

§6 ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Ильин А. В.

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ НАЛОГОВ

Аннотация. В статье предлагается новая, имеющая существенное теоретическое и практическое значение, классификация действующих российских налогов. Предметом исследования является совокупность экономических и правовых отношений, складывающихся при функционировании налоговой системы России и сопряженных с наличием методологических проблем развития взаимосвязанных налогов. Автор подробно анализируя положения Налогового кодекса выделяет сложные в исчислении взаимосвязанные налоги, называет и раскрывает их экономические особенности и принципы взаимосвязанного налогообложения, доказывает актуальность, обоснованность и востребованность предлагаемой им классификации. Методологической основой исследования являются фундаментальные положения экономической науки, эволюционно-системный анализ налоговых теорий, а также достижения отечественной и зарубежной теории и практики налогообложения, сформулированные в трудах российских и зарубежных ученых. Научная новизна исследования заключается в доказанной автором новой классификации налогов, формулировании перечня экономических особенностей взаимосвязанных налогов и принципов взаимосвязанного налогообложения. Подчеркивая значение взаимосвязанных налогов, обусловленное универсальностью и встраиваемостью в рыночную экономику, автор указывает на имеющуюся незавершенность взаимосвязанного налогообложения, и формулирует причину возникновения фундаментальной проблемы налоговой системы России — необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика

Ключевые слова: принципы взаимосвязанного налогообложения, значение взаимосвязанных налогов, налоговая выгода, теория налогов, взаимосвязанное налогообложение, взаимосвязанный налог, налог, классификация налогов, не взаимосвязанный налог, налоговая система.

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность появления в экономической науке новых классификаций налогов объясняется рядом причин.

Во-первых, необходимостью формирования для отдельных налогов общих, системообразующих правил, учитывающих их особенности, и обеспечивающих лучшую встраиваемость

в рыночную экономику. Во-вторых, важностью унификации механизмов исчисления налогов, потребностью появления свойственного только налогам определенного вида налогового контроля, препятствующего применению схем уклонения и повышающим эффективность мероприятий в сфере налогообложения. В-третьих, стремлением устранить различные пробелы в налоговой системе России и реализовать ее основную идею — всеобщее, справедливое и экономически обоснованное распределение между членами общества налоговой нагрузки.

В условиях объективного развития и усложнения налогообложения, острых противоречий экономических интересов его участников, все возрастающего объема налогового регулирования, бюджетной нестабильности дифференциация налогов и появление для части из них единообразных правил, может стать рациональным зерном для теории и практики. Эти правила, свойственные налогам, относящимся к определенной группе, должны базироваться на некоем экономическом своеобразии таких налогов. Поэтому предметом научных исследований в области налогообложения должны быть экономические особенности различных видов современных налогов, их влияние на налоговую систему государства и экономику.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА

Считаем возможным, предложить для экономической науки новую и весьма значимую классификацию налогов. С нашей точки зрения, все существующие налоги по порядку исчисления можно разделить на два вида:

- взаимосвязанные налоги;
- невзаимосвязанные налоги.

Названный критерий, вытекающий из анализа НК РФ, позволяет провести четкую грань и выделить сложные в исчислении взаимосвязанные налоги, познать и оценить составляющие их элементы, своеобразное внутреннее устройство, роль и значение для налогообложения. При этом научный и практический интерес представляет исследование экономических осо-

бенностей взаимосвязанных налогов, их влияние на налоговую систему России, выработка конкретных рекомендаций по постепенному реформированию взаимосвязанного налогообложения. В этом смысле предлагаемая классификация имеет действительно важное значение, и крайне актуальна, для российской налоговой теории и практики.

Итак, мы полагаем, что налоги, конструкции которых предусматривают уменьшение налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по сделке, являются взаимосвязанными налогами. Характерной чертой этих налогов, в отличие от невзаимосвязанных налогов, является более сложный механизм исчисления, состоящий из двух обособленных частей, их конструкции объективно «связывают» налоговые обязательства одного налогоплательщика с другими налогоплательщиками (его контрагентами). Данная связь, на наш взгляд, выступает существенным для налогообложения обстоятельством, вследствие чего указанные обязательные платежи могут получить доктринальное и легальное закрепление в качестве взаимосвязанных налогов. Именно она (связь налоговых обязательств участников сделки) является одним из ключевых элементов, призванных придать взаимосвязанным налогам такие характеристики как единство, системность и самое главное — обеспеченность налоговой выгоды, а всей налоговой системе России эффективность, справедливость и стабильность функционирования.

