Барулин Сергей Владимирович. Налоги в системе формирования пропорций чистого дохода общества : Дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 : Саратов, 1998 407 c. РГБ ОД, 71:00-8/113-X

**Содержание к диссертации**

Введение

I. Чистый доход общества в рыночной экономике 13

1.1. Экономическое содержание и формы чистого дохода общества 13

1.2. Роль налогов в процессе формирования пропорций распределения (перераспределения) чистого дохода общества 43

1.3. Распределение и сравнительный анализ налогового бремени в России 54

II. Основы теории налогов и налогообложения 79

2.1. Сущность налога как финансовой категории 79

2.2. Функции и роль налогов 144

2.3. Организационно-правовые основы налогообложения 169

2.4. Элементы налога: содержание и проблемы 185

III. Актуальные аспекты построения рациональной налоговой системы в России 233

3.1. Налоги на потребление, упорядочение механизма их функционирования 233

3.2. Налогообложение доходов юридических и физических лиц и меры по его активизации 286

3.3. Концепция условно косвенного налогообложения 318

Заключение 332

Список используемой литературы 358

Приложения 376

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Чистый доход общества, финансы и налоги - объективные и неразрывно связанные между собой категории, охватывающие разные уровни единого процесса распределения (перераспределения) совокупного общественного продукта. Они настолько взаимосвязаны, что независимое рассмотрение их друг от друга практически невозможно. Чистый доход общества служит основным источником финансовых ресурсов, образования централизованных фондов и доходов государства, формируемых преимущественно посредством сбора налогов с юридических и физических лиц.

Перевод российской экономики на новые для нее рыночные формы хозяйствования заставляет продолжить исследования в области формирования оптимальных структурных пропорций распределения (перераспределения) чистого дохода общества между государством, предприятиями и индивидуумами, определения предельных и оптимальных границ изъятия государством части чистого дохода общества в свою пользу. По существу -это проблема формирования и распределения налогового бремени, которой мало уделяется внимания у нас в стране и в сфере научных исследований и при разработке налоговой стратегии, и в практике налогообложения и налогового регулирования.

Несмотря на непродолжительный опыт ее функционирования (с 1992 г.) уже сейчас назрела необходимость серьезного реформирования всей системы и концепции налогообложения. Цель создания рациональной налоговой системы поставлена и в проекте Налогового кодекса (НК) Российской Федерации (РФ)1. Хотя сразу следует отметить, что не все меры, предпринятые в этом важном документе, оправдывает поставленную цель.

В этом направлении предстоит еще много сделать финансовой науке, важной областью которой является теория налогов и налогообложения.

Теория налогов как самостоятельная отрасль экономической науки начала складываться еще с XVII века и получила свое дальнейшее развитие в трудах замечательных зарубежных и российских экономистов: У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, Дж. Кейнс, Н. Тургенев, В. Твердохлебов, П. Микеладзе, А. Тривус, А. Соколов и другие.

Большой интерес вызывают современные концепции, школы и направления, рассматривающие налоги как важнейший инструмент государственного регулирования рыночной экономики (неокейсианцы, неоклассики, представители теории "экономики предложения", монетаристы и др.). Значительный вклад в развитие теории и практики взаимоотношений предприятий и населения с бюджетом внесли такие советские и российские ученые, как СВ. Большаков, Л.А Дробозина, В.Н. Фролов, В.П. Иваницкий, АЮ. Казак, AM. Ковалева, СЛЛушин, Л.П. Окунева, ВГ. Пансков, Г.Л. Рабинович, В.М. Родионова, М.В. Романовский, Б.М. Сабанти, В.В. Ситнин, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткинаи другие.

Тем не менее, теория налогов, как наука, далеко не исчерпала себя. Осталось множество вообще не исследованных или спорных проблем, которые требуют своего решения. Необходимо дополнительное теоретическое (методологическое) осмысление сущности, функций, форм и внутренней структуры налогов, а также всего механизма налогообложения для более правильной ориентации в сложных налоговых проблемах, опираясь на знания, накопленные мировой наукой и практикой с учетом разумного их применения к специфике российских условий.

