

ЭКОНОМИКО-ПРАВОВАЯ ПРИРОДА ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ НАЛОГОВЫХ ФОРМ

История налогов как источника образования государственных финансов насчитывает не одно тысячелетие. Поэтому в специализированной литературе ученые традиционно обращаются к эволюции видов налогов и объектов налогообложения. Так, А.В.Аронов и В.А.Кашин, исследуя налоговые формы, пишут: «Во времена Римской империи основными доходами государства служили поземельный налог, подушная подать, налоги с торгового оборота и с наследства. С развитием и ростом городов налоговая система дополнялась налогами на различные виды хозяйственной и промысловой деятельности. Эти налоги устанавливались *как плата* за право заниматься соответствующей деятельностью. В торговле применялись таможенные сборы и налоги на продажи конкретных видов товаров. В средневековой Европе, - констатируют авторы цитируемого издания, - широкое распространение получил подомовой налог, *рассчитываемый по числу труб, дверей, окон в доме, длине фасада, и многочисленные косвенные налоги*» [1]. В Российском государстве с XVII века появляется подворное налогообложение, подушная подать, различные акцизы, налог с недвижимого имущества [2]. Очевидно, что с течением времени происходило эволюционное развитие налоговых изъятий, однако их принципиальной общей особенностью оставалась *простота исчисления*.

Тем не менее, постепенно налоговые платежи из *разрозненных, стихийных и простых превращались в системные формы*, и с 40-х годов XIX века в странах Европы появляется подоходный налог с доходов физических лиц, а на стыке XIX - XX веков в мировой практике получил распространение налог на прибыль предприятий [3]. Первыми на путь обложения прибыли встали Германия и США, а после Первой мировой войны корпорационные налоги окончательно вошли в структуру национальных налоговых систем большинства стран мира. Нам представляется важным отметить, что корпорационный налог, в отличие от более ранних налоговых изъятий, предусматривал *исчисление облагаемой прибыли как разницы между валовыми доходами и расходами*. Последующее совершенствование в зарубежных странах налоговой техники и развитие концепции государства общественного благосостояния привело к созданию в 1954 году модели взимания НДС, его наличие в национальной налоговой системе даже стало обязательным условием вступления в члены ЕЭС [4]. Подчеркнем, НДС, являясь многоступенчатым налогом, взимаемым на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг), фактически оплачивается конечным потребителем и имеет *достаточно сложный механизм исчисления*.

Заметим, в основе исторического развития современных европейских налоговых платежей, каковыми являются НДС и корпорационный налог, лежит экономический фактор. Очевидно, что на определенном этапе общественного развития потребовалось появление новых форм для налогообложения субъектов предпринимательской деятельности, учитывающих произошедшие изменения в экономике и обусловленных необходимостью построения общего рынка. Мы полагаем, именно поэтому *произошла эволюция от простого налогообложения к более сложным налоговым изъятиям*.

Общеизвестно, что формирование налогового законодательства России было построено на основе опыта западно-европейских государств, вследствие чего национальное налогообложение субъектов предпринима-

* © А.В. Ильин, 2006.

тельской деятельности в целом соответствует мировому уровню. Основными налоговыми формами для юридических лиц в нашей стране стали с 1992 года налог на прибыль и НДС. Отмечая то обстоятельство, что правовые конструкции упомянутых налогов носят универсальный характер и широко применяются в мировой практике, мы считаем необходимым, констатировать: сопоставление методики их исчисления приводит к представлению *об общности объектов налогообложения*. Так, С.Г.Пепеляев обоснованно указывает на то, что ставка НДС применяется *к компонентам добавленной стоимости: к стоимости реализованного товара и к стоимости производственных затрат* [5]. Подчеркнем, *указанные составляющие используются и при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, определяемой как полученные доходы (прежде всего от реализации), уменьшенные на величину произведенных расходов (производственных затрат)*. Поэтому, констатируя общее «экономико-правовое происхождение», мы можем уверенно говорить и о сравнимых правовых конструкциях этих налоговых изъятий. Кроме того, в современной России существуют *различные модификации налога на прибыль организаций*: налог на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей, специальные налоговые режимы в виде упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Для упомянутых налоговых форм также характерно исчисление разницы между полученными доходами и произведенными расходами. Одновременно можно отметить аналогичность (во многом) механизмов исчисления НДС и акцизов. По нашему мнению, общность экономико-правовой природы *всех названных налогов* объясняется необходимостью формирования *различных по специфике, но единых по сути налоговых отношений государства и взаимодействующих между собой частных субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность*. В этой связи, обращая внимание на то, что речь идет о налогообложении специальных субъектов: организаций и индивидуальных предпринимателей, заметим *сопоставимость правового регулирования 21, 22, 23, 25, 26.1, 26.2 глав Налогового кодекса*.