В противопоставление взаимосвязанным налогам, те обязательные платежи, конструкции которых не предусматривают уменьшение налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по сделке, относятся к невзаимосвязанным налогам. Таким образом, принципиальное различие состоит в том, что одни налоги подлежат уменьшению, а другие нет. Разумеется, невзаимосвязанные налоги тоже важны, однако в их построении нет налоговой выгоды, поэтому в практической деятельности не возникает острейшей проблемы формирования ее обеспеченности

у налогоплательщика. Поскольку нас интересуют именно взаимосвязанные налоги, полагаем необходимым обратить особое внимание на гораздо более значительное выражение единства и системности именно у этих обязательных платежей, указать на свойственную только им обеспеченность либо необеспеченность (частичную обеспеченность) налоговой выгоды налогоплательщика.

Здесь уместно перейти к подробному анализу экономических особенностей взаимосвязанных налогов. Считаем возможным выделить три таких особенности:

- сложную конструкцию;
- единообразие формирования структуры налоговой базы и налоговой выгоды;
- двойственное значение сумм, начисленных (уплаченных) в сделке.

Указанные экономические особенности настолько значительны, что в совокупности имеют первостепенную значимость для всеобщности современного налогообложения и самостоятельное системообразующее значение для налоговой системы России. Для аргументации наших суждений, исследования структуры и связей элементов взаимосвязанных налогов, обратимся к главным источникам — Налоговому кодексу^[1].

Итак, первой отличительной экономической особенностью взаимосвязанных налогов мы называем сложную конструкцию, предусматривающую формирование двух показателей: дохода (связанных с ним поступлений) и налоговых вычетов (расходов) а также исчисления разницы между ними. Приведем примеры подобных конструкций налогов. Так, согласно ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. В другом случае, п.3 ст. 210 НК РФ и ст. 221 НК РФ предусматривают, что налоговая база по НДС для индивидуальных предпринимателей, учитывающая все доходы, полученные указанными субъектами, уменьшается на сумму профессиональных налоговых вычетов.

Налог на добавленную стоимость также относится к числу взаимосвязанных налогов, поскольку содержание п. 1 ст. 173 НК РФ формирует НДС, подлежащий уплате в бюджет, как уменьшенную на налоговые вычеты общую сумму налога, исчисляемую применительно к операциям по реализации товаров, работ, услуг. Аналогичная сложная конструкция налога применена в главе 22 «Акцизы» НК РФ, п.1 ст. 200 которой устанавливает, что налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на установленные налоговые вычеты. Анализ глав НК РФ, посвященных двум специальным налоговым режимам: упрощенной системе налогообложения и системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, также показывает использование сложной конструкции взаимосвязанных налогов — исчисленной разницы между выручкой и расходами.

Для сравнения отметим, что в отличие от всех рассмотренных выше налоговых изъятий, конструкция невзаимосвязанных налогов не предусматривает уменьшения ни налоговой базы, ни непосредственно налога, на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по сделке. В этом отношении такая конструкция рассматривается нами как простая конструкция налога.

Типичный пример — транспортный налог. Анализ ст. 359 НК РФ, п.2 ст. 362 НК РФ, регламентирующих порядок определения налоговой базы и исчисления транспортного налога, позволяет утверждать, что эти существенные элементы невзаимосвязанного налога никак не связаны с затратами налогоплательщика в отношении других субъектов экономики. Сумма транспортного налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. При этом налоговая база транспортного налога определяется в отношении различных транспортных средств: 1) как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; 2) как валовая вместимость в регистровых тоннах; 3) как единица транс-

портного средства. Следовательно, связь налоговых обязательств плательщика транспортного налога и его контрагентов в сделке, отсутствует.

Аналогичные простые конструкции, характерные для невзаимосвязанных налогов применены в главах 25.2 «Водный налог», 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», 26.3 «Единый налог на вмененный доход», 29 «Налог на игорный бизнес», 30 «Налог на имущество организаций», 31 «Земельный налог» НК РФ. Все эти налоги «не зависят» от уплаченных налогоплательщиком контрагентам сумм, а, следовательно, по своей экономической сущности, являются простыми налогами. Поэтому, исходя из формулировок закона и предлагаемой нами классификации, можно сделать однозначный вывод об отнесении перечисленных налоговых изъятий к категории невзаимосвязанных налогов.

Показательно, что, несмотря на декларируемую в теории налогов и законодательстве о налогах и сборах индивидуальность каждого конкретного налога, самостоятельность их объектов налогообложения, взаимосвязанные налоги весьма похожи между собой. Действительно, все они, по сути, имеют общие черты: методологически очень схожий объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и налоговую выгоду. Такое единообразие формирования структуры налоговой базы и налоговой выгоды, «привязанных» к стоимости реализованных и приобретенных товаров, работ, услуг, мы рассматриваем в качестве второй экономической особенности взаимосвязанных налогов.

