

## КОНЦЕПЦИЯ ВЗИМАНИЯ ГОСУДАРСТВОМ ДОХОДОВ ОТ ИМУЩЕСТВА

В статье рассматриваются теоретические аспекты налогообложения имущества хозяйствующих субъектов. Особое внимание уделено модели налога на производственные фонды на основе теории и методологии кругооборота фондов, что позволило увязать механизм взимания налогов с факторами производства и показателями их эффективности.

Система доходов государства определяется содержанием социально-экономического устройства и уровнем экономического развития общества. Если экономическая база общества построена на частной собственности, то государственные доходы представляют собой изъятие государством средств у других экономических субъектов. Напротив, когда экономика строится на государственной собственности, то поступление ее доходов является результатом командно-административного перераспределения стоимости единого государственного субъекта. Большое разнообразие экономических отношений порождает множественность видов доходов у субъектов хозяйствования, а отсюда следует и необходимость иметь систему доходов государства, так как отдельные ее виды существенно различаются по объектам получения, методам взимания, по своей социальной и экономической значимости.

Система доходов государства формируется исторически, она должна быть достаточно стабильной, чтобы имелась возможность опираться на уже сложившиеся традиции, но вместе с тем и подвижна, так как в экономике и обществе происходят существенные изменения, на которые она должна реагировать.

Методы, посредством которых государство обеспечивает поступление себе денежных средств, довольно многочисленны. В одних случаях оно использует метод, основанный на добровольной передаче ему денежных средств от их собственника. Классическим примером такого метода выступают *государственные займы* (как внутренние, так и внешние). В других – государство использует в качестве источника дохода *сдачу своего имущества в пользование*. Например, сдает в аренду помещение, находящееся в его собственности, взимая за это плату. В-тре-

тых, взимает плату за те или иные услуги, выступая в качестве их продавца. Этот перечень можно продолжить, но основным методом, посредством которого современное государство добывает себе необходимые денежные средства, выступают *налоги*.

В системе доходов государства особое место занимают налоги, объектом которых является имущество. Доходы от налогообложения имущества занимают преобладающую долю в объеме собственных налоговых доходов региональных и местных бюджетов. В самой структуре имущественных налогов основной – налог на имущество организаций (95%). Доминирующая роль налога на имущество организацией объясняется тем, что объекты его обложения в своей совокупности являются наиболее дорогостоящими по сравнению с объектами других налогов, официально входящих в систему имущественного налогообложения [7, с. 9-27].

Рассмотрим экономическую природу методов взимания государством доходов от имущества организацией, исходя из сложившихся видов собственности: частной и государственной.

Для нас в данном случае представляют интерес отношения государства и собственника имущества (юридического лица), во-первых, и взаимоотношения государства (как собственника) и пользователя имуществом (также юридического лица), во-вторых.

В первом случае отношения по поводу присвоения доходов от имущества носят налоговый характер. Возникает вопрос: на каком основании государство взимает налог с собственника имущества? Рассмотрение имущества как объекта распоряжения субъектами хозяйствования (отличных от государства как органа управления) приближает к понятию собственности, и в этом отношении присвоение государством дохода кажется

недопустимым и противоестественным. Но перераспределение дохода от имущества между его собственником и государством носит в данном случае характер, исходящий из общего понимания налогов, в основе которого лежат экономические отношения, при котором налоги являются атрибутом государства. В связи с этим К. Маркс иронично писал: «Налог – это материнская грудь, кормящая правительство. Налог – это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией. Когда французский крестьянин хочет представить себе черта, он представляет его в виде сборщика налогов» [3, с. 82].

Добывание государством денег с помощью налогов представляет собой один из методов финансовой деятельности государства, связанный с формированием его денежных фондов. Этот метод принято именовать «методом принудительного и безвозвратного изъятия денег». Налоги выполняют роль источника финансирования как деятельности государства, так и содержания его аппарата. «В налогах, – писал К. Маркс, – воплощено экономически выраженное существование государства» [4, с. 308]. Учитывая важность налогов для государства, Пьер Жозеф Прудон отмечал, что в «сущности, вопрос о налогах есть вопрос о государстве», а Ф. Энгельс отводил им роль одного из трех основных признаков государства [11, с. 171]. Государство в ходе подобной финансовой деятельности присваивает часть дохода не как собственник имущества, так как оно им не является, а как внешняя сила.

Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, исходя из его полномочий как субъекта политической власти, и взимается в силу его собственного волеизъявления, закрепленного в соответствующем правовом акте, принятом надлежащим государственным органом и в надлежащей форме, что приводит к возникновению у юридического лица, обладающего статусом налогоплательщика, налогового обязательства. Поэтому налоги носят принудительный, но правомерный характер отчуждения доходов, характеризуя одностороннее движение стоимости (от налогоплательщика к государству) без специального эквивалент-

ного обмена, равноценного платежу. В этом и заключается обоснованность взимания налогов. Отсюда их признаками являются:

1) распределение совокупного общественного продукта в пользу государства;

2) денежная форма, которую носит налог, хотя могут существовать и натуральные налоги. При всех обстоятельствах налог – это материальный платеж, т. е. уплата налога всегда выражает отчуждение имущества (денег или вещей) налогоплательщика в пользу государства;

3) безвозвратность платежа как главное качество налога. Безвозвратность означает бессрочность изъятия денег, т. е. они не будут возвращены никогда;

4) безэквивалентный характер уплаты налога. Выражаясь экономическим языком, налог опосредует одностороннее движение стоимости в денежной форме, не сопряженное встречным движением стоимости в товарной форме. Иначе говоря, налог не является платой за какие-либо товары или хотя бы государственные услуги, как это пытаются представить некоторые налоговые теории, а выступает безвозмездным изъятием денег.

Этим налог отличается от возвратных платежей, например, государственных займов (при которых деньги движутся вначале от плательщика к государству, а затем обратно – от государства к плательщику, то есть деньги возвращаются) или платы за пользование государственным имуществом, которая хотя и устанавливается государством в одностороннем порядке, но выступает относительным эквивалентом какого-то встречного удовлетворения. Здесь навстречу плате движется определенное имущество (точнее, право пользования имуществом);

5) уплата налога влечет изменение формы собственности. Иначе говоря, налогообложение выражает собой процесс отчуждения собственности в пользу государства, а само налоговое отношение представляет собой отношение, возникающее между собственниками, одним из которых выступает государство, по поводу изменения права собственности на предмет налогового платежа с частной на государственную [7, с. 9-27].

Таким образом, в основе отношения государства и собственника имущества лежит принудительное изъятие части дохода от имущества в целях финансового обеспечения деятельности государства.

Интересно в связи с этим вспомнить рассуждения об имущественных налогах близкого к энциклопедистам французского автора Мерсье де ла Ривьера, который в 1767 году опубликовал трактат «Естественный порядок в организационном обществе». По его мнению, суверен (король) облагает состоятельных граждан постольку, поскольку является таким же участником в их собственности, как они сами. Иными словами, имущественный налог – это не налог, а доля короля в доходах от общего имущества.

Ход рассуждений Мерсье можно представить таким образом. Право собственности учреждается и сама собственность признается ради того, чтобы обеспечить собственнику получение дохода от своего имущества. Извлечение дохода – это главное в институте собственности, без этого собственность теряет свой смысл. Отсюда Мерсье делал обратный вывод: тот, кто получает доход, тот и является собственником. Раз король участвует в доходе от частного имущества, он является таким же его собственником (сособственником), как и законный владелец.

В своем обратном выводе Мерсье допустил существенную ошибку. Дело в том, что собственность не дает дохода без хозяйственной активности ее обладателя; последняя же подразумевает выполнение целого ряда мер, которые укладываются в два признанных понятия – владение и распоряжение имуществом (право владения и право распоряжения – два важных правомочия собственника, наряду с третьим правомочием – правом пользования). Например, чтобы извлекать доход из мастерской, располагаемой в производственном здании, надо его построить на заранее приобретенной и оборудованной земле, отремонтировать, страховать, охранять, установить необходимые станки и оборудование и рассчитать с данного здания соответствующую плату. Ничего этого суверен не делает и не собирается делать. Он не осуществляет ни владение мастерской, ни рас-

поряжение ею. Его позиция чисто пассивная: есть здание – значит, есть возможность взимать за него налог, нет здания – нет налога. Таким образом, не всякий доход имеет своим источником собственность, это, в первую очередь, относится к государственным доходам.

Мерсье принял налоговые («публичные») отношения за отношения собственности («частно-хозяйственные»). Сделанная им ошибка считается настолько очевидной, что его концепция обложения имущества, как участия суверена в доходах от общей (его и плательщика) собственности, не пользуется вниманием налоговых теорий.

Таким образом, подводя итог рассуждениям по вопросу характера отношений, складывающихся между государством и собственником имущества в лице юридического лица, можно определить категорию налога на имущество организаций как принудительное изъятие государством в целях финансового обеспечения своей деятельности денежных средств, принадлежащих на праве собственности организациям, осуществляемое на основе правового акта, принятого надлежащим государственным органом и в надлежащей форме, производимое в определенных размерах и в установленном порядке, носящее обязательный, безвозвратный и безвозмездный характер.

Налог на имущество юридических лиц введен с 1 января 1992 г. по Закону об основах налоговой системы, взимается в соответствии с Законом РСФСР от 13 декабря 1991 г. №2030-1 «О налоге на имущество предприятий» в рамках общей налоговой реформы.

