Фролов Илья Игоревич. Косвенные налоги на бизнес в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Саратов, 2000 222 c. РГБ ОД, 61:01-8/1161-9

**Содержание к диссертации**

Введение

I. Косвенные налоги на бизнес как распределительная категория 10

1.1. Экономическая сущность и функции косвенных налогов на бизнес 10

1.2. Косвенные налоги на бизнес в воспроизводственной структуре части чистого продукта общества 37

II. Особенности построения, организации и функционирования системы косвенных налогов на бизнес в России 57

2.1. Организационно-правовые основы косвенного налогообложения 57

2.2. Налоговая политика, оценка результативности и бремени косвенных налогов на бизнес при выполнении ими своих функций 64

III. Проблемы развития российской системы косвенных налогов на бизнес. 89

3.1. Основные направления упорядочения механизма взимания косвенных налогов на бизнес. 89

3.2. Развитие методологии и методики использования смешанных типов налогообложения 129

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 154

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 174

ПРИЛОЖЕНИЯ 186

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Вопросы теории и практики налогообложения всегда волновали умы человечества. Однако только с развитием товарно-денежных отношений и государственности, экономисты всерьез задумались об экономическом содержании таких категорий, как финансы, налоги, прямое и косвенное налогообложение.

Мировой опыт выработал множество концепций, теорий и путей реализации общественного предназначения названных категорий. Но жизнь не стоит на месте и требует поиска новых подходов в решении экономических проблем, в частности, вопросов, связанных с теоретическим, методологическим и методическим обоснованием построения рациональной налоговой системы в России, в составе которой важнейшее место должна занять рациональная система косвенного налогообложения.

Общая теория налогов как самостоятельная отрасль экономической науки начала складываться еще в XVII веке и получила свое дальнейшее развитие в трудах замечательных зарубежных и российских экономистов прошлого: У.Петти, А.Смита, Д.Рикардо, Н.Тургенева, В.Твердохлебова, А.Тривуса, Н.Соколова, П.Микеладзе и др.

Большой интерес вызывают научные труды современных школ и направлений западных экономистов, рассматривающих налоги (с различных позиций) как важнейший инструмент государственного регулирования рыночной экономики - неокейнсианцы, неоклассики, представители теории "экономики предложения", монетаристы и другие.

Значительный вклад в развитие общей теории налогов и налогообложения внесли и такие современные советские и российские ученые как Л.А.Дробозина, С.В.Барулин, А.Ю.Казак, А.М.Ковалева, С.И.Лушин, Л.П.Окунева, В.Г.Пансков, В.М.Родионова, М.В.Романовский, Б.М.Сабанти, В.Н.Фролов, Д.Г.Черник, Т.Ф.Юткина и другие.

Тем не менее, в теории налогов остались еще недостаточно исследованные или дискуссионные вопросы, требующие своего решения. Это касается и косвенного налогообложения бизнеса, особенно в России, которым комплексно, как объектом самостоятельного научного исследования мало кто занимался всерьез и обстоятельно. Поэтому необходимо дополнительное теоретическое и методологическое осмысление сущности, функций, форм и внутренней структуры косвенных налогов на бизнес (нового для России налогового понятия), а также всего механизма косвенного налогообложения, опираясь на знания, накопленные отечественной и мировой наукой и практикой с учетом разумного применения их к современной российской специфике.

Нуждаются в разработке следующие вопросы теории и практики косвенного налогообложения: комплексное исследование экономического содержания, места и роли косвенных налогов на бизнес в системе общественных распределительных отношений и в налоговой системе страны; определение закономерностей и перспектив развития косвенных налогов на бизнес, рационализация их состава и структуры; упорядочение действующих механизмов взимания основных косвенных налогов на бизнес и разработка направлений проведения более эффективной (действенной с практической точки зрения) государственной политики в области косвенного налогообложения.

Названные и другие теоретические, методологические и методические. вопросы не нашли пока еще должного отражения в научно-практической сфере, а поэтому представляются чрезвычайно актуальными.

Цель и задачи исследования. Основной целью исследования является рационализация состава и структуры российской системы косвенного налогообложения и упорядочение механизма ее функционирования на основе развития теории, методологии и анализа практики обложения косвенными налогами на бизнес в нашей стране и за рубежом.

