Голик Елена Николаевна. Косвенные налоги в условиях транзитивной экономики России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Шахты, 2002 169 c. РГБ ОД, 61:03-8/733-1

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Методологические основы косвенных налогов в условиях рыночной трансформации экономики России 13

1.1 Каузальность и экономическое содержание косвенных налогов 13

1.2 Косвенное налогообложение развитых федеративных государств и возможности его применения в становлении Российской налоговой системы 36

1.3 Методологические принципы использования косвенных налогов в условиях современной экономики России 45

Глава 2. Структурный анализ косвенного налогообложения и основные направления его совершенствования 63

2.1 Налог на добавленную стоимость и основные направления его совершенствования 63

2.2 Использование акцизов в системе косвенного налогообложения 80

2.3 Таможенная пошлина, методические основы её исчисления 92

Глава 3. Экономико-математические методы оптимизации косвенных налогов 117

3.1 Модель оптимизации на основе системного базового подхода 117

3.2 Оптимизация налога на добавленную стоимость методом переложения налогов 128

Заключение 141

Библиографический список использованной литературы 146

Приложения

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования

Современный этап экономического развития России характеризуется становлением рыночных отношений. На этом пути определилась тенденция недоучета ограниченной аутентичности, причинно-следственной связи между экономическими явлениями. В результате утрачивается динамизм и эффективность рыночных преобразований, растут социально-экономические издержки проводимых реформ. Это не могло не сказаться на генезисе налоговой системы, адекватной рыночной системе, и ее развитии.

Проводимая налоговая реформа во многом опирается на традиционно консервативные формы налогообложения, имманентные развитым западным странам. При этом тенденции уровня экономического развития России, её социальные ориентиры не находят достаточного отражения в налоговой системе. В основном приоритет отдается не экономическому детерминизму, а решению сугубо практических задач, обусловленных конкретной экономической ситуацией. Поэтому процесс налогообложения недостаточно отражает сущность налоговедения, и как результат — практика проведения налоговой реформы не эффективна и не соответствует оптимальным критериям. Следствием такого положения являются продолжительность и незавершенность налоговой реформы, постоянные изменения законодательства, методов налогообложения, что дестабилизирует налоговую систему страны. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) систематизировал и совершенствовал законодательную базу налогообложения, но принципиально ее не изменил, усилив при этом фискальную направленность косвенных налогов.

Нестабильность, отсутствие стимулирующей роли налогов, приоритет косвенного над прямым налогообложением — свидетельство недостаточности в использовании теоретической базы, методологической основы проводимой налошвой реформы. Теория налогов находится на такой стадии развития, когда отсутствует четкость в понимании самой исходной категории - налога как экономического явления. В анализе содержания и практике его использования основополагающим является не экономический, а юридический подход.

В российской налоговой реформе приоритет отдается косвенным налогам, по сути, налогам на потребителя, что в определенной мере противоречит не только экономическим основам рыночной системы, но и принципам налогообложения. Современная практика реализации проводимой реформы генерирует развитие экономических противоречий между налогоплательщиком и налогополучателем в процессе получения и распределения налоговых доходов между федеральным, региональным и местным уровнем.

Все это обусловливает необходимость продолжения исследования экономического содержания налоговой системы и ее составляющей — косвенных налогов как в теоретическом, так и практическом отношении с целью познания принципов, методов формирования, а также определения направлений их оптимизации.

Степень разработанности проблемы

Налоги — один из важнейших структурных элементов финансовой науки. С момента их появления и до настоящего времени они характеризуются как область острых экономических противоречий между субъектами налоговой системы. Развитие научного знания о налогах направлено на достижение таких условий, при которых обеспечивается экономический рост в стране. Данное положение реализуется при условии достижения единства теории и практики налогообложения.

Решение проблем теоретического и методологического характера содержится в работах У.Петти, А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Миля, К. Маркса, Дж.Кейнса, Дж. Гэлбрейта, Л. Эрхарда и ряда других выдающихся экономистов прошлого.

