Мелехова Елена Сергеевна. Механизм переложения налогов в рыночной экономике : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 161 c. РГБ ОД, 61:04-8/3212

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Распределение налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты 9

1.1. Теория переложения налога и его влияние на деятельность экономических субъектов 9

1.2. Механизм переложения налога и его влияние на действие рыночных механизмов 30

1.3. Влияние налога на процесс обратного переложения: факторы и условия переложения 45

Глава 2. Переложение налогов на потребление 66

2.1. Косвенные налоги как универсальный случай переложения (на примере акциза) 66

2.2. Оценка влияния рыночной среды и механизма налогообложения на результаты переложения налога. 88

Глава З. Основные направления реформирования налоговой системы Российской Федерации с учетом положений теории переложения налога. 107

3.1. Механизм и критерий переложимости налога при реформировании налоговой системы Российской Федерации 107

3.2. Реформирование системы акцизного налогообложения на примере акциза на табачные изделия. 114

Заключение 132

Библиография 138

Приложения 149

**Введение к работе**

**Актуальность темы 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, осуществимы за счет способности налогов к переложению. В процессе переложения уплаченный налог возмещается плательщику путем изменения из-за налога его экономических отношений с другими хозяйствующими субъектами. 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 реформировании отдельных элементов налога.

Налог аффилирован в систему воспроизводственных отношений, складывающихся в ходе производственной, финансово-хозяйственной деятельности между различными экономическими субъектами. Переложение налогов осуществляется в процессе обмена и оказывает влияние на факторы, его реализующие. 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 совокупного общественного 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 продукции, 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. Финансовые отношения, формирующиеся в процессе обмена, участвуют в распределении стоимостного объема продаж. При этом влияние налога на товарообменные процессы через категорию цен непосредственно связано с процессом воспроизводства в экономике. Установление налога либо изменение механизма его исчисления оказывают цепное воздействие на распределительный механизм, которые 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.

Степень разработанности проблемы. Проблема переложения  
налогов находится в тесной взаимосвязи с положениями экономической  
теории. В ходе исследования были изучены работы в области переложения  
налога зарубежных исследователей (А. Смита, Д. Рикардо, Ж. Б.

Сея, С.Сисмонди, Ф. Эджуорта, Д. М. Кейнса, Б. Селигмена, Дж. Ю. Стиглица и др.), так и русских экономистов (А. А. Соколова, Б. Дитмана, И. М. Кулишера, Н. Н. Кутлера, П. В. Микеладзе, И. X. Озерова и др.). Российская налоговая школа, представленная в трудах экономистов конца XIX начала XX вв. (В. Н. Твердохлебова, А. А. Соколова, П. П. Гензеля, И. И. Янжула, И. М. Кулишера, Н. Н. Кутлера 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 1992 г. также основывалось не

на принципах экономической целесообразности, заключающейся в

стимулировании производственной, инвестиционной деятельности,

экономическом росте, а исключительно на реализации фискальной функции

налогов, что 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 экономике - 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, равномерное его

распределение, 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 определяющее значение. Таким

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

**Цель исследования**- определить особенности механизма переложения налога на примере акциза во взаимосвязи с рыночными факторами с целью выявления вектора направленности налоговой нагрузки.

Реализация поставленной цели осуществляется в изучении теоретических и практических основ переложения налога, исследовании воздействия налога, в частности косвенного налога на примере акциза на табачную продукцию, на деятельность экономических субъектов, а также выработке рекомендаций по совершенствованию действующей практики налогообложения.

В соответствии с этой целью в работе поставлены следующие задачи:

- исследовать взаимосвязь системы ценообразования и налогообложения с

целью выявления механизма переложения акциза в условиях рыночной среды;

- выявить основные тенденции в переложении налогов, исследовать процесс

переложения в конкретной экономической среде с заданными условиями.

- определить роль акциза в структуре цен реализации в динамике

ценообразующих факторов.

- обобщить отечественные и зарубежные подходы к теории и практике

переложения налога.

- обосновать особенности совершенствования налогообложения акциза на  
табачные изделия с позиций теории переложения.

**Предметом исследования**является отношение налога на потребление, на примере акциза, и цены в условиях динамики различных факторов: экономических, политических, социальных с целью равномерного распределения налогового обременения. Особое внимание уделяется сфере теоретических и методических вопросов по определению воздействия налога на уровень ценообразования, уровень потребления, оценке роли косвенного налогообложения.

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

**Методологической основой диссертационного исследования**явились общенаучные методы в виде индуктивного, дедуктивного подхода и системного анализа, а также статистические методы сплошного и выборочного наблюдения, группировок, метод классификаций и графических изображений исследуемых явлений.

**Информационной основой исследования**послужили нормативные акты в области налогообложения, статистические сборники Госкомстата России, материалы промышленных предприятий, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, Счетной палаты Российской Федерации.