У взаимосвязанных налогов весьма схожими оказывается и структура формирования двух показателей их сложной конструкции — дохода (связанных с ним поступлений) и налоговых вычетов (расходов). Так, у налогоплательщика при определении налоговой базы по всем взаимосвязанным налогам доход формируется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги. Он, во взаимосвязанном налогообложении, есть итоговый стоимостной результат всех совершенных налогоплательщиком в налоговом пери-

оде сделок по отчуждению, реализации товаров, работ, услуг. Иначе говоря, общим в экономической природе дохода является то, что он формируется налогоплательщиком из многообразных поступлений, полученных от других субъектов экономики.

Здесь также показательны примеры того, как правила одной главы второй части НК РФ, регулирующие взимание одного взаимосвязанного налога, распространяются на иные главы, касающиеся других взаимосвязанных налогов. В частности, в системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и в упрощенной системе налогообложения доходы от реализации определяются в соответствии со ст. 249 НК РФ, а внереализационные доходы — на основании со ст. 250 НК РФ (п.1 ст. 346.5 НК РФ, п.1 ст. 346.15 НК РФ). Обе названные статьи находятся в главе 25 Налог на прибыль организаций».

Аналогичным образом у взаимосвязанных налогов весьма схожа структура налоговых вычетов (расходов). Как правило, это начисленные (уплаченные) налогоплательщиком его контрагентам суммы в сделках по приобретению товаров, работ, услуг. Заметим, что в регулировании налоговых вычетов (расходов) также как и в регулировании дохода, присутствуют положения, в силу которых правила главы второй части НК РФ, применяемые в отношении одного взаимосвязанного налога, распространяются и на иные главы, касающиеся других взаимосвязанных налогов. Например, согласно ст. 221 НК РФ состав расходов, индивидуальных предпринимателей принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой «Налог на прибыль организаций». В системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и в упрощенной системе налогообложения расходы принимаются при условии соответствия их критериям, указанным в главе 25 НК РФ, а отдельные виды расходов принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций (п.3 ст. 346.5 НК РФ, п.2 ст. 346.16 НК РФ).

Таким образом, второй показатель, образующий сложную конструкцию взаимосвязанных налогов — налоговые вычеты (расходы), по смыслу НК РФ, рассматривается как итоговый стоимостной результат всех совершенных налогоплательщиком в налоговом периоде сделок, связанных с приобретением товаров, работ, услуг. Следовательно, общим в экономической природе многообразных налоговых вычетов (расходов) является то, что они формируются налогоплательщиком из сумм, уплаченных другим субъектам экономики.

Тут обращает на себя внимание универсальный, неразрывный характер обоих показателей, необходимых для исчисления взаимосвязанных налогов, и становится, ясно: налоговые вычеты (расходы) одного налогоплательщика (участника сделки) одновременно составляют доход другого налогоплательщика (контрагента в сделке). И наоборот — доходы одного налогоплательщика представляют собой налоговые вычеты (расходы) его контрагента. Это объективно, ибо в процессе экономической деятельности, при создании и движении различных видов имущества и обязательств, непрерывно происходит одновременное формирование налоговой выгоды и налоговой базы. Следовательно, у участников сделки они должны соответствовать друг другу. Таким образом, в данном случае имеет место связь структуры налоговой базы и налоговой выгоды. Из этой экономической связи различных и одновременно схожих элементов налогов у разных налогоплательщиков вытекает наше название исследуемых налогов — взаимосвязанные, именно она создает условия для всеобщности взаимосвязанного налогообложения, для баланса увеличивающих (уменьшающих) налог (налоговую базу) сумм. Сказанное обращает внимание на двойственное значение сумм, начисленных (уплаченных) в сделке для современного налогообложения, что является третьей экономической особенностью взаимосвязанных налогов.

Начиная ее рассмотрение, заметим, корреляция сумм, начисленных (уплаченных) налогоплательщиком другим субъектам экономики,

позволяет, во-первых, пусть частично, но уже подвести общий фундамент под все взаимосвязанное налогообложение, во-вторых, познать и оценить базовые принципы построения взаимосвязанных налогов: единства, системности и самого главного — обеспеченности налоговой выгоды налогоплательщика.

Поскольку понятие «налоговой выгоды», сформулированное ВАС РФ ^[4] и применяемое в практике налогообложения, более широкое, чем используемое в настоящей статье, сразу скажем, что мы под налоговой выгодой понимаем лишь суммы, начисленные (уплаченные) налогоплательщиком контрагенту в сделке. Это имеет значение для части взаимосвязанных налогов, таких как налог на прибыль организаций, НДФЛ для индивидуальных предпринимателей, единый сельскохозяйственный налог и единый налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения. В их сложных конструкциях могут присутствовать затраты налогоплательщика, не имеющие отношения к контрагентам в сделках, то есть не являющиеся налоговой выгодой, как таковой, например, расходы на оплату труда. Учитывая это еще раз подчеркнем: нас интересуют только те суммы, которые начисляются (уплачиваются) налогоплательщиком его контрагенту, ибо только они создают фундаментальную экономическую проблему для взаимосвязанного налогообложения и всей налоговой системы России — необеспеченную налоговую выгоду налогоплательщика.

