

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

Научная статья

УДК 336.2

doi:10.22394/1818-4049-2022-99-2-101-112

Дискуссионные аспекты налоговых отношений: авторский взгляд

Елена Степановна Осипова

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Дальневосточный институт управления – филиал Хабаровск, Россия, osipovaes2006@rambler.ru

Аннотация. Трактовка налога как «безвозмездного платежа» сужает роль и место налоговых отношений в экономической системе, вызывает разнообразные негативные процессы на стадии его формирования и уплаты. Данный вопрос является одним из дискуссионных в сфере налоговых отношений и важным для формирования адекватного восприятия налоговой системы бизнесом и населением. Источником всех налогов является добавленная стоимость. Последняя содержит в себе факторы, которые формально принадлежат юридическому лицу, но по сути являются заслугой трудового коллектива. Отсюда и возникает сложность однозначного разделения налогов между разными категориями налогоплательщиков. В фазе конечного потребления товаров и услуг деление налоговой нагрузки между юридическими и физическими лицами теряет смысл, ибо она полностью ложится на благосостояние населения. Суть налога на добавленную стоимость неочевидна не только для населения, но и практиков. Объяснение прибыли «предпринимательскими способностями» как фактором производства безосновательно: три классических фактора: труд, земля и капитал вполне объясняют происхождение прибыли. Также и уникальная роль бизнесмена в формировании прибыли небесспорна. Бизнесмен (собственник) и наёмные работники объединяют свои усилия для более эффективного ведения деятельности и улучшения благосостояния всех участников производственного процесса. Прогрессивный подоходный налог воплощает в себе принцип справедливости налогообложения и сглаживает социальное неравенство в обществе. Введение с 2021 года в России дополнительной ставки рассматривается как введение прогрессивной шкалы, но реализует ли это в полной мере принцип социальной справедливости? Все эти вопросы автор критически рассматривает в статье, даёт свою интерпретацию и аргументацию процессов и явлений.

Ключевые слова: налог, сущность налога, налоговая нагрузка, налоговые отношения, добавленная стоимость, налог на доходы физических лиц, социальная справедливость

Для цитирования: Осипова Е. С. Дискуссионные аспекты налоговых отношений: авторский взгляд // Власть и управление на Востоке России. 2022. № 2 (99). С. 101–112. <https://doi.org/10.22394/1818-4049-2022-99-2-101-112>

Debatable aspects of tax relations: the author's view

Elena S. Osipova

The Far-Eastern institute of management – branch of RANEPa, Khabarovsk, Russia, osipovaes2006@rambler.ru

Abstract. Interpretation of the tax as a «gratuitous payment» impoverishes (narrows) the role and place of tax relations in the economic system, causes a variety of negative processes at the stage of its formation and payment. This issue is one

of the debatable in the field of tax relations and is important for the formation of an adequate perception of the tax system by business and the population. The source of all taxes is the value added. The latter contains factors that formally belong to a legal entity, but in fact are the merit of the labor collective. This is where the complexity of the unambiguous division of taxes between different categories of taxpayers arises. In the phase of final consumption of goods and services, the division of the tax burden between legal entities and individuals loses its meaning, because it completely falls on the well-being of the population. The essence of the value added tax is not obvious not only to the public, but also to practitioners. The explanation of profit in terms of «entrepreneurial ability» as a factor of production is far-fetched. Three classical factors: labor, land and capital fully explain the origin of profit. Also, the unique role of the businessman in the formation of profits is undeniable. A businessman (owner) and employees combine their efforts to conduct business more efficiently and improve the well-being of all participants in the production process. Progressive income tax embodies the principle of fair taxation and mitigates social inequality in the society. The introduction of an additional rate in Russia from 2021 is considered as the introduction of a progressive scale, but does this fully implement the principle of social justice? The author critically examines all these issues in the article, gives his interpretation and argumentation of processes and phenomena.

Keywords: *tax, the essence of tax, tax burden, tax relations, value added, personal income tax, social justice*

For citation: Osipova S. O. Debatable aspects of tax relations: the author's view // Power and Administration in the East of Russia. 2022. No. 2 (99). Pp.101–112. <https://doi.org/10.22394/1818-4049-2022-99-2-101-112>

Введение

Экономисты нередко трактуют налоги как платежи, затраты, издержки, поборы. Это верно, но лишь отчасти. Налоговые отношения (именно налоговые отношения, а платежи – лишь форма их реализации) сложны, многогранны и противоречивы. Многие из них рассматривались в ранних публикациях автора.¹ Другие стороны экономических отношений представлены в авторской интерпретации в настоящей статье, некоторые из них дополнены.

Статья имеет цель рассмотреть и конкретизировать в авторской интерпретации отдельные дискуссионные стороны налоговых отношений. В связи с этим ставятся следующие основные задачи: рассмотреть и уточнить суть налога и налоговых отношений в обществе; уточнить место предпринимательских способностей в составе факторов производства; определить роль физических лиц в формировании валового внутреннего

продукта (далее – ВВП) и бюджета страны; показать сложность деления налогов между физическими и юридическими лицами; показать, что налоги могут быть и расходами, и доходами у различных групп населения.