Согласно БК РФ и бюджетной классификации РФ, система доходов бюджета включает в себя группы, подгруппы, статьи и подстатьи доходов бюджетов РФ. В частности, в налоговые доходы входят налоги на имущество, а в их составе – налог на имущество физических лиц; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения; налог на недвижимость, зачисляемый в доход бюджетов Великий Новгород и Тверь, а также налог на имущество организаций. Первые три налога не являются предметом рассмотрения наших исследований.

Рассмотрим вторую часть финансовых взаимоотношений между государством как

собственником имущества и одновременно субъектом гражданского права и его пользователем.

Данные отношения не выражают процесс отчуждения и смены собственности, поскольку осуществляются в рамках государственной собственности, где собственник – один. Они носят характер платы, а не налога за пользование имуществом.

В обычном значении термин «плата» означает «денежное вознаграждение, возмещение за что-нибудь» [8, с. 422].

Таким образом, в своем исходном значении термин «плата» характеризует эквивалентные товарно-денежные отношения, где плата выражает денежный элемент данного отношения. Плата является относительно эквивалентным платежом – уплатив плату, субъект получает право или разрешение от государства за пользование имуществом.

Двусторонний характер установления платы, в отличие от налога, возникает в силу обязанностей, вытекающих из двусторонних сделок (например, гражданско-правовых договоров, договоров, связанных с реализацией государственного имущества и предоставлением его в пользование).

В условиях командно-административной системы управления экономикой с 1966 года ею обозначался обязательный платеж государственных предприятий в бюджет за пользование основными производственными фондами и оборотными средствами (разновидность имущества), он не рассматривался в качестве налогов – его именовали «платой» и относили к группе неналоговых доходов бюджета.

В настоящее время налоговое законодательство изменило свою позицию, в результате чего налогообложение стало распространяться на государственные субъекты. Как с правовой, так и с экономической точек зрения такой подход представляется необоснованным, так как он ведет к игнорированию права государственной собственности, что приводит к принижению права собственности вообще.

Плату за имущество можно представить как платеж государству, носящий возмездный и эквивалентный характер, за пользование имуществом, находящимся в государ-

ственной собственности или отнесенным к фискальной монополии государства. Этот платеж опосредует гражданско-правовое отношение, где государство выступает в роли субъекта гражданского права. Внеся плату, лицо получает ее эквивалент в виде права пользования имуществом.

Плата за имущество официально упоминается в нашей стране в начале 1920-х годов прошлого столетия в правительственных ведомствах и в советской экономической печати в связи с дискуссией о ее введении. Поскольку в данный период эта категория являлась новой и дискуссионной, ее называли по-разному. В ходу были в основном термины «плата» и «сбор» [7, с. 9-27].

Согласно традиционным представлениям государственный сбор – это платеж государственному органу за совершение юридически значимого по отношению к плательщику акта. Так, государственный сбор взимается за придание плательщику определенного правового статуса, юридическую легализацию имущества, без которой использование данного имущества не разрешается, и т. д.

Можно выделить следующие основные признаки государственного сбора:

1) государственный сбор призван компенсировать расходы государственного аппарата, т. е. он должен быть корреспондирован с затратами, произведенными при реализации соответствующей государственной услуги в виде юридически значимых действий;

2) эквивалентность платежа – уплатив сбор, субъект получает что-то взамен: определенное право, статус или разрешение от государства. Например, с уплатой сбора за государственную регистрацию юридических лиц связано приобретение субъектом статуса юридического лица;

3) сбор является разовым платежом;

4) вступление лица в отношение с государством, связанное с уплатой сбора, носит для лица добровольный характер, поскольку добровольным является само обращение к государству за тем, что обусловлено уплатой сбора.

Таким образом, характеристика государственного сбора не позволяет относить его ни к налогу, ни к плате. Следовательно,

позицию правительственных ведомств и советских экономистов в отношении платы за имущество как к государственному сбору можно считать ошибочной.

Рассмотренные налоговые и неналоговые доходы в бюджет следует отличать от доходов от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, которые отражаются в бюджетной классификации РФ согласно приказу Минфина России от 10 декабря 2004 года №114 н по коду 000 111 00000 00 0000 000. В их состав входят:

– средства, получаемые в виде арендной платы либо иной платы за сдачу во временное владение и пользование или во временное пользование имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;

– средства, получаемые в виде процентов по остаткам бюджетных средств на счетах в кредитных организациях;

– средства, получаемые от передачи имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, под залог, в доверительное управление;

– плата за пользование бюджетными средствами, предоставленными другим бюджетам, иностранным государствам или юридическим лицам на возвратной и платной основах;

– доходы в виде прибыли, приходящейся на доли в уставных (складочных) капиталах хозяйственных товариществ и обществ, или дивидендов по акциям, принадлежащим РФ, субъектам РФ или муниципальным образованиям;

– часть прибыли государственных и муниципальных унитарных предприятий, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей;

– другие предусмотренные законодательством РФ доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности.

