

УДК 336.2  
ББК.65.261.41

**Porollo Elena Valentinovna**,  
candidate of economics, assistant professor  
of the department of finance  
of Rostov State Economic University (RINH),  
Rostov-on-Don,  
e-mail: andreyf@donpac.ru

**Поролло Елена Валентиновна**,  
канд. экон. наук, доцент кафедры финансов  
Ростовского государственного  
экономического университета (РИНХ),  
г. Ростов-на-Дону,  
e-mail: andreyf@donpac.ru

## ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ФОРМ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

### DISCUSSION QUESTIONS OF QUALIFICATION OF THE TAX RELATIONS ORGANIZATIONAL FORMS

*Системное функционирование налоговых отношений требует четкой научной квалификации их сущностного содержания и специфики организационно-правовых форм. В статье анализируются дискуссионность современных подходов к теоретическому обоснованию и практическому применению организационных форм налогов. Предложено различать налоговые отношения среди иных видов государственных доходов по совокупности специфических признаков, а также с учетом целевой направленности проводимой систематизации. Определены теоретические основания для квалификации отдельных видов ресурсных и таможенных платежей в качестве неналоговых доходов. Показана несогласованность сущностных характеристик сборов и страховых взносов, требующая корректировки сложившихся представлений о них.*

*Systematic functioning of tax relations requires clear scientific qualification of their essential content and specificity of the organizational-legal forms. The article examines the controversial nature of the modern approaches to theoretical justification and practical application of the organizational forms of taxes. It is proposed to distinguish tax relations among the other types of state revenues by the set of specific features, as well as with regard to the target direction of conducted systematization. Theoretical bases for qualification of certain types of resource and customs payments as the non-tax revenues are defined. The inconsistency of the essential characteristics of fees and insurance premiums requiring adjustments of existing ideas about them is presented.*

*Ключевые слова: организационные формы налогов, признаки налогов, налоговые доходы, неналоговые доходы, налоги и сборы, налоговая система, обязательные платежи, классификация налогов, платежи за природные ресурсы, таможенные платежи, страховые взносы.*

*Keywords: organizational forms of taxes, signs of taxes, tax revenues, nontax revenues, taxes and fees, tax system, obligatory payments, classification of taxes, payments for natural resources, customs duties, insurance fees.*

Категория налогов, выражая распределительные отношения по формированию обязательных и осуществляемых на регулярной основе отчислений в пользу государства, реализуется на практике через организованные особым образом формы мобилизации доходов в бюджетную систему. Состав подобных доходов характеризуется значительным

видовым многообразием обязательных платежей, включая не только налоги, но и сборы, пошлины, взносы, платежи, отчисления, акцизы. Однако, несмотря на содержательную общность, формы налоговых отношений могут принципиально различаться между собой. Проблема теоретического обоснования организационной формы налогов имеет практическое значение, поскольку налоги, в отличие от публичных доходов неналогового типа, характеризуются четким правовым регулированием, осуществляемым на основании закона. Обоснованное структурирование обязательных платежей в виде налоговых либо неналоговых доходов является основой для определения совокупной величины налоговой нагрузки на экономику, ее влияния на социально-экономические процессы, полноты реализации налогового потенциала [1, с. 156], формирования эффективных инструментов распределения созданного обществом дохода [2]. Поэтому каждая дефиниция, трактующая определенную видовую совокупность налоговых отношений, должна быть четко обоснована как с экономической точки зрения, так и с позиции правовой определенности.

Являясь составной частью финансов, налоги характеризуются как экономические, распределительные, денежные, безэквивалентные, безвозмездные и безвозвратные отношения. В составе специфических признаков налогов, отражающих их устойчивые внутренние свойства, можно выделить следующие характеристики [3, с. 18–20]: властное установление (налоги императивно устанавливаются государством посредством издания властного акта), участие в формировании централизованных фондов денежных средств, обязательный и публичный характер отношений, правовая регламентация, периодичность (возобновляемость) поступлений. Рассматривая феномен налогов как доходы публично-правового характера, систематически извлекаемые правительством принудительным образом и направляемые на покрытие государственных расходов, можно допустить обобщение совокупности подобных обязательных платежей в широком понятии «налоги» или «налоговые платежи». Такой подход достаточно широко распространен в исследованиях, оценивающих влияние налогообложения на экономическое положение налогоплательщика [4, с. 226; 5, с. 183–184; 6, с. 61–62].