Нуждаются в разработке следующие вопросы теории и практики налогообложения в России: формирование совокупной доли налогов в добавленной стоимости с учетом законов и закономерностей развития современной рыночной экономики; определение и установление предельных границ колебания и оптимизации ставок основных налогов, а также направлений эффективной политики в области налогового регулирования (стимулирования); рационализация состава и структуры налоговой системы.

Требуют существенного совершенствования действующие механизмы обложения в РФ косвенными налогами на потребление (на расходы) и прямыми налогами на доходы юридических и физических лиц. Необходимо найти действенные пути их активизации в сложившихся современных условиях хозяйствования у нас в стране.

Актуальность перечисленных проблем не вызывает сомнения. Поэтому в предложенной диссертационной работе автор предпринимает попытки посильного решения названных и других теоретических и практических аспектов развития системы налогообложения в целом и применительно к России, в частности.

Цель и задачи исследования. Основной целью исследования является определение наиболее оптимальных и эффективных путей формирования чистого дохода государства на основе налоговых форм и методов в современных условиях развития рыночной экономики и построения рациональной системы налогообложения в России на основе дальнейшего развития теории налогов и совершенствования практики налогообложения.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих конкретных задач:

- раскрыть экономическое содержание чистого дохода общества, выявить и обосновать рыночные законы и закономерности его распределения (перераспределения) на чистый доход предприятий и чистый доход государства;

- исследовать характер и степень влияния налогов и налогообложения на пропорции перераспределения валового внутреннего продукта и чистого дохода общества, определить оптимальные пропорции деления последнего между государством и предприятиями (предельные и оптимальные доли налоговых изъятий в доход государства);

- проанализировать формирование и распределение налогового бремени в России;

- рассмотреть и развить теорию налогов и налогообложения в непосредственной связи с общей теорией общественного воспроизводства, развитием функций денег как меры стоимости, средство платежа и средство накопления, а также с законами и закономерностями развития и управления рыночной экономикой (сущность, функции и роль налогов, организационно-правовые основы налогообложения и внутренняя структура налога);

- разработать конкретные пути решения наиболее актуальных проблем современного налогообложения и построения рациональной налоговой системы в России по двум ее классификационным группам: косвенным налогам на бизнес (на потребление) и прямым налогам на доходы;

- в целях обеспечения налогового равновесия в России рассчитать и обосновать объективность оптимальных ставок основных налогов, определяющих фискальную и регулирующую значимость всей налоговой системы;

- разработать механизм налогообложения добавленной стоимости и прибыли (доходов) предприятий, обеспечивающий наиболее рациональное сочетание принципов эффективности (нейтральности) соответствующих налогов и справедливости распределения налогового бремени;

- разработать, обосновать и предложить к внедрению альтернативный вариант налоговой системы РФ, предполагающий допустимое снижение S налогового бремени без каких-либо радикальных преобразований и без нанесения ущерба государственным доходам.

Методология исследования. Теоретической (методологичесой) основой исследования являются: теория доходов А. Смита, теории трех факто ров производства, общественного воспроизводства Ф. Кенэ, К. Маркса и Дж. Кейнса, предельной полезности и трудовой стоимости, законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам налогообложения, зарубежная и отечественная специальная литература по экономической теории, финансам и.налогообложению.

Объект исследования. Объектом исследования являются специфические денежные отношения перераспределения валового внутреннего продукта, а преимущественно, чистого дохода общества в форме налоговых платежей в государственный бюджет и внебюджетные фонды. В процессе исследования использованы статистические материалы Госкомстата России, Госналогслужбы РФ, Правительства и Налоговой службы Саратовской области, отчетные материалы отдельных предприятий г. Саратова и материалы, представленные в специальной литературе.

Научная новизна. В целом новизна исследования заключается в развитии теории чистого дохода общества и формирования чистого дохода государства на основе налоговых форм и методов, теории налогов и налогообложения в современной рыночной экономике с учетом ее законов и закономерностей, а также в разработке авторских подходов к решению наиболее острых проблем налогообложения и построения рациональной налоговой системы России.

Научная новизна исследования, являющаяся непосредственной заслугой автора, состоит в следующем:

1. На основе анализа и систематизации истории развития теории чистого дохода (ЧД) общества выделяется четыре концептуальных подхода, различающихся между собой методологией исследования проблемы.