Подходы к определению сущности налога

Налоговые отношения являются, пожалуй, одной из самых дискуссионных сфер экономических отношений, поскольку в них встречаются разнонаправленные интересы налогоплательщиков и государства. На современном этапе развития общества эти противоречия решаются компромиссным путём через оптимизацию налоговой нагрузки с использованием налоговых инструментов. Взаимоотношения власти и бизнеса в настоящее время построены на принципе сотрудничества: власть создаёт эффективные условия для ведения бизнеса, а бизнес является генератором налоговых поступлений; налоговое администри-

¹ Осипова Е. С. К вопросу о разграничении налоговой нагрузки между юридическими и физическими лицами // *Налоговая политика и практика*. 2018. № 8. С. 78–80; Осипова Е. С. Сложности и противоречия налоговых отношений // *Налоги*. 2020. №1. С. 14–18.

рование находится на высоком уровне; формирование культуры грамотного и добросовестного налогоплательщика стало нормой жизни. В то же время до сих пор сохраняется трактовка налогов как безвозмездных платежей, что препятствует пониманию бизнесом и населением сути налоговых отношений (например, статья 8 НК РФ).² На самом деле через эти платежи осуществляются сложные и важные экономические отношения между различными организациями, гражданами и обществом (государством). Налоги важны в решении вопросов жизнедеятельности общества: обороны страны и укрепления внутреннего правопорядка, охраны здоровья населения, его социальной поддержки и просвещения, подготовки кадров и других сферах экономики.

Юристы, как правило, критически рассматривают определение налога, данное в Налоговом кодексе РФ, на предмет соответствия правовым нормам, и уточняют его с этой точки зрения [Васильева, 2016; Гуреев, 2015]. Для разрешения налоговых споров, защиты законных прав и интересов налогоплательщиков требуются чёткие формулировки с целью разграничения налогов от иных обязательных платежей, но не для понимания экономической природы налогов и их роли в обществе.

Многие ученые исследуют сущность налога, опираясь на историю развития данной категории [Иванова, 2011; Полянская, 2015; Привалова, 2006; Пушкарёва, 2015; Сидорова, Черевиченко, 2017]. Отдельные авторы этим и ограничиваются, не предлагая собственной дефиниции, рассматривая современный этап развития общества, останавливаются на разборе определения налога, данного Налоговым кодексом РФ.³ При этом согласимся с А. В. Сидоровой и Т. С. Черевиченко в том, что представление о сущности налога будет развиваться одновременно с трансформацией общественных отношений.

Исследование сущности налога С. Г. Приваловой опирается на две концепции конца XIX в., «которые легли в основу развития всех научных теорий, в том числе по построению эффективной налоговой системы» [Привалова, 2006. С. 107, 108]. Одну из них автор называет абсолютной (абсолютное право государства требовать уплаты налогов, а абсолютная обязанность граждан – платить налоги). В связи с этим и появляется такое качество налогов, как принудительность взимания без предоставления налогоплательщику соответствующего эквивалента. Вторую концепцию предлагает называть относительной, в которой налог выступает ценой за услуги государства. Соответственно этим подходам ведущие теории налогов основывались на той или иной концепции. Завершая своё исторически-логическое исследование, С. Г. Привалова предлагает такую формулировку: «регламентированные и правозакрепленные государством денежные отношения, выступающие в виде относительно безвозмездного (индивидуально безэквивалентного) изъятия части ВВП в форме обязательных периодических взносов юридических и физических лиц в бюджет и/или внебюджетные фонды для обеспечения потребностей общества, определяют сущность налога» [Привалова, 2006. С. 114].

Нестандартный подход для познания социально-экономической сути налога посредством категорий философии на основе диалектического метода мышления предлагает Н. М. Полянская: при помощи философских категорий (бытие, материя, пространство, время, качество, количество, противоречие, причина, следствие, содержание и форма) демонстрирует, как можно сформулировать дефиниции налогов [Полянская, 2015. С. 282]. На наш взгляд, автору это удаётся в тех случаях, когда та или иная философская категория позволяет обозначить конкретный признак налога. Например, «время» она свя-

² *Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая. Москва: Проспект, 2022. С. 10.*

³ *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.*

зывает с признаком «смена собственника», «пространство» в контексте налогообложения видит как взаимодействие граждан и государства по вопросам взимания налогов, «количество и качество» предлагает как основу для определения основных элементов налога: налогоплательщики, объект, ставка, налоговый период и т. п. [Полянская, 2015. С. 282–283]. В остальных случаях попытки увязать суть философской категории и характеристики налогов (налогообложения) не столь очевидны и конкретны. Да и сам автор в итоге не даёт формулировку в соответствии с логикой своих рассуждений, а констатирует, что «...налог – это общая категория, которой подчиняются такие частные категории, как налогообложение и налоговая система (система налогообложения) во всём многообразии форм их практического использования» [Полянская, 2015. С. 284]. Разделяем мнение автора, что для более полного познания сути налога необходимо использовать и функциональный подход, поскольку он позволяет увидеть, как реализует своё предназначение данная социально-экономическая категория в практике.