В соответствии с действующим Бюджетным кодексом РФ вышеназванные доходы, связанные с использованием государственной или муниципальной собственности, относятся к неналоговым и не являются предметом рассмотрения в данной работе.

Представляет интерес выяснение правомерности установления наименования этих видов платежей в бюджет. Для этого рассмотрим вначале понятие «имущество».

Согласно историческим сведениям понятие «имущество» изначально было определено в римском праве в связи с введением в гражданский оборот земельных участков и других природных объектов. В дореволюционной России это понятие было впервые применено в указе Петра I от 23 марта 1714 года «О порядке наследования в движимых и недвижимых имуществах» для ограничения оборота имущества и его наследования.

В первые годы советской власти неизбежным было использование прежних экономических понятий, в том числе и капитала. После отмены частной собственности на недвижимость и на землю понятие «имущество» и его деление как вещей на движимые и недвижимые трансформировалось в категории основных и оборотных фондов, а земельные участки учитывались отдельно по видам и только в натуральных единицах измерения (по площади). Производственные фонды при этом считали народным достоянием и источниками средств [9, с. 7-8].

С середины 1960-х годов активизировалось изучение категорий фондов предприятия, хотя до однозначной их трактовки еще далеко. Сегодня в понятие фондов включают практически все – от национального богатства до фондов экономического стимулирования, характеризуют их как совокупность средств производства и предметов потребления, считают их частью имущества, отождествляют с основными и оборотными средствами и проводят различия между фондами и средствами. Спорным является отождествление производственных, товарных и денежных фондов с экономическими ресурсами, поскольку последние не имеют исторических границ существования. В дальнейшем мы ограничиваемся понятием фондов лишь в том смысле, в каком оно связано с движением авансированной стоимости и является объектом обложения налогом.

Дискуссионным является вопрос об объеме, составе и структуре авансированных фондов предприятия. Длительное время об-

щепризнанным было деление фондов на производственные и фонды обращения. С введением платы за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства появились работы по плате за производственные фонды. В начале 1970-х годов производственные фонды стали связывать не только со средствами производства, но также с материальными и денежными ресурсами обращения. В результате сформировалась концепция производственных фондов как совокупности производительных фондов и фондов обращения.

В современной России понятие «имущество» вновь введено в экономический и правовой оборот Законом РСФСР «О собственности в РСФСР» от 24 декабря 1990 г. в связи с установлением статуса частной собственности на землю и Основами гражданского законодательства Союза ССР и республик от 31 мая 1991 г. Затем этот термин был подтвержден в Указе Президента РФ от 27 октября 1993 г. №1797 «О регулировании земельных отношений и развитии аграрной реформы в России» и окончательно закреплен Гражданским кодексом РФ от 30 ноября 1994 г.

Однако в самом ГК РФ понятие имущества многозначно. Иногда закон понимает под ним только обязанности (долги), т. е. пассив имущества. В других случаях трактуется оно только как наличное имущество, т. е. актив имущества в виде вещей и имущественных прав (ср., например, ст. 128 и 237 ГК РФ). В некоторых случаях в состав имущества закон включает только вещи, принадлежащие конкретному лицу (ср., например, ст. 211 и 301-303 ГК РФ).

Вместе с тем ГК РФ использует обобщающее понятие «объекты гражданских прав», к которым согласно ст. 128 относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в т. ч. имущественные права; рабо-

ты и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в т. ч. исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

Представленное в статье 38 Налогового кодекса РФ понятие имущества для целей налогообложения привязано к определению имущества, данному в ГК РФ. Недостаточная проработанность определения имущества в НК РФ обусловлена существующим логическим разрывом между отсылочными нормами НК РФ, устанавливающими взаимосвязь налоговых понятий с понятиями гражданско-правовыми, и базовыми положениями ГК РФ, вводящими обобщающие понятия гражданско-правовых отношений. На наш взгляд, в ст. 38 НК РФ целесообразно было бы ввести такую правовую конструкцию, которая имуществом для целей налогообложения признавала бы более узкую категорию объектов гражданских прав, а именно объекты вещных прав в соответствии с ГК РФ, поскольку сама природа и целевое предназначение налогового платежа указывают на материально-вещественную форму облагаемых ими объектов.