Для достижения поставленной основной цели предполагается решение следующих конкретных задач:

- раскрыть экономическое содержание косвенных налогов на бизнес как формы движения части чистого продукта общества и дохода государства в процессе распределения (перераспределения) валового внутреннего продукта страны;

- провести комплексный анализ функционирования действующей системы косвенных налогов на бизнес в России, выявить недостатки механизмов их взимания и оценить значимость этих налогов для бюджета и экономики;

- разработать действенные меры и методические подходы к упорядочению элементов взимания основных косвенных налогов на бизнес (состава, структуры, плательщиков, налоговой базы, ставок и т.д.);

- уточнить методологию и методику смешанных (прямого и косвенного) типов налогообложения как одного из наиболее перспективных направлений и способов налогообложения предприятий.

Методология исследования. Теоретической и методологической основой исследования являются: теории трех факторов производства, предельной полезности и теории последовательно развившие их в лице А.Пигу, А.Маршалла, П.Самуэльсона, К.Макконнелла, С.Брю и других; общие и частные теории налогов и налогообложения зарубежных и российских экономистов; законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам налогообложения, зарубежная и отечественная специальная литература по исследуемым проблемам.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются денежные отношения, возникающие в процессе пофакторного распределения и перераспределения части стоимости валового чистого и внутреннего продукта общества в форме налогов на продукты и импорт и других косвенных налогов на производство. Объектом исследования выступают системы косвенных налогов на бизнес России и зарубежных стран, рассмотренные с учетом законов, закономерностей и тенденций развития современного рыночного хозяйства и налогообложения.

Теоретической и информационной базой исследования являются научные труды и специальная литература по общей экономической теории, финансам и налогообложению, законодательные и нормативные акты Российской Федерации (РФ) по вопросам налогообложения, статистические материалы Госкомстата РФ, Госналогслужбы РФ, Министерства по налогам и Налоговой службы Саратовской области, отчетные материалы отдельных предприятий г. Саратова и статистические материалы, представленные в специальной литературе.

Научная новизна. В целом, новизна исследования заключается в развитии теории косвенного налогообложения во взаимосвязи с теорией чистого продукта общества в современной рыночной экономике, а также в разработке методологических и методических подходов к решению наиболее острых проблем совершенствования российской системы косвенных налогов на бизнес.

Более конкретно, научная новизна исследования, являющаяся непосредственной заслугой автора, состоит в следующем:

- уточнена общая современная классификация и определены критерии деления всех налогов по способу взимания и укрупненным объектам обложения на три группы: косвенные налоги на бизнес (налоги на продукты и импорт, другие налоги на производство); прямые личные налоги (на доходы); налоги в социальные внебюджетные фонды (на социальное страхование и обеспечение);

- комплексно исследовано экономическое содержание (сущность, специфика, функции) косвенных налогов на бизнес во взаимосвязи с общей теорией налогообложения, теорией чистого внутреннего продукта (ЧВП) и с учетом законов функционирования рыночного хозяйства (ценообразования, эластичности спроса и предложения и т. д.); выделены три отличительных признака, присущих в совокупности только косвенным налогам: несовпадение конечного источника уплаты и объекта налогообложения; переложение налогового бремени; непосредственное участие в формировании продажной цены;

- в результате макроэкономического анализа движения косвенных налогов на бизнес в воспроизводственной структуре ЧВП общества доказано, что: 1) косвенные налоги на продукты и импорт составляют первичный доход государства, приходящийся на фактор производства "государственное регулирование экономики"; государство получает право и на участие в перераспределении иных первичных доходов в форме других косвенных налогов на производство, прямых подоходных и социальных налогов; 2) равновесной ценой фактора "государственное регулирование экономики" выступает предельный размер косвенных налогов на продукты и импорт, а общей (совокупной) ценой услуг государства - предельная сумма всех (совокупных) налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды (предельное общее налоговое бремя);

- уточнена методика расчета показателей Системы национальных счетов: ЧВП, национального дохода и личного дохода, с позиций исключения повторного счета и более точного отражения в них косвенных налогов на продукты и импорт и других косвенных налогов на производство;

- на основе уточненных методологических и методических подходов произведена оценка фискальной, регулирующей и контрольной роли косвенных налогов на бизнес с учетом закономерностей и тенденций развития современного налогообложения, рассчитано бремя косвенных налогов на бизнес в России и определены направления его допустимого снижения;

- определены основные принципы эффективной налоговой политики и направления ее реализации в пореформенный период развития налоговой системы России;

- произведен расчет предельных и оптимальных ставок основных косвенных налогов на бизнес в России (НДС, акцизов, налога на имущество предприятий), объективность которых гарантируется на ближайшие 3-5 лет;

- разработан комплекс мер по упорядочению механизма взимания, исчисления и уплаты НДС, акцизов, поимущественных и других косвенных налогов (с учетом изменений, предусмотренных второй частью Налогового ко

декса), реализация которых будет способствовать рационализации действующей системы косвенных налогов на бизнес в России;

