Малявин Сергей Александрович. Налог на добавленную стоимость как инструмент переложения налогового бремени : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 196 c. РГБ ОД, 61:05-8/1767

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Косвенное налогообложение и теория переложения налогового бремени 9

1.1. Теория переложения налога и оценка его влияния на поведение хозяйствующих субъектов 9

1.2. Переложение бремени косвенных налогов и выбор между равенством и эффективностью 29

1.3. Распределение бремени налога на добавленную стоимость между хозяйствующими субъектами 45

ГЛАВА 2. Механизм взимания налога на добавленную стоимость как универсального инструмента переложения налогового бремени 70

2.1. Способы определения суммы налога 70

2.2. Механизм возмещения НДС из бюджета 92

2.3 Налоговое бремя по НДС и его измерение. 107

ГЛАВА 3. Основные направления совершенствования налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации с учетом теории переложения 125

3.1. Эффект переложения и оптимизация налогообложения добавленной стоимости 125

3.2. Механизм и критерии переложения налоговой нагрузки по НДС при реформировании налогообложения в РФ 132

3.3. Способы минимизации НДС с целью сокращения налогового бремени 157

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 175

БИБЛИОГРАФИЯ

**Введение к работе**

**Актуальность исследования.**Налоги - важный элемент экономических и финансовых отношений, формирующихся в обществе. Процессы, опосредующие движение финансовых средств через систему налогообложения, а также эффективное и целенаправленное распределение бремени налогов между экономическими субъектами являются наиболее значимыми для проводимых научных исследований. Целенаправленное регулирование данных процессов составляет одно из направлений налоговой политики.

Процессы распределения и перераспределения налоговой нагрузки, рассматриваемые зачастую участниками экономических отношений как один из способов снижения налогового бремени для данного субъекта, осуществимы за счет способности налогов к переложению. В процессе переложения косвенных налогов меняется система мотивации экономических агентов как в качестве налогоплательщиков, так и в качестве производителей и потребителей товаров и услуг. Изучение способности налога к переложению, а также его влияния на «носителей» налога, их экономическое положение имеют важное значение как при установлении новых налогов, так и при реформировании отдельных элементов налога.

Налог аффилирован в систему воспроизводственных отношений, складывающихся в ходе производственной, финансово-хозяйственной деятельности между различными экономическими субъектами. Переложение налогов оказывает существенное воздействие на все стадии материального производства. Налоговое переложение реализуется с помощью механизма цен, ведет к их последовательному цепному изменению по линиям прямых и обратных связей, пронизывающих всю экономическую деятельность, является частью процесса ценообразования, производства и распределения валового внутреннего продукта. Формирование результатов финансово-хозяйственной деятельности находится в логической зависимости от многих факторов: уровня развития рыночной среды, состояния платежеспособного спроса, экономической и налоговой политики.

Основным элементом, оказывающим влияние на результативность

предпринимательской деятельности, являются условия осуществления товарообменных отношений, которые находят свое выражение в практике формирования цен. Механизм формирования цены определяет рентабельность производства товаров, работ, услуг. Следовательно, показатели финансовой деятельности находятся в логической зависимости от проводимой на рынке ценовой политики. Современные механизмы ценообразования, сочетающие в себе затратный метод и методы маркетингового анализа, являются основой расширения объема продаж. Посредством экономических отношений, возникающих между хозяйствующими субъектами в процессе обмена, происходит распределение стоимостного объема продаж. При этом влияние налога на товарообменные процессы через категорию цен непосредственно связано с процессом расширенного воспроизводства. Установление налога либо изменение механизма его исчисления оказывают цепное воздействие на распределительный механизм, который реализуется в следующем направлении: налог - цена - потребление - уровень платежеспособности населения - доход предприятия - доход государства.

Таким образом, использование закономерностей переложения налогов важно как для товаропроизводителей при формировании ценовой политики предприятия, так и для осуществления финансовой политики государства при осуществлении контроля над поступлениями доходов в бюджет и проведения налогового реформирования.