Нам представляется крайне существенным адекватное понимание тех объективных взаимосвязей, которые лежат в основе построения современных налоговых изъятий. Очевидно, что *системность* законодательства о налогах и сборах предполагает *определенную связь налогово-правовых норм*, регулирующих отношения частных и публичного субъектов. *Важнейшим проявлением этой связи можно назвать сбалансированность (симметричность) налоговых обязательств участников сделки*. Мы полагаем, что изменение для контрагентов налоговых обязательств есть *системное явление* и, безусловно, *должно носить сбалансированный характер*. Убеждены, именно такое понимание лежит в основе исчисления *всех современных налоговых изъятий, призванных обеспечить устойчивость совокупной налоговой базы*.

Для подтверждения наших суждений обратимся к нормам действующего российского законодательства о налогах и сборах. Так, например, согласно ст. 357 НК РФ плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. При этом в силу п. 3 ст. 362 НК РФ в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового периода *исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде*. Одновременно норма п. 4 ст. 362 НК РФ обязывает органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения *о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства*, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с учета. Отмечая простоту исчисления транспортного налога, заметим: из анализа указанных статей НК РФ следует вывод о том, что при отчуждении транспортного средства налоговая база «переходит» от поставщика к покупателю. Подобная форма трансформации налоговой базы контрагентов, вытекающая из передачи права собственности на транспортное средство, позволяет нам утверждать о стремлении федерального законодателя обеспечить *устойчивость налоговой базы*.

Кроме того, мы полагаем, что правовые конструкции современных налогов помимо обеспечения устойчивости налоговой базы призваны *сформировать единство и целостность налоговых платежей, придать налоговым отношениям контрагентов с публичным субъектом состояние общего равновесия*. Проиллюстрируем наше утверждение на примере налога на прибыль организаций. Так, согласно ст. 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль признаются российские организации и иностранные, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации. При этом нормы ст. 247 Налогового кодекса РФ определяют *объект налогообложения по налогу на прибыль организаций как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов*. Одновременно положения ст.ст. 248-249 НК РФ формируют *доходы налогоплательщика (речь идет о налогоплательщике-поставщике), исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права*. Исследование ст.ст. 252-268 НК РФ, устанавливающих требования к расходам, уменьшающим налоговую базу, показывает, что это *документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком в связи с приобретением товаров (работ, услуг) у других субъектов предпринимательской деятельности*. В частности норма ст. 254 НК РФ,

регламентирующая перечень материальных затрат, указывает, что это *затраты* налогоплательщика «на приобретение сырья и (или) материалов, инструментов, приспособлений, инвентаря, комплектующих изделий, топлива, энергии, воды, а также работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями».