Значительный вклад в развитие теории налога внесли российские представители экономической мысли — A.M. Александров, Е.Ю.Витте, В.Н.Твердохлебов, Н.И. Тургенев, А.А.Травиус, И.И. Янжул и др.

При подготовке диссертационного исследования использовались исследования ведущих учёных, научные интересы которых связаны с финансовой наукой и налоговедением - Н.В. Брызгалина, И.В. Горского, B.C. Золотарева, И.В. Караваевой, В.А. Кашина, Н.Г. Кузнецова, Д.С.Львова, В.Г. Панскова, В.М. Пушкаревой, В.М.Романовского, Р.Г.Сомоева, Д.Т. Черника, Т.Ф. Юткиной и тех экономистов, в работах которых проблемы косвенных налогов находят свое дальнейшее развитие.

Тем не менее, экономические проблемы косвенных налогов не достигли системно-концептуального и аутентичного раскрытия, что приводит к различным подходам к их исследованию. При этом далеко не всегда акцентируется внимание на противоречии косвенного налогообложения, которое выражается в многократности взимания налогов с одного и того же товара на различных стадиях его движения до конкретного потребителя. В налоговой практике данное противоречие приводит к переоценке значимости косвенных налогов как источника доходной части бюджетной системы. При этом вне поля зрения отдельных исследователей остаются негативные последствия данного явления, воздействующие на экономическую систему в целом, что выражается в генерировании инфляционного роста цен, в сокращении платежеспособного спроса населения, в снижении инвестиций, в дестабилизации социально-экономического развития страны. Такое состояние степени исследования косвенных налогов обусловило выбор предмета и объекта, постановку цели и задач данного исследования.

Объект и предмет исследования

Объектом исследования являются . косвенные налоги, их экономическое содержание, структура, место и роль в налоговой системе, а также социально-экономические последствия приоритета в налоговых доходах на этапе рыночной трансформации экономики России.

Предметом исследования является методология косвенного налогообложения как процесс движения от теории налогов к конкретной практике исчисления и взимания налоговых платежей в пространстве и во времени с учетом особенностей рыночной трансформации экономики России.

Цель и задачи исследования

Цель диссертационного исследования - изучение косвенных налогов как системно-симбиозного явления налоговедения, познания и определения их экономического содержания, места и роли в налоговой системе транзитивной экономики России. Практика налоговой реформы однозначно решает проблемы косвенных налогов, отдавая им приоритет в формировании налоговых доходов. В то же время она свидетельствует о нестабильности налоговой системы, её слабой адаптации к рыночным преобразованиям. Такое состояние требует гносеологического подхода к экономическому содержанию косвенного налогообложения и анализа степени его использования в практике.

В процессе исследования были поставлены и решены конкретные задачи:

обобщить теоретическое наследие генезиса и развития косвенных налогов, их экономической сущности;

определить степень теоретической, методологической и методической разработки проблемы косвенных налогов и ее практического использования в налоговой реформе, проводимой в Российской Федерации;

о оценить экономическую обоснованность приоритета косвенных налогов в доходной части бюджета, проанализировать воздействие данного положения на совокупный спрос и совокупное предложение, а также динамику макроэкономических показателей на социальные последствия;

исследовать структуру косвенных налогов, их методическую основу и определить направления ее совершенствования;

установить возможные направления оптимизации косвенных налогов в налоговой системе на основе системного базового подхода и теории переложения налогов;

доказать необходимость концептуального решения задачи повышения уровня прямого налогообложения в доходной части бюджетов на этапе переходной экономики страны;

о изучить проблему децентрализации косвенных налогов на основе .достижения единства экономических интересов между федеральным, региональными и местными уровнями в процессе сбора и распределения их доходов, внести аргументированные предложения по совершенствованию данного процесса;

о проанализировать изменения в налоговой системе в связи с вводом в действие Налогового кодекса Российской Федерации и определить направления в повышении уровня экономического обоснования законодательной базы налогов.