Теперь перейдем непосредственно к рассмотрению правомерности введения категории «платежи с имущества». Так, применяемая в советские времена категория «плата за производственные фонды» не полностью отражала круг облагаемых объектов. Объектом платы являлись основные и оборотные производственные фонды, а также часть фондов обращения в форме стоимости готовой продукции (см. рис. 1). При этом стоимость товаров отгруженных и денежных средств не являлась объектом платы, хотя входила в состав производственных фондов.

Определение «налог на имущество» с точки зрения существующей у нас юридической терминологии не вполне точно. Граж-

Производственные фонды предприятия									
Производительные фонды							Фонды обращения		
Основные				Оборотные			Готовая продукция	Товары отгруженные	Денежные средства
Активная часть		Неактивная часть		Производственные запасы	Незавершенное производство	Расходы будущих периодов			
Льготные	Облагаемые	Льготные	Облагаемые						
Основные средства				Оборотные средства					

Рисунок 1. Схема производственных фондов хозяйствующего предприятия как объектов платы

Таблица 1. Стоимость отдельных нефинансовых экономических активов (на конец года)

Годы	Всего	в том числе	
		основные фонды, включая незавершенное строительство	материальные оборотные средства
Миллион рублей (до 1998 г. – млрд. руб.)			
1980	1277	1092	185
1985	1732	1475	257
1990	2289	1988	301
1995	5 780 721	5 608 707	172 014
1996	14 957 880	14 365 293	592 587
1997	15 305 046	14 550 399	754 647
1998	16 262 858	15 372 967	889 891
1999	16 397 056	15 498 688	898 368
2000	19 352 817	18 152 860	1199 957
2001	23 828 849	22 162 340	1 666 509
2002	28 856 310	26 739 230	2 117 080
2003	35 854 715	33 547 024	2 307 691
2004	39 224 493	36 577 563	2 646 930
2005	43 292 182	39 574 210	3 717 972
В процентах к итогу			
1980	100	86	14
1985	100	85	15
1990	100	87	13
1995	100	97	3
1996	100	96	4
1997	100	95	5
1998	100	95	5
1999	100	95	5
2000	100	94	6
2001	100	93	7
2002	100	93	7
2003	100	94	6
2004	100	93	7
2005	100	91	9

Источник: [10, с. 336]

данское законодательство понятием «имущество», как указывалось ранее, охватывает не только вещи, но и деньги, а также ценные бумаги, которые могут иметь форму дохода либо прибыли. Эта часть имущества является объектом обложения других налогов (в классификации доходов бюджетов РФ они относятся к «налогам на прибыль, доходы» с кодовым номером – 00010100000 00 0000 000) (6, с. 168), поэтому не могут подвергаться обложению налогом на имущество. Иначе, возникнет ситуация с двойным налогообложением. Налог на доход (прибыль) при этом также представляет собой доход на имущество, который не является предметом нашего исследования. Кроме того, как справедливо отмечают некоторые экономисты, ряд статей актива баланса организаций вряд ли можно отнести к имуществу, в частности, «расходы будущих периодов» и «НДС по приобретен-

ным ценностям». Оставшаяся же часть «наличного имущества», без стоимости денег и ценных бумаг, является объектом обложения налогом на имущество юридических лиц. Всю совокупность указанных вещей (теория налогового права под имуществом понимает то, что гражданское право именуется вещами), подлежащих обложению, целесообразно рассматривать (именовать) как производственные фонды, так как они занимают в этом «остатке» наибольшую величину (долю). Для большей убедительности приведем сведения об основных фондах и материальных оборотных средствах в составе стоимости нефинансовых экономических активов.

В объем экономических активов включаются нефинансовые произведенные активы (основные фонды, запасы материальных оборотных средств, ценности), произведенные активы, в том числе материальные

(земля, богатства недр, естественные биологические и подземные водные ресурсы) и нематериальные (лицензии на использование изобретений, передаваемые договоры, купленный «гудвилл» и т. п.), а также финансовые активы (монетарное золото, валюта, акции, займы и пр.). Купленный «гудвилл» – круг постоянных клиентов, деловые связи, репутация, название фирмы, используемые торговые марки, навыки руководства и т. д.

Стоимость ценностей, материальных произведенных активов (природных ресурсов), нематериальных и финансовых активов в составе элементов национального богатства не учтена за неимением соответствующих данных.

Данные таблицы 1 показывают, что основные фонды и материальные оборотные средства в составе нефинансовых экономических активов занимают наибольший удельный вес (до 90%), что подтверждает приведенные нами высказывания.

В Системе национальных счетов РФ под *основными фондами* понимают произведенные активы, подлежащие использованию неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг. При этом к основным фондам относят здания, сооружения, машины и оборудование (рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника), транспортные средства, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, другие виды основных фондов.