2. Проведен макроэкономический анализ воспроизводственной структуры валового продукта и ЧД общества на примере РФ, в результате которого сделан ряд выводов концептуального (методологического) характера:

- впервые расчетным путем доказана теоретическая и практическая состоятельность так называемой "догмы Смита", в частности, что ЧД общества, хотя создается в обоих (первом и втором) подразделениях, но реализуете (точнее может быть реализован) только во П-ом подразделении;

- в воспроизводственной структуре валового внутреннего продукта (ВВП) выделены промежуточный и конечный продукты, доказывается, что первый (перенесенная стоимость инвестиционных товаров) составляет валовую часть этой структуры, или элемент повторного счета, из величины которого и следует исходить при определении границ налоговых изъятий государством.

3. На основе разработанного автором подхода рассчитаны на примере РФ предельные границы налоговых изъятий и оптимальные пропорции перераспределения ВВП и ЧД общества на ЧД предприятий и ЧД государства.

4. На основе авторской методологии расчета налогового бремени проведен комплексный сравнительный анализ сложившегося его уровня в РФ.

5. В области развития теории налогов и налогообложения:

- разработан авторский концептуальный подход в исследовании сущности налогов как новое направление дальнейшего развития теории обмена и современного принципа (концепции) полученных благ (выгод) при налогообложении;

- теория налогов впервые рассматривается как составная часть всего процесса общественного воспроизводства (производства, обмена, потребления и распределения), а не только одной его стадии - распределения (перераспределения) ;

- впервые доказывается, что: налоги выросли непосредственно из функции денег как меры стоимости, по проявляются, прежде всего, в функции денег средства платежа; общественная полезность совокупных услуг государства при выполнении им своих функций делает их потреби тельной стоимостью; совокупные государственные расходы составляют меновую стоимость (стоимость) государственных услуг; относительной форме стоимости совокупных государственных расходов противостоит эквивалент или эквивалентная форма стоимости, выступающая в виде совокупных денежных взносов и платежей субъектов воспроизводства в доход государства; налог, как объективная финансовая категория (совокупный налог) - это денежное выражение, денежный эквивалент стоимости услуг государства, а точнее, налог - это специфическая, иррациональная и монополистическая цена этих услуг; под влиянием спроса и предложения формируется равновесная цена или равновесный совокупный налог - оптимальная доля налоговых изъятий государством добавленной стоимости; оптимальное налоговое бремя обеспечивается оптимизацией ставок основных налогов;

- на примере показателей экономического роста в РФ впервые подробно исследуется и анализируется влияние степени эластичности спроса и предложения на налоги (на финансовые ресурсы) на тенденции и перспективы изменения налоговой выручки (налоговых поступлений) и налогового бремени;

- на основе определения частной специализации форм проявления сущности налогов в общих функциях (из общих функций) государственных финансов доказывается объективность (истинность) выполнения налогами трех функций: фискальной - из функции образования централизованных фондов (доходов) государства; регулирующей - из контрольной функции государственных финансов и фискальной функции налогов; контрольной -из контрольной функции государственных финансов, а также фискальной и регулирующей функций налогов;

- впервые на концептуальном уровне открывается новое научное направление, вводится само понятие и раскрывается содержание налогового менеджмента (объект, субъекты, цель, задачи и функции) - особой сферы управления государственными доходами для покрытия государственных расходов и всей экономикой в целом налоговыми формами и методами;

- рассмотрены и сделаны попытки решения наиболее спорных и проблемных вопросов, имеющих отношение к основным элементам структуры налога; особое внимание уделяется принципиально новому подходу автора к пониманию и классификации по укрупненным группам налоговых льгот (налоговые освобождения, налоговые скидки, налоговые кредиты) и налоговых санкций (административные налоговые взыскания, штрафные налоги (ставки), налоговый дисконт).

6. Предлагается авторский концептуальный подход к определению налогов на потребление как совокупности косвенных налогов на бизнес или традиционных косвенных налогов и прямых реальных налогов, относимых на издержки производства и обращения, а также к общей классификации налогов по способу взимания и укрупненным объектам обложения на две большие группы: косвенные налоги на потребление (на расходы); прямые личные налоги (на доходы).