- получили развитие методология и методика использования перспективных для России смешанных типов налогообложения на основе органического синтеза наиболее эффективных элементов прямого и косвенного налогообложения в единый налоговый механизм: условно - косвенного налогообложения (по НДС и налогу на прибыль) и единого (совокупного) налога для производителей сельскохозяйственной продукции.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в дальнейшем развитии методологии и общих теорий чистого внутреннего продукта, налогов и налогообложения, а также частных теорий косвенного налогообложения и переложения налогового бремени, что позволило автору разработать комплекс мер по совершенствованию косвенных налогов на бизнес в России.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в разработке действенных мер по упорядочению механизмов обложения основными косвенными налогами на бизнес и развитию смешанных типов налогообложения с целью построения рациональной и более эффективной налоговой системы в Российской Федерации, не ущемляющей интересов государственного бюджета при допустимом снижении бремени косвенных налогов на бизнес.

Апробация результатов исследования. Результаты научных исследований использованы при разработке Концепции налогообложения и формирования доходных источников консолидированного бюджета Саратовской области на 2000-2001 годы, а также применяются в учебном процессе преподавателями и студентами по дисциплине "Налоги и налогообложение", "Налоги с предприятий", что подтверждено соответствующими справками о внедрении.

Важнейшие теоретические и практические результаты исследования были апробированы в форме доклада на научно - практических конференциях по итогам НИР СГСЭУ за 1998 г. и 1999 г.

Наиболее существенные положения и результаты исследования опубликованы в печати в 4 научных трудах общим объемом 3,4 п.л.

## Экономическая сущность и функции косвенных налогов на бизнес

Во все времена ни одно государство не в состоянии существовать и успешно функционировать, не имея в своем распоряжении достаточного для этого объема денежных и материальных ресурсов. Причем, исторически формы принудительного изъятия государством в свою пользу части национального богатства для выполнения своих функций периодически менялись от различного рода натуральных сборов к денежным платежам в государственную казну. С развитием товарно-денежных отношений предпочтение все более отдавалось денежным взносам, носящим изначально временный, чрезвычайный характер и перешедшим в дальнейшем в регулярные, обязательные для всех граждан и хозяйствующих субъектов фиксированные в своих размерах денежные платежи в казну государства. Такие платежи и принимают свою классическую форму налогов.

Роль налогов в формировании государственных доходов на современном этапе во всех рыночных странах огромна. Достаточно напомнить хотя бы тот известный факт, что в большинстве развитых стран через налоговую систему формируется 80-90% доходов государственного бюджета. Однако следует отметить, что до сих пор в мире так и не создано идеальной налоговой системы, что наука и поныне не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, а постоянные налоговые реформы в большинстве развитых стран свидетельствует о непрерывном процессе создания справедливой, рациональной и научно-обоснованной системы налогообложения.

Важнейшим направлением реализации этой задачи является решение целого ряда теоретических, методологических и методических вопросов косвенного налогообложения, в целом, и функционирования косвенных налогов на бизнес в России. Особенно, это касается исследования экономического содержания последних во взаимосвязи с общей теорией налогообложения, с формированием и использованием первичных и вторичных доходов государства в процессе распределения и перераспределения стоимости чистого внутреннего продукта общества. Учитывая слабую изученность в российской налоговой теории и практике понятия "косвенные налоги на бизнес", необходимо, в первую очередь, определиться в вопросах общей классификации налогов.

По способу взимания все налоги принято делить на прямые и косвенные. Прямые традиционно называют так постольку, поскольку они взимаются непосредственно с доходов или имущества в процессе их накопления. В зависимости от объекта обложения, прямые налоги подразделяются на реальные и личные. Реальными налогами облагаются предполагаемые средние доходы от того или иного объекта налогообложения (налог на операции с ценными бумагами, налог с владельцев транспортных средств, земельный налог и другие). По другому, эти налоги, в целом, можно назвать поимущественными. Личные прямые налоги взимаются с действительно полученных доходов юридических и физических лиц по принципу фактической платежеспособности (налог на прибыль предприятий, подоходный налог с населения, налог с доходов от капитала, налог с наследств и дарений и т.д.). Иначе их можно назвать подоходными налогами или налогами на доходы предприятий и населения.

Косвенные налоги включаются в цену реализации товара (работ, услуг), то есть, взимаются через цены и являются ценообразующим фактором. В наиболее распространенном их понимании - это государственная надбавка к цене товаров (работ, услуг), к которым в России относят налог на добавленную стоимость (НДС), налог с продаж, акцизы на отдельные виды и группы товаров и минерального сырья, таможенные пошлины, налог на реализацию горюче - смазочных материалов. Источником их уплаты с точки зрения бухгалтерского учета является выручка от реализации, плательщиками - предприятия и организации, а носителями (лицами, действительно уплачивающими налог из своих доходов) - преимущественно, население и государственные учреждения.