В *оборотные активы* организаций относят авансируемую в денежной форме стоимость, принимающую в процессе кругооборота средств форму оборотных фондов и фондов обращения, необходимую для поддержания непрерывности кругооборота и возвращающуюся в исходную форму после его завершения. В оборотные производственные фонды входят как предметы труда (сырье, основные материалы, топливо, вспомогательные материалы, тара, запасные части), так и средства труда (инвентарь и хозяйственные принадлежности). Кроме того, в оборотные фонды включаются незавер-

шенное производство, полуфабрикаты собственного изготовления и расходы будущих периодов. В фонды обращения входят готовая продукция и товары отгруженные, средства в расчетах и денежные средства. Приведенные показатели рассчитываются в соответствии с принципами современной методологии, что позволяет сопоставить их с международными показателями.

Термин «налог на производственные фонды» более соответствует сущности данного налога, поскольку его предметом выступают материальные, физически осязаемые «вещи», являющиеся результатом труда и имеющие в силу этого определенную материальную (экономическую) ценность. Кроме того, обеспечивается должная корреспонденция с гражданским правом, где таким категориям, как «вещи» и «фонды» дана полная характеристика.

Таким образом, налог на производственные фонды, по нашему мнению, – это налог, предметом которого выступают производственные фонды.

Данный налог имеет большое значение для страны. Во-первых, он весьма привлекателен для бюджета, поскольку все собственники вне зависимости от уровня экономического успеха обязаны обеспечить заранее гарантированную долю поступлений в казну. Во-вторых, при определенных ставках налога, при щадящем обложении производственных фондов этот налог даст производителю определенные выгоды: при владении равными производственными фондами, но более эффективном их использовании и одинаковых налоговых платежах выигрывают те, кто выпустит больше продукции. В-третьих, налог стимулирует освобождение организации от излишних и неэффективных основных фондов, вследствие чего рынок пополнится дополнительными объектами купли-продажи. При инфляционном процессе это свяжет определенную часть излишних денег и задержит их обесценение. В-четвертых, данный налог побуждает перераспределение основных фондов в руки деловых людей, которые могут использовать его в интересах общества.

Возвращаясь к названию п. 1.1 «Концепция взимания государством доходов от иму-



щества юридических лиц», что является в данном случае предметом нашего рассмотрения, заметим, что в науке, как известно, концепция (от лат. *conceptio* – понимание, единый замысел, ведущая мысль) – система взглядов, выражающая определенный способ видения («точку зрения»), понимания, трактовки каких-либо предметов, явлений, процессов и презентующая ведущую идею или (и) конструктивный принцип, реализующие определенный замысел в той или иной теоретической или практической деятельности [8, с. 505].

Исходя из вышеизложенного, применительно к рассматриваемой нами проблеме, концепция взимания государством доходов от имущества означает систему представлений, трактовки о стратегических целях и приоритетах налогообложения имущества, субъектов хозяйствования, важнейших направлениях и средствах реализации указанных целей. Основывается на результатах целого ряда фундаментальных и прикладных исследований в различных областях знаний – экономической теории, финансах, бухгалтерском учете и др.

Одним из элементов рассматриваемой концепции является уточнение функций налога на производственные фонды. В экономической литературе различают в основном 4 функции налога: регулируемую, контрольную, стимулирующую и аккумулирующую в бюджет часть чистого дохода. При этом трудно уловить разницу между первыми тремя функциями налога, так как в конечном итоге он их сводит к эффективному использованию фондов. Многие авторы высказываются за две функции налога на фонды: аккумулятивную (некоторые авторы называют ее фискальной) части чистого дохода организаций в бюджет и стимулирование лучшего использования фондов.

Первая функция направлена на аккумуляцию части прибыли организаций в государственный бюджет. Величина налога не зависит от объема произведенной и реализованной продукции, уровня затрат, ассортимента, сортности, цен. Это позволяет планировать налог исходя из наличия производственных фондов, величина которых в масштабе страны сравнительно устойчива.

Стимулирующее воздействие налога на фонды основано на том, что интересы организации поставлены в зависимость от степени использования производственных фондов. Чем эффективнее используются фонды, тем больше прибыли получит организация и, следовательно, при неизменной сумме налога на фонды больше прибыли останется на внутрихозяйственные потребности. Это заинтересовывает организации в увеличении выпуска продукции и получении большей суммы прибыли на каждый рубль производственных фондов. Налог на фонды способствует и техническому прогрессу путем внедрения в производство более эффективных фондов. Он регулирует ту границу эффективности новой техники, ниже которой организация теряет заинтересованность в ее внедрении.