Все сказанное выше обусловило актуальность темы настоящего исследования, его цель и задачи, теоретическую новизну и практическую значимость.

Целью диссертации является анализ особенностей механизма переложения налоговой нагрузки на примере НДС с учетом рыночных факторов и возможностей ее оптимального распределения между хозяйствующими субъектами.

Для достижения этой цели были поставлены следующие задачи: - обобщить отечественные и зарубежные подходы к теории и практике переложения налога и дать оценку его влияния на поведение

хозяйствующих субъектов;

- выявить основные современные тенденции в переложении налогов,  
исследовать процесс переложения в конкретной экономической среде с  
заданными условиями с учетом параметров эффективности и справедливости;

- исследовать взаимосвязь системы ценообразования и налогообложения  
с целью выявления механизма переложения НДС в условиях рыночной среды;

определить роль НДС и способы его определения в структуре цен реализации в динамике ценообразующих факторов с целью оценки налогового бремени по нему;

- определить пути совершенствования налогообложения добавленной  
стоимости с позиций теории переложения.

**Теоретической и методологической основой**исследования послужили работы ученых и практиков в области переложения налогов, которые находятся в тесной взаимосвязи с положениями экономической теории. В ходе исследования были изучены работы в области переложения налога таких зарубежных исследователей, как А. Смит, Д. Рикардо, Ж. Б. Сей, С.Сисмонди, Ф. Эджуорт, Д. М. Кейнс, Б. Селигмен, Дж. Ю. Стиглиц и др., а также русских экономистов А. А. Соколова, Б. Дитмана, И. М. Кулишера, Н. Н. Куглера, П. В. Микеладзе, И. X. Озерова и др. Российская налоговая школа, представленная в трудах таких экономистов конца XIX начала XX вв., как В. Н. Твердохлебов, А. А. Соколов, П. П. Гензель, И. И. Янжул, И. М. Кулишер, Н. Н. Кутлер и др., свидетельствует об активных и плодотворных исследованиях в области теории переложения. Анализ научной литературы показывает, что до 1930 г. в России движение и распределение налоговых потоков являлись предметом активных научных изысканий, но с переходом к административным методам регулирования экономики наступило практически полное забвение данной проблемы.

Формирование налоговой системы в Российской Федерации происходило путем реализации противоречивого сочетания принципа стимулирования производственной, инвестиционной деятельности, экономического роста, с одной стороны, и фискальной функции налогов, обусловленной значительным дефицитом федерального бюджета, с другой. Это объясняет невостребованность

научных исследований с дальнейшим применением в законотворческой деятельности механизмов переложения налога. Однако при переходе на рыночные основы хозяйствования и установлении цивилизованного рынка вопросы распределения и переноса налоговой нагрузки являются одними из актуальных, поскольку вопрос о налоге - это вопрос об основном постулате рыночной экономики - собственности, о форме ее отчуждения. Законотворческая российская налоговая практика, как показывают исследования и многие публикации современных российских налоговедов, не свидетельствует об ориентации ее на изучение способности налога к переложению и стремления налогоплательщиков осуществить этот перенос, противопоставив собственной налоговой угрозе имущество физического или юридического лица, на которое можно переложить налоговое бремя.

Программа развития налоговой системы на 2005-2010 гг., являющаяся логическим продолжением проводимых налоговых реформации, рассматривает в качестве основных направлений налоговой политики снижение налогового бремени на отдельных категорий налогоплательщиков, изменение структуры налоговых поступлений с целью стимулирования развития отдельных отраслей экономики, создание благоприятных условий для инвестиционной активности. В соответствии с данными задачами теория переложения налога, ее использование в практических разработках приобретает актуальность и практическую значимость.

Таким образом, механизм переложения, его закономерности, исследование ценовых деформаций, вызываемых налогом, является одним из актуальных исследований, проводимых в рамках налоговой теории.