Правомерность той или иной квалификации регулярно подвергается сомнению, вопрос о налоговой или неналоговой природе отдельных видов обязательных платежей является дискуссионным. В этой связи необходимо акцентировать внимание на объективных различиях между теоретическим и прикладным подходом, которые ярко про-

являются в отсутствии единства квалификации налоговой и неналоговой природы обязательных платежей в классификациях налогов, принятых разными международными организациями. Так, классификация Организации экономического сотрудничества и развития строится в зависимости от экономической характеристики объекта налогообложения и включает в себя: 1) налоги на доходы, прибыль и прирост капитала; 2) взносы на социальное страхование; 3) налоги на заработную плату и рабочую силу; 4) налоги на собственность; 5) налоги на товары и услуги; 6) прочие налоги. В классификации Международного валютного фонда при сохранении по аналогии с классификацией ОЭСР принципов и названий налоговых группировок обязательные отчисления на социальное страхование не рассматриваются в качестве налогов, а налоги на товары и услуги объединяются с налогами на международную торговлю. Системы национальных счетов таможенные поступления рассматривают как самостоятельную форму доходов, исключают из числа налогов взносы на социальное страхование, выделяют прямые и косвенные налоги. Европейская система экономических интегрированных счетов выделяет налоги на доходы и импорт, налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины, объединяя внутренние косвенные налоги и таможенные пошлины.

В процессе становления и развития современной налоговой системы Российской Федерации квалификация отдельных видов обязательных платежей изменялась, становясь иногда прямо противоположной. В современном налоговом законодательстве закреплены только две организационные формы системно связанных отношений — налог и сбор, что соответствует определению возможных к уплате обязательных платежей, данному в ст. 57 Конституции РФ. Основным сущностным качеством сбора, в отличие от налога, является индивидуальная возмездность, что не позволяет рассматривать сбор как форму налоговых отношений. Именно поэтому в отечественном налоговом законодательстве не используется термин «налоговая система», а применено более корректное понятие — «система налогов и сборов».

В современной налоговой системе РФ представлены два вида сборов — государственная пошлина и сборы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами. Вместе с тем необходимо отметить, что сбор за пользование объектами животного мира и сбор за пользование водными биологическими ресурсами, исходя из характера предмета обложения, не вполне отвечают характеристике организационной формы сбора. Действительно, какие действия в пользу плательщика подобных сборов совершают государственные органы? Какие права предоставляются плательщикам указанных сборов (с учетом того, что они должны получить разрешение на добычу соответствующих объектов и ресурсов, а за выдачу этого разрешения взимается государственная пошлина)? Чем отличаются данные сборы от налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого по схожим основаниям? Обеспечивается ли восстановление природных ресурсов, предоставленных в пользование плательщику, соответствующими государственными расходами на эти цели, исходя из базовой идеи возмездности сбора? Ответы на поставленные вопросы, скорее всего, не позволят однозначно квалифицировать неналоговый характер сбора за пользование объектами животного мира и сбора за пользование водными биологическими ресурсами.

Следует учесть, что на практике названия тех или иных обязательных платежей нередко не соответствуют нало-

говому статусу. Так, таможенные пошлины в финансовой науке всегда рассматривались как классический налог, взываемый таможенными службами при пересечении товарами таможенной границы, как правило, в фискальных целях, с учетом задач регулирования внешнеэкономических сделок. Таможенные услуги оплачиваются специальными сборами (таможенный сбор за хранение товаров, сбор за таможенное сопровождение, сбор за таможенное оформление и т. п.). Однако обязательные платежи в виде таможенных пошлин и таможенных сборов, до 2005 года входившие в налоговую систему, в Российской Федерации официально считаются неналоговыми доходами.