**Научная новизна**работы заключается в следующем:

впервые осуществлен анализ процесса переложения на примере акциза на табачные изделия во взаимосвязи **с**общей теорией налогообложения, законами функционирования рыночного хозяйства.

предложена авторская классификация налогов, построенная на критерии переложимости;

дана оценка влияния акциза на табачные изделия на уровень доходности

предприятий-производителей, структуру потребительских бюджетов;

- осуществлен анализ влияния ставок акциза и механизма налогообложения на

уровень отпускных цен, предложены возможные варианты реформирования системы акцизного обложения табачных изделий;

- определены основные направления реформирования акциза на табачные  
изделия;

**Практическая значимость**диссертационного исследования представлена в предложениях по реформированию системы акцизного налогообложения в сфере производства и оборота табачной продукции по цепи «производство - потребление». Положения работы, касающиеся изменения

механизма налогообложения, изменения ставок налога, усиления государственного контроля над сферами производства и обращения подакцизной продукции, могут быть использованы при разработке основных направлений налоговой политики в Российской Федерации.

**Апробация результатов исследования.**Предложенный анализ механизма переложения налога с учетом различных рыночных факторов был представлен на различных научных конференциях, используется в учебном процессе при преподавании отдельных дисциплин в Московской высшей школе бизнеса. Механизм воздействия налога на формирование отпускной цены на продукцию используется при планировании налогообложения подакцизных товаров финансово-экономической службой предприятия, осуществляющего деятельность в сфере производства и оборота подакцизной продукции. Кроме того, данные положения применяются налоговой службой при проведении контрольных мероприятий финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

**Публикации.**Основные положения диссертации отражены в 7 опубликованных работах общим объемом 2,8 п. л.

## Теория переложения налога и его влияние на деятельность экономических 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 проведении 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.

Совокупность налогов, которая не прошла детальный анализ с учетом воздействия на ценообразование, уровень покупательной способности населения, влияние на фонды потребления и накопления, экономическую активность предприятий может способствовать таким негативным тенденциям, как

нарушение целостности, системности налогообложения;

возможность двойного налогообложения одного того же объекта;

переток капиталов между отраслями в связи с усилением налоговой нагрузки на отдельные отрасли экономики, отток капиталов в теневую сферу бизнеса.

В конечном счете, все эти тенденции негативно скажутся на товаропроизводителе в различных сферах экономики, и, конечно, на потребителе товаров, работ, услуг, его экономической активности.

Поэтому анализ системы налогообложения Российской Федерации, налоговой нагрузки на товаропроизводителей, процесса ее распределения через механизм переложения налога является важным направлением теоретических исследований. Координация налоговой нагрузки на производителя через механизм переложения налога позволяет осуществлять регулирование степени налогового обременения отдельных сфер экономики, осуществлять прогнозирование налоговых поступлений в бюджет, проводить целенаправленное реформирование налогов.

## Косвенные налоги как универсальный случай переложения (на примере акциза)

В предыдущих параграфах был дан анализ механизма осуществления процесса переложения и те деформации, которые оказывает налог на систему ценообразования, на уровень потребительского спроса, на изменение рыночных сил. Однако вполне понятно, и об этом уже упоминалось, что для осуществления процесса переложения должны быть созданы определенные условия. Это касается и вида налогов, которые будут перелагаться и экономические условия, складывающиеся на различных типах рынков. Таким образом, исследуя проблему переложения, необходимо выделись следующие показатели, которые будут оказывать непосредственное влияние на осуществление процесса переложения налога:

- вид перелагаемых налогов;

- экономическая среда, в которой наиболее наглядно осуществляется переложение налога;

- влияние ставок, применяемых при налогообложении, на механизм переложения налога.

Только учитывая все перечисленные факторы можно сделать вывод о значении данного вида переложения как для экономических субъектов, так и экономики в целом, тем самым проследить распределение налогового бремени.

Для сочетания в налоговой системе принципов экономической справедливости и фискальной обоснованности, необходимо построить структуру налогов, в основе которой находится критерий переложимости.

В экономической литературе принято, проводя классификацию налогов, осуществлять подразделение их на прямые и косвенные, причем критерии их выделения весьма условны. Деление налога на прямые и косвенные носит универсальный характер. Данная классификация применима практически для всех действующих платежей. Первоначально в основе этого деления лежало учение о распределении налогового бремени, то есть критерий перелагаемости налогов. Прямыми устанавливаются на юридический субъект, который предположительно несет и экономическое бремя налогообложения. Косвенные налоги содержат возможность переложения с лиц, уплачивающих налоги в бюджет, на иные лица - носителей налогов.

