выбор объекта налогообложения.

Объектом налога может выступать любой предмет, действие или явление, существование или появление которого каким-либо образом возможно выявить.

Выбор выручки предприятия в качестве объекта налога означает, что оно как юридическое лицо является не единственным субъектом или реальным плательщиком уплачиваемого налога, так как выручка для предприятия не является суммой, которой оно может свободно распоряжаться (как, например, может свободно распоряжаться чистой прибылью). Выручка имеет целевые направления дальнейшего распределения — оплата труда работников, возмещение потребленных материальных ресурсов и получение прибыли по остаточному принципу. Обложение налогом выручки организации означает обложение налогом всех составляющих элементов выручки. Это, по сути дела, означает для предприятия увеличение расходов на оплату труда работников, увеличение расходов по возмещению материальных ресурсов и получению чистой прибыли, что в конечном итоге может выразиться в уменьшении суммы заработной платы, получаемой работником «на руки», суммы, которую предприятие направляет на возмещение материальных ресурсов, и уменьшении суммы чистой прибыли.

Существует ограниченное количество *источников уплаты налога*. В зависимости от того, какой объект для исчисления налога будет выбран, источником может быть доход и (или) собственные средства физических лиц, прибыль и (или) собственные средства юридических лиц. Выручка или себестоимость как экономические категории источниками уплаты налогов не являются, так как выручка — простая сумма себестоимости и прибыли предприятия, а себестоимость — простая сумма производственных затрат предприятия. Себестоимость, определяемая методическими указаниями, как правило, для целей налогообложения, не соответствует экономической сущности данной категории. Ее экономическая сущность заключается в стоимостном определении величины экономических ресурсов, которые затрачивает предприятие на производство товара, работы или оказание услуги. Определение методическими указаниями места налога как отдельного элемента выручки или себестоимости никоим образом не указывает на источник его уплаты, а лишь вуалирует этот источник.

Собственник или пользователь объекта налога всегда должен совпадать с собственником источника средств, направляемых на уплату налога. Трудно найти справедливость при установлении такого налога, при котором собственник или пользователь объекта налога не имел бы никакого отношения к источнику его уплаты. Другими словами, возникла бы ситуация, когда на вас возло-

жили обязательство по уплате подоходного налога, начисленного на доход другого человека — источник принадлежит вам, объект принадлежит не вам.

В случае необходимости выявить собственника источника уплаты налога определяющее значение имеет выбор объекта налогообложения, что, в свою очередь, определяется установленной методикой исчисления налога.

Классификация налогов. Классификация явлений (или подразделение на группы), изучаемых наукой, позволяет свести все разнообразие явлений к небольшому числу групп и тем самым облегчить их изучение. При разнообразии налогов правильная классификация, устанавливающая их различия и сходства, необходима не только для теории, но и для практики. Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, особых административно-финансовых мер.

Разработкой классификации налогов преимущественно занималась финансовая наука. Выработанные ею критерии, лежащие в основе классификации налогов, определяют большей частью качество и степень действенности мер фискального регулирования. Структура, в которую были вложены все виды налогов, состоит из прямых и косвенных налогов. Деление налогов на прямые и косвенные было взято финансовой наукой из практики XVI в. Заслуга науки состояла в обосновании этой классификации с помощью ряда критериев: переложимости (Д. Локк, А. Смит, Дж. С. Милль, А. Вагнер); способа обложения и взимания; платежеспособности. При этом «вопрос о классификации налогов оказался сложным, дискуссионным. Несмотря на то, что были найдены критерии деления налогов на прямые и косвенные, финансовая наука признавала их условными. Часть ученых считала эту проблему даже неразрешимой» [2, 140].

Таким образом, единственное качественное деление налогов на прямые и косвенные, которое могло бы пояснить степень и характер экономического воздействия на субъект, не обрело ясного и однозначного признака деления.

С целью выявить характер и степень воздействия налогов на предприятие и на экономику в целом представляется целесообразным предложение новых классификационных признаков налогов.

1. По количеству субъектов, которые являются плательщиками налогов, налоги можно разделить на односубъектные и многосубъектные.

Односубъектными являются налоги, объектом обложения которых владеет один субъект — юридическое или физическое лицо. Это налог на прибыль, подоходный налог.

Многосубъектными являются налоги, объект обложения которых является суммой нескольких объектов, принадлежащих нескольким субъектам. Типичным примером таких налогов являются налоги с выручки. Объектом их обложения является выручка, направлениями ее использования — выплата заработной платы, возмещение материальных и прочих затрат, получение прибыли предприятия. Соответственно и работник, и предприятие являются субъектами данного налога в размерах сумм их интересов. Примером многосубъектного налога могут служить отчисления в инновационный фонд, в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия и НДС.

Определение количества субъектов налога и, соответственно, количества реальных плательщиков того или иного налога является необходимым условием для определения круга субъектов, на которых будет оказывать экономическое воздействие налог, и уровня налогового бремени на каждого из субъектов.