Таким образом, системный анализ взаимосвязанных положений 25 главы Налогового кодекса позволяет говорить о том, что *уменьшение налоговых обязательств покупателя (в связи с произведенными затратами) происходит за счет увеличения налоговых обязательств поставщика (в связи с реализацией), тем самым придавая равновесие отношениям публичного и частных субъектов*. Отметим, с точки зрения экономико-правовой природы налога на прибыль организаций *уменьшение налоговых обязательств покупателем, не обеспеченное увеличением налоговых обязательств поставщиком, деформирует налоговые отношения*. Закономерен вопрос, что же будет при таких обстоятельствах являться источником покрытия «налоговых» расходов покупателя? Мы полагаем, *во всех случаях* неисполнения поставщиком налоговых обязательств этим источником фактически будет бюджет. Очевидно, что подобная ситуация нарушает баланс налоговых отношений контрагентов с публичным субъектом и приводит к разрушению механизма налога на прибыль организаций. Поэтому мы считаем важным констатировать: *возникающая при реализации товаров (работ, услуг) налоговая связь контрагентов, выражающаяся в противопоставлении и зависимости «объект налогообложения - расходы», обеспечивает трансформацию налоговой базы и, создавая устойчивость, формирует общее равновесие налоговых отношений*. Подчеркнем, именно эта связь позволяет характеризовать налогообложение прибыли как *единый, полноценный и целостный механизм*. Более того, указанная связь будет проявляться и в других налоговых платежах. Обусловлено это тем, что *аналогичным образом построены правовые конструкции НДС, налога на доходы физических лиц, акцизов, сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения*. В этой связи мы можем уверенно говорить о *единых налоговых отношениях публичного и частных субъектов вне зависимости от форм взаимодействия последних*. Такой вывод очевиден при анализе и сопоставлении норм ст.ст.146,152, 154 НК РФ и ст. 171, 172 НК РФ; ст.ст. 209, 210 НК РФ и ст. 221 НК РФ; ст. ст. 182, 187 НК РФ и ст.ст. 200, 201 НК РФ; ст. 346.14 НК РФ и ст.ст. 346.15, 346.16 НК РФ; ст. 346.4, п.1 ст. 346.5 НК РФ и ст. 346.4, п.2 ст. 346.5 НК РФ. Поэтому, рассматривая упомянутые изъятия в качестве *взаимосвязанных*, полагаем, что *основным их, собственно налоговым, содержанием является как создание устойчивой налоговой базы, так и обеспечение единства и целостности налоговых платежей, придание состояния общего равновесия налоговым отношениям*. Следовательно, *все указанные налоговые формы призваны обеспечить и сбалансированность, взаимосвязанность налоговых обязательств контрагентов*. Здесь мы приходим к суждению о возможности классификации налогов по *особенностям порядка исчисления* на взаимосвязанные и не взаимосвязанные. По нашему мнению, налоговые изъятия, в исчислении которых участвуют суммы, уплаченные контрагенту по сделке, являются взаимосвязанными. Так, российское правовое регулирование предусматривает, что в исчислении налога на прибыль организаций, НДС, налога на доходы физических лиц и ЕСН, уплачиваемых индивидуальными предпринимателями, акцизов, упрощенной системы налогообложения, единого сельскохозяйственного налога *участвуют суммы, уплаченные контрагенту по сделке*. В ситуации с данными платежами налоговая база [6] либо налог [7] *уменьшается на суммы, уплаченные контрагенту*, поэтому они имеют сложный механизм исчисления и «связаны» с другими субъектами предпринимательской деятельности. Соответственно, те налоговые формы, исчисление которых *не зависит от понесенных в отношении контрагента расходов*, мы относим к не взаимосвязанным. Одним из примеров такого изъятия будет рассмотренный нами выше транспортный налог, имеющий простой механизм исчисления, никак не зависящий от затрат налогоплательщика-собственника.

Однако, возвращаясь к взаимосвязанным налоговым формам, считаем важным подчеркнуть: *конкретных правовых норм, однозначно связывающих между собой налоговые обязательства контрагентов, не было и в действовавшем до вступления в силу НК РФ законодательстве, нет и в Налоговом кодексе Российской Федерации*. Заметим, в настоящее время в России право покупателя на уменьшение налоговых обязательств *интерпретируется изолированно*, в отрыве от других положений Налогового кодекса, создающих налоговые обязанности поставщика. Эта актуальнейшая для страны проблема подробно обсуждается в юридической литературе на примере добросовестности (недобросовестности) плательщиков НДС [8].