Как уже сказано взаимосвязанное налогообложение основывается на трансформации сумм, начисленных (уплаченных) в сделке, как в налоговую выгоду одного контрагента, так и в объект налогообложения (налоговую базу) другого. За счет этого теоретически достигается состояние симметричности налоговых обязательств участников сделки. Следовательно, собственно истинный экономический смысл сумм, начисленных (уплаченных) в сделке, состоит не только в учете налоговой выгоды одного налогоплательщика, как это может происходить в практике налогообложения, но и в формиро-

вании симметричных налоговых обязательств его контрагента.

Думается, именно такое понимание характеризует любой взаимосвязанный налог как единый, целостный механизм, способный работать в отношении всех налогоплательщиков и налоговой системы в целом. По этой причине мы рассматриваем двойственное значение сумм, начисленных (уплаченных) в сделке, не только как средство вовлечения субъектов экономики в сферу налоговых отношений, но и как ключевой системообразующий элемент всеобщности современного налогообложения. С нашей точки зрения, это их назначение и внутреннее содержание ускользает от внимания исследователей в экономической литературе, сосредоточенных почему-то лишь на интересах одного из участников сделки.

Анализ применяемых в разное время сложных конструкций взаимосвязанных налогов показывает, что основным фактом для получения налоговой выгоды, несмотря на некоторые различия у взаимосвязанных налогов, был и остается факт понесенных налогоплательщиком расходов в отношении другого субъекта экономики. Вполне логично, что полученные контрагентом суммы, обязаны участвовать в формировании его собственного объекта налогообложения и исчислении налоговой базы по соответствующим взаимосвязанным налогам. Если предположим две организации, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, в ходе осуществления экономической деятельности исполняют договор поставки товаров, то у поставщика возникает объект налогообложения в связи с реализацией товара, а у покупателя — экономическое право на получение налоговой выгоды, из-за приобретения товара.

Другими словами, в силу сущности воспроизводственного процесса одна и та же сумма в сделке, вызывает диаметрально противоположные налоговые последствия для налогоплательщиков. При этом налоговая система России воспринимает разные налоговые последствия исполненной сделки для ее участников не изолированно, в отрыве друг от друга, а более ши-

роко и комплексно. Ведь ей необходимо увязать друг с другом различные элементы налогообложения у налогоплательщиков — контрагентов и обеспечить функционирование, в нашем примере упрощенной системы налогообложения, как единого целого. В противном случае это не система, а отдельное, обособленное, изолированное отношение налогоплательщика с государством.

Точно такой же подход реализуется и в иных взаимосвязанных налогах. Именно поэтому все взаимосвязанное налогообложение одновременно рассматривает суммы, начисленные (уплаченные) в сделке, как категорию, уменьшающую налоговую базу или налог, и как составляющую соответствующего объекта налогообложения (порядка исчисления налога).

Следовательно, взаимосвязанное налогообложение основывается на принципах:

- единства;
- системности;
- обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика.

Принцип единства взаимосвязанных налогов отражает единство организации и функционирования их сложных конструкций, единый (сопоставимый) порядок исчисления, единство (сопоставимость) форм налоговой отчетности. Принцип системности взаимосвязанных налогов означает одновременное участие одних и тех же сумм, начисленных (уплаченных) в сделке, у одного контрагента в увеличении налога (налоговой базы), а у другого контрагента в соответствующем уменьшении налога (налоговой базы). Кроме того, принцип системности взаимосвязанных налогов также предполагает, что сумма полученного налогоплательщиком дохода, НДС, акциза одновременно представляет собой расходы, уплаченный НДС, акциз его контрагента, а сумма расходов, уплаченного НДС, акциза налогоплательщика представляет собой доходы, полученный НДС, акциз его контрагента. И наконец, принцип обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика означает, что экономическое право на получение налоговой выгоды одного участника сделки должно

быть обеспечено исполнением налоговой обязанности другим участником сделки. Соответственно неисполнение налоговой обязанности контрагентом указывает на необеспеченную налоговую выгоду налогоплательщика.

Для сравнения отметим, что у невзаимосвязанных налогов отсутствуют названные выше системность и налоговая выгода, соответственно не возникает проблемы ее необеспеченности. Так, например, переход права собственности на транспортное средство приводит: 1) к отсутствию у продавца объекта налогообложения; 2) и его возникновению у покупателя. Следовательно, сумма транспортного налога, исчисляемая покупателем «не зависима» от возможного транспортного налога продавца и никак с ней экономически не связана. Поэтому взимание невзаимосвязанных налогов, как правило, придает большую устойчивость налоговой системе России, их легче проконтролировать и сформировать всеобщность взимания.