7. На основе разработанных автором индивидуальных методологических подходов и конкретных методик рассчитаны предельные и оптимальные ставки налога на добавленную стоимость, налога на имущество предприятий и налога на прибыль.

8. Предлагается целый ряд мер по упорядочению механизмов взимания ведущих налогов действующей налоговой системы и налоговой системы, разработанной в проекте НК РФ, основными из которых являются следующие:

- отказ от введения нового косвенного налога - налога с розничных продаж;

- установление специфических ставок акциза на бензин и уменьшение в два-три раза ставки акциза на ювелирные изделия;

- пересмотр ставок таможенных пошлин с учетом коэффициентов эластичности спроса и предложения облагаемых групп и видов товаров;

- максимальное приближение объекта обложения налогом на имущество предприятий к действительному, реальному имуществу;

- обоснование неправомерности попытки разделения налога на прибыль на два самостоятельных налога: федеральный и региональный, как меры, разрывающей единое налоговое пространство России;

- выведение из-под объекта налогообложения всех видов государственных (муниципальных) ценных бумаг с целью уменьшения государственного долга;

- введение принципиально нового механизма налогообложения доходов физических лиц, основанного на обложении доходов в расчете на одного члена семьи;

- обоснование необходимости формирования в России рынка прав на использование природных ресурсов и загрязнение окружающей среды на основе разработанной автором налоговой концепции.

9. Разработаны концепция, методология и методика условно косвенного налогообложения добавленной стоимости и прибыли (доходов) предприятий, направленные на снижение давления налога на добавленную стоимость (НДС) на цены конечного потребления и придание поступлениям налога на прибыль более стабильного и равномерного характера при единстве (нейтральности) ставок НДС и без ущерба доходам государственного бюджета.

10. Проведен сравнительный анализ состава и структуры прогнозной оценки альтернативного (авторского) варианта налоговой системы РФ с проектом НК РФ, в результате которого делается вывод, что предлагаемые структурные изменения не влекут за собой каких-либо революционных преобразований и не наносят ущерба доходам государственного бюджета при определенном (допустимом) сокращении налогового бремени, более справедливом и эффективном его распределении.

Апробация результатов исследования. Результаты научных исследований были использованы при разработке концепции формирования доходных источников консолидированного бюджета Саратовской области на 1997 и 1998 г.г., а также при разработке специального документа по договору с Союзом товаропроизводителей г. Саратова и Саратовской области: "Дополнения и изменения в проект Налогового кодекса Российской Федерации", представленного в соответствующие комиссии Государственной Думы РФ, что подтверждено соответствующими справками о внедрении.

Основные научные идеи и разработки автора используются в учебном процессе преподавателями в своих лекциях, студентами при изучении соответствующих дисциплин и аспирантами при написании диссертаций, что также подтверждено справкой о внедрении в учебный процесс.

Наиболее существенные положения и результаты исследования отражены в 35 научных публикациях автора объемом 24 п.л., в том числе, в информационных листах Саратовского межотраслевого территориального центра научно-технической информации и пропаганды (8 публикаций, объемом около 2 п.л.).

## Экономическое содержание и формы чистого дохода общества

В истории развития теории чистого дохода (национального дохода, чистого продукта) можно выделить четыре этапа или концептуальных подходов, развивающихся порой параллельно друг с другом, но различающихся между собой методологией исследования проблемы:

1) основополагающие учения родоначальников буржуазной политэкономии, давшие начало всем последующим направлениям и школам (У. Петти, А. Тюрго, Ф. Кенэ);

2) концепции, построенные на теориях трех факторов производства и предельной полезности (Т. Мальтус, Ж.Б. Сей, А. Пигу, А. Маршалл);

3) теории, основанные на трудовом характере стоимости (А. Смит, Д. Рикардо, К. Маркс и последующие представители марксистского учения);

4) современные школы, использующие в основном количественный макроанализ с использованием элементов теории предельной полезности и трудовой стоимости (Дж. Кейнс, неокейсианцы, неоклассическое направление и т.п.).