Теория переложения налогов, обосновывающая особенности распределения налогового бремени, была основана в период зарождения буржуазных отношений и становления экономической науки, основана на предположении, что косвенные налоги полностью перекладываются на потребителя в составе цены товара, работы, услуги, а бремя прямых налогов лежит на производителе (продавце). Прямые налоги не оказывают влияния на цену.

Однако вскоре исследователями механизма переложения, в частности И. М. Кулишером в труде «Очерки финансовой науки», было замечено, что полностью перелагаемых или неперелагаемых налогов не существует. «Косвенные налоги не полностью переносятся на потребителя в связи с изменением цен на факторы производства, неэластичностью спроса, уклонением от уплаты налогов и другим причинам. В то же время прямые налоги могут частично перекладываться как на потребителей товаров налогоплательщика, так и на продавцов сырья и материалов».1

С учетом этого за основу выделения прямых и косвенных налогов было принято намерение законодателя добиться перераспределения налогового бремени. К прямым налогам относили те, бремя которых по замыслу законодателя должно лечь на плательщика. Механизм косвенных налогов должен был позволить плательщику переложить налоги на другое лицо.

## Механизм и критерий переложимости налога при реформировании налоговой системы Российской Федерации

Теория переложения занимает чрезвычайно важное место в финансовой науке. Одной из задач законодателя при реформировании налогов, входящих в структуру налоговой системы Российской Федерации является распределение налоговой нагрузки на товаропроизводителей и носителей налога. В тесной зависимости с реализацией данных направлений налоговой политики находится принцип социальной справедливости и юридического равенства. От выяснения механизма переложения и выявления вектора направленности налоговой нагрузки зависит, считает ли государство возможным конкретной системы налогообложения стимулирование либо дестимулирование предпринимательской деятельности в той или иной сфере производства.

В российской законодательной практике при установлении новых налогов, а также реформировании существующих, способность налогов к переложению не учитывается. Особенно это касается практики акцизного налогообложения. Акцент при проведении налоговой политике в области акцизов делается в основном на совершенствование налогового администрирования, реализацию контрольных мероприятий. Безусловно, это целесообразно с точки зрения повышения эффективности налогового производства в России. Совершенствование технологии исчисления и сбора конкретных налогов, предложение новых путей налогового контроля и учета налоговых обязательств не сможет конструктивно изменить налоговый потенциал страны, а ведь именно это является конечной и доминирующей целью налоговых преобразований.

Отсутствие в настоящее время методологии изучения российских моделей сложного переложения налогов свидетельствует о преждевременности многих преобразований в сфере налогов. Основой реформирования должно стать определение единого источника налогообложения, который бы позволял осуществить применение всех принципов налогообложения. Поэтому налоговой системе Российской Федерации требуется коренные структурные преобразования, пересмотр общей направленности системы налогов в Российской Федерации. Особенно это актуально сейчас, когда государство закладывает основы стабильной и прочной экономики. Актуальным вопросом является вопрос снижения налоговой нагрузки на налогоплательщиков, вопрос равномерности и минимальности налогов. Поэтому вопросы переложения приобретают первостепенное значение.

Общая продуктивность налоговой системы зависит от налоговой политики, что наиболее свойственно трансформационным экономикам. О степени взаимозависимости между ценообразованием и налогообложением экономисты в основном судят по тому, насколько налоги влияют на формирование розничной цены. Однако для российской практики корреляционные зависимости налога и цены намного разнообразнее. В качестве наглядного примера данных взаимосвязей исследованы экономические закономерности механизма переложения налогов на потребление на примере акциза на табачные изделия. Выявленные в ходе исследования взаимосвязи между акцизом и ценой, подтвержденные практическими примерами, можно обозначить в следующих тезисах:

Во-первых, налог является производной величиной от совокупного финансового результата, и связан с практикой формирования цены.

Ценовой фактор роста прибыли производителя товаров и услуг, а тем самым и суммы уплачиваемого налога играют решающую роль в формировании структуры налоговой системы государства. Для определения уровня налогового обременения, а так же эффективного распределения налога, необходимо установить зависимость между такими величинами, как соотношение затрат и результатов производства.

Во-вторых, рассмотренные классификации налогов позволили выявить особенности, присущие отдельным группам налогов.

Классификация налогов на основе критерия переложимости имеет огромное как практическое, так и теоретическое значение, поскольку вскрывает разницу в самой природе и механизме действия группировки налогов, позволяет целенаправленно выявить направление действительного распределения налогового бремени между отдельными экономическими субъектами, между отраслями экономики.

При применении критерия переложимости было выявлено, что в основе построения современных налоговых систем лежат два основных метода обложения:

- метод обложения доходов и имущества. Включается обложение отдельных доходоприносящих объектов и имущества, а так же приростов дохода или имущества;

- метод обложения товаров, работ, услуг.

Задача рационального построения налоговой системы заключается в том, чтобы наилучшим образом использовать преимущества каждого из этих методов, либо эффективного их сочетания.