Теоретическая, методологическая и эмпирическая основы исследования Теоретической, методологической и эмпирической основой исследования является комплексный системный подход к анализу косвенных налогов, их экономической природы, количественной определенности, механизма функционирования. Её реализация осуществляется посредством использования методов научного познания в процессе анализа фундаментальных научных трудов классиков экономической мысли, специальных работ по проблеме налогов, налогообложения, косвенных налогов.

Использовались гносеологические методы в процессе сбора, систематизации, анализа практического, фактологического и статистического материала с целью определения содержания, места и роли косвенных налогов в налоговой системе России, региона, города.

Экономико-математическое моделирование позволило определить направления оптимизации косвенного налогообложения в условиях рыночной трансформации экономики России.

База данных для анализа формировалась на основе материалов органов государственной и налоговой статистики, фактологических материалов подразделений Министерства по налогам и сборам Российской Федерации и таможенных структур.

Положения диссертации, выносимые на защиту о определено, что приоритет косвенного налогообложения в налоговых доходах при высокой степени его централизации - особенность налоговой системы транзитивной экономики России. Она негативно воздействует на рост налогооблагаемой базы всех налогов, генерирует условия для развития инфляционных процессов и социально-экономической нестабильности общества. На этой основе обосновывается вывод о необходимости снижения их удельного веса в доходах бюджетной системы, используя теорию переложения налогов;

установлено, что степень экономической обоснованности косвенных налогов повышается по мере роста уровня прямого налогообложения. На основе системного базового подхода и теории налоговых переложений определено направление решения задачи оптимальности косвенных налогов. Условия её достижения ограничены сокращением удельного веса НДС в налоговых доходах при переложении налоговых потерь на рентные платежи от природно-ресурсного потенциала страны;

о сделан вывод, что методическая база основного косвенного налога - НДС по существу превращает его в оборотный налог. Предлагается перейти к количественному определению этого налога, используя в качестве его налогооблагаемой базы непосредственно добавленную стоимость, что позволит практически решить данную проблему расчета НДС методом сложения;

определено, что акцизы и таможенные пошлины в условиях переходной экономики России используются как источник налоговых доходов. Они не обеспечивают реализацию основной своей цели — нейтрализации отрицательных последствий в процессе потребления акцизных товаров, а также слабо влияют на повышение конкурентоспособности отечественного производства. Предлагается перейти к программно-целевому методу распределения доходов от акцизов и таможенных пошлин — направляя часть их на инвестирование разработок с целью повышения научно-технического уровня производимых в стране товаров и услуг, обладающих высокой степенью безопасности в эксплуатации и потреблении;

о в связи с изменением роли косвенных налогов с получением ими федерального статуса в соответствии с НК РФ обоснована необходимость снижения уровня их централизации, что обеспечит сокращение степени их администрирования и будет способствовать росту экономических интересов регионов муниципально-местных образований в формировании доходной части собственных бюджетов;

структурный анализ косвенного налогообложения и его методических основ установил необходимость их дальнейшего совершенствования на основе создания возможностей для развития сервисных услуг, ограничивающих принудительные меры взимания налога, .расширяя степень использования при этом экономических стимулов.