Итак, только исполнение контрагентом налоговой обязанности создает требуемую симметричность налоговых обязательств участников сделки и экономический источник обеспеченности налоговой выгоды налогоплательщика, обусловленный должным функционированием сложных конструкций взаимосвязанных налогов. Только такое исполнение со стороны контрагента наполняет реальным содержанием экономические права налогоплательщика, делает их гарантированными. Соответственно истинным экономическим источником налоговой выгоды выступает не кто иной, как контрагент налогоплательщика, поэтому данный источник не публичный, как это ошибочно зафиксировано в п.2 ст. 22 НК РФ, а во всех случаях частный и он опосредован исполнением сделки.

В итоге синтеза взаимосвязанного налогообложения получается, что налоговая выгода налогоплательщика не может рассматриваться изолированно, в отрыве от ее экономического источника, ибо она неразрывно с ним связана функционированием единого целого — сложной конструкции взаимосвязанного налога и налоговой системы. Внутреннее устройство

взаимосвязанных налогов таково, что характер связи между элементами их конструкций у участников сделки даже более жесткий, чем у существенных элементов любого налога. По сути, обеспеченность налоговой выгоды налогоплательщика является налоговой аксиомой, устойчивым ориентиром в развитии взаимосвязанного налогообложения. Отсюда следует, что с точки зрения работоспособности сложных конструкций взаимосвязанных налогов, отсутствие исполненной налоговой обязанности со стороны контрагента экономически лишает смысла право налогоплательщика на получение налоговой выгоды. Ведь природа из взаимообусловленности заключена в функционировании самой налоговой системы. На этом краеугольном камне, на симметричности налоговых обязательств участников сделки во взаимосвязанном налогообложении базируется вся теория взаимосвязанных налогов.

Надлежащее исполнение налогоплательщиком, реализующим товары, работы, услуги собственной налоговой обязанности становится непременным условием работоспособности их сложных конструкций, законности, стабильности, эффективности и справедливости налоговой системы. От симметричности налоговых обязательств контрагентов производна собираемость взаимосвязанных налогов. Поскольку в противном случае асимметричность налоговых обязательств участников сделки, независимо от особенностей различных частных случаев, приводит к возникновению в налогообложении колоссальной, можно даже сказать фундаментальной проблемы необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика. Ее последствия очень активно обсуждаются в экономической литературе [6, с.39; 8; 9, с.24–35; 10, с.134–152; 9, с.10], на международных научно-практических конференциях [5], в практике налогового администрирования [2, с.24–31] и в налоговых спорах [3]. С одной стороны, есть экономическое право налогоплательщика, с другой — неисполненная обязанность его контрагента, делающее это право не гарантированным должным функционированием сложных конструкций взаимосвязанных

налогов. Поэтому массовая необеспеченная налоговая выгода налогоплательщика несоместима с нормальным функционированием налогообложения, бюджетной стабильностью и макроэкономической сбалансированностью.

ЗНАЧЕНИЕ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ НАЛОГОВ ДЛЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

Выделяя взаимосвязанные налоги, раскрывая их экономические особенности и принципы построения, нужно сказать, что они без преувеличения, имеют важнейшее значение для налоговой системы России.

Во-первых, сложные конструкции взаимосвязанных налогов системно вовлекают организации и физических лиц в круг налоговых отношений. Они, в отличие от простых конструкций невзаимосвязанных налогов, более полно учитывают многообразие хозяйственных связей, свойственных рыночной экономике, особенности ведения налогоплательщиками экономической деятельности и систематичность совершаемых ими за налоговый период сделок. Учитывая в фискальных целях доходы, расходы, НДС (акциз) с реализации и НДС (акциз), подлежащий налоговому вычету, «связывая» налоговые обязательства контрагентов, сложные конструкции взаимосвязанных налогов формируют и обеспечивают реализацию базового принципа налогообложения — его всеобщность. Поэтому любая незавершенность в регулировании взаимосвязанных налогов будет ключевой для теории и практики налогообложения. Отсюда степень влияния взаимосвязанных налогов на стабильность, эффективность, справедливость и законность налоговой системы России можно характеризовать как определяющую.

Во-вторых, взаимосвязанные налоги выступают весьма активным источником формирования государственных финансов. Они широко представлены в налоговой системе России, начиная от таких федеральных налогов, как НДС и налог на прибыль организаций и заканчивая специальными налоговыми режимами: единым

сельскохозяйственным налогом и единым налогом, взимаемым при применении упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы минус расходы». Высокая активность и востребованность применения сложных конструкций взаимосвязанных налогов объясняется их экономическими особенностями, универсальностью и органичной встраиваемостью в рыночный механизм.