Это обстоятельство является объектом критики со стороны исследователей, изучающих сферу государственных финансов и предлагающих вернуть таможенные платежи (а также платежи за природные ресурсы и отчисления на обязательное социальное страхование) в налоговую систему либо рассматривающих их в составе налоговой системы [7; 8; 9, с. 209]. Вместе с тем следует учитывать, что развитие налогового законодательства привело к 2005 году к четкому отграничению таможенных пошлин от налогов в юридических определениях. Это связано с тем, что современная практика взимания таможенных пошлин не позволяет в полном объеме подтвердить наличие обязательных элементов налога. Прежде всего не обеспечивается законодательное установление ставок (обязательный элемент налога, отсутствие которого в законе позволяет не платить налог, который будет рассматриваться как неустановленный), ставки таможенного тарифа устанавливаются не законом, а правительством в целях оперативного реагирования на изменение конъюнктуры мировых рынков, осуществления протекционистской политики и адекватных действий в ситуации таможенных войн. Кроме того, при взимании таможенных платежей не соблюдается запрет на дискриминацию отдельных плательщиков по политическому признаку, поскольку дифференциация ставок осуществляется в зависимости от страны происхождения товара, что не отвечает основным началам налогового законодательства РФ. Отсутствие признака правовой регламентации не позволяет включить таможенные платежи в их современном виде в состав налоговых отношений.

Сходная проблема невозможности квалификации налогового статуса в связи с отсутствием установленных законом четко определенных ставок существует и в отношении платежей за пользование природными ресурсами, которые составляют единый комплекс ресурсно-рентных налогов [10]. В частности, полномочия на установление конкретных ставок регулярных платежей при пользовании недрами и разовой платы, взимаемой при наступлении определенных событий, устанавливаются государственным органом, уполномоченным регулировать отношения недропользования, и фиксируются в лицензии на право пользования недрами. Эти обстоятельства не позволяют трактовать указанные обязательные платежи недропользователей как налоги. Относительно платы за пользование лесными угодьями необходимо учитывать, что законом предусмотрены только две формы такой платы, причем на основании заключаемого гражданско-правового договора — либо договора аренды, либо договора купли-продажи лесных насаждений, при заключении которых обязательно проведение аукциона, что не предполагает императивного регулирования. Аналогичная практика сложилась в отношении платы за пользование поверхностными водными объектами, выведенной из сферы применения водного налога с 2007 года.

С учетом приведенных обстоятельств становится очевидно, что практика применения обязательных платежей привела к мутации отношений, выражающейся в утрате ряда специфических налоговых признаков, в связи с чем функционирование в рамках налоговой системы таможенных платежей, платежей за пользование недрами, пользование лесным фондом и поверхностными водными объектами становится невозможным. При этом считаем правомерным рассмотреть проблему налоговой природы двух форм обязательных платежей, отнесенных действующим законодательством к группе неналоговых доходов, а именно платы за негативное воздействие на окружающую среду и страховых взносов на обязательное социальное страхование. Анализ фактических обстоятельств регулирования и взимания указанных обязательных платежей свидетельствует о том, что им в полной мере присущи все квалифицирующие признаки налогов. В отношении платы за загрязнение окружающей природной среды, на наш взгляд, необходимы волевые усилия законодателей для трансформации существующей практики ее взимания на основании соответствующих постановлений Правительства РФ в экологический налог. Это позволит улучшить регламентацию исчисления и взимания, повысить эффективность администрирования, что, в свою очередь, обеспечит усиление регулирующего воздействия данного обязательного платежа.