Так, У. Петти [133] стоимость валового продукта разделял на заработную плату и ренту, но не включал в валовой доход общества ту его часть, которая должна идти на расширенное воспроизводство в фонд накопления и резервные фонды. Физиократы считали, что чистый продукт представляет собой результат взаимодействия земли и капитала и исключали из его источников такой фактор, как труд, поэтому, основная их экономическая стратегия сводилась к увеличению капитальных вложений в сельское хозяйство, как ведущей отрасли производства, обеспечивающей рост общественного богатства страны. Соответственно, под чистым продуктом они понимали прибавочный продукт в форме ренты от земельной собственности,

за счет которой и должна пополняться казна государства. Чистый продукт, по их представлению, составлял излишек дохода над издержками сельскохозяйственного производства, а во всех прочих отраслях чистый продукт вообще не создавался.

Ф. Кенэ [89] под чистым доходом (продуктом) также понимал прибавочный продукт или прибыль в форме земельной ренты, которая и является источником государственных доходов. Поистине гениальным является анализ пропорций общественного воспроизводства, взятых в динамике, что позволило классику определить рациональные границы распределения чистого продукта по фондам производительного и непроизводительного потребления, при которых обеспечивается наибольший рост чистого продукта в сельском хозяйстве и производства товаров в промышленности. По сути дела, Ф. Кенэ явился праотцом современных теорий воспроизводства с использованием экономико-математических моделей и методов.

Одним из крупнейших основоположников теории трудовой стоимости, как методологии в исследовании общеэкономических проблем, является А. Смит [167]. Он сводил стоимость годового продукта к сумме заработной платы, прибыли и ренты, т.е. к (V + М), пользуясь обозначениями К. Маркса, и исключал из нее стоимость потребленных средств производства. Свою идею А. Смит сводит к следующему: "Может показаться, что необходима еще четвертая часть для возмещения капитала фермера, т.е. для возмещения износа его рабочего скота и других его сельскохозяйственных орудий. Но надо иметь в виду, что цена любого сельскохозяйственного орудия, хотя бы, например, и рабочей лошади, в свою очередь, состоит из таких же трех частей: из ренты за землю, на которой эта лошадь была выращена, из труда, затраченного на ее содержание, и из прибыли фермера, авансировавшего ренту за землю и заработную плату за труд. И поэтому, хотя цена зерна, возможно, и возмещает как цену, так и издержки по содержанию лошади, тем не менее вся цена зерна по-прежнему либо непосредственно, либо в конечном счете целиком разлагается на те же три части: земельную ренту, труд" (под "трудом" он подразумевает заработную плату)" и прибыль" [109, с.420].

## Сущность налога как финансовой категории

Во все времена вряд ли можно было найти человека, равнодушного к проблемам налогообложения, поскольку налоги в большей или меньшей степени затрагивают экономические интересы всех членов общества, всех субъектов производства, обмена и потребления товаров и услуг. Для России задача построения рациональной налоговой системы и эффективного механизма налогообложения стоит особенно остро. Создание рациональной налоговой системы не может быть обеспечено лишь методом собственных практических проб и ошибок. Необходимо современное теоретическое (методологическое) осмысление сущности, функций, форм и внутренней структуры налогов, а также всего механизма налогообложения для более точной ориентации в сложных перипетиях многомерного налогового пространства, опираясь на знания, накопленные мировой наукой и практикой с учетом разумного их применения к специфике российских условий.

Исторически налоги появились в связи и по причине возникновения государства. Однако этот факт сам по себе не является основанием для придания налогам надстроечного характера - это специфика налогов, но не их глубинное содержание. Надстроечные отношения - лишь форма выражения экономического базиса, производственных отношений, лежащих в основе категории налогов. Поэтому поводу уместно привести высказывание Л.П. Окуневой: "Разнообразные способы и виды налоговых изъятий, используемых и устанавливаемых государством, создают видимость самостоятельности налогов и их изолированности от производственных отношений. Однако именно производственные отношения формируют их общественное содержание, которое раскрывает сущность, внутреннюю природу и роль налогов как участника процесса общественного воспроизводства, воздействующего на все его стороны" [128, с.10].