Вместе с тем, частое использование унифицированных сложных конструкций взаимосвязанных налогов приводит к некоторому искажению сформулированного экономической наукой принципа множественности налогов. Налоговая система России, столкнувшись с уклонением налогоплательщиков от уплаты одного взаимосвязанного налога, получает не рост платежей по другому налогу в силу эффекта их взаимодополняемости, а одновременное снижение поступлений сразу нескольких налогов. Очевидные примеры, угрожающие стабильности государственных финансов и бюджетной сбалансированности из-за необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика из практики налогообложения — НДС и налог на прибыль для организаций, НДС и НДФЛ для индивидуальных предпринимателей.

Нами проведен анализ сводных данных статистической налоговой отчетности ФНС России^[7]. Так, отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации № 1-НМ показывает, что совокупная доля взаимосвязанных налогов в 2013 году в структуре доходов консолидированного бюджета РФ имеет тенденцию к снижению и составляет 28,08%, а в структуре доходов федерального бюджета РФ остается стабильной и немногим более 33%. В иные годы, за исключением 2009 года из-за последствий экономического кризиса, эта доля колебалась в районе одной трети от доходов соответствующего бюджета.

Динамика взаимосвязанных налогов, в структуре доходов консолидированного бюджета РФ, представлена в таблице 1. Из нее следует, что в анализируемом периоде 2006–2013

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Таблица 1. Взаимосвязанные налоги в структуре доходов консолидированного бюджета РФ, %

Виды доходов	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Всего доходов	100	100	100	100	100	100	100	100
Взаимосвязанные налоги:	34,87	38,36	33	28,28	32,64	33,97	29,32	28,08
Налог на прибыль	16,57	17,22	16,24	9,52	11,95	11,94	10,05	8,60
НДФЛ индивидуальных предпринимателей	0,06	0,06	0,07	0,08	0,07	0,06	0,05	0,05
Единый налог при УСН	0,74	0,86	0,88	0,77	0,81	0,70	0,74	0,78
ЕСХН	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
НДС	14,98	17,93	13,77	15,44	16,83	18,09	15,13	14,69
Акцизы	2,51	2,28	2,03	2,46	2,97	3,17	3,34	3,95

Источник: ФНС России, расчеты автора

Таблица 2 Взаимосвязанные налоги в структуре доходов федерального бюджета РФ, %

Виды доходов	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Всего доходов	100	100	100	100	100	100	100	100
Взаимосвязанные налоги:	35,1	38,6	32,5	31,6	34,3	33,6	33,1	33,3
Налог на прибыль	8,1	8,2	8,2	2,6	3	3	2,9	2,7
НДС	24	29	22,9	27,9	30	28,6	27,5	27,1
Акцизы	1,5	1,4	1,4	1,1	1,3	2	2,7	3,5

Источник: ФНС России, расчеты автора

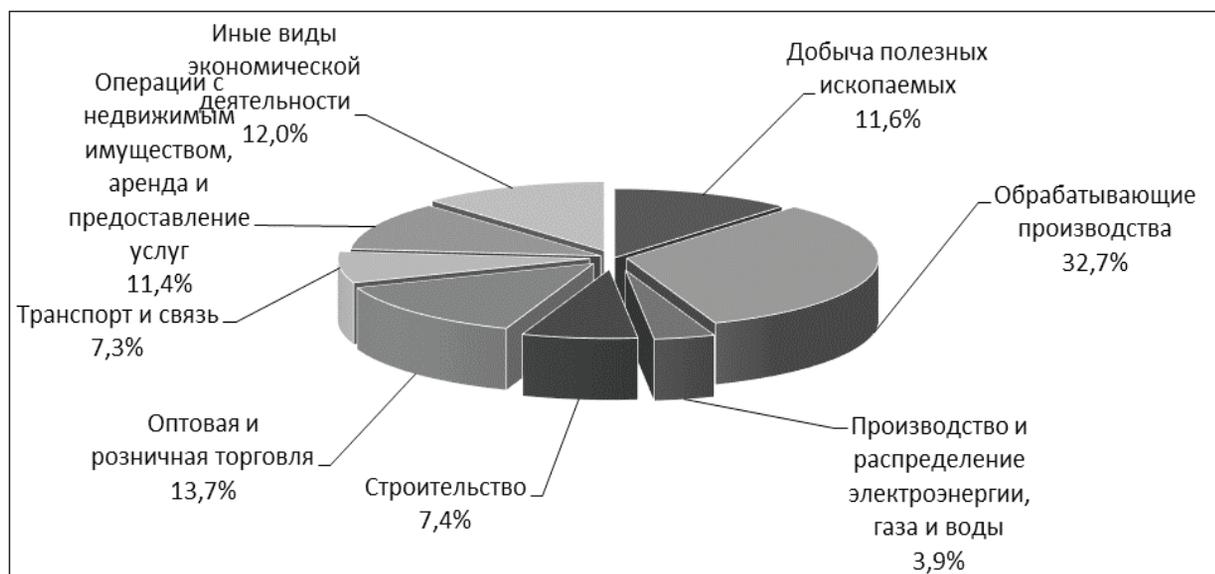


Рис. 1. Начисления и поступления взаимосвязанных налогов в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности за 2013 г.