Отдельное место в изучении вопроса сущности налога следует отнести учебным изданиям, поскольку они в настоящее время по сути являются научно-просветительскими и подготовлены ведущими российскими учёными-налоговедами. О необходимости развития исследований в области теории налогообложения говорил д.э.н., профессор В. Г. Пансков: «В большинстве учебников, как правило, даются понятия и определения, взятые из Налогового кодекса, или же отражается исключительно позиция автора данного издания... большинство из выпускаемых бакалавров и магистров оказывается неспособными мыслить творчески и затем, придя в науку, стараются заняться исследованием чисто практических вопросов, всячески обходя стороной проблемы теории налогообложения» [Пансков, 2015. С. 451].

В специализированной литературе сохраняется приверженность пониманию налога как «индивидуально безвозмездного» платежа. Например, у В. Г. Панскова эта позиция неизменна [Пансков, 2015. С. 453–455; Пансков, 2018. С. 24]. Критически рассматривая определение налога, данного в НК РФ, он делает акцент на нечёткость формулировки, которая не позволяет определённо разграничить налоги и другие виды платежей, т. е. на внешние атрибуты. Это важно для практики налогообложения, но дефиниция налога «...это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством взнос, уплачиваемый лицами, признаваемыми налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований», на наш взгляд, не даёт представления о природе налога и его социально-экономическом предназначении. В словаре финансово-экономических терминов налог также трактуется как «обязательный, индивидуальный, безвозмездный платёж...» [Шаркова, Килячков, Маркова и др., 2015. С. 342].

Однако можно констатировать, что за последние 10–15 лет произошли определённые изменения в подходах к изучению экономической категории «налог». Налоги раскрывают, опираясь на основные признаки, и также рассматривают экономическую суть, что ранее нечасто встречалось в учебных изданиях. Если раньше большинство мнений основывалось на определении налога, данном в НК РФ⁴, то в настоящее время говорят уже не столько о безвозмездности, сколько о безэквивалентности. М. В. Романовский и Е. А. Фирсова, рассмотрев историческую эволюцию данной категории, приводят формулировку, в которой налог звучит как «индивидуально безэквивалентное движение денежных средств», что точнее отражает взаимоотношения налогоплательщиков и государства⁵. И. В. Горский, опираясь на основные признаки, говорит

⁴ Более подробно эволюция взглядов на сущность налога рассмотрена в монографиях автора настоящей статьи, например, Осипов С., Осипова Е. *Налоговый потенциал экономики России. Анализ формирования и методы измерения*. Academic Publishing. Германия. 2015 г., 198 с.

⁵ *Налоги и налогообложение: учебник для академического бакалавриата / под ред. М. В. Романовского, Н. Г. Ивановой. М.: Издательство Юрайт. 2014. 441 с. – С. 23.*

о налоге как «безэквивалентном обязательном сборе, взимаемом государством на законном основании и являющимся источником формирования централизованных финансовых фондов»⁶. Ряд учёных экономическую суть налога понимают как «отношения по поводу перераспределения валового внутреннего продукта с целью формирования доходной части бюджета государства», с чем нельзя не согласиться⁷. Но если Л. Н. Лыкова говорит об изъятии в пользу государства (пусть и для дальнейшего финансирования государственных услуг), то Черник Д. Г. – в пользу общества, что, с нашей точки зрения, является более корректным и не противопоставляет налогоплательщиков и государство. Заметим, что «движение денежных средств» — это лишь форма движения натурально-вещественного состава ВВП.

Объединяет эти формулировки то, что в них воплощена в большей мере формальная сторона процесса: «формирование денежного фонда», «движение денежных средств», «для выполнения органами власти (или государства) своих функций». Однако суть налоговых отношений намного глубже и не столь очевидна в отличии от формальных проявлений. Термин «безвозмездность» противоречит реальным экономическим процессам и функционированию системы здравоохранения, социального обеспечения, правопорядка и других сфер. Все налоги, поступив в бюджет, возвращаются обратно населению через финансирование различных социально-экономических программ и в виде денежных выплат.

Также неубедительно звучит мысль о том, что «индивидуальная безвозмездность налогового платежа означает что факт уплаты налога налогоплательщиком не порождает встречной обязанности

государства совершать какие-либо действия, предоставлять товары или услуги конкретному налогоплательщику»⁸. Напротив, налогоплательщики доверяют часть своего трудового дохода в виде налогов государству как структуре, которая может распорядиться ими эффективно и в пользу широких слоёв населения. Общественный договор между законодательной и исполнительной властью и гражданами закреплён в Конституции РФ, в других нормативных документах и демократических процедурах.