Целесообразно отметить очевидную неоднозначность правоприменительной налоговой практики КС РФ [9] и арбитражных судов [10] по данной проблематике, которая объясняется *исключительно необеспеченностью налоговых вычетов покупателей налоговыми обязательствами их контрагентов*. Здесь констатируем, что предоставление необеспеченного налогового права покупателю это не просто игнорирование экономико-правовой природы одного из взаимосвязанных налогов. Подобный подход правоприменителей, разрушая единство и целостность НДС, приводит к нарушению равновесия в налогообложении добавленной стоимости, что, безусловно, *сказывается на всех налогоплательщиках*. Особо подчеркнем, *названная проблема характерна для всех упоминаемых нами взаимосвязанных налоговых платежей и является основной общей причиной неустойчивости современной налоговой системы России*. Именно поэтому в национальном налоговом праве необходимо понимание того, что *экономико-правовая природа сложных в исчислении совре-*

менных взаимосвязанных налоговых изъятий требует не только добросовестного поведения, имеющего право на уменьшение налоговых обязательств покупателя, а обязательного наличия источника такого уменьшения, которым могут (и обязаны) быть только налоговые обязательства его контрагента-поставщика. При этом даже добросовестное поведение покупателя, не обеспеченное налоговыми обязательствами поставщика, не создает трансформации налоговой базы, нарушает равновесие налоговых отношений и искажает содержательный смысл взаимосвязанных налоговых форм.

Мы полагаем, анализ действующего законодательства по налогам и сборам и правоприменительной практики позволяет сделать однозначный вывод о том, что федеральному законодателю не удалось достигнуть состояния устойчивости в регулировании современных взаимосвязанных налоговых изъятий. Практическая деятельность показывает, что императивное закрепление в нормах НК РФ круга налогоплательщиков, комплекса их обязанностей, объектов налогообложения не обеспечивает налоговых прав покупателей и не защищает публичные интересы. Считаем, что прежде всего поэтому Россия имеет нестабильную налоговую систему и деформированные налоговые правоотношения. В этой связи мы убеждены, что в налоговой теории необходимо формировать подходы к установлению непосредственно взаимосвязанных налоговых прав и обязанностей контрагентов. Концепция совершенного современного национального налогового механизма, устраняющая сложившиеся искажения и обеспечивающая качественное улучшение собираемости взаимосвязанных налогов, возможна только при сбалансированных налоговых обязательствах контрагентов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / А.В. Аронов, В.А.Кашин. - М.: Экономика, 2004. - С. 34.
2. Крохина Ю.А. Налоговое право России / Ю.А. Крохина. - М.: Норма. 2004. - С. 4-7.
3. Аронов А.В. Кашин В.А. Указ. соч. - С. 34-35.
4. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В.Романовского, О.А.Врублевской. - СПб.: Питер, 2003. С.170-171.
5. Пепеляев С.Г. Налоговое право. - М.: Юристъ. 2004. - С.282.
6. Например, нормы статей 221, 236, 274, 346.18 НК РФ
7. Например, нормы статей 173, 200 НК РФ
8. Например, Гаджиев Г.А. Принцип добросовестности и социальной ответственности бизнеса заложен в Конституции РФ // Вопросы налогового права. 2005. № 1. С.18-22.; Пансков В.Г. Некоторые проблемы налоговой реформы в России // Финансы. 2004. №12. С.24-27.; Бойков О.В. Актуальные вопросы арбитражной практики по налоговым спорам // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 11. С.6.; Кливер Е. О понятии «добросовестность» и «злоупотреблении правом» при уплате налогов // Хозяйство и право. 2005. № 9. С.81.
9. Определения КС РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого п.4 ст.176 НК РФ» и от 08.04. 2004 № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 НК РФ» // Правовая система Консультант Плюс.
10. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 № 2870/04, Постановление ФАС ДО от 21.01.2004 № Ф03-А59/03-2/3543 и от 09.01.2004 №Ф03-А51/03-2/3267, Постановление ФАС ЗСО от 05.07.2004 № Ф04/3710-1184/А45-2004 и от 22.09.2004 № Ф04-6882/2004 (А46-4925-37), Постановление ФАС МО от 12.08.2004 № КА-А40/6947-04 и от 23.09.2004 №КА-А40/8283-04, Постановление ФАС СКО от 25.02.2004 № Ф08-541/2004-223А, Постановление ФАС ВВО от 27.02.2004 № А29-7665/2003А // Правовая система Консультант Плюс.