Применение страховых взносов связывается с механизмом целевого обеспечения конкретных государственных расходов, покрытие которых возлагается законом на определенную часть общества либо субъектов хозяйствования. Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды имеют очень много общего с налогами свойств. В российской налоговой системе начиная с момента ее официального формирования (1992 год) и вплоть до 2010 года большая часть страховых взносов рассматривалась в качестве формы налоговых отношений. Установление этих платежей законом, их обязательность и целевой характер, содержание и характер ряда норм не давали оснований отграничить их от налоговых платежей. С 1 января 2001 года страховым взносам официально была придана налоговая форма посредством введения единого социального налога. Однако с введением системы обязательного пенсионного страхования страховые взносы, уплачиваемые в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации, приобрели иную социально-правовую природу и новые, отличные от налога, признаки — индивидуальную возмездность взносов и их целевое назначение. Эти обстоятельства способствовали эрозии представлений о признаках налогов в отношении страховых взносов, обусловившей широкое распространение понимания данных платежей как имеющих страховую природу, и отказу от использования налоговой формы взимания.

Но так ли все однозначно, если учесть практику реализации пенсионных прав граждан в нашей стране? Попробуем найти ответ на следующие вопросы:

1. Допустимо ли считать установление определенного целевого назначения взимаемого платежа как признак налоговых или неналоговых отношений?

2. Можно ли считать проявлением признака индивидуальной возмездности уплату страховых взносов не непосредственно застрахованным лицом, а его работодателем?

3. Возникают ли страховые отношения в ситуации императивного возложения на индивидуальных предпринимателей обязанности уплачивать страховые взносы в Пенсионный фонд в размере оценочной величины базовой части трудовой пенсии, право на которую гарантировано Кон-

ституцией, при отсутствии возможности для плательщика увеличить страховые взносы соразмерно своим доходам для получения достойной пенсии в будущем, а также при существовании соотношения уровня доходности пенсионных накоплений и уровня инфляции (этот вопрос в равной мере справедлив и по отношению к ситуации добровольного вступления индивидуальных предпринимателей в систему страхования по временной нетрудоспособности и в связи с материнством)?

4. Будет ли возникать эквивалентность отношений при назначении социальных пособий, если страховые взносы не были уплачены либо уплачивались в сумме, существенно превышающей максимально возможную величину социального пособия?

5. Возможна ли эквивалентность отношений, основанных на получении средств из централизованных фондов одним лицом за счет средств, внесенных в эти фонды другими лицами?

6. С чем связано то обстоятельство, что контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов, взыскание и возврат (зачет) излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов по ним, привлечение к ответственности плательщиков страховых взносов и иные формы взаимодействия между плательщиками страховых взносов и органами-администраторами регулируются по правилам, дословно повторяющим соответствующие положения налогового законодательства?

7. Может ли повлиять факт уплаты или неуплаты страховых взносов на право получения социальных пособий, если государством гарантируются конституционные права граждан на обеспечение по обязательному социальному страхованию?

8. Является ли выражением эквивалентности и индивидуальной возмездности страховых взносов на обязательное пенсионное страхование условие назначения пенсии на основе коэффициента замещения (отношение пенсии к утраченному доходу)?

9. Влияет ли принятая государством модель финансового обеспечения пенсионных прав (солидарная или страховая) на качественную характеристику обязательных платежей, взимаемых с целью реализации функций социального государства?

10. Возможно ли реализовать индивидуальную возмездность и эквивалентность целевых страховых взносов в ситуации угрожающего сокращения и старения населения?

11. Соответствуют ли условия взимания страховых взносов принципу совокупного покрытия расходов, установленное бюджетным законодательством?