Налоги действительно возвращаются индивидуально в неэквивалентной форме, что обусловлено дифференциацией в доходах и уровне жизни населения. И эти различия должны быть учтены и воплощены в системе налогообложения и государственной поддержке малообеспеченных слоёв населения. Можно сказать, что экономическое призвание налогов заключается в перераспределении общественных средств с целью обеспечения равного доступа в конечном потреблении благ населению с разными доходами и тем самым в выравнивании социального неравенства. В связи с этим пониманием сущности налогов авторская трактовка звучит следующим образом: «Налог – это категория, характеризующая экономические отношения, возникающие в процессе перераспределения доходов между различными социальными группами населения».⁹

Рассматривая содержательность налоговых отношений следует основываться на факторах производства, формирующих доходы, которые затем облагаются различными налогами. Кроме давно обоснованных трёх факторов производства (земля, труд и капитал) на определённом этапе появился четвёртый – предпринимательские способности, использование

⁶ *Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО / Л. Н. Лыкова. М.: Издательство Юрайт, 2016. 353 с. – С. 17.*

⁷ *Налоги и налогообложение: учебник / коллектив авторов; под ред. Л. И. Гончаренко. – Москва: КНОРУС, 2018. – 240 с. – С. 36; Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника. 4-е изд.; перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2000. 544 с. – С. 14, 17.*

⁸ *Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО / Л. Н. Лыкова. М.: Издательство Юрайт, 2016. 353 с. – С. 11.*

⁹ *Более развернуто обоснование авторской дефиниции рассмотрено в монографиях, например, Осипова Е. С. Теоретические аспекты трансформации системы налогообложения: от налога до налогового потенциала. Хабаровск: Изд-во ДВИ-филиал РАНХиГС, 2013. 89 с.*

которых в процессе производства приносят доход в виде прибыли. [Макконнелл, Брю, 1995, С. 182].

По-нашему мнению, они также уникальны, как и профессиональные характеристики других профессий. Предприниматели зачастую сами непосредственно управляют производством и получают за это вознаграждение (заработную плату, дивиденды). Но выделять предпринимателей в особый фактор производства для объяснения происхождения прибыли иллюзорно. Все три фактора, задействованные в процессе производства, формируют различные виды доходов (ренту, заработную плату, капитал и прибыль), которые являются источниками всех налогов.

О достоверности разделения налоговой нагрузки между юридическими и физическими лицами

В ходе реализации права на труд граждане формируют общенациональный доход в стоимостной форме – валовой внутренний продукт (ВВП) и в натурально-вещественной форме – промышленные товары, продукты питания и другие. Натуральное содержание ВВП формируется в материальном секторе экономики в общественно организованной и индивидуальной формах деятельности (подсобное хозяйство, заготовка ягод, грибов, и прочее). Деятельность граждан в сфере услуг объективно необходима для обеспечения полноценного функционирования общества, и они являются соучастниками процесса формирования стоимостной формы ВВП. Их вклад в ВВП, как его составную часть, является также доходом членов общества. Эта часть общественного дохода через налоги трансформируется в бюджеты. В контексте изложенного логического анализа налоги являются доходом государства, его отдельных структур и граждан – работников некоммерческого сектора экономики.

Реальные экономические процессы развиваются зачастую противоречиво и возникает множество нюансов и их интерпретации. Доходы всегда трансформируются в расходы. Например, основной доход граждан – зарплата становится расходом, когда совершаются покупки. Но она тут же превращается в доходы

различных фирм и их работников. Заметим, что на принципе трансформации доходов в расходы и наоборот базируется балансовый метод учёта результатов хозяйственной деятельности.

Представленные замечания теоретического характера позволят, надеемся, внести некоторую ясность в сложную и деликатную систему налоговых отношений. Например, какое должно быть соотношение вклада юридических и физических лиц в формирование бюджетов всех уровней? Налог на добавленную стоимость (НДС) – это налог на юридическое или физическое лицо? Можно оценивать по-разному.

Одни виды налогов уплачиваются непосредственно из личного дохода (налог на доходы физических лиц, налог на доходы в виде дивидендов). Другие увеличивают стоимость факторов производства, из которой затем осуществляются платежи в бюджет (НДС, таможенные пошлины, акцизы). Третьи виды платежей по технологии формирования очень похожи на налоги, но по своей экономической сути таковыми не являются. Речь идет о фондах социального страхования (ФСС). Они формируются из недополученных гражданами в личное распоряжение части своего дохода, созданного индивидуально или в общественно-организованной форме. Взносы в пенсионный фонд перечисляются персонифицировано, взносы в фонды медицинского и социального страхования в общественно организованной форме и обезличено. Граждане страхуют себя за счёт части своего дохода от различных неблагоприятных событий лично или обезличено. Похожесть ФСС на налоги не должно вводить в заблуждение читателей.