Научная новизна диссертационного исследования

Научная новизна диссертационного исследования заключается в концептуально-системном подходе к изучению косвенных налогов и анализе проблем их воздействия на налоговую систему. Приращение научного знания заключается в следующем:

определено экономическое содержание налогов и косвенных налогов как одного из их видов, на основе имманентной им целевой функции - удовлетворения общественных потребностей, что обеспечивается концентрацией части ресурсов, используемых для её реализации, у налогополучателя. На этой основе сделан вывод, что безвозмездность изъятия — налогово-правовая форма получения налоговых доходов. Исходя из экономической квинтэссенции, налоги возмездны в процессе распределения полученных доходов с целью удовлетворения общественных потребностей;

о экономическое содержание косвенных налогов определяется также на базе их источников, которыми являются доходы. Экономически налоги возмездны, так как они за счет доходов концентрируют финансовые ресурсы у государства с целью выполнения им своих функций, удовлетворяя при этом и потребности налогоплательщика;

установлено, что в условиях транзитивной экономики России основные налоговые поступления доходов обеспечивают косвенные налоги. Это противоречит экономической основе налогообложения, её рыночным принципам, так как при этом происходит многократное обложение товара на разных стадиях его движения к конкретному потребителю, они способствуют развитию инфляционных процессов, дестабилизируют социально-экономическое состояние общества, поэтому обоснована объективная необходимость сокращения их удельного веса в доходной части бюджетов;

на основе системного базового подхода и теории переложения налогов определено одно из направлений количественной оптимизации косвенных налогов. Установлено, что такое их состояние достигается при 30% сокращения доходов от НДС. Потери доходов при этом являются перелагаемыми на прямые налоги: рентные платех и от природно-ресурсного потенциала страны и предлагаемый для введения налог на обогащение. Их налогооблагаемая база в стране имеется, так как уровень рентных платежей очень низок, а дифференциация доходов населения в стране высокая;

обоснована экономическая и социальная несостоятельность увеличения количества плательщиков косвенных налогов. Налоговый кодекс Российской Федерации включил в их число частных предпринимателей, определенные виды деятельности научно-исследовательских и образовательных организаций, сократил ряд льгот по социально значимым товарам. Это препятствует развитию малых форм бизнеса и сокращает индекс развития человеческого потенциала.

Теоретическая и практическая значимость работы Теоретическая и практическая значимость работы заключается в уточнении и обосновании экономического содержания косвенных налогов, их источников, методов исчисления, в определении направлений оптимизаций.

Результаты исследования могут быть использованы:

в совершенствовании концептуальных направлений проводимой налоговой реформы и ее законодательной базы;

о в решении проблем сокращения уровня косвенных налогов в стране и децентрализации распределения их доходов между федеральным, региональными и местными бюджетами;

о в практике налогообложения на основе совершенствования методов расчетов косвенных налогов, повышения уровня целевого использования налоговых доходов;

при изучении курсов «Финансы», «Налоги и налогообложение», «Экономическая теория», а так же при преподавании спецкурсов.

Апробации работы

Теоретические обобщения и выводы диссертационного исследования нашли практическое применение в структурных подразделениях Ростовской-на -Дону таможни, в подразделениях многопрофильной фирмы «Прогресс», инспекции МНС России по г. Шахты, использовались экономическим управлением Администрации г. Шахты в процессе формирования доходной части бюджета.

Основные положения диссертации нашли отражение в публикациях, выступлениях автора на всероссийских, межвузовских, внутривузовских, научных и научно-практических семинарах и конференциях. Структура диссертационного исследования определена целью и задачами данной работы и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (123 источников), 5 приложений, 14 аналитических таблиц, 5 рисунков.

## Каузальность и экономическое содержание косвенных налогов

Проблема косвенных налогов актуализируется в связи с повышением их роли и значения в налоговой системе Российской Федерации (РФ), особенно с введением в действие части второй Налогового кодекса (НК). Это обусловливает необходимость активизации их исследования, прежде всего с позиций познания каузальной зависимости источников, теоретических основ, экономического содержания и структуры. Необходимость данного подхода диктуется как низким уровнем эффективности функционирования налоговой системы, так и недостаточной степенью разработки научно-теоретической проблемы налогов [118. —С.543-544]. Экономическая ситуация в стране такова, что «...функционирует еще не до конца сложившаяся налоговая система» [58].