Это дает полное право называть налоги объективной экономической категорией. Однако, налоги обслуживают не всю совокупность производственных и экономических отношений, а только ту их часть, которая связана с перераспределением государством в свою пользу части стоимости валового продукта в денежной форме. Такое уточнение сферы действия налогов позволяет более конкретно определить их место в системе не только экономических, но и денежных отношений, как объективную финансовую категорию. Придание налогам статуса экономической категории неоправданно расширяет границы налоговых отношений. Поэтому при рассмотрении истории возникновения и развития налогообложения к налогам обычно относят фактически любые натуральные изъятия государством в казну. Определение налогов как финансовой категории позволяет отделить налоговые денежные платежи государству, коими они на самом деле являются, от натуральных податей и сборов.

Еще более неоправданно называть налоги одновременно экономико-правовой и финансово-экономической категорией [120, с.13,45]. Как бы ни было сложно провести четкие границы между экономикой и правом в налоговых отношениях, необходимо все-таки определяться в своих позициях - либо это категория базисная, либо надстрочная. От этого зависит конкретный подход к налогам на практике. Словосочетание "финансово-экономическая категория" является просто тавтологией, поскольку финансы уже сами по себе есть часть экономики. Не называют же, например, кредит денежно-экономической категорией. Дополнение "экономическая" не только не дает никакой дополнительной информации к содержательной стороне категории налогов, но и еще больше запутывает понимание их сущности.

## Налоги на потребление, упорядочение механизма их функционирования

По способу взимания налоги традиционно делятся на прямые и косвенные. Прямые налоги называются так постольку, поскольку они взимаются непосредственно с доходов или имущества в процессе их накопления. В этой связи, 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 др.). По-другому, эти налоги можно в целом назвать поимущественными. Личные прямые налоги взимаются с действительно полученного дохода по принципу фактической платежеспособности (налог на прибыль предприятий, подоходный налог с физических лиц, налог с доходов от капитала, налог с наследств и дарений и т.д.). Иначе их можно назвать подоходными налогами с юридических и физических лиц. Кроме фискальной функции, через них обычно реализуется и регулирующая функция налогов.

Косвенные налоги включаются в цены реализуемого товара, то есть взимаются через цены. В наиболее распространенном их понимании - это надбавки к цене товаров и услуг (налог с оборота, НДС, налоги с продаж, акцизы на отдельные виды товаров, таможенные пошлины). По объектам обложения косвенные налоги подразделяют на три большие группы: акцизы, фискальные монополии и таможенные пошлины. В свою очередь, различают индивидуальные и универсальные акцизы. Первые - это акцизы на отдельные виды, группы товаров и минерального сырья. Обложению ими подлежит лишь ограниченный круг товаров. Универсальными акцизами облагаются обороты (валовой оборот или только добавленная стоимость, на всех стадиях производства и реализации или в сфере торговли) всех товаров, работ и услуг за некоторым исключением (налог с оборота, налог на добавленную стоимость, налоги с продаж). Фискальные монополии связаны с установлением государственной монополии на производство и (или) реализацию некоторых видов товаров, преимущественно, на алкогольные напитки, табачные изделия и некоторые другие. Они непосредственно выросли из феодальных регалий и обычно называются сейчас просто акцизами, взимаемыми по твердым абсолютным ставкам в составе цены единицы натурального объема таких специфических товаров.

Некоторые экономисты напрямую называют все косвенные налоги адвалорными [120, с.109], забывая, наверное, что часть этих налогов взимаются не по адвалорным (в процентах к цене), а по специфическим абсолютным и комбинированным ставкам (часть акцизов и таможенных пошлин).

Существует и другой, более широкий подход к понятию косвенных налогов. Он предполагает объединение в общую группу, так называемых, косвенных налогов на бизнес, налогов на продукты и импорт (перечисленные выше классические косвенные налоги) и других налогов на производство (налог на имущество, налог на землю, лицензии, налоги за пользование природными ресурсами и т.п.). Последнюю группу налогов американские экономисты также считают косвенными, поскольку предприниматели относят их на4 издержки, а значит, перекладывают через цены на потребителей своей продукции [105, с.140]. Такой подход к проблеме представляется нам наиболее правомерным и экономически обоснованным. И это вопрос уже не чисто теоретический, а в большей степени практический, поскольку от признания или непризнания тех или иных налогов косвенными зависит расчетный фактический уровень налогового бремени (см. параграф 1.3 нашей работы).