У хозяйствующих субъектов и государства имеется немало разнонаправленных экономических интересов. Для юридического лица безусловно налоговые платежи являются издержками, уменьшающими их экономические возможности по улучшению благосостояния своих работников. Компромисс интересов заключается в оптимизации уровня экономических отношений между государством и бизнесом, между хозяйствующими субъектами, между юридическими и физи-

ческими лицами, между социальными и профессиональными группами граждан, имеющими различные уровни доходов, между различными видами бизнеса, отраслями и субъектами РФ. Универсальных формул гармонизации этих процессов не существует, и они решаются преимущественно опытным путём.

Сложность и противоречивость экономических интересов обуславливают разнообразие видов налогов. В качестве обобщающего налога мог быть НДС, поскольку общим источником всех налогов является добавленная стоимость (близкая по своему содержанию ВВП). Но в этом случае из-под дифференцированного налогообложения выпадают многие социальные и профессиональные группы работников, имеющих различные уровни доходов.

Не утихают страсти по поводу высокой налоговой нагрузки на бизнес и необходимости её облегчения. Представители бизнеса и власти озвучивают подобное мнение в различных телевизионных дискуссиях и интервью. Олег Филиппов, гендиректор строительной компании «Центррегионстрой»: «Общая налоговая нагрузка... по данным опрошенных предприятий и непосредственно моей группы компаний, не соответствует декларируемому 34–35% общей налоговой нагрузки... по данным управленческого учета малых и средних предприятий, ... так называемая стартовая экономика и России и мира, составляет от 45% до 47% ..., хотя налоговая инспекция и декларирует снижение фискальных взносов в противовес, допустим, повышению НДС, на самом деле практика говорит о том, что в общем фактическая налоговая нагрузка растёт». Юрий Савелов, президент группы компаний «Сириус»: «... В конкретно нашем бизнесе налоговая нагрузка очень сильная». Алексей Петропольский, владелец сети кофеен Take&Wake также гово-

рит о росте налоговой нагрузки за счет повышения налогов и налоговых обязательств по проверке контрагентов.¹⁰ Министр финансов РФ Антон Силуанов в интервью РБК 20 февраля 2020 г. говорил о высокой нагрузке на труд: «Страховые взносы, которые платят работодатели за каждого сотрудника, в России чрезмерно высоки, но вопрос их снижения следует тщательно проработать, чтобы компенсировать ущерб внебюджетным фондам и не нарушить баланс федерального бюджета».¹¹

Видимо, это будет вечной проблемой. Но в случае снижения налоговой нагрузки, в том числе и за счёт предоставления налоговых льгот, под угрозой – финансирование государственных и муниципальных полномочий. Возможности компенсации отмеченных потерь за счёт повышения эффективности бизнеса нередко иллюзорны. Окончательную оценку может дать только последующая практика. Поэтому к решению проблемы снижения налоговой нагрузки надо подходить взвешенно. Также следует учитывать, что использование объективного интегрального показателя для оценки налоговой нагрузки является ключевым аспектом. Если на уровне страны используется показатель ВВП, то на уровне хозяйствующего субъекта – разнообразные показатели, не соответствующие ему по содержанию, например, прибыль, выручка, валюта баланса и другие показатели. В связи с этим и значение налоговой нагрузки может иметь серьёзную вариативность. Автор обращал ранее внимание на эту проблему.¹² Кроме этого, количественный состав налогов влияет на величину показателя. В 2020 г. нагрузка по всем доходам консолидированного бюджета РФ составила 35,7%, без неналоговых поступлений (с учётом таможенных пошлин) – 27%. Если исключить взносы на обязательное соци-

¹⁰ Работать по-старому не получается». Что говорят предприниматели о росте налоговой нагрузки? URL: <https://www.bfm.ru/news/417913>

¹¹ Силуанов назвал «запредельной» налоговую нагрузку на труд Когда будет возможно снижение страховых взносов и за чей счет. URL: <https://www.rbc.ru/economics/20/02/2020/5e4e87289a79474ea74e7a58>

¹² Осипова Е. С., Осипов С. А. Проблемы оценки налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов // Экономика и предпринимательство. 2014. Часть 3. №12. С. 433–440

альное страхование, то – 19,4%.¹³

Или рассмотрим следующий аспект налоговых отношений: кто вносит решающий вклад в формирование бюджетов – юридические или физические лица? Для этого надо уточнить кто является юридическим лицом. Самое общее и абстрактное определение юридического лица – это группа профессионально подготовленных людей, объединившихся для эффективного решения экономических, социальных, моральных проблем, своих и общественных. Возможны разные уточнения данного определения. Все доходы создаются физическими лицами, работающими индивидуально или в составе трудового коллектива. Все налоги они уплачивают лично или через посредника, в качестве которого выступают юридические лица. Прибыль также создаётся наёмной рабочей силой при соучастии в этих процессах бизнесменов, и её часть в виде дивидендов принадлежит работникам трудового коллектива. Точка зрения, что прибыль является собственностью предпринимателя, была характерна для «первобытного капитализма»¹⁴. В настоящее время капиталистические производственные отношения и распределение доходов значительно социализировались, а происхождение необоснованных доходов отдельных членов общества является предметом криминальных расследований.