Предметом исследования является взаимодействие налога на добавленную стоимость и цены в условиях динамики экономических, политических, социальных факторов, анализ которых нацелен на оптимизацию распределения налоговой нагрузки между хозяйствующими субъектами. Особое внимание уделяется теоретическим и методическим проблемам косвенного налогообложения в рамках теории переложения, связанным с формированием адекватной мотивации экономических агентов в качестве

налогоплательщиков.

**Объектом исследования**являются экономические отношения, складывающиеся в процессе распределения налогового бремени между экономическими субъектами и реализующиеся через механизм переложения налога

**Научная новизна работы. В**диссертации выявлены особенности организации и функционирования механизма налогообложения добавленной стоимости в РФ, его влияние на переложение налогового бремени между экономическими агентами, что позволяет определить основные пути оптимизации налоговой системы.

Получены следующие конкретные результаты, обладающие **научной новизной:**

- обобщены теоретические подходы к оценке механизма переложения  
налогового бремени на примере НДС и раскрыты особенности его реализации  
применительно к товарам с различной эластичностью спроса и предложения, а  
также с учетом дифференциации доходов потребителей;

- обоснована необходимость дифференциации налоговых обязательств  
экономических агентов с учетом основных положений теории переложения как  
основы оптимального сочетания принципов экономической эффективности и  
социальной справедливости в процессе совершенствования системы  
косвенного налогообложения;

предложена авторская трактовка НДС, построенная на критерии переложимости и оценке последствий реализации распределительного механизма НДС в процессе рыночного ценообразования для снижения потерь при его оплате;

проанализировано влияния налогового бремени по НДС на уровень доходности организаций-производителей и структуру потребительских бюджетов и дана оценка максимальных и минимальных убытков применительно к определенным группам потребителей и по отдельным наборам товаров;

определены основные направления реформирования НДС с учетом введения единой ставки налога (кроме нулевой), а также изменения порядка его исчисления по внешнеторговым операциям.

**Теоретическая и практическая значимость**исследования диссертационного исследования представлена в предложениях по реформированию системы налогообложения добавленной стоимости по цепи «производство - потребление». Положения работы, касающиеся изменения механизма налогообложения, изменения ставок налога, усиления государственного контроля над сферами производства и обращения продукции, могут быть использованы при разработке налоговой стратегии хозяйствующими субъектами в Российской Федерации.

Основные положения и материалы диссертации могут быть полезны при чтении лекций в высших учебных заведениях по таким дисциплинам, как «Налоги и налогообложение», «Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы», «Организация и методы налогового контроля».

**Апробация работы.**Механизм переложения налогового бремени при оценке влияния НДС на формирование отпускной цены на продукцию был учтен при разработке методологии косвенного налогообложения в рамках Федеральной налоговой службы и апробирован при организации налогового учета финансово-экономическими службами ряда коммерческих организаций.

Предложенный анализ механизма переложения налога на примере НДС с учетом различных рыночных факторов был представлен на научно-практических конференциях, проводимых в ВЗФЭИ и СПбГТУ, использовался автором в учебном процессе при чтении лекций по дисциплине «Налоги и налогообложение» и при подготовке кафедрой «Финансы, бюджет и налогообложение» учебной и методической документации по специализации «Государственные и муниципальные финансы и налогообложение».

**Публикации.**Основное содержание диссертационной работы изложено в 4 публикациях, которые отражают полученные научные и практические результаты, выводы и предложения, общим объемом 1,8 п.л.

## Теория переложения налога и оценка его влияния на поведение хозяйствующих субъектов

Важной проблемой экономики, которая приобрела в наши дни приоритетное значение, является проблема эффективности налоговой системы. В России значительно возрастает роль налогов и, соответственно, налоговой политики, в процессах регулирования и стимулирования развития производственной деятельности, инвестиционной активности. Из довольно пассивного и инерционного инструмента мобилизации доходов в госбюджет, налоги превращаются в один из важнейших рычагов управления экономикой. Поэтому от налоговой политики, структуры налоговой системы сегодня в гораздо большей степени, чем прежде, зависит развитие национальной экономики. Являясь одним из главных инструментов государства, налоговая система создает условия для его функционирования. Кроме того, налогообложение непосредственно влияет на динамику компонентов экономического роста, являясь объективным экономическим процессом обобществления созданных финансовых ресурсов.