Приведенные выше спорные аспекты функционирования страховых взносов ставят под сомнение правомерность их исключения из состава платежей налогового характера. Представляется, что недостаточная терминологическая четкость в обозначении отдельных форм налоговых отношений нередко приводит к путанице и неопределенности, способствует усложнению законодательства, затруднениям в правоприменении его отдельных положений, а также в обеспечении единых методологических подходов к формированию налоговой системы, справедливой оценке налоговой нагрузки, организации взимания налоговых доходов. Это обстоятельство требует дальнейшей теоретической проработки содержательных характеристик обязательных платежей с целью установления их налоговой или неналоговой природы.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Храпова Е. А. Основные направления повышения эффективности налогового администрирования и контроля в России // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 1 (18). С. 156—161.
2. Казаков В. В., Поролло Е. В. Налоговая политика и ее влияние на общественное развитие // Вестник Томского государственного университета. 2009. № 319. С. 153—156.
3. Альбеков А. У., Кузнецов Н. Г., Поролло Е. В., Шелепов В. Г. Налоговая система: учеб. пособие для магистрантов (продвинутый курс). М.: Вузовская книга, 2013. 572 с.
4. Михайлишина Я. А. Системный анализ понятия налогового стимулирования // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 3 (20). С. 223—226.
5. Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2002. 480 с.
6. Парыгина В. А., Браун К., Масгрейв Дж., Тедеев А. А. Налоги и налогообложение в России. М.: Эксмо, 2006. 640 с.
7. Барулин С. В., Барулина Е. В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. № 12 (292). С. 15—23.
8. Иванова О. Б., Хапилин С. А. Финансовый аспект таможенно-тарифного регулирования внешнеэкономической деятельности в России в условиях углубления интеграционных процессов // Финансовые исследования. 2013. № 4 (41). С. 33—40.
9. Новиков В. В. Способ увеличения доходов в бюджет за счет снижения налогов для промышленных предприятий // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2014. № 2 (27). С. 208—212.
10. Мельникова Ю. В. Совершенствование природоресурсных платежей: комплекс ресурсно-рентных и косвенных налогов // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2011. № 2 (15). С. 183—185.

**REFERENCES**

1. Khrapova E. A. Basic directions of increase the efficiency of tax administration and control in Russia // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2012. № 1 (18). P. 156—161.
2. Kazakov V. V., Porollo E. V. Tax policy and its influence on social development // Bulletin of Tomsk State University. 2009. № 319. P. 153—156.
3. Albekov A. U., Kuznetsov N. G., Porollo E. V., Shelepov V. G. Tax system: textbook for graduate students (advanced course). M.: Higher school book, 2013. 572 p.
4. Michalisina Ya. A. The systematic analysis of the concept of tax incentives // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2012. № 3 (20). P. 223—226.
5. Bruemerhoff D. Theory of public finance. Vladikavkaz: Pioneer Press, 2002. 480 p.
6. Parygina V. A., Brown K., Musgrave J., Tedeyev A. A. Taxes and taxation in Russia. M.: Eksmo, 2006. 640 p.
7. Barulin S. V., Barulina E. V. Paradoxes of taxation system in Russia // Finance and credit. 2012. № 12 (292). P. 15—23.
8. Ivanova O. B., Khapilin S. A. Financial aspect of customs tariff regulation of foreign trade activities in Russia in conditions of deepening the integration processes // Financial research. 2013. № 4 (41). P. 33—40.
9. Novikov V. V. The way to increase the budget revenues by reducing taxes for industrial enterprises // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2014. № 2 (27). P. 208—212.
10. Melnikova Yu. V. Improving natural resource payments: the complex royalty and indirect taxes // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2011. № 2 (15). P. 183—185.

**ПОДПИСКА**

Оформить подписку на научный журнал «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса» на 2014 год можно:

- в любом почтовом отделении связи по каталогу «Почты России» (индекс по каталогу 38683);
- непосредственно в редакции журнала, расположенной по адресу: 400010, г. Волгоград, ул. Качинцев, 63, каб. 107 (редакционный индекс P8683);
- с помощью заявки, отправленной по электронной почте: [teon\\_nauka@mail.ru](mailto:teon_nauka@mail.ru), с указанием ФИО, почтового индекса, адреса, срока подписки и стоимости;

Контактная информация:  
главный редактор Ващенко Александр Николаевич,  
моб. тел.: 8-909-384-16-61; 8-902-38-65-549

**СТОИМОСТЬ**  
(без комиссии  
за услуги почты)  
**подписки на 1 год**  
**1200 руб.**

**Стоимость подписки**  
**на 6 месяцев**  
**600 руб.**

**Стоимость подписки**  
**на 3 месяца**  
**300 руб.**

Адрес редакции научного журнала:  
400010, г. Волгоград, ул. Качинцев, 63, каб. 107  
E-mail: [teon\\_nauka@mail.ru](mailto:teon_nauka@mail.ru)