Обратим внимание на то, что все товары и услуги (ВВП) потребляются людьми, а значит, в конечном счёте всю налоговую нагрузку по всем налогам несут физические лица непосредственно (НДФЛ, налог на имущество физических лиц, транспортный налог) или через различные цены (косвенные и другие налоги). В процессе производства, обмена и распределения полноправно участвуют юридические лица, но всё же, в конечном счёте как посредники в решении экономических и социальных прав граждан.

Дискуссионные аспекты НДС и НДФЛ

В контексте высокой налоговой нагрузки критике подвергается НДС, занимающий 34,7% в налоговых доходах (взносы на социальное страхование не учитывались в налоговых доходах) и 18,8% в доходах консолидированного бюджета РФ¹⁵. По существу – это налог на почти валовой внутренний продукт, созданный факторами производства. Его трансформации (снижение или увеличение ставки, введение льгот, изменение порядка уплаты) и их последствия рассматривают исключительно с позиции налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей. Однако процедура начисления и уплаты налога никак не затрагивает экономические интересы предприятия (сформированного ими дохода): когда население приобретает товары, услуги и работы, оно оплачивает НДС. Данный налог не является доходом бизнеса, и последний вносит его сумму в бюджет как посредник. Следовательно, говорить о тяжести НДС следует с точки зрения благосостояния населения. Этим налогом реальная стоимость увеличивается на 20% (10%) без соответствующего материально-вещественного содержания, что формирует инфляционные процессы (рис. 1).

Бизнес считает НДС исключительно своей налоговой нагрузкой и борется за снижение ставки; отказывается сотрудничать с неплательщиками налога; разрабатывает схемы для ухода от налога, а налоговые органы сосредоточили администрирование на выявлении несоответствий в отчетности налогоплательщиков. Эти проблемы произрастают из действующего зачётного способа формирования и непонимания сути налога. Переход на прямое обложение добавленной стоимости существенно снизил бы напряжённость отношений, упростил и удешевил налоговое администрирование.

¹³ Рассчитано по: *Российский статистический ежегодник. 2021: Стат.сб. / Росстат. М., 2021. С. 49, 513.*

¹⁴ Авторский термин, отражающий взгляд на существо общественно-экономических отношений в период формирования рыночной экономики в России.

¹⁵ Рассчитано по: *Российский статистический ежегодник. 2021: Стат.сб. / Росстат. М., 2021 С. 513.*



Рис. 1. Состав добавленной стоимости и валового внутреннего продукта

ЛПХ – доходы от личного подсобного хозяйства, сбора дикоросов и т. п.;
 ФСС – фонды социального страхования;
 ДС₀ – добавленная стоимость, созданная факторами производства;
 ДС₁ – добавленная стоимость, увеличенная на НДС;
 ВВП₀ – валовой внутренний продукт, созданный факторами производства;
 ВВП₁ – валовой внутренний продукт, увеличенный на НДС

НДФЛ на первый взгляд стал прогрессивным, но прогрессия из двух ставок явно не учитывает различия в доходах бедных и богатых членов общества (коэффициент дифференциации доходов составляет 15–16 раз только по официальной статистике; в 2020 г. – 14,8¹⁶). Но к высоким доходам (превышающим 5 млн руб. в год) применяется ставка 15%, а не 35% и выше как за рубежом. Например, в 2022 г. максимальная ставка в прогрессивной шкале налогообложения на Кипре составила 35%, в Китае и Австралии – 45%, в Бельгии – 50%, Дании – 65%, хотя есть страны с предельной ставкой ниже 35% или применяется плоская шкала налогообложения.¹⁷ Вся эта неадекватность происходит за счёт ресурсов населения, в том числе и через налоги. Есть и другие аспекты обложения данным налогом, которые более тя-

желым бременем ложатся на плечи малообеспеченного населения. Например, спорной является социальная справедливость обложения вкладов свыше одного миллиона, поскольку для населения со средними доходами это практически единственный способ накопить средства для взноса по ипотечному кредиту или «на чёрный день». Эти проблемы неоднократно озвучивались в других публикациях автора.¹⁸

Вывод

Представленный материал затрагивает проблематику ключевых аспектов налогообложения. Их понимание и интерпретация адекватно реально происходящим в экономике и обществе процессам необходимы как для научной среды, так и практиков, и населения. Основным дискуссионным вопросом остаётся трактовка сущности налога. В научной среде

¹⁶ Российский статистический ежегодник. 2021: Стат.сб. / Росстат. М., 2021 С. 162.

¹⁷ Key Data on World Taxes, Income Tax Rates, Tax Rates Comparison Table, Business & Finance Worldwide. URL: <https://www.worldwide-tax.com/> (дата обращения 01.06.2022 г.)