2. По возможности облагать один и тот же объект на каждом переделе, сопровождающемся актом купли-продажи, налоги можно поделить на однократные и многократные.

Однократные налоги один и тот же объект налогообложения облагают один раз независимо от количества переделов, в которых участвует этот объект. Такими налогами являются налог на прибыль, подоходный налог,

НДС. НДС в классическом виде, будучи налогом от выручки, облагает один и тот же объект единожды, благодаря действию его зачетной схемы уплаты.

Многократные налоги один и тот же объект облагают на каждом переделе, в котором участвует данный объект, до момента конечного потребления. Таковыми налогами являются налоги от выручки, не имеющие зачетной схемы исчисления, а также налоги, объектом исчисления которых является себестоимость. Примером такого рода налогов в Республике Беларусь могут служить отчисления в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия (3 %) (далее — отчисления в Республиканский фонд), отчисления в инновационный фонд (0,25 %).

Приведем условный пример. Оптико-механический завод «Зенит» производит насосы низкого давления для дизельных двигателей, которые далее поставляет на Минский моторный завод. Цена реализации данного насоса включает суммы отчислений в Республиканский фонд. При реализации насосов завод «Зенит» уплачивает данные суммы отчислений в соответствующий фонд от стоимости насоса, т.е. вновь созданная стоимость была обложена в первый раз. Укомплектовав насосами низкого давления дизельные двигатели, Минский моторный завод реализует их Минскому тракторному заводу, что сопровождается включением в цену и уплатой отчислений в Республиканский фонд, которые исчислены от стоимости дизельного двигателя. Стоимость дизельного двигателя включает стоимость насоса низкого давления, что означает повторное начисление и уплату указанных отчислений от стоимости насоса низкого давления. Далее, при реализации Минским тракторным заводом трактора в стоимость включена стоимость двигателя, которая, в свою очередь, включает стоимость насоса. Минский тракторный завод также начисляет и уплачивает указанные отчисления от стоимости трактора. Стоимость насоса при этом была обложена налогами в третий раз.

Таким образом, многократные налоги один и тот же объект будут облагать столько раз, в скольких переделах, сопровождающихся актом купли-продажи, будет участвовать стоимость данного объекта.

Предложенный критерий позволяет выявлять характер экономического воздействия того или другого налога на структуру экономики, что имеет немаловажное значение при определении возможных последствий от введения и отмены различных налогов.

3. Способность налога учитывать наличие прибыли у субъектов хозяйствования заставляет разделить налоги на *условно-переменные* и *условно-постоянные*.

Сумма уплачиваемых *условно-переменных налогов* напрямую зависит от наличия прибыли предприятия, т.е. при ее отсутствии сумма уплачиваемого налога будет равняться нулю. В качестве примера можно назвать налог на прибыль, местный налог, подоходный налог.

Сумма *условно-постоянных налогов* напрямую не зависит от наличия прибыли предприятия, поскольку образуется за счет таких элементов цены, как сырье, материалы, комплектующие, расходы на оплату труда, имущество, экологические налоги и сборы, которые гарантируют условно-постоянный характер уплаты. Это обеспечивает уплату данных налогов при работе предприятия независимо от наличия прибыли. При ее отсутствии источником уплаты названных налогов являются собственные средства предприятия. Примерами условно-постоянных налогов могут служить налоги с выручки, налог на недвижимость, отчисления в инновационный фонд.

Деление налогов на условно-переменные и условно-постоянные позволяет четко определить характер и меру экономического воздействия существующих налогов как на предприятие, так и на экономику в целом.

Принадлежность налога к тому или другому типу целиком определяется установленной методикой его исчисления.

Пересмотр базовых элементов налога и предложенный критерий определения реального плательщика налога позволяют объективно выявить уровень налоговой нагрузки и направления налогового воздействия — круг хозяйствующих субъектов, которые фактически испытывают негативное воздействие от существования того или другого налога.

Представленная классификация налогов раскрывает характер влияния их на устойчивость функционирования хозяйствующих субъектов и структуру национальной экономики. Эти предложения позволяют проводить анализ существующих налогов на предмет выявления возможных причин негативных явлений в экономике и вырабатывать пути совершенствования системы налогообложения.

Литература

1. Налоги и налогообложение Ф.Х. Банхаева [и др.]. — 2-е изд.: под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. — СПб: Питер, 2001.
 2. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. — М.: ИНФРА-М, 1996.
- Заяц, Н.Е. Теория налогов: учеб. / Н.Е. Заяц. — Минск: БГЭУ, 2002.
- Макконнелл, К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы, политика: в 2 т. / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. — Таллинн, 1993. — Т. 2.
- Шмарловская, Г.А. Теория налогов: закономерности формирования и государственного регулирования / Г.А. Шмарловская. — Минск: БГЭУ, 1996.