Теоретические исследования, а также опыт многих развитых стран мира свидетельствуют о том, что проблеме налогов и налогообложения отводится значительная роль при проведении государственной политики. При осуществлении реформ налогообложения детально изучаются как воздействие налогов на отдельные экономические субъекты, так и их совокупное влияние на экономическое положение страны. Однако недостатком проводимых налоговых доктрин является тот факт, что анализу систем налогообложения с точки зрения воздействия на экономические процессы уделяется недостаточное внимание.

Уже более 200 лет, после того, как в обществе появилось товарно-денежное обращение, и в мире за это время сложились две системы налогового планирования (англо-саксонская и романо-германская), не прекращаются научные дискуссии о тяжести налогового бремени. Начало этому было положено в высказывании А. Смита о том, что в нормальных условиях в стране должны быть легкие налоги [41]. Однако эта проблема не решена до сих пор, и она еще долго будет занимать исследователей, как это было на протяжении всей истории экономической науки.

Налоговые обязательства задаются законодательством, определяя те выплаты в пользу государства, которые должны сделать физические и юридические лица в течение определенного периода (например, финансового года). В рамках стандартной гипотезы о рациональном экономически ориентированном поведении участников рынка естественно предположить, что введение некоторого налога (или какое-либо изменение того или иного налога) вызовет реакцию со стороны экономических агентов, направленную на достижение экономического оптимума в новых условиях, В результате рассматриваемые налоговые изменения приведут к соответствующим изменениям в поведении агентов, которое обычно направлено на уменьшение итогового налогового бремени того или иного экономического агента. Так, например, при введении налога на продажи конкретного товара (акциз) продавцы постараются в максимальной степени переложить налоговое бремя на покупателей, включая основную часть налога в состав цены и, тем самым, повышая розничную цену.

Таким образом, экономический агент (семья или фирма), который по соответствующему закону должен платить конкретный налог, может снять с себя часть бремени налога, сдвигая его на другие семьи или фирмы, используя механизм изменения цен. Налогообложение влияет на относительные цены и, следовательно, включает экономические механизмы, меняющие размещение ресурсов и цены. Так, корпорация может платить налог на свой доход и тем самым нести «бремя по закону», однако она может снять с себя часть этого бремени, если имеет возможность повысить цены на свою продукцию. Тогда говорят, что она сдвинула часть налога на потребителей так, что окончательно бремя несут как потребители, так и эта фирма. В то же время фирма может сдвинуть часть налога назад на фактор «рабочей силы» или другие факторы производства, снижая соответствующие закупочные цены.

Доказано, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, а затем начинает резко снижаться. Зависимость между усилением налогового гнета и суммой поступающих в государственную казну налогов вывел профессор А. Лаффер в начале второй половины XX века. Необоснованное увеличение налогового бремени, согласно А. Лафферу, является первопричиной развития теневого сектора экономики. Именно А, Лаффер обосновал, что только снижение налоговой нагрузки стимулирует предпринимательскую деятельность, развивает инициативу и предприимчивость [42].

Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30-40% от дохода - вот та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений, а тем самым и инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40-50% его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства [38].

Анализ проблем налогового бремени предполагает использование некоторых теоретических терминов. Сфера действия налога включает в себя всех тех индивидов, которые в результате введения данного налога испытывают снижение уровня функции полезности (описывающей благосостояние индивида). Таким образом, в сферу действия налога попадают те, кто фактически несет бремя, связанное с этим налогом. Потеря полезности может быть связана с необходимостью покупать товары и услуги по более высоким ценам, либо она связана с отказом от покупки, вызванным сокращением покупательной способности индивида.

## Способы определения суммы налога

В методологии налогового планирования существуют разные методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Различие их проявляется в толковании таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов.

Рассмотрим различные методики оценки налоговой нагрузки.