¹⁸ Осипова Е. С., Осипов С. А. Парадоксы налогообложения добавленной стоимости // Налоги. – 2017. - №2. - С.15-18; Осипова Е. С. Эксперимент в налогообложении добавленной стоимости и его экономическая логика // Налоги. 2019. №1. С. 23–27; Осипова Е. С. Прогрессивное налогообложение доходов как условие социальной справедливости // Налоги. 2016. №1. С.10–16; Осипова Е. С. Механизм действия и социальная справедливость изменений по НДФЛ // Налоги. 2021. №1. С. 20–25.

сформировано понимание сути налога, соответствующее реалиям налогово-экономических процессов, но среди бизнесменов и населения на слуху термин «безвозмездность налога», что не способствует развитию культуры восприятия данной категории. Налог не может быть безвозмездным, поскольку это не соответствует практике функционирования экономики. Попытки объяснить «индивидуальную безвозмездность» непосредственно в момент уплаты налога бессмысленны в силу того, что если персонально безвозмездно, то и в отношении всего общества безвозмездно. А это не так. Некоторые авторы под безвозмездностью понимают безэквивалентность, что совсем не одно и то же.

В практике, а также в учебной литературе распространено мнение, что главная роль в формировании прибыли принадлежит предпринимателю, и он является её собственником. Но без наёмной рабочей силы, её профессионализма и усилий эффективность производства была бы ниже. Именно поэтому бизнесмен набирает трудовой коллектив – для продуктивного ведения деятельности и развития производства. Прибыль создаётся коллективом и принадлежит ему, в том числе и предпринимателю. Говорить о том, что она является исключительно достижением одного индивида – бизнесмена, ущербно для развития экономики и принижает значение труда наёмной рабочей силы. Дискуссионным является выделение предпринимательских способностей в самостоятельный фактор производства, поскольку труд, земля и капитал вполне объясняют формирование доходов, в том числе и прибыли.

В фазах производства, обмена, распределения и потребления воспроизводственного процесса предприятия формируют доходы, уплачивают налоги на свои доходы и частично на доходы своих работников. Деление налогов между юридическими и физическими лицами трудноразрешимо в практике и всегда имеет приближённую оценку. Так, добавленная стоимость формально принадлежит юридическому лицу, но она формируется физическими лицами – работниками предприятия. НДС и акцизы в бюджет перечисляет юридическое лицо, но фак-

тическими плательщиками являются физические лица. Существуют и другие трудноразрешимые вопросы деления налогов по объектам и направлениям. С позиции конечного потребления товаров и услуг все налоги включены в цены, и вся налоговая нагрузка ложится на доходы физических лиц. Именно граждане и формируют бюджет страны, работая в составе трудового коллектива.

Бизнес считает налоги своими расходами и стремится снизить эту нагрузку. Но эти расходы трансформируются в доходы работников бюджетного сектора, которые оказывают социально значимые услуги всем членам общества. Понимание баланса интересов и взаимосвязей в экономике является основой создания эффективной бюджетно-налоговой системы, которая нуждается в совершенствовании и развитии.

Рассмотренные проблемы и противоречия налогообложения не являются исключительно специфическими для российской практики. Данная сфера исторически является полем урегулирования разнонаправленных интересов физических лиц с разным уровнем достатка; налогоплательщиков и государства; малого и крупного бизнеса и т. д. Налоговые отношения следует рассматривать в контексте сближения и гармонизации экономических интересов всех членов общества. Высокий уровень общественных отношений на современном этапе основан на взаимодействии власти и бизнеса и компромиссном решении вопросов. Авторское мнение и предполагаемые пути решения этих проблем не исключает дискуссию в научной среде по следующим вопросам:

1) В чём экономическая суть налога? Оправдано ли называть его «индивидуально безвозмездным»?

2) Нужен ли четвёртый фактор производства «предпринимательские способности», формирующий стоимость ВВП?

3) Кто главный поставщик налогов в бюджет: физические или юридические лица? И какой должна быть пропорция между ними?

4) По какому критерию достоверно делить налоги на «налоги с юридических лиц» и «налоги с физических лиц», и возможно ли это на самом деле?

5) Требуется ли реформирование НДС для смягчения инфляционных процессов, снижения напряженности в обществе по поводу его исчисления и уплаты, облегчения налогового администрирования; и каким следует идти курсом: перейти на прямое налогообложение добавленной стоимости или на исчисление налога с продаж?

6) Необходима ли более дробная шкала налогообложения личных доходов (НДФЛ), но, чтобы она не приводила к снижению качества жизни мало- и сред-

необеспеченного населения?

Сложность, противоречивость, а порой и ошибочность трактовок налоговых отношений объясняется обрывочностью рассмотрения этих процессов. Они зачастую ограничиваются одномоментными актами – платежами, не вдаваясь во все аспекты налогов. Налоги участвуют во всех фазах воспроизводственного процесса: производство, обмен, распределение и потребление. Так полнее проявляется их сущность, роль и место в экономике и жизни людей.