Проблемы совершенствования экономического механизма и оценки эффективности производства целесообразно раскрыть на основе теории и методологии кругооборота фондов организации. В отношении рассматриваемой нами проблемы это предполагает необходимость увязки механизма взимания налога на производственные фонды с факторами производства (вещественными и личными) и показателями их эффективности. Сторонником данного подхода, с позиции теории методологии кругооборота фондов предприятия, еще в начале рыночных преобразований был ученый-экономист С.К. Коркин [1]. В дальнейшем взаимосвязь налога с показателями эффективности использования производственных фондов будем рассматривать с позиции теоретических разработок С.К. Коркина.

По нашему мнению, налог на имущество (производственные фонды) является народнохозяйственной категорией, присущей всем организациям. Он призван служить механизмом перераспределения чистого дохода организацией с учетом различий в составе, структуре и показателях оборачиваемости производственных фондов. Этим задачам в меньшей степени соответствуют показатели налога на недвижимость, водного налога, земельного налога, сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Наиболее дискуссионным является вопрос о связи производственных фондов с факторами производства.

Вещественные и личные факторы присущи всякому производству, причем решающая роль принадлежит средствам труда, особенно в условиях научно-технического прогресса. Существует объективная взаимосвязь и пропорциональность между средствами производства и рабочей силой. Задача заключается в оптимизации этих пропорций через показатели производственных фондов организаций. К сожалению, производственные фонды часто ограничивают только средствами производства, оставляя в стороне рабочую силу.

При такой трактовке производственных фондов ни теоретически, ни практически невозможно объяснить экономическую природу и происхождение новой стоимости. Всякие попытки связать создание потре-

бительной стоимости и образование стоимости только со средствами производства (или соответствующими фондами) без участия рабочей силы являются ошибочными. В действительности средства производства лишь переносят свою стоимость, а образование новой стоимости связано с затратами живого (абстрактного) труда. Не раскрывается экономическая природа производственных фондов и после дополнения средств производства показателями незавершенного производства и расходов будущих периодов.

Мы разделяем позицию только тех авторов, которые рассматривают производственные фонды как функциональную форму всех факторов производства, а не только вещественных (5, с. 31). В соответствии с функциональной неоднородностью отдельных факторов производственные фонды должны делиться не только по способу оборота, но

Производственные фонды (ПФ)	Факторы производства		
	Средства труда (СТ)	Предметы труда (ПТ)	Рабочая сила (РС)
Основные	ПФ <sub>СТ</sub>	–	–
Оборотные	–	ПФ <sub>ПТ</sub>	–

Рисунок 2. Взаимосвязь производственных фондов и факторов производства

Формирование производственных фондов	Потенциальные факторы производства			
	Средства труда (СТ)	Предметы труда (ПТ)	Рабочая сила (РС)	Всего
Авансирование стоимости, в том числе за счет:	Д <sub>СТ</sub>	Д <sub>ПТ</sub>	Д <sub>РС</sub>	Д
финансовых ресурсов	Ф <sub>СТ</sub>	Ф <sub>ПТ</sub>	Ф <sub>РС</sub>	Ф
кредитных ресурсов	К <sub>СТ</sub>	К <sub>ПТ</sub>	К <sub>РС</sub>	К
Производственные фонды (авансированная стоимость)	ПФ <sub>СТ</sub>	ПФ <sub>ПТ</sub>	ПФ <sub>РС</sub>	ПФ

Рисунок 3. Процесс формирования производственных (авансированной стоимости) фондов

Функциональные формы производственных фондов	По способу оборота стоимости	основные	оборотные	
	По участию в образовании стоимости	постоянные		переменные
Экономическое содержание элементов производственных фондов в разрезе факторов производства		основные постоянные (ПФ <sub>СТ</sub> )	оборотные постоянные (ПФ <sub>ПТ</sub> )	оборотные переменные (ПФ <sub>РС</sub> )

Рисунок 4. Классификация производственных фондов по признакам

Производственные фонды (ПФ)	Виды деятельности по стадиям кругооборота (Д...Д <sup>1</sup> )			Элементы (реализованной) обернувшейся стоимости
	материально-техническое снабжение (1)	производство (11)	сбытовая деятельность (111)	
ПФ <sub>СТ</sub>	ПФ <sub>СТ1</sub> С <sub>СТ1</sub>	ПФ <sub>СТ11</sub> С <sub>СТ11</sub>	ПФ <sub>СТ111</sub> С <sub>СТ111</sub>	С <sub>СТ</sub> – стоимость потребленных средств труда (амортизация)
ПФ <sub>ПТ</sub>	ПФ <sub>ПТ1</sub> С <sub>ПТ1</sub>	ПФ <sub>ПТ11</sub> С <sub>ПТ11</sub>	ПФ <sub>ПТ111</sub> С <sub>ПТ111</sub>	С <sub>ПТ</sub> – стоимость потребленных предметов труда (материальные затраты)
ПФ <sub>РС</sub>	ПФ <sub>РС1</sub> V <sub>РС1</sub> M <sub>РС1</sub>	ПФ <sub>РС11</sub> V <sub>РС11</sub> M <sub>РС11</sub>	ПФ <sub>РС111</sub> V <sub>РС111</sub> M <sub>РС111</sub>	V <sub>РС</sub> – стоимость необходимого продукта M <sub>РС</sub> – стоимость прибавочного продукта
ПФ	ПФ <sub>1</sub> (c + v + m) <sub>1</sub>	ПФ <sub>11</sub> (c + v + m) <sub>11</sub>	ПФ <sub>111</sub> (c + v + m) <sub>111</sub>	(С <sub>СТ</sub> + С <sub>ПТ</sub> + V <sub>РС</sub> + M <sub>РС</sub> )