Источник: ФНС России, расчеты автора

Таблица 3. Взаимосвязанные налоги в структуре задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему РФ, %

Недоимка / налог	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Недоимка всего	100	100	100	100	100	100	100	100
Недоимка взаимосвязанных налогов	77	55,5	57,6	64,5	64,9	61,3	62,9	72,5
Налог на прибыль	17,6	15,1	15,3	18,2	26,2	17,5	17,6	21,4
НДС	54,2	37,3	38,2	43,6	35,5	39,9	41,2	43,2
Акциз	5,2	3,1	4,1	2,7	3,2	3,9	4,1	7,9

Источник: ФНС России, расчеты автора

годов при ежегодных колебаниях анализируемых показателей, наблюдается незначительное снижение НДС (–0,29%), значительный рост акцизов (+1,44%), существенное снижение налога на прибыль организаций (–7,97%), относительно стабильные доли поступлений иных взаимосвязанных налогов. При этом обращает на себя особое внимание продолжающееся снижение в 2013 году НДС и налога на прибыль, в частности, по сравнению с 2012 годом на 0,44%, и 1,45% соответственно.

Динамика взаимосвязанных налогов в структуре доходов федерального бюджета РФ представлена в таблице 2. Она показывает, что в анализируемом периоде 2006–2013 годов, также при ежегодном колебании анализируемых показателей, наблюдается существенное повышение НДС (+3,1%), рост акцизов (+2,0%) и значительное снижение налога на прибыль организаций (–5,4%). В целом характер изменений взаимосвязанных налогов в структуре доходов федерального бюджета РФ повторяет изменения взаимосвязанных налогов в структуре доходов консолидированного бюджета РФ, в частности, продолжающееся снижение в 2013 году НДС на 0,4%, налога на прибыль на 0,2% в сравнении с 2012 годом.

Анализ отчета 1-НОМ ФНС России позволяет сгруппировать начисления и поступления взаимосвязанных налогов в консолидированный бюджет РФ по основным видам экономической деятельности (рис. 1).

Доказывая важнейшее значение взаимосвязанных налогов для налоговой системы РФ, нельзя не дать оценку структуре кредиторской задолженности налогоплательщиков. Ре-

зультаты анализа отчета ФНС России 4-НМ «Задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации», касающиеся взаимосвязанных налогов, представлены в таблице 3.

Из таблицы 3 следует, что в структуре недоимки доля трех взаимосвязанных налогов изменилась с 77% в 2006 г. до 72,5% в 2013 г. Следовательно, большую часть налоговой задолженности в бюджетную систему РФ составляют взаимосвязанные налоги. Доля невзаимосвязанных налогов оценивается в 27,5%. Это позволяет утверждать о том, что невзаимосвязанные налоги менее обременительны для государства с точки зрения налогового контроля и взыскания налоговой задолженности. Кроме того, у взаимосвязанных налогов наблюдается разнонаправленная динамика анализируемых показателей. Так, в анализируемом периоде кредиторская задолженность налогоплательщиков колебалась по налогу на прибыль до 11,1%, по НДС в пределах 18,7%, по акцизам 5,2%.

Все вышеизложенное позволяет утверждать о бюджетообразующем характере взаимосвязанных налогов. Уже сейчас теория и практика взаимосвязанного налогообложения во многом формирует состояние налоговой системы России. Более того, значение взаимосвязанных налогов в средне- и долгосрочной перспективе будет только повышаться. Ведь фискальное значение главного источника доходов бюджетной системы РФ — таможенных пошлин, как экспортных, так и импортных, постепенно будет снижаться. Аналогичный тренд складывается по НДС из-за понижения мировых цен на полезные ископаемые. «Сланцевая революция» в США, «зеле-

ная» энергетика в Германии, с одновременным снижением спроса на российские газ и нефть в Европейском союзе из-за геополитических проблем и секторальных санкций в отношении РФ отрицательно скажутся на собираемости НДС даже в условиях налогового маневра 2014 года.

В такой ситуации взаимосвязанные налоги, апробированные многолетней мировой практикой налогообложения в рыночной экономике, скорее всего, займут главное место в налоговой системе России. Относится к ним с особым вниманием, заставляя стагнация в экономике, увеличение налоговой нагрузки в условиях низкой экономической активности и ее переложение с бизнеса на население, что может при-

вести к росту неравенства, теневого сектора, государственного долга, бюджетного дефицита и макроэкономической разбалансированности.