Список источников:

1. Васильева Н. В. Современное состояние системы налогов и сборов: правовой аспект // *Baikal Research Journal*. 2016. Т. 7. № 2. С. 19.
2. Гуреев В. И. Проблемы понятия налог и пути решения правовой аспект. // *Международный научный журнал «Символ науки»*. 2015. № 9. С. 100–103.
3. Иванова Н. В. Этапы развития научного осмысления сущности налогов // *Наукovedение*. 2011. №3 (8). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/etapy-razvitiya-nauchnogo-osmysleniya-suschnosti-nalogov/viewer> (дата обращения 05.01.2022)
4. Макконнелл Кэмпбэлл Р., Брю Стэнли А. *Экономикс: Принципы, проблемы и политика*. В 2 т.: Пер. с англ. 11-го изд. Т.2 М.: Республика, 1995. 400 с.: табл., граф.
5. Пансков В. Г. О некоторых проблемных вопросах понятийного аппарата в теории налогообложения // *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2015. Т. 25. № 3. С. 450–456.
6. Полянская Н. М. Философская и социально-экономическая сущность налогов и налогообложения // *Вестник ИрГТУ*. 2015. №3 (98). С. 281–286.
7. Привалова С. Г. О сущности налогов // *Известия Уральского государственного экономического университета*. 2006. №5 (17). С. 107–115.
8. Пушкарева В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие*. Москва: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. 256 с. URL: <https://znanium.com/catalog/product/526991> (дата обращения: 04.01.2022).
9. Сидорова А. В., Черевиченко Т. С. Становление и развитие понятия «Налог» // *Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева*. 2017. № 1, том 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-i-razvitie-ponyatiya-nalog/viewer> (дата обращения 05.01.2022).
10. Шаркова А. В., Килячков А. А., Маркина Е. В. и др. *Словарь финансово-экономических терминов / под общ. ред. д. э. н., проф. М. А. Эскиндарова*. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. 1168 с.

References:

1. Vasilyeva N. V. (2016) The current state of the system of taxes and fees: legal aspect *Baykal'skiy issledovatel'skiy zhurnal* [Baikal Research Journal]. Vol. 7. No. 2: 19.
2. Gureev V. I. (2015) Problems of the concept of tax and ways of solving the legal aspect *Mezhdunarodnyy nauchnyy zhurnal «Simvol nauki»* [International scientific journal "Symbol of Science"]. No. 9: 100–103. (In Russ.)
3. Ivanova N. V. (2011) Stages of development of scientific understanding of the essence of taxes *Naukovedeniye* [Naukovedenie]. No. 3 (8). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/etapy-razvitiya-nauchnogo-osmysleniya-suschnosti-nalogov/viewer> (accessed 01/05/2022) (In Russ.)

4. McConnell Campbell R., Brew Stanley L. (1995) Economics: Principles, problems and politics. In 2 volumes: Per. from English. 11th ed. T. 2 M.: Respublika: 400: tab., graph. (In Russ.)
5. Panskov V. G. (2015) On some problematic issues of the conceptual apparatus in the theory of taxation *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii* [Proceedings of the Irkutsk State Economic Academy]. Vol. 25. No. 3: 450–456. (In Russ.)
6. Polyanskaya N. M. (2015) Philosophical and socio-economic essence of taxes and taxation *Vestnik IrGTU* [Bulletin of ISTU]. No. 3 (98): 281–286. (In Russ.)
7. Privalova S. G. (2006) On the essence of taxes *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta* [Proceedings of the Ural State University of Economics]. No. 5 (17):107–115. (In Russ.)
8. Pushkareva V. M. (2015) History of financial thought and tax policy: Textbook. Moscow: Vuzovsky textbook, NITs INFRA-M: 256 p. URL: <https://znanium.com/catalog/product/526991> (date of access: 01/04/2022). (In Russ.)
9. Sidorova A. V., Cherevichenko T. S. (2017) Formation and development of the concept of “Tax” *Vestnik Volzhskogo universiteta imeni V.N. Tatishcheva* [Bulletin of the Volga University named after V.N. Tatishchev]. No. 1. Vol. 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-i-razvitie-ponyatiya-nalog/viewer> (accessed 01/05/2022). (In Russ.)
10. Sharkova A. V., Kilyachkov A. A., Markina E. V. et al. (2015) Dictionary of financial and economic terms / ed. ed. e. n., prof. M. A. Eskindarova. M.: Publishing and Trade Corporation “Dashkov and Co”: 1168. (In Russ.)

Статья поступила в редакцию 22.04.2022; одобрена после рецензирования 16.05.2022; принята к публикации 20.05.2022.

The article was submitted 22.04.2022; approved after reviewing 16.05.2022; accepted for publication 20.05.2022.

Информация об авторе

Е. С. Осипова – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры экономики и финансового права, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Дальневосточный институт управления – филиал.

Information about the author

E. S. Osipova – Doctor of Economics, Professor, associate professor, the chair of economics and financial law, The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, the Far-Eastern institute of management – branch of RANEPА.