По объектам обложения косвенные налоги подразделяются на три большие группы: акцизы, фискальные монополии и таможенные пошлины. В свою очередь, различают индивидуальные и универсальные акцизы. Первые - это акцизы на отдельные виды и группы товаров и минерального сырья, обложению которыми подлежит лишь ограниченный круг товаров. Универсальными акцизами облагаются обороты по реализации большинства товаров, работ и услуг (валовой оборот или добавленная стоимость, обороты на всех стадиях производства и реализации или только в сфере торговли и так далее). К универсальным акцизам относятся налог с оборота, НДС, различные варианты налогов с продаж.

Фискальные монополии называются так постольку, поскольку они связаны с государственной монополией на производство и (или) реализацию отдельных видов и групп товаров. Этот тип акцизов непосредственно связан с феодальными регалиями. Сейчас термин "фискальные монополии" используется крайне редко. Вряд ли можно согласиться с мнением В.Г. Панскова, который заявляет об отсутствии государственной фискальной монополии в российской налоговой системе1. Современный вид фискальной монополии - это акцизы, взимаемые по специфическим (абсолютным) ставкам за единицу натурального объема, чаще всего, товаров высоконеэластичного спроса (алкогольные напитки, табачные и ювелирные изделия и некоторые другие).

Другие российские экономисты утверждают, что все косвенные налоги являются по сути адвалорными налогами2, игнорируя тот факт, что известная часть налогов исчисляется не по адвалорным (в процентах к цене товара), а по специфическим и комбинированным ставкам (акцизы и таможенные пошлины).

## Организационно-правовые основы косвенного налогообложения

Экономическая сущность, функции и роль налогов в целом и косвенных, в частности, реализуется в сфере практических действий государственных органов, выражающихся в понятиях налоговое право, налогообложение, налоговая система и налоговый механизм. Каждое из них отражает те или иные организационно-правовые стороны функционирования налогового процесса, обеспечения государства необходимыми финансовыми ресурсами и регулирования рыночной экономики налоговыми методами на основе перераспределения стоимости ВВП и ЧВП общества. Названные понятия выступают формами государственного управления единым налоговым процессом, то есть организационно - правовыми формами использования объективной финансовой категории налогов, включая косвенные налоги на бизнес. В этом выражается и их единство, и их различие. Все они являются организационно-правовыми категориями или категориями налогового управления. В определениях сущности последних зачастую нет единого мнения. Экономисты по-разному трактуют эти вопросы. Попытаемся обобщить и по мере необходимости развить их взгляды, выделив наиболее общепризнанные, сущностные черты этих категорий.

Налоговым правом принято считать совокупность юридических норм, фиксирующих основные методологические и практические положения о сущности, принципах организации налогов и налогообложения, о составе налоговой системы и элементах налогов, о порядке взимания установленных видов налогов и отношениях, связанных с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств. Это - правовая организация налоговых отношений или важнейшая часть института финансового права. В налоговом праве непосредственно реализуется государственно - правовая форма налоговых отношений. Последние могут существовать и функционировать только при наличии соответствующего законодательного акта, то есть в форме правовых отношений по поводу обязательств налогоплательщика внести в государственный бюджет и (или) внебюджетный фонд определенную сумму в установленном порядке и в определенный срок. Только в такой правовой форме денежные отношения из отношений простого товарного обращения превращаются в средства платежа налогового типа. Это одна из важных сущностных характеристик финансовой категории налогов.

В дополнение к налоговому законодательству РФ и регионов издаются специальные нормы налогового права (инструкции и письма Министерства финансов, Министерства по налогам и сборам, дополнения и изменения к действующим инструкциям и т.д.). Это бич российского налогового процесса. Такого засорения налогового права, как у нас, нет, наверное, ни в одной стране. В подзаконных и специальных нормативных актах, особенно в многочисленных дополнениях и изменениях к налоговым законам и инструкциям по каждому налогу, запутались не только налогоплательщики, но и сами работники налоговых инспекций. Это свидетельствует о крайней неустойчивости налоговой системы, правовой незащищенности налогоплательщиков и всего налогового процесса в целом.