Для эффективного экономического анализа, нужен показатель, который увязывал бы уровень налоговой нагрузки и показатель экономической активности организаций формирования.

1, Налоговая нагрузка определяется путем сопоставления налога и источника его уплаты (методика М. Н. Крейниной). Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. Данный подход также отрицает общепринятое мнение, что налоги, включаемые в себестоимость, выгодны предприятию, так как уменьшают прибыль и, соответственно, сумму налога на прибыль [125]. Аргументируется это тем, что за снижение прибыли "расплачивается" как само предприятие, получая меньше свободных средств, так и бюджет, получающий меньшие суммы налога.

Предлагается исходить из ситуации, когда предприятие вообще не платит налогов, и сравнивать эту ситуацию с реальной.

Расчет налоговой нагрузки по этой формуле показывает, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Основные положения данного подхода следующие: НДС и акцизы не принимаются к рассмотрению как налоги, влияющие на величину прибыли предприятия. Сумму налогов надо соотносить с источниками уплаты. Общий знаменатель, к которому приводятся все налоги, — прибыль предприятия.

Данная методика представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние предприятия, но очевидна недооценка влияния косвенных налогов - НДС и акцизов. Эти налоги оказывают влияние на величину прибыли предприятия, но степень их влияния не так очевидна, что является недостатком данного метода.

Косвенные налоги влияют на цену продукции, а, следовательно, и на спрос. При эластичном спросе на товар большую часть косвенного налога вынужден нести продавец, потому что, увеличив цену, он может потерять своих покупателей, а при неэластичном спросе, продавец имеет возможность переложить основную часть налога на потребителя, так как величина спроса слабо зависит от цены (например, хлеб и т. д.).

2. Налоговая нагрузка может определяться по доле отдаваемой государству добавленной стоимости, созданной на отдельном предприятии. По мнению авторов этой методики А. Кадушина и Н. Михайловой, добавленная стоимость является источником дохода предприятия и, соответственно, источником упкаты налогов. Таким образом, налог сравнивается с источником уплаты [124]. Этот показатель позволяет "усреднить" оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, т. е. обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических структур.

## Эффект переложения и оптимизация налогообложения добавленной стоимости

В контексте оптимальности адвалорные и специфические налоги в случае совершенной конкуренции оказываются эквивалентными. Поэтому мы будем делать переходы к той или иной налоговой системе, исходя из соображений удобства. При этом эффекты, связанные с несовершенной конкуренции между покупателями и продавцами продукции, не будут учитываться при анализе.

Рассмотрим систему налогов на продукты такую, что для посленалоговой цены имеет место q=p+t. Рассматривается группа потребителей, максимизирующих функцию полезности на бюджетном множестве: В={х: qx Ъ}, где х - потребительский набор, q - доход потребителя.

Если функция общественного благосостояния является функцией индивидуальных полезностей потребителей, производственные множества являются конусами, то в условиях заданной системы налогообложения общественный выпуск лежит на границе Парето. Иначе говоря, если z - чистый общественный выпуск (производство в общественном секторе за вычетом государственного потребления), у - частный выпуск, то решение задачи максимизации благосостояния принадлежит границе множества Z+Y [13]. Таким образом, в условиях эффективно функционирующего государственного сектора экономики система косвенных налогов может приводить к общественно-оптимальному решению.

Утверждение о существовании оптимального решения, тем не менее, не позволяет судить о свойствах этого решения [132]. Пусть V(q,b) - функция общественного благосостояния, представляющая собой некоторое выражение от индивидуальных косвенных функций полезности экономических агентов, $ -вектор теневых цен на продукты, x(q,b) - агрегированный спрос потребителей. Для оптимального решения оказывается справедливой следующая теорема.

Пусть V и х - непрерывно дифференцируемые функции q и Ъ, Y -выпуклый конус. Тогда если q и У - оптимальное решение задачи максимизации общественного благосостояния с учетом спросовых ограничений, то существуют ненулевой вектор теневых цен s и скаляр А., такие, что х максимизирует