В экономической литературе среди исследователей нет единого подхода даже в таком основополагающем экономическом вопросе как экономическое содержание налога в целом и косвенного налога в частности. Следствием этого состояния является превалирование юридической сути налогов над их экономической основой. Такое положение четко прослеживается не только в учебной, но и в научной литературе, где во многом их содержание с позиций анализа внутренних, причинно-следственных и устойчивых связей между налогообразующими субъектами и факторами подменяется комментариями, различного рода толкованиями положений НК и других юридических актов. Налоговый кодекс — законодательная база, регламентирующая налоговый процесс в РФ. В нем экономическое содержание налога может быть представлено в самом общем плане1. Генезис налога начинается с того времени, когда индивидуальные потребности обусловили необходимость их удовлетворения в коллективных и общественных формах. Источником их является часть доходов, которая выполняет целевую функцию - трансформацию реальных ресурсов из частных благ в общественные. Этот процесс осуществляется на основе налоговой законодательной базы. Поэтому в налоге первичным является их экономическое содержание, а производственной от нее - правовая форма его организации. В статье 8 Налогового кодекса Российской Федерации налог определяется, как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения, принадлежащих им на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований» [63, с. 13]. В таком понимании налога и его видов, в т.ч. и косвенных, экономически он представлен отношениями собственности и денежными средствами. Целевая его функция определена «финансовым обеспечением деятельности государства...», что прямо не отражает необходимость удовлетворения общественных потребностей, а поэтому экономическая неопределенность в этой части на практике приводит к индикативному характеру их удовлетворения.

## Налог на добавленную стоимость и основные направления его совершенствования

Налог на добавленную стоимость относится к разряду самых молодых налогов мирового сообщества и особенно России. Если в международной практике широко начали его использовать 30-40 лет назад, то в России -с 1 января 1992г. Десятилетняя практика применения данного налога в России повлекла за собой тридцатикратные изменения законодательной базы и ее уточнений. Около 20 раз осуществлялось нормативное регулирование НДС на уровне инструкций Госналогслужбы. В конечном итоге НДС как основной косвенный налог стал самым сложным с позиций своего содержания и практики использования в налоговой системе страны. Введение в действие второй части НК РФ данную проблему несколько упрощает, но не решает ее до конца.

Все это обусловливает необходимость поиска причин, порождающих данное состояние. Теоретические основы косвенных налогов, в т.ч. и НДС, были рассмотрены диссертантом в первой части работы. Они дают основания для вывода, что данный вид налога с позиции экономической теории сложен и неоднозначен. НДС - налог на потребление. Непосредственно в его изъятие включен ценовой механизм. В конечном итоге, такое положение «работает» не на достижение рыночного равновесия и сокращение социальных издержек. Это тот случай, когда цена подменяет ценность. Анализируя рыночную проблему ценностей и цены, Дж. Сорос пишет: «Наиболее важным является утверждение, согласно которому приниматься в расчет должны только рыночные участники рынка в процессе свободного товарообмена. Это утверждение справедливо, когда цель состоит в определении рыночной цены, но оно игнорирует широкий спектр личных и общественных ценностей, которые не находят выражения в поведении на рынке» [95]. Если говорить о рыночных ценностях, то здесь Дж. Сорос прав, когда указывает, что общественные ценности шире, глубже, богаче рыночной цены. НДС в определенной мере их девальвирует.

Налог на добавленную стоимость - это налог на потребление, тяжесть бремени которого испытывают не только плательщики этого налога в бюджет, но и покупатели созданных в процессе производства и обращения материальных благ [51]. Плательщик НДС, в своей основе, посредством цен перекладывает налоговые платежи на покупателя. Последний же воспринимает цену через собственные бюджетные ограничения. В большинстве случаев покупатель и не подозревает, что он является плательщиком данного налога. Поэтому НДС не только косвенный, но по своему характеру скрытый, завуалированный налог. Это положение отмечает Р.Г. Сомоев когда пишет: «Поскольку косвенные налоги замаскированы в цене товара, то при их введении или повышении ставок уже существующих налогов государство имеет меньше риска вызвать политическое и социальное недовольство населения» [94. - С.97]. Его можно в определенном смысле рассматривать как превращенную форма налога. Внешне по форме и по названию это налог. А с позиций содержания это - надбавка к цене, которая законодательно устанавливается государством на товары и услуги. Превращенная форма НДС делает его не только не простым с позиций теории, но и сложным в процессе практики налогооблагаемого процесса.