Рисунок 5. Процесс формирования производственных фондов (авансированной стоимости) по стадиям воспроизводства

и по роли в образовании стоимости. Следовательно, существующее деление производственных фондов на основные и оборотные необходимо дополнить делением их на постоянные и переменные, т. е. указанные фонды рассматриваются как основные постоянные  $ПФ_{СТ}$ , оборотные постоянные ( $ПФ_{ПТ}$ ) и оборотные переменные ( $ПФ_{РС}$ ). Только при такой постановке вопроса может быть раскрыта объективная взаимосвязь между производственными фондами и факторами производства.

Недооценка объективности деления производственных фондов на постоянные и переменные сдерживает решение многих экономических проблем теории и практики воспроизводства [2, с. 65]. В частности, до сих пор нет приемлемой методики исчисления показателей оборачиваемости производственных фондов, методологии построения системы показателей экономической эффективности общественного производства.

Важным аспектом проблемы является анализ движения стоимости по стадиям кругооборота. Задача заключается в выяснении методологических основ механизма движения авансированной стоимости и ее увеличения в процессе производства. Поскольку производственные процессы осуществляются и на стадиях обращения, то проблема движения стоимости предлагается в следующей постановке:

Такие разработки могут послужить методологической основой для создания в каждой организации нормативной базы экономического механизма индивидуального воспроизводства. Это позволяет существенно расширить аналитические возможности по выявлению и использованию внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства.

Несмотря на обилие разных подходов к обеспечению взаимосвязи налога на фонды с показателями эффективности производства, расчеты показывают, что они имеют разнонаправленную динамику. Это подтверждается данными по базовой организации.

На наш взгляд, следовало бы установить связь механизма налога на фонды с показателями оборачиваемости производственных фондов: основных и оборотных, постоянных и переменных. При этом:

1. Оборачиваемость фондов правомерно исчислять как отношение обернувшейся и авансированной стоимости.

2. Ставку налога следует дифференцировать в зависимости от ускорения и замедления оборачиваемости фондов.

3. Для повышения действенности налога на фонды суммы отклонений его от нормативной величины целесообразно увязывать с поощрительными фондами организаций.

**Список использованной литературы:**

1. Коркин С. К. Кругооборот фондов в социалистическом воспроизводстве. – Казань: Издательство Казанского университета, 1990. – 198 с.
2. Ленская С.А. Кругооборот и оборот общественных фондов в СССР. – М.: Мысль, 1967.
3. Маркс К. Классовая борьба во Франции с 1848 по 1850 гг. // Маркс К. и Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд. – т. 7 – М.: государственное издательство политической литературы, 1956. – 669 с.
4. Маркс К. Морализующая критика и критицизирующая мораль // Маркс К. и Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд., – т. 4 – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. – 615 с.
5. Можайскова И.В. Социалистическое предприятие в структуре общественного производства. – М.: Мысль, 1970. – с. 178-179.
6. Налогообложение имущества хозяйствующих субъектов: проблемы, истории, современное состояние и перспективы развития /Р.Р.Яруллин.-Уфа.: Баш ГАУ, 2007.-196 с.
7. Новая бюджетная классификация Российской Федерации. Приказ Минфина России от 10 декабря 2004 года №114 н. Указание о порядке применения бюджетной классификации РФ. – М.: КНОРУС. 2005. – 576 с.
8. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. – Мн.: Книжн. Дом, 2003. – 1280 с.
9. Ожегов С.И. Словарь русского языка. – М.: Рус.яз., 1988. – 750 с.
10. Пестряков Б.И. Вопросы учета основных средств промышленных предприятий. – М.: Союзоргучет, 1935. – с.7 – 8.
11. Российский статистический ежегодник, 2005: Стат. сб. / Росстат. – М.: Информационный – издательский центр «Статистика России», 2006. – 819 с.
12. Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства // Маркс К. и Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд. – т. 21 – М.: Государственное издание политической литературы, 1961. – 745 с.