Сама природа налоговых платежей требует, чтобы все элементы и основные положения порядка взимания устанавливались, регулировались и изменялись, по мере необходимости, исключительно налоговым законодательством и принимали юридическую силу только после их утверждения законодательными органами государственной власти. Имеются в виду: объекты и субъекты налогообложения, ставки налога, сроки уплаты, льготы по налогу, ответственность налогоплательщиков, порядок обжалования действий налоговых органов, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Налоговое право покоится на тех же принципах, что и современное российское финансовое право в целом, которому присущи следующие черты и особенности: 1) основные приоритеты во взаимоотношениях лиц и государства отданы интересам государства, а сами налоговые взаимоотношения основаны на патернализме и государственном монополизме;

2) чрезмерный динамизм и нестабильность налогового законодательства, параллельное существование с ним широкого круга подзаконных актов, корректирующих и вольно трактующих особенности применения законов, то есть фактически изменяющих их;

3) права физических и юридических лиц в области налоговых отношений неадекватны широкому кругу обязанностей и ответственности;

4) налоговые права подвержены, как правило, жесткому контролю со стороны государственных органов;

5) недостаточная разработанность юридической ответственности государственных налоговых органов (в лице работников) перед государством (можно говорить лишь о недопущении произвола чиновников);

6) по сравнению с налоговыми правами, порядок исполнения юридическим лицом своих обязанностей перед государством и ответственности за финансовые (налоговые) правонарушения - это более разработанная часть соответствующего законодательства.

## Основные направления упорядочения механизма взимания косвенных налогов на бизнес.

Самым крупным из налогов на бизнес (на потребление) в большинстве рыночно развитых стран мира является НДС. В 1998 г. в России он составил почти 42 % всех косвенных налогов на бизнес (рассчитано по данным приложения 1) или 28,6 % всех налоговых доходов в консолидированном бюджете РФ в 1999 году.1 Это один из основных видов косвенного обложения оборотов по реализации товаров (работ и услуг), являющийся наиболее стабильным источником доходов бюджета, особенно в условиях инфляции.

Поступления от прямых налогов более подвержены ее действию, нежели от косвенных. Меньшему обесценению последних препятствует непосредственная зависимость налоговых поступлений в бюджет от динамики действующих цен на товары и услуги. Это одна из причин, по которой НДС получил самое широкое распространение в большинстве развитых стран мира.

В России этот налог был введен Законом РФ "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 г. № 1992-1 вместо действующего до него налога с оборота. В течение всего периода функционирования НДС порядок его исчисления и уплаты в бюджет непрерывно менялся и совершенствовался. Немало принципиальных изменений в действующий механизм взимания НДС предполагается внести и в 2001 году в соответствии с положениями главы 21 второй части Налогового кодекса (НК) РФ. В результате, утратит силу большая часть норм Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 г. №1992-1 (далее - просто Закон РФ №1992-1).

В статье 143 НК РФ уточнен круг плательщиков, к которым отнесены:

- организации (юридические лица, которые именовались ранее предприятиями);

- индивидуальные предприниматели;

- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Как видно из перечня плательщиков НДС, из их числа исключены филиалы и другие обособленные подразделения организации, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги). Это связано с тем, что, согласно статье 19 НК РФ (часть I), эти подразделения не являются самостоятельными налогоплательщиками, а лишь исполняют обязанности головной организации по уплате налогов по их местонахождению.

Другим нововведением является включение в перечень плательщиков НДС индивидуальных предпринимателей, что должно способствовать устранению имеющихся искажений при применении налога в случаях использования товаров (работ, услуг), приобретаемых у таких лиц для производственных целей или перепродажи, поскольку НДС по приобретаемым товарам может приниматься к зачету (вычету, возмещению, компенсации) только при условии его выделения в счетах-фактурах поставщиком-плательщиком.

Статьей 145 НК РФ предусмотрена новая для российских налогоплательщиков возможность получить освобождение от обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, когда общая сумма налоговой базы, рассчитанная за три предшествующих месяца, не превысит 1000000 рублей. Для получения такого освобождения налогоплательщики должны будут представить в налоговый орган (не позднее 20-го числа того месяца, начиная с которого плательщик претендует на освобождение) заявление и сведения, подтверждающие право на освобождение (расчет налоговой базы за каждые из трех месяцев). Если все условия будут выполнены, налогоплательщику предоставляется освобождение на срок, равный 12 последующих месяцев. Для продления освобождения еще на один год необходимо вновь представить налоговым органам названные документы.

Такой подход к налогообложению должен оправдать себя. Неслучайно, он давно используется в практике других стран. Это позволит, с одной стороны, исключить необходимость применения многочисленных мелких и, порой, малоэффективных налоговых льгот, которыми перегружен действующий механизм налогообложения, а во-вторых, реально стимулировать развитие малого бизнеса.