В письме Минфина России от 27 августа 1996 г. № 04-03-20 определен механизм расчета добавленной стоимости. Она «... представляет собой разницу между стоимостью реализуемых потребителем товаров (работ, услуг), определяемой исходя из применяемых цен (тарифов) и величиной материальных затрат производственного назначения»[51. — С.8]. Структурно добавленная стоимость включает в себя заработную плату, прибыль предприятий, ренту, процент на ссудный капитал, акцизы, поскольку последние - составные элементы цены реализации. Включение в налогооблагаемую базу НДС акцизов и на импортные товары - пошлины порождает вторичность налогообложения, так как акцизы и пошлины сами являются косвенными налогами. Такая практика противоречит одному из важнейших принципов налогообложения, утверждающему, что каждый товар должен облагаться налогом один раз. Добавленная стоимость создается на всех стадиях производства и обращения. Согласно методике исчисления НДС, действующей в мировой практике и в России, величина налога определяется в виде разницы между суммами налога, получаемыми за реализуемые товары, выполненные работы и услуги, и суммами налога, которые оплачивает налогоплательщик продавцам за различные материальные ресурсы производственного назначения. Размер налога на добавленную стоимость в окончательной цене товаров будет равен сумме налоговых платежей всех налогоплательщиков на пути до конечного потребителя. Таким образом, потребитель платит за всех налогоплательщиков на пути движения товара, услуги от производителя до конечного потребления.

Столь не простое исчисление НДС в практике приводит к значительным осложнениям в силу расширительной трактовки объекта налогообложения. НДС фактически взимается не с добавленной стоимости, а с товарного оборота в процессе реализации. В этой связи А.Н. Медведев утверждает, что объектами обложения НДС являются обороты по реализации продукции (товаров, работ, услуг); источником уплаты НДС — выручка от покупателей (заказчиков); при этом «добавленная стоимость» является лишь экономической категорией [51. - С.9].

## Модель оптимизации на основе системного базового подхода

Преобразования в налоговой системе России осуществляются в последние годы постоянно. При этом декларируется принцип снижения налогового бремени на экономику.

Расчеты А.Г.Куликова и И.П.Павлова показывают, что «...осуществление организационных мероприятий по снижению нагрузки налогов на треть и улучшение собираемости последних может обеспечить дополнительное увеличение ВВП на 1,5% ... и рост поступления доходов в бюджет - на 51,6% ...» [43]. Авторы делают вывод о необходимости снижения фискальной направленности налогов.

Имеющиеся в литературе данные подтверждают этот вывод. Так, К.Астапов пишет, что при принятии новых глав второй части НК РФ налоговые доходы бюджета возрастут на 18,2 млрд. р., что в 2002г. составит 14,95% к ВВП, в то время как в 1999г. она составила 11,24%, в 2000г. -13,9%. По оценкам, в 2001г. — 14,4% [5], (см. приложение 1).

Сложность проблемы заключается не в самом росте налоговых поступлений, а в их структуре, так как она далеко не оптимальна с позиции, прежде всего, соотношения прямых и косвенных налогов. Решение проблемы оптимальности налоговых доходов бюджетов разного уровня может находиться в плоскости использования экономико-математического моделирования. Перспективным в этой части является системный базовый подход и нахождение базовой точки, т.е. такого состояния, когда определяются оптимальные параметры зоны действия конкретного налога.