Таким образом, введение категории взаимосвязанных налогов в современный научный оборот, ее разработка в экономической науке и использование в налогообложении будет иметь благоприятные последствия в теоретическом и практическом плане. По этой причине существует не только необходимость легального закрепления предлагаемой нами классификации налогов, но и разработке методологии взаимосвязанного налогообложения для решения его ключевой проблемы — необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [текст]. — М.: Издательство «Омега-Л», 2011. 704 с.
2. Пансков В. Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. 2011. № 8. С. 24–31.
3. Письмо ФНС России от 24.05.2011 г. № СА-4-0/8250 «Об определении степени достаточности собранных налоговым органом доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды». [Электронный ресурс]. — Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».
4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды». [Электронный ресурс]. — Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».
5. Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития налоговой системы: материалы междунар. науч. — практ. конф., г. Иркутск, 20–21 сент. 2012 г. под науч. ред. А. П. Кириенко. — Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2012. — 298 с.
6. Радаев В. Российский бизнес на пути к легализации? // Вопросы экономики. 2002. № 1. С. 39.
7. Сводные данные статистической налоговой отчетности // ФНС России: [сайт] URL: http://www.nalog.ru/rn54/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4106455 (дата обращения 04.11.2014).
8. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / Под ред. И. А. Майбурова, А. П. Кириенко, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 419 с.
9. Хейфец Б. А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. — М.: Институт экономики РАН, 2013. С. 24–25.
10. Яковлев А. А. Почему в России возможен безрисковый уход от налогов // Вопросы экономики. 2000. №
11. С. 134–152. 11. Яковлев А. А. Экономика «черного нала» в России: специфика и масштабы явления, оценка общественных потерь // Вопросы статистики. 2002. № 8. С. 10.
12. Ильин А. В. Взаимосвязанные налоги и метод самоорганизации налогоплательщика в налоговой системе России // Налоги и налогообложение. — 2014. — 10. — С. 941–956. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.10.13321.

13. Агузарова Л. А. Налог на добавленную стоимость: проблемы и перспективы возмещения из бюджета // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — 5. — С. 509–515. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.5.12021.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: chasti pervaya i vtoraya [tekst]*. — М.: Izdatel'stvo «Omega-L», 2011. 704 s.
2. Panskov V. G. *Vozmozhnye puti resheniya problemy nezakonnogo vozmeshcheniya NDS* // *Finansy*. 2011. № 8. S. 24–31.
3. Pis'mo FNS Rossii ot 24.05.2011g. № SA-4-0/8250 «Ob opredelenii stepeni dostatochnosti sobrannykh nalogovym organom dokazatel'stv polucheniya nalogoplatel'shchikom neobosnovannoi nalogovoi vygody». [Elektronnyi resurs]. — Rezhim dostupa: Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tant Plyus».
4. Postanovlenie Plenuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 12 oktyabrya 2006 goda № 53 «Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogovoi vygody». [Elektronnyi resurs]. — Rezhim dostupa: Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tant Plyus».
5. *Problemy protivodeistviya ukloeniyu ot uplaty nalogov na sovremennom etape razvitiya nalogovoi sistemy: materialy mezhdunar. nauch. — prakt. konf., g. Irkutsk, 20–21 sent. 2012 g. pod nauch. red. A. P. Kirienko*. — Irkutsk: Izd-vo BGUEP, 2012. — 298 s.
6. Radaev V. *Rossiiskii biznes na puti k legalizatsii?* // *Voprosy ekonomiki*. 2002. № 1. S. 39.
7. *Svodnye dannye statisticheskoi nalogovoi otchetnosti* // FNS Rossii: [sait] URL: http://www.nalog.ru/rn54/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4106455 (data obrashcheniya 04.11.2014).
8. *Uklonenie ot uplaty nalogov. Problemy i resheniya* / Pod red. I. A. Maiburova, A. P. Kireenko, Yu. B. Ivanova. М.: YuNITI-DANA, 2013. 419 s.
9. Kheifets B. A. *Deofshorizatsiya rossiiskoi ekonomiki: vozmozhnosti i predely*. — М.: Institut ekonomiki RAN, 2013. S. 24–25.
10. Yakovlev A. A. *Pochemu v Rossii vozmozhnen bezriskovyi ukhod ot nalogov* // *Voprosy ekonomiki*. 2000. № 11. S. 134–152.
11. Yakovlev A. A. *Ekonomika «chernogo nala» v Rossii: spetsifika i masshtaby yavleniya, otsenka obshchestvennykh poter* // *Voprosy statistiki*. 2002. № 8. S. 10.
12. Il'in A. V. *Vzaimosvyazannye nalogi i metod samoorganizatsii nalogoplatel'shchika v nalogovoi sisteme Rossii* // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2014. — 10. — С. 941–956. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.10.13321.
13. Агузарова Л. А. Налог на добавленную стоимость: проблемы и перспективы возмещения из бюджета // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — 5. — С. 509–515. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.5.12021.